

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

27.05.1998

**Geschäftszahl**

95/13/0282

**Beachte**

**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

95/13/0283

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des FH in W, vertreten durch Dr. Georg Fialka, Rechtsanwalt in Wien VIII, Josefstädterstraße 87, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) 1.) vom 3. Mai 1995, Zl. 15-91/1226/05, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988, Einheitswert des Betriebsvermögens und Vermögensteuer zum 1. Jänner 1986, 1988 und 1989, sowie 2.) vom 3. Mai 1995, Zl. 15-91/1249/05, betreffend Gewerbesteuer 1986 bis 1988,

**Spruch**

1.) den Beschluß gefaßt:

Soweit die Beschwerde den erstangefochtenen Bescheid in seinem Abspruch über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1986 bekämpft, wird die Beschwerde zurückgewiesen.

2.) zu Recht erkannt:

Der erstangefochtene Bescheid wird, soweit er die Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988 sowie den Einheitswert des Betriebsvermögens und die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde gegen den erstinstanzlichen Bescheid (betreffend Zurückweisung der Berufung hinsichtlich Vermögensteuer zum 1. Jänner 1986) als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid (Gewerbesteuer 1986 bis 1988) wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer zum erstangefochtenen Bescheid Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund zum zweitangefochtenen Bescheid Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist praktischer Arzt. Nach dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 9. August 1990 stellte der Prüfer in den Jahren 1986 bis 1988 aufgrund einer Vermögensdeckungsrechnung Unterdeckungen von (zunächst) 1986 S 922.744,--, 1987 S 1.060.700,-- und 1988 S 1.434.519,-- fest. Nach den näheren Ausführungen hiezu in der Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes sei vom Beschwerdeführer versucht worden, diese Differenz aufzuklären. Folgende Beträge seien allerdings von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden:

	1986	1987	1988
"2.) Kunst M.			-290.000,-
3.) Goldmünzen			-375.000,-

4.) § 4 (6)	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.) G. Büromöbel		160.534,-	
16.) Karenzgeld			30.000,-
17.) Pension K.	182.000,-	182.000,-	182.000,-
19.) U 12/88			134.000,-
20.) Änderung Lebenshaltung	150.000,-	150.000,-	150.000,-
Unterdeckung lt. Bp.	464.744,-	729.771,-	1.151.297,-
Zurechnung lt. Bp.	465.000,-	730.000,-	1.150.000,-"
	=====		

In der Begründung des Betriebsprüfungsberichtes wird dazu ausgeführt, zu den "zweifelhaften Geldzuflüssen" sei eine Glaubhaftmachung u.a. deswegen erfolglos geblieben, weil in keinem einzigen Fall der Geldzufluß anhand von zeitnahen Bankeingängen habe nachvollzogen werden können. Im einzelnen beschäftigt sich der Betriebsprüfer sodann in der Tz 9 mit den einzelnen Positionen.

Unter Tz 10 des Prüfungsberichtes wird zur "Verrechnung mit A. und M. Ges.m.b.H." festgehalten, der Beschwerdeführer sei zu 100 % Eigentümer der A. GmbH und weiters Geschäftsführer der M. GmbH, die zu 99,6 % im Eigentum seiner Gattin stehe. Zwischen dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers und diesen beiden Gesellschaften seien im Jahr 1988 folgende Beträge verrechnet worden (netto 20 %):

"A.:

	S
Rezeptdruck	102.000,-
Blumenbetreuung	54.000,-
Terminverwaltung	105.600,-
Reinigungsaufwand	66.000,-
Fernrufservice	48.000,-
Praxisklimatisierung	48.000,-

M.:

EDV-Einschulung	125.000,-
Kontaktvalidierung	80.000,-
Laborkontrolle	40.000,-
Verwaltungskosten Vers.	40.000,-
SL- Frequenzanalyse	40.000,-"

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,-

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,-

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 S 54.000,-

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,-.

d) Terminverwaltung S 105.600,-

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,--

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 persönlichen Kontakt und ohne

vorliegenden Krankenschein.

K2 ist gleich wie KO und K1 mit vorliegenden 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,--

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,--

Es handelt sich hiebei 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,--

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. auf Grund ihrer Gewerbeberechtigung wesentlich kostengünstiger einkaufen kann.

i) Laborkontrolle S 40.000,--

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 S 40.000,--

Es handelt sich hiebei 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,--

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.")

Der Beschwerdeführer - so die weitere Ausführungen in der Tz 10 des Betriebsprüfungsberichtes - 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 bereitzuhaben. Dazu, und zum Vertrieb dieses Systems, bediene sich der Beschwerdeführer der beiden Gesellschaften. Diese Tätigkeit stehe in keinerlei Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit. Soweit die angeführten Leistungen konkret faßbar seien ("keine geistigen Leistungen"), würden sie in erster Linie vom Beschwerdeführer persönlich erbracht. Der Großteil der angeführten Kosten betreffe allerdings Leistungen, die für die Entwicklung und Aufrechterhaltung eines EDV-Systems anfielen. Durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften würden

die "geistigen Leistungen des Pflichtigen approximativ bewertet und als Betriebsausgabe abgesetzt". Da die Leistungen nicht konkret beschrieben worden seien, ein Fremdvergleich in den meisten Fällen nicht möglich sei, und vom Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis darüber erbracht worden sei, wie das Entgelt für die angeführten Leistungen ermittelt worden sei, könne keine mit der ärztlichen Tätigkeit im 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 einer mißbräuchlichen Anwendung von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO erfüllt. Diese Beurteilung werde auch dadurch erhärtet, daß der Beschwerdeführer nahezu der einzige Auftraggeber der Gesellschaften sei und "somit eine Entwicklung des Betriebsergebnisses in die Gewinnzone äußerst ungewiß ist". Damit könne eine steuerliche Auswirkung der Verlustvorträge nur durch die vom Beschwerdeführer gewählte Vorgangsweise erreicht werden. Die angeführten Aufwendungen hätten deshalb nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können. Für Blumenbetreuung würden Aufwendungen von S 20.000,- jährlich von der Betriebsprüfung als angemessen angesehen und zu den Aufwendungen für "Fernruf und Praxisklimatisierung" seien die diesbezüglichen Geräte als für die Ordination des Beschwerdeführers angeschafft zu betrachten und eine AfA zu berücksichtigen.

Unter Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes findet sich zu "Einkünfte aus Urheberrechten" die Feststellung, weil die Erlöse aus der Nutzungsüberlassung von Softwareprodukten nicht den Einkünften gemäß § 22 EStG zugeordnet werden könnten, seien diese aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit auszuscheiden und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen gewesen. 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 dürfe, eine Einräumung, Übertragung oder Wahrnehmung von Rechten darstelle, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergebe, sei auch eine Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach § 38 EStG nicht möglich. Wegen fehlender Möglichkeit der genauen Zuordnung der Ausgaben seien die Aufwendungen mit 20 % der Erlöse zu schätzen ("Ausgabenumschichtung von der selbständigen Tätigkeit"; Einkünfte aus Gewerbebetrieb damit 1986 S 153.248,-, 1987 S 249.624,- und 1988 S 282.666,-).

Im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens vertritt der Betriebsprüfer in der Tz 18 lit. e des Betriebsprüfungsberichtes den Standpunkt, daß bei den anzusetzenden Abgabenverbindlichkeiten die Umsatzsteuernachforderungen laut Betriebsprüfung nicht einbezogen werden könnten, weil vorsätzlich hinterzogene Steuern grundsätzlich nicht abzugsfähig im Sinn des § 64 Abs. 2 BewG seien (anzumerken ist, daß sich nach dem Betriebsprüfungsbericht Umsatzsteuernachforderungen nicht nur wegen den erwähnten Feststellungen der Tz 9 und 10, sondern auch wegen nicht anerkannter KFZ-Kosten - 1988 - und Aufwendungen für Arbeitskleidung - 1986 - ergaben - vgl. Tz 8 des Betriebsprüfungsberichtes).

Zur Vermögensteuer berichtet der Betriebsprüfer unter Tz 19, daß zu den Stichtagen 1. Jänner 1986 und 1. Jänner 1987 kein steuerpflichtiges Vermögen festgestellt worden sei. Bei der Berechnung der Vermögensteuer zum 1. Jänner 1988 und zum 1. Jänner 1989 wird unter Verweis auf Tz 18 festgehalten, die "Einkommensteuerverbindlichkeiten lt. Betriebsprüfung wurden nicht angesetzt" (Anm.: auch hier resultierten die Einkommensteuermehrbeträge nicht nur aus den oben genannten Zurechnungen; vgl. vor allem die Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes).

Gegen die im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 28. November 1990 (betreffend Gewerbesteuer 1986 bis 1988) und (im übrigen) mit Schriftsatz vom 30. November 1990 Berufung (ein darin auch angesprochener Vermögensteuerbescheid zum 1. Jänner 1986 ist allerdings nicht erlassen worden).

Zur Zurechnung aufgrund der Vermögensdeckungsrechnung wird in der Berufung geltend gemacht, während der Prüfung seien Belege und Schriftstücke übergeben worden bzw. glaubhafte Erklärungen gemacht worden, die schließlich in einem dem Betriebsprüfer übergebenen Aktenvermerk vom 6. März 1990 zusammengefaßt worden seien. Dennoch habe der Betriebsprüfer diese Beweise und Glaubhaftmachungen nicht hinreichend gewürdigt und entsprechende Zurechnungen vorgenommen. Es sei nicht begründet worden, aufgrund welcher Überlegungen die Zurechnungen zu den Einkünften aus der ärztlichen Tätigkeit erfolgt seien. Der Betriebsprüfer sei offensichtlich davon ausgegangen, daß die vermeintliche Vermögensunterdeckung aus nicht erklärten Privatpatientenhonoraren stamme, obwohl sich dafür nicht der geringste Anhaltspunkt gefunden habe. Aufgrund der Ordinationsstruktur (fast ausschließlich Kassenpatienten, hoher Ausländeranteil), des Standortes und des erklärten Umsatzes sei es "nahezu grotesk", nicht erklärte Privatpatientenhonorare in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe der Hinzurechnung zu unterstellen.

Im folgenden wird in der Berufung zu den einzelnen Punkten der Vermögensunterdeckung konkret Stellung genommen. So sei es unrichtig, daß zu den Punkten 2. und 8. keine Belege vorgelegt worden seien (ein Verkaufsbeleg zu Punkt 8. sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden und werde auch als Kopie in der Beilage angeschlossen). Die Bewertung der Sammlung "heimatkundlicher Art" in der Vermögensteuererklärung sei durch Schätzung des Beschwerdeführers erfolgt. Mit dieser Schätzung erkläre sich auch die Diskrepanz zwischen dem in der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1986 angegebenen Wert von S 900.000,- und den Verkäufen im Prüfungszeitraum von S 750.000,-. Auch könnten nunmehr zwei Versicherungspolizzen für die Zeit von Ausstellungen vorgelegt werden. Der Käufer sei deutscher Staatsbürger gewesen und habe die beiden

Bilder offensichtlich anlässlich eines Wien-Aufenthaltes gekauft. Ob der Käufer für die Ausfuhr eine Bewilligung eingeholt habe, entziehe sich der Kenntnis des Beschwerdeführers. Ein Deviseneingang am Bankkonto habe deshalb nicht festgestellt werden können, weil die Zahlung bar und in Schilling erfolgt sei. Im Hinblick darauf, daß der Käufer Ausländer gewesen sei, sei der Beschwerdeführer nur an einer Zahlung Zug um Zug interessiert gewesen. Zu Punkt 2. werde von der Betriebsprüfung überhaupt nicht erklärt, warum der Betrag von S 290.000,- nicht in der Vermögensdeckungsrechnung berücksichtigt worden sei. Dieser Verkauf sei am 27. Mai 1988 durch Gustav L., der bei der Ausstellung mitgeholfen habe, namens des Beschwerdeführers erfolgt. Die Goldmünzen (Punkt 3.) seien vom Beschwerdeführer von einer ehemaligen Bankdirektorswitwe (Maria P.) relativ günstig angekauft und über dieselbe Person wiederum im Jahr 1988 um S 375.000,- verkauft worden. Der Käufer habe gegenüber dem Beschwerdeführer nicht genannt werden wollen. Deshalb habe der Betriebsprüfung auch kein Verkaufsbeleg vorgelegt werden können (ein Verkaufsrealisat im Betrag von S 190.000,- sei jedoch unmittelbar nach dem Verkauf in die Kassa bzw. Bank eingelegt worden). Für das "Verschweigen" in der Vermögensteuererklärung habe es keinen steuerlichen Grund gegeben, weil das Vermögen ohnedies negativ gewesen sei. Für die Existenz des Sparbuches (Punkt 7.) spreche gerade der Umstand, daß weder das Sparbuch noch der Kredit "in annähernd gleicher Höhe" in der Vermögensteuererklärung erfaßt worden seien, zumal die Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1986 im April 1987 erstellt und sowohl Sparbuch als auch Kredit im März 1986 liquidiert worden seien. Der Beschwerdeführer habe sich im Rahmen der Betriebsprüfung auch erfolglos bemüht, von der Bank Unterlagen hinsichtlich des Sparbuches zu erhalten (entsprechende Korrespondenz sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden). Hinsichtlich der verkauften Einrichtungsgegenstände (Punkt 9.) habe die Betriebsprüfung den Käufer, Ing. B., befragt. Es bestehe auch diesbezüglich (aus im einzelnen näher dargelegten Gründen) kein Anlaß, den Angaben des Beschwerdeführers bzw. des Ing. B. nicht zu glauben. Der Geldfluß bei den Büromöbelverkäufen der Ehegattin des Beschwerdeführers an die A. GmbH (Punkt 11.) durch Barzahlung sei zweifellos erfolgt, "zumal er im Kassabuch der A. zeitgerecht erfaßt ist". Zur Pension "K." sei es richtig, für Zwecke der Vermögensdeckungsrechnung die Pension um die Miete von S 40.000,- zu kürzen sei, sodaß ein Betrag von S 142.000,- in der Vermögensdeckungsrechnung zu berücksichtigen wäre. Zu den Ausführungen des Betriebsprüfers betreffend Lebenshaltungskosten sei festzustellen, daß K. eine alte, blinde Frau sei, deren Bedürfnisse als minimal zu betrachten seien, sodaß ihre Ausgaben für Kleidung und Verpflegung vernachlässigbar seien. Es sei auch nicht so, daß K. ihr gesamtes Einkommen an die Familie des Beschwerdeführers abführe, sondern, daß sie sich nach besten Kräften an den Zahlungen für den Haushalt beteilige. Warum dies nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen solle, könne dem Betriebsprüfungsbericht nicht entnommen werden. Auch sei in diesem Zusammenhang zu erwähnen, daß die vorhergehende Betriebsprüfung eine gemeinsame Haushaltsführung mit K. unterstellt habe, was auch insofern richtig sei, als K. bei getrennter Wohnung im Haushalt des Beschwerdeführers lebe. Zu den Lebenshaltungskosten (Punkt 20.) sei ein Betrag von jährlich S 250.000,- sehr wohl gerechtfertigt (gegenüber von jährlich S 400.000,-), weil eine sparsame Lebensführung vorliege (beispielsweise gingen weder der Beschwerdeführer noch die Kinder auf Urlaub) und auch verschiedene - näher bezeichnete - Lebenshaltungsausgaben bereits bei den übrigen Ausgaben in der Vermögensdeckungsrechnung gesondert erfaßt seien. Zur Umsatzsteuer 12/88 (Punkt 9.) sei zu sagen, wenn man bei einer "derartigen Globalrechnung" einzelne Geldzuflüsse ausscheide, müsse man auch auf der Ausgabenseite überprüfen, ob hier nicht ebenfalls Beträge enthalten seien, die erst am Ende der Periode abgeflossen seien. Die Auffassung des Prüfers, wonach das Betriebsausgabenpauschale nach § 4 Abs. 6 EStG von S 30.000,- jährlich auch tatsächlich verausgabt worden sei, treffe ebenfalls nicht zu.

Zur Verrechnung mit der A. GmbH und der M. GmbH werde zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Leistungsbeschreibung in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 hingewiesen. Ergänzend würden dazu 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. GmbH und der M. GmbH in Rechnung gestellten Beträge "weit unter jenen von Drittfirmen liegen, sodaß der Fremdvergleich positiv ausfallen muß". In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Februar 1990 sei auch dargelegt worden, aus welchen Gründen die EDV-Organisation notwendig sei. Daß die EDV-Leistungen ärztliche Tätigkeiten darstellten, sei vom Beschwerdeführer nicht behauptet worden, doch "dienen sie der ärztlichen Tätigkeit, der kassenseitigen Verrechnung und der Abwehr von Regreßansprüchen seitens der Kassen". Die Leistungen würden nicht für das EDV-System, sondern für den Patienten, für die kassenseitige Verrechnung und für die Vermeidung von Regreßansprüchen erbracht. Es stimme auch nicht, daß durch die Einschaltung der beiden Gesellschaften die geistigen Leistungen des Beschwerdeführers "aproximativ bewertet" und als Betriebsausgabe abgesetzt würden. Immerhin stünden den an den Beschwerdeführer verrechneten Leistungen erhebliche Sachaufwendungen der Gesellschaften gegenüber. So habe beispielsweise die A. GmbH Abschreibungen in der Höhe von

S 530.562,- und andere Sachaufwendungen zu tragen. Es könne daher nicht von ausschließlich geistigen Leistungen des Beschwerdeführers gesprochen werden. Es sei weiters der Meinung der Betriebsprüfung nicht zu folgen, daß die ärztliche Tätigkeit "normalerweise gewinnbringend" sei (jedenfalls nicht bei einer Arztpraxis mit ausschließlich Kassenpatienten im



12. Gemeindebezirk). Dazu, daß der Beschwerdeführer Gewinne aus der Ordination auf eine bereits mit hohen Verlustvorträgen behaftete Gesellschaft verlagert hätte, sei zu sagen, daß die

A. GmbH in der Vergangenheit wegen des relativ hohen für die Leistungserstellung notwendigen Sachaufwandes Verluste bilanziert habe. Gäbe es die A. GmbH nicht, würden die Sachaufwendungen in der Ordination des Beschwerdeführers anfallen und dort ein negatives Ergebnis zum Ausweis bringen. Eine Steuererminderung würde damit nicht eintreten, sodaß auch von keinem Mißbrauch von Form- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Rede sein könne.

Wie die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis komme, daß es sich bei den "Urheberrechten um die Nutzungsüberlassung von Software-Produkten" handle, entziehe sich der Kenntnis des Beschwerdeführers. Sowohl aus dem Aktenvermerk vom 6. März 1990 als auch aus den einzelnen Rechnungen gehe hervor, daß es sich dabei um "Orgware" handle, die unabhängig von der verwendeten Hardware und Software (und damit systemunabhängig) sei. Die "Entwicklung der Orgware" erfolge aus Erfahrungswerten mit Krankenkassen und unter Verwendung der entsprechenden Ausstattung der Ordination, "aus Arbeitskosten für Dokumentation und Materialaufwand". Die Entwicklung erfolge aus der Ordination heraus und für die Ordination; die Verkäufe an Dritte stellten einen Deckungsbeitrag für den entsprechenden Aufwand dar. Es handle sich um einen im Rahmen der Ordination angefallenen Nebenerlös. Das Ausscheiden dieser Erlöse aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei nicht gerechtfertigt.

Es sei "anmaßend, von vorsätzlich hinterzogenen Steuern zu sprechen", zumal sich nicht der geringste Anhaltspunkt für das Vorliegen von nicht erklärten Betriebseinnahmen ergebe. Es werde daher der Abzug der entsprechenden Umsatzsteuernachforderungen beantragt. Dasselbe gelte für die Berücksichtigung der Einkommensteuerverbindlichkeiten bei der Vermögensteuer.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 19. April 1991 erwiderte der Betriebsprüfer bezüglich der Zurechnung von Einnahmen, daß das erklärte Betriebsergebnis ungeeignet gewesen sei, den Nachweis der Deckung des Lebensaufwandes zu erbringen. Darüber hinaus sei vom Beschwerdeführer immer wieder darauf hingewiesen worden, daß er in bestimmten Bereichen, insbesondere der Vorsorgemedizin, große Popularität besitze und prominente Personen zu betreuen habe (deren Namen er jedoch der Betriebsprüfung nicht genannt habe). Aufgrund dieser Aussagen erscheine im Zusammenhang mit der ermittelten Vermögensunterdeckung der Bezug von z.B. Privatpatientenhonoraren im erheblichen Ausmaß durchaus als wahrscheinlich, "jedenfalls aber wird dadurch ein Schätzungsgrund erzwungen".

Ein Nachweis für den Verkauf der Kunstgegenstände habe in keinem Fall erbracht werden können. Die Ausführungen in der Berufung zielten darauf ab, die Existenz der Kunstgegenstände nachzuweisen. Das Vorhandensein dieser Gegenstände werde aber dem Grunde nach von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt, vielmehr wäre nachzuweisen gewesen, daß diese Gegenstände verkauft worden seien. Die in der Berufung angeführten Personen Gustav L. und Maria P. hätten zum Sachverhalt nicht befragt werden können, weil beide bereits verstorben seien. Der Verkauf von Goldmünzen erscheine auch deshalb zweifelhaft, weil diese in der Vermögensteuererklärung nicht angeführt und daher in diesem Fall die Existenz der Goldmünzen nicht ausreichend dargelegt werde. Auch das Sparsbuch sei weder vorgelegt worden noch ansonsten ein Nachweis über dessen Existenz erbracht worden. Im übrigen sei auch hier den in der Vermögensteuererklärung fehlenden Angaben mehr Beweiswert beizumessen, als der späteren Verantwortung des Beschwerdeführers. Der angebliche Käufer der Einrichtung (Ing. B.) sei von der Betriebsprüfung zum Sachverhalt befragt worden, habe aber so sehr den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechende Angaben gemacht, daß der Zahlungsbeleg über den Ankauf diverser Gegenstände nur als reine Gefälligkeitsbestätigung gesehen werden könne. Der Verkauf von Büromöbeln durch die Ehegattin des Beschwerdeführers an die A. GmbH sei hinsichtlich eines Geldflusses nicht erwiesen worden. Da diese Möbel ursprünglich angeblich zur Einrichtung einer Privatschule durch die Ehegattin des Beschwerdeführers angeschafft worden seien, wäre zu erwarten gewesen, daß schon für den Ankauf entsprechende Belege hätten vorgelegt werden können. Bezüglich "Pension K." werde eine gemeinsame Haushaltsführung des Beschwerdeführers mit dieser Person nicht in Zweifel gezogen. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers gebe dazu jedoch an, daß sich K. selbst verpflege, ihr Einkommen zur Deckung der Lebenshaltungskosten ausreiche und die Ehegattin des Beschwerdeführers nur auf Kosten von K. für diese einkaufe. Aus all diesen Angaben könne der Schluß gezogen werden, daß zwar K. 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 Beschwerdeführers zu leisten. Es widerspreche den Erfahrungen, daß "die Mutter mit ihrer Pension den Lebensunterhalt des Sohnes, der praktizierender Arzt ist, sicherstellen muß". Die Lebenshaltungskosten von S 400.000,-- (monatlich S 33.000,--) seien anhand von statistischen Aufstellungen ermittelt worden und entsprächen durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens. Der Ansatz von S 250.000,--, der noch dazu in keiner Weise dokumentiert worden sei, sei demgegenüber nicht gerechtfertigt. Betreffend "Umsatzsteuer 12/88" sei eine Abgrenzung zu Beginn und am Ende einer Vermögensdeckungsrechnung notwendig, um Verzerrungen zu vermeiden. Die Umsatzsteuergutschrift im Dezember 1988 könne daher die Vermögensdeckungsrechnung nicht mehr beeinflussen und sei außer acht zu lassen. Zum Betriebsausgabenpauschale nach § 4 Abs. 6 EStG unterstelle der Gesetzgeber, daß diese Aufwendungen tatsächlich angefallen seien, weil ansonsten im Gesetz ein Freibetrag nicht vorgesehen worden wäre.

Zur "Verrechnung - A. GmbH - M. GmbH" könnte eine aussagekräftiger Fremdvergleich nur dann durchgeführt werden, wenn der Leistungsumfang konkret beschrieben worden wäre und "nicht wie im vorliegenden Fall mit Pauschalbezeichnungen, aus denen weder die Leistung noch die Personen, die diese Leistung erbracht haben, hervorgehen". Die für die Berufung eingeholten Kostenvoranschläge seien daher für die Beurteilung des Sachverhaltes nicht maßgeblich. Es sei nicht nachvollziehbar, ob diese die gleichen Leistungen abdeckten, wie sie angeblich von der A. bzw. M. GmbH erbracht worden seien. Im übrigen sei auch aufgrund des persönlichen Naheverhältnisses des Beschwerdeführers zu den beiden Gesellschaften eine exakte Leistungsbeschreibung und Dokumentation der Ausführung erforderlich. Der Beschwerdeführer betreibe eine - nach Auffassung der Betriebsprüfung - "übliche Arztpraxis". Der in der Praxis anfallende Verwaltungsaufwand werde mit Hilfe eines EDV-Systems bewältigt. Derartige Systeme würden von den verschiedensten Firmen angeboten. Der Beschwerdeführer habe nunmehr dieses System im Rahmen der beiden Gesellschaften (M. GmbH und A. GmbH) selbst entwickelt. Die installierten Geräte würden vom Personal, das ebenfalls "bei der Ges.m.b.H."

ausgebildet worden sei, bedient. Sämtliche damit durchgeführten Arbeiten seien von jedem anderen praktischen Arzt ebenfalls zu bewältigen. Dadurch, daß der Beschwerdeführer 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 dazu genutzt, Aufwendungen und Beträge nach Belieben zwischen den Gesellschaften und dem Einzelunternehmen zu verschieben. Die Leistungen des Personals würden ohnedies durch besonders hohe Personalkosten beim Einzelunternehmen abgedeckt. Den Ausführungen, wonach die Sachaufwendungen, die bisher bei den Gesellschaften angefallen seien, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen wären, könne nicht gefolgt werden, weil die Tätigkeit, die im Rahmen der Gesellschaften ausgeübt werde, in keinerlei Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit "steht, sondern vielmehr einen eigenen Gewerbebetrieb darstellt, der dazu dient ein Organisations- und Datenverarbeitungssystem für Ärzte zu entwickeln und zu vermarkten".

Die vom Beschwerdeführer für die Gesellschaften ausgeführten Leistungen - so der Prüfer zu den "Einkünften aus Urheberrechten" - bildeten die Grundlage für die von diesen angebotenen "Soft-, Hard- und Orgware-Produkte". Da eine genaue Unterscheidung anhand der Verkaufsbelege nicht möglich gewesen sei, seien die Leistungen von der Betriebsprüfung einheitlich mit dem Titel Software benannt worden. Jedenfalls wären aber auch reine "Orgware-Produkte" keine urheberrechtlich geschützten Leistungen, sondern nur der Ausfluß eines mit den Gesellschaften bestehenden Werkvertrages, der den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sei. Es habe sich dabei - wie auch in der Berufung angegeben - in erster Linie um das Sammeln und Zurverfügungstellen von ordinationsspezifischen Daten gehandelt (es sei darin keine oder nur bedingt eigenschöpferische Leistung beinhaltet). Eine Zurechnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit als praktischer Arzt und die Gewährung des Hälftesteuersatzes sei daher nicht möglich.

Da es sich "bei einer Einnahmenschätzung nach § 184 BAO und auch bei Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, wie sie im Bp.-Bericht dargestellt wurden", nach Auffassung der Betriebsprüfung in bezug auf die daraus resultierenden Abgaben eindeutig nur um hinterzogene Abgaben handeln könne, hätten die Nachforderungen nicht beim Einheitswert des Betriebsvermögens berücksichtigt werden können. Diese Ausführungen hätten auch für die Nichtberücksichtigung der Einkommensteuerverbindlichkeiten bei der Vermögensteuer zu gelten.

Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers gab der Beschwerdeführer am 16. August 1991 eine Gegenäußerung ab. Darin betonte dieser, daß seine Aufzeichnungen formell und materiell richtig seien. Es gebe nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, daß Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit in den Aufzeichnungen nicht enthalten seien. Der Beschwerdeführer habe im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens nach besten Kräften mitgewirkt, um die vermeintlichen Vermögensunterdeckungen aufzuklären. Der Beschwerdeführer habe zwar der Betriebsprüfung gegenüber erklärt, in der Vorsorgemedizin tätig zu sein, Äußerungen, daß er immer wieder prominente Personen zu betreuen gehabt habe, habe er allerdings niemals gemacht. Der Beschwerdeführer betreibe eine Kassenpraxis, wobei ca. 70 % der Patienten "Türken und Jugoslawen sind". Auch der Darstellung der Kassenhonorare (1986 S 1,900.000.--, 1987 S 1,900.000.-- und 1988 S 2,600.000.--) und der Zurechnung durch die Betriebsprüfung (1986 S 423.000.--, 1987 S 664.000.-- und 1988 S 1,045.000.--) sei zu entnehmen, daß die vermeintlichen Unterdeckungen niemals aus Privatpatientenhonoraren stammen könnten. Die Umsatzsteigerung an Kassenhonoraren im Jahr 1988 sei vor allem auf die Aufgabe der betriebsärztlichen Tätigkeit im Jahr 1987 zurückzuführen. Es müsse "selbst ein Nichtfachmann" aus dieser Darstellung ersehen können, daß bei dem derart geringen Kassenhonorartarif die Betreuung von Privatpatienten in diesem Ausmaß aus zeitlichen Gründen unmöglich sei. Wie die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis komme, daß Privatpatientenhonorare in einem derartigen Ausmaß "durchaus wahrscheinlich sind, ist unverständlich".

Betreffend den Verkauf der Kunstgegenstände und Goldmünzen sei schon im Berufungsverfahren ausgeführt worden, warum die Kaufpreise nicht direkt auf Konto des Beschwerdeführers eingezahlt worden seien. Die von der Betriebsprüfung abverlangten Versicherungspolizzen seien ebenfalls beigebracht worden. Er habe keinen Einfluß auf die Befragung der Zeugen durch die Betriebsprüfung gehabt, sodaß er es auch nicht zu vertreten habe, daß die beiden Zeugen Gustav L. und Maria P. zwischenzeitig verstorben seien. Bei der Vermögensteuererklärung handle es sich um ein unter mehr oder weniger Zeitdruck ausgefülltes Formular. Es

gebe kein System, welche 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 negativ gewesen sei, habe kein vernünftiger steuerlicher Grund bestanden, die Goldmünzen in der Steuererklärung nicht zu erfassen. Es handle sich dabei um ein Versehen, welches auch sorgfältigen Personen unterlaufen könne. Sowohl das Sparbuch als auch der Kredit seien im März 1986 liquidiert worden und hätten daher zum Zeitpunkt der Erstellung der betreffenden Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1986 im April 1987 nicht bestanden. Die zum Verkauf der Einrichtung an Ing. B. laut Betriebsprüfung gesehenen Ungereimtheiten ließen sich durchaus aufklären (dazu werden in der Gegenäußerung nähere Ausführungen gemacht). Zum Verkauf der Büromöbel durch seine Gattin sei anzuführen, daß die Möbel bereits im Jahr 1985 angeschafft worden seien, wobei die Idee, eine Schule zu errichten, im gleichen Jahr aufgegeben worden sei. Ein Vorsteuerabzug sei daher schon deshalb nicht möglich gewesen, sodaß seine Ehegattin allein deshalb die Belege nicht hätte aufbewahren müssen. Es sei auch nicht einsichtig, welche Erfahrungen gegen den Umstand sprächen, daß die Mutter ihren Sohn nach Möglichkeit helfe. Daß es dem Beschwerdeführer finanziell schlecht gegangen sei, sei aus den vorgelegten Steuererklärungen zu ersehen; es sei dies auch der Grund dafür gewesen, warum Notverkäufe hätten durchgeführt werden müssen. Daß die Mutter dem Sohn in einer derartigen Situation helfe, sei nichts Ungewöhnliches. Zu dem von der Betriebsprüfung gezogenen Schluß, K. sei mit ihrem Einkommen in der Lage gewesen, die durch ihre Krankheit erhöhten Lebenshaltungskosten selbst zu bestreiten, es sei ihr aber sicherlich nicht möglich gewesen, einen erheblichen Beitrag zum Lebensunterhalt der Familie des Beschwerdeführers zu leisten, sei zu bemerken, daß K. "alt und blind ist und ihre Lebenshaltungskosten durch bestimmte tarifliche Befreiungen nicht erhöht, sondern vermindert sind". Auch leide K. an keiner Krankheit, die zur erhöhten Lebenshaltungskosten führen würde. Welche Krankheit die Betriebsprüfung konkret meine, entziehe sich der Kenntnis des Beschwerdeführers.

Eine in der Gegenäußerung noch angekündigte ergänzende Beantwortung des "zweiten Teiles der Stellungnahme der Betriebsprüfung" wurde nach der Aktenlage nicht beigebracht.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Vermögensteuer zum 1. Jänner 1986 (weil zu diesem Stichtag kein Bescheid ergangen sei) als unzulässig zurück. Im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung des erstangefochtenen Bescheides wird der Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes, der Berufung, der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung und der dazu erstattenden Gegenäußerung wiedergegeben. Sodann ist im Erwägungsteil zur Gewinnermittlung zu lesen, aufgrund der festgestellten Vermögensunterdeckungen hätten die vom Beschwerdeführer geführten Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nach § 163 BAO nicht für sich. Die Besteuerungsgrundlagen seien daher im Schätzungswege zu ermitteln. Zu den einzelnen von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Geldzuflüssen sei ergänzend zum Betriebsprüfungsbericht noch zum Verkauf "Kunstgegenstände - Münzen" auszuführen, der Beschwerdeführer habe weder beweisen noch glaubhaft machen können, daß diese Gegenstände tatsächlich verkauft worden seien. Auch habe ein Geldfluß nicht nachgewiesen werden können. In der Vermögensteuererklärung zum 1. Jänner 1986 sei eine Sammlung heimatkundlicher Art mit S 900.000,- und zum 1. Jänner 1989 mit S 800.000,- erklärt worden. Schon daraus könne ersehen werden, daß Verkäufe in Höhe von S 750.000,- nicht hätten stattgefunden haben können, da nicht davon ausgegangen werden könne, daß der Beschwerdeführer die verbleibenden Gegenstände im Wert von S 150.000,- zum 1. Jänner 1989 mit S 800.000,- bewertet hätte. Aber selbst wenn man annehme, die Gegenstände im Wert von S 750.000,- seien tatsächlich verkauft worden, sei für den Beschwerdeführer daraus nichts zu gewinnen, da er dann jedenfalls Gegenstände hätte nachschaffen müssen, um auf einen Wert von S 800.000,- zu kommen. Dem Geldzufluß aus dem Verkauf wäre dann ein Geldabfluß aus dem Ankauf gegenübergestanden, sodaß sich keine Auswirkungen auf die Vermögensdeckungsrechnung ergeben hätten. Durch die Vorlage von Versicherungspolizzen für Zeiten der Ausstellung könne nicht nachgewiesen werden, daß Kunstgegenstände tatsächlich verkauft worden seien. Die Berufungsausführungen zielten eher darauf ab, zu beweisen, daß diese Gegenstände tatsächlich vorhanden gewesen seien. Daraus sei aber nichts zu gewinnen, weil das Vorhandensein dieser Gegenstände dem Grunde nach nicht bestritten worden sei. Auch wenn man weiters - den Berufungsausführungen folgend - davon ausgehe, daß "Sparbuch und Kredit zum 1. Jänner 1986 vorhanden waren", könne das Sparbuch nicht als Geldzufluß gewertet werden, weil nach eigenen Angaben des Beschwerdeführers das Guthaben dieses Sparbuches zur Rückzahlung des Kredites verwendet worden sei. Somit sei das Geld zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht zur Verfügung gestanden. Die vom Beschwerdeführer angegebenen Lebenshaltungskosten mit jährlich S 250.000,- seien in keiner Weise dokumentiert worden. Haushaltskosten fielen auch dann an, wenn der Beschwerdeführer im eigenen Haus wohne. PKW-Kosten seien auch zu verzeichnen, wenn das betriebliche KFZ genutzt werde.

Ergänzend zu den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sei zur "Verrechnung mit der A. GmbH und der M. GmbH" noch festzuhalten, daß die Leistungsverrechnung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Der Beschwerdeführer führe in der Berufung aus, daß laut Kostenvoranschlägen anderer Unternehmen höhere Kosten verrechnet worden wären. Die Verrechnung geringerer Kosten sei nur aufgrund des Naheverhältnisses des Beschwerdeführers zu den beiden Gesellschaften zu erklären. Sämtliche vom Beschwerdeführer durchgeführten Arbeiten seien von jedem praktischen Arzt zu bewältigen. Zur Abwicklung des in der Praxis



anfallenden Verwaltungsaufwandes bediene sich der Beschwerdeführer eines EDV-Systems, das dieser im Rahmen der beiden Gesellschaften selbst entwickelt habe. Weil der Beschwerdeführer die beiden Gesellschaften selbst betreibe, würden seine eigenen Leistungen in Geldwerte gefaßt und von den Gesellschaften in Rechnung gestellt.

Hinsichtlich "Qualifizierung von Einkünften" sei anhand der Verkaufsbelege eine Unterscheidung in Soft-, Hard- und Orgware-Produkte nicht möglich. Weder Software noch Hardware stellten urheberrechtlich geschützte Leistungen dar, weil es sich diesfalls nur um den Ausfluß eines mit den Gesellschaften bestehenden Werkvertrages handle, der den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sei. Auch in der Berufung werde ausgeführt, daß es sich in erster Linie um das Sammeln und Zurverfügungstellen von ordinationsspezifischen Daten handle "und somit keine oder nur bedingt eigenschöpferische Leistungen beinhaltet". Die Einkünfte seien daher nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Der Beschwerdeführer widerspreche sich selbst, wenn er einerseits bestreite, nicht erklärte Einnahmen zu haben, andererseits aber die daraus resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer als Verbindlichkeiten beim Einheitswert des Betriebsvermögens angesetzt haben wolle. Durch den Antrag, die Umsatzsteuernachforderung als Verbindlichkeit anzusetzen, anerkenne der Beschwerdeführer indirekt die nicht erklärten Einnahmen. Es könne sich dabei aber nur um hinterzogene Abgaben handeln, die nicht zu passivieren seien. Dasselbe gelte für die Abzugsfähigkeit der Einkommensteuerverbindlichkeiten bei der Vermögensteuer.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde die Berufung betreffend Gewerbesteuer 1986 bis 1988 als unbegründet abgewiesen und zur Begründung auf die Ausführungen zur Einkünftequalifizierung (aus der Überlassung von Software) im erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

Die Behandlung der vor dem Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluß vom 26. September 1995, B 2101, 2111/93-3, abgelehnt. Die Beschwerde wurde antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. In der ergänzten Beschwerde wird beantragt, die angefochtenen Bescheide wegen schwerwiegender Verfahrensmängel und inhaltlicher Rechtswidrigkeit "in seinem gesamten Umfang" aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zum Einheitswert des Betriebsvermögens macht der Beschwerdeführer eine Rechtsverletzung lediglich dahin geltend, daß Umsatzsteuernachforderungsbeträge der Jahre 1986 bis 1988 nicht zum Abzug als Schulden zugelassen worden seien. Damit wird aber keine Rechtsverletzungsmöglichkeit in bezug auf den Einheitswert zum 1. Jänner 1986 aufgezeigt, sodaß insoweit die Beschwerde zurückzuweisen war.

#### 1. Vermögensdeckungsrechnung:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigt ein in einem mängelfreien Verfahren festgestellter unaufgeklärter Vermögenszuwachs die Annahme, daß die Vermehrung des Vermögens aus nicht einbekannten Einkünften herrührt. Gleiches gilt, wenn der Abgabepflichtige nicht aufzuklären vermag, aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt bestreiten konnte. In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen besteht, muß mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muß stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muß die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragene, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen, auch wenn ihre Richtigkeit erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muß (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. März 1995, 92/13/0271, m. w.N.). Festgestellte Fehlbeträge einer Vermögensdeckungsrechnung sind grundsätzlich derjenigen Einkunftsart zuzurechnen, in der diese am wahrscheinlichsten erzielt worden sind (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 1996, 95/13/0214).

Die Begründung eines Abgabenbescheides muß in einer Weise erfolgen, daß der Denkprozeß, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm auftragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlaßt sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden

Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Soweit die Behörde ihre Begründungspflicht durch Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und die Äußerungen der Prüfungsorgane im Verwaltungsverfahren zu genügen können glaubt, kann ein solcher Verweis ihre Begründung nur dann tragen, wenn der Betriebsprüfungsbericht seinerseits den dargestellten Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und darüber hinaus auch alle im Berufungsverfahren vorgetragene Argumente schon in nachvollziehbar zusammengefaßter Darstellung widerlegt (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, m.w.N.).

Ausgehend von diesen Überlegungen weist der angefochtene Bescheid zur Hinzuschätzung aufgrund einer vorgenommenen Vermögensdeckungsrechnung wesentliche Begründungslücken auf. So beschäftigt sich der angefochtene Bescheid im Erwägungsteil nur in einigen - wenigen - Punkten mit der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren immer wieder bestrittenen Vermögensdeckungsrechnung, wobei sich die belangte Behörde auch hier teilweise nur auf cursorische Ausführungen (so etwa zu den Lebenshaltungskosten) beschränkt. Solcherart wird aber der angefochtene Bescheid den oben skizzierten Anforderungen an eine ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung nicht gerecht. Zutreffend verweist die Beschwerde beispielsweise im Zusammenhang mit den strittigen Verkäufen von Kunstgegenständen etwa auf einen im Rahmen der Berufung beigebrachten Verkaufsbeleg vom 1. Jänner 1988 (Verkauf einer Holzstatue um S 130.000,-), auf den die belangte Behörde in keiner Weise würdigend einging. Auch zur in der Beschwerde wiederum relevierten Frage des Beitrages der Schwiegermutter des Beschwerdeführers (K.) zum Lebensunterhalt der Familie des Beschwerdeführers finden sich im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides keine Ausführungen, obwohl gerade in diesem Punkt wegen der verschiedenartigen Darstellungen des Betriebsprüfers und des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren eindeutige Feststellungen notwendig gewesen wären, welchen Sachverhalt hier die belangte Behörde als erwiesen annahm. Es ist zwar - wie erwähnt - an sich zulässig, bei Vorliegen eines ungeklärten Vermögenszuwachses eine Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften vorzunehmen. Werden aber doch nicht von vornherein von der Hand zu weisende Einwendungen dahingehend erhoben, daß eine vorgenommene Zurechnung denkunmöglich sei (so hat der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, die vorgenommenen Zurechnungen - 1988 immerhin S 1,045.000,- bei erklärten Kassenhonoraren von S 2,600.000,- - seien schon aus zeitlichen Gründen unmöglich und seien auch die Angaben über die Betreuung von Privatpatienten unrichtig), hat sich die Behörde damit zumindest auseinanderzusetzen.

Insgesamt erweist sich daher der erstangefochtene Bescheid bezüglich der in den einzelnen Jahren vorgenommenen Hinzurechnungen aufgrund der von der Betriebsprüfung angestellten Vermögensdeckungsrechnung als mit wesentlichen Verfahrensmängeln behaftet.

## 2. Nichtanerkennung bestimmter Betriebsausgaben 1988:

Betreffend "Verrechnung" mit der A. GmbH und der M. GmbH hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht, daß sie hier unter Fremdvergleichsgesichtspunkten die strittigen Beträge nicht gewinnmindernd beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers (Arztpraxis) anerkennen könne.

Diese Beurteilung ist nicht als rechtswidrig zu erkennen. Daß es sich bei den beiden Gesellschaften (A. GmbH und M. GmbH) wegen persönlicher Verflechtungen mit dem Beschwerdeführer um nahestehende Gesellschaften gehandelt hat, ist unbestritten. Damit war aber für die steuerrechtliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen erforderlich, daß diese nach außen zum Ausdruck kamen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und in der behaupteten Form auch zwischen Fremden abgeschlossen worden wären

(vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1993, 91/13/0194).

Hinsichtlich der strittigen Aufwendungen (beginnend von "Rezeptdruck" bis "SL-Frequenzanalyse") war der Beschwerdeführer bereits im Betriebsprüfungsverfahren damit konfrontiert, daß die dafür in Rechnung gestellten Beträge im wesentlichen nicht nachvollziehbar seien und den Erfordernissen eines Fremdvergleiches nicht genügten (beispielsweise wird in einer im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers enthaltenen Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 1990 zur Frage "der konkret belegbaren Aufwendungen im Zusammenhang mit der von der M. GmbH bzw. der A. GmbH vorgenommenen Verrechnungen" ausgeführt, diesem Wunsch könne deshalb nicht nachgekommen werden, weil die genannten Gesellschaften keine Kostenrechnungen eingerichtet hätten, anhand derer die Aufwendungen bestimmten Umsätzen zugerechnet werden könnten). Es kann auch keine Unschlüssigkeit darin gesehen werden, wenn von der belangten Behörde der Höhe nach (nach oben hin) wesentlich abweichende Kostenaufstellungen von Fremdfirmen nicht als für die Fremdüblichkeit der verrechneten Leistungsbeträge sprechende Beweismittel gewertet wurden. Die u.a. zum Fremdvergleich gemachten Ausführungen in der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung vom 19. April 1991, auf die die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides erkennbar Bezug nimmt, blieben seitens des Beschwerdeführers un widersprochen. Auch in der Beschwerde wird in keiner Weise eine auf sachlichen Kriterien beruhende Bewertung der den Verrechnungsbeträgen zugrundeliegenden Leistungsinhalte zur Darstellung gebracht, oder auch nur die Behauptung aufgestellt, Vertragsbeziehungen gleichen Inhalts wären auch zwischen fremden Personen eingegangen worden. Die zum Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 22 BAO enthaltenen Beschwerdeausführungen (so seien auch außersteuerrechtliche Motive für die Gründung der beiden Gesellschaften maßgebend gewesen)

gehen ins Leere. Die - steuerrechtlich anzuerkennende - rechtliche Existenz der A. und M. GmbH wird nämlich im angefochtenen Bescheid nicht in Abrede gestellt. Es wurde von der belangten Behörde weiters nicht die Zulässigkeit des Eingehens von Rechtsgeschäften zwischen einer "Ein-Mann-GmbH" und dem "Alleingesellschafter" an sich verneint, sodaß sich insoweit auch Fragen hinsichtlich Vereinbarkeit der Ansicht der belangten Behörde mit der in der Beschwerde herangezogenen "12. EU-Richtlinie" ("Einpersonengesellschaftsrichtlinie") erübrigen. Außerdem ist zu der diesbezüglich in der Beschwerde enthaltenen Anregung auf Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 177 des EG-Vertrages anzumerken, daß dieser schon deshalb nicht entsprochen werden könnte, weil der Beschwerdefall Zeiträume betrifft, die vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union liegen und die wegen des Grundsatzes der Zeitbezogenheit des Abgabenrechtes daher vom Gemeinschaftsrecht nicht berührt werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1998, 96/14/0151, m.w.N.).

### 3. Einkünfte-Qualifikation:

In der Beschwerde wird geltend gemacht, bei richtiger Anwendung des Gesetzes wäre die belangte Behörde zum Ergebnis gelangt, daß die vom Beschwerdeführer aus der Überlassung von Computerprogrammen (Software) erzielten Einnahmen nicht gewerbsteuerpflichtig seien. Der Beschwerdeführer stellt sich dazu - nur - auf den Standpunkt, die entgeltlich überlassene Software sei von ihm entwickelt worden, die belangte Behörde habe zu Unrecht die Verwertung eigener (selbst geschaffener) Werke nicht als Verwertung eines Urheberrechtes anerkannt und (deshalb) die daraus erzielten Einkünfte der Gewerbesteuer unterworfen.

Bei diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, daß die Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1972 (und die daran anknüpfende Gewerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 GewStG 1953) nicht davon abhängig ist, ob allenfalls erstellte Leistungen dem Urheberrechtsschutz unterliegen. Entscheidend ist allein, ob die Einkünfte dem Tätigkeiten- oder Berufekatalog des § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) zugeordnet werden können. Dafür ist die Entwicklung und Verwertung von Computerprogrammen noch nicht ausreichend (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1996, 92/13/0026). Daß es sich bei den strittigen Einkünften (lt. den im Rahmen der Beantwortung des Vorhaltes der Betriebsprüfung vom 26. April 1990 vorgelegten Rechnungen an die A. GmbH handelte es sich um Urheberrechtsabgeltung für "die Nutzung der Vortragsserien und Fachschriftenreihen" betreffend "Probleme des bürotechnischen Einsatzes (BTE) in Handel, Gewerbe und Arztpraxen" bzw. "Probleme der medizinisch administrativen Tätigkeit in Kassen- und Betriebspraxen") um Einkünfte aus der ärztlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers selbst handelte, wird in der Beschwerde nicht mehr behauptet. Den auf büro- bzw. ordinationsorganisatorischem Gebiet gelegenen eigenständigen (Software-)Leistungen käme jedenfalls auch kein notwendiger sachlicher Zusammenhang mit der eigentlichen ärztlichen Tätigkeit zu.

Die Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb erweist sich damit als nicht rechtswidrig.

### 4. Abzug der Steuerverbindlichkeiten beim Einheitswert des Betriebsvermögens und der Vermögensteuer:

Die sich aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergebenden Nachforderungsbeträge an Umsatzsteuer wurden nicht als Abzugspost im Sinn des § 64 Abs. 2 BewG und die Einkommensteuernachforderungen nicht als mindernd bei der Ermittlung des Gesamtvermögens (für Zwecke der Vermögensteuer) nach § 77 Abs. 1 Z. 1 BewG berücksichtigt. Die Begründung dazu sei laut Betriebsprüfungsbericht darin zu suchen, daß vorsätzlich hinterzogene Steuern grundsätzlich nicht abzugsfähig seien.

Dazu ist zu sagen, daß das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung (die zur Nichtabzugsfähigkeit der Steuern beim Einheitswert des Betriebsvermögens und der Vermögensteuer führen kann, vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. März 1987, 85/15/0073, und vom 9. Juli 1987, 85/14/0012) von der Abgabenbehörde als Vorfrage selbständig beurteilt und entsprechend substantiiert begründet werden muß. Die Tatsache, daß Einnahmen nicht erklärt worden sind, reicht zur Annahme eines Verkürzungsvorsatzes allein noch nicht aus. Es bedarf vielmehr der nachvollziehbaren Feststellung, welche finanzstrafrechtlich zu verantwortenden Vorgänge zu den festgestellten Abgabenverkürzungen geführt haben (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Juni 1996, 93/15/0194).

Im Beschwerdefall beschränkte sich der Betriebsprüfer im wesentlichen auf undifferenzierte Behauptungen und im angefochtenen Bescheid wird lediglich zum Bereich der nichterklärten Einnahmen und den daraus resultierenden Nachforderungen an Umsatzsteuer ein Begründungsansatz versucht. Auch diesen Ausführungen, es könne sich dabei "nur um hinterzogene Abgaben handeln", ist allerdings kein Begründungswert zuzumessen (auch ist nicht nachvollziehbar, warum durch den Antrag, die Umsatzsteuernachforderungen als Verbindlichkeiten abzusetzen, ein indirektes Eingeständnis der nichterklärten Einnahmen gegeben sein soll). Solcherart ist der angefochtene Bescheid im Punkt der Abzugsfähigkeit der Steuerschulden mit wesentlichen Begründungsmängeln belastet.

Insgesamt war somit der erstangefochtene Bescheid, soweit er über die Umsatz- und Einkommensteuer 1986 bis 1988 sowie den Einheitswert des Betriebsvermögens und die Vermögensteuer zum 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989 abspricht, (aufgrund der Ausführungen zu den Punkten 1. und 4.) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben. Daß zum 1. Jänner 1986 kein Vermögensteuerbescheid erging, ist unbestritten. Die insoweit mit dem erstangefochtenen Bescheid erfolgte

Berufungszurückweisung ist somit nicht als rechtswidrig zu erkennen. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid (Gewerbsteuer 1986 bis 1988) war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidungen über den Kostenersatz stützen sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Ein Zuspruch gesondert geltend gemachter Umsatzsteuer an den Beschwerdeführer war nicht möglich, weil der Pauschbetrag für Schriftsataufwand bereits die Umsatzsteuer beinhaltet.