jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1998/9/10 93/15/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.09.1998

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §696;
BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §22;
BAO §23;
BAO §25;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §20 Abs1 Z4;
EStG 1972 §20 Abs1;
EStG 1972 §23 Z1;
EStG 1972 §25 Abs1 Z1;
EStG 1972 §25;
EStG 1972 §27;
EStG 1972 §34 Abs1;
EStG 1972 §34;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §47;
EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
EStG 1972 §8 Abs1;
EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §2;
EStG 1988 §20 Abs1 Z4;
EStG 1988 §20 Abs1;
EStG 1988 §23 Z1;
EStG 1988 §25 Abs1 Z1;
EStG 1988 §25;
EStG 1988 §27;
EStG 1988 §34 Abs1;
EStG 1988 §34;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §47;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2;
EStG 1988 §8 Abs1;
GmbHG §15 Abs1;
GmbHG §18 Abs1;
GmbHG §84;
GmbHG §89 Abs1;
KStG 1966 §7;
KStG 1988 §7;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des FB in B, vertreten durch Dr. Stefan Wurst, Rechtsanwalt in 2500 Baden, Rathausgasse 9, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 24. Dezember 1992,

Zlen. 6/4-4328/89-04, 6/4-4125/90-04, 6/4-4045/91-04, 6/4-4260/91-04, 6/4-4040/92-04, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1979 bis 1985 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit dem angefochtenen, im Instanzenzug erlassenen Bescheid wurde gegenüber dem Beschwerdeführer (einem Wirtschaftstreuhänder) Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1979 bis 1990 (die Einkommensteuer der Jahre 1985 bis 1990 vorläufig) festgesetzt.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene, Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. "B. Wirtschaftstreuhand- und Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H." bzw. (ab 1981) "Dr. B.,

B. Wirtschaftstreuhand- und Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H." (im folgenden: Gesellschaft):

Nach den von der belangten Behörde übernommenen Feststellungen des Betriebsprüfers sei der Beschwerdeführer in den Streitjahren Geschäftsführer sowie mit einem Stammanteil von S 60.000,-- des S 100.000,-- betragenden Stammkapitals Gesellschafter gewesen; ein Stammanteil von S 40.000,-- sei auf die Ehegattin des Beschwerdeführers entfallen. Die Gesellschaft sei im Jahre 1973 gegründet worden und habe bis 1977 nur Verluste erzielt. In den Jahren 1978 bis 1980 habe die Gesellschaft keine Geschäftstätigkeit entwickelt. Im Februar 1981 sei eine Angestellte des Beschwerdeführers (Dkfm. Sch.) unter Anrechnung der Vordienstzeiten in ein Dienstverhältnis mit der Gesellschaft übernommen worden; eine Abfertigung sei nicht bezahlt worden. Von 1981 an habe die Gesellschaft Umsätze von ca. S

1 Mio pro Jahr ausgewiesen. Diese hätten ausschließlich aus Zahlungen des Beschwerdeführers resultiert. Die Gesellschaft habe am Jahresende Honorarnoten an den Beschwerdeführer gelegt, worin diesem die von der einzigen Angestellten der Gesellschaft geleisteten Arbeiten verrechnet worden seien. In der Steuerberaterliste des örtlichen Finanzamtes sei die Gesellschaft nicht aufgeschienen. Über Vorhalt habe der Beschwerdeführer erklärt, daß die Gesellschaft eigene (allerdings nicht namentlich genannte) Klienten habe; die Fakturierung erfolge über das Einzelunternehmen. In der Zeit von 1981 bis 1986 habe die Gesellschaft die Gewinne mit den Verlusten aus den Vorjahren ausgeglichen. Ab dem Jahr 1987 seien neuerlich nur Verluste geltend gemacht worden. Bei der Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und der Gesellschaft handle es sich um eine Konstruktion, die ausschließlich der Steuerverminderung diene, wobei im Einzelunternehmen durch die Honorarnoten ein Aufwand geschaffen und dadurch der Gewinn vermindert werde, und die solcherart erzeugten Erträge es der Gesellschaft ermöglichten, die Verlustvorträge aus den Vorjahren aufzubrauchen. Die in den Honorarnoten ausgewiesenen Beträge seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die darin enthaltenen Vorsteuerbeträge seien nicht abzugsfähig. Die Gehaltsaufwendungen für Dkfm. Sch. stellten Aufwand im Einzelunternehmen dar. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Gesellschaft habe eigene Klienten gehabt, sei nicht glaubwürdig, weil der Beschwerdeführer keinen einzigen Klienten der Gesellschaft habe nennen können. Im Gegensatz dazu sei er in anderem Zusammenhang von sich aus in der Lage gewesen, die Namen von ca. 70 (seiner eigenen) Klienten zu nennen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers über außersteuerliche Gründe für die "Reaktivierung" der Gesellschaft sei nicht stichhaltig. Wenn sich der Beschwerdeführer auf Befürchtungen beziehe, wonach die Feindschaft mit dem Vorstand des Finanzamtes seine wirtschaftliche Existenz vernichten könnte, sei dem entgegenzuhalten, daß dies zu eigenständigen Aktivitäten der Gesellschaft hätte führen müssen und nicht bloß zu Verrechnungen in der vorliegenden Form. Auch die vom Beschwerdeführer genannten sozialversicherungsrechtlichen Gründe seien nicht stichhaltig. Der Beschwerdeführer sei zu keinem Zeitpunkt sozialversicherungsrechtlich Arbeitnehmer der Gesellschaft gewesen. Auch die nachträglich vorgebrachte Überlegung eines Nachfolgemodells sei nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer zitiere Literaturstellen, in denen von der Aufspaltung in eine Partnerschaft und eine Kapitalgesellschaft die Rede sei, was hier nicht vorliege. Eine Einbindung des Sohnes des Beschwerdeführers in die Tätigkeit der Gesellschaft im Rahmen eines Nachfolgemodells liege schon im Hinblick auf die effektive Bedeutungslosigkeit der Gesellschaft nicht vor. Im übrigen seien weder der Beschwerdeführer noch sein Sohn in der Lage gewesen, Angaben zur Gewinn- bzw. Verlustentwicklung der Gesellschaft zu machen.

In diesem Zusammenhang trägt die Beschwerde vor, die im Jahre 1973 gegründete Gesellschaft sei in den Jahren 1978 bis 1980 nicht tätig gewesen. Seit 1981 sei die Gesellschaft auf Grund werkvertraglicher Vereinbarungen für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers tätig. Die von der Gesellschaft erwirtschafteten Umsätze resultierten aus den für das Einzelunternehmen erbrachten Leistungen. Mit Februar 1981 sei die Angestellte des Beschwerdeführers Dkfm. Sch. unter Anrechnung der Vordienstzeiten als Angestellte der Gesellschaft übernommen worden. Nach Ablegung der Steuerberaterprüfung sei der Sohn des Beschwerdeführers im Jahre 1987 bei der Gesellschaft angestellt worden. Er sei seit dem Jahre 1991 auch Geschäftsführer der Gesellschaft. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne von § 22 Abs. 1 BAO liege nicht vor. Es sei nicht ungewöhnlich und unangemessen, daß ein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens agierender Wirtschaftstreuhänder Arbeiten durch eine Gesellschaft m.b.H. durchführen lasse. Auch im Schrifttum sei ausführlich dargestellt, daß es bei Wirtschaftstreuhändern üblich sei, die Wirtschaftstreuhandkanzlei aufzuspalten und Tätigkeiten durch eine Gesellschaft m.b.H. verrichten zu lassen, an der auch der Wirtschaftstreuhänder selbst als Gesellschafter beteiligt sei. Die belangte Behörde habe es unterlassen, zu dieser Frage ein Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einzuholen. Hätte die Behörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht eine solche Anfrage an die Kammer gerichtet, so hätte sich ergeben, daß die vom Beschwerdeführer gepflogene Vorgangsweise hinsichtlich der Vergabe von Arbeiten an eine Gesellschaft m.b.H. auf Werkvertragsbasis eine im Bereich der Wirtschaftstreuhänder übliche und keineswegs außergewöhnliche Vorgangsweise darstelle. Des weiteren hätte sich ergeben, daß die Verlagerung von Tätigkeiten an eine Gesellschaft m.b.H. durchaus als Nachfolgemodell im Sinne des Vorbringens des Beschwerdeführers geeignet sei. Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Feststellung, wonach die Gesellschaft keine eigenen Klienten gehabt habe. Sie macht geltend, der Beschwerdeführer habe im gesamten Verwaltungsverfahren behauptet, daß die Gesellschaft neben ihrer Tätigkeit für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers eigene Klienten gehabt habe. Lediglich die "Verrechnung dieser Klienten" sei über das Einzelunternehmen erfolgt. Es seien auch Vollmachten der Gesellschaft bei der Abgabenbehörde vorgelegt worden.

Wenn dem Beschwerdeführer vorgehalten werde, daß er selbst keinen einzigen Klienten genannt habe, sei zu entgegnen, daß er nicht aufgefordert worden sei, im gegebenen Zusammenhang Namen von Klienten beizubringen. Der Auffassung der belangten Behörde, daß eigenständige Leistungen der Gesellschaft nicht stattgefunden hätten, sei entgegenzuhalten, daß der Beschwerdeführer mehrfach über die inhaltliche Tätigkeit der Gesellschaft Auskunft gegeben und darauf hingewiesen habe, daß die Gesellschaft die in der Wirtschaftstreuhändersparte übliche Form der Betreuung von Klienten, insbesondere Finanzierung und Beratung, durchgeführt habe, wobei Dkfm. Sch. eine Liste der von ihr zu betreuenden Klienten erhalten habe. Die vom Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. November 1992 zu diesem Thema beantragten Zeugen seien nicht vernommen worden. In der Frage der Überlegungen, die der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der "Reaktivierung" der Gesellschaft im Jahr 1981 angestellt habe, ergeht sich die Beschwerde in umfangreichen Darlegungen über Vorkommnisse, die mit dem Leiter des Finanzamtes in Zusammenhang stehen. Daraus leitet die Beschwerde ab, der Beschwerdeführer habe die Gesellschaft "reaktiviert", weil der Leiter des Finanzamtes die "Auslöschung des Namens" des Beschwerdeführers angekündigt habe. Es seien somit außersteuerliche Gründe gewesen, die den Beschwerdeführer veranlaßt hätten, die Gesellschaft zu reaktivieren. Als erste Stufe sei die vormals im Einzelunternehmen beschäftigte Dienstnehmerin von der Gesellschaft angestellt worden und die Gesellschaft im Wege von Werkverträgen mit Arbeiten für das Einzelunternehmen betraut worden. Es sei bei dieser ursprünglich lediglich als erste Stufe in Aussicht genommenen Struktur der Gesellschaft geblieben, weil sich der Gesundheitszustand des Beschwerdeführers nicht verschlechtert habe und die vom Leiter des Finanzamtes angekündigten Maßnahmen nicht in dem Ausmaß zu Nachteilen geführt hätten, daß tatsächlich existenzbedrohende Zustände geschaffen worden wären. Im übrigen habe die Reaktivierung der Gesellschaft auch dazu gedient, "Problemklienten" zu betreuen und das Haftungsrisiko für das Einzelunternehmen zu reduzieren. Der gewünschte wirtschaftliche Erfolg der Gesellschaft habe sich schon in der Form eingestellt, daß gerade durch die Aufspaltung der Tätigkeiten des Beschwerdeführers der Leiter des Finanzamtes von rechtswidrigen und die wirtschaftliche Existenz des Beschwerdeführers vernichtenden Maßnahmen Abstand genommen habe. Selbst unter der Annahme, daß die Reaktivierung der Gesellschaft nicht erfolgt wäre, wäre der Bescheid rechtswidrig, weil selbst auf der Basis dieser Rechtsauffassung von Amts wegen die in den Streitjahren bezahlten Geschäftsführergehälter an den Beschwerdeführer in der Höhe von insgesamt S 966.000,-- und Mieteinnahmen in der Höhe von S 1,667.400,--, die vom Beschwerdeführer ordnungsgemäß versteuert worden seien, storniert und die Aufwendungen für Sekretariatsarbeiten der Gesellschaft in der Gesamthöhe von S 372.000,-- sowie Aufwendungen der Gesellschaft für Pflichtversicherung, Reisekosten etc. in der Gesamthöhe von S 453.000,-- als Betriebsausgabe beim Beschwerdeführer hätten anerkannt werden müssen.

Diese Darlegungen der Beschwerde zeigen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. In der Frage der "eigenen" Klienten der Gesellschaft wird den Feststellungen des angefochtenen Bescheides lediglich eine Gegenbehauptung entgegengesetzt; hingegen wird kein Sachverhalt vorgetragen, aus dem sich eine vom angefochtenen Bescheid abweichende Beurteilung ergäbe. Von "eigenen" Klienten der Gesellschaft könnte im vorliegenden Zusammenhang nur gesprochen werden, wenn der Beschwerdeführer bei Eingehen der Vertragsbeziehung zu den Klienten als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten und so unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen den Klienten und der Gesellschaft begründet worden wären. Daß dies der Fall gewesen wäre, wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Im übrigen wird nicht bestritten, daß es sich bei den in Rede stehenden Zahlungen des Beschwerdeführers an die Gesellschaft um das Honorar für Leistungen handelte, die der Beschwerdeführer - eigener Angabe zufolge - selbst bei der Gesellschaft in Auftrag gegeben habe, die die Gesellschaft nach der Behauptung des Beschwerdeführers somit schon aus diesem Grund nicht "eigenen" Klienten, sondern dem Beschwerdeführer erbracht habe. Nach den somit nicht zu beanstandenden Feststellungen des angefochtenen Bescheides kamen die Verträge über die in Rede stehenden Steuerberaterleistungen (mangels eines Hinweises auf Handeln im fremden Namen beim Vertragsabschluß) zwischen dem Beschwerdeführer selbst und den betreffenden Klienten zustande; dem Beschwerdeführer selbst sind auch die geleisteten Honoare als Einkünfte zuzurechnen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1996,

Zlen. 95/15/0208, 0209).

Die "Weitergabe" dieser Honorare an die Gesellschaft stellt bloße Einkommensverwendung dar, wenn der Zahlung nicht ein - sowohl unter Gesichtspunkten des Fremdvergleiches als auch jenen der Mißbrauchsprüfung - anzuerkennendes Rechtsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Gesellschaft über die Erbringung der

betreffenden Steuerberaterleistungen zugrunde lag. Ein solches - nach der Behauptung des Beschwerdeführers im Wege des Selbstkontrahierens zustande gekommenes - steuerlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis liegt hier nicht vor. Dabei erübrigt sich eine Prüfung unter Gesichtspunkten des Fremdvergleiches; denn es entspricht die Auffassung der belangten Behörde dem Gesetz, daß Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliege.

Zur soeben zitierten Vorschrift vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 11. März 1992, Zlen. 90/13/0301, 0302, vom 7. August 1992, Zl.89/14/0160, und vom 22. Juni 1993, Zl. 91/14/0007) die Auffassung, der Steuerpflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, daß er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Mißbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Mißbrauch auszuschließen.

Die Beschwerde vertritt im erwähnten Zusammenhang zunächst die Auffassung, es sei nicht ungewöhnlich und unangemessen, daß ein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens agierender Wirtschaftstreuhänder Arbeiten durch eine Gesellschaft m.b.H. durchführen lasse.

Es wird nicht verkannt, daß im Wirtschaftsleben - auch bei Angehörigen freier Berufe - die Beauftragung von "Subunternehmern" (etwa aus Kapazitätsgründen, bei bestimmten Anforderungen an Eigenschaften der beteiligten Unternehmen und aus anderen wirtschaftlichen Gründen) durchaus üblich ist. Über die besonderen Umstände des vorliegenden Einzelfalles darf aber nicht hinweggesehen werden; in Rede steht das Verhältnis zwischen dem Einzelunternehmer und der von ihm als Gesellschafter-Geschäftsführer beherrschten Kapitalgesellschaft, der der Einzelunternehmer im Wege von In-Sich-Geschäften Aufträge und Honorare zukommen läßt. Ob der der Beschwerde vorschwebende Fall der "Aufspaltung" einer Wirtschaftstreuhandkanzlei, bei der bestimmte Geschäftsfelder einer Gesellschaft übertragen werden, eine übliche Vorgangsweise darstellt, ist im vorliegenden Zusammenhang unerheblich; ein solcher - nicht durch das Hinzutreten der erwähnten besonderen Umstände gekennzeichneter - Fall liegt hier nicht vor. Es liegt daher auch kein Verfahrensmangel darin, daß die belangte Behörde die zum soeben erwähnten Thema beantragte Einholung einer Äußerung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterließ.

Fehlen bei einem In-Sich-Geschäft wirtschaftliche oder sonst beachtliche (außersteuerliche) Gründe, so ist von einem Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO auszugehen (vgl. das Erkenntnis vom 5. Februar 1992, Zl. 89/13/0111). Im Beschwerdefall ist zwar ein steuerlicher (Ausgleich mit Verlusten der Vorjahre bei der Gesellschaft, Verminderung der Gewinne beim Beschwerdeführer), aber kein außersteuerlicher Grund zu sehen. Auch die in der Beschwerde genannten Gründe sind nicht stichhaltig. Der Gesellschaft wurde nicht etwa der Klientenstock des Beschwerdeführers oder ein Teil desselben überlassen; worin bei der gegebenen Sachlage - Vergabe von "Subaufträgen" durch das Einzelunternehmen - ein "Nachfolgemodell" liegen sollte (wie die Beschwerde meint), ist nicht ersichtlich.

Auch den Darlegungen des Beschwerdeführers, er habe die Gesellschaft "reaktiviert", weil der Leiter des Finanzamtes die "Auslöschung des Namens" des Beschwerdeführers angekündigt habe, kann kein stichhaltiger außersteuerlicher Grund für die behauptete vertragliche Beziehung zwischen dem Einzelunternehmen und der Gesellschaft entnommen werden. Auch den Entscheidungsgründen jenes einen Rechtssstreit medienrechtlichen Inhaltes zwischen einem Journalisten und dem Leiter des Finanzamtes erledigenden Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, auf das sich der Beschwerdeführer mehrfach beruft, läßt sich nicht entnehmen, inwiefern ihm tatsächlich hätte Schaden zugefügt und - insbesondere - ein solcher Schaden gerade durch die behauptete Vertragsbeziehung zwischen ihm und der Gesellschaft hätte abgewendet werden können. Auch die nicht weiter konkretisierte Behauptung, die "Reaktivierung" der Gesellschaft sei im Zusammenhang mit der Betreuung von "Problemklienten" und der Reduzierung des damit verbundenen Haftungsrisikos gestanden, ist nicht schlüssig. Auf welche Haftungen sich die Beschwerde damit bezieht, bleibt unklar; sollten Ansprüche auf Grund von Vertragsverletzungen gemeint sein, ist zu bemerken, daß diese mangels eines im Außenverhältnis wirksamen Vertragsabschlusses zwischen der Gesellschaft und den betreffenden Klienten jedenfalls nicht auf Grund der hier zu beurteilenden Vertragsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer entstehen konnten. Ebensowenig ist ersichtlich, inwiefern die behauptete

Vertragskonstruktion strafrechtliche "Haftungen" vom Beschwerdeführer hätte abwenden können. Die Auffassung der belangten Behörde, der Vertragsbeziehung sei die steuerliche Anerkennung zu versagen, entspricht somit dem Gesetz. Darin liegt - anders als dies die Beschwerde offenbar sieht - kein Grund, die von der Gesellschaft bezahlten Geschäftsführergehälter und Mietzinse (gemeint offenbar: bei den Einkünften des Beschwerdeführers) "von Amts wegen zu stornieren". Ebensowenig liegt darin ein Grund dafür, von der Gesellschaft geltend gemachte) Aufwendungen für Sekretariatsarbeiten, Pflichtversicherung und Reisekosten als Betriebsausgabe beim Beschwerdeführer abzuziehen.

2. Vorzeitige Abschreibung für einen Teppich:

Dem Betriebsprüfungsbericht folgend stellt die belangte Behörde fest, der Beschwerdeführer habe von seinem Bruder mehrere Gegenstände, die diesem nach dem Tod des Vaters des Beschwerdeführers im Erbweg zugefallen seien, zu einem Gesamtbetrag von DM 12.000,-- käuflich erworben. Es habe sich um einen einheitlichen Erwerb mehrerer Gegenstände zu einem Pauschalpreis gehandelt. Die Gegenstände hätten sich schon zuvor in der Verwahrung des Beschwerdeführers befunden. Der Beschwerdeführer habe den von ihm mit S 50.000,-- bewerteten Teppich für die Kanzlei ausgesondert, diesen im Bestandsverzeichnis für das Jahr 1982 ausgewiesen und vorzeitige Abschreibung veranschlagt. Die Wertung dieses Vorganges durch den Beschwerdeführer qualifiziere diesen nicht zum Anschaffungsvorgang, zumal der Erwerb durch den Beschwerdeführer nicht mit dem Handelsgewerbe seines Bruders zusammenhänge. Vielmehr handle es sich um Gegenstände aus dem Nachlaß des Vaters des Beschwerdeführers, die diesem von seinem Bruder, einem Gartenarchitekten, überlassen worden seien und von denen der Beschwerdeführer lediglich den Teppich dem Betrieb zugeführt habe. Eine solche Einbringung (Einlage) könne nicht als Anschaffung oder Herstellung gewertet werden. Eine vorzeitige Abschreibung sei daher nicht zulässig.

Die Beschwerde trägt vor, es sei festzustellen, daß der Beschwerdeführer im Jahre 1982 von seinem Bruder zwei große Teppiche sowie eine große Eßbesteckkassette zum Preis von DM 12.000,-- erworben habe. Im Verwaltungsakt befinde sich ein Schreiben des Beschwerdeführers an seinen Bruder, in dem zu Gedächtniszwecken festgehalten werde, daß vorbenannte Gegenstände zum ebenfalls angeführten Betrag von DM 12.000,-- verkauft und dieser Betrag in Barem übergeben worden sei. Aus diesem Schreiben dürfe aber nicht abgeleitet werden, daß es sich beim Erwerb der Gegenstände um einen einheitlichen Erwerb von mehreren Gegenständen zu einem Pauschalbetrag gehandelt habe. Der Beschwerdeführer habe von seinem Bruder lediglich gemeinsam zwei Teppiche und eine Eßbesteckkassette erworben, dabei jedoch für jeden einzelnen dieser Gegenstände einen bestimmten Betrag angesetzt und vereinbart, nämlich S 14.000,-- für das Besteck, S 20.000,-- für "Teppich p.O." sowie S 50.000,-- für den hier gegenständlichen Teppich. Der Betrag von DM 12.000,-- stelle lediglich die Summe der Einzelbeträge dar. Daß der Anschaffungsvorgang mit einem Handelsgewerbe des Bruders des Beschwerdeführers nicht zusammenhänge, sei zutreffend. Die belangte Behörde habe den Beschwerdeführer niemals befragt, aus welchen Mitteln er den Teppich angeschafft habe. Es werde darauf hingewiesen, daß "die Anschaffung dieses Teppichs in Höhe von S 50.000,-- selbstverständlich aus Betriebsmitteln geleistet worden" sei. Es sei aber auch inhaltlich rechtswidrig, die Anschaffung des Teppichs als Einlage und nicht als Anschaffungsvorgang im Sinne des § 8 EStG 1972 zu qualifizieren. Der Teppich sei auf Grund eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes durch den Beschwerdeführer erworben worden. Daß es sich beim Verkäufer um den Bruder des Beschwerdeführers gehandelt habe, könne diesem ebensowenig zum steuerrechtlichen Nachteil gereichen wie der Umstand, daß mit Rücksicht auf die übrigen erworbenen Gegenstände ein Gesamtbetrag übergeben worden sei, weil sich dieser Gesamtbetrag eben aus der Summierung der jeweiligen Einzelbeträge für die jeweiligen Gegenstände ergebe. Der Beschwerdeführer habe den Teppich in der Absicht, ihn im Betrieb zu verwenden, und aus Betriebsmitteln des Unternehmens erworben.

Die belangte Behörde geht auf der Grundlage ihrer Feststellungen, wonach der Beschwerdeführer - im Zusammenhang mit der Abwicklung des Nachlasses seines Vaters - mehrere Gegenstände zu einem Pauschalpreis erworben, davon einen Teppich ausgesondert und mit einem Wert von S 50.000,-- im Anlagenverzeichnis ausgewiesen habe, erkennbar davon aus, daß die in Rede stehenden Gegenstände zunächst in das Privatvermögen des Beschwerdeführers übernommen (und der strittige Teppich erst danach "ausgesondert") wurden. Davon ausgehend erweist sich die rechtliche Beurteilung der Zuführung ins Betriebsvermögen als Einlage (und nicht als Anschaffung im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG 1972) als zutreffend (vgl. zum Begriff der Anschaffung z.B. das Erkenntnis vom 14. Mai 1991, Zl. 89/14/0012).

Eine Einbringung (Einlage) von Wirtschaftsgütern stellt keine Anschaffung oder Herstellung dar; eine vorzeitige Abschreibung ist daher nicht möglich, auch wenn das Wirtschaftsgut erst kurz vor seiner Einbringung entgeltlich erworben wurde (Schubert/Pokorny/Schuch/ Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz 7).

Mit den oben wiedergegebenen Darlegungen der Beschwerde wird eine Rechtswidrigkeit der Auffassung der belangten Behörde nicht aufgezeigt. Wenn die belangte Behörde auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse zur Auffassung gelangte, daß die in Rede stehenden mehreren Gegenstände aus dem Nachlaß des Vaters des Beschwerdeführers zunächst in dessen Privatvermögen gelangten, erscheint dies auch unter Bedachtnahme auf die Hinweise der Beschwerde, es seien (auch) für jeden einzelnen Gegenstand Preise festgesetzt und die "Anschaffung aus Betriebsmitteln geleistet" worden, nicht unschlüssig.

3. Zinsen eines Bausparkassendarlehens als Betriebsausgaben:

In der Beschwerde wird der im erwähnten Zusammenhang strittige Sachverhalt wie folgt dargestellt:

Der Beschwerdeführer habe sich bei einer Bausparkasse um die Zuzählung eines Kredites auf Grund eines nicht zuteilungsreifen Bausparvertrages bemüht. Dies habe er mit der Finanzierung der Errichtung eines Privathauses in L. begründet; in einer Aufstellung habe er der Bausparkasse die Baukosten mit rund S 1,393.000,-- angegeben. Im November 1971 habe die Bausparkasse einen Zwischenkredit in der Höhe von

S 1,185.000,-- gewährt. Neben einer Eigenmittelrückzahlung in der Höhe von S 362.000,-- im November 1971 seien auf ein betriebliches Kontokorrentkonto des Beschwerdeführers am 13. Dezember 1971 S 270.000,--, am 10. Februar 1972

S 420.000,-- sowie am 16. April 1974 S 145.103,-- angewiesen worden. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer das gegenständliche Haus zu einem guten Teil selbst unter Mithilfe seiner beiden Söhne errichtet. Zum Zeitpunkt der Zwischenkreditgewährung im November 1971 seien bereits Zahlungen in Höhe von S 790.845,-- geleistet worden. Die von der Bausparkasse auf das betriebliche Konto des Beschwerdeführers geleisteten Zahlungen habe er zur Abdeckung eines Betriebsmittelkredites verwendet.

Im angefochtenen Bescheid wird dazu zunächst auf die Darlegungen der betreffend die Einkommensteuer des Beschwerdeführers 1973 bis 1977 ergangenen Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 20. Dezember 1991 verwiesen. Darin wurden im vorliegenden Zusammenhang unter anderem folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem Titel des in Rede stehenden Bauspardarlehens habe die Bausparkasse dem Beschwerdeführer im November 1971

S 33.900,-- und S 328.482,--, am 13. Dezember 1971

S 270.000,--, am 10. Februar 1972 S 420.000,-- und im April 1974 S 145.103,-- ausbezahlt. In einer vom Beschwerdeführer und seiner Ehegattin unterfertigten, an die Bausparkasse gerichteten Baukostenzusammenstellung vom 28. Oktober 1971 sei eine Baukostensumme von S 1,380.020,-- ausgewiesen. Bei der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, daß die Darlehensauszahlungen auf ein betriebliches Konto erfolgt seien; kurz nach der Überweisung durch die Bausparkasse seien Scheckabhebungen in ungefähr gleicher Höhe erfolgt. Die von der Bausparkasse gewährten Darlehensbeträge hätten auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ausschließlich den Zweck der Finanzierung eines privaten Bauvorhabens des Beschwerdeführers gehabt. Die Auszahlungen der Darlehensbeträge seien auf die Durchführung der Bauvorhaben abgestimmt gewesen und die überwiesenen Darlehensbeträge, die zum Schein auf ein betriebliches Konto eingegangen seien, vom Beschwerdeführer von dort zur Finanzierung der Bauvorhaben entnommen worden. Die Darlehensbeträge bzw. die damit verbundenen Zinsen und Spesen könnten daher nicht dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden. Im angefochtenen Bescheid werden nach der Darstellung des Vorbringens des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren Feststellungen über den Gang des baubehördlichen Verfahrens betreffend die Errichtung des Wohnhauses des Beschwerdeführers in L. getroffen. Weiters werden Feststellungen betreffend andere Liegenschaftsgeschäfte des Beschwerdeführers getroffen. Sodann wird die Auffassung vertreten, es sei eine Zuordnung der von der Bausparkasse gewährten Darlehensbeträge bzw. der damit verbundenen Zinsen und Spesen im Ausmaß von 50 % zum betrieblichen Bereich aus folgenden Gründen vorzunehmen: Der Beschwerdeführer habe nunmehr Unterlagen vorgelegt, die die oben wiedergegebenen Ausführungen betreffend die Auszahlungen und die Überweisung auf ein betriebliches Konto bestätigten. Andererseits habe er nachgewiesen, daß ihm im Jahr 1970 auf Grund von Kaufverträgen Mittel zugestanden seien, die für den Hausbau in L. Verwendung gefunden haben könnten. Überdies habe er hervorgehoben und der seinerzeitige

Betriebsprüfer bestätigt, daß andere Bausparkredite für betriebliche Zwecke verwendet worden seien. Es erscheine daher der Ansatz eines 50-%igen Privatanteiles bei den Bausparzinsen und -spesen den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen. Davon ausgehend berücksichtigte die belangte Behörde in den Jahren 1979 bis 1990 jeweils 50 % der vom Beschwerdeführer aus dem Titel des Bausparkassendarlehens geltend gemachten Beträge als Betriebsausgaben.

Die Beschwerde macht zunächst insbesondere geltend, der angefochtene Bescheid setze sich mit der Behauptung des Beschwerdeführers, er habe die auf dem betrieblichen Konto eingegangenen Zahlungen aus dem Bauspardarlehen für die Gehalts- bzw. Weihnachtsgeldzahlungen für die Monate November und Dezember 1971 bzw. für die Finanzierung von Gruppenleiterprämien verwendet, nicht auseinander. Bei Berücksichtigung dieses Vorbringens hätte die Behörde zum Ergebnis kommen müssen, daß die Kreditzinsen- und -spesen zu 100 % als Betriebsausgabe anzuerkennen gewesen wären. Die Behörde setze sich auch nicht mit dem "völligen Auseinanderklaffen" der Daten der Überweisung (Zahlungen durch die Bausparkasse am 13. Dezember 1971 S 270.000,--, am 10. Februar 1972 S 420.000,--, am 16. April 1974 S 145.103,--) und der Scheckabhebungsdaten (2. Dezember 1971 S 400.000,--, 30. Dezember 1971 S 230.000,--, 21. Dezember 1971 S 65.000,--) auseinander. Allein aus den aufgezeigten Divergenzen hinsichtlich der Überweisungs- und Abhebungsdaten ergebe sich, daß der Beschwerdeführer zu einem Zeitpunkt Geld von seinem Betriebskonto behoben habe, zu welchem entsprechende Überweisungen durch die Bausparkasse noch gar nicht erfolgt waren. Auch der Betriebsprüfer habe zugestanden, daß der Beschwerdeführer auch andere Bauspardarlehen betrieblich genutzt habe. Es sei richtig, daß der Beschwerdeführer der "zuständigen" Bausparkasse gegenüber seinen Kreditantrag mit der Durchführung von Bauarbeiten begründet habe. Mit Rücksicht auf den zum Zeitpunkt des Antrages auf dem betrieblichen Kontokorrentkonto des Beschwerdeführers aushaftenden Saldo des Betriebsmittelkredites sei aber beabsichtigt gewesen, die Zahlungen der Bausparkasse mit Rücksicht auf den günstigeren Zinssatz zur Abdeckung dieses Saldos zu verwenden. Weiters sei zu berücksichtigen, daß dem Beschwerdeführer zum fraglichen Zeitpunkt Privatmittel zur Finanzierung des Baues zur Verfügung gestanden seien bzw. zum fraglichen Zeitpunkt rund S 790.845,-- geleistet gewesen seien. Aus all dem ergebe sich, daß der Zweck der Kreditaufnahme bei der Bausparkasse zumindest im Umfang des geltend gemachten Darlehensbetrages ein betrieblicher gewesen und die entsprechenden Zahlungen durch die Bausparkasse auch betriebliche Verwendung gefunden hätten.

Sodann wendet sich der Beschwerdeführer gegen Darlegungen der belangten Behörde, wonach er im bisherigen Verwaltungsverfahren unzutreffende bzw. irreführende Angaben gemacht hätte. Schließlich wird im erwähnten Zusammenhang geltend gemacht, die belangte Behörde sei zu der von ihr vorgenommenen Schätzung nicht berechtigt gewesen. Der Beschwerdeführer habe bewiesen, daß die fraglichen Zahlungen des Bausparkredites auf ein betriebliches Konto erfolgt seien und die Scheckabhebungen betrieblichen Zwecken gedient hätten. Die Aufbewahrungspflicht für Unterlagen aus dem fraglichen Zeitraum sei längst abgelaufen. Der Beschwerdeführer habe glaubhaft gemacht, daß der Bau des Hauses in L. spätestens zu Ostern 1972 zu 90 % abgeschlossen gewesen sei und zu diesem Zeitpunkt das Haus bewohnt worden sei. Die belangte Behörde lege nicht dar, aus welchen Gründen sie eine Schätzungsberechtigung annehme. Ebensowenig seien die Anforderungen an eine gesetzmäßige Schätzung verwirklicht. Die belangte Behörde habe keine wie immer gearteten Grundlagen als Basis für die Durchführung ihrer Schätzung angegeben. Es sei dem Beschwerdeführer daher nicht möglich, zu überprüfen, mit welcher Schätzungsmethode die belangte Behörde vorgegangen sei und wie sie zum Ergebnis der Abweichung von 50 % der beantragten Spesen und Zinsen als Betriebsausgabe gekommen sei. Zu diesen Fragen sei dem Beschwerdeführer auch nicht das Parteiengehör gewährt worden.

Für die Abzugfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben ist die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung der Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen. Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein Fremdmittelaufwand ist nur dann als betrieblich veranlaßt anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen (vgl. das Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, Zl. 94/14/0017 mwN).

Im Beschwerdefall ist somit entscheidend, ob das Bauspardarlehen zur Finanzierung betrieblicher Vorgänge aufgenommen und die zugezählte Darlehensvaluta tatsächlich unmittelbar für betriebliche Zwecke verwendet wurde.

Mit der Inanspruchnahme eines Bauspardarlehens hat der Beschwerdeführer - zumal er nicht bestreitet, gegenüber der Bausparkasse die Finanzierung der Baukosten eines Privathauses als Verwendungzweck bezeichnet und dieser Baukosten in die Darlehenssumme übersteigender Höhe genannt zu haben - den Anschein geschaffen, daß die Darlehensvaluta nicht für betriebliche Zwecke, sondern für die Errichtung eines dem Privatvermögen zuzuordnenden Gebäudes verwendet wurde. Es war daher Sache des Beschwerdeführers, den ursächlichen und unmittelbaren Zusammenhang der Begründung der Verbindlichkeit und der Verwendung der Mittel mit betrieblichen Vorgängen nachzuweisen (vgl. die Darlegungen zu einem ganz ähnlich gelagerten Fall im Erkenntnis vom 19. Februar 1992, Zl. 91/14/0216). Diesen Nachweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht; auch den das Vorbringen im Verwaltungsverfahren wiederholenden Darlegungen der Beschwerde ist kein Sachverhalt zu entnehmen, auf dessen Grundlage die Beurteilung der in Rede stehenden Verbindlichkeit als Betriebsschuld geboten wäre.

Die Darlegungen der Beschwerde über die Verwendung der Darlehensvaluta sind nicht eindeutig; zunächst ist von einer Verwendung für die Auszahlung von Gehältern, sodann von der Verwendung für die Abdeckung eines "Betriebsmittelkredites" die Rede. Insgesamt läßt die Beschwerde jedoch den Standpunkt erkennen, der Eingang der Darlehensvaluta auf einem betrieblichen Bankkonto habe eine dort ausgewiesene Verbindlichkeit getilgt bzw. vermindert. Selbst mit einer entsprechenden Feststellung wäre aber der ursächliche und unmittelbare Zusammenhang der Verbindlichkeit aus dem Bauspardarlehen mit einem betrieblichen Vorgang, den der Beschwerdeführer nachzuweisen hat, nicht dargetan; denn weder die selbständige Führung mehrerer Bankkonten noch eine bestimmte buchmäßige Darstellung rechtfertigen es, Verbindlichkeiten allein deswegen als Betriebsschulden anzusehen, weil sie buch- oder kontenmäßig in bestimmter Weise behandelt werden (vgl. das Erkenntnis vom 27. Jänner 1998, Zl. 94/14/0017). Die - den Überweisungen der Bausparkasse vorangegangenen - Entnahmen von Geldmitteln für Zwecke des privaten Hausbaues legen im Hinblick auf den Schuldenstand auf dem Kontokorrentkonto nahe, daß nicht Eigenmittel entnommen worden sind, sondern die Entnahmen fremdfinanziert sind und sohin zu außerbetrieblichen Schulden geführt haben, deren Abdeckung durch das Bauspardarlehen (Umschuldung) nicht eine betriebliche Veranlassung des Vorganges bewirken kann. Vom geforderten Nachweis des ursächlichen und unmittelbaren Zusammenhanges mit betrieblichen Vorgängen kann hier nicht die Rede sein.

Wenn die belangte Behörde dennoch - auf Grund von Umständen, die die Zuordnung der Verbindlichkeit zur betrieblichen Sphäre nicht tragen können, wie dem Vorhandensein anderer Geldmittel und der Verwendung anderer Bausparkredite für betriebliche Zwecke, zur Auffasssung gelangte, es scheine die Berücksichtigung von 50 % der Zinsenaufwendungen als Betriebsausgaben den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechen, ist der Beschwerdeführer dadurch nicht in Rechten verletzt; denn er hat nicht dargetan, daß irgendein Teil der in Rede stehenden Verbindlichkeit - geschweige denn ein 50 % übersteigender Teil - in ursächlichem und unmittelbarem Zusammenhang mit einem konkreten betrieblichen Zweck stünde. Auch insoweit zeigt die Beschwerde somit keine Rechtswidrigkeit auf.

4. Vorzeitige Abschreibung eines Firmenwertes:

Im Jahr 1984 erwarb der Beschwerdeführer den Klientenstock des Steuerberaters M. Von dem mit S 600.000,-- aktivierten Firmenwert ausgehend machte er in den Abgabenerklärungen für das Jahr 1984 Absetzung für Abnutzung in der Höhe von 20 % und eine vorzeitige Abschreibung in der Höhe von 40 % geltend. Das Finanzamt vertrat der Auffassung des Betriebsprüfers folgend den Standpunkt, die vorzeitige Abschreibung sei gemäß § 8 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 nicht zulässig. Der Beschwerdeführer habe in der Berufung geltend gemacht, die Bezeichnung als vorzeitige Abschreibung sei irrtümlich gewählt worden. Tatsächlich hätte eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden sollen, weil sich herausgestellt habe, daß der Wert des Klientenstockes unverhältnismäßig niedriger sei als ursprünglich angenommen bzw. bezahlt worden wäre. Dies liege darin begründet, daß der Übergeber des Unternehmens Honorare viel zu niedrig berechnet bzw. Leistungen dem Klienten überhaupt nicht in Rechnung gestellt habe. Es werde die Beiziehung eines Sachverständigen bzw. eine Anfrage an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder beantragt. Die belangte Behörde vertrat unter Hinweis auf § 8 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972, wonach eine vorzeitige Abschreibung bei Erwerb eines Betriebes nicht vorgenommen werden darf, die Auffassung, es sei nicht glaubwürdig, daß sich der Beschwerdeführer nur in der Bezeichnung vergriffen habe. Im Falle der Zulässigkeit hätte der Satz für die vorzeitige Abschreibung 40 % betragen; schon im Hinblick auf die Abschreibung von 40 % sei unglaubwürdig, daß eine Teilwertabschreibung gemeint gewesen wäre. Die in Rede stehenden Abgabenerklärungen seien am 16. Juni 1986 und somit mehr als zwei Jahre nach der Anschaffung des Klientenstockes abgegeben worden. Damals hätte das Vorliegen von Gründen für eine Teilwertabschreibung bereits bekannt sein müssen. In den Abgabenerklärungen bzw. den

Beilagen und auch danach sei jedoch vom Beschwerdeführer nicht der geringste Hinweis auf eine Teilwertabschreibung gegeben worden. Diese Behauptung sei vielmehr erstmals aufgestellt worden, nachdem die vorzeitige Abschreibung von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden sei. Auch im Hinblick auf das sonstige Verhalten des Beschwerdeführers, dessen Schriftsätze jeweils "zig Seiten" umfaßten, sei es unwahrscheinlich, daß er bei der Einreichung seiner Abgabenerklärungen für das Jahr 1984 nicht den kleinsten Hinweis auf die Vornahme einer Teilwertabschreibung gegeben hätte. Im übrigen stehe beim Geschäftswert bei Wirtschaftstreuhändern das zu den Klienten bestehende persönliche Vertrauensverhältnis im Vordergrund und nicht die Höhe allfälliger Honorarforderungen. Weder die ursprünglichen noch die späteren Angaben des Beschwerdeführers ließen irgendwelche Gründe erkennen, aus denen gegenüber den übernommenen Klienten das Vertrauensverhältnis in etlichen Fällen erschüttert worden wäre. Im übrigen sei auch auf die Darstellung des Beschwerdeführers hinsichtlich einer durch die Übernahme der Kanzlei M. bedingten erheblichen Umsatzausweitung im Zusammenhang mit den KFZ-Aufwendungen hinzuweisen. Mangels verbleibender Zweifel in der Frage der Bewertung des Klientenstockes sei eine Anfrage an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ebenso entbehrlich wie die Beiziehung eines Sachverständigen.

Die Beschwerde legt dar, es werde nicht bestritten, daß ursprünglich den übernommenen Kundenstock betreffend verfehlterweise eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen worden sei und der Beschwerdeführer auf seinen Irrtum erst durch die Betriebsprüfung aufmerksam geworden sei. Entscheidend sei jedoch, daß der Antrag des Beschwerdeführers, die vorgenommene vorzeitige Abschreibung für das Jahr 1984 als Teilwertabschreibung zu belassen, völlig unzweideutig als Antrag auf Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 EStG 1972 zu verstehen sei. Die belangte Behörde habe entgegen ihrer Pflicht zur Begründung der Ermessensübung nicht dargelegt, warum dem vom Beschwerdeführer gestellten Antrag auf Bilanzänderung im Sinne der Anerkennung einer Teilwertabschreibung des Firmenwertes nicht Folge gegeben worden sei. Mit den vom Beschwerdeführer dargelegten wirtschaftlichen Gründen für die Bilanzänderung, insbesondere der verfehlten Bewertung des Kundenstockes, habe sich die Behörde nicht auseinandergesetzt. Der Beschwerdeführer habe dargelegt, es habe sich nachträglich ergeben, daß der vormalige Betriebsinhaber viel zu niedrige Honorare berechnet und insbesondere oftmals seine eigene Leistung gegenüber dem Klienten nicht im Ansatz gebracht hätte. Eine Änderung dieser Vorgangsweise durch den Beschwerdeführer hätte dazu geführt, daß Klienten abgewandert wären. Daß dadurch die Bewirtschaftung des übernommenen Kundenstockes nur in einem Ausmaß möglich gewesen sei, das unter den seinerzeitigen Erwartungen gelegen wäre, sei einsichtig und rechtfertige grundsätzlich die Vornahme einer Teilwertabschreibung. Die Einholung des vom Beschwerdeführer verlangten Sachverständigengutachtens bzw. der Auskunft der Kammer habe die belangte Behörde unterlassen. Der Hinweis der belangten Behörde auf eine erhebliche Umsatzausweitung durch die Übernahme des Klientenstockes sei verfehlt. Selbstverständlich habe die Übernahme von ca. 70 Klienten eine erhebliche Umsatzausweitung nach sich gezogen. Dies stehe aber mit der Frage der Bewertung dieses Kundenstockes und einer allfällig vorzunehmenden Teilwertabschreibung in keinerlei Zusammenhang.

Der Beschwerdeführer hat sich schon im Verwaltungsverfahren dem Standpunkt der belangten Behörde angeschlossen, daß die in der Bilanz 1984 vorgenommene vorzeitige Abschreibung des Firmenwertes um 40 % vom Anschaffungspreis unzulässig ist (§ 8 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972). Weiters gehen die Parteien des Beschwerdeverfahrens übereinstimmend davon aus, daß die Geltendmachung einer Teilwertabschreibung in derselben Höhe nach Einreichung der Bilanz eine Bilanzänderung im Sinne des § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1972 darstellt. Strittig sind die Fragen des Vorliegens der Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung und der Zulässigkeit der entsprechenden Bilanzänderung.

In beiden Fragen teilt der Gerichtshof die oben wiedergegebene Auffassung der Beschwerde nicht.

Nach Lehre und Rechtsprechung besteht eine Vermutung dafür, daß der Teilwert jedes Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung sich mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten deckt (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 6 EStG 1972 allgemein, 24;

Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, aaO, 154; Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 1992, Zl. 90/13/0292, und vom 18. Juli 1995, Zl.91/14/0047 mwN). Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, daß und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, die die Annahme rechtfertigen, daß am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder daß sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche

Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (vgl. auch hiezu das bereits erwähnte Erkenntnis vom 29. April 1992).

Im Beschwerdefall wird nicht behauptet, daß zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag Umstände eingetreten wären, durch die das Wirtschaftsgut entwertet worden wäre. Die Behauptungen des Beschwerdeführers gehen vielmehr in die Richtung, daß es sich auf Grund schon im Anschaffungszeitpunkt gegebener Umstände wenigstens teilweise um eine Fehlinvestition gehandelt hätte. Unter einer eine Teilwertabschreibung allenfalls rechtfertigenden Fehlinvestition ist das erst nach der Anschaffung erfolgende Hervortreten von Umständen objektiver Natur, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, zu verstehen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18. Dezember 1990, Zlen. 89/14/0091, 0092, und das bereits erwähnte Erkenntnis vom 29. April 1992).

Der Beschwerdeführer hat einen Sachverhalt, der auf eine Fehlinvestition hindeutete, nicht einmal schlüssig behauptet, geschweige denn nachgewiesen; denn er legt nicht dar, inwiefern der Umstand, daß "der vormalige Betriebsinhaber viel zu niedrige Honorare berechnet und insbesondere oftmals seine eigene Leistung gegenüber dem Klienten nicht in Ansatz gebracht" hätte, den im Jahr 1984 vereinbarten (und offenbar bis zur Betriebsprüfung im Jahr 1988 nicht als unangemessen angesehenen) Anschaffungspreis als überhöht erscheinen ließe. Es waren daher auch in diese Richtung gehende Erhebungen der belangten Behörde, die die Beschwerde vermißt, entbehrlich. Vielmehr konnte die belangte Behörde ohne Rechtsirrtum davon ausgehen, daß die vom Beschwerdeführer angestrebte Teilwertabschreibung keinen zulässigen Bilanzansatz darstellte. Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die weiteren Voraussetzungen dafür vorliegen, die Teilwertabschreibung zum Gegenstand einer Bilanzänderung zu machen.

5. Angemessenheit der Bezüge naher Angehöriger:

Zunächst ist darauf zu verweisen, daß die Angemessenheit der Bezüge naher Angehöriger des Beschwerdeführers in den Jahren 1973 bis 1978 bereits Gegenstand des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1989, Zl. 85/13/0041, war. Im dort angefochtenen Bescheid hatte die belangte Behörde die geltend gemachten Lohnaufwendungen betreffend die Ehegattin des Beschwerdeführers in den Jahren 1976 bis 1978 um 20 %, betreffend den Sohn des Beschwerdeführers in den Jahren 1977 und 1978 um 20 % und betreffend die im Jahr 1909 geborene Schwiegermutter des Beschwerdeführers, die in seiner Kanzlei als Reinigungskraft beschäftigt gewesen sei, für die Jahre 1973 bis 1976 um 50 % und für die Jahre 1977 und 1978 um ein Drittel gekürzt. Der Verwaltungsgerichtshof erkannte dies aus den im Vorerkenntnis, auf dessen Entscheidungsgründe verwiesen wird, dargelegten Gründen als nicht rechtswidrig. Im hier angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde zu ihrer insoweit teilweise der Berufung des Beschwerdeführers stattgebenden, teilweise den Bescheid der ersten Instanz verbösernden Entscheidung die Auffassung, der betreffend die Schwiegermutter des Beschwerdeführers geltend gemachte Lohnaufwand für das Jahr 1979 sei entsprechend der Vorgangsweise in den Jahren 1977 und 1978 um ein Drittel zu kürzen. Ebenso sei entsprechend den Vorjahren bei den Bezügen der Ehegattin und des Sohnes des Beschwerdeführers für das Jahr 1979 eine Kürzung im Ausmaß von 20 % vorzunehmen. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Steigerung der Gehaltsaufwendungen für seine Ehegattin für das Jahr 1980 sei nicht anzuerkennen und die Gehaltsaufwendungen für dieses Jahr mit dem für das Jahr 1979 anerkannten Betrag anzusetzen. Die Gehaltsaufwendungen betreffend den Sohn des Beschwerdeführers seien den Verhältnissen der Vorjahre folgend bei gleichzeitiger Anerkennung der Gehaltserhöhungen für die Streitjahre jeweils um 20 % zu kürzen. Dies begründete die belangte Behörde im wesentlichen wie folgt: Der Beschwerdeführer habe sich trotz Aufforderung der Betriebsprüferin unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht geweigert, Leistungsnachweise betreffend die nahen Angehörigen vorzulegen. In der Berufung habe der Beschwerdeführer zunächst lediglich geltend gemacht, es seien keine Erhebungen durchgeführt und keine Feststellungen getroffen worden. Es möge das verwaltungsgerichtliche Verfahren betreffend die Jahre 1973 bis 1978 abgewartet werden. Abgesehen von der Behauptung, daß die Ehegattin und der Sohn des Beschwerdeführers immer eine dem Gehalt entsprechende Arbeitsleistung erbracht hätten, sei nichts Konkretes über die Leistungen der nahen Angehörigen vorgebracht worden. Der Beschwerdeführer habe aber mehrfach darauf hingewiesen, daß auch Finanzbeamte Werkstudenten seien und während ihres Studiums ein volles Gehalt bezögen. In einer Berufungsergänzung vom 30. September 1990 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, daß wegen einer wirtschaftlichen Krise ab dem Jahr 1972 die Ehegattin und der Sohn unterbezahlt gewesen seien. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, es sei von seinem Sohn vor und nach

dessen Studienabschluß gleich viel gearbeitet worden. Der Sohn des Beschwerdeführers sei zeitweise mit 30 Wochenstunden beschäftigt gewesen. Er habe sehr wohl entsprechende Arbeitsleistungen in der Kanzlei erbracht und sich daher dem Studium nicht voll widmen können; er habe (daher) für das Hochschulstudium rund zwölf Jahre benötigt. In einer Eingabe vom 29. August 1983 hätte der Beschwerdeführer angegeben, die Beschäftigungszeit seines Sohnes habe seit Beginn seiner Tätigkeit am 1. Juli 1976 40 Wochenstunden betragen. Während eines Krankenstandes seiner Ehegattin vom 25. September 1979 bis 31. Mai 1980 habe er die Bezüge weitergezahlt. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 10. September 1992 habe der Beschwerdeführer auf Vorhalt erklärt, es gebe jetzt keine Arbeitszeitaufzeichnungen mehr, weil die Aufbewahrungsfrist abgelaufen sei. In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 1992 habe der Beschwerdeführer dargelegt, daß Arbeitszeitaufzeichnungen von leitenden Angestellten nicht zu führen seien. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 10. November 1992 habe der Beschwerdeführer vorgebracht, daß hinsichtlich seiner Angehörigen keinerlei Arbeitszeitaufzeichnungen geführt worden seien. Der Sohn des Beschwerdeführers habe als Zeuge angegeben, seine Arbeitszeit sei von Anfang an eine 40-Stundenwoche gewesen. Es könne allerdings sein, daß er etwa vor Prüfungen eine Zeit lang weniger gearbeitet habe. Dies sei von ihm aber dann nachzuholen gewesen. Es sei nicht möglich, Unterlagen über die erbrachten zeitlichen Leistungen in anonymisierter Form vorzulegen. Er habe diese Unterlagen wöchentlich zur weiteren Verbuchung abgeliefert. Eigene Unterlagen habe er nicht. Die belangte Behörde vertrat die Auffassung, der Beschwerdeführer habe weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren an der Feststellung der maßgeblichen Verhältnisse mitgewirkt. Das Berufungsvorbringen erschöpfe sich, abgesehen von der unrichtigen Behauptung, Gattin und Sohn hätten immer dem Gehalt entsprechende Arbeitsleistungen erbracht, in Hinweisen auf die Verhältnisse der Vorjahre. Damit werde die grundsätzliche Richtigkeit des Vorgehens bestätigt, in dieser Frage an die Verhältnisse der Vorjahre anzuknüpfen. Der Berufung des Beschwerdeführers auf seine Verschwiegenheitspflicht, die er sogar auf Fahrtenbücher und ähnliches beziehe, sei mit dem Hinweis auf seine Mitwirkungsverpflichtung im Abgabenverfahren zu begegnen. Soweit in den Leistungslisten Namen oder Daten von Auftraggebern aufscheinen sollten, wäre eine Anonymisierung möglich gewesen. In anderem Zusammenhang habe der Beschwerdeführer bereitwillig von sich aus Namen von Klienten preisgegeben. Im Hinblick auf die widersprüchlichen bzw. fehlenden Angaben des Beschwerdeführers gehe die belangte Behörde davon aus, daß die oben dargelegten Kürzungen - der Vorentscheidung folgend - den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kämen. Die Steigerung der Gehaltsaufwendungen für die Ehegattin von S 296.419,94 im Jahr 1979 auf S 366.983,10 im Jahr 1980 sei nicht nachvollziehbar. Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers habe sich dessen Ehegattin nach einem Herzinfarkt im Jahr 1979 bis 31. Mai 1980 im Krankenstand befunden. Es sei daher nicht von einer betrieblichen Veranlassung der Gehaltssteigerung auszugehen. Es erscheine jedoch vertretbar, trotz der geschwächten Leistungsfähigkeit der Ehegattin im Jahr 1980 die Gehaltsaufwendungen in gleicher Höhe wie für das Jahr 1979 steuerlich zu berücksichtigen. Dies gelte auch für das Jahr 1981. Für die Folgejahre könnten die vom Beschwerdeführer vorgenommenen Gehaltssteigerungen in ihrem prozentuellen Ausmaß anerkannt werden. Dies gelte - beginnend ab dem Jahr 1980 - auch für die Gehaltsaufwendungen betreffend den Sohn des Beschwerdeführers. Die Unrichtigkeit der Behauptung des Beschwerdeführers, daß von seiner Gattin und seinem Sohn immer eine dem Gehalt entsprechende Arbeitsleistung erbracht worden sei, stehe im Hinblick auf die die Vorjahre betreffende Berufungsentscheidung und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 1989 fest. Dabei sei auch auf die Angabe des Beschwerdeführers zu verweisen, es sei bei Abschluß der Dienstverträge mit der Ehegattin und dem Sohn eine Unterbezahlung vereinbart worden.

Die Beschwerde macht geltend, es sei unzutreffend, dem Beschwerdeführer eine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht vorzuwerfen. Die Vorlage von Leistungslisten stünde in unvereinbarem Widerspruch zu der den Beschwerdeführer bindenden Verschwiegenheitspflicht. Bewußt aktenwidrig halte die belangte Behörde fest, daß dem Beschwerdeführer eine Abdeckung bzw. Anonymisierung der Namen oder anderen Daten von Auftraggebern in den Leistungslisten ohne weiteres möglich gewesen wäre. Es sei nämlich dem Beschwerdeführer in keinem einzigen Fall der Vorschlag der Vorlage von anonymisierten Leistungslisten gemacht worden. Im übrigen sei auch die Vorlage von anonymisierten Leistungsverzeichnissen standesrechtlich verpönt. Aus durch Anonymisierung verstümmelten Leistungsverzeichnissen könnten keine sachkräftigen Aussagen mehr gezogen werden. Es sei auch der Hinweis der belangten Behörde verfehlt, daß der Beschwerdeführer in anderem Zusammenhang bereitwillig von sich aus Namen von Klienten preisgegeben hätte. Dabei werde übersehen, daß alle diese Klienten der Abgabenbehörde bereits bekannt gewesen seien, weil dem Finanzamt ihre Vollmachten vorgelegt worden seien. Aus all dem ergebe sich, daß die belangte Behörde ihrer

Begründungspflicht nicht nachgekommen sei und teils verfälschte, teils aktenwidrige Begründungselemente in den angefochtenen Bescheid aufgenommen habe. Sie habe dadurch zu Unrecht den Anschein einer mangelnden Zuverlässigkeit der Angaben des Beschwerdeführers bzw. eine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren angenommen. Allein dadurch sei sie zu Unrecht von ihrer Befugnis zur Vornahme einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO ausgegangen. Auch der Vorwurf, der Beschwerdeführer habe sonst keine Anhaltspunkte für die Frage der Angemessenheit der Bezüge seiner Angehörigen geliefert, sei unzutreffend. Die Kürzungen der Gehaltsaufwendungen betreffend die Vorjahre seien damit begründet worden, daß keine Vollbeschäftigung der Ehegattin und des Sohnes des Beschwerdeführers vorgelegen wäre. Im seinerzeitigen Verwaltungsverfahren hätten sich die Ehegattin sowie der Sohn des Beschwerdeführers im Hinblick auf ihre Angehörigeneigenschaft der Zeugenaussage entschlagen. Im vorliegenden Verfahren habe der Sohn des Beschwerdeführers ausgesagt, daß seine Arbeitszeit von Anfang an eine 40-Stunden-Woche gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe selbst darauf hingewiesen, daß sein Sohn für die Absolvierung des Studiums rund zehn Jahre benötigt habe, wobei gerade im Hinblick auf seine Vollbeschäftigung diese außergewöhnliche Dauer des Hochschulstudiums gegeben gewesen sei. Die Höhe der bezahlten Gehälter betreffend habe der Beschwerdeführer darauf verwiesen, daß wegen einer wirtschaftlichen Krise in den Jahren 1972 und 1973 Lohnverzichte der Angehörigen erforderlich gewesen seien. Andere Angestellte hätten sich verständlicherweise geweigert, freiwillige Lohnkürzungen zu akzeptieren. Nach Besserung der wirtschaftlichen Situation des Einzelunternehmens seien die Gehälter der Angehörigen an die vergleichsweise höheren Gehälter der Mitarbeiter herangeführt worden. Tatsächlich seien die Familienangehörigen gemessen am Einkommen der übrigen Angestellten unterbezahlt gewesen. All dies habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt. Sie habe auch die Ehegattin des Beschwerdeführers, die an der Berufungsverhandlung am 10. November 1992 wegen eines Herzinfarktes nicht habe teilnehmen können, nicht vernommen. Die belangte Behörde hätte die Aussage des Sohnes des Beschwerdeführers in die Begründung des bekämpften Bescheides aufnehmen und in Würdigung dieser Aussage zum Ergebnis kommen müssen, daß - vor allem im Zusammenhalt mit der Dauer des Studiums - die Annahme einer Vollbeschäftigung des Sohnes des Beschwerdeführers im streitgegenständlichen Zeitraum erwiesen war und solcherart keine Gehaltskürzungen vorgenommen hätten werden dürfen. Die belangte Behörde hätte weiters bei der Einvernahme der Gattin des Beschwerdeführers Auskunft über das zeitliche und qualitative Ausmaß der Tätigkeiten erhalten und wäre auch in diesem Fall zur Auffassung gelangt, daß keine Gehaltskürzungen vorzunehmen wären. Der Sinngehalt der Aussage des Beschwerdeführers, daß Ehegattin und Sohn immer dem Gehalt entsprechende Arbeitsleistungen erbracht hätten, werde von der belangten Behörde bewußt und ausschließlich zum Nachteil des Beschwerdeführers verkannt. Diese Ausage sei so zu verstehen, daß eben zwar in einem bestimmten Zeitraum eine Unterbezahlung vorgelegen sei, keinesfalls aber an die betreffenden Personen überproportionale und durch deren Arbeitsleistung nicht gerechtfertigte Gehälter ausbezahlt worden seien. Die Berechtigung zur Schätzung liege nicht vor bzw. sei mangelhaft begründet. Der Hinweis auf das Vorerkenntnis sei unverständlich, weil die im Vorerkenntnis durch den Verwaltungsgerichtshof erkannte Divergenz bzw. Aktenwidrigkeit ohne jedwede Relevanz für das gegenständliche Verwaltungsverfahren sei, ein anderes Abgabenverfahren sowie einen anderen Sachverhalt betreffe, weshalb der Schluß auf die mangelnde Zuverlässigkeit der Angaben des Beschwerdeführers im gegenständlichen Zusammenhang unzulässigerweise gezogen werde. Unzutreffend bzw. ergänzungsbedürftig sei auch der Vorhalt, daß entsprechende Unterlagen für den Zeitraum 1979 ff gefehlt hätten. Zum Zeitpunkt des Abgabenverfahrens sei die Aufbewahrungsfrist für Unterlagen aus dem Jahr 1979 längst abgelaufen gewesen. Nach Ablauf der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht bestehe keine Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO. Der Beschwerdeführer habe alle Angaben gemacht bzw. Unterlagen vorgelegt, soweit dem nicht eine Verschwiegenheitspflicht entgegengestanden sei. Die belangte Behörde hätte daher nicht mit Schätzung vorgehen dürfen. Die Schätzung sei aber auch der Sache nach unrichtig vorgenommen worden. Der Betriebsprüfungsbericht habe angeführt, daß der Sohn des Beschwerdeführers ab Beendigung seines Studiums im Jahre 1985 seinem Gehalt entsprechende Arbeitsleistungen verrichtet habe. Diese Feststellung werde im angefochtenen Bescheid übernommen. Aus der Aufstellung der Kürzungen der Gehaltsaufwendungen ergebe sich jedoch, daß auch für die Jahre 1985 bis 1987 ein Abschlag der Gehaltsaufwendungen vorgenommen worden sei. Dies stehe mit der oben wiedergegebenen Feststellung in Widerspruch. Es sei neuerlich darauf zu verweisen, daß für den hier maßgeblichen Abgabenzeitraum die belangte Behörde keine wie immer gearteten Untersuchungen vorgenommen, geschweige denn einen Fremdvergleich hinsichtlich der Angemessenheit der an die Angehörigen des Beschwerdeführers gezahlten Gehälter vorgenommen habe. Schon die Betriebsprüfung habe sich ausschließlich auf die Vorjahre betreffende Erhebungen bezogen. Im

vorliegenden Verfahren habe sich die Behörde mit dem zeitlichen Ausmaß der von den Angehörigen des Beschwerdeführers erbrachten Arbeitsleistungen in keiner Weise auseinandergesetzt. Die belangte Behörde lege weder die Schätzungsgrundlagen noch die Schätzungsmethode offen, sodaß keine Möglichkeit bestehe, die Rechtmäßigkeit der vorgenommenen Schätzung zu überprüfen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich ist. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung aller steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1972 kann daher bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur eine Entlo

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at