

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

13.12.1989

**Geschäftszahl**

85/13/0041

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde des Dr. FB in B, vertreten durch Dr. Franz Helbich, Rechtsanwalt in Wien I, Bauernmarkt 18, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. September 1984, Zl. 6/2-3051/44/81, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1978, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit mit ihm über Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1977 abgesprochen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.770,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer ist Wirtschaftstreuhänder. Neben seinem Einzelunternehmen ist er als Gesellschafter-Geschäftsführer an zwei branchenzugehörigen GmbH beteiligt und zwar an der Dr. B-GmbH und an der B.W.D.-GmbH. Sowohl das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers als auch die beiden Gesellschaften wurden abgabenbehördlichen Prüfungen unterzogen. Der Prüfungszeitraum umfaßte beim Einzelunternehmen und der zweitgenannten Gesellschaft die Jahre 1973 bis 1978, bei der erstgenannten Gesellschaft die Jahre 1974 bis 1978 (diese Gesellschaft war erst mit Wirkung vom 1. Jänner 1974 gegründet worden).

Die Prüfung führte beim Beschwerdeführer zu einem steuerlichen Mehrergebnis von insgesamt ca. S 3, 300.000, -- (Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1978). Gegen die betreffenden Abgabenbescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung, über die die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid abgesprochen hat. Dabei wurde der Berufung in einigen Punkten vollinhaltlich bzw. teilweise stattgegeben, in anderen Punkten wurde sie abgewiesen bzw. kam es zu "Verböserungen". Der Beschwerdeführer bekämpft den angefochtenen Bescheid sowohl wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes als auch wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen, wobei er im wesentlichen der in der Beschwerde gewählten Reihung der Beschwerdepunkte gefolgt ist und lediglich einzelne Beschwerdepunkte zusammengezogen hat:

**1. Teilbetriebsveräußerung an die Dr.B-GmbH und Honoraranspruch aus "halbfertigen Arbeiten":**

Nach übereinstimmender Auffassung der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hat der Beschwerdeführer im Jahr 1974 einen Teilbetrieb an die Dr.B-GmbH veräußert. Während der Beschwerdeführer die Auffassung vertritt, daß die Kaufpreisforderung (S 1.042.584,--) seinem Privatvermögen zuzurechnen sei, weil mit der Übertragung eines Betriebes die betriebliche Vermögenssphäre beendet werde, geht die belangte Behörde davon aus, daß dies bei einer Teilbetriebsveräußerung schon deswegen nicht zutrefte, weil in einem solchen Fall nach wie vor jener Betrieb bestehen bleibe, aus dem der veräußerte Teilbetrieb herausgelöst wurde.

Der Gerichtshof teilt die Rechtsansicht der belangten Behörde. Eine Teilbetriebsveräußerung kann nicht dergestalt in zwei Vorgänge aufgespalten werden, daß der Teilbetrieb, dessen Veräußerung geplant ist, zunächst (gedanklich) aus dem bisherigen einheitlichen Betrieb herausgelöst und verselbständigt und erst anschließend - bereits als selbständiger Betrieb - veräußert wird. Vielmehr handelt es sich um einen Veräußerungsvorgang, der

gleichermaßen wie die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die keinen Teilbetrieb darstellen, im Rahmen des einheitlichen Betriebes verwirklicht wird und der nur hinsichtlich seiner Besteuerung als Sondertatbestand im § 24 EStG 1972 näher geregelt ist. Das bedeutet, daß der Erlös aus der Veräußerung eines Teilbetriebes dem Abgabepflichtigen im Rahmen der betrieblichen Sphäre seines verbleibenden Betriebes zufließt bzw. als Forderung gegenüber dem Erwerber Betriebsvermögen des verbleibenden Betriebes darstellt, sodaß auch allfällige mit der Forderung zusammenhängende Wertsicherungsbeträge und Zinsen zu den betrieblichen Einkünften zählen. Ein Vergleich mit der Veräußerung eines ganzen Betriebes, wie ihn der Beschwerdeführer anstellt, ist schon deswegen nicht berechtigt, weil bei einer Teilbetriebsveräußerung jene betriebliche Sphäre, der der Teilbetrieb bis zu seiner Veräußerung zuzurechnen war, weiter besteht, während dies bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes nicht der Fall ist.

Der Beschwerdeführer vertritt weiters die Auffassung, daß Honoraransprüche (S 839.853,--) für Leistungen, die im Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung als "halbfertige Arbeiten" im Rahmen des Teilbetriebes zu qualifizieren gewesen seien, anlässlich der Teilbetriebsveräußerung in das Privatvermögen des Beschwerdeführers zu überführen gewesen wären. Dies hätte zur Folge gehabt, daß die Honoraransprüche als Teil des Veräußerungsgewinnes im Jahr der Veräußerung mit dem begünstigten Steuersatz des § 37 EStG 1972 zu besteuern gewesen wären und nicht, wie dies die belangte Behörde getan habe, erst im Jahr 1975 zum normalen Steuersatz.

Unbestritten ist, daß die Honoraransprüche nicht mit dem veräußerten Teilbetrieb an die Dr.B-GmbH übertragen wurden, sondern in der Vermögenssphäre des Beschwerdeführers verblieben sind. Laut Feststellung des Betriebsprüfers wurden sie mit Honorarnote vom 30. Juni 1975 abgerechnet und daher dem Gewinn des Jahres 1975 zugerechnet. In einer Selbstanzeige vom 6. Februar 1980 hatte der Beschwerdeführer mitgeteilt, daß er "nach erstmaliger genauer Überprüfung" seines Verrechnungskontos mit der Dr.B-GmbH festgestellt habe, daß ihm die genannten Honorare zuzüglich Umsatzsteuer per 30. Juni 1975 gutgeschrieben worden waren, und daß er diese Beträge "in die Umsätze 1975 und Einkünfte 1974 hätte aufnehmen müssen".

Zu Recht verwies die belangte Behörde darauf, daß für die halbfertigen Arbeiten dasselbe gelte, wie für den Gewinn aus der Teilbetriebsveräußerung, daß nämlich die betreffenden Erlöse im Rahmen der betrieblichen Sphäre des verbleibenden Betriebes zu erfassen gewesen seien. Eine Entnahme dieser Honoraransprüche in die Privatssphäre anlässlich der Veräußerung des Teilbetriebes an die Dr.B-GmbH kam nicht in Betracht. Da die Honoraransprüche unbestritten auch nicht Teile des mit der Dr.B-GmbH vereinbarten Kaufpreises für die Übertragung des Teilbetriebes darstellten, war ihre Besteuerung als Teil des Gewinnes aus der Veräußerung des Teilbetriebes ausgeschlossen. Schließlich kann dem Beschwerdeführer auch nicht gefolgt werden, wenn er von einer willkürlichen Verschiebung des Gewinnes in ein anderes Wirtschaftsjahr spricht (gemeint ist die steuerliche Erfassung im Jahr 1975 statt im Jahr 1974). Die belangte Behörde ist in diesem Punkt den vom Beschwerdeführer unbestritten gebliebenen Feststellungen des Betriebsprüfers gefolgt, wonach die Honorare per 30. Juni 1975 abgerechnet worden seien. Da der Beschwerdeführer selbst stets betont hat, es habe sich dabei um "halbfertige Arbeiten" des Jahres 1974 gehandelt, konnte die belangte Behörde unbedenklich von diesen Angaben des Beschwerdeführers ausgehen und die steuerliche Erfassung der Honorare im Jahr der Beendigung der entsprechenden Arbeiten und damit im Jahr der Gewinnrealisierung - das konnte bei der gegebenen Sachlage nur das Jahr 1975 sein - vornehmen.

## 2. Zuordnung des Gebäudes P.Gasse zum Betriebsvermögen:

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, daß das Gebäude P.Gasse zur Gänze als Betriebsvermögen ausgewiesen und zum 1. Jänner 1973 zum Buchwert entnommen worden war. Im Hinblick auf das Ausmaß der betrieblichen Nutzung hätte jedoch nur ein Gebäudeanteil im Ausmaß von 25 v.H. Betriebsvermögen dargestellt. Dieser Anteil habe erst zum 1. Jänner 1974 entnommen werden können, weil erst zu diesem Zeitpunkt die betriebliche Nutzung durch den Beschwerdeführer beendet worden sei (Veräußerung des in diesem Gebäude untergebrachten Teilbetriebes an die Dr.B-GmbH (siehe auch unter Punkt 1), wobei das Gebäude im Eigentum des Beschwerdeführers verblieb und in der Folge (teilweise) an die Dr.B-GmbH vermietet wurde). Die Entnahme sei zum Teilwert vorzunehmen gewesen. (Differenz zum Buchwert: S 360.000,--). Die in dem betrieblich genutzten Gebäudeteil installierte Zentralheizung (richtig Etagenheizung) sei mit Rücksicht auf ihre hundertprozentige betriebliche Nutzung zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzurechnen und ebenfalls erst mit 1. Jänner 1974 (zum Buchwert) zu entnehmen gewesen.

Im Berufungsverfahren bestritt der Beschwerdeführer in erster Linie den Ansatz des Teilwertes, mit dem der Gebäudeanteil zum 1. Jänner 1974 entnommen worden war.

Die belangte Behörde gelangte demgegenüber zu der Auffassung, daß das gesamte Gebäude von Anfang an infolge seiner bloß untergeordneten betrieblichen Nutzung kein Betriebsvermögen dargestellt habe. Es liege daher auch keine Entnahme vor, sodaß die Höhe des Teilwertes dahingestellt bleiben könne.

In der Beschwerde wird vorgebracht,

- daß das Gebäude zu mehr als 80 v.H. betrieblich genutzt worden sei und daher zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzurechnen gewesen wäre,
- daß die belangte Behörde widersprechend argumentiere, wenn sie das Gebäude einerseits zur Gänze als Privatvermögen bezeichne, andererseits aber eine anteilige Gebäude-AfA im Ausmaß von 25 v.H. als

Betriebsausgabe zulasse und die Zentralheizungsanlage sogar zu hundert Prozent dem Betriebsvermögen zurechne, und

- daß überdies die Vorschriften des § 279 Abs. 1 BAO in Verbindung mit den §§ 114 und 115 leg. cit. verletzt worden seien, weil die belangte Behörde dem Beschwerdeführer ihre geänderte Rechtsauffassung nie vorgehalten habe.

Auch in diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Zunächst ist festzuhalten, daß der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 1983 detaillierte Angaben über die Nutzung des Gebäudes gemacht und mitgeteilt hat, daß von der Gesamtnutzfläche des Gebäudes im Ausmaß von 538,33 m<sup>2</sup> nur 123,62 m<sup>2</sup> (= 23 %) betrieblichen Zwecken gedient hätten. Das gegenteilige Beschwerdevorbringen erweist sich daher als aktenwidrig. Auf Grund der eben erwähnten Mitteilung des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde die Rechtsansicht vertreten, daß der betrieblich genutzte Gebäudeteil wertmäßig von bloß untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Das gesamte Gebäude sei daher dem Privatvermögen zuzurechnen gewesen.

Diese Vorgangsweise kann nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal das Beschwerdevorbringen betreffend die betriebliche Nutzung des Gebäudes, wie dargelegt, in krassem Widerspruch zu den detaillierten Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren steht und ein Nutzungsausmaß bis zu 20 v.H., bei dem nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes üblicherweise von einer bloß untergeordneten Gebäudenutzung gesprochen wird, nur eine grobe Richtschnur, nicht aber eine exakt in jedem Fall anzuwendende Grenzziehung darstellt. Dazu kommt, daß die belangte Behörde für den untergeordnet betrieblich genutzten Gebäudeteil eine anteilige AfA als Betriebsausgabe anerkannt hat und damit der hg. Rechtsprechung gefolgt ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1978, Zl. 2067/77 und vom 26. Mai 1981, Zl. 81/14/0006).

Einen Widerspruch vermag der Gerichtshof in dieser Vorgangsweise nicht zu erblicken, weil bei teilweise betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern eine anteilige AfA als Betriebsaufwand auch dann anzuerkennen ist, wenn das Wirtschaftsgut nicht zum Betriebsvermögen gehört. Auch in der Zurechnung der Zentralheizungsanlage (nach der Aktenlage richtig Etagenheizanlage) zum Betriebsvermögen ist kein Widerspruch zu der Behandlung des ganzen Gebäudes als Privatvermögen zu sehen. Ebenso wie Investitionen in gemieteten betrieblich genutzten Räumlichkeiten dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, obwohl die Räumlichkeiten selbst nicht zum Betriebsvermögen gehören, ebenso ist es möglich, Investitionen in betrieblich genutzten Räumlichkeiten dem Betriebsvermögen zuzurechnen, obwohl die Räumlichkeiten nur einen untergeordneten Teil des sonst nicht betrieblich genutzten Gebäudes und daher kein Betriebsvermögen darstellen.

Der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs - als solcher muß der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Bestimmungen der §§ 114 und 115 BAO wohl gewertet werden, ist ebenfalls unberechtigt, weil die belangte Behörde von jenem Sachverhalt ausgegangen ist, den der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 1983 bekanntgegeben hat und zu den daraus gezogenen rechtlichen Schlußfolgerungen kein Parteiengehör zu geben war (vgl. Stoll Bundesabgabenordnung Seite 416 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

### 3. Angemessenheit der Bezüge naher Angehöriger:

#### a) Bezüge der Ehegattin des Beschwerdeführers:

Der Betriebsprüfer und ihm folgend die Abgabenbehörde erster Instanz haben die Lohnbezüge der in der Kanzlei des Beschwerdeführers beschäftigten Ehegattin als überhöht angesehen. Dies insbesondere deswegen, weil bei den bar und ohne Empfangsbestätigung ausbezahlten Löhnen von einer ganztägigen Arbeitsleistung ausgegangen worden war, während der Betriebsprüfer bloß eine Teilzeitbeschäftigung (Halbtagsarbeit) als erwiesen annahm. Er stützte sich dabei u.a. auf die Aussagen zweier in der Kanzlei des Beschwerdeführers beschäftigter Angestellten Elfriede F. und Gabriele H., die übereinstimmend die Arbeitszeit der Ehegattin des Beschwerdeführers mit "halbtags" angegeben hatten. Auch die Art und das Ausmaß der Arbeiten (Übertragung der Leistungslisten in eine Kartei, Führung des Kassabuches, Erstellen von Honorarkonzepten und Ausfertigung von Mahnschreiben) sprachen nach Ansicht des Betriebsprüfers für eine Halbtagsbeschäftigung.

Der Betriebsprüfer sah folgende Lohnbezüge als angemessen an:

Jahr	monatlicher Lohn laut Beschwerdeführer	monatlicher Lohn laut Betriebsprüfung	nicht anerkannte Lohnaufwendungen jährlich
1973 S	6.000,--	S 4.000,--	S 28.000,--
1974 S	6.600,--	S 4.400,--	S 32.300,--
1975 S	7.260,--	S 4.800,--	S 35.208,--
1976 S	12.600,--	S 5.300,-- bzw. S 9.000,--	S 85.375,--
1977 S	15.100,--	S 10.000,--	S 91.400,--

1978 S 17.000,-- S 11.000,-- S 89.000,--

Der Beschwerdeführer brachte im Berufungsverfahren im wesentlichen vor, seine Ehegattin habe eine einer Handelsschule adäquate Ausbildung genossen und sei daher zu Beginn ihrer Verwendung in die Verwendungsgruppe III einzureihen gewesen. Unter Anrechnung von Vordienstzeiten sei sie zu Beginn des Prüfungszeitraumes (1. Jänner 1973) im 25. Dienstjahr gestanden. Ein Vergleich mit anderen Bediensteten gleicher Verwendung ergebe, daß die Ehegattin eher unterbezahlt worden sei. Im übrigen sei sie vollbeschäftigt gewesen, was auch einer schriftlichen Bestätigung der Rosa M. entnommen werden könne. Weiters sei zu beachten, daß nur bei einer wesentlichen Abweichung der Löhne naher Angehöriger von den Löhnen anderer Dienstnehmer eine entsprechende Minderung der steuerlich anzuerkennenden Lohnkosten in Betracht komme. Als Beweismittel wurde die Einvernahme der Rosa M. als Zeugin und die Einholung eines Gutachtens der Wirtschaftstreuhandkammer beantragt.

Die belangte Behörde gab der Berufung hinsichtlich der Angemessenheit der in den Jahren 1973 bis 1975 bezahlten Löhne statt. Den Lohnaufwand für die Jahre 1976 bis 1978 kürzte sie hingegen um 20 v.H., weil das Ausmaß der von der Ehegattin des Beschwerdeführers tatsächlich erbrachten Arbeitsleistung nicht eindeutig habe geklärt werden können, zumal die Ehegattin eine Aussage darüber verweigert habe.

In der Beschwerde wird ausgeführt, die Auskunftsverweigerung durch die Ehegattin sei auf ihre berufliche Verschwiegenheitspflicht zurückzuführen und dürfe nicht als Argument gegen die Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Beschwerdeführers verwendet werden. Die belangte Behörde habe die als Zeugin beantragte Rosa M. nicht einvernommen und auch kein Kammergutachten eingeholt. Beide Beweismittel wären geeignet gewesen, die Vollbeschäftigung der Ehegattin darzutun.

Mit diesem Beschwerdevorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Über Art und Ausmaß der tatsächlich ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit eines Arbeitnehmers können in erster Linie dieser selbst, sein Arbeitgeber sowie allfällige Arbeitskollegen Auskunft erteilen. Die Verweigerung jedweder Aussage hierüber seitens der Ehegattin des Beschwerdeführers kann nicht mit der beruflichen Verschwiegenheitspflicht eines Wirtschaftstreuhanders begründet werden. Ebenso, wie der Beschwerdeführer selbst über Art und Ausmaß der Tätigkeit seiner bei ihm angestellten Ehegattin Auskunft erteilt hat, ebenso hätte dies auch die Ehegattin tun können. Allerdings ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, daß die belangte Behörde aus der Auskunftsverweigerung keine Schlüsse im Rahmen ihrer Beweiswürdigung ziehen durfte. Daß sie dies dennoch getan hat, indem sie auf Seite 224 f des angefochtenen Bescheides aus der Aussageverweigerung abgeleitet hat, der Arbeitstag der Ehegattin des Beschwerdeführers habe nicht volle acht Stunden umfaßt, stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, ist aber deswegen nicht relevant, weil die belangte Behörde auch auf Grund der verwertbaren Beweisergebnisse bezüglich der Angemessenheit der Lohnbezüge zu keinem anderen Ergebnis gelangt wäre. Von einer Einvernahme der Zeugin Rosa M. konnte die belangte Behörde Abstand nehmen, ohne damit gegen Verfahrensvorschriften zu verstoßen, weil dem Berufungssenat ohnedies eine schriftliche Aussage der Rosa M. vom 17. März 1980 betreffend das Ausmaß der Tätigkeit der Ehegattin des Beschwerdeführers vorlag. Allerdings wird in diesem Schreiben nicht eine tatsächlich beobachtete Vollbeschäftigung der Ehegattin des Beschwerdeführers bestätigt - dazu wäre Rosa M. als betriebsfremde Person, die (fallweise) Einschulungen in automatische Datenverarbeitungssysteme vornahm, wohl nicht in der Lage gewesen - sondern es wird von ihr die Auffassung vertreten, daß bei vergleichbaren Steuerberatungskanzleien jene Aufgabenbereiche, die die Ehegattin des Beschwerdeführers wahrgenommen habe, "mindestens eine Vollbeschäftigung" voraussetze. Dem standen die gleichlautenden Aussagen von Elfriede F. und Gabriele H. gegenüber, die das Arbeitsausmaß der Ehegattin des Beschwerdeführers ausdrücklich als "halbtags" bezeichneten.

Die Zeugin Ilse K., ebenfalls eine Angestellte des Beschwerdeführers, sagte wiederum aus, daß die Ehegattin des Beschwerdeführers "praktisch an jedem Bürotag vormittag und nachmittag (außer Freitag) in der Kanzlei" sei. Sie habe im selben Zimmer ihren Arbeitsplatz. Sie (Ilse K.) habe die Ehegattin des Beschwerdeführers "öfter als einmal wöchentlich" bei ihrem Kommen "in der Kanzlei arbeitend angetroffen".

Wenn nun die belangte Behörde im Hinblick auf die Widersprüchlichkeit all dieser Aussagen zu dem Ergebnis gekommen ist, daß das Arbeitsausmaß der Ehegattin des Beschwerdeführers nicht eindeutig geklärt habe werden können, daß aber die auffallende Steigerung der Entlohnung in den Jahren 1976, 1977 und 1978 (von S 7.260,-- im Jahr 1975 auf S 12.600,-- im Jahr 1976, auf S 15.100,-- im Jahr 1977 und auf S 17.000,-- im Jahr 1978) jedenfalls auf eine unangemessen hohe Entlohnung schließen ließ - vom Beschwerdeführer wurde nicht einmal behauptet, daß sich in diesem Zeitraum Ausmaß oder Qualität der erbrachten Arbeit geändert hätten -, so steht diese Feststellung und die darauf beruhende Kürzung der Lohnbezüge um 20 v.H. durchaus nicht im Widerspruch zu den Denkgesetzen.

Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, eine bloß 20 %-ige Kürzung des Gehaltsaufwandes sei unzulässig, weil in einem solchen Fall kein wesentliches Abweichen von einer angemessenen Entlohnung festgestellt worden sei, ist nicht zielführend. Es trifft zwar zu, daß unwesentliche Abweichungen zwischen tatsächlich bezahltem und üblichem Lohn auch bei nahen Angehörigen in der Regel noch keine Aufwandskürzung durch die Abgabenbehörde rechtfertigen, weil bei Beurteilung der Angemessenheit eines

Lohnaufwandes eine gewisse "Bandbreite" bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen ist. Übersteigt jedoch der Lohnaufwand diese Toleranzgrenze, so kann den übersteigenden Lohnbestandteilen auch dann die steuerliche Abzugsfähigkeit aberkannt werden, wenn die Grenze nur unwesentlich überschritten wird.

Zu der Verfahrensrüge, es sei über die Angemessenheit der Entlohnung der Ehegattin das vom Beschwerdeführer beantragte Kammergutachten nicht eingeholt worden, ist zu sagen, daß die Art bzw. Qualifikation der vom Beschwerdeführer behaupteten Arbeitsleistung von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen wurde (Einstufung als Bürovorsteherin) und die Unangemessenheit der Lohnbezüge mit deren auffälliger Steigerung (bei gleichbleibender Arbeitsleistung) und mit berechtigten Zweifeln am Vorliegen einer Vollbeschäftigung begründet wurde. Von einem Kammergutachten war unter diesen Umständen keine weitere Klärung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes zu erwarten.

b) Bezüge des Sohnes des Beschwerdeführers:

Auch die Bezüge des Sohnes des Beschwerdeführers hat der Betriebsprüfer als überhöht angesehen. Sie seien ebenfalls bar und ohne Empfangsbestätigung ausbezahlt worden. Der Sohn habe 1976 maturiert und ab Oktober 1976 zunächst an der Universität Wien, später an der Wirtschaftsuniversität Wien studiert. Im Jahre 1976 sei noch keine Tätigkeit entfaltet worden, sodaß der in diesem Jahr geltend gemachte Monatslohn von S 4.000,- zur Gänze nicht anzuerkennen gewesen sei. Mit Rücksicht auf das Studium habe in der Folge höchstens eine Teilzeitbeschäftigung angenommen werden können. Er selbst (der Betriebsprüfer) habe den Sohn während seiner Prüfungstätigkeit nur einmal gesehen. Der Lohn sei jährlich zweimal erhöht worden, während dies bei den übrigen Angestellten des Beschwerdeführers nur einmal pro Jahr der Fall gewesen sei. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten und die vom Betriebsprüfer anerkannten Monatslöhne betragen:

Zeitraum	vom Beschwerdeführer geltend gemachter Monatslohn	vom Betriebsprüfer anerkannter Monatslohn
1. Halbjahr 1977	S 5.800,-	S 4.000,-
2. Halbjahr 1977	S 6.500,-	S 4.000,-
1. Halbjahr 1978	S 7.100,-	S 4.500,-
2. Halbjahr 1978	S 7.800,-	S 4.500,-

In seiner Berufung bzw. Berufungsergänzung wies der Beschwerdeführer auf eine Liste der von seinem Sohn bearbeiteten Fälle hin. Weiters betonte er, daß es zahlreiche Fälle gebe, in denen Werkstudenten neben einer vollwertigen beruflichen Tätigkeit erfolgreich ein Studium absolvierten. Er habe seinem Sohn anfangs nur ca. 36 % mehr bezahlt als im Kollektivvertrag vorgesehen. Dies entspreche einer Differenz zum kollektivvertraglichen Lohn wie sie bei den meisten seiner Angestellten bestehe. Sein Sohn habe im September 1976 den dreiwöchigen Kurs der Wirtschaftstreuhandkammer in Hintermoos besucht und somit eine intensive Berufsausbildung erfahren.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies der Betriebsprüfer darauf hin, daß vier Klienten aus der Liste jener Klienten, die der Sohn des Beschwerdeführers angeblich betreut habe, hierüber befragt worden seien.

Emmerich W. habe mitgeteilt, daß er sämtliche Aufzeichnungen und Voranmeldungen selbst erstelle und jährlich an K., einen Angestellten in der Kanzlei des Beschwerdeführers, zur Ausarbeitung der Steuererklärungen übergebe. Bei allfälligen Rückfragen habe er mit diesem Angestellten Kontakt gehabt.

Emmerich I. lasse die Buchhaltung von Verwandten führen. Die Steuererklärungen würden von der Kanzlei des Beschwerdeführers erstellt. Mit dem Sohn des Beschwerdeführers bestehe kein Kontakt.

Josef H. führe ebenfalls die Grundaufzeichnungen selbst. Kontakt bestehe mit Frau K. und Frau St. (beides Angestellte des Beschwerdeführers) sowie mit diesem selbst.

Erwin Z. habe ebenfalls nichts über Kontakte zum Sohn des Beschwerdeführers (nur zu Frau W. einer Angestellten des Beschwerdeführers und zum Beschwerdeführer selbst) mitgeteilt.

Der Beschwerdeführer hielt dem entgegen, daß es keineswegs ungewöhnlich sei, wenn einzelne Angestellte einer Wirtschaftstreuhandkanzlei keinen persönlichen Kontakt zu Klienten hätten. Außerdem handle es sich bei einem der vier vernommenen Klienten um eine Namensverwechslung.

Die belangte Behörde nahm das Dienstverhältnis zwischen dem Sohn des Beschwerdeführers und diesem selbst als erwiesen an, kürzte jedoch die als Betriebsaufwand geltend gemachten Löhne um 20 v.H. und gab insofern der Berufung teilweise statt. Sie begründete die Kürzung im wesentlichen damit, daß eine Vollbeschäftigung des Sohnes nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden sei, insbesondere auch deswegen, weil sich der Sohn jeder Aussage hiezu entschlagen habe. In der Anmeldung des Sohnes als Berufsanwärter bei der Kammer der Wirtschaftstreuhand vom 27. April 1977 sei die wöchentliche Arbeitszeit mit 30 Stunden angegeben worden. Auch dies spreche gegen die Annahme einer Vollbeschäftigung.

In der Beschwerde wird zu diesem Punkt lediglich vorgebracht, daß eine Kürzung der Lohnbezüge um (bloß) 20 v.H. unzulässig sei (kein wesentliches Abweichen vom angemessenen Bezug), daß Schlüsse aus der Aussageverweigerung unzulässig seien und daß die belangte Behörde das beantragte Kammergutachten nicht eingeholt habe.

Zu diesem Beschwerdevorbringen wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3 lit. a verwiesen, die analog gelten. Mit Rücksicht auf das der belangten Behörde vorliegende Beweisergebnis, insbesondere auch auf das in der Anmeldung als Berufsanwärter bekanntgegebene Arbeitsausmaß von 30 Wochenstunden kann die Annahme einer um 20 % überhöhten Entlohnung nicht als rechtswidrig erkannt werden.

c) Bezüge der Schwiegermutter des Beschwerdeführers:

Die im Jahr 1909 geborene Schwiegermutter des Beschwerdeführers war in seiner Kanzlei als Reinigungskraft beschäftigt. Der Betriebsprüfer kam im Vergleich zu anderen, ebenfalls vom Beschwerdeführer beschäftigten Reinigungskräften zu der Auffassung, daß auch die Lohnbezüge der Schwiegermutter überhöht waren. Eine Übersicht über die Reinigungslohne ergibt folgendes Bild:

Jahr	fremde Reinigungskräfte	Schwiegermutter	Schwiegermutter lt. Betriebsprüfung
1973	1 Person S 13.300,--	S 66.100,--	S 20.000,--
1974	1 Person S 10.600,--	S 72.700,--	S 22.000,--
1975	1 Person S 11.200,--	S 75.600,--	S 24.000,--
1976	2 Personen S 23.600,--	S 86.800,--	S 27.000,--
1977	2 Personen S 35.000,--	S 95.200,--	S 20.000,--
1978	3 Personen S 66.800,--	S 95.200,--	S - -----

Die Kürzung der Lohnbezüge begründete der Betriebsprüfer, insbesondere auch damit, daß die Schwiegermutter täglich nur einige Stunden tätig gewesen sei und noch weitere Bedienerinnen beschäftigt worden seien. Überdies habe der Beschwerdeführer im Jahr 1978 mit einer vierten Bedienerin ein Angestelltenverhältnis begründet. Die Zahl der Bedienerinnen habe sich daher im Laufe des Prüfungszeitraumes von 2 auf 4 Personen erhöht, obwohl der Umfang der zu betreuenden Räume gleichgeblieben sei. Schließlich sei die Schwiegermutter bei der Krankenkasse nicht angemeldet gewesen.

Der Beschwerdeführer brachte demgegenüber vor, die Steigerung der Lohnbezüge seiner Schwiegermutter sei sehr wohl auch auf die vom Betriebsprüfer selbst (in seinem Arbeitsbogen) festgestellte Erweiterung der zu betreuenden Nutzfläche zurückzuführen. In Summe (Fremdlöhne plus Löhne der Schwiegermutter) könne der Reinigungsaufwand nicht als überhöht angesehen werden. Weiters sei zu berücksichtigen, daß der Stundenlohn der anderen Bedienerinnen von S 33,-- im Jahr 1977 auf S 50,-- im Jahr 1978 gestiegen sei. Die Anzahl der Bedienerinnen sei nicht in dem Umfang gestiegen wie vom Betriebsprüfer dargestellt, weil es sich dabei zum Teil um beendete und danach neu begründete Dienstverhältnisse gehandelt habe. Seine Schwiegermutter habe zum Teil auch Botengänge verrichtet.

Die belangte Behörde gab der Berufung auch in diesem Punkt teilweise statt, indem sie die Löhne der Schwiegermutter des Beschwerdeführers für die Jahre 1973 bis 1976 nur um 50 v.H. und für die Jahre 1977 und 1978 um ein Drittel kürzte. Sie begründete dies damit, daß für die Tätigkeit (diverse Botengänge, Wäsche- und Vorhängewaschen, Fenster- und Bodenreinigung, Abstauben) ein wöchentlicher Zeitaufwand von 20 Stunden als angemessen angesehen worden sei. Die geringere Kürzung in den Jahren 1977 und 1978 sei darauf zurückzuführen, daß in diesem Zeitraum eine der beiden anderen Bedienerinnen oftmals krankheitshalber ausgefallen sei. Andererseits sei aber auch zu berücksichtigen gewesen, daß der Stundenlohn der Schwiegermutter bei gleichzeitigem altersbedingtem Abnehmen der Arbeitskraft auf S 50,-- angestiegen sei.

In der Beschwerde wird lediglich gerügt, daß sich die Behauptung im letztangeführten Argument insoweit als aktenwidrig erweise, als nicht der Stundenlohn der Schwiegermutter sondern jener der anderen Bedienerinnen von S 33,-- auf S 50,-- angestiegen sei.

Der Beschwerdeführer übersieht, daß er selbst die Steigerung des Stundenlohnes der anderen Bedienerinnen von S 33,-- auf S 50,--

als Argument dafür gebracht hat, daß auch die Steigerung der Löhne seiner Schwiegermutter im Beschwerdezeitraum insgesamt nicht unangemessen gewesen sei. Wenn nun die belangte Behörde daraus den

Schluß gezogen hat, daß der Beschwerdeführer die Lohnentwicklung bei seiner Schwiegermutter als durchaus vergleichbar mit jener der anderen Bediensteten darstellen wollte, dabei aber das hohe Alter der Schwiegermutter außer Betracht gelassen habe, so kann diese Überlegung bzw. die ihr zugrunde liegende Feststellung nicht als aktenwidrig bezeichnet werden. Abgesehen davon stützt sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt auch noch auf weitere durchaus tragende Umstände, die vom Beschwerdeführer nicht bekämpft werden. Dies gilt insbesondere für das angenommene Arbeitsausmaß von 20 Wochenstunden. (Im Verwaltungsverfahren, insbesondere in der Gegenüberung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers ist der Beschwerdeführer dieser Annahme noch entgegengetreten und offensichtlich bei seinen diversen Berechnungen von einer Vollbeschäftigung seiner Schwiegermutter ausgegangen.)

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, daß die Behauptung des Beschwerdeführers, der Betriebsprüfer habe eine Erweiterung der zu betreuenden Nutzfläche der Kanzlei während des Prüfungszeitraumes festgestellt, aktenwidrig ist. Diese Feststellung bezog sich klar erkennbar auf die Jahre 1963 bis 1965. Im übrigen ist auch der Beschwerdeführer bei seinen Berechnungen (Entwicklung der Reinigungskosten pro Quadratmeter) von unverändert 384,30 m<sup>2</sup> Nutzfläche während des gesamten Prüfungszeitraumes ausgegangen.

Sohin erweist sich das gesamte zu Punkt 3 erstattete Beschwerdevorbringen als unbegründet.

#### 4. Anerkennung von Abschreibungen:

Der Beschwerdeführer bekämpft die Feststellung der belangten Behörde auf Seite 207 des angefochtenen Bescheides, wonach "auch die im Zuge der Betriebsprüfung anerkannte jährliche Gebäude-AfA in Höhe von S 11.415 im Ausmaß des betrieblich genutzten Anteiles zu aliquotieren und zusätzlich als Betriebsausgabe zu qualifizieren" sei. Er habe die Gebäude-AfA nie anerkannt. Diese Aktenwidrigkeit sei insoweit wesentlich, als die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die korrigierte Abschreibung nicht vorgehalten habe.

Zunächst ist unklar, auf welche Gebäude-AfA sich das Vorbringen des Beschwerdeführers bezieht. Während die Ausführungen der belangten Behörde auf Seite 207 des angefochtenen Bescheides die AfA des Gebäudes F-Gasse 23 betreffen, befaßt sich der Beschwerdeführer auf Seite 23 seiner Berufung mit der AfA für das Gebäude Sch-Gasse 2 (Herabsetzung des AfA-Satzes durch den Betriebsprüfer von 5 v.H. auf 3,33 v.H.). Auch die angesprochenen Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes (Tz 50 lit. c und Tz 46 lit. c) nehmen nur auf das Gebäude Sch-Gasse 2 bezug.

Dessen ungeachtet ist mit Rücksicht auf die Zitierung der Ausführungen der belangten Behörde auf Seite 207 des angefochtenen Bescheides und den dort genannten AfA-Betrag von S 11.415,-- davon auszugehen, daß der Beschwerdeführer die AfA für das Gebäude F-Gasse 23 meint. Bei diesem Gebäude war strittig, ob es (teilweise) dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei (Auffassung des Betriebsprüfers) oder zur Gänze Privatvermögen darstelle (Auffassung des Beschwerdeführers).

Der Betriebsprüfer kam zu einem betrieblich (für Kanzleizwecke) genutzten Anteil von 55 v.H. und berücksichtigte eine AfA von S 11.415,-- als betrieblichen Aufwand.

Weder in der Berufung noch in der Berufungsergänzung oder einem der weiteren Schriftsätze hat der Beschwerdeführer diesen AfA-Ansatz bekämpft. Indem sie der Berufung teilweise stattgab, setzte die belangte Behörde den betrieblich genutzten Gebäudeanteil auf 39 v.H. herab. Die AfA ermittelte sie, wie aus den diesbezüglichen Berechnungsunterlagen hervorgeht, wie folgt:

AfA-Bemessungsgrundlage	S 570.750,--
davon 39 v. H.	= S 222.593,--
davon AfA 2 v. H.	= S 4.452,--

Der restliche Teil der AfA (61 v.H.) im Ausmaß von S 6.963,-- wurde von der belangten Behörde bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt (Seite 245 des angefochtenen Bescheides). Es trifft zwar zu, daß der Beschwerdeführer nach der Aktenlage weder die AfA-Bemessungsgrundlage noch den AfA-Satz anerkannt hat; er hat diese Beträge aber auch nie bestritten. Wenn die belangte Behörde auf Seite 207 des angefochtenen Bescheides von einer "im Zuge der Betriebsprüfung anerkannten jährlichen Gebäude-AfA in Höhe von S 11.415,--spricht (S 4.452,-- + S 6.963,--

= S 11.415,--), so ist darunter die Berechnung des Betriebsprüfers und die von ihm anerkannte AfA zu verstehen und keineswegs eine vom Beschwerdeführer ausdrücklich anerkannte. Im übrigen wurde, wie bereits dargelegt, sowohl die AfA-Bemessungsgrundlage als auch der AfA-Satz im Betriebsprüfungsbericht klar erkennbar ausgewiesen. Auch das in der Folge geänderte prozentuale Ausmaß des betrieblich genutzten Gebäudeteiles wurde dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht. Der Vorwurf des Beschwerdeführers, ihm sei die korrigierte AfA nicht vorgehalten worden, ist daher unberechtigt.

#### 5. Unterlassen des Versicherungsregresses:

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, daß der Beschwerdeführer Regreßansprüche gegenüber seiner Vermögensschadenhaftpflichtversicherung nicht geltend gemacht habe. Der dem Beschwerdeführer durch den Schaden verursachte Aufwand wurde unter dem Titel "weitere Privataufwendungen" dem Gewinn hinzugerechnet (1973: S 6.932; 1975: S 953,--).

In seiner Berufung erklärte der Beschwerdeführer den unterlassenen Regreß lediglich mit "versicherungstechnischen Erwägungen". Der Verzicht auf einen Schadenersatzanspruch hindere nicht die Berücksichtigung des Schadens als Betriebsaufwand, es sei denn, daß verwandtschaftliche Beziehungen Ursache des Verzichtes seien. Außerdem wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß zumindest der Selbstbehalt als Betriebsausgabe zu berücksichtigen gewesen wäre.

Der Prüfer hielt dem in seiner Stellungnahme entgegen, daß es sich bei dem Schaden um die Übernahme einer Strafe gehandelt habe, die über einen seiner Klienten "wegen unvollständiger Abgabe von Steuererklärungen" verhängt worden war. Da der Beschwerdeführer für solche Schadensfälle eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen habe und die Versicherungsprämien als Betriebsausgaben abgesetzt worden seien, habe der unterlassene Regreß letztlich dazu geführt, daß ein Aufwand zweifach verrechnet worden sei. Der Selbstbehalt von S 300,-- sei irrtümlich nicht berücksichtigt worden. Insoweit sei der Berufung stattzugeben.

Der Beschwerdeführer verwies in seiner Gegenäußerung auf den Arbeitsbogen des Betriebsprüfers, wonach es sich im Jahr 1973 um zwei Schadensfälle im Ausmaß von S 1.216,-- und S 5.516,--, insgesamt sohin S 6.732,- gehandelt habe. Der Selbstbehalt von S 300,-- sei daher zweimal zu berücksichtigen gewesen. Dies habe der Betriebsprüfer in seinem Arbeitsbogen auch getan und nur S 6.132,-- gewinnerhöhend angesetzt. Nunmehr solle wiederum nur ein Selbstbehalt im Ausmaß von S 300,-- berücksichtigt werden. Im übrigen sei die Behauptung des Betriebsprüfers, der Schadensaufwand sei zweifach verrechnet worden, unrichtig, weil der Aufwand ja auch tatsächlich zweifach entstanden sei (einmal im Wege der Prämienzahlung und einmal verwirklicht durch den unterlassenen Versicherungsregreß).

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt mit der Begründung ab, der Beschwerdeführer habe nicht dargetan, aus welchen Gründen der Regreß unterblieben sei. Nur der Selbstbehalt von S 300,-- sei daher gewinnmindernd zu berücksichtigen.

In der Beschwerde wird ausgeführt, es seien sehr wohl durch Hinweise auf "versicherungstechnische Erwägungen" die Gründe für den unterbliebenen Regreß vorgebracht worden. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, daß eine Versicherungsleistung geringeren Ausmaßes unter Umständen nicht in Anspruch genommen werde, "um sich dadurch allfällige größere Vorteile zu sichern".

In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als berechtigt. Unbestritten ist, daß der Aufwand, der dem Beschwerdeführer dadurch erwachsen ist, daß er die Bezahlung einer über einen seiner Klienten verhängten Strafe übernommen hat, betrieblich veranlaßt war. Unbestritten ist weiters, daß der Regreßanspruch gegenüber der Versicherung nicht geltend gemacht wurde und infolge Zeitablaufes auch nicht mehr geltend gemacht werden kann. Daß die Unterlassung des Regresses gegenüber der Versicherung aus Gründen unterblieben sei, die in der Privatsphäre des Beschwerdeführers gelegen gewesen wären, hat die belangte Behörde nicht behauptet. Auch das Ergebnis des Verwaltungsverfahrens bietet keinen Hinweis in diese Richtung. Unter diesen Umständen war aber die belangte Behörde nicht berechtigt, den tatsächlich erwachsenen Aufwand als nicht betrieblich veranlaßt zu beurteilen. Selbst wenn der Regreß nicht aus den in der Beschwerde genannten Gründen, sondern irrtümlich oder aus Versehen unterblieben sein sollte, würde dies nichts daran ändern, daß der dadurch entstandene Aufwand der betrieblichen und nicht der privaten Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen wäre. Von einer zweifachen Verrechnung eines Aufwandes (Versicherungsprämien und Schadensfall) kann, wie der Beschwerdeführer zu Recht vorgebracht hat, keine Rede sein, weil der Aufwand im vollen geltend gemachten Ausmaß auch tatsächlich entstanden ist.

Da Hinzurechnungen aus dem Titel "Unterlassener Versicherungsregreß" nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1973 und 1975 erfolgt sind (siehe Tz 42 des Betriebsprüfungsberichtes), erweist sich der angefochtene Bescheid, insoweit er diese Bescheide betrifft, als inhaltlich rechtswidrig.

#### 6. Betriebskostenersatz:

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, daß im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend jenen Teil des Gebäudes F-Gasse 23, der nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen war, Mieteinnahmen nicht erklärt worden waren. Laut Betriebsprüfungsbericht wurden folgende Beträge "einvernehmlich hinzugerechnet":

1973:	S 9.000,- -
1974:	S 10.000,--
1975:	S 11.000,--
1976 bis 1978 jährlich S 11.111,-- (sämtliche Beträge ohne Umsatzsteuer)	



Der Prüfer stützte sich dabei auf die Aussage der Mieterin Elfriede F. vom 11. April 1980, die angegeben hatte, seit vier bis fünf Jahren neben dem monatlich auf das Postsparkassenkonto des Beschwerdeführers überwiesenen Mietzins (seit Jahrzehnten S 240,-) vierteljährlich einen weiteren Betrag von S 3.000,- "für allfällige Betriebskosten" an den Beschwerdeführer persönlich in bar entrichtet zu haben. "Vor diesem Zeitraum dürfte ein einmaliger Abrechnungssaldo von ca. S 900,- beglichen worden sein."

In seiner Berufungsergänzung teilte der Beschwerdeführer mit, er habe schon dem Betriebsprüfer gegenüber betont, daß es sich bei diesen Beträgen um Entgelte für seine Söhne gehandelt habe, die "diverse Arbeiten besonders im Garten" geleistet hätten. Die Entgelte hätten wirtschaftlich den Charakter von Durchlaufposten.

Der Prüfer stellte dazu fest, der Beschwerdeführer habe zunächst behauptet, bei den zusätzlichen Einnahmen von S 3.000,- vierteljährlich handle es sich um ein "Kohlengeld" für die "Heizmaterialheranschaffung". Nun werde von einem Gartenbetreuungsentgelt gesprochen. "Diese wechselnde Argumentation" erscheine durch die Aussage der Elfriede F. widerlegt.

Der Beschwerdeführer hielt dieser Stellungnahme entgegen, daß er keineswegs wechselnde Argumente vorgebracht habe. Vielmehr habe er von Gartenarbeit seiner Söhne etc. gesprochen, womit auch das Herbeischaffen von Brennmaterial und "sonstige kleine Dienste" gemeint gewesen seien. Elfriede F. habe ausgesagt, daß "vor diesem Zeitraum" nur ein einmaliger Abrechnungssaldo von S 900,- beglichen worden sei. Dies zeige, daß für die Jahre 1973 bis 1975 jedenfalls nur dieser einmalige Betrag erfaßt werden könne. Auch habe Elfriede F. den Ausdruck "allfällige Betriebskosten" verwendet. Darunter könnten eindeutig nur solche verstanden werden, die "in speziellen Fällen für Gartenbetreuung, Kohleholen etc. anfallen".

In weiteren Stellungnahmen führte der Betriebsprüfer aus, ihm sei noch erinnerlich, daß Elfriede F. ihre zusätzlichen Zahlungen damit begründet habe, daß sie in einer schönen Villa in Grünlage wohne und daher gerne mehr als den vorgeschriebenen geringen Mietzins bezahle. Von Zahlungen für Kohletragen, Gartenarbeiten etc. habe sie nie gesprochen. Außerdem wären solche trinkgeldartigen Zahlungen für Leistungen der Söhne des Beschwerdeführers sicherlich an diese selbst und in unterschiedlicher, der jeweiligen Arbeitsdauer entsprechenden Höhe erbracht worden. Zusätzliche Betriebskosten seien nicht berücksichtigt worden, weil der Beschwerdeführer die Betriebskosten ohnedies zur Gänze geltend gemacht habe. Weiters sei zu sagen, daß der Beschwerdeführer weder Zinslisten noch Betriebskosten-Abrechnungen geführt habe, aus denen die Zahlungen der einzelnen Mieter hätten entnommen werden können.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wies der Prüfer darauf hin, daß er nur die Angaben der Elfriede F. zum Anlaß von Hinzurechnungen genommen habe. Den Mieter R. habe er nicht befragen können, sodaß er bei dessen Miete auch keine Hinzurechnungen vorgenommen habe.

Ebenfalls in der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Beschwerdeführer vor, daß sich der monatliche Mietzins aus S 50,- Hauptmietzins und S 190,- Betriebskosten zusammengesetzt habe. Mit diesen Betriebskosten sei nicht das Auslangen zu finden.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab. Die Aussage der Elfriede F., für eine zentral gelegene 100 m<sup>2</sup>-Wohnung in Baden zusätzlich zum gesetzlichen Mietzins von monatlich S 50,- + S 190,- an Betriebskosten weitere S 1.000,- monatlich bezahlt zu haben, entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens eher als die Aussage des Beschwerdeführers, es handle sich dabei um Entlohnungen für Leistungen seiner Söhne, wie z. B. Kohletragen oder Gartenarbeit. Derartige Entlohnungen wären wohl den Söhnen des Beschwerdeführers selbst und nicht dem Beschwerdeführer bezahlt worden.

Der Gerichtshof kann nicht finden, daß diese Beweiswürdigung der belangten Behörde unschlüssig oder den Denkgesetzen widersprechend wäre, zumal der Beschwerdeführer seine Darstellung durch nichts bewiesen hat. Es erscheint nämlich unglaubwürdig, daß ein Mieter gelegentliche Dienstleistungen, die von den Söhnen des Vermieters erbracht werden, in der Weise honoriert, daß er dem Vermieter zusätzlich zu der bargeldlos überwiesenen Miete vierteljährlich S 3.000,- in bar bezahlt.

Der auch in diesem Beschwerdepunkt erhobene Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs ist unbegründet, wie die oben dargestellten wiederholten Äußerungen und Gegenäußerungen deutlich zeigen. Dem vom Beschwerdeführer bestrittenen Hinweis der belangten Behörde, daß die Hinzurechnungen ursprünglich "einvernehmlich" erfolgt seien, kommt im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof keine Bedeutung zu. Abschließend sei noch festzuhalten, daß die Hinzurechnungen ihrer Höhe nach in der Beschwerde nicht mehr bekämpft werden. Die Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt zur Gänze als unbegründet.

#### 7. Zurechnung eines Teiles des Gebäudes F-Gasse 23 zum Betriebsvermögen:

Der Beschwerdeführer bestreitet, daß die von ihm an die B.W.D.-GmbH - an dieser war er "überwiegend" beteiligt - vermieteten Räume im Gebäude F-Gasse 23 ausschließlich von seinem Personal benützt worden seien, und weiters, daß das Personal der genannten GmbH auch für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers auf Grund eines Werkvertrages tätig geworden sei. Von Bedeutung ist dieser von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt für das Ausmaß des betrieblich genutzten Gebäudeanteiles.

Bei der Aufteilung der Nutzfläche des Gebäudes auf betriebliche und nicht betrieblich genutzte Teile hat der Betriebsprüfer u.a. festgestellt, daß zwei an die B.W.D.-GmbH vermietete Räume nur zeitweilig von dieser benutzt worden waren. Nach dem Ausscheiden des Personals dieser GmbH (zwei Personen) seien in den Jahren 1976 und 1977 beide Räume wiederum vom Kanzleipersonal des Beschwerdeführers benützt worden. Die Räume seien daher der betrieblichen Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen gewesen.

Der Beschwerdeführer bestritt diese Feststellung. Nach Ausscheiden des Personals der GmbH seien die betreffenden Räume unbenutzt geblieben. Daraus könne aber nicht geschlossen werden, daß die nach wie vor an die GmbH vermieteten Räume Betriebsvermögen des Beschwerdeführers dargestellt hätten.

In einer weiteren Stellungnahme führte der Betriebsprüfer aus, die GmbH habe folgende Dienstnehmer gehabt:

K in der Zeit vom 1. Februar 1975 bis 30. Juni 1976 und M in der Zeit vom 1. Februar 1975 (in der mündlichen Berufungsverhandlung berichtet auf 1. Juli 1976) bis 31. August 1977.

Diese beiden Dienstnehmer seien vor ihrem Dienstverhältnis zur GmbH und ab 1. September 1977 (wiederum) Dienstnehmer des Beschwerdeführers gewesen und hätten während des gesamten Zeitraumes ihrer Tätigkeit stets dieselben Räumlichkeiten (Zimmer 5 und 6) benutzt. In der Zeit als Dienstnehmer der GmbH seien sie auf Grund eines Werkvertrages zwischen der GmbH und dem Beschwerdeführer für diesen tätig gewesen. Letztgenannten Umstand schloß der Betriebsprüfer aus der Tatsache, daß die Personalkosten weiterverrechnet worden waren.

In der Folge wurde das Vorliegen des Werkvertrages vom Beschwerdeführer bestätigt. Gleichzeitig wurde aber betont, daß der GmbH im Laufe der Zeit auch eigene Klienten zugewachsen seien. Weiters brachte der Beschwerdeführer vor, daß sein Sekretariat, seine Schreibstube und seine Telefonzentrale auch für die GmbH tätig geworden seien.

Die belangte Behörde gab der Berufung in diesem Punkt teilweise statt, indem sie den betrieblich genutzten Gebäudeteil nur mit 39 v.H. (anstatt 55 v.H.) ansetzte. Dabei bezog sie die beiden an die GmbH vermieteten Räume in den betrieblich genutzten Gebäudeteil ein, weil diese Räume, insbesondere mit Rücksicht auf die Nahebeziehung zwischen Beschwerdeführer und GmbH, deren Personal (auch) Klienten des Beschwerdeführers betreut hatte, trotz der Vermietung an die GmbH der betrieblichen Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen gewesen seien.

Diese rechtliche Beurteilung der belangten Behörde kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Auch vermietete Wirtschaftsgüter können zum Betriebsvermögen des Vermieters gehören, wenn die Vermietung dem Betrieb dient, d.h. wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Im Beschwerdefall trifft dies zu. Der Beschwerdeführer hat in seiner Äußerung vom 24. Februar 1983 (Seite 8) ausgesagt, daß zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen ein Werkvertrag bestand, "wie er in der Wirtschaftstreuhandersparte äußerst häufig" vorkomme. Dabei werde die jeweilige Leistung "auf Grund des aufgewendeten Zeitaufwandes .... abgerechnet".

Es ist auch unbestritten, daß von der GmbH dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers gegenüber erbrachte und verrechnete Arbeiten von den beiden Dienstnehmern der GmbH K. und M. geleistet wurden, und daß diese Personen für ihre Tätigkeit die beiden Räume benutzten. So gesehen entspricht die Feststellung der belangten Behörde auf Seite 221 des angefochtenen Bescheid, daß "die vermieteten Räumlichkeiten ausschließlich vom Kanzleipersonal des Beschwerdeführers, das in seiner Eigenschaft als Personal der GmbH auch für die Kanzlei des Beschwerdeführers auf Grund eines Werkvertrages agierte", durchaus den vom Beschwerdeführer selbst aufgestellten Behauptungen. Die Formulierung ist allerdings tatsächlich als wenig glücklich zu bezeichnen, weil vom "Kanzleipersonal des Beschwerdeführers" gesprochen wird, "das in

seiner Eigenschaft als Personal der GmbH ... agierte". Gemeint ist

damit offensichtlich der Umstand, daß K. und M. sowohl vor Beginn als auch nach Beendigung ihres Dienstverhältnisses zur GmbH Dienstnehmer des Beschwerdeführers waren und während des gesamten Zeitraumes Leistungen erbrachten, deren wirtschaftlicher Nutzen direkt oder indirekt dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zugute kam.

Eine unglückliche Formulierung führt jedoch zu keiner Rechtswidrigkeit, wenn aus dem Gesamtzusammenhang einer Äußerung der Sinn eindeutig erkennbar ist. Abgesehen davon kommt es im Beschwerdefall lediglich darauf an, ob die belangte Behörde die beiden an die GmbH vermieteten Räume zu Recht dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zugerechnet hat. Mit Rücksicht auf das betriebliche Interesse des Beschwerdeführers das an jener Tätigkeit bestand, die in diesen Räumen ausgeübt wurde, war diese Frage zu bejahen.

#### 8. Erteilung des letzten Wortes gemäß § 285 Abs. 2 BAO:

Der Beschwerdeführer erklärt sich dadurch beschwert, daß die Bestimmung des § 285 Abs. 2 BAO insoweit verletzt worden sei, als ihm in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht das letzte Wort erteilt worden war. Als Beweis dafür verweist er auf die Verhandlungsniederschriften.

Dazu ist folgendes zu sagen: Die mündliche Berufungsverhandlung hat insgesamt sechs Verhandlungstage (16. Dezember 1982, 25. Februar 1983, 14. April 1983, 17. Mai 1983, 19. August 1983 und 30. August 1983) in Anspruch genommen. Dem Beschwerdeführer war daher ausreichend Gelegenheit geboten, alles vorzubringen, was zur Verteidigung seiner rechtlichen Interessen geeignet war. Mit der Bestimmung des § 285 Abs. 2 BAO, wonach den Parteien "das letzte Wort zukommt", soll den Parteien die Möglichkeit gegeben werden, sich zu jeder Feststellung und zu jedem Argument der Rechtsmittelbehörde, das in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht wird, zu äußern. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer lediglich behauptet "durch nochmaliges Vorbringen und Replizieren auf das Ergebnis der Beweisaufnahme und deren rechtliche Würdigung hätte die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid kommen müssen" und nicht konkretisiert, an welchem Vorbringen er gehindert wurde, ist auf folgendes hinzuweisen: Die mündliche Berufungsverhandlung hat damit geendet, daß der Beschwerdeführer zum Thema "Nicht betrieblich veranlaßte Gehaltsaufwendungen - Michael B" ein ergänzendes Vorbringen, datiert vom 29. August 1983 übergab, welches vom Berichterstatter verlesen wurde. Durch das bloße Verlesen eines vom Beschwerdeführer stammenden Schriftsatzes wurden dessen Rechte, sich zu allen Feststellungen und Argumenten der belangten Behörde zu äußern, nicht eingeschränkt. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

#### 9. Anwesenheit des Betriebsprüfers bei der mündlichen Berufungsverhandlung:

Gemäß § 285 Abs. 3 BAO ist die mündliche Verhandlung nicht öffentlich. Der Beschwerdeführer erblickt eine Verletzung dieser Vorschrift darin, daß der Betriebsprüfer während der gesamten mündlichen Verhandlung im Verhandlungsraum anwesend war, "obwohl er weder Zeugeneigenschaft noch Sachverständigeneigenschaft und natürlich auch nicht Parteieneigenschaft hatte". Die Rüge des Beschwerdeführers ist unberechtigt.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO können die Abgabenbehörden zweiter Instanz notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens auch durch die Abgabenbehörde erster Instanz vornehmen lassen. Schon das zeigt deutlich, daß Organe der Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren tätig werden können, daß ihnen die Abgabenbehörde zweiter Instanz bestimmte Aufträge erteilen kann, und daß sie über den Gang des erstinstanzlichen Verfahrens und alle darin getroffenen entscheidungswesentlichen Feststellungen befragt werden können. Ein Betriebsprüfer, der als Organ der Abgabenbehörde erster Instanz tätig wurde, kann daher auf Wunsch der Abgabenbehörde zweiter Instanz unbedenklich an der mündlichen Berufungsverhandlung teilnehmen, um jederzeit Auskunft über entscheidungswesentliche Umstände zu geben und einschlägige Fragen zu beantworten. Dies ist im Beschwerdefall geschehen. Eine Verletzung der Nichtöffentlichkeit der mündlichen Berufungsverhandlung ist dadurch nicht erfolgt.

#### 10. Ablehnung des Betriebsprüfers als Sachverständiger oder sonstige Auskunftsperson:

Der Beschwerdeführer hat in seiner Eingabe vom 12. August 1983 den Betriebsprüfer wegen Befangenheit und mangelnder Fachkunde abgelehnt. Er stützte sich dabei auf die im Schrifttum vertretene Auffassung, daß der Prüfer als amtlicher Sachverständiger anzusehen sei, der einen Befund und ein Gutachten zu erstatten habe. Als Sachverständiger könne er gemäß § 179 BAO abgelehnt werden, wenn Umstände glaubhaft gemacht würden, die seine Unbefangenheit oder Fachkunde in Zweifel stellten. Daß die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen sei, zeige schon die Bestimmung des § 76 Abs. 1 lit. d BAO, wonach sich im Rechtsmittelverfahren Organe der Abgabenbehörde erster Instanz, die an der Erlassung des angefochtenen Bescheides mitgewirkt haben, wegen Befangenheit der Ausübung ihres Amtes zu enthalten hätten. Darüber hinaus seien im Betriebsprüfungs-Verfahren gravierende Mängel zu Tage getreten, die entweder die Unbefangenheit oder aber die Fachkunde des Betriebsprüfers eindeutig in Zweifel stellten.

Die belangte Behörde hat den Ablehnungsantrag abgewiesen und dies im wesentlichen damit begründet, daß der Prüfer ein Organ der Abgabenbehörde erster Instanz sei, der beauftragt sei, die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten zu überprüfen. Darin unterscheide er sich wesentlich von einem Sachverständigen, der die Aufgabe habe, im Zuge der Beweisaufnahme "Erfahrungssätze" zu vermitteln. Die Tätigkeit des Prüfers sei in den §§ 147 bis 150 BAO geregelt, während sich die Vorschriften über Sachverständige in den §§ 177 ff BAO fänden.

Im Ergebnis ist der belangten Behörde zuzustimmen. Dabei kann es dahingestellt bleiben, inwieweit die Tätigkeit eines Betriebsprüfers mit der eines Sachverständigen vergleichbar ist. Gleiches gilt für die vom Beschwerdeführer beispielsweise vorgebrachten Mängel im Betriebsprüfungs-Verfahren. Entscheidend ist nämlich, daß der Betriebsprüfer von der Abgabenbehörde zweiter Instanz lediglich als Auskunftsperson vernommen wurde. In dieser Eigenschaft konnte er ebensowenig abgelehnt werden, wie andere Auskunftspersonen oder Zeugen.

Um über ein Rechtsmittel entscheiden zu können, muß sich die Rechtsmittelbehörde regelmäßig ein Bild vom Gang des erstinstanzlichen Verfahrens und von den dort festgestellten Entscheidungsgrundlagen machen. Dies kann häufig nicht nur durch Einsichtnahme in die Verwaltungsakten geschehen. Vielmehr erweist es sich als zweckmäßig, jene Organe der Abgabenbehörde erster Instanz als Auskunftspersonen zu vernehmen, die am Entscheidungsprozeß mitgewirkt haben. Dem steht auch keineswegs die Bestimmung des § 76 Abs. 1 lit. d BAO entgegen, weil die Erteilung einer Auskunft nicht als Ausübung eines Amtes im Rechtsmittelverfahren anzusehen ist. Darunter ist nur die Ausübung des Amtes jener Organe zu verstehen, die zur Entscheidung über das Rechtsmittel berufen sind. Da somit eine Ablehnung des Betriebsprüfers, der nur als Auskunftsperson über

das Prüfungsgeschehen im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vernommen wurde, nicht in Betracht kam, erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet

11. Nichterledigung des Antrages auf Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG 1972 für die Veräußerung eines Teilbetriebes an Dkfm. R.:

Der Beschwerdeführer macht als weitere Rechtswidrigkeit geltend, daß über seinen Antrag auf Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes nach § 37 EStG 1972 (Veräußerung eines Teilbetriebes an Dkfm. R.) von der belangten Behörde nicht abgesprochen worden sei. Dieses Vorbringen ist unverständlich bzw. aktenwidrig.

Auf Seite 247 ff des angefochtenen Bescheides behandelt die belangte Behörde unter der Überschrift "Tz 52 (I): Begünstigter Veräußerungsgewinn 1973" eingehend diesen Fragenkomplex. Auf Seite 251 wird schließlich festgestellt:

"Der Berufung war demnach in diesem Punkte in vollem Umfang stattzugeben, die Veräußerung eines Teiles des Klientenstockes des Beschwerdeführers als Teilbetriebsveräußerung gemäß § 24 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 zu werten und unter Berücksichtigung eines gemäß § 24 Abs. 4 EStG aliquot zuzuerkennenden Freibetrages der begünstigten Einkommensbesteuerung gemäß § 37 Abs. 1 in Verbindung mit § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 zu unterziehen"

Auf Seite 252 wird der begünstigte Veräußerungsgewinn mit S 229.477,- ausgewiesen. Das entspricht genau jenem Betrag, für den der Beschwerdeführer den begünstigten Steuersatz in Anspruch genommen hat, nämlich S 239.477,- abzüglich des anteiligen Freibetrages. Schließlich findet sich dieser Betrag auch noch auf Seite 264 des angefochtenen Bescheides im Zusammenhang mit der Berechnung der Steuern. Der begünstigte Steuersatz wird hier mit 24,15 % ausgewiesen. Das Beschwerdevorbringen erweist sich daher als unbegründet.

12. Schadenersatz bzw. "Regreßforderung Konrad S." sowie damit im Zusammenhang stehende Zinsen:

Der Betriebsprüfer hat festgestellt, daß sich der Beschwerdeführer im Jahr 1967 mit gerichtlichem Vergleich zu einem Schadenersatz an die Sparkasse P. in Höhe von S 453.500,- verpflichtet hatte, der im Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit gestanden war. In der Folge habe der Beschwerdeführer bei dem betreffenden Klienten (Konrad S) einen Regreßanspruch geltend gemacht. Im Jahre 1969 sei der Beschwerdeführer zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen und habe dabei die Regreßforderung in seine Bücher aufgenommen, obwohl zu diesem Zeitpunkt deren Uneinbringlichkeit bereits festgestanden sei. Im Prüfungszeitraum seien Teile der Forderung als uneinbringlich abgeschrieben worden. Der Prüfer buchte die Forderung bereits zu Beginn des Prüfungszeitraumes aus, so daß die Forderungsabschreibungen unberücksichtigt blieben.

In seiner Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß er zum 1. Jänner 1969 noch keinen Schadenersatz bezahlt gehabt habe. Gemäß § 1302 ABGB habe er daher zu diesem Zeitpunkt auch noch keinen Regreßanspruch gegenüber seinem Klienten gehabt. Die Bonität einer Forderung könne aber erst beurteilt werden, nachdem sie entstanden sei. Bei einer anderen Beurteilung würden künftige Verluste zeitlich vorgezogen werden.

Der Betriebsprüfer wies darauf hin, daß der Schaden dadurch entstanden sei, daß der Beschwerdeführer der Sparkasse P. unrichtige Finanzpläne als Kreditunterlage für seinen Klienten Konrad S. vorgelegt habe. S. sei zahlungsunfähig geworden. Die Sparkasse sei daher gegen den Beschwerdeführer gerichtlich vorgegangen und zwar zunächst aus dem Titel der Ausfallsbürgschaft, später jedoch (Klagsänderung) aus dem Titel Schadenersatz. Das Verfahren habe durch gerichtlichen Vergleich geendet, in dem sich der Beschwerdeführer verpflichtet habe, der Sparkasse den Betrag von S 453.500,- in Jahresraten von S 30.000,-

- zu bezahlen und kontokorrentmäßig mit 4 v.H. (später 4,5 v.H.) zu verzinsen. Die Haftpflichtversicherung habe es abgelehnt, eine Versicherungsleistung zu erbringen. Aus diesem gerichtlichen Vergleich sei zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer zum Ersatz eines Schadens herangezogen worden war, dessen Eintritt er selbst durch fehlerhafte Finanzpläne verschuldet gehabt habe. Eine Regreßforderung gegenüber S. habe daher nie bestanden, ganz abgesehen davon, daß zum 1. Jänner 1969 (Übergang des Beschwerdeführers auf Betriebsvermögensvergleich) der Anschlußkonkurs über S. bereits abgewickelt und dieser bereits verstorben gewesen sei.

Der Beschwerdeführer hielt dem entgegen, daß er sehr wohl einen Regreßanspruch gegenüber S. gehabt habe, weil ihm von diesem unrichtige Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien, was in der Folge zu den fehlerhaften Finanzplänen geführt habe. Die Regreßforderung habe auch gegenüber der Gattin des verstorbenen S. bestanden, weil seinerzeit auch für diese Finanzpläne erstellt worden seien. Soweit ihm erinnerlich, habe die Haftpflichtversicherung eine Versicherungsleistung mit der Begründung abgelehnt, daß die Schadensmeldung verspätet erfolgt sei, weil der Beschwerdeführer die fehlerhaften Finanzpläne in den Jahren 1961/62/63 erstellt habe, der Schaden aber erst anlässlich des Vergleichsabschlusses gemeldet worden sei. Außerdem wäre die vorherige Zustimmung der Versicherung zum Abschluß des Vergleiches erforderlich gewesen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Beschwerdeführer zu, daß er von der Sparkasse P. zunächst deswegen in Anspruch genommen worden sei, weil er seinerzeit für S. eine Ausfallsbürgschaft übernommen habe. Die darauf gestützte Klage der Sparkasse P. habe sich aber als wenig aussichtsreich erwiesen, weil die Sparkasse verschiedene Sicherheiten nicht in Anspruch genommen habe, bei deren Inanspruchnahme der Beschwerdeführer nicht als Bürge heranzuziehen gewesen wäre. Die spätere Klagsänderung der Sparkasse und die Geltendmachung des Schadenersatzanspruches aus dem Grund der fehlerhaften Finanzpläne habe dann zu dem gerichtlichen Vergleich geführt.

"Vorsichtshalber" werde das Beweisanbot gestellt, ergänzende Erhebungen bei der Sparkasse P. durchzuführen. Die Sparkasse sei damals von Direktor G. und Rechtsanwalt Dr. E. vertreten gewesen.

Weiters teilte der Beschwerdeführer mit, von Frau S. in all den Jahren keine Zahlungen erhalten zu haben. Sie sei "mittellos" und beziehe nur eine kleine Rente.

Die belangte Behörde wies die Berufung in diesem Punkt ab und verböserte die erstinstanzliche Entscheidung insoweit, als sie auch die Zinsen, die der Beschwerdeführer auf Grund des Vergleiches an die Sparkasse P. zu entrichten hatte, nicht als Betriebsausgaben zuließ. In der Begründung wurde die Auffassung vertreten, daß der Schadensfall zur Gänze mit der seinerzeit übernommenen Ausfallsbürgschaft zusammenhänge, daß die Übernahme solcher Bürgschaften nicht zu den beruflichen Obliegenheiten eines Wirtschaftstreuhanders zähle und daß daher der aus diesem Schaden erwachsene Aufwand der Privatsphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen sei.

In der Beschwerde wird ausdrücklich zugegeben, daß die Gründe für das Eingehen der Ausfallsbürgschaft im privaten Bereich lagen. Die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers sei jedoch nicht aus diesem Titel erfolgt, sondern deswegen, weil er im Zusammenhang mit einer Kreditgewährung für seinen Klienten S. durch die Sparkasse P. fehlerhafte Finanzpläne erstellt habe und daher der Sparkasse gegenüber schadenersatzpflichtig geworden sei.

Dem Beschwerdeführer ist zunächst zuzustimmen, daß der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt keinen ausreichenden Hinweis dafür gibt, einen Konnex zwischen der privat veranlaßten Ausfallsbürgschaft und dem Schadenersatz wegen fehlerhafter Finanzpläne herzustellen. Das Eingehen der Ausfallsbürgschaft steht mit der fehlerhaften Information der Sparkasse P. durch den Beschwerdeführer betreffend die Kreditwürdigkeit des S. nicht in untrennbarem Zusammenhang. Die beiden Aktivitäten des Beschwerdeführers sind völlig losgelöst voneinander denkbar. Der Umstand, daß sich Ausfallsbürgschaft und fehlerhafte Finanzpläne auf den selben Kredit bezogen, berechtigte die belangte Behörde nicht, die Schadenersatzleistung der privaten Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen. Vielmehr handelte es sich dabei um einen betrieblich, nämlich durch die mangelhaft ausgeübte berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Wirtschaftstreuhand entstandenen Aufwand. Dies führt dazu, daß die in den Jahren 1973 bis 1977 angefallenen Zinsen für den Schadenersatzanspruch als betrieblicher Aufwand anzuerkennen waren. Insoweit als die belangte Behörde dies nicht getan und den erstinstanzlichen Bescheid verbösert hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.

Anders verhält es sich mit der Regreßforderung gegenüber der Witwe S., die vom Beschwerdeführer nach Maßgabe der ratenweise entrichteten Schadenersatzleistung als uneinbringlich abgeschrieben worden war.

Wie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0132 im Zusammenhang mit der Bilanzierung einer Regreßforderung für die Inanspruchnahme als Bürge dargelegt hat, kommt es bei der Aktivierung eines Regreßanspruches in der Bilanz nicht darauf an, ob der Anspruch bereits zivilrechtlich entstanden ist. Vielmehr ist der Regreßanspruch grundsätzlich bereits in dem Zeitpunkt zu aktivieren, in dem auch die (drohende) Inanspruchnahme als Bürge zu passivieren ist. Soweit der Regreßanspruch uneinbringlich erscheint, ist bereits zu diesem Zeitpunkt seine erfolgswirksame Abschreibung vorzunehmen. Diese Überlegungen gelten gleichermaßen für Regreßansprüche, die auf Schadenersatzleistungen beruhen.

Bis zum Übergang des Beschwerdeführers von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG zum 1. Jänner 1969 konnte eine derartige bilanzmäßige Vorgangsweise nicht Platz greifen. Den Verwaltungsakten kann auch nicht entnommen werden, ob und inwieweit der (damals noch offenen) Schadenersatzverpflichtung einerseits und der Regreßforderung gegenüber der Witwe des S. andererseits im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart durch entsprechende Zu- und Abschläge Rechnung getragen wurde. Dies ist aber für den Beschwerdefall auch unerheblich. Jedenfalls war nämlich die Regreßforderung bereits zum 1. Jänner 1969 uneinbringlich, sodaß eine erfolgswirksame Abschreibung in den Folgejahren nicht in Betracht kam. Die Beschwerde erweist sich daher, was die erfolgswirksame Abschreibung der Regreßforderung im Prüfungszeitraum betrifft, als unbegründet.

Mit Rücksicht auf die unter den obigen Punkten 5 und 12 festgestellte inhaltliche Rechtswidrigkeit war der angefochtene Bescheid, soweit mit ihm über die Einkommensteuer für die Jahre 1973 bis 1977 entschieden wurde, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden konnte, weil die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtsfrage nicht erwarten ließ.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

Wien, am 13. Dezember 1989