



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0043-W/06,
miterledigt RV/0050-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch WST Teuhand WP und StbgGesmbH, 1010 Wien, Neuer Markt 1/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1986 bis 1993 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog in den Streitjahren als praktischer Arzt Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Daneben erzielte der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb, nichtselbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Gewinnermittlung:

1.) Schätzung: Aufgrund einer Vermögensdeckungsrechnung, die sowohl dem Bw als auch dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht wurde, wurden folgende Vermögensunterdeckungen festgestellt:

1986	922.744
1987	1.060.700,1
1988	1.434.519,1

Vom Bw wurde versucht, diese Differenz wie folgt aufzuklären:

	1986	1987	1988
Unterdeckung lt. BP	-922.744	-1.060.700	-1.434.529
1. Bargeld im 1. Jahr	+252.000	-126.000	-126.000
2. Kunst Z Mauer			+290.000
3. Goldmünzen			+375.000
4. § 4 Abs. 6 EStG	+30.000	+30.000	+30.000
5. Miete Schwiegermutter	+40.000	+40.000	+40.000
6. Ford Schwiegermutter	+140.000		
7. Sparbuch	+400.000		
8. Verkauf Kunst			+130.000
9. Verkauf Einrichtung		+326.000	
10. Kunst-Deutschland		+330.000	
11. Gattin Büromöbel		+160.634	
12. Pensionsversicherung		+77.429	
13. Jahresausgleich Gattin		+27.000	
14. Geburtenbeihilfe AK		+178.500	
15. Gehalt Gattin	+26.000	+104.000	
16. Karenzgeld		+30.000	+30.000
17. Pension Schwiegermutter	+182.000	+182.000	+182.000
18. Verrechnung Animedia			+369.222
19. U 12/88			+134.000
20. Änderung Lebenshaltungskosten	+150.000	+150.000	+150.000
Deckung lt. Bw	297.256	448.863	169.693

Von der BP wurden folgende Beträge nicht anerkannt:

2. Kunst Z Mauer			-290.000
3. Goldmünzen			-375.000
4. § 4 Abs. 6 EStG	-30.000	-30.000	-30.000
7. Sparbuch	-400.000		
8. Verkauf Kunst			-130.000
9. Verkauf Einrichtung		-326.000	
10. Kunst-Deutschland		-330.000	
11. Gattin Büromöbel		-160.634	
16. Karenzgeld			-30.000
17. Pension Schwiegermutter	-182.000	-182.000	-182.000
19. U 12/88			-134.000
20. Änderung Lebenshaltungskosten	-150.000	-150.000	-150.000
Unterdeckung lt. BP	-464.744	-729.771	-1.151.307

Die als Vermögensunterdeckung festgestellten Beträge wurden als nicht erklärte Privateinnahmen aus der Arztpraxis qualifiziert und folgende Umsatz- und Gewinnhinzurechnungen vorgenommen:

	1986	1987	1988
Umsatz	422.727,28	663.636,36	1.045.454,55

Gewinn	465.000,00	730.000,00	1.045.454,55
--------	------------	------------	--------------

Die zweifelhaften Geldzuflüsse seien vor allem deswegen nicht anerkannt worden, weil in keinem einzigen Fall der Geldzufluss durch zeitnahe Belege nachgewiesen hätte werden können.

Verkauf von Kunstgegenständen 2., 8. und 10.:

Zu 2. und 8. hätten keine Belege vorgelegt werden können.

Hinsichtlich der in den Vermögensteuererklärungen angeführten Sammlung heimatkundlicher Werke seien Versicherungspolizzen abverlangt worden. Der Bw habe angegeben, dass derartige Versicherungen zumindest für den Zeitraum von Ausstellungen bestanden hätten. Trotz mehrmaliger Aufforderung seien jedoch Versicherungspolizzen nicht vorgelegt worden. Nach Angaben des Bw seien im Prüfungszeitraum Kunstgegenstände im Gesamtwert von S 750.000,00 verkauft worden, was 83% des Wertes der in der Vermögensteuererklärung ausgewiesenen Werte ausmache. Diese Wertminderung hätte in der Versicherungspolizze ihren Niederschlag finden müssen.

Für den Verkauf von 2 Bildern nach Deutschland seien Ausfuhrbescheinigungen abverlangt worden. Diese hätten nicht vorgelegt werden können. Auch seien zu diesem Zeitpunkt keine Deviseneingänge am Bankkonto festgestellt worden.

Für sämtliche Verkäufe von Kunstgegenständen seien Expertisen, die Auskunft über den tatsächlichen Wert der Gegenstände hätten geben sollen, abverlangt worden. Auch diese Unterlagen hätten nicht vorgelegt werden können. Im Zusammenhang mit den übrigen Feststellungen sei ein Geldzufluss nicht glaubhaft.

Goldmünzen 3.:

Goldmünzen im Wert von S 375.000,00, die angeblich verkauft worden seien, seien nicht in der Vermögensteuererklärung angeführt gewesen. Es hätten weder Ankaufs- noch Verkaufsbelege vorgelegt werden noch Geldzuflüsse nachgewiesen werden können.

Sparbuch 7.:

Ein Sparbuch mit einer Einlage von ca. S 400.000,00 soll im Jahr 1986 zur Kreditabdeckung verwendet worden sein.

Dieses Sparbuch hätte nicht vorgelegt werden können und seien weder Kredit noch Sparbuch in der Vermögensteuererklärung erfasst gewesen.

Ein direkter Zusammenhang zwischen einer Abhebung vom Sparbuch und der Begleichung des Kredites hätte nicht hergestellt werden können.

Verkauf Einrichtung 9.:

Es habe sich um den Verkauf von diversen Einrichtungsgegenständen gehandelt.

Eine Befragung des Käufers habe ergeben, dass mit Ausnahme des Mahagoniwohnzimmers keinerlei Gegenstände vorgewiesen hätten werden können. Sessel und Stickereien seien weiterverkauft worden und die Teppichbrücken unauffindbar verräumt gewesen. Nach Ansicht der BP hätte der Wert der Software nicht S 60.000,00 betragen. Auch hätten keinerlei Angaben über den Inhalt des Softwarepakets gemacht werden können. Ein Computer sei zwar vorgewiesen worden, doch habe es sich dabei offensichtlich um ein neu angeschafftes Gerät gehandelt, das nicht dazu geeignet gewesen sei, die vorgezeigte Software zu verarbeiten. Auch vom Käufer hätte die Herkunft des Geldes und die Zahlung nicht ausreichend dargestellt werden können.

Daraus ergebe sich der Schluss, dass es sich bei den vorgelegten Belegen um Gefälligkeitsbestätigungen handle, die ausschließlich für die Aufklärung der Vermögensdeckung ausgestellt worden seien.

Büromöbel Gattin 11.:

Die Gattin habe am 30.1.1987 und am 24.6.1987 Büromöbel im Gesamtwert von S 160.534,00 an die A B GesmbH (in der Folge A GesmbH) verkauft. Diese Büromöbel seien von der Gattin zur Einrichtung einer Privatschule angeschafft worden. Da dieses Projekt nicht zustandegekommen sei, seien diese Möbel an die A GesmbH veräußert worden.

Durch das persönliche Naheverhältnis des Bw zur A GesmbH sei jede Möglichkeit einer missbräuchlichen Gestaltung gegeben, sodass die Behauptung, der Betrag sei aus der Kassa der A GesmbH entnommen worden und somit jedenfalls zugeflossen, als Nachweis nicht ausreiche. Auch bei der Gattin hätte der Geldfluss nicht nachgewiesen werden können.

Diese Gegenstände seien auch als sonstiges Vermögen nicht in der Vermögensteuererklärung zum 1.1.1987 erfasst gewesen und sei daher der Schluss zulässig, dass diese Vermögenswerte im Jahr 1987 angeschafft worden seien. Ein Nachweis über den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt hätte nicht erbracht werden können.

Auch wenn der Verkauf der Gegenstände nicht in Zweifel gezogen würde, ändere sich nichts an der Vermögensunterdeckung, da dem Verkaufserlös die Anschaffungskosten gegenüberstünden.

Pension Schwiegermutter 17.:

Die Schwiegermutter beziehe eine Pension in Höhe von S 182.000,00 jährlich und habe diesen Betrag zum Unterhalt der Familie beigesteuert. Dieser Betrag sei jedenfalls um den Betrag von S 40.000,00, den die Schwiegermutter als Miete an den Bw zahle, zu kürzen.

Die Lebenshaltungskosten der Schwiegermutter seien bei Ermittlung der Lebenshaltungskosten der Familie nicht berücksichtigt worden, sodass eine diesbezügliche Änderung vorgenommen werden müsste.

Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Mutter das gesamte Einkommen für den Lebensunterhalt der Familie der Tochter zur Verfügung stelle.

Lebenshaltungskosten 20.:

Die Lebenshaltungskosten wurden von der BP mit jährlich S 400.000,00 geschätzt. Als Grundlage für die Schätzung dienten die vom Österreichischen Statistischen Zentralamt herausgegebenen Konsumerhebungen 1984.

Im Einzelnen wurden folgende Werte herangezogen: Im Einzelnen wurden folgende Werte herangezogen:

Höchste abgeschlossene Schulbildung	406.440
Haushaltsgröße (2 Erwachsene, 3 oder mehr Kinder)	325.080
Soziale Stellung (Freiberufler)	386.760
Regionalstatistik Freiberufler	448.320
Durchschnitt	391.650

Aufgrund der speziellen Lebenssituation des Bw (sechs Kinder, sehr großes Wohnhaus) seien Lebenshaltungskosten in Höhe von S 400.000,00 durchaus realistisch und ein Ansatz von S 250.000,00 nicht gerechtfertigt.

U 12/88:

Dieser Betrag sei erst im Dezember des Jahres 1988 an den Bw bezahlt worden und könne daher bei der Berechnung der Lebenshaltungskosten nicht als Geldfluss berücksichtigt werden.

§ 4 Abs. 6 EStG 1972:

Der Gesetzgeber unterstelle, dass die dort genannten pauschalierten Beträge tatsächlich verausgabt worden seien. Eine Zurechnung bei der Geldflussrechnung sei daher nicht angebracht.

2) Verrechnung mit A GesmbH und M GesmbH (in der Folge M GesmbH):

Der Bw ist zu 100% Eigentümer der A GesmbH und auch Geschäftsführer dieser GesmbH.

Weiters ist der Bw Geschäftsführer der M GesmbH, die zu 99,6% im Eigentum der Gattin ist.

Zwischen dem Einzelunternehmen des Bw und diesen beiden GesmbH wurden im Jahr 1988 folgende Leistungen verrechnet.

<u>A GesmbH</u>	S
Rezeptdruck	102.000
Blumenbetreuung	54.000
Terminverwaltung	105.600
Reinigungsaufwand	66.000
Fernrufservice	48.000
Praxisklimatisierung	48.000
<u>M GesmbH</u>	S
EDV-Einschulung	125.000
Kontaktvalidierung	80.000
Laborkontrolle	40.000
Verwaltungskosten Vers.	40.000
SL-Frequenzanalyse	40.000
	<hr/>
	748.600

Die in diesen Aufwendungen enthaltene Vorsteuer beträgt S 149.720,00.

Die Leistungen zu diesen angeführten Verrechnungsbeträgen seien in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 beschrieben worden (Anm.: aus dieser Vorhaltsbeantwortung ergibt sich die Leistungsbeschreibung wie folgt:

- "a) EDV-Einschulung S 125.000,00 Die EDV-Einschulung wird meist durch (den Beschwerdeführer) persönlich durchgeführt. Die Ermittlung der Beträge erfolgt in Anlehnung an die Kosten der Firma M.
- b) Rezeptdruck S 102.000,00 Hier handelt es sich um ein System zur Vermeidung von Arzneimittelregressen, wobei das System geeignet ist, eine Anspruchsprüfung durchzuführen. Die in Rechnung gestellten Beträge betreffen ausschließlich Systemkosten. Die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen betragen ca. 2% und werden meist von (der Ehefrau des Beschwerdeführers) besorgt. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung eines Außenvergleiches.
- c) Blumenbetreuung 8 54.000,00 Die in Rechnung gestellten Beträge beziehen sich vor allem auf Material. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung der Kosten von Fremdfirmen. 80 betrug die Blumenbetreuung vor ca. 6 Jahren durch einen Gärtner 8 70.000,00.
- d) Terminverwaltung S 105.600,00 Die Terminverwaltung umfasst folgende Abläufe:

1. Ordinationseinladungssystem
 2. Sondergruppentermine (z.B. Mutterberatung)
 3. Tagesablauf mit Gleichlastziel-bei Minderauslastung werden Maßnahmen gesetzt. Bei den in Rechnung gestellten Beträgen handelt es sich vor allem um Systemkosten.
- e) Kontaktvalidierung S 80.000,00 Es handelt sich um ein Krankenscheinverwaltungssystem und Kontaktkontrollsystem. Das System umfasst eine Vielzahl von Positionen, wie zum Beispiel:
- KO ist gleich Rezept ohne persönlichen Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.
- K1 ist gleich Rezept mit persönlichem Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.
- K2 ist gleich wie KO und K1 mit vorliegendem Krankenschein.
- K3 ist gleich Dienstkontakt (Verwaltungskontakt).
- K4 ist gleich Ersatzbehandlungsscheinanforderung erging an Gebietskrankenkasse mit verschiedenen Folgerungen usw. Ein Außenvergleich ist nicht möglich, weil am Markt derartige Systeme nicht angeboten werden.
- f) Reinigungsaufwand S 66.000,00 Es handelt sich um Feinreinigungen mit Sterilitätsgrad und Infektionsgefahr (Blut, Harn, Stuhl, Aids) die Ermittlung der Beträge erfolge in Anlehnung an die Kosten von Fremdfirmen, wobei diesbezügliches Personal kaum erhältlich ist.
- g) Fernrufservice S 48.000,00 Es handelt sich hierbei um technischen Einsatz und Orgware (3 Anrufbeantworter). Die Ermittlung der Kosten erfolgte in Anlehnung an die diesbezüglichen Kosten der Ärztezentrale.
- h) Praxisklimatisierung S 48.000,00 Gemäß Arbeitsinspektionsgesetz haben Arbeitsräume mindestens 1 Fenster im Umfang von 1/6 der Bodenfläche zu haben. Dies trifft bei vielen Räumlichkeiten auf Grund der Praxisarchitektur nicht zu, weswegen die Klimatisierung notwendig ist. Es handelt sich vor allem um die Beistellung von Geräten und deren Wartung. Wobei die A GesmbH auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung wesentlich kostengünstiger einkaufen kann.
- i) Laborkontrolle S 40.000,00 Es handelt sich um die Prüfung der Laborplanung auf Plausibilität und Anspruchsberechtigung. Die Beträge werden vor allem "auf die zur

Verfügungsteilung" der entsprechenden Organisation bezahlt, der geringfügige Leistungsanteil wird durch (den Beschwerdeführer) besorgt.

- j) Verwaltungskosten S 40.000,00 Es handelt sich hierbei um ein zum Einsatz gelangendes System zur Prüfung der Voraussetzungen, wobei ein Katalog von 20 Punkten der Prüfung zu Grunde gelegt wird. Durch dieses System können Regressansprüche wegen mangelnder Anspruchsvoraussetzung des Patienten bzw. Leistungsdokumentation vermieden werden.
- k) SL-Frequenzanalyse S 40.000,00 Ziel des Systems ist die Gleichlastenkontrolle sowie der Sonderleistungsanalyse zur Optimierung der Sonderleistungen unter Berücksichtigung der Vorstellung der Kassen und der Patientenwünsche. Auch hier handelt es sich um Systemkosten."

Die angeführten Leistungen beziehen sich in erster Linie auf Systemkosten, welche als Synonym für die gestiegene Leistung des Bw stehen. Dieser habe es sich zur Aufgabe gemacht, ein System zu entwickeln, das es dem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten, sei es zur Patientenbetreuung oder zur Administration gegenüber den Krankenkassen, auf Abruf bereit zu haben.

Sowohl zur Entwicklung als auch zum Vertrieb des Systems habe sich der Bw der beiden GesmbH bedient.

Diese Tätigkeit stehe in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Soweit die Leistungen konkret erfassbar seien (keine geistigen Leistungen) seien sie in erster Linie vom Bw selbst ausgeübt worden.

Der Großteil der angeführten Kosten betreffe jedoch Leistungen, die für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems erbracht worden seien. Durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften würden die Leistungen des Bw approximativ bewertet und als Betriebsausgabe abgesetzt.

Da die Leistungen nicht konkret beschrieben worden seien, ein Fremdvergleich in den meisten Fällen nicht möglich und vom Bw trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis darüber erbracht worden sei, wie das Entgelt für die angeführten Leistungen berechnet wurde, könne keine mit der ärztlichen Tätigkeit in Zusammenhang stehende, betriebliche Veranlassung erkannt werden. Vielmehr werde durch die Verlagerung von Gewinnen aus einer normalerweise gewinnbringenden ärztlichen Tätigkeit in eine bereits mit hohen Verlustvorträgen behaftete Gesellschaft der Tatbestand der missbräuchlichen Anwendung von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO erfüllt.

Diese Feststellung werde dadurch erhärtet, dass der Bw nahezu der einzige Auftraggeber der Gesellschaft sei und somit die Entwicklung des Betriebsergebnisses in die Gewinnzone äußerst ungewiss sei. Somit könne eine steuerliche Auswirkung der Verlustvorträge nur durch die vom Bw gewählte Vorgangsweise erreicht werden.

Für die Blumenbetreuung sei ein Betrag in Höhe von S 20.000,00 angemessen.

3) KfZ-Kosten:

Im Streitzeitraum hat der Bw einen Kleinbus als zu 100% betrieblich genutzt erklärt und als Verwendungszweck Krankentransporte (Wohnung-Ordination-Wohnung) angegeben,

Es konnten weder Fahrtenbücher noch eine Zusammenstellung über die durchgeführten Krankentransporte vorgelegt werden.

Diese Umstände und die Familienstruktur des Bw (sechs Kinder) ließen darauf schließen, dass der Bw den Kleinbus aus privaten Gründen angeschafft hat.

Eine überwiegend betriebliche Nutzung sei somit nicht gegeben. Es könnten daher weder die Kosten als Betriebsausgaben noch die Vorsteuer abgezogen werden.

Dem Umstand, dass vereinzelt Krankentransporte durchgeführt worden seien, werde durch Ansatz von 3.000 betrieblich gefahrenen Kilometern Rechnung getragen.

Einkünfte aus Urheberrechten:

Die Erlöse aus der Nutzung von Softwareprodukten seien keine Einkünfte gem. § 22 EStG 1972 und waren daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit auszuscheiden und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Da eine exakte Zuordnung der Ausgaben nicht möglich gewesen sei, seien die Aufwendungen mit 20% der Erlöse aus Urheberrechten geschätzt worden.

Die Anwendung des § 38 EStG 1972 könne nicht gewährt werden, da weder der Verkauf bzw. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Software als Handelsware, noch die Überlassung von Individualsoftware, wenn sie nur auf EDV-Anlagen des Berechtigten genutzt werden darf, eine Einräumung, Übertragung oder Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheber-schutz ergeben, darstelle.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet:

I) Gewinnermittlung:

1. Schätzung:

Mit welchen Unsicherheiten die Vermögensdeckungsrechnung verbunden sei, gehe schon daraus hervor, dass diese vom Betriebsprüfer wegen offensichtlicher Unrichtigkeiten und Systemfehler öfters um wesentliche Posten korrigiert hätte werden müssen.

Während der Prüfung seien dem Prüfer Belege und Schriftstücke übergeben bzw., wo Belege nicht vorgelegen hätten, glaubhafte Erklärungen abgegeben worden. Die Beweise bzw. Glaubhaftmachungen seien jedoch nicht entsprechend gewürdigt worden.

Die BP habe es unterlassen, zu begründen, aufgrund welcher Überlegungen die Zurechnung zu den Einkünften aus ärztlicher Tätigkeit erfolgt sei.

Der Bw sei praktischer Arzt und habe seine Krankenkassenpraxis im 12. Bezirk in Wien. Er behandle nahezu ausschließlich Kassenpatienten, wovon ca. 70% Türken und Jugoslawen seien.

Obwohl nicht der geringste Anhaltspunkt dafür hätte gefunden werden können, sei die BP davon ausgegangen, die vermeintliche Vermögensunterdeckung resultiere aus nichterklärten Privatpatientenhonoraren.

Die Nettoeinnahmen aus Kassenhonoraren hätten

1986	1.900.000,00
1987	1.900.000,00
1988	2.600.000,00

betragen. Die Umsatzsteigerungen im Jahr 1988 seien vor allem auf die Aufgabe der betriebsärztlichen Tätigkeit im Jahr 1987 zurückzuführen.

Diese Darstellung zeige deutlich, dass es aufgrund der Ordinationsstruktur, des Standortes der Ordination und des erklärten Umsatzes nahezu grotesk erscheine, nichterklärte Privatpatientenhonorare zu unterstellen, zumal nicht der geringste Anhaltspunkt dafür vorliege. Gerade deshalb, weil es keine vernünftige Begründung gebe, fehle eine solche im BP-Bericht.

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH berechne der Umstand, dass die BP den Beweisen des Bw im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht geglaubt habe, nicht zu einer Zurechnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Verkauf von Kunstgegenständen 2., 8. und 10.:

Der Beleg zu 8. sei vorgelegt worden und sei eine Kopie desselben der Berufung als Beilage angeschlossen.

Die Sammlung heimatkundlicher Art sei nicht durch Gutachten, sondern durch den Bw bewertet worden. Die Diskrepanz zwischen dem in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1986 angegebenen Wert in Höhe von S 900.000,00 und den Verkäufen im Prüfungszeitraum von S 750.000,00 erkläre sich dadurch, dass die Sammlung durch den Bw geschätzt wurde, wobei vom gemeinen Wert ausgegangen worden sei.

Die Versicherungspolizzen würden mit der Berufung vorgelegt werden. Die Versicherungssumme sei deshalb so niedrig, da das Einbruchsrisko bei Banken relativ gering sei.

Der Käufer zweier Bilder sei deutscher Staatsbürger und habe die Bilder offensichtlich anlässlich eines Wienaufenthaltes gekauft. Ob der Käufer eine Ausfuhrbewilligung eingeholt habe, wisse der Bw nicht. Ein Deviseneingang am Bankkonto sei deshalb nicht ersichtlich, zumal die Zahlung bar und in Schilling erfolgt sei. Der Bw sei nur an einer Zahlung Zug um Zug interessiert gewesen, da der Käufer Ausländer gewesen sei.

Zu 2. habe die BP nicht erklärt, warum S 290.000,00 nicht in die Vermögensdeckungsrechnung einbezogen worden seien. Es handle sich dabei um den Verkauf von Ausstellungsgegenständen. Auch für diese Ausstellung habe eine Versicherung bestanden.

Goldmünzen 3.:

Diese seien vor Jahren von einer ehemaligen Bankdirektorswitwe günstig gekauft worden. Über dieselbe Dame seien die Münzen im Jahr 1988 um S 375.000,00 verkauft worden. Der Käufer hätte gegenüber dem Bw nicht genannt werden wollen und sei der Name des Käufers für den Bw auch nicht von Interesse gewesen, weshalb auch kein Verkaufsbeleg vorgelegt werden könne. Aus dem Verkaufserlös seien S 190.000,00 unmittelbar nach dem Verkauf in die Kassa bzw. die Bank eingelegt worden.

Warum die Münzen in der Vermögensteuererklärung nicht erfasst wurden, könne der Bw heute nicht mehr sagen. Es habe jedoch kein (steuerlicher) Grund bestanden, diese in der Vermögensteuererklärung zu verschweigen, zumal das Vermögen des Bw negativ gewesen sei.

Sparbuch 7.:

Der Umstand, dass weder Sparbuch noch Kredit in gleicher Höhe in der Vermögensteuererklärung erfasst worden seien, spreche für die Glaubwürdigkeit des Bw, zumal die Vermögensteuerklärungen zum 1. Jänner 1986 erst im April 1987 erstellt und sowohl Sparbuch als auch Kredit im März 1986 liquidiert worden seien.

Verkauf Einrichtung 9.:

Es hätte kein Grund bestanden, den Angaben Ing. Bm keinen Glauben zu schenken.

Wenn die BP ausführt, mit Ausnahme des Mahagonischranks seien die Einrichtungsgegenstände nicht vorhanden gewesen, so sei dem entgegenzuhalten, dass die übrigen Gegenstände verkauft bzw. die Teppichbrücken unauffindbar verräumt gewesen seien.

In Gegenwart des Bw seien von Ing. Bm der SP Kartons mit Kassetten und Disketten gezeigt worden. Die BP habe den Inhalt der Kartons nicht weiter untersucht.

Büromöbel Gattin 11.:

Der Geldfluss bei den Verkäufen von der Gattin an die A GesmbH sei durch Bezahlung erfolgt. Es bestehe kein Zweifel, dass der Betrag zugeflossen sei, zumal er im Kassabuch der A GesmbH zeitgerecht erfasst worden sei. Von der Richtigkeit dieser Angaben habe sich der Prüfer anhand der Unterlagen der A GesmbH überzeugt. Ob die Höhe des Rechnungsbetrages gerechtfertigt sei, ändere nichts daran, dass die Gattin den Betrag tatsächlich erhalten habe.

Richtig sei, dass die Einrichtungsgegenstände in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1987 anzuführen gewesen seien. Soweit es dem Bw erinnerlich sei, sei zu diesem Stichtag keine Vermögensteuererklärung abgegeben worden.

Pension Schwiegermutter Tz 17. und 5.:

Die Schwiegermutter sei eine alte blinde Frau, deren Bedürfnisse als minimal zu bezeichnen seien, sodass ihre Ausgaben für Kleidung und Verpflegung vernachlässigbar seien. Es sei auch nicht so, dass die Schwiegermutter ihr gesamtes Einkommen an die Familie abführe, sondern dass sie sich nach besten Kräften an den Zahlungen für den Haushalt beteilige. Warum dies den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht entsprechen soll, könne dem BP-Bericht nicht entnommen werden. Es dürfe in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass die letzte BP eine gemeinsame Haushaltsführung mit der Schwiegermutter unterstellt habe, was auch insofern richtig sei, als die Schwiegermutter bei getrennter Wohnung im Haushalt des Bw lebe.

Änderung Lebenshaltung Tz 20.:

Die BP habe die Lebenshaltungskosten anhand von Statistiken mit S 400.000,00 jährlich geschätzt. Abgesehen davon, dass die Höhe der Lebenshaltungskosten nicht unbedingt von den genannten Kriterien, sondern vielmehr von den finanziellen Möglichkeiten und der speziellen Lebenssituation abhängen, habe die BP Lebenshaltungskosten und Lebenshaltungsausgaben verwechselt.

Zur speziellen Lebenssituation des Bw dürfe bemerkt werden, dass weder er noch die Kinder jemals auf Urlaub gingen, dass die größeren Kinder ihre Kleidung an die kleineren Kinder abgeben etc. Ohne die statistische Berechnung der Lebenshaltungskosten im Einzelnen zu kennen, dürfe man wohl annehmen dass diese sowohl die Kosten für Wohnung, Kraftfahrzeug, Rückzahlungen, Telefon, Sparbeträge, Versicherung und dergleichen enthalten. Bei den Lebenshaltungsausgaben fielen diese Kosten nicht an. Der Bw wohne im eigenen Haus, benütze das betriebliche Kraftfahrzeug auch privat und dergleichen.

Die diesbezüglichen Ausgaben einschließlich Sparbeträge und relativ hohe Lebensversicherungsprämien seien in der Vermögensdeckungsrechnung gesondert berücksichtigt. Man könne diese Posten nicht im Rahmen der Vermögensdeckungsrechnung als Ausgaben behandeln und dann nochmals in den Lebenshaltungskosten von jährlich S 400.000,00 berücksichtigen.

Der Ansatz von Lebenshaltungskosten in Höhe von S 250.000,00 sei sehr wohl gerechtfertigt.

U 12/88 19.:

Wenn die SP einzelne Geldzuflüsse am Jahresende nicht in die Vermögensdeckungsrechnung einbeziehe, so seien andererseits auch gewisse Ausgaben zu überprüfen, die vielleicht auch erst am Jahresende abgeflossen seien. Dann würde die Vermögensdeckungsrechnung vielleicht anders aussehen. Eine ins Einzelne gehende Überprüfung würde aber einen nicht vertretbaren Zeit- und Geldaufwand bedeuten.

§ 4 Abs. 6 EStG 19724.:

Die Vermutung der BP erscheine deshalb nicht stichhaltig, weil es keine üblicherweise nicht belegbaren Betriebsausgaben gebe. Dies dürfte der Grund dafür sein, dass es diesen Pauschbetrag im EStG 1988 nicht mehr gebe. Diese Beträge seien daher in die Vermögensdeckungsrechnung einzubeziehen.

2. Verrechnung mit der A GesmbH und M GesmbH:

Es würden zwei Angebote von Fachfirmen für Blumenbetreuung, eines einer Reinigungsfirma sowie eines über den Stundensatz für EDV-Einschulung vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass die von der A GesmbH und M GesmbH in Rechnung gestellten Beträge weit unter jenen von Drittfirmen lägen, sodass ein Fremdvergleich positiv ausfallen müsste.

Die EDV Leistungen stellten keine ärztliche Tätigkeit dar, doch hätten sie dieser gedient.

Die BP irre, wenn sie der Meinung sei, der Großteil der angeführten Leistungen betreffe die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV Systems. Die Leistungen seien nicht für das

EDV System, sondern für Patienten, für kassenseitige Verrechnung und Vermeidung von Regressansprüchen seitens der Kassen erbracht worden.

Es treffe nicht zu, dass durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften die geistigen Leistungen des Bw approximativ bewertet und als Betriebsausgaben abgesetzt würden. Den vom Bw verrechneten Leistungen stünden erhebliche Sachaufwendungen der Gesellschaften gegenüber.

Einige Arztpraxen seien zwar gewinnbringend, nicht jedoch eine ausschließliche Kassenpraxis im 12. Bezirk. Ein Arzt mit Kassenpraxis könne nur dann überleben, wenn er neben seiner Praxis als angestellter Arzt tätig sei.

Zum Missbrauchstatbestand sei zu sagen, dass die A GesmbH in der Vergangenheit Verluste bilanziert habe, die vornehmlich aus dem relativ hohen Sachaufwand, welcher für die Leistungserstellung notwendig gewesen sei, entstanden seien. Gebe es die A GesmbH nicht, würden die erheblichen Sachaufwendungen in der Ordination des Bw anfallen und die Ordination ein negatives Ergebnis aufweisen. Es sei daher unverständlich, worin der Missbrauch liegen soll, zumal eine Steuerminderung nicht eingetreten sei.

Der Meinung der BP folgend, der Bw sei der einzige Auftraggeber der A GesmbH, müsste nahezu der ganze Verlust der Ordination zugerechnet werden.

3. KfZ-Kosten:

Richtig sei, dass Fahrtenbücher nicht geführt worden seien. Zum Nachweis der Art der Nutzung sei der BP angeboten worden, in eine laufend in Form eines Kalenders geführte Aufzeichnung einzusehen. Davon sei seitens der BP jedoch kein Gebrauch gemacht worden. Das Fahrzeug sei vorwiegend von der Gattin des Bw genutzt worden, wobei ca. 25% auf Sammeltransporte von Schwerkranken und Begleitpersonen entfallen seien. Als Beweis dafür dienten die oben genannten Aufzeichnungen. Durch die Sammeltransporte sei ein effizienter Einsatz der Arbeitskraft des Bw möglich gewesen. Privatfahrten seien nur in einem unterordneten Ausmaß erfolgt und Familienausflüge hätten nicht stattgefunden. Gelegentlich würden Kinder auf dem Weg in die Ordination bis zur Schnellbahnstation mitgenommen werden, ohne dass dadurch ein Mehraufwand entstehe. Für Privatfahrten stünden dem Bw ein VW Jetta und der Gattin ein Passat zur Verfügung.

Qualifizierung von Einkünften:

Es sei für den Bw nicht ersichtlich, wie die BP zur Ansicht gelange, bei den Urheberrechten handle es sich um die Überlassung von Softwareprodukten. Es handle sich dabei um Orgware, die unabhängig von der verwendeten Hard- und Software und somit systemunabhängig sei.

Die Entwicklung der Orgware sei aus Erfahrungswerten mit Krankenkassen und Arbeitskosten für Dokumentation und Materialaufwand erfolgt. Die Entwicklung sei aus der Ordination heraus und für die Ordination erfolgt. Die Verkäufe an Dritte hätten einen Deckungsbeitrag für den entsprechenden Aufwand dargestellt.

Es habe sich nicht um eine eigene Tätigkeit, sondern um einen im Rahmen der Ordination angefallenen Nebenerlös gehandelt. Das Ausscheiden aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit erscheine daher nicht gerechtfertigt.

Den Berufungsausführungen hielt die BP in der Stellungnahme entgegen:

Gewinnermittlung:

1. Zurechnung von Einnahmen: Im Rahmen des Prüfungsverfahrens sei, in Zusammenarbeit mit dem steuerlichen Vertreter, eine Vermögensdeckungsrechnung erstellt worden. Dabei sei auf vorgelegte Unterlagen und Einwände seitens des Bw Bedacht genommen worden. Die Zurechnung sei vorgenommen worden, da das erklärte Betriebsergebnis ungeeignet sei, den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der Deckung des Lebensaufwandes zu erbringen. Die Aufzeichnungen seien daher sachlich unrichtig. Vom Bw sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass er in bestimmten Bereichen, insbesondere in der Vorsorgemedizin, große Popularität besitze und immer wieder prominente Personen zu betreuen habe, deren Namen der BP jedoch nicht genannt worden seien.

Aufgrund dieser Aussagen in Verbindung mit der ermittelten Vermögensunterdeckung, erscheinen Privatpatientenhonorare durchaus wahrscheinlich. Ein Schätzungsgrund sei jedenfalls gegeben.

Verkauf Kunstgegenstände und Goldmünzen:

Es seien von der BP Nachweise verlangt worden, dass die Kunstgegenstände tatsächlich verkauft worden und die Verkaufserlöse zugeflossen seien. Es hätte in keinem Fall ein Nachweis erbracht werden können.

Da davon ausgegangen worden sei, dass die Kunstgegenstände mit einem gemeinen Wert von S 900.000,00 versichert seien, und sei es nur im Rahmen einer Haushaltsversicherung, seien Versicherungspolizzen abverlangt worden. Der Verkauf von Gegenständen im Wert von mehreren hunderttausend Schilling hätte sicherlich seinen Niederschlag, sowohl in der Versicherungssumme als auch in der Versicherungsprämie gefunden. Die Ausführungen in der Berufung zielten darauf ab, die Existenz der Kunstgegenstände nachzuweisen. Das Vorhandensein dieser Gegenstände wird von der BP dem Grunde nach nicht angezweifelt. Es

wäre seitens des Bw nachzuweisen gewesen, dass diese Gegenstände tatsächlich verkauft worden seien.

Ein konkreter Nachweis über den Verkauf der Gegenstände werde auch in der Berufung nicht erbracht. Die dort angeführten Personen, die als Verkäufer genannt werden, hätten von der BP zu diesem Sachverhalt nicht mehr befragt werden können, da beide bereits verstorben seien.

Der Verkauf der Goldmünzen scheine auch deshalb zweifelhaft, da diese in der Vermögensteuererklärung nicht angeführt worden seien und daher in diesem Fall die Existenz der Goldmünzen nicht ausreichend dargelegt werde. Der VwGH habe ausgesprochen, dass es der Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung zustehe, späteren Angaben über einen Sachverhalt weniger Glauben beizumessen als denen, ohne Wissen der rechtlichen Folgen, früher abgegebenen Vermögensteuererklärung.

Sparbuch:

Dazu könne nur noch einmal ausgeführt werden, dass weder das Sparbuch vorgelegt noch irgend ein anderer Nachweis über die Existenz dieses Sparbuchs erbracht worden sei. Im Übrigen werde auf die obigen Ausführungen betreffend "späterer Angaben" verwiesen.

Verkauf Einrichtung Ing. Bm:

Der BP sei ein Beleg vorgelegt worden, auf dem Ing. Böhm bestätigt habe, für den Ankauf von diversen Gegenständen S 326.000,00 bezahlt zu haben. Ing. Böhm sei im Beisein des Bw und des steuerlichen Vertreters zu diesem Sachverhalt befragt worden. Dabei seien Angaben gemacht worden, die so sehr den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprächen, dass die BP, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Geldfluss nicht hätte nachgewiesen werden können, zu dem Schluss gekommen sei, dass es sich dabei um eine reine Gefälligkeitsbestätigung handeln müsse.

Büromöbel Ehegattin:

Da die Büromöbel nicht in der von der BP abverlangten Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1987 angeführt waren, sei von der BP zum Nachweis darüber, wann und von wem diese Möbel angekauft worden seien, die Einkaufsrechnung abverlangt worden. Da die Möbel nach den Angaben des Bw dazu bestimmt gewesen seien, eine Art Privatschule, die die Gattin gründen wollte, einzurichten, wäre es naheliegend gewesen, die Belege allein schon wegen des Vorsteuerabzuges aufzubewahren. Auch diese Belege hätten nicht vorgelegt werden können. Der Umstand, dass der Ankauf der Büromöbel durch die GesmbH in deren Buchhaltung erfasst sei, lasse keinen Rückschluss auf den Anschaffungszeitpunkt zu, sodass

der Ankauf der Gegenstände im Prüfungszeitraum liegen könne und dies für den Zweck der Vermögensdeckungsrechnung als Geldabfluss zu berücksichtigen sei. Somit ergebe sich auch aus diesem Umstand keine Änderung der Vermögensdeckungsrechnung.

Pension Schwiegermutter:

Eine gemeinsame Haushaltsführung der Schwiegermutter mit der Familie des Bw werde nicht in Zweifel gezogen, sodass sehr wohl eine einheitliche Meinung mit der VorBP vorliege. Der steuerliche Vertreter gebe jedoch in der Berufung vom 26. August 1985 an, dass die Schwiegermutter sich selbst verpflege, ihr Einkommen zur Deckung der Lebenshaltungskosten ausreiche und, dass die Gattin des Bw nur auf Kosten der Schwiegermutter für diese einkaufe.

Aus allen diesen Angaben könne der Schluss gezogen werden, dass zwar die Schwiegermutter mit ihrem Einkommen in der Lage sei, die durch ihre Krankheit erhöhten Lebenshaltungskosten selbst zu bestreiten, es ihr aber sicherlich nicht möglich sei, einen erheblichen Beitrag zum Lebensunterhalt der Familie des Bw zu leisten. Es widerspreche auch den Erfahrungen, dass die Mutter mit ihrer Pension den Lebensunterhalt des Schwiegersohnes, der praktizierender Arzt sei, sicherstellen müsse.

Änderung Lebenshaltung:

Die Lebenshaltungskosten seien von der BP anhand von statistischen Aufstellungen, entsprechend der sozialen Stellung des Bw adaptiert, mit S 400.000,00 geschätzt worden. Dieser Ansatz entspreche durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens und werde durch die statistischen Angaben ausreichend untermauert, sodass der Ansatz von S 250.000,00, die noch dazu in keinsten Weise dokumentiert würden, nicht gerechtfertigt erscheine.

U 12/88:

Eine Abgrenzung zu Beginn und zum Ende einer Vermögensdeckungsrechnung sei notwendig, um Verzerrungen zu vermeiden. Die USt Gutschrift im Dezember 1988 könne daher die Vermögensdeckungsrechnung nicht mehr beeinflussen und sei außer Ansatz zu lassen.

§ 4 Abs. 6 EStG 1972:

Der Gesetzgeber unterstelle, dass diese Aufwendungen tatsächlich anfallen, da ansonsten im Gesetz ein Freibetrag vorgesehen worden wäre. Der Umstand, dass diese Begünstigung im EStG 1988 weggefallen sei, habe keinen Einfluss auf die Beurteilung im Prüfungszeitraum.

2. Verrechnung A GesmbH und M GesmbH:

Fremdvergleich:

Ein aussagekräftiger Fremdvergleich könne nur dann durchgeführt werden, wenn der

Leistungsumfang konkret beschrieben sei und nicht, wie im vorliegenden Fall, mit Pauschalbezeichnungen, aus denen weder die Leistung noch die Personen, die diese Leistung erbracht hätten, hervorgehen.

Die mit der Berufung vorgelegten Kostenvoranschläge seien daher für die Beurteilung des Sachverhalts nicht maßgeblich, da nicht nachvollzogen werden könne, ob sie die gleichen Leistungen abdeckten, wie sie angeblich von der A bzw. M GesmbH erbracht worden seien. Darüber hinaus sei, wie bereits im BP-Bericht ausgeführt, das persönliche Naheverhältnis des Bw zu diesen beiden Gesellschaften zu berücksichtigen, das für sich allein schon eine exakte Leistungsbeschreibung und Dokumentation der Ausführung erfordert hätte.

Bewertung der geistigen Leistung:

Der Bw betreibe eine nach Auffassung der BP übliche Arztpraxis. Der in dieser Praxis anfallende Verwaltungsaufwand werde mit Hilfe eines EDV Systems bewältigt. Derartige Systeme würden von den verschiedensten Firmen angeboten. Der Bw. habe dieses System im Rahmen der beiden Gesellschaften selbst entwickelt. Die installierten Geräte würden vom Personal, das ebenfalls bei der GesmbH ausgebildet worden sei, bedient.

Sämtliche damit durchgeführten Arbeiten seien von jedem anderen praktischen Arzt ebenfalls zu bewältigen. Durch den Umstand, dass der Bw die beiden Gesellschaften selbst betreibe, würden seine eigenen Leistungen in Geldwerte gefasst und von den Gesellschaften in Rechnung gestellt. Dadurch sei es einerseits nicht möglich, einen Fremdvergleich anzustellen und andererseits werde diese Konstellation, wie im BP-Bericht ausgeführt, dazu benutzt, Aufwendungen und Erträge nach Belieben zwischen den Gesellschaften und dem Einzelunternehmen zu verschieben, sodass eindeutig ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliege.

Die Leistungen des Personals würden ohnedies durch besonders hohe Personalkosten beim Einzelunternehmen abgedeckt. Die Sachaufwendungen fielen bei einem Gewerbebetrieb an und es bestehe kein Anlass, diese Kosten auch nur teilweise auf das Einzelunternehmen zu überwälzen. Den Ausführungen, wonach die Sachaufwendungen, die bisher bei den Gesellschaften angefallen wären, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen seien, könne nicht gefolgt werden, da die Tätigkeit, die im Rahmen der Gesellschaften ausgeübt werde, in keinerlei Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit stehe, sondern vielmehr einen eigenen Gewerbebetrieb darstelle, der dazu diene, ein Organisations- und Datenverarbeitungssystem für Ärzte zu entwickeln und zu vermarkten.

3. KfZ-Kosten:

Aus den im Berufungsverfahren für zwei im Prüfungszeitraum liegende Vierteljahre vorgelegten Kalenderaufzeichnungen sei weder ersichtlich, dass Krankentransporte durchgeführt worden seien, noch sei eindeutig dokumentiert (z.B. durch Angabe von Kilometerständen) mit welchem Fahrzweck die angeführten Fahrten durchgeführt worden seien. Dem Umstand, dass das Fahrzeug auch betrieblich genutzt worden sei, sei von der BP durch Ansatz von pauschalen Kilometergeldern Rechnung getragen worden.

Da weder im BP- noch im Berufungsverfahren ausreichend hätte dargelegt werden können, dass die Anschaffung eines Kleinbusses überwiegend betrieblich veranlasst gewesen sei, hätte die Anschaffung unter Berücksichtigung der speziellen familiären Situation des Bw nur der Privatsphäre zugerechnet werden können.

Qualifizierung von Einkünften:

Die vom Bw für die Gesellschaften ausgeführten Leistungen bildeten die Grundlage für die von diesem angebotene Soft-, Hard- und Orgwareprodukte. Da eine exakte Unterscheidung anhand der Verkaufsbelege nicht möglich sei, seien die Leistungen von der BP einheitlich mit dem Titel Software benannt worden. Jedenfalls wären aber auch reine Orgwareprodukte keine urheberrechtlich geschützten Leistungen, sondern nur der Ausfluss eines mit den Gesellschaften bestehenden Werkvertrages, der den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sei, da es sich dabei, wie auch in der Berufung angegeben werde, in erster Linie um das Sammeln und Zurverfügungstellen von ordinationsspezifischen Daten handle und somit keine oder nur bedingt eigenschöpferische Leistung beinhalte.

Eine Zurechnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und die Gewährung des Halftesteuersatzes sei daher abzulehnen.

Dagegen wird eingewendet:

1. Zurechnung von Einnahmen:

Vom Bw sei im Rahmen des BP-Verfahrens nicht behauptet worden, den Lebensaufwand aus dem erklärten Betriebsergebnis gedeckt zu haben. Er habe im Rahmen des BP-Verfahrens nach besten Kräften mitgewirkt, die vermeintlichen Vermögensunterdeckungen aufzuklären und habe, wo dies möglich gewesen sei, Nachweise erbracht bzw. glaubhafte Erklärungen abgegeben. Diese seien jedoch von der BP ohne ausreichende Begründung nicht entsprechend gewürdigt worden.

Die Aufzeichnungen des Bw seien formell und materiell richtig. Es gebe nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass Umsätze aus der ärztlichen Tätigkeit in den Aufzeichnungen nicht

aufgenommen worden seien. Die BP sei somit im Sinne der Rechtsprechung nicht berechtigt, eine Zurechnung zu den Einkünften aus der ärztlichen Tätigkeit vorzunehmen.

Eine Äußerung, dass der Bw insbesondere in der Vorsorgemedizin Privatpatienten zu betreuen habe, sei von ihm nie gemacht worden. Die Umsatzsteigerung an Kassenhonoraren im Jahr 1988 sei vor allem auf die Aufgabe der betriebsärztlichen Tätigkeit im Jahr 1987 zurückzuführen, bis dahin sei der Bw neben seiner Ordination als Betriebsarzt tätig gewesen.

Selbst ein Nichtfachmann müsse aus obiger Darstellung ersehen können, dass bei den geringen Kassenhonorartarifen die Betreuung von Privatpatienten in diesem Ausmaß aus zeitlichen Gründen unmöglich gewesen sei. Wie die BP zu dem Ergebnis komme, dass Privatpatientenhonorare in einem derartigen Ausmaß durchaus wahrscheinlich seien, sei unverständlich.

Die BP sei bis heute den Nachweis schuldig geblieben, dass ungeklärte Vermögenszuwächse aus der ärztlichen Tätigkeit stammten.

Verkauf Kunstgegenstände Goldmünzen: Aus den Berufungsausführungen ergebe sich, warum die Käufer die Kaufpreise nicht direkt auf ein Konto des Bw eingezahlt hätten, sondern diese unmittelbar nach Verkauf oder einige Zeit danach selbst auf seine Bankkonten oder in die Kassa eingezahlt worden seien.

Was die Versicherungspolizzen betreffe, so seien diese der BP übergeben worden. Es handle sich dabei um Versicherungen, die für die Zeit von Ausstellungen abgeschlossen worden seien. Es würden Kopien von 2 Versicherungspolizzen über S 120.000,00 und S 108.000,00 vorgelegt. Da die Ausstellung in den Räumen der Zentralsparkasse stattgefunden hätte, wäre eine höhere Versicherung entbehrlich, zumal das Sicherheitsrisiko bei einem Kreditinstitut als nicht sehr hoch einzuschätzen sei. Vom Abschluss einer besonderen Versicherung für das Haus des Bw sei aus Kostengründen Abstand genommen worden, zumal das Haus relativ gut gesichert sei und die Gegenstände versteckt gewesen seien. Dass die Gegenstände vorhanden gewesen seien, sei wohl aus der nachgewiesenen Tatsache ersichtlich, dass Ausstellungen bei Kreditinstituten stattgefunden hätten.

Die Käufer seien auf Befragung durch die BP als Zeugen bekannt gegeben worden, doch hätte der Bw keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Einvernahme gehabt. Der Bw sei somit seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen, doch habe er es nicht zu vertreten, dass die Zeugen inzwischen verstorben seien.

Bei der Abfassung einer Vermögensteuererklärung handle es sich nicht um eine spontane Aussage, sondern um ein unter mehr oder weniger Zeitdruck ausgefülltes Formular. Es gebe kein System, welches sicherstelle, dass in einer Vermögensteuererklärung alle Vermögenswerte und Schulden mit Sicherheit vollständig erfasst würden. Der Vermögensteuerstichtag sei zum Zeitpunkt der Erstellung der Erklärung mehr als 15 Monate zurückgelegen. Im Hinblick darauf, dass das Vermögen des Bw negativ gewesen sei, hätte kein vernünftiger steuerlicher Grund bestanden, die Goldmünzen in der Vermögensteuererklärung nicht zu erfassen. Es handle sich um ein Versehen, welches sorgfältigen Personen auch unterlaufe.

Sparbuch:

Es könne nur nochmals darauf hingewiesen werden, dass nicht nur das Sparbuch sondern auch der Kredit in annähernd gleicher Höhe in der Vermögensteuererklärung nicht erfasst worden sei. Wie bereits ausgeführt, sei die entsprechende Vermögensteuererklärung erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt worden. Sowohl Sparbuch und Kredit hätten zum Erstellungszeitpunkt nicht mehr bestanden.

Verkauf Einrichtung Ing. Bm:

Die Aussagen würden durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und sei daher nicht einzusehen, warum es sich um Gefälligkeitsbestätigungen handeln sollte.

Büromöbel Gattin:

Ein Vorsteuerabzug sei nicht möglich gewesen, da die Ehegattin hinsichtlich der Schule nicht Unternehmerin gewesen sei, da dieses Projekt nicht zustande gekommen wäre.

Pension Schwiegermutter:

Es sei nicht einsichtig, welchen Erfahrungen der Umstand widersprechen sollte, dass die Mutter dem Schwiegersohn nach Möglichkeit helfe. Dass es dem Bw finanziell schlecht gegangen sei, sei aus den vorgelegten Steuererklärungen ersichtlich und sei letztlich der Grund dafür, warum Notverkäufe überhaupt durchgeführt worden seien. Dass eine Mutter in einer derartigen Situation helfe, sei nichts Außergewöhnliches.

Die BP ziehe den Schluss, dass zwar die Schwiegermutter mit ihrem Einkommen in der Lage sei, die durch ihre Krankheit erhöhten Lebenshaltungskosten selbst zu bestreiten, es sei ihr aber sicherlich nicht möglich, einen erheblichen Beitrag zum Lebensunterhalt der Familie des Bw zu leisten. Dazu dürfe bemerkt werden, dass die Schwiegermutter alt und blind sei und deren Lebenshaltungskosten durch bestimmte tarifliche Befreiungen nicht erhöht, sondern vermindert seien. An welcher Krankheit die Schwiegermutter leide, die zu erhöhten Lebenshaltungskosten führe, wisse der Bw nicht.

Für die Jahre 1989 bis 1993 stellt sich das Verwaltungsgeschehen wie folgt dar:

1. Verrechnung mit A und M GesmbH:

Im Prüfungszeitraum war der Bw zu 99 % Eigentümer der A GesmbH und auch Geschäftsführer dieser GesmbH.

Weiters ist der Bw Geschäftsführer der M GesmbH, die zu 100 % im Eigentum der Gattin ist.

Zwischen dem Einzelunternehmen des Bw und diesen beiden GesmbH wurden im Jahr 1988 folgende Leistungen verrechnet.

A GesmbH	1989	1990	1991	1992	1993
Klimatisierung	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
Fernrufservice	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
Terminverwaltung	105.600,00	105.600,00	105.600,00	105.600,00	105.600,00
Graf. Patentinfo	190.333,00	---	96.000,00	96.000,00	96.000,00
Leihmiete	45.586,72	---	13.500,00	54.000,00	54.000,00
Büromat., Rezeptdruck	102.000,00	---	102.000,00	102.000,00	102.000,00
Blumenbetreuung	54.000,00	54.000,00	54.000,00	---	54.000,00
Reinigungsaufwand	66.000,00	66.000,00	66.000,00	66.000,00	66.000,00
EDV-Schulung	---	66.500,00	40.500,00	15.930,00	---
gesamt netto	659.519,72	388.100,00	573.600,00	535.530,00	573.600,00
Vorsteuer	131.903,94	77.620,00	114.720,00	107.106,00	114.720,00
M GesmbH	1989	1990	1991	1992	1993
Frequenzanalyse	48.000,00	48.000,00	48.000,00	---	48.000,00
Verw.Kost. Vorsorgetest	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
Kontaktvalidierung	96.000,00	96.000,00	96.000,00	96.000,00	96.000,00
Laborkontrolle	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
Pulsoximeternutzung	96.000,00	96.000,00	96.000,00	---	96.000,00
Biofeedback	---	43.200,00	43.200,00	43.200,00	43.200,00
Kopien	---	72.800,00	45.600,00	45.600,00	45.600,00
gesamt netto	336.000,00	452.000,00	424.800,00	280.800,00	424.800,00
Vorsteuer	67.200,00	90.400,00	84.960,00	56.160,00	84.960,00

Die angeführten Leistungen beziehen sich in erster Linie auf Systemkosten, welche als Synonym für die geistige Leistung des Bw stehen. Dieser habe es sich zur Aufgabe gemacht, ein System zu entwickeln, das es dem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten, sei es zur Patientenbetreuung oder zur Administration gegenüber den Krankenkassen, auf Abruf bereit zu haben.

Sowohl zur Entwicklung als auch zum Vertrieb des Systems habe sich der Bw der beiden GesmbH bedient.

Diese Tätigkeit stehe in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Soweit die Leistungen konkret erfassbar seien (keine geistigen Leistungen) seien sie in erster Linie vom Bw selbst ausgeübt worden.

Der Großteil der angeführten Kosten betreffe jedoch Leistungen, die für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems erbracht worden seien. Durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften würden die Leistungen des Bw approximativ bewertet und als Betriebsausgabe abgesetzt.

Da von der BP keine mit der ärztlichen Tätigkeit im Zusammenhang betriebliche Veranlassung hätte erkannt werden können, stellten diese Kosten keine Betriebsausgaben dar.

Die Leistungen zu diesen angeführten Verrechnungsbeträgen seien in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 beschrieben worden (Anm.: aus dieser Vorhaltsbeantwortung ergibt sich die Leistungsbeschreibung wie folgt:

- "a) EDV-Einschulung: Die EDV-Einschulung wird meist durch (den Beschwerdeführer) persönlich durchgeführt. Die Ermittlung der Beträge erfolgt in Anlehnung an die Kosten der Firma M.
- b) Rezeptdruck: Hier handelt es sich um ein System zur Vermeidung von Arzneimittelregressen, wobei das System geeignet ist, eine Anspruchsprüfung durchzuführen. Die in Rechnung gestellten Beträge betreffen ausschließlich Systemkosten. Die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen betragen ca. 2% und werden meist von (der Ehefrau des Beschwerdeführers) besorgt. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung eines Außenvergleiches.
- c) Blumenbetreuung: Die in Rechnung gestellten Beträge beziehen sich vor allem auf Material. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung der Kosten von Fremdfirmen. So betrug die Blumenbetreuung vor ca. 6 Jahren durch einen Gärtner S 70.000,00.
- d) Terminverwaltung: Die Terminverwaltung umfasst folgende Abläufe:
 - 1. Ordinationseinladungssystem
 - 2. Sondergruppentermine (z.B. Mutterberatung)
 - 3. Tagesablauf mit Gleichlastziel - bei Minderauslastung werden Maßnahmen gesetzt. Bei den in Rechnung gestellten Beträgen handelt es sich vor allem um Systemkosten.
- e) Kontaktvalidierung: Es handelt sich um ein Krankenscheinverwaltungssystem und Kontaktkontrollsystem. Das System umfasst eine Vielzahl von Positionen, wie zum Beispiel:

KO ist gleich Rezept ohne persönlichen Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.

K1 ist gleich Rezept mit persönlichem Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.

K2 ist gleich wie KO und K1 mit vorliegendem Krankenschein.

K3 ist gleich Dienstkontakt (Verwaltungskontakt).

K4 ist gleich Ersatzbehandlungsscheinanforderung erging an Gebietskrankenkasse mit verschiedenen Folgerungen usw. Ein Außenvergleich ist nicht möglich, weil am Markt derartige Systeme nicht angeboten werden.

- f) Reinigungsaufwand: Es handelt sich um Feinreinigungen mit Sterilitätsgrad und Infektionsgefahr (Blut, Harn, Stuhl, Aids) die Ermittlung der Beträge erfolge in Anlehnung an die Kosten von Fremdfirmen, wobei diesbezügliches Personal kaum erhältlich ist.
- g) Fernrufservice: Es handelt sich hierbei um technischen Einsatz und Orgware (3 Anrufbeantworter). Die Ermittlung der Kosten erfolgte in Anlehnung an die diesbezüglichen Kosten der Ärztezentrale.
- h) Praxisklimatisierung: Gemäß Arbeitsinspektionsgesetz haben Arbeitsräume mindestens 1 Fenster im Umfang von 1/6 der Bodenfläche zu haben. Dies trifft bei vielen Räumlichkeiten auf Grund der Praxisarchitektur nicht zu, weswegen die Klimatisierung notwendig ist. Es handelt sich vor allem um die Beistellung von Geräten und deren Wartung. Wobei die A GesmbH auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung wesentlich kostengünstiger einkaufen kann.
- i) Laborkontrolle: Es handelt sich um die Prüfung der Laborplanung auf Plausibilität und Anspruchsberechtigung. Die Beträge werden vor allem "auf die zur Verfügungstellung" der entsprechenden Organisation bezahlt, der geringfügige Leistungsanteil wird durch (den Beschwerdeführer) besorgt.
- j) Verwaltungskosten: Es handelt sich hierbei um ein zum Einsatz gelangendes System zur Prüfung der Voraussetzungen, wobei ein Katalog von 20 Punkten der Prüfung zu Grunde gelegt wird. Durch dieses System können Regressansprüche wegen mangelnder Anspruchsvoraussetzung des Patienten bzw. Leistungsdokumentation vermieden werden.
- k) SL-Frequenzanalyse: Ziel des Systems ist die Gleichlastenkontrolle sowie die Sonderleistungsanalyse zur Optimierung der Sonderleistungen unter Berücksichtigung der Vorstellung der Kassen und der Patientenwünsche. Auch hier handelt es sich um Systemkosten."

Anlässlich einer Ordinationsbesichtigung wurde der BP ein Schriftsatz übergeben, in dem die Graphische Patienteninformation wie folgt beschrieben wird:

Prospektdruck, Informationen via Post (Geburtstagsbriefe, Ordinationseinladungen zu Kontrolluntersuchungen,...) und Ordination intern.

2. KfZ-Kosten:

Im Streitzeitraum hat der Bw einen Kleinbus als zu 100 % betrieblich genutzt erklärt und als Verwendungszweck Krankentransporte (Wohnung-Ordination-Wohnung) angegeben. Im Privatvermögen des Bw befindet sich seit 1990 ein zweiter PKW, für den noch keine Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Für vereinzelte Krankentransporte sowie für Fahrten Wohnung Ordination wurden von der BP jährlich 7.000 Kilometer als betrieblich gefahren anerkannt.

3. Einkünfte aus Urheberrechten:

Die Erlöse aus der Nutzung von Softwareprodukten seien keine Einkünfte gem. § 22 EStG 1972 und waren daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit auszuscheiden und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Da eine exakte Zuordnung der Ausgaben nicht möglich gewesen sei, seien die Aufwendungen mit 20 % der Erlöse aus Urheberrechten geschätzt worden.

In der frist- und formgerechten Berufung verweise der Bw auf seine Berufung betreffend Vorjahre, in der ausgeführt wird:

1. Verrechnung A GesmbH und M GesmbH:

Es würden zwei Angebote von Fachfirmen für Blumenbetreuung, eines einer Reinigungsfirma sowie eines über den Stundensatz für EDV-Einschulung vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass die von der A GesmbH und M GesmbH in Rechnung gestellten Beträge weit unter jenen von Drittfirmen lägen, sodass ein Fremdvergleich positiv ausfallen müsste.

Die EDV Leistungen stellten keine ärztliche Tätigkeit dar, doch hätten sie dieser gedient.

Die BP irre, wenn sie der Meinung sei, der Großteil der angeführten Leistungen betreffe die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV Systems. Die Leistungen seien nicht für das EDV System, sondern für Patienten, für kassenseitige Verrechnung und Vermeidung von Regressansprüchen seitens der Kassen erbracht worden.

Es treffe nicht zu, dass durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften die geistigen Leistungen des Bw approximativ bewertet und als Betriebsausgaben abgesetzt würden. Den vom Bw verrechneten Leistungen stünden erhebliche Sachaufwendungen der Gesellschaften gegenüber.

Einige Arztpraxen seien zwar Gewinn bringend, nicht jedoch eine ausschließliche Kassenpraxis im 12. Bezirk. Ein Arzt mit Kassenpraxis könne nur dann überleben, wenn er neben seiner Praxis als angestellter Arzt tätig sei.

Zum Missbrauchstatbestand sei zu sagen, dass die A GesmbH in der Vergangenheit Verluste bilanziert habe, die vornehmlich aus dem relativ hohen Sachaufwand, welcher für die Leistungserstellung notwendig gewesen sei, entstanden seien. Gebe es die A GesmbH nicht, würden die erheblichen Sachaufwendungen in der Ordination des Bw anfallen und die Ordination ein negatives Ergebnis aufweisen. Es sei daher unverständlich, worin der Missbrauch liegen soll, zumal eine Steuerminderung nicht eingetreten sei.

Der Meinung der BP folgend, der Bw sei der einzige Auftraggeber der A GesmbH, müsste nahezu der ganze Verlust der Ordination zugerechnet werden.

2. KFZ-Kosten:

Richtig sei, dass Fahrtenbücher nicht geführt worden seien. Zum Nachweis der Art der Nutzung sei der BP angeboten worden, in eine laufend in Form eines Kalenders geführte Aufzeichnung einzusehen. Davon sei seitens der BP jedoch kein Gebrauch gemacht worden. Das Fahrzeug sei vorwiegend von der Gattin des Bw genutzt worden, wobei ca. 25 % auf Sammeltransporte von Schwerkranken und Begleitpersonen entfallen seien. Als Beweis dafür dienten die oben genannten Aufzeichnungen. Durch die Sammeltransporte sei ein effizienter Einsatz der Arbeitskraft des Bw möglich gewesen. Privatfahrten seien nur in einem untergeordneten Ausmaß erfolgt und Familienausflüge hätten nicht stattgefunden. Gelegentlich würden Kinder auf dem Weg in die Ordination bis zur Schnellbahnstation mitgenommen werden, ohne dass dadurch ein Mehraufwand entstehe. Für Privatfahrten stünden dem Bw ein VW Jetta und der Gattin ein Passat zur Verfügung.

3. Qualifizierung von Einkünften:

Es sei für den Bw nicht ersichtlich, wie die BP zur Ansicht gelange, bei den Urheberrechten handle es sich um die Überlassung von Softwareprodukten. Es handle sich dabei um Orgware, die unabhängig von der verwendeten Hard- und Software und somit systemunabhängig sei. Die Entwicklung der Orgware sei aus Erfahrungswerten mit Krankenkassen und Arbeitskosten für Dokumentation und Materialaufwand erfolgt. Die Entwicklung sei aus der Ordination heraus und für die Ordination erfolgt. Die Verkäufe an Dritte hätten einen Deckungsbeitrag für den entsprechenden Aufwand dargestellt. Es habe sich nicht um eine eigene Tätigkeit, sondern um einen im Rahmen der Ordination angefallenen Nebenerlös gehandelt. Das Ausscheiden aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit erscheine daher nicht gerechtfertigt.

In der am 2.9.2001 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Es werde ein Schriftsatz vorgelegt und die darin enthaltenen Angaben zum mündlichen Vorbringen erhoben. Die Einvernahme der Personen, die im Anhang zum Schriftsatz genannt sind, werde zum Beweis, dass die Leistungen für die Patienten erbracht worden seien, beantragt.

In dem Schriftsatz führt der Bw aus:

Die BP behaupte, dass es sich der Bw zur Aufgabe gemacht hätte, ein System zu entwickeln, das es dem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten zur Patientenbetreuung oder zur Administration gegenüber den Krankenkassen auf Abruf bereit zu haben. In diesem Zusammenhang sei auf die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 zu verweisen, in welcher dargelegt werde, aus welchen Gründen die EDV-Organisation notwendig sei. In den 80er Jahren habe die Wiener Gebietskrankenkasse dem Bw den Vertrag mit der Begründung gekündigt, dass seine ärztlichen Leistungen wesentlich über dem Wiener Durchschnitt aller Kassenärzte lägen. Nur durch mühselige, komplizierte, Zeit raubende und umfangreiche Dokumentationen, die teilweise erst erstellt hätten werden müssen, hätte erreicht werden können, dass die Vertragskündigung zurückgezogen wurde. Der Bw habe daher ein EDV-gestütztes Dokumentationssystem einrichten und laufend verfeinern müssen, um solche Vorhalte entkräften zu können.

Die BP sei der Meinung, dass die Tätigkeit der beiden Gesellschaften in keinerlei Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit stehe. Dass die EDV-Leistungen ärztliche Tätigkeit darstellten habe der Bw nie behauptet, doch dienten sie der ärztlichen Tätigkeit, der kassenseitigen Verrechnung und der Abwehr von Regressansprüchen seitens der Krankenkassen. Die BP irre, wenn sie meine, ein Großteil der angeführten Kosten betreffe Leistungen, die für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems erbracht würden.

Die Leistungen würden nicht für das EDV-System sondern für die Patienten, für die kassenseitige Verrechnung und für die Vermeidung von Regressansprüchen seitens der Krankenkassen erbracht.

Es treffe auch nicht zu, dass durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften die geistigen Leistungen des Bw bewertet und als Betriebsausgabe abgesetzt würden. Immerhin stünden den verrechneten Leistungen erhebliche Sachaufwendungen der Gesellschaften gegenüber. Die BP habe aus diesem Titel Betriebsausgaben in diverser Höhe nicht anerkannt. Demgegenüber habe die A-GesmbH, um den größten Posten zu nennen, Abschreibungen, Instandhaltung, Geräte und Maschinen und andere Sachaufwendungen zu tragen. Es könne nicht von ausschließlich geistigen Leistungen des Bw gesprochen werden.

Die BP sei der Meinung, dass die ärztliche Tätigkeit normalerweise Gewinn bringend sei. Dies möge bei einigen Arztpraxen der Fall sein, nicht jedoch bei einer nahezu ausschließlichen Kassenpraxis im 12. Gemeindebezirk, die vorwiegend Gastarbeiter betreue. Die der BP vorgelegte Studie von Prof. Eschenbach zeige ganz deutlich, wie schlecht es den Ärzten mit

Kassenpraxen gehe Es würden Komitees und andere Interessensvertretungen gebildet, die es sich zur Aufgaben gemacht hätten, die finanziellen Bedingungen der Ärzte mit Kassenpraxen zu verbessern.

Sehr deutlich sei die finanzielle Situation der Ärzte mit Kassenpraxen im Inlandsreport, den das Österreichische Fernsehen am 15. März 1990 aussendete, hervorgegangen. Danach könne ein Arzt mit einer Kassenpraxis überhaupt nur dann überleben, wenn er neben seiner Kassenpraxis als angestellter Arzt tätig sei.

Wie bereits vorhin dargestellt, sei die Gastarbeiterpraxis des Bw mit einer durchschnittlichen Kassenpraxis nicht vergleichbar. So habe die Wiener Gebietskrankenkasse vorgehalten, dass der Bw

- a) Vorsorgeuntersuchungen um 2.100 %
- b) Tuberkulosetests um 14.410 %
- c) Blutbilder um 680 %
- d) Harnuntersuchungen um 370 %
- e) EKG Untersuchungen um 280 %
- f) Hausbesuche um 484 %

usw.

mehr erbringe als der Durchschnitt der Wiener Vertragsärzte.

Die BP meine weiters, dass die Gewinne aus der Ordination auf eine bereits mit hohen Verlustvorträgen behaftete Gesellschaft verlagert würden und damit der Tatbestand einer missbräuchlichen Anwendung von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO erfüllt sei.

Dazu sei generell zu sagen, dass die A-GesmbH in der Vergangenheit Verluste bilanziert habe. Die Verluste seien aber überwiegend aus dem relativ hohen Sachaufwand entstanden, welcher für die Leistungserstellung notwendig gewesen sei. Gäbe es die A-GesmbH nicht, würden die erheblichen Sachaufwendungen in der Ordination anfallen. Bei Konsolidierung der Zahlen der A-GesmbH mit der Ordination würde die Ordination ein negatives Ergebnis aufweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH liege ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor, wenn der gewählte Weg ohne das Resultat einer Steuerminderung unverständlich wäre. Wie bereits ausgeführt, seien bei der A-GesmbH Verluste angefallen. Gäbe es die A-GesmbH nicht, wäre der Sachaufwand durch die Ordination zu tragen gewesen. In diesem Fall wäre auch die Ordination negativ gewesen. Es sei daher unverständlich, worin der Missbrauch liegen solle, zumal die Steuerminderung nicht eingetreten sei.

Die BP vermeine, dass der Bw nahezu der einzige Auftraggeber der A-GesmbH sei. Wenn dies der Fall wäre, müsste nahezu der gesamte Verlust der A-GesmbH der Ordination zugerechnet werden. Von einer Ausnützung der Verlustvorträge durch die gewählte Vorgangsweise könne im Hinblick auf die Entstehung der Verluste nicht die Rede sein.

Aus den genannten Gründen erscheine die Nichtberücksichtigung der angeführten Aufwendungen rechtswidrig.

Zum Nachweis der erbrachten Leistungen werde die Einvernahme der im Anhang genannten Zeugen beantragt. Bei genauerer Befragung werde die Finanzverwaltung zu einem anderen Ergebnis gelangen.

Von der BP seien sämtliche Aufgaben an A-GesmbH und M-GesmbH gestrichen worden. Dies führe dazu, dass in der Ordination kein Aufwand für die Bedienung des Telefons (außerhalb der Ordinationszeiten), für die Terminverwaltung, für Büromaterial, für Reinigung usw. enthalten sei. Es seien auch keine Ausgaben für betriebsstatistische Analyse, Vorsorgetests, Patientenfrequenzbeobachtung, Laborkontrolle, Pulsoxymeternutzung udgl. enthalten. Auch seien sämtliche Kopierkosten gestrichen worden. Die Kosten für die EDV-Einschulung der Mitarbeiter seien ebenfalls nicht mehr als Betriebsausgabe anerkannt. Niemand habe sich Gedanken gemacht, wie die Ordination ohne Büromaterial geführt werden solle. Auch würden Leistungen der Gebietskrankenkasse verrechnet und von dieser auch bezahlt, denen nunmehr kein Aufwand gegenüberstehen würde.

Mit wem und womit seien diese Leistungen erbracht worden? Wenn von der BP behauptet werde, dass die Leistungen der A-GesmbH und M-GesmbH einem Fremdvergleich nicht standhielten, so sei zu fragen, mit welchem Vergleich die Ordination des Bw ohne die (zweifelsfrei notwendigen) Aufwendungen standhalten solle?" Sollte der Berufungssenat zur Ansicht gelangen, dass die Eingangsrechnungen der A-GesmbH und M-GesmbH nicht anzuerkennen seien, beantrage der Bw die Schätzung der für diese Leistungen zweifelsohne zu erbringenden Ausgaben.

Festzustellen sei ebenso, dass nicht alle Protokolle der Einvernahme der Zeugen zur Stellungnahme vorgelegt worden seien und der Bw somit in seinem Recht auf Akteneinsicht und der damit verbundenen Gelegenheit zur Gegenäußerung verletzt worden sei.

Es entspreche auch nicht einem fairen Verfahren, wenn nur die Bescheide der Arztpraxis aufgehoben würden und die der GesmbH nicht. Dies könne nicht im Sinne der Steuergerechtigkeit sein, wenn die Ausgaben der Arztpraxis gestrichen würden und nicht gleichzeitig die Betriebseinnahmen der GesmbH gekürzt.

Aus Berufspflicht zur Notfallbehandlung habe der Bw zudem Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstünden. Ganz besonders bei jenen Patienten, wo (Monate später) die

Gebietskrankenkasse die Bezahlung ablehne (weit über 100 Beispiele aus dem Prüfungszeitraum beiliegend).

Der Bw beantrage auch die ca. 20 % Medikamentenkostensenkungsstatistik der Wiener Gebietskrankenkasse in der Ordination zu beachten. Sie beweise die erfolgreiche Medikamentenkostensenkung und Regressabwehr der Ordination des Bw mit Hilfe des EDV-Systems.

Über Befragen gibt der Bw an, dass die M-GesmbH Dienstnehmer beschäftigt hätte. Wie viele, könne der Bw auswendig nicht sagen, da es sich um Teilzeitkräfte gehandelt habe. Mit der A-GesmbH hätten Werkverträge bestanden, diese hätte aber keine Dienstnehmer beschäftigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Gewinnermittlung:

1. Schätzung:

Gem. § 184 Abs. 3 BAG hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn Bücher oder Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Eine Schätzungsberechtigung ist insbesondere dann gegeben, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, RZ 7 zu § 184 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Aufgrund der festgestellten Vermögensunterdeckung haben die vom Bw geführten Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsmäßiger Führung gem. § 163 BAO nicht für sich und sind der Abgabenerhebung nicht zugrunde zu legen.

Zu den einzelnen nicht anerkannten Geldflüssen ist auszuführen:

Verkauf von Kunstgegenständen Pkt. 2., 8. und 10.:

Es kann nicht widerlegt werden, dass der Bw die von ihm angegebenen Kunstgegenstände tatsächlich verkauft hat und ihm die dafür zugeflossenen Geldmittel zur Verfügung standen. Nachstehende Beträge sind bei der Berechnung der Unterdeckung in Abzug zu bringen:

	1987	1988
Kunst Z Mauer Pkt. 2	---	290.000,00
Verkauf Kunst Pkt. 8	---	130.000,00
Kunst Deutschland Pkt.	330.000,00	---
	333.000,00	420.000,00

Goldmünzen Pkt. 3:

Es konnte weder der Einkauf noch der Verkauf der Goldmünzen nachgewiesen werden. Die Goldmünzen waren - im Gegensatz zu den oben genannten Kunstgegenständen nicht in der Vermögensteuererklärung angeführt. Dies wurde auch vom Bw nicht bestritten. Dies lässt darauf schließen, dass die Goldmünzen überhaupt nie zum Vermögen des Bw gehört haben und er folglich diese auch nicht verkauft haben kann. Der entsprechende Geldfluss wurde nicht nachgewiesen bzw. ist auch aufgrund der obigen Ausführungen nicht glaubhaft.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass die Goldmünzen deshalb nicht in der Vermögensteuererklärung angeführt waren, da das Vermögen ohnehin negativ gewesen und keine Vermögensteuer angefallen wäre, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Bw verpflichtet ist, sämtliche Vermögenswerte in der Vermögensteuererklärung anzugeben, egal, ob Vermögensteuer anfällt oder nicht oder ob das Vermögen negativ ist.

Auch vermag es dem Bw nichts zu nützen, wenn er angibt, der Käufer der Münzen habe anonym bleiben wollen.

Sonderbar erscheint es auch, dass der Verkaufserlös S 375.000,00 betragen haben soll, der Bw aber nur S 190.000,00 in die Kassa bzw. Bank eingelegt habe. Der Bw gibt aber nicht an, was er mit dem Rest des Verkaufserlöses gemacht haben will.

Sparbuch Pkt. 7:

Eine Feststellung, dass in der Vermögensdeckungsrechnung ein Kredit berücksichtigt worden wäre, hat die BP nicht getroffen. Die BP ging vielmehr davon aus, dass weder Kredit noch Sparbuch existent waren.

In der Vermögensteuererklärung zum 1.1.1986 scheinen weder das Sparbuch noch die Kreditrückzahlung auf. Die Erklärung in der Berufung, Kredit und Sparbuch seien deshalb nicht in der Vermögensteuererklärung angeführt gewesen, da zum Zeitpunkt der Erstellung der Vermögensteuererklärung sowohl der Kredit als auch das Sparbuch nicht mehr existiert hätten, ist nicht zielführend. Ebenso vermag der Hinweis in der Berufung, es hätte kein sachlicher Grund bestanden, den Kredit und das Sparbuch in der Vermögensteuererklärung nicht anzuführen, bestanden, kein anderes Ergebnis herbeizuführen.

Der Bw ist verpflichtet, sein gesamtes Vermögen bekanntzugeben und kann nicht Sachverhaltselemente verschweigen, da er sie seiner Rechtsansicht nach für unmaßgeblich hält. Dies ist im vorliegenden Fall geschehen, da der Bw vermeint, es sei belanglos, ob er Kredit und Sparbuch in der Vermögensteuererklärung erfasst hätte, da sich die Beträge ohnehin beinahe saldierten. Auch ist der Bw der Ansicht, es würden sich keine einkommensteuerlichen

Auswirkungen ergeben, da die Sparbuchzinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen wären, die Kreditzinsen jedoch als Betriebsausgaben, was zu keiner zusätzlichen Einkommensteuer führen würde. Der Bw nimmt also die durch das Finanzamt vorzunehmende rechtliche Würdigung vorweg und verschweigt Sachverhalte.

Entgegen den Berufungsausführungen spricht die Nichtanführung in der Vermögensteuererklärung gegen die Glaubwürdigkeit der Angaben des Bw.

Bemerkenswert ist auch, dass der Bw auch bei den Goldmünzen (siehe Punkt 3) vergessen hat, diese in die Vermögensteuererklärung aufzunehmen. Auch in diesem Punkt hält es der Bw für belanglos, ob die Münzen in der Vermögensteuererklärung aufscheinen oder nicht.

Verkauf Büromöbel Ing. Bm Pkt. 9:

Die Annahme, dass es sich um eine Gefälligkeitsbestätigung handelt, ist aufgrund der widersprüchlichen Angaben Ing. Bm gerechtfertigt. Anlässlich seiner Befragung im Zuge der BP hat Ing. Böhm angegeben, dass mit Ausnahme des Mahagoniverbaus keine Einrichtungsgegenstände vorgewiesen werden könnten. Die Stickereien und die Stühle seien weiterverkauft und die Teppichbrücken unauffindbar verräumt gewesen.

Diese Angaben sind auch deshalb nicht glaubwürdig, da Ing. Bm zum Zeitpunkt des Kaufes nicht einmal in der Lage war, die Einrichtungsgegenstände zu bezahlen. Lt. seinen Angaben hat er S 150.000,00 zu Hause in einer Handkassa aufbewahrt und Silbermünzen im Wert von S 50.000,00 als Bezahlung hingegeben. Den Rest des Kaufpreises habe er aus den Verkaufserlösen der von ihm weiterverkauften Stickereien und Stühle bezahlt. Unglaublich sind diese Angaben schon deshalb, weil es unwahrscheinlich ist, dass S 150.000,00 über einen Zeitraum von 2 Jahren zu Hause in der Handkassa aufbewahrt werden. Diese S 150.000,00 sollen lt. Angaben Ing. Bm aus der Abfertigung 1985 stammen und waren für die Anschaffung eines Neuwagens gedacht. Genauere Angaben zur Abfertigung konnte Ing. Bm aber nicht mehr machen. Auch hat Ing. Bm nicht angegeben, wann er geplant hatte, einen Neuwagen zu kaufen.

Auch ist nicht verständlich, warum man eine Sammlung von Silbermünzen zur Bezahlung von Einrichtungsgegenständen verwendet, die nicht gebraucht werden, da diese weiterveräußert wurden. Daran vermögen auch die Angaben nichts zu ändern, der Bw hätte ursprünglich auch einen Ausziehtisch liefern sollen, diesen aber nicht liefern können. Da ein Betrag in Höhe von S 126.000,00 nur durch Weiterveräußerung einiger Gegenstände finanziert werden konnte, musste Ing. Bm schon zum Zeitpunkt des Kaufes klar gewesen sein, dass er diese Gegenstände nicht brauchen wird.

Wie die BP festgestellt hat, konnte lediglich der Mahagoniverbau vorgewiesen werden. Dieser war jedoch zum Zeitpunkt des Verkaufes bereits 15 Jahre alt und von keiner besonderen Qualität. Es ist deshalb nicht glaubhaft, dass für den Mahagoniverbau S 70.000,00 bezahlt worden seien. Der Hinweis des Bw auf die subjektive Bewertung durch den Käufer ist schon deshalb nicht zielführend, da Ing. Bm dazu keine Angaben gemacht hat.

Berücksichtigt man, dass die Angaben Ing. Bm insgesamt unglaublich sind, ist es auch nicht glaubhaft, dass die angeblich unauffindbar verräumt gewesenen Teppichbrücken tatsächlich angeschafft wurden.

Hinsichtlich Software konnte Ing. Bm keine Angaben machen und ist es unwahrscheinlich, dass jemand Software im Wert von S 60.000,00 kauft, ohne Angaben hierüber machen zu können. Die Software war lt. Angaben des Ing. Bm für einen Computer der Marke Commodore Amiga 500 vorgesehen. Dieses Gerät wurde erst im Jahr 1990 angeschafft (war bei der Besichtigung durch die BP noch original verpackt), die Software hingegen angeblich im Jahr 1987. Dass Ing Bm einen weiteren Computer besessen hätte, auf dem er die Software hätte benutzen können, hat er nicht angegeben. Es stellt sich sohin die Frage, ob es glaubhaft ist, dass im Jahr 1987 Software angeschafft wird, über die keine genauen Angaben gemacht werden können, noch dazu für einen Computer, der erst im Jahr 1990 angeschafft wurde.

Büromöbel Gattin Pkt. 11:

Die Annahme der BP, dass die Möbel nicht vorhanden waren, ist berechtigt. In der Vermögensteuererklärung zum 1.1.1986 waren diese Möbel nicht angeführt. Auch konnte nicht nachgewiesen werden, dass die Büromöbel tatsächlich angeschafft wurden, da keine Anschaffungsbelege vorgelegt wurden.

Lt. Angaben des Bw wurden die Möbel im Jahr 1985 angeschafft, um eine Privatschule zu gründen. Die Möbel hätten somit in der Vermögensteuererklärung zum 1.1.1986 erfasst werden müssen. Die Vermögensteuererklärung zum 1.1.1986 wurde lt. Berufung im April 1987 erstellt. Die Rechnungen über den angeblichen Verkauf der Büromöbel stammen vom 30.1.1987 bzw. vom 24.6.1987. Auf Grund der Zeitnähe zwischen Verkauf und Erstellen der Vermögensteuererklärung kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass übersehen worden sei, die Büromöbel in der Vermögensteuererklärung zu erfassen, wenn sie tatsächlich vorhanden gewesen wären. Eine derartige Behauptung hat der Bw bezüglich Sparbuch und Kredit (siehe Pkt. 7) aufgestellt.

Änderung der Lebenshaltung Pkt. 20:

Die vom Bw angegebenen Lebenshaltungskosten mit jährlich S 250.000,00 wurden in keiner Weise dokumentiert.

Haushaltskosten fallen auch dann an, wenn der Bw mit seiner Familie im eigenen Haus wohnt. Der Bw selbst gibt an, dass sowohl ihm als auch seiner Gattin für Privatfahrten je ein eigenes KFZ zur Verfügung standen. Im Übrigen kann ein Unterschied zwischen Lebenshaltungskosten und Lebenshaltungsausgaben nicht ersehen werden.

Als Grundlagen für die Schätzung der Lebenshaltungskosten dienten die vom Österreichischen Statistischen Zentralamt herausgegebenen Konsumerhebungen 1984. Im Einzelnen wurden folgende Werte herangezogen:

Höchste abgeschlossene Schulbildung	406.440
Haushaltsgröße (2 Erwachsene, 3 oder mehr Kinder)	325.080
Soziale Stellung (Freiberufler)	386.760
<u>Regionalstatistik Freiberufler</u>	<u>448.320</u>
Durchschnitt	391.650

Der Durchschnitt aus diesen Werten errechnet sich mit S 391.000,00.

Berücksichtigt man alle diese Umstände, so sind aufgrund der speziellen Lebenssituation des Bw (6 Kinder, sehr großes Wohnhaus) Lebenshaltungskosten in Höhe von S 400.000,00 realistischer als solche von S 250.000,00. Der Ansatz der Lebenshaltungskosten mit S 400.000,00 ist somit gerechtfertigt. Hinzuweisen ist auch noch auf den Umstand, dass der Bw einerseits ausführt, dass für Privatfahrten keine Autos zur Verfügung stünden, andererseits führt der Bw aber aus, dass sowohl ihm als auch seiner Gattin für Privatfahrten eigene PKW zur Verfügung gestanden seien. Insgesamt befanden sich somit 3 Fahrzeuge im Besitz der Familie des Bw und ist die Annahme der Lebenshaltungskosten mit S 400.000,00 gerechtfertigt.

U 12/88 Pkt. 19:

Entgegen der Ansicht der BP geht die Berufungsbehörde davon aus, dass der Betrag in Höhe von S 134.000,00 im Jahr 1988 zur Verfügung stand und die Unterdeckung dieses Jahres zu vermindern ist.

§ 4 Abs. 6 Pkt. 4:

Dem Bw ist auch darin beizupflichten, dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Pauschalbeträge als abgeflossen gelten. Welche Beträge der Bw tatsächlich als üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben geleistet hat, hat die BP nicht festgestellt. Es muss davon

ausgegangen werden, dass der Betrag in Höhe von S 30.000,00 pro Jahr zur Verfügung stand und die Unterdeckung vermindert.

Pension Schwiegermutter Pkt. 17:

Die Pension der Schwiegermutter betrug It. Angaben des Bw in den Streitjahren S 182.000,00. Da die Schwiegermutter an den Bw S 40.000,00 Miete bezahlt, die seitens der BP anerkannt wurde, verbleiben somit S 142.000,00.

Da die Schwiegermutter bei den Lebenshaltungskosten der Familie des Bw nicht berücksichtigt wurde, müssen ihre Lebenshaltungskosten extra berechnet werden. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Schwiegermutter zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten S 5.000,00 monatlich bzw. S 60.000,00 jährlich benötigt. Es verbleiben somit S 82.000,00 jährlich, die die Schwiegermutter der Familie des Bw zur Verfügung stellen kann und die die Unterdeckung weiter vermindern.

Da eine Unterdeckung der Lebenshaltungskosten vorliegt, ist die Annahme, es liegen nicht erklärte Einkünfte aus der Arztpraxis vor, gerechtfertigt. Die nicht erklärten Einkünfte können durchaus von Privatpatienten stammen, da der Bw selbst angibt, dass er auch in der Vorsorgemedizin tätig sei und immer wieder prominente Patienten, deren Namen er aber nicht nennen könne, behandle. Diesen Feststellungen der SP hat der Bw nicht widersprochen.

2. Verrechnung mit A GesmbH und M GesmbH:

Fremdvergleich:

Der Bw führt selbst aus, dass It. Kostenvoranschlägen anderer Unternehmen höhere Kosten verrechnet worden wären. Daraus kann ersehen werden, dass die Leistungsverrechnung nicht fremdüblich ist. Die Verrechnung geringerer Kosten ist nur aufgrund des Naheverhältnisses des Bw zu den beiden Gesellschaften zu erklären.

Bewertung der geistigen Leistung des Bw: Sämtliche vom Bw durchgeführten Arbeiten sind von jedem praktischen Arzt zu bewältigen. Zur Bewältigung des in der Praxis anfallenden Verwaltungsaufwandes bedient sich der Bw eines EDV-Systems. Der Bw hat dieses System im Rahmen der beiden Gesellschaften selbst entwickelt. Durch den Umstand, dass der Bw die beiden Gesellschaften selbst betreibt, werden seine eigenen Leistungen in Geldwerte gefasst und von den Gesellschaften in Rechnung gestellt. Eine Abgrenzung zwischen geistiger Leistung und Materialaufwand ist nicht möglich. Darüber hinaus fällt der Materialaufwand beim Gewerbebetrieb und nicht beim Einzelunternehmen des Bw an. Die Leistungen des Personals werden durch besonders hohe Personalkosten beim Einzelunternehmen abgedeckt. Entgegen der Ansicht des Bw sind diese Leistungen auch nicht deswegen anzuerkennen, da,

gebe es die beiden GesmbH nicht, der Aufwand jedenfalls beim Einzelunternehmen angefallen wäre (vgl. VwGH vom 27. Mai 1998, 95/13/0282, 0283).

In der mündlichen Verhandlung am 2.9.2001 hat der Bw den Antrag gestellt, die mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannten Leistungen im Schätzungswege als Betriebsausgaben anzuerkennen.

- a) EDV-Einschulung: Die EDV-Einschulung wird meist durch (den Bw) persönlich durchgeführt. Die Ermittlung der Beträge erfolgt in Anlehnung an die Kosten der Firma M.
- b) Rezeptdruck: Hier handelt es sich um ein System zur Vermeidung von Arzneimittelregressen, wobei das System geeignet ist, eine Anspruchsprüfung durchzuführen. Die in Rechnung gestellten Beträge betreffen ausschließlich Systemkosten. Die damit im Zusammenhang stehenden Leistungen betragen ca. 2% und werden meist von (der Ehefrau des Beschwerdeführers) besorgt. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung eines Außenvergleiches.
- c) Blumenbetreuung: Die in Rechnung gestellten Beträge beziehen sich vor allem auf Material. Die Ermittlung der Beträge erfolgte unter Berücksichtigung der Kosten von Fremdfirmen. 80 betrug die Blumenbetreuung vor ca. 6 Jahren durch einen Gärtner 8 70.000,00.
- d) Terminverwaltung: Die Terminverwaltung umfasst folgende Abläufe:
 - 1. Ordinationseinladungssystem
 - 2. Sondergruppentermine (z.B. Mutterberatung)
 - 3. Tagesablauf mit Gleichlastziel - bei Minderauslastung werden Maßnahmen gesetzt. Bei den in Rechnung gestellten Beträgen handelt es sich vor allem um Systemkosten.
- e) Kontaktvalidierung: Es handelt sich um ein Krankenscheinverwaltungssystem und Kontaktkontrollsystem. Das System umfasst eine Vielzahl von Positionen, wie zum Beispiel:
 - KO ist gleich Rezept ohne persönlichen Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.
 - K1 ist gleich Rezept mit persönlichem Kontakt und ohne vorliegenden Krankenschein.
 - K2 ist gleich wie KO und K1 mit vorliegendem Krankenschein.
 - K3 ist gleich Dienstkontakt (Verwaltungskontakt).

K4 ist gleich Ersatzbehandlungsscheinanforderung erging an Gebietskrankenkasse mit verschiedenen Folgerungen usw. Ein Außenvergleich ist nicht möglich, weil am Markt derartige Systeme nicht angeboten werden.

- f) Reinigungsaufwand: Es handelt sich um Feinreinigungen mit Sterilitätsgrad und Infektionsgefahr (Blut, Harn, Stuhl, Aids) die Ermittlung der Beträge erfolge in Anlehnung an die Kosten von Fremdfirmen, wobei diesbezügliches Personal kaum erhältlich ist.
- g) Fernrufservice: Es handelt sich hierbei um technischen Einsatz und Orgware (3 Anrufbeantworter). Die Ermittlung der Kosten erfolgte in Anlehnung an die diesbezüglichen Kosten der Ärztezentrale.
- h) Praxisklimatisierung: Gemäß Arbeitsinspektionsgesetz haben Arbeitsräume mindestens 1 Fenster im Umfang von 1/6 der Bodenfläche zu haben. Dies trifft bei vielen Räumlichkeiten auf Grund der Praxisarchitektur nicht zu, weswegen die Klimatisierung notwendig ist. Es handelt sich vor allem um die Beistellung von Geräten und deren Wartung. Wobei die A GesmbH auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung wesentlich kostengünstiger einkaufen kann.
- i) Laborkontrolle: Es handelt sich um die Prüfung der Laborplanung auf Plausibilität und Anspruchsberechtigung. Die Beträge werden vor allem "auf die Zurverfügungstellung" der entsprechenden Organisation bezahlt, der geringfügige Leistungsanteil wird durch (den Beschwerdeführer) besorgt.
- j) Verwaltungskosten: Es handelt sich hierbei um ein zum Einsatz gelangendes System zur Prüfung der Voraussetzungen, wobei ein Katalog von 20 Punkten der Prüfung zu Grunde gelegt wird. Durch dieses System können Regressansprüche wegen mangelnder Anspruchsvoraussetzung des Patienten bzw. Leistungsdokumentation vermieden werden.
- k) SL-Frequenzanalyse: Ziel des Systems ist die Gleichlastenkontrolle sowie der Sonderleistungsanalyse zur Optimierung der Sonderleistungen unter Berücksichtigung der Vorstellung der Kassen und der Patientenwünsche. Auch hier handelt es sich um Systemkosten."

Die angeführten Leistungen beziehen sich in erster Linie auf Systemkosten, welche als Synonym für die gestiegene Leistung des Bw stehen. Dieser hat es sich zur Aufgabe gemacht, ein System zu entwickeln, das es dem praktischen Arzt ermögliche, sämtliche Daten, sei es zur Patientenbetreuung oder zur Administration gegenüber den Krankenkassen, auf Abruf bereit zu haben.

Sowohl zur Entwicklung als auch zum Vertrieb des Systems hat sich der Bw der beiden GesmbH bedient.

Diese Tätigkeit steht in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Soweit die Leistungen konkret erfassbar seien (keine geistigen Leistungen) seien sie in erster Linie vom Bw selbst ausgeübt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.10.2005, 2001/13/0237 und 0259 ausgesprochen, dass nur Sachaufwendungen im Schätzungswege ermittelt und als Betriebsausgaben abgezogen werden können, nicht jedoch ein Unternehmerlohn in Form geistiger Leistungen.

Die oben beschriebenen Leistungen betreffen überwiegend geistige Leistungen des Bw. Soweit die Leistungen durch andere Personen als den Bw erbracht wurden, sind diese durch die Personalkosten, die beim Bw besonders hoch sind, abgedeckt.

Lediglich hinsichtlich des Rezeptdruckes kann ein Sachaufwand, und zwar hinsichtlich des Papieraufwandes angenommen werden. Dieser wird mit jährlich S 10.000,00 geschätzt und ist als Betriebsausgabe in Anzug zu bringen. Die darin enthaltene Vorsteuer beträgt S 1.666,67.

Für Blumenbetreuung wurden seitens der BP S 20.000,00 anerkannt. Ebenso wurden die Geräte für Praxisklimatisierung und Fernruf von der BP als betrieblich anerkannt und im Wege der AfA als Betriebsausgaben abgesetzt.

3. Kfz-Kosten:

Der Bw konnte nicht nachweisen, dass der Kleinbus überwiegend betrieblich genutzt wird. Lt. eigenen Angaben wird dieser Bus zu 25% von der Gattin für Krankentransporte etc. benutzt. Bewegliche Sachen werden erst dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden.

Dem Umstand, dass der Kleinbus fallweise auch zu Krankentransporten benutzt wird, wurde dadurch Rechnung getragen, dass jährlich 3.000 betrieblich gefahrene Kilometer angenommen und hierfür das amtliche Kilometergeld als Betriebsausgaben abgesetzt wurden (vgl. VwGH vom 27. Mai 1998, 95/13/0282, 0283).

II Qualifizierung von Einkünften:

Anhand der Verkaufsbelege ist eine Unterscheidung in Soft-, Hard- und Orgware-Produkte nicht möglich. Weder Software noch Hardware stellen urheberrechtlich geschützte Leistungen dar, da es sich diesfalls nur um den Ausfluss eines mit den Gesellschaften bestehenden Werkvertrages handelt, der den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen ist. Auch in der

Berufung wird ausgeführt, dass es sich in erster Linie um das Sammeln und zur Verfügungstellen von ordinationsspezifischen Daten handelt und somit keine oder nur bedingt eigenschöpferische Leistungen beinhaltet.

Die Einkünfte sind daher nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit sondern als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Da es sich nicht um die Überlassung von Urheberrechten handelt, kann der ermäßigte Steuersatz gem. § 38 EStG nicht gewährt werden (vgl. VwGH vom 27. Mai 1998, 95/13/0282, 0283).

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben.

Die Unterdeckung errechnet sich wie folgt:

	1986	1987	1988
lt. angef. Bescheid	467.744,00	729.771,00	1.151.307,00
Pkt. 2	---	---	-290.000,00
Pkt. 8	---	---	-130.000,00
Pkt. 10	---	-330.000,00	---
Pkt. 4	-30.000,00	-30.000,00	-30.000,00
Pkt. 17	-82.000,00	-82.000,00	-82.000,00
Pkt. 19	---	---	-134.000,00
Unterdeckung lt. BE	355.744,00	287.771,00	485.307,00
Zuschätzung lt. BE	350.000,00	280.000,00	480.000,00
Zuschätzung lt. BP	465.000,00	730.000,00	1.150.000,00
Differenz	115.000,00	450.000,00	670.000,00
Zuschätzung netto lt. BE	318.181,82	254.545,45	436.363,64
Zuschätzung netto lt. BP	422.727,27	663.636,36	1.045.454,55
Differenz	104.545,45	409.090,91	609.090,91

Da der Bw ab dem Jahr 1988 die Nettomethode anwendet, sind die Zuschätzungen zum Gewinn in den Jahren 1986 und 1987 brutto, im Jahr 1988 jedoch netto vorzunehmen.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer errechnen sich wie folgt:

	1986	1987	1988
lt. angef. Bescheid	2.716.391,49	3.013.064,88	4.604.282,64
Differenz lt. BE	-104.545,45	-409.090,91	-609.090,91
lt. BE	2.611.846,04	2.603.973,97	3.995.191,73
davon 20 %	219.833,33	296.025,00	779.333,33
davon 10 %	2.392.012,71	2.307.948,97	3.215.858,40

Die abziehbare Vorsteuer errechnet sich wie folgt

	1986	1987	1988
lt. angef. Bescheid	139.274,19	269.246,97	264.976,30
Rezeptdruck	1.666,67	1.666,67	1.666,67
Vorsteuer lt. BE	142.926,86	272.900,64	266.642,97

und für die Jahre 1989 bis 1983:

	1989	1990	1991	1992	1993
lt. angef. Bescheid	175.110,38	176.020,30	109.615,91	182.097,31	275.056,71
Rezeptdruck	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67	1.666,67
Vorsteuer lt. BE	178.766,05	179.676,97	113.273,58	185.755,98	278.716,38

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnen sich wie folgt:

	1986	1987	1988
lt. angef. Bescheid	311.616,00	394.210,00	1.700.009,00
Abfall BE	-115.000,00	-450.000,00	-609.091,00
Rezeptdruck	-10.000,00	-10.000,00	-8.333,00
lt. BE	186.616,00	-65.790,00	1.082.585,00

und für die Jahre 1989 bis 1983:

	1989	1990	1991	1992	1993
lt. angef. Bescheid	908.293,00	708.165,00	1.109.764,00	690.657,00	551.813,00
Rezeptdruck	8.333,33	8.333,33	8.333,33	8.333,33	8.333,33
lt. BE gerundet	899.960,00	699.832,00	1.101.431,00	682.324,00	543.480,00

Beilagen: 16 Berechnungsblätter

Wien, am 12. April 2012