

TE Vwgh Erkenntnis 1993/12/22 91/13/0128

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.12.1993

Index

22/02 Zivilprozessordnung;
27/01 Rechtsanwälte;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §148 Abs1;
BAO §151 Abs2;
BAO §273 Abs1;
EStG 1972 §19;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §20 Abs1 Z3;
EStG 1972 §20a Abs4;
EStG 1972 §4 Abs4 Z1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §45 Abs1;
EStG 1972 §46 Abs1 Z1;
LiebhabereiV §1 Abs2 Z2;
LiebhabereiV §1 Abs2;
LiebhabereiV §2 Abs4;
RAO 1868 §16 Abs2;
UStG 1972 §12 Abs2 Z2 litb;
UStG 1972 §18 Abs2 Z1;
UStG 1972 §21 Abs3;
UStG 1972 §4 Abs3;
UStG 1972 §4 Abs4;
ZPO §63;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):91/13/0133

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerden des Dr. W. Rechtsanwalt in X, gegen 1. den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 26. März 1991, Zlen. 6/4-4168/88-09, 6/4-4093/89-09, 6/4-4259/89-09, 6/4-4327/89-09, 6/4-4273/90-09, 6/4-4118/90-09, 6/4-4021/89-09, 6/4-4326/89-09 und 6/4-4113/90-09, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner 1988, März, Juli und September 1988 und Mai 1989, Zurückweisung von Berufungen jeweils gegen Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Juli 1982, Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1983 und die Folgejahre, für die Jahre 1988 und 1989 samt Folgejahren und Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Oktober 1987, ferner Abweisung von Anträgen auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1989 und 1990 samt Folgejahren sowie Einkommensteuervorauszahlungen für 1990 und die Folgejahre (91/13/0128), und 2. den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII) vom 26. März 1991, Zlen. 6/4-4327/89-09, 6/4-4168/88-09, 6/4-4113/90-09 und 6/4-4273/90-09, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1979 und 1980 sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1979 bis 1981, Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1974 bis 1978, ferner Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1986 und für das Jahr 1987 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 (91/13/0133),

Spruch

1. den Beschuß gefaßt:

Die zu 91/13/0128 protokolierte Beschwerde wird im Umfang der Anfechtung der Absprüche des dort angefochtenen Bescheides über die Abweisung von Anträgen auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1989 und 1990, je samt Folgejahren, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im übrigen werden beide Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 6.070,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist seit Oktober 1974 als Rechtsanwalt tätig und ermittelte in den Streitjahren die Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1972. Ab dem Jahre 1977 erwarb der Beschwerdeführer in stetig wachsendem Umfang Weingärten, Wiesen und Wälder und schickte sich an, auf diesen Grundstücken zum einen Baulichkeiten zu errichten und zum anderen Nutztiere zu halten, Holz zu schlägern, die bestehenden Weinkulturen zu nutzen und Buschenschank zu betreiben. Erstmals für das Jahr 1981 erklärte der Beschwerdeführer schließlich auch (negative) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Im Zuge einer die Zeiträume 1979 bis 1981 untersuchenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden vom Prüfer umfangreiche Feststellungen getroffen, denenzufolge im Bereich der Anwaltstätigkeit des Beschwerdeführers zahlreiche Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge als zu Unrecht geltend gemacht beurteilt wurden, während dem landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers vom Prüfer der Charakter einer Einkunftsquelle abgesprochen und dieser Betrieb demnach als Liebhaberei beurteilt wurde.

Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Prüfers an und erließ, teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens, dem Prüfungsergebnis entsprechende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1979 bis 1981. Der Beschwerdeführer trat der Beurteilung des Prüfers in nahezu allen Einzelheiten entgegen, berief gegen die erlassenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide, stellte seinerseits einen Antrag auf Wiederaufnahme von Abgabenverfahren betreffend die Jahre 1974 bis 1978 und hielt auch in seinen Abgabenerklärungen der folgenden Jahre an den von ihm eingenommenen Standpunkten weitgehend fest. Dies wiederum veranlaßte das Finanzamt, in den Veranlagungen der folgenden Jahre von den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers im Sinne der als Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Sachbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 abzuweichen und zudem die Abgabenbescheide 1983 bis 1989 nur als vorläufige Abgabenfestsetzungen nach § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen.

In dem etwas mehr als acht Jahre währenden Zeitraum zwischen dem Einlangen der Berufung des Beschwerdeführers

gegen die als Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide und der Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über diese Berufung entwickelte sich zwischen dem Beschwerdeführer und dem Finanzamt ein reges verfahrensrechtliches Geschehen, welches das Bild der Aktenlage durch eine Unzahl von Anträgen, Bescheiden und Rechtsmitteln prägt.

Mit dem in der zu hg. 91/13/0128 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über Berufungen des Beschwerdeführers gegen solche, im folgenden noch darzustellende Bescheide, welche nicht zu den im § 260 Abs. 2 BAO aufgezählten Entscheidungen zu zählen sind. Mit dem in der zu hg. 91/13/0133 protokollierten Beschwerde angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über Berufungen des Beschwerdeführers gegen im folgenden noch darzustellende Bescheide der im § 260 Abs. 2 BAO genannten Art im Berufungssenat.

Mit Ausnahme einer einzigen in dem zu 91/13/0128 angefochtenen Bescheid getroffenen Entscheidung begehrte der Beschwerdeführer in seinen Beschwerden die Aufhebung der angefochtenen Bescheide aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und ihrer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und Gegenschriften erstattet, in welchen sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden beantragt. Im Verfahren über die zu 91/13/0133 protokollierte Beschwerde haben die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens weitere Schriftsätze erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beschlossen, die vorliegenden Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung zu verbinden, und hat über die Beschwerden erwogen:

1. Zu den Entscheidungen des zu 91/13/0128 in Beschwerde gezogenen Bescheides:

1.1. Bescheide betreffend Umsatzsteuervorauszahlung für die Monate Jänner, März, Juli und September 1988 sowie Mai 1989 (Spruchpunkte 1 bis 3 des angefochtenen Bescheides):

Die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes über Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die angeführten Monate wies die belangte Behörde mit der Begründung zurück, daß die Berufungen deswegen unzulässig seien, weil es ihnen an einem Anfechtungsgegenstand fehle; die bekämpften Vorauszahlungsbescheide für einzelne Monate des Jahres 1988 und einen Monat des Jahres 1989 seien nämlich durch Erlassung der vorläufigen Jahresumsatzsteuerbescheide 1988 und 1989 vom 28. Mai 1990 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Der Beschwerdeführer bekämpft diese Beurteilung, indem er ins Treffen führt, daß die nachträglich erlassenen Jahresumsatzsteuerbescheide nicht in Rechtskraft erwachsen, sondern von ihm mit Berufung bekämpft worden seien.

Dieses Vorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit der behördlichen Beurteilung nicht auf. Nach der Bestimmung des § 21 Abs. 3 UStG 1972 kann das Finanzamt eine Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen solange vornehmen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum enthaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Nun ist ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen zwar im vollen Umfang anfechtbar, hat aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch die Erlassung eines Umsatzsteuerbescheides, der den gleichen Zeitraum erfaßt, außer Kraft gesetzt wird, sodaß er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann (vgl. hiezu Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV, Anm. 41 zu § 21 UStG 1972, mit Nachweisen der hg. Judikatur). Zutreffend ist demnach die belangte Behörde davon ausgegangen, daß mit dem Ergehen der Jahresumsatzsteuerbescheide über die Jahre 1988 und 1989 die mit den Berufungen des Beschwerdeführers bekämpften Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide über in diesen Jahren gelegene Monate aus dem Rechtsbestand ausgeschieden waren. Daß der Beschwerdeführer die Jahresumsatzsteuerbescheide ebenso mit Berufung bekämpft hatte, konnte daran deswegen nichts ändern, weil gemäß § 254 BAO durch Einbringung einer Berufung die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt wird. Daß die belangte Behörde in Wahrnehmung ihrer in § 278 BAO statuierten Obliegenheit den Wegfall des Anfechtungsgegenstandes zum Anlaß genommen hat, die dagegen erhobenen Berufungen des Beschwerdeführers aus diesem Grunde zurückzuweisen, war somit nicht rechtswidrig.

1.2. Bescheide betreffend Zurückweisung der Berufungen des Beschwerdeführers gegen Bescheide betreffend Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Juli 1982, Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 1983 und die

Folgejahre, Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 1988 und die Folgejahre, Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 1989 und die Folgejahre sowie Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis Oktober 1987 (Spruchpunkte 4 bis 6 des angefochtenen Bescheides):

Das Finanzamt hatte die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die genannten Bescheide des Finanzamtes betreffend Vorauszahlung von Umsatz- und Einkommensteuer mit der Begründung zurückgewiesen, daß die bekämpften Vorauszahlungsbescheide durch die Erlassung der diese Zeiträume betreffenden Jahresabgabenbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien, was die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen unzulässig mache. Die belangte Behörde wies die gegen diese Zurückweisungsbescheide erhobenen Berufungen des Beschwerdeführers als unbegründet ab und trat der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung bei.

Der Beschwerdeführer bekämpft den angefochtenen Bescheid in diesem Umfang mit dem schon zu Pkt. 1.1. wiedergegebenen Argument, es seien die ergangenen Jahreseinkommen- und Umsatzsteuerbescheide nicht rechtskräftig, sondern von ihm mit Berufung bekämpft worden.

Für die bekämpfte Bestätigung der Zurückweisungsbescheide betreffend die Berufung gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide ist der Beschwerdeführer auf die zu Pkt. 1.1. getroffenen Ausführungen zu verweisen. Für Einkommensteuervorauszahlungsbescheide kann nichts anderes gelten. Daß Bescheide über die Festsetzung der auf die Einkommensteuer nach § 45 Abs. 1 EStG 1972 zu entrichtenden Vorauszahlungen mit der Erlassung des Veranlagungsbescheides aus dem Rechtsbestand ausscheiden, folgt schon aus der Bestimmung des § 46 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972, nach welcher die für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird. Eine Bekämpfung der erlassenen Jahresveranlagungsbescheide im Rechtsmittelwege konnte an der Beseitigung der vorangegangenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheide im Gesichts der Bestimmung des § 254 BAO nichts ändern; die vom Finanzamt in seinem Zurückweisungsbescheid vom 22. Mai 1990 zitierten vorläufigen Einkommensteuerbescheide 1988 und 1989 hat der Beschwerdeführer im übrigen gar nicht bekämpft. Der angefochtene Bescheid ist somit auch in den zu diesem Punkt getroffenen Entscheidungen nicht rechtswidrig.

1.3. Bescheide betreffend Abweisung von Anträgen des Beschwerdeführers auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 1989 und 1990 (Spruchpunkte 7 und 8 des angefochtenen Bescheides):

Die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes über die Abweisung seiner Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1989 und die Folgejahre und für 1990 und die Folgejahre wies die belangte Behörde deswegen als unbegründet ab, weil die Ausführungen des Beschwerdeführers in seinen Herabsetzungsanträgen lediglich allgemein gehalten und deshalb nicht geeignet gewesen wären, eine Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen zu rechtfertigen; sei doch ein Antrag des Steuerpflichtigen auf Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen durch entsprechende Angaben über die sich voraussichtlich ergebende Steuer zu untermauern.

Der Beschwerdeführer tritt der Ansicht der belangten Behörde erkennbar mit dem Argument entgegen, daß die Beurteilung seines landwirtschaftlichen Betriebes als Liebhaberei in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sei; dieser Verfahrensmangel belaste auch die von der belangten Behörde bestätigte Abweisung seiner Herabsetzungsanträge betreffend die Einkommensteuervorauszahlungen mit Rechtswidrigkeit.

Eine Auseinandersetzung mit diesem Beschwerdevorbringen ist entbehrlich, weil die von der belangten Behörde bestätigte Abweisung der Herabsetzungsanträge des Beschwerdeführers diesen in seinen Rechten aus folgenden Gründen nicht verletzen konnte:

Mit Bescheid vom 28. Mai 1990 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1989 vorläufig festgesetzt. Mit Bescheid gleichen Datums erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1990 und die Folgejahre in Höhe von Schilling Null. War im Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides die - wenn auch vorläufige - Veranlagung für das Jahr 1989 bereits erfolgt, dann galt für die Abweisung eines auf die Vorauszahlungen dieses Jahres bezughabenden Antrages des Beschwerdeführers sinngemäß das zu Pkt. 1.2. Erörterte. Wie die Berufung gegen einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid des Jahres 1989 mit dem Ergehen der Jahresveranlagung für dieses Jahr ihren Anfechtungsgegenstand verlieren mußte und damit unzulässig wurde, war auch dem im Rechtsmittelwege verfochtenen Begehr auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für dieses Jahr der

Beschwerdegegenstand entzogen, sodaß eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers durch die von der belangten Behörde bestätigte Abweisung seines Herabsetzungsantrages hinsichtlich dieses Jahres schon aus dem dargestellten Grund nicht in Betracht kommt. Da die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1990 und die Folgejahre aber im Zuge der Veranlagungen der Jahre 1988 und 1989 bescheidmäßig auf Schilling Null herabgesetzt wurden, konnte die von der belangten Behörde ungeachtet dessen bestätigte Abweisung seines Herabsetzungsantrages betreffend die Einkommensteuervorauszahlungen für 1990 und die Folgejahre den Beschwerdeführer in seinen Rechten ebensowenig verletzen.

Es mangelt dem Beschwerdeführer in der Anfechtung der zu diesem Punkt erörterten Entscheidungen des angefochtenen Bescheides somit an der Beschwerdelegitimation.

1.4. Die im angefochtenen Bescheid gemäß § 274 Abs. 1 BAO ausgesprochene Erklärung der vom Beschwerdeführer gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 27. Februar 1990 betreffend Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1990 und die Folgejahre erhobenen Berufung als gegenstandslos geworden, ließ der Beschwerdeführer unbekämpft (Spruchpunkt 9 des angefochtenen Bescheides).

1.5. Es war die zu 91/13/0128 protokolierte Beschwerde somit im Umfang ihrer Bekämpfung des angefochtenen Bescheides in seinen Absprüchen über die Abweisung der Anträge auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 1989 und die Folgejahre und für 1990 und die Folgejahre gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 3 VwGG unter Bedachtnahme auf § 12 Abs. 3 VwGG zurückzuweisen, während sie im übrigen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

2. Zu den Entscheidungen des zu 91/13/0133 in Beschwerde gezogenen Bescheides:

2.1. Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens über Einkommensteuer 1979 und 1980 (Spruchpunkt 1 des angefochtenen Bescheides):

Die vom Finanzamt auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1979 bis 1981 erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1979 und 1980 wurden für diese Streitjahre in Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO erlassen. Die auch gegen die Wiederaufnahmbescheide gerichtete Berufung des Beschwerdeführers wies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit der Begründung ab, daß der Beschwerdeführer das Hervorkommen neuer Tatsachen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung inhaltlich gar nicht bestreite, vielmehr selbst seinerseits einen Wiederaufnahmeantrag für frühere Besteuerungsperioden gestellt habe.

Die den angefochtenen Bescheid auch in diesem Umfang bekämpfende Beschwerde läßt, wie schon die Berufung des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren, erneut kein Sachvorbringen erkennen, welches sich als Bestreitung des Umstandes erkennen ließe, daß die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen - ungeachtet ihrer sachlichen und rechtlichen Bestreitung durch den Beschwerdeführer - der von der Behörde verfügten Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1979 und 1980 nach Maßgabe der Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO ausreichende Deckung boten. Die im angefochtenen Bescheid entschiedene Bestätigung der bekämpften Wiederaufnahmbescheide erweist sich weder als substantiiert angefochten, noch der Aktenlage nach als rechtswidrig.

2.2. Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1979 bis 1981 (Spruchpunkt 1 des angefochtenen Bescheides):

Diese Bescheide stehen sachlich im Zentrum der Beschwerde. Die vom Beschwerdeführer gerügte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Umfang der über diese Bescheide ergangenen Absprüche wird im folgenden, ausgehend von den Feststellungen des abgabenbehördlichen Prüfers, für die im einzelnen bekämpften Punkte gesondert untersucht.

Soweit der Beschwerdeführer den für das Jahr 1981 erlassenen Bescheiden unter dem erkennbaren Gesichtspunkt ihrer Rechtswidrigkeit aus dem Grunde der Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Behauptung entgegtritt, daß der Prüfer das Jahr 1981 dem Inhalt seines Auftrages nach gar nicht prüfen hätte dürfen, ist dieses Vorbringen nicht geeignet, der Beschwerde zu einem Erfolg zu verhelfen. Die belangte Behörde hat zum einen recht damit, daß die Anführung lediglich der Jahre 1979 und 1980 in dem gemäß § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Prüfungsbericht auf einem offenkundigen Versehen des Prüfers beruhte, weil der Inhalt des Berichtes das Jahr 1981 tatsächlich vollinhaltlich mitumfaßt. Ferner läßt sich dem im Arbeitsbogen des Prüfers einliegenden Prüfungsauftrag entnehmen,

daß er zwar zunächst nur die Streitjahre 1979 und 1980 enthalten hatte, durch einen handschriftlichen Zusatzauftrag des Finanzamtes aber noch vor Beginn der Prüfung auch auf das Jahr 1981 erstreckt worden war. Ob diese Erstreckung des Prüfungsauftrages dem Beschwerdeführer in der nach § 148 Abs. 1 BAO vorgesehenen Weise zur Kenntnis gebracht worden war, braucht im Beschwerdefall nicht untersucht zu werden. Es bedeutete nämlich auch eine gegebenenfalls vorgelegene Verletzung der Ordnungsvorschrift des § 148 Abs. 1 BAO nicht, daß eine Verwertung von Ergebnissen der durchgeföhrten Prüfung unzulässig wäre, wie dies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1980, 3431/78, zutreffend erkannt hat.

2.2.1. Zu den Einkünften und Umsätzen des Beschwerdeführers aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt:

2.2.1.1. Einnahmenermittlung:

Zu Tz. 11 des Prüfungsberichtes hatte der Prüfer beanstandet, daß Zahlungseingänge auf dem Honorarkonto des Kreditinstitutes des Beschwerdeführers in der Honoraraufstellung nicht enthalten gewesen seien und von diesem nicht hätten aufgeklärt werden können. Dies führte zu Einnahmenhinzurechnungen für das Jahr 1979 in Höhe von S 90.401,07, für das Jahr 1980 in Höhe von S 25.176,12 und für das Jahr 1981 in Höhe von S 9.746,52.

In seiner Berufung trat der Beschwerdeführer den Hinzurechnungen für das Jahr 1979 im vollen Umfang, für das Jahr 1980 im Umfang eines Betrages von S 20.176,12 und für das Jahr 1981 im Umfang eines Betrages von S 1.448,-- entgegen. Da es dem Beschwerdeführer gelang, die von ihm bestrittenen Einnahmenhinzurechnungen dem Prüfer gegenüber aufzuklären, schlug der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 29. April 1983 eine Reduzierung dieser Hinzurechnungen im bekämpften Umfang vor, welcher in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24. Oktober 1989 Rechnung getragen wurde.

Im angefochtenen Bescheid hielt die belangte Behörde am Ergebnis der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung fest, daß dem Berufungsbegehren zu diesem Punkt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung weitestgehend entsprochen worden sei, und der Beschwerdeführer im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz diesen Punkt nicht mehr erwähnt habe.

Der Beschwerde kann zu diesem Punkt die Behauptung des Beschwerdeführers entnommen werden, daß ihm die von der Behörde gefundenen Beträge nicht nachvollziehbar seien und er nicht verpflichtet sei, einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu begründen.

Eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers liegt schon deswegen nicht vor, weil mit dem zu diesem Punkt von der belangten Behörde gleichlautend mit dem Inhalt der Berufungsentscheidung gefundenen Ergebnis dem Berufungsbegehren des Beschwerdeführers nicht bloß, wie die belangte Behörde meint, teilweise, sondern dem Inhalt des Berufungsbegehrens nach vollständig entsprochen wurde. Jene Einnahmenhinzurechnungen in den Streitjahren 1980 und 1981, welche aufrecht blieben, hat der Beschwerdeführer in seiner Berufung nämlich ausdrücklich nicht bekämpft.

2.2.1.2. Durchlaufende Posten:

Zu Tz. 12 des Prüfungsberichtes hatte der Prüfer die durchlaufenden Posten in Anwendung des§ 4 Abs. 4 UStG 1972 mit dem dort genannten Pauschalbetrag von 10 % von den festgestellten Einnahmen mit der zu Tz. 10 des Berichtes gegebenen Begründung ermittelt, daß keine genau überprüfbaren Aufzeichnungen der durchlaufenden Posten vorlägen. Die daraus resultierenden Beträge an durchlaufenden Posten beliefen sich auf S 77.725,64 für das Jahr 1979, S 79.016,98 für das Jahr 1980 und S 92.685,42 für das Jahr 1981.

In seiner Berufung behauptete der Beschwerdeführer, daß es entgegen der Behauptung des Prüfers sehr wohl genau überprüfbare Aufzeichnungen über die durchlaufenden Posten gebe, welche der Prüfer von ihm allerdings nicht verlangt habe; der Beschwerdeführer werde diese Aufzeichnungen dem Finanzamt persönlich vorlegen. Es sei die Richtigkeit seiner Erklärungen anhand der vorgelegten Belege und dem noch vorzulegenden Namensverzeichnis der Klienten, für welche Durchlaufer von ihm bezahlt worden seien, leicht zu überprüfen.

In seiner Stellungnahme vom 29. April 1983 trat der Prüfer den Berufungsbehauptungen mit dem Hinweis darauf entgegen, daß die Möglichkeit der Überprüfung durchlaufender Posten schon an der Angewohnheit des Beschwerdeführers scheitere, Honorarnoten nicht auszustellen, wodurch sich schon die Einnahmenüberprüfung überaus schwierig gestaltet hätte. Mit Schreiben vom 22. November 1985 wurde dem Beschwerdeführer dies vorgehalten und er dazu eingeladen, eine Begründung für die behauptete leichte Überprüfbarkeit der durchlaufenden

Posten zu geben. Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt mit der Behauptung, ein Namensverzeichnis jener Personen zu haben, für welche er Gerichtskostenmarken und Bundesstempelmarken geklebt habe. Er habe komplette Aufzeichnungen über die Barauslagen, bei denen stünde, für wen sie ausgelegt worden seien, verfüge dazu noch über die Überweisungsbelege und Quittungen und beantrage, in diese Einsicht zu nehmen. Dem trat der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 22. April 1986 erneut mit der Erklärung entgegen, daß aus den vorhandenen Aufzeichnungen eine leichte Überprüfbarkeit der durchlaufenden Posten tatsächlich nicht möglich gewesen sei, weil die Überprüfung vorausgesetzt hätte, daß der Prüfer aus dem vorhandenen Belegmaterial die nötigen Aufzeichnungen selbst angefertigt hätte. In seiner Stellungnahme vom 16. Dezember 1986 ergänzte der Prüfer dazu, daß die Belege für die Barauslagen zwar tatsächlich vorhanden gewesen, jedoch in Mappen des Klientenaktes eingehaftet und ohne System seit Bestehen der Kanzlei gesammelt worden seien. Die in den Umsatzsteuererklärungen beantragten Summen der vom Beschwerdeführer als durchlaufende Posten bezeichneten Positionen hätten insgesamt Barauslagen dargestellt, welche unter diesem Titel ohnehin anerkannt worden, jedoch mit durchlaufenden Posten für Zwecke der Umsatzsteuer nicht identisch seien.

In der Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 1989 hielt das Finanzamt an der Berechtigung der Ermittlung der durchlaufenden Posten im Wege des § 4 Abs. 4 UStG 1972 unter Hinweis auf die Stellungnahmen des Prüfers und die Bestimmung des § 18 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 fest, wobei sich unter Bedachtnahme auf die zu Pkt. 2.2.1.1. dargestellte Reduzierung der Einnahmenhinzurechnungen im Ergebnis Beträge an durchlaufenden Posten von S 68.685,53 für das Jahr 1979, S 76.999,37 für das Jahr 1980 und S 92.540,62 für das Jahr 1981 ergaben. Dem trat der Beschwerdeführer in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der Wiederholung seiner Behauptung entgegen, daß die steuerpflichtigen Entgelte aus seinen Aufzeichnungen ohne Rechenoperationen leicht nachprüfbar und ersichtlich seien; er lasse sich seine Buchhaltung nicht grundlos verwerfen.

Die belangte Behörde hielt im angefochtenen Bescheid an dem vom Finanzamt eingenommenen Standpunkt fest. Für Zwecke der Umsatzbesteuerung könne es als ausreichend angesehen werden, wenn ein Rechtsanwalt oder Notar ein Hilfsbuch führe, in welchem einerseits alle Einkäufe von Bundesstempel- und Gerichtskostenmarken unter Angabe des Einkaufsdatums, der Menge und des Wertes aufschienen, und welches andererseits in chronologischer Reihenfolge die Beträge der jeweils für die Klienten verwendeten Marken unter Angabe des Datums, der Verwendung und der Sache samt Aktenzahl aufweise. Da nach den Feststellungen des Prüfers die vom Beschwerdeführer behauptete Überprüfung aber nur dann möglich gewesen wäre, wenn der Prüfer selbst aus dem vorhandenen Belegmaterial die erforderlichen Aufzeichnungen hergestellt hätte, erweise sich die Schätzung in Höhe des Pauschalabzuges von 10 % als berechtigt. Es könne sich der Beschwerdeführer im übrigen insoweit nicht als beschwert erachten, als die in seinen Erklärungen angegebenen durchlaufenden Posten in zwei Streitjahren ohnehin unter dem 10-%igen Pauschalbetrag gelegen wären.

In seiner Beschwerde macht der Beschwerdeführer geltend, daß die von ihm als Zeugin beantragte Sekretärin bewiesen hätte, daß er ein Stempelbuch führe, welchem in chronologischer Reihenfolge die Beträge der jeweils für die Klienten verwendeten Stempelmarken entnommen hätte werden können, wobei die Geschäftszahl auf dem Beleg stünde. Dieses Buch sei immer noch vorhanden, der Prüfer habe es nicht verlangt, der belangten Behörde sei vorzuwerfen, die beantragte Zeugin nicht vernommen zu haben.

Auch zu diesem Punkt wurde der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten nicht verletzt. Zwar trifft der Hinweis des angefochtenen Bescheides, daß die 10-%igen Pauschalbeträge für zwei Streitjahre ohnehin über den vom Beschwerdeführer erklärten durchlaufenden Posten gelegen wären, weshalb sich der Beschwerdeführer durch diese Vorgangsweise insoweit nicht beschwert erachten könne, nur für ein Streitjahr, nämlich das Jahr 1981 zu, weil die schon in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Reduzierung der Einnahmenhinzurechnungen für das Jahr 1979 auch den 10-%igen Pauschalbetrag der durchlaufenden Posten dieses Jahres wieder unter jenen Wert sinken ließ, welchen der Beschwerdeführer erklärt hatte. Es erweist sich aber die im angefochtenen Bescheid gebilligte Vorgangsweise des Prüfers als berechtigt. Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1972 gehören nicht zur Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer jene Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgibt (durchlaufende Posten). Bei Rechtsanwälten und Notaren gehören zu diesen Posten unter anderem auch die Gerichtsgebühren und Stempelkosten, weil der Anwalt oder Notar für diese nach außen hin für jedermann erkennbar im Namen seines Klienten tätig wird; nicht hingegen zählen zu diesen Posten Postspesen und sonstige Barauslagen, die von den Klienten vergütet werden, da solche Spesenbeträge zwar auf Rechnung, jedoch nicht im Namen des Klienten geleistet werden (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur

Mehrwertsteuer III, Anm. 202 zu § 4 UStG 1972, sowie das an dieser Stelle zitierte hg. Erkenntnis vom 2. Oktober 1956, 1813/55). Gemäß § 18 Abs. 1 UStG 1972 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung im Inland Aufzeichnungen zu führen. Dieser Aufzeichnungspflicht ist nach der Bestimmung des § 18 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. dann genügt, wenn sämtliche Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufgezeichnet werden, daß zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf die Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfallen. Rechtsanwälte und Notare sind nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 befugt, zur Abgeltung der zahlreichen kleinen Beträge an durchlaufenden Posten, insbesondere der Gerichtsgebühren und Stempelkosten, einen Pauschalabzug von 10 vom Hundert der gesamten vereinnahmten Beträge nach Abzug der anderen Beträge an durchlaufenden Posten wie der Streit- oder Vergleichssumme und der Hypothekengelder vorzunehmen. Der von der belangten Behörde unter Berufung auf die von ihr zitierte Literatur und Judikatur vertretenen Auffassung, daß es nicht bloß dem Rechtsanwalt oder Notar freistehet, von der Pauschalregelung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 Gebrauch zu machen, sondern auch der Abgabenbehörde unbenommen bleibe, den Pauschalabzug im Besteuerungsverfahren zu verwenden, wenn der Rechtsanwalt oder Notar seine Barauslagen in seinen Aufzeichnungen nicht sachlich aufgegliedert habe, pflichtet der Verwaltungsgerichtshof weiterhin bei. Für die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung, den Anforderungen des § 18 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 entsprechende Aufzeichnungen über die durchlaufenden Posten geführt zu haben, ist er den Beweis im Verwaltungsverfahren schuldig geblieben. Weder ist der Beschwerdeführer der Feststellung des Prüfers, daß die als durchlaufende Posten erklärten Beträge auch Auslagen für Postwertzeichen und sonstige, rechtlich nicht als durchlaufende Posten anzusehende Barauslagen enthalten hatten, substantiiert entgegengetreten, noch hat er seine in der Berufung gemachte Ankündigung, genau überprüfbare Aufzeichnungen über die durchlaufenden Posten dem Finanzamt vorzulegen, der Aktenlage nach verwirklicht. Mit der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, die Vernehmung seiner Sekretärin zum Beweis dafür beantragt zu haben, daß er das im angefochtenen Bescheid dargestellte Stempelbuch ohnehin geführt habe, entfernt sich der Beschwerdeführer von der Aktenlage. Einen solchen Beweisantrag hat er nicht gestellt. Ob die belangte Behörde verpflichtet gewesen wäre, diese Beweisaufnahme durchzuführen, braucht demnach nicht erörtert zu werden.

Wenn die belangte Behörde den Bekundungen des Prüfers über das Fehlen tauglicher Aufzeichnungen über durchlaufende Posten Glauben geschenkt und der vom Finanzamt vorgenommenen Ermittlung der durchlaufenden Posten auf dem Wege des § 4 Abs. 4 UStG 1972 gefolgt ist, kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

2.2.1.3. Privatnutzung der Kanzleiräume:

Zu Tz. 13 des Prüfungsberichtes setzte der Prüfer für die private Nutzung der Kanzleiräume des Beschwerdeführers in den Jahren 1980 und 1981 einen Privatanteil von je S 6.000,-- brutto an. Es habe der Beschwerdeführer während der Dauer der Betriebsprüfung gemeinsam mit seiner nachmaligen Ehegattin und seinen beiden Kindern einen Teil der Kanzleiräume zu Wohnzwecken benutzt; da im Zeitraum 1979/80 vom Beschwerdeführer bereits Haushaltsgäte angeschafft worden seien, am Ort des landwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers laut seinen eigenen Angaben jedoch weder Strom- noch Wasseranschlüsse vorhanden seien, müsse ein Großteil der als Betriebsausgaben geltend gemachten Energieaufwendungen auf private Zwecke entfallen.

In seiner Berufung trat der Beschwerdeführer dem mit der Erklärung entgegen, daß er irrtümlich nicht mitgeteilt habe, bis zur Geburt seines ersten Kindes im Oktober 1980 auf seinem landwirtschaftlichen Betrieb gewohnt zu haben. Es sei demnach für das Jahr 1980 lediglich ein Privatanteil in der Höhe von S 1.000,-- als Ansatz gerechtfertigt.

Mit Vorhalt vom 22. November 1985 konfrontierte das Finanzamt den Beschwerdeführer damit, daß im Zeitraum 1979/80 bereits Haushaltsgäte angeschafft worden seien, am Ort seines landwirtschaftlichen Betriebes weder Strom- noch Wasseranschlüsse vorhanden gewesen seien und die dortige Wohngelegenheit aus einem Geräteschuppen bestanden habe, sodaß eine private Nutzung der Kanzleiräume jedenfalls ab Beginn des Jahres 1980 angenommen werden müsse. Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt mit der Erklärung, daß sein Kühlschrank am Ort des landwirtschaftlichen Betriebes mit Flüssiggas betrieben werde und zusammen mit dem Gasherd im Geräteschuppen gestanden sei. Der Prüfer äußerte dazu in einer Stellungnahme, daß er den vom Beschwerdeführer angesprochenen Gaskühlschrank nicht gemeint habe. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz setzte der Beschwerdeführer den behördlichen Argumenten den Umstand entgegen, daß er in seiner Landwirtschaft ein Aggregat habe, mit welchem er Elektrogeräte betreiben könne. Zum Beweis dafür, daß er bis Oktober 1980 am Ort seines landwirtschaftlichen Betriebes gewohnt habe, beantragte er

die Vernehmung seiner Gattin unter seiner Adresse.

Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß die Darstellung des Beschwerdeführers nicht glaubhaft sei. Dieser habe nämlich in einer Eingabe vom 2. März 1982 erklärt, derzeit mit seiner Familie in der Rechtsanwaltskanzlei das Konzipientenzimmer und den Büromaterialienabstellraum zu bewohnen und am Ort seines landwirtschaftlichen Betriebes für seine Familie Wohnfläche zu schaffen. Daraus ergebe sich zwingend, daß das am Ort des landwirtschaftlichen Betriebes befindliche Wohngebäude im Jahr 1982 noch nicht bezugsfertig gewesen sei. Es widerspreche der Lebenserfahrung, daß jemand, der es zu einem späteren Zeitpunkt in Kauf nehme, Büroräume deshalb zu bewohnen, weil das zukünftige, der Familie als Wohnsitz dienende Wohngebäude gerade erst geschaffen werde, im Gegensatz dazu zu einem früheren Zeitpunkt das gerade im Bau befindliche Gebäude bewohnt und dort Waschmaschine und Tiefkühltruhe installiert hätte.

In der Beschwerde wendet der Beschwerdeführer ein, ohnehin nie behauptet zu haben, am Ort seines landwirtschaftlichen Betriebes Waschmaschine oder Tiefkühltruhe installiert zu haben. Diese Geräte seien immer in der Kanzlei gestanden. Dennoch habe er bis zur Geburt der Kinder auf der Landwirtschaft gewohnt, danach in den Kanzleiräumen und danach wieder in der Landwirtschaft; die von ihm beantragte Zeugin sei zu Unrecht nicht vernommen worden; hätte die Behörde ihn vom Zustellanstand betreffend die beantragte Zeugin verständigt, dann hätte er die Zustelladresse bekanntgegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof kann auch in diesem Punkte eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers nicht sehen. Zunächst gesteht er selbst in der Beschwerde zu, daß durch die Installation von Geräten in den Kanzleiräumlichkeiten Energieaufwand entstand, der nicht dem Betrieb seiner Rechtsanwaltskanzlei zuzuordnen war. Einschlußweise folgt daraus jedenfalls ein Aufenthalt des Beschwerdeführers und seiner nachmaligen Gattin in den Kanzleiräumlichkeiten auch in einem Ausmaß, das aus der Installation privat genutzter Geräte in diesen Räumlichkeiten zwangsläufig folgt. Ob der Beschwerdeführer mit seiner nachmaligen Gattin vor der Geburt seines ersten Kindes die Zeiten seines Aufenthaltes auf der Baustelle seines landwirtschaftlichen Betriebes in einem Ausmaß einrichtete, welches es rechtfertigte, davon zu reden, er habe dort (auch) "gewohnt", stehe dahin. In dem von der belangten Behörde bestätigten schätzungsweisen Ansatz eines Anteils von 5 6.000,-- an nicht betrieblich aufgewendeten Energiekosten der Kanzleiräumlichkeiten kann nach Lage des Falles eine behördliche Fehleinschätzung nicht erkannt werden. Wenn die Vernehmung der Gattin des Beschwerdeführers seinen und ihren Aufenthalt in der fraglichen Zeit in der Baustelle des landwirtschaftlichen Betriebes in beträchtlichem Maße ergeben hätte, wäre der von der Behörde bestätigte Ansatz des Privatanteils nach den dargestellten Überlegungen dennoch nicht unangemessen erschienen. Ob die Behörde verpflichtet gewesen wäre, den Beschwerdeführer von der Unzustellbarkeit der Ladung an seine Gattin unter jener Adresse in Kenntnis zu setzen, welche er in seinem Beweisantrag selbst genannt hatte, kann demnach auf sich beruhen.

2.2.1.4. Vorsteuerabzug:

Zu Tz. 15 des Prüfungsberichtes ermittelte der Prüfer mangels Überprüfbarkeit der erklärten Vorsteuerbeträge in den Aufzeichnungen der Streitjahre die Vorsteuer nach Ausgaben, für welche ein Vorsteuerabzug in Frage komme, und schied dementsprechend Vorsteuerabzüge für Kraftfahrzeugaufwendungen nach § 20a EStG 1972, den Pauschalbetrag nach § 4 Abs. 6 EStG 1972, für den Lohnaufwand der Raumpflegerin, für Abschreibungsbeträge, Kreditzinsen und Versicherungsprämien ebenso aus wie für die im folgenden noch zu erörternden Positionen nicht anerkannter Betriebsausgaben und des reklamierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

In der Berufung wandte sich der Beschwerdeführer zu diesem Punkt vornehmlich gegen die Ausscheidung von Ausgaben im Zusammenhang mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb und behauptete, daß die vom Prüfer ermittelten Vorsteuerbeträge nicht nachvollziehbar seien.

Der Prüfer verwies in seiner Stellungnahme vom 29. April 1983 auf die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung schon der Jahre 1976 bis 1979 erfolgte Umsatzsteuerrevision für den Zeitraum 1979 und Jänner bis Oktober 1980, deren dem Beschwerdeführer bekanntgegebene Ergebnisse er übernommen habe, und bemerkte, daß die vorhandenen Aufzeichnungen und die Mängelhaftigkeit der Belege den Beschwerdeführer zum Vorsteuerabzug überhaupt nicht berechtigt hätten. Mit Vorhalt vom 22. November 1985 wurde dem Beschwerdeführer eine detaillierte Ermittlung der anerkannten Vorsteuerbeträge bekanntgegeben. Diesen Vorhalt beantwortete der Beschwerdeführer mit der Wiederholung seiner Behauptung, daß seine Aufzeichnungen nicht mängelhaft gewesen seien.

In der Berufungsvorentscheidung wurde dem Berufungsbegehren des Beschwerdeführers zu diesem Punkt insoweit stattgegeben, als der Vorsteuerabzug für die Kosten einer in Wien zum Zwecke der Verrichtung von Tagsatzungen gemieteten Wohnung für die Jahre 1979 und 1980 berücksichtigt wurde. Im übrigen verwies das Finanzamt hinsichtlich der geltend gemachten Vorsteuern für Auslagen des landwirtschaftlichen Betriebes auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972 in seiner für die Streitjahre in Geltung gestandenen Fassung und für die als Aufwendungen der Lebensführung beurteilten Positionen auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972. Eine Anrechnung von Vorsteuern für "Kammer" und "Versicherungen" käme ebenso wie eine solche für Löhne zufolge Fehlens der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 nicht in Betracht, der Anrechnung von Vorsteuer für das Kraftfahrzeug stünde § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 entgegen; Umsatzsteuer für Telefongebühren habe dem Beschwerdeführer aus dem Grunde des § 6 Z. 7 UStG 1972 nicht in Rechnung gestellt werden können, Umsatzsteuer für Kreditzinsen aus dem Grunde des § 6 Z. 8 lit. a UStG 1972 nicht.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz trat der Beschwerdeführer dieser Beurteilung in jedem einzelnen Punkt entgegen.

Die belangte Behörde trat im angefochtenen Bescheid der Auffassung des Finanzamtes bei, anerkannte allerdings einen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwand für "Dichtungen" trotz fehlender Rechnung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und ließ die in diesem Betrag enthaltene Umsatzsteuer in teilweiser Stattgebung der Berufung zum Vorsteuerabzug zu.

Das Beschwerdevorbringen zu diesem Punkt bezieht sich nur auf die Versagung des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen für den landwirtschaftlichen Betrieb und aus solchen Aufwendungen, deren Betriebsausgabencharakter von der Behörde mit der Begründung verneint worden war, daß es sich dabei um Kosten der Lebensführung gehandelt habe. Es genügt, den Beschwerdeführer hiezu auf jene Erwägungen zu verweisen, die im nachfolgenden zu den Pkten. 2.2.1.5. und 2.2.2. anzustellen sein werden. Außerhalb dieser noch zu erörternden Fragenkreise ist eine zu Lasten des Beschwerdeführers gehende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu diesem Punkt nicht zu erkennen.

2.2.1.5. Betriebsausgaben:

Zu Tz. 16 des Prüfungsberichtes schied der Prüfer eine Reihe von Positionen aus dem Katalog der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Betriebsausgaben aus. Neben den schon in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigten Aufwendungen der Jahre 1979 und 1980 für die in Wien gemietete Wohnung, dem von der belangten Behörde anerkannten Aufwand für "Dichtungen" und neben einem, vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren selbst den Aufwendungen seines landwirtschaftlichen Betriebes zugerechneten Betrag von S 2.350,56 für "Erdungsbänder" handelte es sich im demnach noch strittigen Ausmaß um Aufwendungen für Anzüge und Hemden, Geschenkartikel, Rauchwaren, Getränke und ein Teeservice und um die Prämien zu einer vom Beschwerdeführer eingegangenen freiwilligen Krankenversicherung.

Die Behörde beurteilte die Aufwandsposten "Geschenkartikel", "Rauchwaren", "Getränke" und "Teeservice" als gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen, während sie die Kosten für Anzüge und Hemden als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 ansah. Den Beiträgen zur freiwilligen Krankenversicherung sprach die Behörde die Qualifikation als Betriebsausgabe mit der Begründung ab, daß eine zwingende berufliche Notwendigkeit zum Abschluß des Versicherungsvertrages nicht erkannt werden könne, die bloße Zweckmäßigkeit eines solchen Versicherungsabschlusses reiche nicht aus, um die damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend machen zu können. Abgesehen davon, daß die abgeschlossene Krankenversicherung den Beschwerdeführer nicht nur gegen die Folgen von beruflichen Unfällen, sondern auch gegen die Folgen privater Unfälle und von Krankheiten absichere, treffe das vom Beschwerdeführer behauptete hohe Unfallrisiko für alle Berufstätigen zu, die aus beruflichen Gründen mit dem eigenen Kraftfahrzeug fahren müssen.

Der Beschwerdeführer trat der behördlichen Auffassung im Verwaltungsverfahren mit der Behauptung entgegen, Rauchwaren, Getränke und kleine Geschenke würden von seinen Klienten erwartet und erwiesen sich als erforderlich zur Erlangung weiterer Aufträge. Die von ihm abgesetzten Kleidungsstücke trage er ausschließlich bei Gericht und in Besprechungen mit Klienten, außerhalb seiner anwaltlichen Tätigkeit kleide er sich ganz anders, wofür er die Vornahme eines Ortsaugenscheins in seinem Kleiderschrank als Beweis beantrage. Das mit seiner Anwaltstätigkeit

verbundene Verkehrsunfallrisiko mache den Abschluß der freiwilligen Krankenversicherung unvermeidlich; benötige er doch ein Gebiß, um prozeßordnungsgemäß artikulieren zu können, und eine Brille, um lesen zu können, was das Gericht schreibe. In seiner Beschwerde hält der Beschwerdeführer an seiner Auffassung fest.

Der Beschwerdeführer ist mit seiner Auffassung nicht im Recht. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 3 leg. cit. gilt Gleichtes für Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Die auf die Kleidung, die Geschenke, Rauchwaren, Getränke und das Teeservice bezughabenden Argumente des Beschwerdeführers stehen in offenem Widerspruch zu der in den zitierten Gesetzesbestimmungen manifesten Rechtslage. Die Last der Anschaffung und Erhaltung eines Gesellschaftsanzuges samt Hemd bringt die gesellschaftliche Stellung des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt für ihn mit sich und ist demnach Aufwand für die Lebensführung auch dann, wenn ihre Verweigerung seiner anwaltlichen Tätigkeit wenig förderlich wäre. Die seinen Klienten vom Beschwerdeführer angebotenen Aufmerksamkeiten schließlich stellen nachgeradezu einen klassischen Fall der im § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 genannten Repräsentationsaufwendungen dar (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 92/13/0162, mit weiteren Nachweisen). Zu Recht hat die belangte Behörde diesen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Ausgaben die Abzugsfähigkeit abgesprochen. Da gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 4 EStG 1972 sind, war demnach auch die im vorigen Punkt dargestellte Versagung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich dieser Aufwendungen berechtigt.

Auch bezüglich der Prämien für die freiwillige Krankenversicherung ist der Beschwerdeführer auf den Gesetzestext zu verweisen. Gemäß § 4 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 sind Betriebsausgaben auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sowie Pflichtbeiträge zu im einzelnen bestimmt bezeichneten Einrichtungen. Aus dieser ausdrücklichen Anführung von Pflichtversicherung oder Pflichtbeitrag im Gesetzestext ist zwingend zu schließen, daß freiwillig eingegangene Versicherungsverträge über Kranken- und Unfallversicherungen keinen als Betriebsausgabe abziehbaren Aufwand hervorrufen können (vgl. hiezu Quatschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 39 zu § 4 des im hier interessierenden Umfang gleichlautenden Einkommensteuergesetzes 1988, 185). Prämien für Versicherungen, welche lediglich durch die allgemeine Sorge um die Zukunft motiviert sind, kommen als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Eine dem Fall des Artisten, der nur dann ein Auslandsengagement erhält, wenn er eine Unfallversicherung abschließt, vergleichbare Fallkonstellation (vgl. das bei Quatschnigg-Schuch, a.a.O., wiedergegebene Judikat) liegt nicht vor.

2.2.1.6. AfA und Aktivierungen:

Da der Beschwerdeführer nach Auffassung des Prüfers der Aktivierungspflicht unterliegende Wirtschaftsgüter sofort mit den Anschaffungskosten als Ausgabe geltend gemacht und für einen Pkw einen Betrag von S 20.000,-- als Teilanschaffung abgesetzt hatte, korrigierte der Prüfer diese Vorgangsweise des Beschwerdeführers in der Weise, daß er die Anschaffungskosten des Geschäftsschildes auf zehn Jahre und jene der Schränke auf fünf Jahre verteilte, die Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges gemäß § 20a Abs. 2 EStG 1972 auf sieben Jahre aufteilte und diese Operationen zu Tz. 17 und 18 des Prüfungsberichtes darstellte.

Der Beschwerdeführer setzte sich in seiner Berufung sowohl gegen die Aktivierungen als auch gegen die seiner Ansicht zu lange Abschreibungsdauer zur Wehr. Die Büroschränke seien zum Anschaffungszeitpunkt 30 Jahre alt gewesen, ihre Nutzungsdauer sei mit lediglich einem Jahr anzusetzen, für das Büroschild würde der Beschwerdeführer im Verkaufsfalle nichts erhalten, die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines am Ort der Anwaltskanzlei des Beschwerdeführers im Freien geparkten Kraftfahrzeuges übersteige nicht drei Jahre. Zum Beweise dafür, daß das Kraftfahrzeug seit 1984 nicht mehr betriebssicher gewesen sei, beantragte der Beschwerdeführer die Vernehmung seiner Gattin, zum Beweis für den Zustand der Schränke deren Besichtigung im Zuge eines vorzunehmenden Augenscheins in seiner Kanzlei.

Bei der belangten Behörde war dem Beschwerdeführer mit seinen Einwendungen kein Erfolg beschieden. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde der Beschwerdeführer auf die Bestimmungen der §§ 13 und 20a

EStG 1972 sowie darauf hingewiesen, daß unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 1 leg. cit. ein Zeitraum zu verstehen sei, während dessen das Wirtschaftsgut nach objektiven Gesichtspunkten im betreffenden Betrieb nutzbar sein werde, ohne daß es auf die subjektive Absicht des Abgabepflichtigen in dieser Hinsicht ankäme. Die vom Prüfer vorgenommene Einschätzung der Nutzungsdauer von Geschäftsschild und Schränken erscheine der belangten Behörde angemessen, das Sachvorbringen des Beschwerdeführers sei nicht geeignet, diese Einschätzung zu erschüttern. Gegen die vom Beschwerdeführer behauptete bloß einjährige Nutzungsdauer der Schränke schon im Prüfungszeitraum der Jahre 1980 und 1981 spreche im übrigen der Umstand, daß der Beschwerdeführer im Jahre 1991 eine Besichtigung der immer noch betrieblich verwendeten Schränke begehrte.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof nimmt der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf die Abschreibung der Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs durch den Prüfer nach § 20a Abs. 2 EStG 1972 nicht mehr Bezug, bekämpft aber immer noch die von ihm als zu lang empfundene Abschreibungsdauer der "Einrichtung". Der Verwaltungsgerichtshof kann auch in diesem Punkte nicht finden, daß der Beschwerdeführer in seinen Rechten verletzt wurde. Gegen die vom Beschwerdeführer unterstellte Wertlosigkeit der Schränke im Anschaffungszeitpunkt sprach schon der Umstand, daß der Beschwerdeführer immerhin bereit war, für diese Wirtschaftsgüter Beträge auszulegen, welche den im § 13 EStG 1972 in seiner damals in Geltung gestandenen Fassung genannten Grenzwert sofortiger Vollabsetzbarkeit überschritten hatten. Die von der belangten Behörde bestätigte Einschätzung des Prüfers begegnet auch beim Verwaltungsgerichtshof keinen Bedenken. Der vom Beschwerdeführer vermißten Beweisaufnahme durch Besichtigung der Schränke im Zuge eines von der belangten Behörde vorzunehmenden Ortsaugenscheines bedurfte es nicht. Die Feststellung der wie immer gearteten Beschaffenheit der Schränke zu einem nach dem Abschreibungszeitraum gelegenen Zeitpunkt konnte nämlich nicht geeignet sein, die vom Prüfer vorgenommene Beurteilung ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, gerechnet vom Zeitpunkt ihrer Anschaffung, als verfehlt erkennen zu lassen. Der Beschwerdeführer wurde durch den angefochtenen Bescheid somit auch in dieser Hinsicht nicht in seinen Rechten verletzt.

2.2.1.7. Vertretungen in Verfahrenshilfesachen:

Zu Tz. 19 des Prüfungsberichtes hatte der Prüfer Beträge als Betriebsausgaben ausgeschieden und die aus diesen Beträgen ermittelten Vorsteuern zum Abzug nicht zugelassen, welche in fiktiven Honoraren bestanden, die der Beschwerdeführer für Vertretungen in Verfahrenshilfesachen errechnet hatte.

Dem trat der Beschwerdeführer in der Berufung mit dem Vorbringen entgegen, daß er mit der Bestellung zum Vertreter in Verfahrenshilfesachen zur Verrichtung von Leistungen genötigt werde, für die ihm das gebührende Entgelt nicht oder unter Berücksichtigung der an die Rechtsanwaltskammer zufließenden Pauschalvergütungsbeträge im Ergebnis nur zur Hälfte zukomme. Das Ausbleiben des für die erbrachte Leistung geschuldeten Honorars müsse im Wege eines Ansatzes zumindest der Hälfte der gebührenden Honorarbeträge als Betriebsausgabe steuerlich berücksichtigt werden können. Die von dem Rechtsanwalt bei Vertretungen in Verfahrenshilfesachen erbrachte Leistung sei nämlich in jenem Umfang, wie sie auch durch die Pauschalvergütungsbeträge an die Rechtsanwaltskammer unehonoriert bliebe, als Aufwand zu betrachten.

Die belangte Behörde verschloß sich dieser Argumentation und verwies den Beschwerdeführer auf das im § 19 EStG 1972 normierte Zufluß-Abfluß-Prinzip, welches es nicht zulasse, das "Nichtzufließen" von Einnahmen einem "Abfließen" von Ausgaben gleichzusetzen. Setze doch der Begriff der Betriebsausgabe eine wirtschaftlich tatsächliche Vermögensverminderung voraus.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof hält der Beschwerdeführer an seiner Auffassung fest, daß "unentgeltliche Zwangsarbeit" wirtschaftlich tatsächliche Vermögensminderung darstelle; seine zwangsläufig uneinbringlichen Honoraransprüche müßten der Bewertung zugänglich sein und insoweit als Abfließen von Ausgaben beurteilt werden können. Hinsichtlich der Quote der Unentgeltlichkeit wäre es Sache der belangten Behörde gewesen, seinem Beweisantrag auf Vernehmung des die Pauschalvergütungsrechnung führenden Kammersekretärs zu entsprechen.

Die Standespflicht des Rechtsanwalts zur unentgeltlichen Vertretung von Parteien in Verfahrenshilfesachen ergibt sich aus § 16 Abs. 2 RAO. Ob die in den §§ 46 f RAO geregelte Weise der Vergütung der von der Anwaltschaft dem Träger der Justizgesetzgebung erbrachten Leistungen geeignet ist, den Einwand des Beschwerdeführers, er werde gesetzlich

zu unentgeltlicher Zwangsarbeit verpflichtet, zu entkräften, muß dahinstehen. Selbst wenn man die Auffassung des Beschwerdeführers teilen wollte, konnte ihm doch das Abgabenrecht kein taugliches Instrumentarium dazu bieten, die Auswirkungen der von ihm als bedenklich empfundenen Rechtslage zu korrigieren.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, wenn sie dem Beschwerdeführer im angefochtenen Bescheid vor Augen führt, daß das Ausbleiben eines Zufließens von Einnahmen nicht als Ausgabe angesehen werden kann. Die von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur zur vergleichbaren Fallkonstellation unentgeltlich zu leistender Überstunden angestellten Überlegungen zum Werbungskostenbegriff (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Mai 1987, 86/13/0180, und vom 30. September 1987, 87/13/0111) haben in diesem Zusammenhang auch für das Verständnis des Betriebsausgabenbegriffes Gültigkeit. Hätte der Beschwerdeführer seinen Gewinn nicht nach § 4 Abs. 3 EStG 1972, sondern im Wege des Betriebsvermögensvergleiches ermittelt, wäre dabei eine andere Betrachtungsweise ebensowenig angezeigt gewesen. Der Beschwerdeführer hätte diesfalls mit der Übernahme der Vertretung in Verfahrenshilfesachen bei der bestehenden Rechtslage einen vermögenswerten Honoraranspruch nicht erworben; seine eigene, unentgeltlich erbrachte Arbeitsleistung aber durfte er nicht passivieren, weil dem Einkommensteuerrecht der Begriff des "Unternehmerlohns" fremd ist. Daß dem Beschwerdeführer aber der Abzug nachgewiesener Barauslagen - etwa in Form bezahlter Substitutionshonorare - im Zusammenhang mit der Vertretung von Parteien in Verfahrenshilfesachen vom Prüfer verwehrt worden wäre, kann den Akten des Verwaltungsverfahrens nicht entnommen werden. In der Ausscheidung der vom Beschwerdeführer errechneten Honoraransprüche aus Verfahrenshilfesachen aus den Betriebskosten und der Ablehnung einer Zulassung der daraus ermittelten Umsatzsteuerbeträge zum Vorsteuerabzug wurde demnach keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides begründet.

2.2.1.8. Kürzung des Pkw-Aufwandes:

Zu Tz. 23 des Prüfungsberichtes kürzte der Prüfer den vom Beschwerdeführer erklärten betrieblichen Kraftfahrzeugaufwand für das Jahr 1979 auf den Betrag von S 25.000,-- für das Jahr 1980 auf den Betrag von S 30.000,-- und reduzierte den für das Jahr 1981 erklärten Aufwand um einen nach dem Inhalt des Fahrtenbuches als privat veranlaßt beurteilten Anteil von S 32.000,--.

In seiner Berufung bestritt der Beschwerdeführer die Berechtigung dieser Aufwandskürzungen, behauptete Verfassungswidrigkeit der damals maßgeblichen Bestimmungen des § 20a EStG 1972 und erklärte, seinen Aufwand mit dem Terminkalender und dem Fahrtenbuch belegt zu haben. Der vom Prüfer für das Jahr 1981 als Privatanteil qualifizierte Betrag von S 32.000,-- sei Betriebsausgabe des landwirtschaftlichen Betriebes.

Dem Vorhalt vom 22. November 1985, daß anlässlich der Prüfung nur Fahrtenbücher für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1980 und für das Jahr 1981, nicht hingegen für die übrigen Zeiträume der Streitjahre vorgelegt worden seien, antwortete der Beschwerdeführer mit der Vorlage eines rekonstruierten Fahrtenbuches für das Jahr 1979 und der Behauptung, daß das Fahrtenbuch auch für die restlichen Zeiträume in seiner Kanzlei vorhanden sei. In der Stellungnahme des Prüfers vom 22. April 1986 wies dieser darauf hin, daß nach dem rekonstruierten Fahrtenbuch für das Jahr 1979 sich lediglich 9.232 km an Fahrten für die Rechtsanwaltskanzlei in diesem Jahr ergäben. In einer weiteren Stellungnahme des Prüfers vom 16. Dezember 1986 teilte dieser mit, daß das im Zuge des Vorhalteverfahrens überprüfte Fahrtenbuch für das Jahr 1980 9.840 km gefahrene Kilometer für die Rechtsanwaltskanzlei in diesem Jahr aufgewiesen habe.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt an, daß die Bestimmung des § 20a Abs. 4 EStG 1972 in der für die Jahre 1979 und 1980 in Geltung gestandenen Fassung auf den Beschwerdeführer nicht anwendbar gewesen sei, da er kein dieser Bestimmung entsprechendes Fahrtenbuch geführt habe. Es sei demnach der Kraftfahrzeugaufwand mit den in § 20a Abs. 5 leg. cit. festgesetzten Pauschalbeträgen zu berücksichtigen gewesen. Die auf die mit der Landwirtschaft zusammenhängenden Fahrten entfallenden Aufwendungen des Jahres 1981 seien nicht Betriebsausgaben der Rechtsanwaltskanzlei. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz behauptete der Beschwerdeführer, daß in jedem Fahrtenbuch der Zweck der Fahrt angeführt sei, und beantragte die Vernehmung seiner Sekretärin zum Beweise dafür, daß er die Fahrtenbücher nachgereicht habe; ebenso beantragte er Einsicht in sein Tagsatzungs- und Fristenbuch für die Streitjahre.

Die belangte Behörde hielt im angefochtenen Bescheid an den vom Finanzamt eingenommenen Standpunkt fest.

Der Beschwerde ist dazu der der belangten Behörde gemachte Vorwurf zu entnehmen, die beantragte Zeugin nicht

vernommen zu haben; diese hätte nämlich bewiesen, welche Kraftfahrzeugkosten in welcher Höhe wofür erwachsen seien.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides liegt auch in diesem Punkt nicht vor. Der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten Beweise bedurfte es nicht. Die Ausscheidung des Betrages von S 32.000,-- an Kraftfahrzeugaufwand aus den Betriebsausgaben der Rechtsanwaltskanzlei im Jahre 1981 hat der Beschwerdeführer schon in der Berufung nicht mehr bekämpft. Für die Jahre 1979 und 1980 galt hinsichtlich der Abzugsmöglichkeit betrieblich veranlaßten Kraftfahrzeugaufwandes folgende Regelung:

Gemäß § 20a Abs. 4 EStG 1972 in der für die Jahre 1979 und 1980 in Geltung gestandenen Fassung waren die mit dem Betrieb eines im Anlagevermögen stehenden Personenkraftwagens im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben mit S 1,30 (für 1979) bzw. S 1,50 (für das Jahr 1980) für jeden betrieblich gefahrenen Kilometer abzusetzen. Voraussetzung dafür war allerdings die fortlaufende Führung eines Fahrtenbuches, aus dem Datum, Anzahl der gefahrenen Kilometer, Kilometerstand, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt klar erkennbar sind. Nach dem

5. Absatz des zitierten Paragraphen wurden die gesamten, mit dem Betrieb eines im Anlagevermögen stehenden Personenkraftwagens im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben für den Fall, daß ein den Bestimmungen des 4. Absatzes entsprechendes Fahrtenbuch nicht geführt würde, nur insoweit als abzugsfähig erklärt, als sie den Betrag von S 25.000,-- (für das Jahr 1979) bzw. S 30.000,-- (für das Jahr 1980) jährlich nicht überstiegen.

Nun entspricht schon das vom Beschwerdeführer im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte rekonstruierte Fahrtenbuch für das Jahr 1979 der zitierten Bestimmung des § 20a Abs. 4 EStG 1972 in der damals in Geltung gestandenen Fassung nicht. Es enthält zwar Datum, Anzahl der gefahrenen Kilometer, Kilometerstand sowie Ausgangs- und Zielpunkt der Fahrten, nicht jedoch eine Angabe über ihren Zweck. Daß es sich dabei zwangsl

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at