

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/23 2008/15/0027

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.02.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §166;

BAO §177;

BAO §184 Abs1;

BAO §184;

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §10 Abs1;

EStG 1988 §10a;

EStG 1988 §19 Abs3;

EStG 1988 §28;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs3;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §4 Abs6;

EStG 1988 §8 Abs1;

1. BAO § 166 heute

2. BAO § 166 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 177 heute

2. BAO § 177 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 184 heute

2. BAO § 184 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 10 heute

2. EStG 1988 § 10 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. EStG 1988 § 10 gültig von 23.12.2023 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 10 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 10 gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
7. EStG 1988 § 10 gültig von 15.08.2015 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. EStG 1988 § 10 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 10 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
11. EStG 1988 § 10 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
12. EStG 1988 § 10 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
13. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
14. EStG 1988 § 10 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
15. EStG 1988 § 10 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
16. EStG 1988 § 10 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
17. EStG 1988 § 10 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. EStG 1988 § 10 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
19. EStG 1988 § 10 gültig von 27.08.1994 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
20. EStG 1988 § 10 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
21. EStG 1988 § 10 gültig von 21.04.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
22. EStG 1988 § 10 gültig von 30.12.1989 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 10a gültig von 05.10.2002 bis 14.02.2022 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 10/2022
2. EStG 1988 § 10a gültig von 27.04.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
3. EStG 1988 § 10a gültig von 01.05.1996 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
4. EStG 1988 § 10a gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
5. EStG 1988 § 10a gültig von 21.04.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993

1. EStG 1988 § 19 heute
2. EStG 1988 § 19 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. EStG 1988 § 19 gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2021
4. EStG 1988 § 19 gültig von 08.12.2011 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
5. EStG 1988 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. EStG 1988 § 19 gültig von 29.12.2007 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
7. EStG 1988 § 19 gültig von 31.12.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
8. EStG 1988 § 19 gültig von 30.12.2000 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 19 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.2000

1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025

6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 4 heute

2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993

51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
 1. EStG 1988 § 8 heute
 2. EStG 1988 § 8 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
 3. EStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 4. EStG 1988 § 8 gültig von 14.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
 5. EStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2000 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 6. EStG 1988 § 8 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 7. EStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des W O in L, vertreten durch Mag. Caterina Ortner, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Adalbert-Stifter-Platz 2/8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 10. Dezember 2003, Zl. RV/0040-L/02, betreffend Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1992 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Beschwerde wird, soweit er die Umsatzsteuer 1994 sowie die Einkommensteuer 1993 und 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, einem Steuerberater, fand eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1991 bis 1993 statt, über deren Ergebnis der Prüfer in seiner Niederschrift über die Schlussbesprechung Feststellungen traf, aus denen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren 1. die steuerliche Behandlung einer vom Beschwerdeführer im Jahr 1992 erhaltenen Pachtvorauszahlung, 2. die Aufteilung der Anschaffungskosten einer 1992 erworbenen Liegenschaft auf Grund und Boden und Gebäude, 3. der AfA-Satz für das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude und 4. die für das Jahr 1992 in Ansatz zu bringende Absetzung für Abnutzung, noch strittig sind.

Das Finanzamt folgte den noch strittigen Feststellungen des Prüfers und erließ u.a. - nach Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993.

Der Beschwerdeführer berief gegen die angeführten Bescheide, brachte im Rahmen der Berufung u.a. vor, dass 1993 der Investitionsfreibetrag irrtümlich falsch berechnet worden sei und stellte den Antrag, für das Jahr 1993 die in der Berufung ausgewiesenen (höheren) Investitionsfreibeträge zu berücksichtigen (Streitpunkt 5).

Bei der Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 wurden die eingereichten Abgabenerklärungen 1994 im Sinne der für die Jahre 1992 und 1993 getroffenen Feststellungen adaptiert und werbeähnliche Aufwendungen teilweise nicht anerkannt, was vom Beschwerdeführer mit Berufung bekämpft wurde (Streitpunkt 6).

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1995 wurden schließlich Aufwendungen, die dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit einer Bürgschaft erwachsen sind, nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt, wogegen der Beschwerdeführer ebenfalls berief (Streitpunkt 7).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993, die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1994 und den Einkommensteuerbescheid 1995 als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

1. Pachtvorauszahlung

Der Prüfer stellte fest, dass der Beschwerdeführer 1992 ein

18.301 m² großes Grundstück samt einem darauf befindlichen Gebäude um 8,100.000 S erworben und noch 1992 einen 7.532 m² großen Teil des Grundstückes für 17 Jahre an die Stadtgemeinde X verpachtet habe. Der Pachtzins habe 2,020.000 S (netto) betragen und sei im vorhinein zu entrichten gewesen. Der Beschwerdeführer habe die Pachtvorauszahlung, verteilt auf die Pachtzeit von 17 Jahren, unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärt. Tatsächlich sei die Pachtvorauszahlung 1992 zur Gänze unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. 18.301 m² großes Grundstück samt einem darauf befindlichen Gebäude um 8,100.000 S erworben und noch 1992 einen 7.532 m² großen Teil des Grundstückes für 17 Jahre an die Stadtgemeinde römisch zehn verpachtet habe. Der Pachtzins habe 2,020.000 S (netto) betragen und sei im vorhinein zu entrichten gewesen. Der Beschwerdeführer habe die Pachtvorauszahlung, verteilt auf die Pachtzeit von 17 Jahren, unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärt. Tatsächlich sei die Pachtvorauszahlung 1992 zur Gänze unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 vor, die Liegenschaft sei ausschließlich für Zwecke seines Steuerberatungsbetriebes angeschafft worden. "Sowohl die Anschaffung als auch die spätere Nutzung sind daher ausschließlich betrieblich veranlasst." Ein teilweiser Erwerb sei nicht möglich gewesen. Daher stellten "sowohl Grund und Boden als auch Bauwerk notwendiges Betriebsvermögen i.S. des Einkommensteuerrechts" dar. Der jährliche Pachtzins sei gemessen am Umsatz des Beschwerdeführers aus der Kanzleitätigkeit minimal, weshalb Nebeneinkünfte vorlägen. Der Beschwerdeführer habe sich durch die Verpachtung Erhaltungsaufwendungen erspart und mit dem Pachtschilling Kredite für die Anschaffung der Liegenschaft abgedeckt. Dadurch habe sich das Betriebsergebnis verbessert. Aus § 19 EStG 1988 ergebe sich, dass Mietzinsvorauszahlungen abzugrenzen und auf die Laufzeit zu verteilen seien. Dies müsse auch für die Einnahmenseite gelten. Wenn das Finanzamt zu einer anderen Rechtsansicht gelangen sollte, werde beantragt, die betrieblichen Nebeneinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 zu besteuern. Dagegen brachte der Beschwerdeführer in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 vor, die Liegenschaft sei ausschließlich für Zwecke seines Steuerberatungsbetriebes angeschafft worden. "Sowohl die Anschaffung als auch die spätere Nutzung sind daher ausschließlich betrieblich veranlasst." Ein teilweiser Erwerb sei nicht möglich gewesen. Daher stellten "sowohl Grund und Boden als auch Bauwerk notwendiges Betriebsvermögen i.S. des Einkommensteuerrechts" dar. Der jährliche Pachtzins sei gemessen am Umsatz des Beschwerdeführers aus der Kanzleitätigkeit minimal, weshalb Nebeneinkünfte vorlägen. Der Beschwerdeführer habe sich durch die Verpachtung Erhaltungsaufwendungen erspart und mit dem Pachtschilling Kredite für die Anschaffung der Liegenschaft abgedeckt. Dadurch habe sich das Betriebsergebnis verbessert. Aus Paragraph 19, EStG 1988 ergebe sich, dass Mietzinsvorauszahlungen abzugrenzen und auf die Laufzeit zu verteilen seien. Dies müsse auch für die Einnahmenseite gelten. Wenn das Finanzamt zu einer anderen Rechtsansicht gelangen sollte, werde beantragt, die betrieblichen Nebeneinkünfte gemäß Paragraph 37, EStG 1988 zu besteuern.

Der Prüfer nahm zur Berufung Stellung und führte aus, dass bei Abgabepflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988 ermittelten, nur die betrieblich genutzten Grundstücksteile zum Betriebsvermögen gehörten. Die Pachtvorauszahlung fließe dem Verpächter zur Gänze im Jahr der Vereinnahmung zu, weil das in den §§ 4 Abs. 6 und 19 Abs. 3 EStG 1988 normierte Verteilungsgebot nur die Aufwandsseite betreffe. Der Prüfer nahm zur Berufung Stellung und führte aus, dass bei Abgabepflichtigen, die ihren Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins und Absatz 3, EStG 1988 ermittelten, nur die betrieblich genutzten Grundstücksteile zum Betriebsvermögen gehörten. Die Pachtvorauszahlung fließe dem Verpächter zur Gänze im Jahr der Vereinnahmung zu, weil das in den Paragraphen 4, Absatz 6 und 19 Absatz 3, EStG 1988 normierte Verteilungsgebot nur die Aufwandsseite betreffe.

Der Beschwerdeführer brachte in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vor, dass die Liegenschaft nicht privat verwendet werde. Der rechtswirksame Pachtvertrag sei am 5. November 1992 unterzeichnet worden. "Die Ergänzung des Pachtvertrages vom 14. Oktober 1992 ist rechtsunwirksam, da der Gemeinderat bzw. der Bürgermeister nicht unterzeichnet haben. Sogar ist u.A.n. bezüglich der Mietvorauszahlung der Darlehenscharakter gegeben, weshalb die Mieteinnahmen auf die Laufzeit zu verteilen sind."

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 begehrte der Beschwerdeführer u.a. die Aufteilung der Pachtvorauszahlung auf die Dauer des Pachtvertrages und verwies zur Begründung auf die Ausführungen in der gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 gerichteten Berufung.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 24. Oktober 2003 auf, den mit der Stadtgemeinde X abgeschlossenen Pachtvertrag vom 14. Oktober/5. November 1992 binnen fünf Tagen ab Zustellung des Schreibens vorzulegen. Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 24. Oktober 2003 auf, den mit der Stadtgemeinde römisch zehn abgeschlossenen Pachtvertrag vom 14. Oktober/5. November 1992 binnen fünf Tagen ab Zustellung des Schreibens vorzulegen.

Der Beschwerdeführer gab der belangten Behörde mit Schreiben vom 3. November 2003 bekannt, dass der Pachtvertrag bei einem Großbrand vernichtet worden sei. Er habe bei der Stadtgemeinde X eine Kopie angefordert und werde diese unverzüglich nach Einlangen weiterleiten. Der Beschwerdeführer gab der belangten Behörde mit Schreiben vom 3. November 2003 bekannt, dass der Pachtvertrag bei einem Großbrand vernichtet worden sei. Er habe bei der Stadtgemeinde römisch zehn eine Kopie angefordert und werde diese unverzüglich nach Einlangen weiterleiten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in diesem Punkt keine Folge und führte zusammengefasst aus, die streitgegenständliche Verpachtung stelle den typischen Fall einer bloßen Vermögensverwaltung dar, weshalb die damit erzielten Einkünften als solche aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien. Die Pachteinahmen seien im Jahr der Vereinnahmung zu erfassen, da vorausgezahlte Einnahmen nicht aufzuteilen seien (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 95/14/0057). Der Pachtvertrag mit der Stadtgemeinde X sei nicht vorgelegt worden, weshalb nicht beurteilt werden könne, ob die Pachtvorauszahlung als Darlehen anzusehen sei. Da die strittige Pachtvorauszahlung nicht unter § 28 Abs. 7 EStG 1988 subsumierbar sei, lägen keine außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 leg. cit. vor, weshalb auch dem Antrag auf Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte nicht stattgegeben werden könne. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in diesem Punkt keine Folge und führte zusammengefasst aus, die streitgegenständliche Verpachtung stelle den typischen Fall einer bloßen Vermögensverwaltung dar, weshalb die damit erzielten Einkünften als solche aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien. Die Pachteinahmen seien im Jahr der Vereinnahmung zu erfassen, da vorausgezahlte Einnahmen nicht aufzuteilen seien (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 95/14/0057). Der Pachtvertrag mit der Stadtgemeinde römisch zehn sei nicht vorgelegt worden, weshalb nicht beurteilt werden könne, ob die Pachtvorauszahlung als Darlehen anzusehen sei. Da die strittige Pachtvorauszahlung nicht unter Paragraph 28, Absatz 7, EStG 1988 subsumierbar sei, lägen keine außerordentlichen Einkünfte iSd Paragraph 37, leg. cit. vor, weshalb auch dem Antrag auf Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte nicht stattgegeben werden könne.

Der Beschwerdeführer trägt wie in der Berufung und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers zur Berufung vor, dass hinsichtlich der 1992 erworbenen Liegenschaft "kein gewillkürtes Betriebsvermögen gegeben sein kann, da die Liegenschaft nur im Gesamten erworben werden konnte". Die Liegenschaft werde auch - so die Beschwerde weiter - ausschließlich für betriebliche Zwecke genützt. Die Beweggründe für die Verpachtung eines Grundstücksteils seien darin gelegen, "die Betriebskosten für das Areal zu senken, und die Kanzlei von unnötigen Ausgaben zu befreien bzw. diese zu reduzieren".

Dem ist zu entgegnen, dass bei Abgabepflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, das notwendige Betriebsvermögen nur jene Wirtschaftsgüter umfasst, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, weshalb dem Umstand, dass die Liegenschaft nur im Gesamten erworben werden konnte, keine Bedeutung zukommt. Dass sich die Ausgaben des Beschwerdeführers durch die Verpachtung vermindert haben, verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil vermietete Wirtschaftsgüter nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters gehören, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 13. Dezember 1989, 85/13/0041, vom 3. April 1990, 87/14/0122, vom 9. Mai 1995, 94/14/0151, und vom 19. November 1998, 96/15/0051). Im vorliegenden Fall ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Verpachtung und den den Betriebsgegenstand bildenden Aktivitäten des Beschwerdeführers nicht erkennbar, weil dieser eine Steuerberatungskanzlei betreibt und nicht einmal behauptet, dass die Verpachtung zur Steigerung der Einnahmen aus der Steuerberatertätigkeit beiträgt. Dem ist zu entgegnen,

dass bei Abgabepflichtigen, die ihren Gewinn nach Paragraph 4, Absatz eins, oder Absatz 3, EStG 1988 ermitteln, das notwendige Betriebsvermögen nur jene Wirtschaftsgüter umfasst, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, weshalb dem Umstand, dass die Liegenschaft nur im Gesamten erworben werden konnte, keine Bedeutung zukommt. Dass sich die Ausgaben des Beschwerdeführers durch die Verpachtung vermindert haben, verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil vermietete Wirtschaftsgüter nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters gehören, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 13. Dezember 1989, 85/13/0041, vom 3. April 1990, 87/14/0122, vom 9. Mai 1995, 94/14/0151, und vom 19. November 1998, 96/15/0051). Im vorliegenden Fall ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Verpachtung und den den Betriebsgegenstand bildenden Aktivitäten des Beschwerdeführers nicht erkennbar, weil dieser eine Steuerberatungskanzlei betreibt und nicht einmal behauptet, dass die Verpachtung zur Steigerung der Einnahmen aus der Steuerberatertätigkeit beiträgt.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sind § 4 Abs. 6 und § 19 Abs. 3 EStG 1988 auf Einnahmen nicht anwendbar: § 4 Abs. 6 EStG 1988 stellt auf "nicht aktivierungspflichtige" Aufwendungen ab und erfasst daher nur Ausgaben. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 4 Abs. 6 und § 19 Abs. 3 EStG 1988 ist die Absicht des Gesetzgebers ableitbar, mit diesen Regelungen zu verhindern, dass - im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich - durch Vorauszahlungen gezielt Verluste bewirkt werden. Dass § 19 Abs. 3 EStG 1988 ausschließlich eine Ausnahme von Abflussprinzip darstellt, ergibt sich aus diesem in den Gesetzesmaterialien genannten Zweck der Bestimmung und der aus ihm ableitbaren inhaltlichen Verknüpfung der Bestimmungen des § 19 Abs. 3 und des § 4 Abs. 6 EStG 1988 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 95/14/0057). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sind Paragraph 4, Absatz 6 und Paragraph 19, Absatz 3, EStG 1988 auf Einnahmen nicht anwendbar: Paragraph 4, Absatz 6, EStG 1988 stellt auf "nicht aktivierungspflichtige" Aufwendungen ab und erfasst daher nur Ausgaben. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Paragraph 4, Absatz 6 und Paragraph 19, Absatz 3, EStG 1988 ist die Absicht des Gesetzgebers ableitbar, mit diesen Regelungen zu verhindern, dass - im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich - durch Vorauszahlungen gezielt Verluste bewirkt werden. Dass Paragraph 19, Absatz 3, EStG 1988 ausschließlich eine Ausnahme von Abflussprinzip darstellt, ergibt sich aus diesem in den Gesetzesmaterialien genannten Zweck der Bestimmung und der aus ihm ableitbaren inhaltlichen Verknüpfung der Bestimmungen des Paragraph 19, Absatz 3 und des Paragraph 4, Absatz 6, EStG 1988 vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 95/14/0057).

Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers gegen die einseitige Durchbrechung des Zufluss- / Abflussprinzips allein hinsichtlich des letzteren nicht, weil die gleichmäßige Verteilung von Einnahmen in aller Regel der autonomen Gestaltung der Beziehungen zwischen den Betroffenen freisteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0064). Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers gegen die einseitige Durchbrechung des Zufluss- / Abflussprinzips allein hinsichtlich des letzteren nicht, weil die gleichmäßige Verteilung von Einnahmen in aller Regel der autonomen Gestaltung der Beziehungen zwischen den Betroffenen freisteht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0064).

Das Vorbringen, der Pachtvorauszahlung komme Darlehenscharakter zu, ist ebenfalls nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, weil der (in den vorgelegten Verwaltungsakten erliegende und von allen Vertragsparteien unterzeichnete) Pachtvertrag mit der Stadtgemeinde X auf die Dauer von 17 Jahren abgeschlossen wurde und keine Verpflichtung zur anteiligen Rückzahlung der vom Beschwerdeführer empfangenen Pachtvorauszahlung enthält, wohingegen die Beurteilung der Pachtvorauszahlung als Darlehen - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat - eine vom Fortbestand des Pachtvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung hätte (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. Oktober 1996, 94/15/0121, und vom 23. Mai 2000, 2000/14/0060), deren Vorliegen vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet wurde. Damit geht auch die Rüge, die belangte Behörde habe durch die Fristsetzung im Zusammenhang mit der Aufforderung zur Vorlage des Pachtvertrages Verfahrensvorschriften verletzt, mangels Relevanz ins Leere. Das Vorbringen, der Pachtvorauszahlung komme Darlehenscharakter zu, ist ebenfalls nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, weil der (in den vorgelegten Verwaltungsakten erliegende und von allen Vertragsparteien unterzeichnete) Pachtvertrag mit der Stadtgemeinde römisch zehn auf die Dauer von 17 Jahren

abgeschlossen wurde und keine Verpflichtung zur anteiligen Rückzahlung der vom Beschwerdeführer empfangenen Pachtvorauszahlung enthält, wohingegen die Beurteilung der Pachtvorauszahlung als Darlehen - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat - eine vom Fortbestand des Pachtvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung hätte vergleiche, etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. Oktober 1996, 94/15/0121, und vom 23. Mai 2000, 2000/14/0060, deren Vorliegen vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet wurde. Damit geht auch die Rüge, die belangte Behörde habe durch die Fristsetzung im Zusammenhang mit der Aufforderung zur Vorlage des Pachtvertrages Verfahrensvorschriften verletzt, mangels Relevanz ins Leere.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich vermeint, dass in Bezug auf die hier strittige Pachtvorauszahlung der "begünstigte Steuersatz zum Tragen kommt", ist er darauf zu verweisen, dass diese nicht unter die taxativ aufgezählten außerordentlichen Einkünfte des § 37 Abs. 2 EStG 1988 subsumiert werden kann und § 38 leg. cit. nur die Einkünfte aus der Verwertung patenrechtlich geschützter Erfindungen durch andere begünstigt. Soweit der Beschwerdeführer schließlich vermeint, dass in Bezug auf die hier strittige Pachtvorauszahlung der "begünstigte Steuersatz zum Tragen kommt", ist er darauf zu verweisen, dass diese nicht unter die taxativ aufgezählten außerordentlichen Einkünfte des Paragraph 37, Absatz 2, EStG 1988 subsumiert werden kann und Paragraph 38, leg. cit. nur die Einkünfte aus der Verwertung patenrechtlich geschützter Erfindungen durch andere begünstigt.

Die Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt zur Gänze als unbegründet.

2. Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude

Der Prüfer stellte fest, dass der Beschwerdeführer den Kaufpreis für die 1992 erworbene Liegenschaft (8,100.000 S) mit einem Betrag von 3,100.000 S dem Grund und Boden und mit einem Betrag von 5,000.000 S dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude zugeordnet habe. Gemäß einem Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 betrage der "Grundwert S 15,545.000.-" und der "Gebäudewert S 5,004.000.-". Laut Auskunft der Stadtgemeinde X sei der jährliche Pachtzins für das verpachtete Teilgrundstück mit 5% des geschätzten Grundwerts bemessen worden. Die Stadtgemeinde X hätte diesen Grundstücksteil auch um 3,000.000 S gekauft. In Anlehnung an diesen Wert und an das Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 werde als ungefähre Wert für 18.301 m² Grund ein Betrag von 5,000.000 S angesetzt, was einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 273 S entspreche. Der Prüfer stellte fest, dass der Beschwerdeführer den Kaufpreis für die 1992 erworbene Liegenschaft (8,100.000 S) mit einem Betrag von 3,100.000 S dem Grund und Boden und mit einem Betrag von 5,000.000 S dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude zugeordnet habe. Gemäß einem Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 betrage der "Grundwert S 15,545.000.-" und der "Gebäudewert S 5,004.000.-". Laut Auskunft der Stadtgemeinde römisch zehn sei der jährliche Pachtzins für das verpachtete Teilgrundstück mit 5% des geschätzten Grundwerts bemessen worden. Die Stadtgemeinde römisch zehn hätte diesen Grundstücksteil auch um 3,000.000 S gekauft. In Anlehnung an diesen Wert und an das Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 werde als ungefähre Wert für 18.301 m² Grund ein Betrag von 5,000.000 S angesetzt, was einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 273 S entspreche.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 wurde dazu ausgeführt, die Aufteilung des Kaufpreises sei im Kaufvertrag "in beidseitiger Absprache unter Vorgabe des Verkäufers" festgelegt worden. Dass der auf das Gebäude entfallende Kaufpreisteil von 5,000.000 S nicht überhöht sei, ergebe sich aus den allgemeinen Erfahrungswerten der Bauindustrie. Laut diesen betrage der "Neuanschaffungswert" des Gebäudes 17,770.000 S und der wegen Abnutzung um 50% geminderte "Zeitwert" 8,885.000 S. Im "Sozialen Wohnbau" müsse mit Anschaffungskosten von rund 25.000 bis 26.000 S pro m² gerechnet werden. Dem Beschwerdeführer seien Büroräumlichkeiten zum Quadratmeterpreis von 37.000 S angeboten worden. "Würde man diese Werte zur Berechnung heranziehen, wäre der Unterschied noch eklatanter."

Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Liegenschaft direkt an einer Stadtautobahn liege und eine Fläche von "ca. 5000 m² dadurch vollkommen entwertet ist". Für diese Teilfläche könne auch theoretisch kein Käufer gefunden werden. Eine Fläche von ca. 12.000 m² sei als Grünland gewidmet, für welches, mit Ausnahme der Stadtgemeinde X kein Pächter/Käufer zu finden sei. Unter Einbeziehung aller Tatsachen sei der Grundwert mit maximal 5,000.000 S anzusetzen. Bei Abzug der mit 1,000.000 S anzusetzenden Abbruchkosten würde sich ein Nettowert von 4,000.000 S ergeben. Wenn der Kaufpreis von 8,100.000 S entsprechend dem Zeitwert des Gebäudes und dem auf Grund und Boden entfallenden Nettowert aufgeteilt würde, ergebe sich "ein Verhältnis gem. Arithmetik von 2,511.000 S für

Grundwert und 5,589.000 S für Gebäudewert. Die gemäß Kaufvertrag vorliegende Aufteilung S 5 Mio. für Bauwerk und S 3,1 Mio. für Grund erscheint daher mehr als gerechtfertigt und auch den tatsächlichen Verhältnissen angepasst." Für die Kaufentscheidung sei einzig und allein das Bauwerk von Bedeutung gewesen und seien diesbezüglich umfangreiche Fremdvergleiche angestellt worden. "Eine vergleichbare Immobilie ohne Grund wäre unter S 8 Mio. nicht zu erwerben gewesen." Der Prüfer habe versucht "den Bodenwert realistisch zur Einschätzung zu bringen und den verbleibenden Rest dem Bauwerk zuzuerkennen". Die Schätzung des Bodenwerts sei aufgrund der faktischen Gegebenheiten (Flächenwidmung und Emissionsbelastung durch die Stadtautobahn) unrichtig. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Liegenschaft direkt an einer Stadtautobahn liege und eine Fläche von "ca. 5000 m² dadurch vollkommen entwertet ist". Für diese Teilfläche könne auch theoretisch kein Käufer gefunden werden. Eine Fläche von ca. 12.000 m² sei als Grünland gewidmet, für welches, mit Ausnahme der Stadtgemeinde römisch zehn kein Pächter/Käufer zu finden sei. Unter Einbeziehung aller Tatsachen sei der Grundwert mit maximal 5,000.000 S anzusetzen. Bei Abzug der mit 1,000.000 S anzusetzenden Abbruchkosten würde sich ein Nettowert von 4,000.000 S ergeben. Wenn der Kaufpreis von 8,100.000 S entsprechend dem Zeitwert des Gebäudes und dem auf Grund und Boden entfallenden Nettowert aufgeteilt würde, ergebe sich "ein Verhältnis gem. Arithmetik von 2,511.000 S für Grundwert und 5,589.000 S für Gebäudewert. Die gemäß Kaufvertrag vorliegende Aufteilung S 5 Mio. für Bauwerk und S 3,1 Mio. für Grund erscheint daher mehr als gerechtfertigt und auch den tatsächlichen Verhältnissen angepasst." Für die Kaufentscheidung sei einzig und allein das Bauwerk von Bedeutung gewesen und seien diesbezüglich umfangreiche Fremdvergleiche angestellt worden. "Eine vergleichbare Immobilie ohne Grund wäre unter S 8 Mio. nicht zu erwerben gewesen." Der Prüfer habe versucht "den Bodenwert realistisch zur Einschätzung zu bringen und den verbleibenden Rest dem Bauwerk zuzuerkennen". Die Schätzung des Bodenwerts sei aufgrund der faktischen Gegebenheiten (Flächenwidmung und Emissionsbelastung durch die Stadtautobahn) unrichtig.

Dazu brachte der Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung vor, dass die Stadtgemeinde X für den verpachteten Grundstücksteil (7.532 m²) einen Betrag von 3,000.000 S bezahlt hätte. Beim bisher erklärten Grundwert von 3,100.000 S würde sich für den verbleibenden Grund und Boden (10.769 m²) - auf welchem sich u. a. das Betriebsgebäude und die Parkplätze befänden - ein Wert von nur 100.000 S ergeben. Dazu brachte der Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung vor, dass die Stadtgemeinde römisch zehn für den verpachteten Grundstücksteil (7.532 m²) einen Betrag von 3,000.000 S bezahlt hätte. Beim bisher erklärten Grundwert von 3,100.000 S würde sich für den verbleibenden Grund und Boden (10.769 m²) - auf welchem sich u. a. das Betriebsgebäude und die Parkplätze befänden - ein Wert von nur 100.000 S ergeben.

Der Beschwerdeführer wies in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers erneut darauf hin, dass für die Kaufentscheidung nur das Bauwerk relevant gewesen sei und brachte vor, dass die Stadtgemeinde X das gesamte Areal um 20,000.000 S erworben hätte. Der Beschwerdeführer wies in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers erneut darauf hin, dass für die Kaufentscheidung nur das Bauwerk relevant gewesen sei und brachte vor, dass die Stadtgemeinde römisch zehn das gesamte Areal um 20,000.000 S erworben hätte.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab und führte zusammengefasst aus, die vom Beschwerdeführer begehrte Aufteilung sei nicht realistisch, weil sich in unmittelbarer Nähe zur Liegenschaft ein Naherholungsgebiet und ein Freibad befinden würden "und in diesem Bereich neben der Stadtautobahn eine dichte Verbauung mit Wohnhäusern besteht", weshalb von einer fehlenden Wohnqualität und gänzlichen Entwertung der angrenzenden Grundstücke nicht gesprochen werden könne. "Das ergibt sich auch aus den Ablösezahlungen für einen Grundanteil entlang der Stadtautobahn von 200,00 EUR/m² im Jahr 2003". Die vom Prüfer vorgenommene Aufteilung sei auch im Hinblick auf Zustand und Lage des Gebäudes angemessen. Dass die Größe des Grundstückes für den Beschwerdeführer "nicht kaufentscheidend, sondern nur ein 'Positivum' war", sei für die Aufteilung des Kaufpreises hingegen nicht von Bedeutung, weil sich diese nur an objektiven Kriterien zu orientieren habe.

Die Beschwerde trägt vor, die Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 27. Februar 1992 um 8.100.000 S erworben worden. Für das Gebäude sei im Kaufvertrag ein Kaufpreis von 5.000.000 S fixiert worden, für das Grundstück ein Kaufpreis von 3.100.000 S. Die vorgenommene Aufteilung sei sachgerecht, weil das Grundstück "über eine Strecke von mehr als 120 m" an die stärkstoffrequentierte Autobahn Österreichs grenze und "schon aufgrund der geologischen und der tatsächlichen Gegebenheiten" nicht mit anderen Grundstücken vergleichbar sei. Die Ablösezahlung von 200 EUR könne nicht für die Wertbestimmung des Grundstückes herangezogen werden, weil mit ihr nicht nur der Grundanteil entlang der Stadtautobahn, "sondern auch die Umzäunung sowie der Grünbewuchs" abgegolten worden seien. Auch

aus der Verpachtung eines Grundstücksteils an die Stadtgemeinde X könne keine "Wertstellung für das Grundstück" abgeleitet werden, weil die Verpachtung bei Anschaffung der Liegenschaft kein "Gegenstand von Verhandlungen" gewesen sei. Die belangte Behörde habe es unterlassen, einen "Grundstückskostenvergleich - Bauwerkskostenvergleich" anzustellen. "Gerade aus diesem wäre zu ersehen gewesen, dass das Verhältnis Grundstück zu Bauwerk, wie im Kaufvertrag angeführt, den objektiven Tatsachen entspricht. Die Beschwerde trägt vor, die Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 27. Februar 1992 um 8.100.000 S erworben worden. Für das Gebäude sei im Kaufvertrag ein Kaufpreis von 5.000.000 S fixiert worden, für das Grundstück ein Kaufpreis von 3.100.000 S. Die vorgenommene Aufteilung sei sachgerecht, weil das Grundstück "über eine Strecke von mehr als 120 m" an die stärkstoffrequentierte Autobahn Österreichs grenze und "schon aufgrund der geologischen und der tatsächlichen Gegebenheiten" nicht mit anderen Grundstücken vergleichbar sei. Die Ablösezahlung von 200 EUR könne nicht für die Wertbestimmung des Grundstücks herangezogen werden, weil mit ihr nicht nur der Grundanteil entlang der Stadtautobahn, "sondern auch die Umzäunung sowie der Grünbewuchs" abgegolten worden seien. Auch aus der Verpachtung eines Grundstücksteils an die Stadtgemeinde römisch zehn könne keine "Wertstellung für das Grundstück" abgeleitet werden, weil die Verpachtung bei Anschaffung der Liegenschaft kein "Gegenstand von Verhandlungen" gewesen sei. Die belangte Behörde habe es unterlassen, einen "Grundstückskostenvergleich - Bauwerkskostenvergleich" anzustellen. "Gerade aus diesem wäre zu ersehen gewesen, dass das Verhältnis Grundstück zu Bauwerk, wie im Kaufvertrag angeführt, den objektiven Tatsachen entspricht.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt:

Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits ist stets dann zu schätzen, wenn sie nicht unter Anlegung streng objektiver Maßstäbe vorgenommen worden ist. Davon wird in der Regel nur dann gesprochen werden können, wenn die Stichhaltigkeit der im Kaufvertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen, beispielsweise durch das Gutachten eines Sachverständigen, nachgewiesen werden kann. Selbst in einem solchen Fall wäre die Abgabenbehörde verpflichtet, das Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen, weil unter den Wertansätzen für Grund und Boden und Gebäude keine beliebigen, vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich beigemessenen Größen, sondern von der subjektiven Einschätzung des Käufers und des Verkäufers losgelöste und weitestgehend objektiv ermittelte Werte zu verstehen sind. Es liegt auf der Hand, dass jede andere Auffassung dazu führen würde, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zustande kommt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019). Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits ist stets dann zu schätzen, wenn sie nicht unter Anlegung streng objektiver Maßstäbe vorgenommen worden ist. Davon wird in der Regel nur dann gesprochen werden können, wenn die Stichhaltigkeit der im Kaufvertrag angeführten Kaufpreisanteile durch geeignete Unterlagen, beispielsweise durch das Gutachten eines Sachverständigen, nachgewiesen werden kann. Selbst in einem solchen Fall wäre die Abgabenbehörde verpflichtet, das Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der Paragraphen 166, ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen, weil unter den Wertansätzen für Grund und Boden und Gebäude keine beliebigen, vom Abgabepflichtigen oder seinem Vertragspartner willkürlich beigemessenen Größen, sondern von der subjektiven Einschätzung des Käufers und des Verkäufers losgelöste und weitestgehend objektiv ermittelte Werte zu verstehen sind. Es liegt auf der Hand, dass jede andere Auffassung dazu führen würde, der Entstehung abgabenrechtlich bedenklicher Ergebnisse den Boden zu bereiten, wobei es keinen Unterschied macht, ob ein solches Ergebnis durch unbeabsichtigte Fehleinschätzung oder bewussten Missbrauch zustande kommt vergleiche , z.B. das hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1986, 84/14/0019).

Der Beschwerdeführer begründete die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises im wesentlichen damit, dass für die Kaufentscheidung nur das Gebäude relevant gewesen sei und brachte - unter Hinweis auf allgemeine "Erfahrungen in der Baubranche", Quadratmeterpreise im "Sozialen Wohnbau" und am freien Markt, Nähe des Grundstücks zur Stadtautobahn - vor, dass die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude, mehr als gerechtfertigt und den tatsächlichen Verhältnissen angepasst sei. Unterlagen für die Stichhaltigkeit der im Kaufvertrag angeführten Kaufpreisanteile legte der Beschwerdeführer nicht vor, weshalb die belangte Behörde zur Schätzung berechtigt war. Dies gilt umso mehr, als die Aufteilung des Kaufpreises nach objektiven Maßstäben zu erfolgen hat und die belangte Behörde - ebenso wie zuvor der Prüfer -

davon ausgegangen ist, dass die im Kaufvertrag vorgenommene Bewertung von Grund und Boden nicht stimmen kann. Letzteres erschließt sich zwanglos aus den Ausführungen des Prüfers in der Stellungnahme zur Berufung, die Stadtgemeinde X hätte für den verpachteten Grundstücksteil (7.532 m²) einen Betrag von 3.000.000 S bezahlt, weshalb beim "bisher erklärten Grundwert" von 3.100.000 S auf den verbleibenden Grund (10.769 m²) ein Wert von lediglich 100.000 S entfiel. Diese Feststellung wurde nie dezidiert bekämpft und ist beachtlich, wird durch sie doch dokumentiert, dass der Beschwerdeführer zeitnah zum Ankauf der Liegenschaft für 7.532 m² Grund annähernd jenen Betrag erhalten hätte, den er für 18.301 m² bezahlt haben will. Auch die - wiederum nicht bekämpfte - Feststellung, der Beschwerdeführer habe 2003 für einen Grundanteil entlang der Stadtautobahn eine Ablösezahlung von 200 EUR/m² erhalten, lässt berechnete Zweifel daran aufkommen, dass die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreisanteile nach objektiven Kriterien ermittelt wurden. Daran ändert das Vorbringen nichts, mit der Ablösezahlung sei nicht nur der Grundstücksteil entlang der Stadtautobahn, sondern auch die "Umzäunung sowie der Grünbewuchs" (Anm: laut Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Gegenschrift der belangten Behörde handelt es sich dabei um einen 65 m langen 180jährigen handschmiedeiserne Zaun, zwei 150jährige Buchen und sechs Bäume mit einem Alter von mehr als 80 Jahren) abgegolten worden, weil dieser Grundstücksteil in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 als "vollkommen entwertet" bezeichnet wurde. Abgesehen davon wurden auch Umzäunung und Grünbewuchs 1992 erworben und nicht gesondert bewertet. Der Beschwerdeführer begründete die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises im wesentlichen damit, dass für die Kaufentscheidung nur das Gebäude relevant gewesen sei und brachte - unter Hinweis auf allgemeine "Erfahrungen in der Baubranche", Quadratmeterpreise im "Sozialen Wohnbau" und am freien Markt, Nähe des Grundstücks zur Stadtautobahn - vor, dass die im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude, mehr als gerechtfertigt und den tatsächlichen Verhältnissen angepasst sei. Unterlagen für die Stichhaltigkeit der im Kaufvertrag angeführten Kaufpreisanteile legte der Beschwerdeführer nicht vor, weshalb die belangte Behörde zur Schätzung berechtigt war. Dies gilt umso mehr, als die Aufteilung des Kaufpreises nach objektiven Maßstäben zu erfolgen hat und die belangte Behörde - ebenso wie zuvor der Prüfer - davon ausgegangen ist, dass die im Kaufvertrag vorgenommene Bewertung von Grund und Boden nicht stimmen kann. Letzteres erschließt sich zwanglos aus den Ausführungen des Prüfers in der Stellungnahme zur Berufung, die Stadtgemeinde römisch zehn hätte für den verpachteten Grundstücksteil (7.532 m²) einen Betrag von 3.000.000 S bezahlt, weshalb beim "bisher erklärten Grundwert" von 3.100.000 S auf den verbleibenden Grund (10.769 m²) ein Wert von lediglich 100.000 S entfiel. Diese Feststellung wurde nie dezidiert bekämpft und ist beachtlich, wird durch sie doch dokumentiert, dass der Beschwerdeführer zeitnah zum Ankauf der Liegenschaft für 7.532 m² Grund annähernd jenen Betrag erhalten hätte, den er für 18.301 m² bezahlt haben will. Auch die - wiederum nicht bekämpfte - Feststellung, der Beschwerdeführer habe 2003 für einen Grundanteil entlang der Stadtautobahn eine Ablösezahlung von 200 EUR/m² erhalten, lässt berechnete Zweifel daran aufkommen, dass die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreisanteile nach objektiven Kriterien ermittelt wurden. Daran ändert das Vorbringen nichts, mit der Ablösezahlung sei nicht nur der Grundstücksteil entlang der Stadtautobahn, sondern auch die "Umzäunung sowie der Grünbewuchs" Anmerkung, laut Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Gegenschrift der belangten Behörde handelt es sich dabei um einen 65 m langen 180jährigen handschmiedeiserne Zaun, zwei 150jährige Buchen und sechs Bäume mit einem Alter von mehr als 80 Jahren) abgegolten worden, weil dieser Grundstücksteil in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 als "vollkommen entwertet" bezeichnet wurde. Abgesehen davon wurden auch Umzäunung und Grünbewuchs 1992 erworben und nicht gesondert bewertet.

Die Berechnung, den Gesamtkaufpreis abweichend von der Erklärung aufzuteilen, war aufgrund der getroffenen Feststellungen jedenfalls gegeben. Der Prüfer legte der Aufteilung u.a. ein Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 zugrunde, das die hier in Rede stehende Liegenschaft betrifft und den Verkehrswert der Liegenschaft mit 20.550.550 S (100%) beziffert, was in etwa jenem Betrag entspricht, den die Stadtgemeinde X - laut Gegenäußerung des Beschwerdeführers auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung - für das gesamte Areal bezahlt hätte. Der Verkehrswert entfällt laut Gutachten mit einem Betrag von 15.545.750 S (ca. 75%) auf Grund und Boden und mit einem Betrag von 5.004.800 S (ca. 25%) auf die Baulichkeiten. Demgegenüber ordnete der Prüfer den tatsächlich bezahlten Kaufpreis von 8.100.000 S (100%) mit einem Betrag von 5.000.000 S (ca. 62%) dem Grund und Boden und mit einem Betrag von 3.100.000 S (ca. 38%) dem Gebäude zu. Diese Einschätzung erscheint dem Gerichtshof unbedenklich, weil die Wertkomponenten laut Gutachten, die unter Bezugnahme auf die Lage des Grundstücks und den Zustand der Baulichkeiten ermittelt wurden, annähernd in Relation zum tatsächlichen Kaufpreis gesetzt werden. Folglich erfolgte

die Aufteilung des Kaufpreises im Ergebnis nach der Methode des Sachwertverhältnisses und nicht nach der Differenzmethode, weshalb auch die Rüge, es sei kein "Grundstückskostenvergleich - Bauwerkskostenvergleich" angestellt worden, ins Leere geht. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als gänzlich unbegründet. Die Berechtigung, den Gesamtkaufpreis abweichend von der Erklärung aufzuteilen, war aufgrund der getroffenen Feststellungen jedenfalls gegeben. Der Prüfer legte der Aufteilung u.a. ein Schätzgutachten aus dem Jahr 1986 zugrunde, das die hier in Rede stehende Liegenschaft betrifft und den Verkehrswert der Liegenschaft mit 20,550.550 S (100%) beziffert, was in etwa jenem Betrag entspricht, den die Stadtgemeinde römisch zehn - laut Gegenäußerung des Beschwerdeführers auf die Stellungnahme des Prüfers zur Berufung - für das gesamte Areal bezahlt hätte. Der Verkehrswert entfällt laut Gutachten mit einem Betrag von 15,545.750 S (ca. 75%) auf Grund und Boden und mit einem Betrag von 5,004.800 S (ca. 25%) auf die Baulichkeiten. Demgegenüber ordnete der Prüfer den tatsächlich bezahlten Kaufpreis von 8,100.000 S (100%) mit einem Betrag von 5,000.000 S (ca. 62%) dem Grund und Boden und mit einem Betrag von 3,100.000 S (ca. 38%) dem Gebäude zu. Diese Einschätzung erscheint dem Gerichtshof unbedenklich, weil die Wertkomponenten laut Gutachten, die unter Bezugnahme auf die Lage des Grundstücks und den Zustand der Baulichkeiten ermittelt wurden, annähernd in Relation zum tatsächlichen Kaufpreis gesetzt werden. Folglich erfolgte die Aufteilung des Kaufpreises im Ergebnis nach der Methode des Sachwertverhältnisses und nicht nach der Differenzmethode, weshalb auch die Rüge, es sei kein "Grundstückskostenvergleich - Bauwerkskostenvergleich" angestellt worden, ins Leere geht. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als gänzlich unbegründet.

3. Absetzung für Abnutzung

Vom Beschwerdeführer wurde das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude mit 3% abgeschrieben. Demgegenüber vertrat der Prüfer die Auffassung, dass bei Gebäuden, die einer freiberuflichen Tätigkeit dienen, der AfA-Satz gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 nur 2% betrage. Vom Beschwerdeführer wurde das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude mit 3% abgeschrieben. Demgegenüber vertrat der Prüfer die Auffassung, dass bei Gebäuden, die einer freiberuflichen Tätigkeit dienen, der AfA-Satz gemäß Paragraph 8, Absatz eins, EStG 1988 nur 2% betrage.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 brachte der Beschwerdeführer vor, das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude stamme aus dem Jahr 1780 und sei 1870 erstmals umgebaut worden. Von 1931 bis 1935 sei das Gebäude einer Generalsanierung unterzogen worden. Damals seien Teile des Mauerwerks weggerissen und durch neue ersetzt worden. 1968 sei die Dacheindeckung, nicht jedoch der Dachstuhl erneuert worden. Der Beschwerdeführer habe die Wasser- und Elektroinstallationen, den Verputz im Kellerbereich, den Fußboden im Eingangsbereich und die Fenster erneuert und einen Vollwärmeschutz aufgetragen. Alle anderen Arbeiten hätten Sanierungen wie Verputzausbesserungen und Malerarbeiten und das Aufstellen von Dünnwänden zur Raumtrennung betroffen. Die Bausubstanz oder tragende Elemente seien nicht verändert worden. Da die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Gebäudes bei 50 bis 60 Jahren liege und die Bausubstanz des verfahrensgegenständlichen Gebäudes vor mehr als 62 Jahren letztmalig verändert worden sei, sei ein AfA-Satz von 3% mehr als gerechtfertigt.

Der Prüfer führte in der Stellungnahme zur Berufung aus, dass die Umbaukosten die Anschaffungskosten des Gebäudes überstiegen hätten und durch die umfangreichen Investitionen ein Gebäude neuer Wesensart entstanden sei, weshalb ein AfA Satz von 2% gerechtfertigt erscheine.

Der Beschwerdeführer äußerte sich zur Stellungnahme des Prüfers nicht, machte in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 eine höhere Gebäude-AfA geltend und verwies auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab und begründete dies, nach Zitierung der §§ 7 und 8 EStG 1988 und unter Hinweis auf Doralt, EStG12, § 8 Tz 23/2, damit, dass "die Kanzleiräume eines Steuerberaters dem AfA-Satz von 2% unterliegen". Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab und begründete dies, nach Zitierung der Paragraphen 7 und 8 EStG 1988 und unter Hinweis auf Doralt, EStG12, Paragraph 8, Tz 23/2, damit, dass "die Kanzleiräume eines Steuerberaters dem AfA-Satz von 2% unterliegen".

In der Beschwerde wird das Berufungsvorbringen wiederholt und vorgebracht, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Gebäudes "verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind".

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung

oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Gemäß Paragraph 7, Absatz eins, EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 bestimmt, dass die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude bis zu 2% beträgt, soweit diese "anderen betrieblichen Zwecken" dienen. Paragraph 8, Absatz eins, dritter Teilstrich EStG 1988 bestimmt, dass die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude bis zu 2% beträgt, soweit diese "anderen betrieblichen Zwecken" dienen.

§ 8 Abs. 1 legt "ohne Nachweis" für zu "anderen betrieblichen Zwecken" genutzte Gebäude einen AfA-Satz von bis zu 2% fest. Im Einzelfall ist der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (und damit höheren AfA-Satzes) möglich (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 8 Tz 3). Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei der Nachweis grundsätzlich mit einem Gutachten zu führen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005, 2001/13/0162, mwN). Paragraph 8, Absatz eins, legt "ohne Nachweis" für zu "anderen betrieblichen Zwecken" genutzte Gebäude einen AfA-Satz von bis zu 2% fest. Im Einzelfall ist der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (und damit höheren AfA-Satzes) möglich vergleiche , Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Paragraph 8, Tz 3). Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei der Nachweis grundsätzlich mit einem Gutachten zu führen ist vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005, 2001/13/0162, mwN).

Der Beschwerdeführer bekämpft die Kürzung des AfA-Satzes auf 2% mit der Begründung, dass das gegenständliche Gebäude 1780 errichtet, 1870 umgebaut und von 1931 bis 1935 generalsaniert worden sei und vermeint, der von ihm gewählte AfA-Satz sei mehr als gerechtfertigt, da die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Gebäudes bei 50 bis 60 Jahren liege und die Bausubstanz des gegenständlichen Gebäudes vor mehr als 62 Jahren letztmalig verändert worden sei. Ein Gutachten, das auf den Bauzustand oder die Baumängel des hier in Rede stehenden Gebäudes konkret eingeht, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt. Vor diesem Hintergrund ist es aber nicht für rechtswidrig zu befinden, dass die belangte Behörde den Nachweis einer kürzer als der in § 8 Abs. 3 dritter Teilstrich EStG 1988 festgelegten Restnutzungsdauer als nicht erbracht angesehen hat. Der Beschwerdeführer bekämpft die Kürzung des AfA-Satzes auf 2% mit der Begründung, dass das gegenständliche Gebäude 1780 errichtet, 1870 umgebaut und von 1931 bis 1935 generalsaniert worden sei und vermeint, der von ihm gewählte AfA-Satz sei mehr als gerechtfertigt, da die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Gebäudes bei 50 bis 60 Jahren liege und die Bausubstanz des gegenständlichen Gebäudes vor mehr als 62 Jahren letztmalig verändert worden sei. Ein Gutachten, das auf den Bauzustand oder die Baumängel des hier in Rede stehenden Gebäudes konkret eingeht, hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt. Vor diesem Hintergrund ist es aber nicht für rechtswidrig zu befinden, dass die belangte Behörde den Nachweis einer kürzer als der in Paragraph 8, Absatz 3, dritter Teilstrich EStG 1988 festgelegten Restnutzungsdauer als nicht erbracht angesehen hat.

4. Absetzung für Abnutzung 1992

Laut Prüfer sei ein Teil des 1992 angeschafften und in weiterer Folge adaptierten Gebäudes (ca. 50%) noch in der ersten Jahreshälfte 1992 genützt worden. Daher sei "1992 von der Hälfte der Anschaffungskosten die Ganzjahres-AfA (2%) und von der restlichen Hälfte die Halbjahres-AfA" zu gewähren.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 brachte der Beschwerdeführer vor, mit den Umbauarbeiten sei am 17. März 1992 begonnen worden. Die meisten Arbeiten seien bereits vor dem 30. Juni 1992 abgeschlossen gewesen. Reklamationen und geringfügige Abschlussarbeiten seien erst in der zweiten Jahreshälfte erledigt worden. Der "Hauptbürobetrieb" sei am 20. Juni 1992 in den neuen Räumlichkeiten aufgenommen worden.

Nur "im Bereich Sekretariat" sei der Betrieb in den alten Räumlichkeiten aufrecht gewesen, weshalb - "auch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und angepasst an die tatsächlichen Gegebenheiten" - der AfA-Satz für das ganze Jahr anzuerkennen sei.

Der Prüfer führte in der Stellungnahme zur Berufung aus: "Vom Abgabepflichtigen und zugleich Steuerberater wurde anlässlich der Schlußbesprechung festgehalten, daß ca. die Hälfte der Räumlichkeiten noch in der ersten Jahreshälfte 1992 genutzt wurde. Aufgrund dieser Aussage wurde für die Positionen 4, 5, 8,12, 15 des Anlageverzeichnisses die Halbjahres-AfA gewährt."

Der Beschwerdeführer äußerte sich zur Stellungnahme des Prüfers nicht und verwies "bezüglich der Thematik AfA auf die Berufungsschrift".

Die Berufung wurde auch in diesem Punkt abgewiesen. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass die Absetzung für Abnutzung mit Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes beginne. Laut Stellungnahme des Prüfers zur Berufung habe der Beschwerdeführer anlässlich der Schlussbesprechung angegeben, dass ca. die Hälfte der Räumlichkeiten noch in der ersten Jahreshälfte benutzt worden sei. Der Beschwerdeführer habe in Kenntnis der Stellungnahme auf das Berufungsvorbringen verwiesen. Aus dem Vorbringen der "Hauptbürobetrieb" sei am 20. Juni 1992 in den neuen Räumlichkeiten aufgenommen worden, gehe jedoch nicht hervor, "dass mehr als die Hälfte des Gebäudes noch im ersten Halbjahr in Betrieb genommen wurde". Der Antrag, die Ganzjahres-AfA auch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zu gewähren, lasse ebenfalls darauf schließen, dass die dafür erforderlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen seien, da sich der Antrag ansonsten erübrigte hätte.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Liegenschaft am 27. Februar 1992 erworben und mit den Umbauarbeiten "bereits in der ersten Aprilhälfte" begonnen worden sei. Die Umbauarbeiten im Haus seien "bereits Ende Mai" abgeschlossen gewesen. In der ersten Juniwoche sei die EDV-Anlage installiert und es seien die Einrichtungsgegenstände von der alten Kanzlei in die neue überführt worden. "Und am 20. Juni wurde der volle Bürobetrieb in (der neuen Kanzlei) aufgenommen, wobei alle Büros und auch die Nebenräume, wie Betriebsküche, Archiv etc. voll beansprucht wurden. In der (alten Kanzlei) war bis 31. Juli 1992 nur noch eine Dienstnehmerin - Sekretärin - anwesend und dies hauptsächlich zur Überleitung der Klienten und zur Erledigung der Aufräumarbeiten."

Im Juli und August 1992 seien in den neuen Räumlichkeiten nur Ausbesserungen, Reklamationen etc. durchgeführt worden.

Ob das gegenständliche Gebäude in der ersten Jahreshälfte 1992 zur betrieblichen Nutzung fertiggestellt war oder nicht, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Sinne der Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0055). Ein solcher Fehler haftet der behördlichen Sachverhaltsermittlung nicht an. Die Angaben des Beschwerdeführers zu Beginn und Ende der Umbauarbeiten sind widersprüchlich. So gab der Beschwerdeführer in der Berufung an, "mit den Umbauarbeiten wurde am 17. März 1992 begonnen, wobei die meisten Arbeiten bereits vor 30.6.1992 abgeschlossen waren", wohingegen in der Beschwerde ausgeführt wird, dass "mit den Umbauarbeiten in der ersten Aprilhälfte des Jahres 1992 begonnen wurde" und diese "bereits Ende Mai abgeschlossen" waren. Ob das gegenständliche Gebäude in der ersten Jahreshälfte 1992 zur betrieblichen Nutzung fertiggestellt war oder nicht, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Sinne der Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vergleiche , für viele das hg. Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0055). Ein solcher Fehler haftet der behördlichen Sachverhaltsermittlung nicht an. Die Angaben des Beschwerdeführers zu Beginn und Ende der Umbauarbeiten sind widersprüchlich. So gab der Beschwerdeführer in der Berufung an, "mit den Umbauarbeiten

wurde am 17. März 1992 begonnen, wobei die meisten Arbeiten bereits vor 30.6.1992 abgeschlossen waren", wohingegen in der Beschwerde ausgeführt wird, dass "mit den Umbauarbeiten in der ersten Aprilhälfte des Jahres 1992 begonnen wurde" und diese "bereits Ende Mai abgeschlossen" waren.

5. Investitionsfreibetrag 1993

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 wurde u.a. vorgebracht, 1993 sei für einige Wirtschaftsgüter (Humusierung, Bepflanzung, Planung Außenanlage, Außenanlagengestaltung, Flachspeicher, Stiegenverkleidung, Außenleuchten, Halogenlampen, diverse Elektroinstallationen und Material, Heizung, Fliesenlegerarbeiten, Asphaltierung, Eternit, Natursteinarbeiten) ein Investitionsfreibetrag von nur 20% geltend gemacht worden, weshalb der für diese Wirtschaftsgüter tatsächlich zustehende Investitionsfreibetrag von 30% beantragt werde.

Laut Stellungnahme des Prüfers zur Berufung beträfen die in der Berufung angeführten Wirtschaftsgüter das Gebäude. Gemäß § 10a Abs. 1 EStG 1988 stehe der erhöhte Investitionsfreibetrag bei Gebäuden nur zu, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden sei. Im vorliegenden Fall sei mit der Bauausführung bereits Anfang 1992 begonnen worden, weshalb der Antrag abzulehnen wäre. Laut Stellungnahme des Prüfers zur Berufung beträfen die in der Berufung angeführten Wirtschaftsgüter das Gebäude. Gemäß Paragraph 10 a, Absatz eins, EStG 1988 stehe der erhöhte Investitionsfreibetrag bei Gebäuden nur zu, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen worden sei. Im vorliegenden Fall sei mit der Bauausführung bereits Anfang 1992 begonnen worden, weshalb der Antrag abzulehnen wäre.

Der Beschwerdeführer führte dazu in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers aus, "dass die in der Berufungsschrift angeführten Rechnungen in sich abgrenzbare Teile sind". Humusierung, Außenanlagengestaltung, Bepflanzung und Natursteinarbeiten hätten nichts mit dem Bauwerk zu tun. Halogenlampen, Außenleuchten, Flachspeicher und Einrichtungsgegenstände seien keine Baulichkeiten. Die Asphaltierung betreffe die Hauszufahrt.

Mit dem angefochtenen Bescheid blieb auch diesem Anliegen des Beschwerdeführers ein Erfolg versagt. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass es sich bei Halogenlampen, Außenleuchte, Flachspeicher, Weg-, Park- und Gartenanlagen etc. um bloße Bestandteile des 1992 erworbenen Gebäudes handle, weshalb der Investitionsfreibetrag gemäß § 10a EStG 1988 nicht zu gewähren sei, "da unbestritten die Bauausführung vor dem 31.1.1993 begonnen wurde". Mit dem angefochtenen Bescheid blieb auch diesem Anliegen des Beschwerdeführers ein Erfolg versagt. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass es sich bei Halogenlampen, Außenleuchte, Flachspeicher, Weg-, Park- und Gartenanlagen etc. um bloße Bestandteile des 1992 erworbenen Gebäudes handle, weshalb der Investitionsfreibetrag gemäß Paragraph 10 a, EStG 1988 nicht zu gewähren sei, "da unbestritten die Bauausführung vor dem 31.1.1993 begonnen wurde".

In der Beschwerde wird dagegen - soweit erkennbar - die Auffassung vertreten, dass die neu gestaltete "Außenanlage" mit dem Bauwerk in keinem Zusammenhang stehe. Beginnend mit Mai 1993 sei - so die Beschwerde weiter - die Gartenanlage gestaltet und errichtet worden. Zudem seien "Parkplätze für die Dienstnehmer auf das betriebseigene Grundstück gebaut" worden, um die Zufahrtstraße vor dem Areal freizuhalten. Die in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 angeführten Aufwendungen seien im Zusammenhang mit der Errichtung der Gartenanlage und der Parkplätze angefallen.

Gemäß § 10 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idFBGBl Nr 253/1993 konnte der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Gemäß § 10a erster Satz EStG 1988 idF BGBl Nr. 253/1993 und BGBl Nr. 818/1993 erhöht sich der Investitionsfreibetrag für ungebrauchte Wirtschaftsgüter von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%. Gemäß Paragraph 10, Absatz eins, erster Satz EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr 253 aus 1993, konnte der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Gemäß Paragraph 10 a, erster Satz EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 253 aus 1993, und Bundesgesetzblatt Nr. 818 aus 1993, erhöht sich der Investitionsfreibetrag für ungebrauchte Wirtschaftsgüter von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%.

Die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages setzt somit die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens voraus. Strittig ist im Beschwerdefall, ob Gartenanlage und Parkplätze eigenständige Wirtschaftsgüter oder bloße Bestandteile des Gebäudes darstellen.

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, also solche Güter, bei denen eine wirtschaftliche Ausnutzung möglich ist. Der Begriff des Wirtschaftsgutes umfasst in den tatsächlichen Zuständen damit auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Unternehmer etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. März 1992, 90/13/0230, mwN). So ist die zivilrechtliche Selbstständigkeit des Gutes nicht entscheidend für die Wirtschaftsguteigenschaft; allerdings wird ihr Indizwirkung zukommen. Entscheidend ist die wirtschaftlich zu beurteilende Selbstständigkeit (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 11). Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, also solche Güter, bei denen eine wirtschaftliche Ausnutzung möglich ist. Der Begriff des Wirtschaftsgutes umfasst in den tatsächlichen Zuständen damit auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Unternehmer etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach zivilrechtlichen Merkmalen zu beurteilen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 11. März 1992, 90/13/0230, mwN). So ist die zivilrechtliche Selbstständigkeit des Gutes nicht entscheidend für die Wirtschaftsguteigenschaft; allerdings wird ihr Indizwirkung zukommen. Entscheidend ist die wirtschaftlich zu beurteilende Selbstständigkeit vergleiche , Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Paragraph 4, Absatz eins, Tz 11).

Dem angefochtenen Bescheid sind Tatsachenfeststellungen dahingehend, dass die vom Beschwerdeführer errichtete Gartenanlage und die von ihm errichteten Parkplätze keiner selbständigen Bewertung zugänglich sind, nicht zu entnehmen. Derartige Feststellungen wären aber schon deshalb erforderlich gewesen, weil die das Gebäude umgebende, nicht verpachtete Fläche 10.769 m² umfasst, weshalb eine vom Gebäude losgelöste wirtschaftliche Nutzung der Gartenanlage/Parkplätze und damit das Vorliegen selbständig bewertbarer Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen werden kann.

Auf Grund des angeführten Feststellungsmangels ist der angefochtene Bescheid in diesem - die Einkommensteuer 1993 betreffenden - Punkt mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

6. Werbeähnlicher Aufwand 1994

Bei der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuerfestsetzung 1994 wurden vom Beschwerdeführer geltend gemachte werbeähnliche Aufwendungen und die auf diese Aufwendungen entfallende Vorsteuer, unter Bezugnahme auf die Feststellungen des Prüfers in den Jahren 1992 und 1993, um 25% gekürzt.

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerfestsetzung 1994 gerichteten Berufung wird dazu ausgeführt, die Position "Werbeähnlicher Aufwand" enthalte 1994 hauptsächlich Ausgaben für Firmenfeiern, die Eintragung ins Telefonbuch etc., weshalb in diesem Jahr keine Kürzung vorzunehmen sei.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab und begründete dies damit, dass die Position "Werbeähnlicher Aufwand" in den Jahren 1992 und 1993 "Geschenke an Klienten, Banken, Behörden enthielt" und davon auszugehen sei, dass derartige Aufwendungen auch 1994 angefallen seien, sodass "schon aus dem Grund des vergleichbaren Sachverhaltes mit den Vorjahren eine 25%ige Kürzung des werbeähnlichen Aufwandes durchaus den Tatsachen entsprechend erscheint, dies umso mehr, als gegen die bescheidmäßige Erledigung des vergleichbaren Sachverhaltes für die Vorjahre in diesem Punkt kein Rechtsmittel erhoben wurde". Daran ändere das Berufungsvorbringen, "dass 1994 in dieser Position hauptsächlich Ausgaben beinhaltet sind, die 'Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc.' betreffen", nichts, weil derartige Aufwendungen auch in den Vorjahren angefallen und in den als Betriebsausgaben berücksichtigten Ausgaben (75%) gedeckt seien.

Die Beschwerde rügt, die Finanzbehörde habe die unter der Position "Werbeähnlicher Aufwand" verbuchten Positionen nicht überprüft, sondern allein aus der Kontoüberschrift abgeleitet, "dass sich eine repräsentative Veranlassung gemäß § 20a EStG daraus ergeben muss". Die Beschwerde rügt, die Finanzbehörde habe die unter der

Position "Werbeähnlicher Aufwand" verbuchten Positionen nicht überprüft, sondern allein aus der Kontoüberschrift abgeleitet, "dass sich eine repräsentative Veranlassung gemäß Paragraph 20 a, EStG daraus ergeben muss".

Dieser Rüge kommt Berechtigung zu.

Die belangte Behörde begründete die abweisende Berufungserledigung im wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer 1992 und 1993 unter dem Titel "Werbeähnlicher Aufwand" nicht abziehbare Aufwendungen und Vorsteuern geltend gemacht habe, und vermeint, dass auch 1994 eine Kürzung der werbeähnlichen Aufwendungen zulässig sei, weil davon auszugehen sei, dass auch 1994 nicht abziehbare Aufwendungen angefallen sind. Dies mag zutreffen, stellt aber schon deswegen keine taugliche Begründung für die vorgenommene Kürzung dar, weil nicht zwangsläufig davon auszugehen ist, dass der nicht abziehbare Aufwand, der 1994 allenfalls angefallen ist, als Betriebsausgabe verbucht wurde. Entscheidend aber ist, dass die pauschale Kürzung der als "Werbeähnlicher Aufwand"erfassten Beträge eine Schätzung iSd § 184 BAO darstellt und die Befugnis zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen beruht. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des § 184 Abs. 1 BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung iSd Subsidiaritätsprinzips (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0105, mwN). Es wäre daher Aufgabe der belangten Behörde gewesen, die vom Beschwerdeführer umsatz- und ertragsteuerlich geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen sachlich daraufhin zu untersuchen und in Wahrnehmung ihrer Obliegenheit zur Beweiswürdigung zu entscheiden, ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die betriebliche Veranlassung vom Beschwerdeführer bewiesen oder glaubhaft gemacht worden sind, und sodann rechtlich zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Betriebsausgaben/Vorsteuer erfüllt sind oder ob allenfalls einer Berücksichtigung des/r geltend gemachten Aufwandes/Vorsteuer ein gesetzliches Abzugsverbot wie z. B. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 oder § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, entgegen stand. Dadurch dass die werbeähnlichen Aufwendungen des Jahres 1994 gekürzt wurden, ohne dass der Beschwerdeführer auch nur zur Vorlage der bezughabenden Belege und zur Erteilung allenfalls erforderlicher weiterer Auskünfte aufgefordert wurde, ist der angefochtene Bescheid auch in diesem - die Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 betreffenden - Punkt mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Die belangte Behörde begründete die abweisende Berufungserledigung im wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer 1992 und 1993 unter dem Titel "Werbeähnlicher Aufwand" nicht abziehbare Aufwendungen und Vorsteuern geltend gemacht habe, und vermeint, dass auch 1994 eine Kürzung der werbeähnlichen Aufwendungen zulässig sei, weil davon auszugehen sei, dass auch 1994 nicht abziehbare Aufwendungen angefallen sind. Dies mag zutreffen, stellt aber schon deswegen keine taugliche Begründung für die vorgenommene Kürzung dar, weil nicht zwangsläufig davon auszugehen ist, dass der nicht abziehbare Aufwand, der 1994 allenfalls angefallen ist, als Betriebsausgabe verbucht wurde. Entscheidend aber ist, dass die pauschale Kürzung der als "Werbeähnlicher Aufwand"erfassten Beträge eine Schätzung iSd Paragraph 184, BAO darstellt und die Befugnis zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen beruht. Wie sich aus der Verwendung des Ausdrucks "soweit" in der Bestimmung des Paragraph 184, Absatz eins, BAO ableiten lässt, beschränkt das Gesetz die Möglichkeit der Schätzung iSd Subsidiaritätsprinzips (siehe z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0105, mwN). Es wäre daher Aufgabe der belangten Behörde gewesen, die vom Beschwerdeführer umsatz- und ertragsteuerlich geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen sachlich daraufhin zu untersuchen und in Wahrnehmung ihrer Obliegenheit zur Beweiswürdigung zu entscheiden, ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die betriebliche Veranlassung vom Beschwerdeführer bewiesen oder glaubhaft gemacht worden sind, und sodann rechtlich zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Betriebsausgaben/Vorsteuer erfüllt sind oder ob allenfalls einer Berücksichtigung des/r geltend gemachten Aufwandes/Vorsteuer ein gesetzliches Abzugsverbot wie z. B. Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 oder Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994, entgegen stand. Dadurch dass die werbeähnlichen Aufwendungen des Jahres 1994 gekürzt wurden, ohne dass der Beschwerdeführer auch nur zur Vorlage der bezughabenden Belege und zur Erteilung allenfalls erforderlicher weiterer Auskünfte aufgefordert wurde, ist der angefochtene Bescheid auch in diesem - die Einkommen- und Umsatzsteuer 1994 betreffenden - Punkt mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

7. Aufwendungen Bürgschaft

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 1995 wurden vom Finanzamt Aufwendungen des Beschwerdeführers von 400.000 S (Darlehen Frau L) nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

In der dagegen gerichteten Berufung führte der Beschwerdeführer aus, er habe aufgrund eines "Klientenverhältnisses" ein(e) Darlehen/Bürgschaft begeben. Frau L sei Geschäftsführerin der S GmbH gewesen, deren Stammkapital durch Anlaufverluste aufgebraucht gewesen sei. Die Gesellschaft habe Tonträger verkauft und "Clubbings" veranstaltet und hätte durch die Veranstaltung eines weiteren "Clubbings" gerettet werden sollen. "Zur Aufrechterhaltung des Klienten habe (der Beschwerdeführer) sodann eine Bürgschaft (S GmbH - Frau L) abgegeben. Die Hingabe der Bürgschaft war ausschließlich durch das Mandantenverhältnis begründet, weshalb in gängiger Rechtsprechung Betriebsausgabencharakter gegeben ist."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in diesem Punkt ab und begründete dies zusammengefasst damit, dass die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Steuerberaters zähle, weshalb die Aufwendungen im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Bürgschaft, die der Beschwerdeführer eingegangen sei, um die wirtschaftliche Existenz seiner Klientin aufrecht zu erhalten, nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könnten.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe die Bürgschaft für eine GmbH übernommen, deren Buchhaltung, Lohnverrechnung und Bilanzierung seine Kanzlei erledigt habe. Der daraus resultierende Jahresumsatz habe 220.000 S betragen. Die Honorarforderungen an die Gesellschaft hätten zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme mehr als 200.000 S betragen. Der drohende Honorarausfall habe nur durch den Fortbestand des Unternehmens abgewendet werden können. "Bei den verschiedenen Verhandlungen mit den Banken unter Beisein des Vaters der Geschäftsführerin, zeigte sich, dass eine Weiterführung und Weiterfinanzierung durchaus möglich schien. Unsere Mandantin informierte uns, dass ihr angeraten wurde, die Steuerberatungskanzlei zu wechseln, da ihr Vater dann bereit wäre eine Teilbürgschaft zu übernehmen. Nur durch Regelung der Bürgschaft des Beschwerdeführers habe die Mandantschaft gehalten werden können, dies einerseits um die offenen Honorare zu sichern, und andererseits, und dies sei wesentlich gewesen, um in Hinkunft Einnahmen zu erzielen, denn aus den laufenden Einnahmen könnte unter Umständen auch der negative Deckungsbeitrag der Vergangenheit wenigstens teilweise aufgeholt werden". Die Bürgschaft sei ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen, da kein Naheverhältnis zur Geschäftsführerin, Frau L, bestanden habe. "Faktum ist weiters, dass die Bürgschaft ausschließlich zur Haltung des Mandanten begeben wurde."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählt die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters. Auch wenn der Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme bei eindeutiger und unmittelbarer Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantenstellung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles nicht ausgeschlossen ist (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0101, und vom 27. November 2001, 98/14/0052), spricht die Verkehrsauffassung von vornherein nicht für die vom Gesetz für die Betriebsausgabeneigenschaft geforderte Veranlassung der Aufwendungen oder Ausgaben aus der Bürgschaft durch den Betrieb (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. Mai 1994, 92/15/0171, und vom 15. Februar 2006, 2001/13/0291). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählt die Übernahme von Bürgschaften nicht zu den beruflichen Aufgaben eines Steuerberaters. Auch wenn der Betriebsausgabencharakter einer Bürgschaftsübernahme bei eindeutiger und unmittelbarer Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantenstellung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles nicht ausgeschlossen ist vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1999, 97/15/0101, und vom 27. November 2001, 98/14/0052), spricht die Verkehrsauffassung von vornherein nicht für die vom Gesetz für die Betriebsausgabeneigenschaft geforderte Veranlassung der Aufwendungen oder Ausgaben aus der Bürgschaft durch den Betrieb vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. Mai 1994, 92/15/0171, und vom 15. Februar 2006, 2001/13/0291).

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass der Beschwerdeführer die Bürgschaft einging, um die wirtschaftliche Existenz einer Klientin aufrecht zu erhalten, und hat die Aufwendungen aus der Bürgschaft mangels unmittelbarer Verknüpfung zwischen künftiger Einnahmenerzielung und Übernahme einer Garantenstellung nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Dies stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde im Berufungsvorbringen begründet ist. Das nunmehrige Beschwerdevorbringen unterliegt dem im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof geltenden Neuerungsverbot.

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, die belangte Behörde hätte den relevanten Sachverhalt nicht ordnungsgemäß erforscht und damit Verfahrensvorschriften verletzt, übersieht er, dass es seine Aufgabe gewesen wäre, in zweifelsfreier Form einen Sachverhalt zur Darstellung zu bringen, der entgegen der oben angeführten Verkehrsauffassung eine betriebliche Veranlassung der übernommenen Bürgschaft einsichtig macht. Ein solches Vorbringen fehlte im Verwaltungsverfahren. Dem erstatteten Vorbringen sind auch keine konkreten Anhaltspunkte für eine betriebliche Veranlassung der Bürgschaft zu entnehmen, weshalb die belangte Behörde - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - nicht gehalten war, von sich aus weitere Ermittlungen durchzuführen.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt zur Gänze unbegründet.

Zusammengefasst erweist sich der angefochtene Bescheid daher hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994 sowie der Einkommensteuer 1993 und 1994 aus den zu den Tatsachenbereichen 5.

(Investitionsfreibetrag 2003) und 6. (Werbeähnlicher Aufwand 1994) genannten Gründen als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weshalb er in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGH aufzuheben war. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. (Investitionsfreibetrag 2003) und 6. (Werbeähnlicher Aufwand 1994) genannten Gründen als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weshalb er in diesem Umfang gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGH aufzuheben war. Im übrigen war die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Das abgewiesene Mehrbegehren betrifft die Umsatzsteuer, die im zugesprochenen Pauschalbetrag für Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , II Nr. 455. Das abgewiesene Mehrbegehren betrifft die Umsatzsteuer, die im zugesprochenen Pauschalbetrag für Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist.

Wien, am 23. Februar 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150027.X00

Im RIS seit

26.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

23.12.2014

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at