

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.12.1993

Geschäftszahl

91/13/0128

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 Oberkommissarin 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 Beschluß gefaßt:

Die zu 91/13/0128 protokollierte Beschwerde wird im Umfang der Anfechtung der Absprache 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, denen zufolge im Bereiche der Anwaltschaft 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 begehrt 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 Zusammenhanges 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. hierzu 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 angesichts 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 Begehren 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 protokollierte 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 Wiederaufnahmebescheide 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 Wiederaufnahmebescheide 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 entgegentritt, 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 schon 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 durchgeführten 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 gehabt 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 eingeklebt 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 Einnahmehinzurechnungen 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 verausgabt (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 vertretene Auffassung, daß es nicht bloß dem Rechtsanwalt oder Notar freistehe, 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 Haushaltsgeräte 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 Haushaltsgeräte 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 S 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 Mangelhaftigkeit 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 mangelhaft 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 worden sein 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 Gleiches 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. hierzu Quantschnigg-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 Quantschnigg-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 begehre.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof nimmt der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf die Abschreibung der Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges 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 unhonoriert 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 Abgaberecht 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 ebenso wenig 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 Verfahrenshilfevertretungen 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 zwangsläufig nur um die Verrichtung von gerichtlichen Terminen gehandelt haben konnte, ist keineswegs zwingend. Vor allem aber ist der Beschwerdeführer den ihm bekanntgegebenen Stellungnahmen des Prüfers über die Anzahl der sich aus den im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Fahrtenbüchern ergebenden gefahrenen Kilometer für die Rechtsanwaltskanzlei in den Jahren 1979 und 1980 nicht entgegengetreten. Angesichts der in beiden Jahren unter 10.000 km gelegenen Fahrleistung des

Beschwerdeführers für die Rechtsanwaltskanzlei kann er sich bei den damals geltenden Kilometergeldern von S 1,30 und S 1,50 nicht in seinen Rechten dadurch verletzt erachten, daß ihm für diese Jahre die ohnehin wesentlich höher gelegenen Pauschalbeträge des § 20a Abs. 5 EStG 1972 in der damals in Geltung gestandenen Fassung als Betriebsausgabe angesetzt wurden. Es liegt damit auch die vom Beschwerdeführer gerügte Verletzung von Verfahrensvorschriften durch Unterlassung der beantragten Beweisaufnahmen nicht vor, wozu noch kommt, daß nach der gesetzlichen Vorschrift des § 20a Abs. 4 EStG 1972 in der damals in Geltung gestandenen Fassung die betrieblich gefahrenen Kilometer ausschließlich durch ein nach dieser Vorschrift geführtes Fahrtenbuch, nicht aber durch andere Beweismittel erwiesen werden durften.

2.2.1.9. Familienbeihilfengutschriften, Betriebsteuernansatz und Ausgabenzusammenfassung:

Zu Tz. 22 des Prüfungsberichtes hatte der Prüfer den vom Beschwerdeführer einschließlich der Familienbeihilfe geltend gemachten Lohnaufwand um die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Familienbeihilfengutschriften gekürzt. Der Beschwerdeführer hatte sich im Berufungsverfahren auch dagegen zur Wehr gesetzt, läßt aber eine Bekämpfung des angefochtenen Bescheides auch in diesem Punkte in seiner Beschwerde nicht mehr erkennen.

Den zu Tz. 21 des Prüfungsberichtes vom Prüfer vorgenommenen periodengerechten Ansatz der Betriebsteuern für die Streitjahre erklärte der Beschwerdeführer in seiner Berufung für unüberprüfbar und für das Jahr 1979 als zu niedrig. Mit Vorhalt vom 22. November 1985 stellte das Finanzamt den Ansatz der Betriebsteuern für die Streitjahre im einzelnen dar und ersuchte den Beschwerdeführer um Bekanntgabe der Summen, welche bekämpft würden. Da der Beschwerdeführer den Vorhalt zu diesem Punkt unbeantwortet ließ, wies das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung die Berufung diesbezüglich ab. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erklärte der Beschwerdeführer, gegen alle Ziffern des Finanzamtes zu reklamieren, die nicht mit seinen Erklärungen übereinstimmten. Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß das Vorbringen des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren zu dieser Frage zu allgemein gehalten und deswegen nicht geeignet gewesen sei, Fehler des Prüfers aufzuzeigen.

Auch der zu Tz. 24 des Prüfungsberichtes vorgenommenen Zusammenfassung der Ausgaben der Streitjahre trat der Beschwerdeführer in seiner Berufung entgegen; zwar deckten sich die Beträge des Prüfers für Ausgaben 1979 und 1980 mit seinen Erklärungen, unbegründet habe der Prüfer aber den Ausgabenbetrag für 1981 belassen. Mit Vorhalt vom 22. November 1985 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, daß der Ausgabenbetrag für 1981 auf Grund der zur Prüfung vorgelegten Aufschreibung ermittelt worden sei, wobei freilich nicht geklärt haben werde können, wie sich die in der Erklärung angeführten Summen zusammensetzten. Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt mit der Behauptung, daß sich die in seiner Erklärung angeführten Summen durch Addition der monatlichen Ausgabensummen aus den Aufzeichnungen ergeben würden, und beantragte, daß man gemeinsam mit ihm die monatlichen Aufzeichnungen addieren möge. Mit einem weiteren Vorhalt wurde dem Beschwerdeführer die Ermittlung des Ausgabenbetrages für das Jahr 1981 dargestellt und er dazu aufgefordert, sein Berufungsbegehren dahin zu präzisieren, welche Beträge er bekämpfe. Diesem Vorhalt hielt der Beschwerdeführer die Behauptung entgegen, daß die vom Finanzamt gefundene Ausgabensumme von S 592.638,23 unrichtig sei, richtig sei vielmehr die Ausgabensumme laut seiner Erklärung in Höhe von S 632.408,02. Er habe alle Belege für die Ausgaben vorgewiesen und auch die monatlichen Additionen der Ausgaben vorgelegt. In seiner Stellungnahme vom 16. Dezember 1986 wiederholte der Prüfer, daß er die Ausgabensummen auf Grund der vorgelegten Aufzeichnungen und Belege ermittelt habe. Diese Aufzeichnungen hätten aus Blättern bestanden, die im Zusammenhang mit den Belegen bei der Prüfung der Ausgabenermittlung zugrunde gelegt worden seien. Es seien die Differenzen gegenüber der Erklärung dem Beschwerdeführer bei der Prüfung und bei der Schlußbesprechung vorgehalten worden; eine Aufklärung der vom Beschwerdeführer ermittelten Summen habe dieser auch mit den von ihm behaupteten Additionen nicht geben können. In der Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung in diesem Punkte mit der Begründung ab, daß der Beschwerdeführer es unterlassen habe, die ihm bekanntgegebene Ausgabenermittlung konkretisiert als unrichtig darzustellen. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beschränkte sich der Beschwerdeführer auf den Hinweis, die einzelnen Posten als falsch bezeichnet und auf seine Erklärungen hingewiesen zu haben; daß sein Betrag jenem des Finanzamtes gegenüberstehe, rechtfertige nicht die Abweisung der Berufung. Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Auffassung, daß das Vorbringen des Beschwerdeführers auch zu dieser Frage nicht geeignet gewesen sei, Fehler im Rechenwerk des Prüfers aufzuzeigen.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof führt der Beschwerdeführer zum Ansatz der Betriebssteuern und zum Ausgabenbetrag des Jahres 1981 lediglich aus, daß er nicht verpflichtet sei, den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit einer Begründung zu versehen. Die Abgabenbehörde habe die Beweise zu würdigen.

Der angefochtene Bescheid ist auch in diesen Punkten als rechtswidrig nicht zu erkennen. Zwar trifft es zu, daß ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz einer Begründung im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. d BAO nicht bedarf. Das ändert allerdings nichts an der den Abgabepflichtigen auch im Berufungsverfahren treffenden Obliegenheit, der Berufungsbehörde jene Sachverhalte darzustellen, denenzufolge der bekämpfte erstbehördliche Bescheid seiner Ansicht nach verfehlt

sei. Im Beschwerdefall wurde durch die im Zuge des Berufungsverfahrens ergangenen Vorhalte dem Beschwerdeführer eingehend dargestellt, in welcher Weise die Behörde zu den von ihm bekämpften Zahlen gelangt ist. Seine Sache wäre es gewesen, ebenso eingehend die Unrichtigkeit der behördlichen Betriebssteuern- und Ausgabenbetragsermittlung und die Richtigkeit der von ihm ermittelten Beträge darzustellen. Wenn der Beschwerdeführer sich trotz ausreichend eingeräumter Gelegenheit dafür entschieden hat, dies zu unterlassen, kann er sich durch das Ausbleiben eines Berufungserfolges schon aus diesem Grunde nicht beschwert erachten. Inwieweit die von ihm angesprochene Würdigung von Beweisen durch die Abgabenbehörde dabei mit den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung in Widerspruch stehen sollte, zeigt der Beschwerdeführer dem Verwaltungsgerichtshof nicht auf und ist auch von diesem nicht zu erkennen.

2.2.1.10. Verlustvortrag und Sonderausgabenbeurteilung:

Zu Tz. 28 des Prüfungsberichtes hatte der Prüfer vom Beschwerdeführer beantragte Verlustvorträge von S 198.874,-- aus 1974 in der Einkommensteuererklärung 1979 und von S 3.040,-- aus 1975 in der Einkommensteuererklärung 1980 mit dem Hinweis darauf unberücksichtigt gelassen, daß es dem Beschwerdeführer zufolge der von ihm gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 an der gesetzlichen Möglichkeit zum Verlustvortrag fehle.

Der Beschwerdeführer wandte in seiner Berufung dagegen ein, daß der Betrag von S 198.874,-- aus einer im Jahre 1974 geleisteten Mietzinsvorauszahlung ohne Anrechnung auf den Hauptmietzins zuzüglich Umsatzsteuer und Maklerprovision resultiere. Bei richtiger Vorgangsweise sei eine Mietzinsvorauszahlung zu aktivieren und auf die einzelnen Jahre zu verteilen, was bisher nicht geschehen sei; die von ihm geltend gemachten Beträge seien, wenn schon nicht unter der Bezeichnung Verlustvortrag, so doch als Ausgabe wegen nicht berücksichtigter AfA einzusetzen, wozu er auf seinen Wiederaufnahmeantrag betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1974 bis 1978 verweise. Seine Buchführung sei im übrigen ordnungsgemäß, Betriebsvermögen habe er in der Anwaltskanzlei nicht.

Im Vorhalt vom 22. November 1985 wurde der Beschwerdeführer zu seiner Behauptung ordnungsgemäßer Buchführung in der Anwaltskanzlei mit der Stellungnahme des Prüfers konfrontiert, wonach zur Prüfung nur Einnahmen- und Ausgabenaufzeichnungen vorgelegt worden seien, jedoch keinerlei Aufschreibungen über Bargeldbestände, Forderungen und Schulden. Diesem Vorhalt entgegnete der Beschwerdeführer, daß er keinen Bargeldbestand und auch keine Forderungen habe; Schulden habe er lediglich beim Finanzamt und bei seinem Vater, der ihm Geld für die Mietzinsvorauszahlung und das Inventar anlässlich der Kanzleieröffnung geborgt habe. Seine Honorarforderungen bezeichnete der Beschwerdeführer als uneinbringlich, da es also nichts aufzuzeichnen gebe, sei seine Buchführung ordnungsgemäß.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde der Beschwerdeführer auf die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 hingewiesen. Der Beschwerdeführer habe seinen Erklärungen zufolge seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, die von ihm aufgestellte Behauptung, über ein Betriebsvermögen nicht zu verfügen, sei denk unmöglich. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz betonte der Beschwerdeführer erneut die "Ordentlichkeit" seiner Buchhaltung, aus welcher jeder einzelne Vorgang nachvollzogen werden könne, bestritt, daß sein Bargeldbestand Null sei und behauptete, daß er sich sofort das Honorar auf das Konto überweisen lasse und jede Leistung verweigere, wenn nicht sofort bezahlt werde. Er sehe nicht ein, daß die Einnahmen- und Ausgabenrechnung als unordentliche Betriebsführung qualifiziert werde.

Im angefochtenen Bescheid hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor Augen, daß der Verlustvortrag gesetzlich an die Bedingung geknüpft sei, daß der Steuerpflichtige im Jahr der Verlustentstehung seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1972 ermittelt habe. Diese Bedingung habe der Beschwerdeführer nun einmal nicht erfüllt. Es sei dem Vorbringen des Beschwerdeführers dennoch auch zu entnehmen, daß es ihm darum gehe, die im Jahre 1974 geleistete Mietzinsvorauszahlung zu aktivieren und auf einen mehrjährigen Zeitraum abzuschreiben. Eine Mietzinsvorauszahlung sei tatsächlich auch zu aktivieren, wobei als Nutzungsdauer des Mietrechtes im Falle eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrages ein Zeitraum von zehn Jahren anzunehmen sei. Wenn das Finanzamt seinerzeit den vom Beschwerdeführer unrichtigerweise vorgenommenen Sofortabzug der gesamten Mietzinsvorauszahlung übernommen habe, liege die Wurzel des Fehlers soweit in der Vergangenheit, daß eine Änderung der Veranlagung, in welcher der Fehler erstmals aufgetreten wäre, nicht mehr erfolgen könne. Es sei dem Berufungsbegehren allerdings insofern Rechnung zu tragen, als für das am weitesten in der Vergangenheit liegende Jahr, für das eine Abänderung der Veranlagung noch möglich sei, das sei im gegenständlichen Fall das Jahr 1979, und die Folgejahre die Veranlagungen so zu erfolgen hätten, als hätte es den Fehler nie gegeben. Dies bedeute, daß bei einer zehnjährigen Abschreibungsdauer der Mietzinsvorauszahlungen in den Jahren 1979 bis 1983 jährlich S 15.000,-- an AfA gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. In diesem Umfang gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers zu diesem Punkt im Ergebnis teilweise statt.

In der Beschwerde wendet sich der Beschwerdeführer dagegen, daß die Mietausgaben nicht schon ab dem Jahre 1974 als gewinnmindernd berücksichtigt wurden, des weiteren verweist der Beschwerdeführer darauf, daß er seit Juli 1980 in der Landwirtschaft bilanziere. Dieses Beschwerdevorbringen ist nicht recht verständlich. Insoweit der Beschwerdeführer auf die vor dem Jahre 1979 gelegenen Besteuerungsperioden Bezug nimmt, verfehlt er den Anfechtungsgegenstand, weil Sache des zu diesem Punkt erörterten bekämpften Bescheides nur

die Abgabenbescheide der Jahre 1979 bis 1981 waren. Für diese Jahre aber kann in der von der belangten Behörde gefundenen Lösung eine zulasten des Beschwerdeführers gehende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht erkannt werden. Weshalb die vom Beschwerdeführer behauptete Tatsache, seit dem Jahre 1980 im landwirtschaftlichen Betrieb zu bilanzieren, etwas an der in den Verlustjahren 1974 und 1975 für die Rechtsanwaltskanzlei gewählten Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG 1972 ändern könnte, bleibt unerfindlich.

Zu Tz. 26 des Prüfungsberichtes berücksichtigte der Prüfer den als Betriebsausgabe nicht anerkannten Aufwand für die Krankenversicherung des Beschwerdeführers bis zum Höchstbetrag von S 10.000,-- als Sonderausgabe; als weitere Sonderausgabe setzte der Prüfer für das Jahr 1981 einen Betrag von S 10.000,-- für die Errichtung des Eigenheimes des Beschwerdeführers an. Soweit der Beschwerdeführer sich im Verwaltungsverfahren und auch vor dem Verwaltungsgerichtshof gegen diese Ansätze wendet, läßt er nicht erkennen, inwieweit er darin in seinen Rechten verletzt sein sollte. Daß der Aufwand für die Krankenversicherung Betriebsausgabe nicht sein konnte, wurde oben zu Pkt. 2.2.1.5. erörtert, zu der vom Beschwerdeführer gewünschten steuerlichen Beurteilung der Errichtung seines Hauses am Ort des landwirtschaftlichen Betriebes wird im nachfolgenden zu Pkt. 2.2.2. Stellung zu nehmen sein. Daß die dem Prüfer rechtlich möglich erscheinenden Abzugsposten als Sonderausgaben angesetzt wurden, kann den Beschwerdeführer im Umfang dieser Ansätze in seinen Rechten nicht verletzen.

2.2.2. Zum landwirtschaftlichen Betrieb:

Zu Tz. 29 des Prüfungsberichtes beurteilte der Prüfer den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers als Liebhaberei und schied dementsprechend den aus diesem Betrieb erklärten Verlust sowie die im Zusammenhang mit diesem Betrieb geltend gemachten Vorsteuerbeträge von der steuerlichen Berücksichtigung aus. Er stützte sich dabei auf eine Stellungnahme zweier Amtssachverständiger der belangten Behörde, welche nach einer am 29. September 1982 vorgenommenen Besichtigung des Betriebes zum Ergebnis gelangt waren, daß der landwirtschaftliche Betrieb des Beschwerdeführers seinen Eigentümer weder ernähren könne, noch in absehbarer Zeit Gewinne erwarten lasse. Die Zufahrt sei sehr schlecht, Strom und Wasser fehlten, der Trockenrasen erlaube nur extensive Haltung einer geringen Anzahl von Tieren, weil intensivere Nutzung durch die mageren Böden und die fehlenden Bewässerungsmöglichkeiten nicht zu erwarten sei, bei der Mehrzahl der Weingärten handle es sich um alte Anlagen in ungepflegtem Zustand mit äußerst geringem Traubenertrag, der Wald biete kaum Erwerbsmöglichkeiten über den Hausgebrauch hinaus, auch das für die Betriebsgröße sehr groß dimensionierte Haus spreche für das Vorliegen eines Voluptuarbetriebes.

In seiner Berufung erklärte der Beschwerdeführer die Stellungnahme der belangten Behörde zu seinem landwirtschaftlichen Betrieb für eine unbegründete persönliche Meinung. Er kaufe für ein Hobby nicht zwei Traktoren, eine Weinpresse, einen Weinfilter, Wald, baue keine Gattersäge und verrichte nicht schwere Waldarbeit. Er kaufe nicht Grundstücke zu Hobbyzwecken und errichte nicht Weinkeller und Wirtschaftskeller zum Vergnügen. Er habe im Jahre 1981 aus seinen Weingärten 1200 l Wein geerntet, die er auch nicht als Hobby trinken könne. Die Stellungnahme der belangten Behörde lasse jegliche Ertragszahlen für Weinbau und Wald vermissen. Er investiere seine gesamten Einkünfte aus der Anwaltskanzlei in die Landwirtschaft, erziele im Buschenschank einen Nettogewinn nach Steuern von S 42.500,-- und aus dem geschlägerten Holz einen solchen von S 65.000,--. Durch die Ausübung der Kleintierhaltung erübrige sich jeder Fleischeinkauf, auch die Möglichkeit des Gemüseanbaues bestehe; insgesamt könne er seine Familie mit vier Personen von der Landwirtschaft ernähren.

In seiner Stellungnahme vom 29. April 1983 verwies der Prüfer auf ein im Bauverfahren eingeholtes Gutachten vom 21. September 1981, in welchem der Sachverständige im wesentlichen zu dem Ergebnis gekommen war, daß die Verwendungs- und die begrenzten Nutzungsmöglichkeiten der vorhandenen Grundflächen die Begründung eines neuen Betriebsstandortes in der isolierten Lage nicht rechtfertigten und daß der Bau des geplanten Wohn- und Wirtschaftsgebäudes für die Nutzung der Grundstücke des Beschwerdeführers weder erforderlich noch wirtschaftlich sei. Abgesehen davon, daß die vom Beschwerdeführer zur Landwirtschaft geführten Aufschreibungen ihrer Mängel wegen bestenfalls eine Richtlinienveranlagung nach § 17 EStG 1972 rechtfertigen könnten, müsse angesichts der vom Beschwerdeführer geplanten Aufwendungen mit konstanten Verlusten gerechnet werden. Der Beschwerdeführer verwirkliche sein Bauvorhaben ohne Baubewilligung im Landschaftsschutzgebiet; ein Abbruchauftrag und Strafen wegen dieser Bautätigkeit seien bereits erlassen, vom Beschwerdeführer aber mit Rechtsmitteln bekämpft worden, ein Ansuchen um die Genehmigung des Buschenschanks habe die Gemeinde abgewiesen.

In einem im Bauverfahren von der Vorstellungsbehörde eingeholten Gutachten vom 10. Februar 1986 kamen die Amtssachverständigen zum Ergebnis, daß die landwirtschaftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers die Annahme eines landwirtschaftlichen Nebenerwerbes nicht rechtfertige und deshalb nicht geeignet sei, die von seinem Baukonsensbegehren betroffenen Baulichkeiten als erforderlich im Sinne der Raumordnungsbestimmungen erscheinen zu lassen. Die zum Zeitpunkt der Erhebung vorgefundene Tierhaltung sei auf Grund der Artenvielfalt und der geringen Bestandesgröße je Tierart nicht flächenbezogen und könne nicht als gewinnorientiert angesehen werden, sondern diene vorwiegend der Deckung des Eigenbedarfes. Der als Weingarten genutzte Grund befinde sich größtenteils im Stadium des abnehmenden Ertrages; den vom Beschwerdeführer erzielten Erntemengen von umgerechnet 1200 bis 1400 l pro Hektar stehe ein Hektarertrag

ordnungsgemäß bewirtschafteter Weingärten in diesem Gebiet mit 3000 bis 5000 l gegenüber. Der Beschwerdeführer unterlasse die Rodung überalteter Rebstöcke, die Auspflanzung von Neuanlagen und die Durchführung entsprechender Kulturpflegemaßnahmen, zudem sei die ihm zur Verfügung stehende Maschinen- und Geräteausstattung kaum dazu geeignet, die Bodenbearbeitung und den Pflanzenschutz ordnungsgemäß durchzuführen. Eine Gegenüberstellung der vom Beschwerdeführer angegebenen Gesamterntemenge der Jahre 1983 und 1984 mit der von ihm angegebenen Verkaufsmenge im Buschenschank zeige, daß der jährlich gewonnene Wein nur zum geringeren Teil verkauft, und zum überwiegenden Teil selbst verbraucht oder verschenkt worden sei. Der vom Beschwerdeführer betriebene Weinbau stehe mit betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen eines nach ökonomischen Gesichtspunkten geführten Weinbaubetriebes nicht im Einklang. Die räumliche Anordnung der Wohn- und Wirtschaftsgebäude entspreche den Intentionen einer funktionellen und wirtschaftlichen Verwendung nicht; die diversen Nebengebäude seien einerseits in isolierter Lage errichtet, andererseits stünden mehrere als Bergeräume verwendete Bauobjekte abseits von den als Stall benützten Hütten. Eine planvolle, grundsätzlich auf die Erzielung von Einnahmen gerichtete nachhaltige Tätigkeit sei insgesamt in der Art der Führung des landwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers nicht zu erkennen. Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Art der Bewirtschaftung seiner Grundstücke könne nur als "Hobby" bezeichnet werden.

Die vom Beschwerdeführer auf seinen landwirtschaftlich genutzten Grundflächen errichteten Baulichkeiten waren wegen der Lage seiner Grundstücke innerhalb des Landschaftsschutzgebietes Wienerwald auch Gegenstand eines naturschutzbehördlichen Bewilligungsverfahrens. Ein im Instanzenzug ergangener Bescheid der Naturschutzbehörde über die Abweisung des Begehrens um naturschutzbehördliche Bewilligung zur Errichtung der Baulichkeiten und über den Auftrag zur Entfernung der bereits errichteten Gebäudeteile war vom Beschwerdeführer beim Verwaltungsgerichtshof angefochten worden, welcher mit seinem Erkenntnis vom 13. Mai 1985, 84/10/0062, die Beschwerde hinsichtlich des Entfernungsauftrages abgewiesen, den angefochtenen Bescheid über die Abweisung der beantragten naturschutzbehördlichen Bewilligung aber aufgehoben hatte. Im fortgesetzten Verfahren holte die Naturschutzbehörde erster Instanz Gutachten eines Amtssachverständigen für Naturschutz und eines Amtssachverständigen für Landwirtschaft ein. Der Amtssachverständige für Naturschutz kam in seinem Gutachten vom 28. September 1987 zum Ergebnis, daß die vom Beschwerdeführer errichteten Bauten die Schönheit und Eigenart der Landschaft so dauernd und maßgeblich beeinträchtigten, daß diese Beeinträchtigung nicht durch die Vorschreibung von Vorkehrungen, sondern nur durch die Entfernung der Baulichkeiten ausgeschlossen werden könnte; die vom Beschwerdeführer vorgenommene Verbauung stelle eine wesentliche Verminderung des Erholungswertes der Landschaft dar, welche nur durch die Wiederherstellung des Zustandes vor Errichtung der Baulichkeiten beseitigt werden könne. Der Amtssachverständige für Landwirtschaft befand in seinem Gutachten vom 16. März 1988, daß die vom Beschwerdeführer errichteten Einzelobjekte auf Grund ihrer Art, Größe, Raumwidmungen und Situierung nicht einem Wirtschaftsgebäude entsprächen, wie es unter betriebs-, arbeitswirtschaftlichen und funktionellen Gesichtspunkten bei einem Landwirtschaftsbetrieb üblicherweise für derartige Zwecke verwendet werde. Die vom Konsenswerber vorgenommene "landwirtschaftliche" Tätigkeit entspreche wegen der von ihm gewählten Art der Bewirtschaftung keiner zeitgemäßen landwirtschaftlichen Nutzung und könne aus agrarfachlicher Sicht nur als Liebhaberei eingestuft werden. Der Beschwerdeführer unterlasse es,

.) die Ertragsfähigkeit der Wiesen durch Entfernung von Bäumen und durch Düngung zu erhalten und zu fördern,

.) sich auf die Haltung der dem Ausmaß der Wiesenflächen sachgerecht entsprechenden Anzahl von Mutterschafen zu beschränken und dafür nur ein Wirtschaftsgebäude mit Stall und Bergeraum zu unterhalten.

.) auf den maschinell nicht bearbeitbaren Grundflächen Weidegang zu betreiben,

.) Tiere zu halten, die nicht mit selbstproduziertem Futter

ernährt werden könnten,

.) abgestorbene Weinstöcke zu ersetzen,

.) nicht mehr ertragsfähige Weingärten zu roden und neu

auszupflanzen,

.) Wachstumsstörungen und ungünstige Traubenentwicklungen durch Pflanzenschutzmaßnahmen hintanzuhalten,

.) unkrautunterdrückende Bodenbearbeitung durchzuführen, .) die gebotenen Stockpflegearbeiten vorzunehmen und die

dafür erforderlichen Geräte anzuschaffen.

Für eine ordnungsgemäße Kellerwirtschaft und für die Buschenschank sei eine mengen- und zeitmäßig unbegrenzte Wasserversorgung notwendig. Ein rationell geführter Buschenschankbetrieb müsse pro Woche etwa 300 bis 500 l Wein absetzen können, dieser Menge stehe jene des Konsenswerbers von 345 l Wein im Jahr gegenüber.

Mit Vorhalt vom 29. Juni 1988 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, daß sie beabsichtige, im Berufungsverfahren auch dieses Gutachten des Amtssachverständigen für Landwirtschaft vom 16. März 1988 und den im Gefolge der dargestellten Gutachten abweislichen naturschutzbehördlichen Bescheid vom 21. April 1988, welcher auch das Gutachten des Amtssachverständigen für Naturschutz im Wortlaut zitiert hatte, als Beweismittel im Berufungsverfahren heranzuziehen, und forderte den Beschwerdeführer auf, zu diesem Beweismaterial Stellung zu nehmen.

Der Beschwerdeführer antwortete diesem Vorhalt mit der Erklärung, daß das Gutachten des Amtssachverständigen für Landwirtschaft nicht einmal für ein ordentliches Naturschutzverfahren, und schon gar nicht für das Steuerverfahren brauchbar sei; die Fragen im Naturschutzverfahren bildeten keine Vorfragen für das Steuerverfahren, das Naturschutzverfahren sei im übrigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

Am 10. Oktober 1988 nahm die belangte Behörde am Ort des landwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers einen Augenschein vor. In dessen Verlauf wurde die Betriebsstätte besichtigt und dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben, seine Tätigkeiten darzustellen. Er beschrieb Art und Ausmaß seiner Viehhaltung, seines Gemüseanbaues, seiner Waldnutzung und seines Weinbaues. Dabei brachte er vor, daß er den Weinverkauf im Buschenschank schon auf 400 bis 500 l jährlich gesteigert habe, seine Weinernte betrage zwischen 900 und 1200 l jährlich. Er stellte die im Buschenschankbetrieb verabreichten Speisen, welche er im wesentlichen zukaufe, und die dafür verrechneten Preise dar. Die Tiere halte er mit Ausnahme der Schafe nur für den eigenen Bedarf. Er verkaufe gelegentlich ein paar Eier und hin und wieder ein Lamm. Holz verkaufe er nur gelegentlich über besonderen Wunsch; er beheize aber seine Anwaltskanzlei mit Brennholz und habe Bauholz für Haus und Wirtschaftsgebäude aus seinem Forst gewonnen. Daß der Buschenschank mit dem Pkw nicht erreichbar sei, treffe zu; es gebe aber ca. 600 m entfernt einen Parkplatz und seit vorigem Jahr eine Asphaltstraße bis 300 m vor dem Buschenschankgebäude. Er stecke das ganze Jahr über aus, und zwar ca. drei- bis viermal jährlich drei Wochen lang. Wasser-, Strom- und Gasanschluß ans öffentliche Netz habe er nicht; Wassergewinnungsmöglichkeit am Buschenschankgelände sei vorhanden, er werde sie aber erst nach Abschluß der anhängigen Verfahren nutzen. Die Anschaffungs- und Fütterungskosten der Tiere betrügen rund S 7.000,-, der Fleischertrag habe einen Nettowert von rund S 35.000,-; Schafe und Kaninchen füttere er mit eigenem Futter, das Futter für die Schweine kaufe er zu, die Hühner erhalte er zum Großteil aus der eigenen Erzeugung. Seine Frau beantrage er als Zeugin dafür, daß er seine Tätigkeit nachhaltig und auf Gewinn gerichtet betreibe. Ferner beantrage er zum Beweise seines gesamten Vorbringens die Beischaffung des vollständigen Naturschutzaktes, des Forstaktes und sämtlicher Akte des zuständigen Finanzamtes betreffend alle Nebenerwerbslandwirte im Gemeindegebiet, welche Besitzer von zwei bis fünf Weingärten seien. Er habe seine Ausbildung zum Landwirt innerhalb der letzten zehn Jahre vervollkommen und kaufe jährlich ungefähr 3.000 m² landwirtschaftlichen Grund dazu. Der Amtssachverständige für Landwirtschaft habe unrecht, wenn er meine, daß die Weingartengründe nur rentabel seien, wenn alles gerodet und neu ausgesetzt werde, weil die dafür erforderlichen Investitionskosten viel zu hoch wären. Sowohl die Naturschutzbehörde als auch die Bau- und Buschenschankbehörde versuchten, mit materiell-rechtlich mangelhaften Bescheiden seine Landwirtschaft zu verhindern, welchen Bestrebungen er, soweit seine juristischen Kenntnisse reichten, nachhaltigen Widerstand entgegensetze. Er könne in seinen Weingärten auch ohne Investition noch zehn Jahre lang jährlich rund 900 bis 1200 l Wein ernten. Wenn er davon 700 l verkaufe, ergebe das jährlich S 56.000,-, dazu noch Einkünfte aus Speisenverabreichung von jährlich rund S 30.000,-, was nach Abzug der Getränkesteuern und des Sachaufwandes einen Ertrag von rund S 80.000,- ergebe. Seine bisherigen hohen Ausgaben in der Landwirtschaft seien lediglich auf die Grundkäufe und die Errichtung des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes samt Nebengebäuden entstanden; ab 1989 würden wesentliche Ausgaben nur mehr für Grundkäufe erwachsen. Überdies beantrage er noch die Beischaffung des Bauaktes und begehre, mit der Entscheidung über seine Abgabensache bis zur rechtskräftigen Erledigung der Bau- und Naturschutzsachen zuzuwarten. Behördlichen Verhinderungsversuchen, die vom Konkurrenzdenken von Weinbauern in ihren Funktionen als entscheidungsbefugte Politiker getragen seien, nachhaltigen Widerstand entgegenzustellen, könne nicht Liebhaberei sein.

Nachdem der Beschwerdeführer eine Anfrage der belangten Behörde über seine Eigenverbrauchsmengen in der Landwirtschaft voll Entrüstung darüber zurückgewiesen hatte, daß man von ihm auch noch Steuer dafür verlange, daß er seine Hasen und Schweine esse, erstattete das Finanzamt über den landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers einen weiteren Bericht, welcher dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde desgleichen vorgehalten wurde. Diesem Bericht war zu entnehmen, daß der Beschwerdeführer keine Buchhaltung, sondern nur Listen über Aufwendungen führe, wobei es keine Aufzeichnungen über Einlagen, Entnahmen und Eigenverbrauch gebe, auch ein Kapitalkonto werde nicht geführt. Die erklärten Erlöse seien nicht überprüfbar, da keine Grundaufzeichnungen, Kassabücher und Erlöskonten vorhanden seien. Soweit sich aus den Aufschreibungen des Beschwerdeführers eine Rechnung anstellen lasse, ergebe diese auch für die Jahre bis 1987 selbst unter Berücksichtigung vom Beschwerdeführer nicht vorgenommener Aktivierungen im einzelnen dargestellte Verluste in wachsender Höhe; diese Verluste würden im Falle der Realisierung bestehender Abbruchaufträge sich noch beträchtlich erhöhen.

Der Beschwerdeführer erklärte in seiner dazu erstatteten Stellungnahme seine Buchhaltung für ausreichend und gesetzmäßig, gestand zu, daß für sämtliche Baulichkeiten Abbruchauftrag erteilt worden sei, und forderte eine Verlängerung des Beobachtungszeitraums unter Hinweis darauf, daß ihm weder eine Baugenehmigung,

noch eine Naturschutzgenehmigung erteilt werde, ihm der Buschenschank vom Bürgermeister bislang immer untersagt worden sei und zudem der Bezirkshauptmann die Buschenschankgäste wegen der Zufahrt zum Buschenschank bestrafe.

In der Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt an der Beurteilung des landwirtschaftlichen Betriebes als Liebhaberei fest. Schon aus den eigenen Angaben des Beschwerdeführers anlässlich der Besichtigung seines Betriebes durch die belangte Behörde ergebe sich unter Berücksichtigung eines geschätzten Eigenverbrauchs ein Jahresertrag seines landwirtschaftlichen Betriebes von maximal S 110.000,--, welcher den vom Prüfer geschätzten Verlusten der Jahre 1981 bis 1987 im Gesamtbetrag von über S 2.400.000,-- gegenüberstehe. Es sei schon auf Grund der eigenen Angaben des Beschwerdeführers erkennbar, daß er aus seinem landwirtschaftlichen Betrieb, auf Dauer gesehen, keine Überschüsse erzielen könne, sodaß die Aufnahme der von ihm beantragten Beweise nicht erforderlich gewesen sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bestritt der Beschwerdeführer die Beurteilung des Finanzamtes, beharrte auf der Erforderlichkeit einer Verlängerung des Beobachtungszeitraumes auf 20 Jahre, verwies darauf, daß die Entscheidungen in Bau- und Naturschutzverfahren nicht rechtskräftig seien, und regte erneut an, das Abgabenverfahren auszusetzen. Er habe Grundkäufe getätigt und ein 180 m² großes Haus gebaut. Die Stellungnahme des Prüfers zu seiner Landwirtschaft sei unschlüssig, weil ein Verlust für die Jahre 1981 bis 1987 in Höhe von über S 2.400.000,-- behauptet werde, diesem aber nur eine jährliche Einnahme von S 110.000,-- gegenübergestellt worden sei; diese Einnahme müsse mit der Zahl der Jahre multipliziert werden, was immerhin schon S 770.000,-- ergebe, wozu noch der Grundwert komme. Zum Beweise dafür, wie er von den Behörden in seiner Tätigkeit behindert werde, beantragte er auch noch die Einsicht in seinen Disziplinarakt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hielt der Beschwerdeführer an seinen Auffassungen fest. Schon der Ankauf von Liegenschaften durch ihn spreche gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Er führe einen Ein-Mann-Betrieb, von dem er leben könne; den Weinbau betreibe er wegen der anhängigen Verfahren nicht so intensiv, wie es an sich möglich wäre. Als Beispiel für die Behinderung durch die Behörden führte er an, daß ihm sämtliche Buschenschanktermine untersagt würden, sodaß er sich mit dem Referenten der Gemeinde darauf geeinigt habe, die Anmeldungen immer einen Tag zu spät einzureichen, um ihm die Ablehnung aus formellen Gründen zu ermöglichen, was der Gemeinde Kosten spare. Er sei in der Kanzlei fünf Tage in der Woche etwa eineinhalb bis zwei Stunden anwesend, in der Landwirtschaft sei er zur Erbauung, aber doch produktiv über sechs Stunden am Tag tätig. Ab dem Jahre 1991 werde er an der Kunsthochschule studieren, die dadurch für die Landwirtschaft verlorene Zeit werde er durch Erhöhung der Produktivität wettmachen. Die zwingende Erforderlichkeit der Verlängerung des Beobachtungszeitraumes würde sich durch Einsicht in seine Disziplinarakten ergeben, die Hauptausgaben seiner Landwirtschaft lägen in den über ihn verhängten Strafen und den Steuern. Ergänzend beantrage er die Beischaffung des Getränkesteueraktes der Gemeinde sowie die Vornahme eines Lokalausganges zur Zeit des Buschenschankes. Der Verkehrswert seines landwirtschaftlichen Betriebes betrage ohne das Wohn- und Wirtschaftsgebäude rund S 2.000.000,-- bis S 3.000.000,--, welcher Wert jederzeit realisierbar sei. Zum Beweis der Höhe dieses Wertes beantrage er die Einholung eines Schätzungsgutachtens. Ebenso begehre er die Einholung eines Sachverständigengutachtens unter Zugrundelegung eines 20-jährigen Beobachtungszeitraumes zum Beweise dafür, daß er mit seinem Betrieb eine dauernde, auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausübe, die derzeit durch Behördenauflagen verzögert und behindert werde.

Im angefochtenen Bescheid blieb dem Beschwerdeführer ein Erfolg versagt. Nach Darstellung des Verfahrensganges auch zu diesem Streitpunkt und Wiedergabe der maßgebenden Bestimmungen der Liebhabereiverordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322, führte die belangte Behörde begründend aus, daß es sich bei der vom Beschwerdeführer ausgeübten landwirtschaftlichen Betätigung um eine solche mit widerlegbarer Liebhabereivermutungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der zitierten Verordnung handle. Ausgehend von den aus den Jahren 1982 und 1988 vorliegenden, in ihren Kernaussagen gleichlautenden Gutachten sei zu erkennen, daß die vom Beschwerdeführer betriebene Landwirtschaft sich lediglich für die private Nutzung eigne und daher einer Freizeitlandwirtschaft entspreche. Dies gehe inhaltlich auch aus den vom Beschwerdeführer anlässlich der Besichtigung seines landwirtschaftlichen Betriebes durch die belangte Behörde abgegebenen Erklärungen hervor. Die für die Jahre 1981 bis 1987 festgestellten Verluste von rund S 2.400.000,-- würden durch vom Beschwerdeführer auch für die Jahre 1988 und 1989 erklärten Verluste auf Verluste in einer Größenordnung von S 2.600.000,-- in einem Zeitraum von neun Jahren erhöht. Solche Verluste sprechen gewichtig dafür, daß eine objektive Ertragsfähigkeit des Betriebes nicht gegeben sei. Könne nach der Art der vom Beschwerdeführer gepflogenen Wirtschaftsführung eine objektive Ertragsfähigkeit des Betriebes schon von vornherein ausgeschlossen werden, dann könne die vom Beschwerdeführer begehrte Einbeziehung des Verkehrswertes seines Betriebes nur im Hinblick auf die Höhe eines allenfalls erzielbaren Verkaufserlöses an der steuerlichen Beurteilung des Betriebes als Liebhaberei nichts ändern; abgesehen davon habe der Beschwerdeführer den von ihm behaupteten Verkehrswert des Betriebes nicht dokumentiert, seine Schätzung sei angesichts der behördlichen Auflagen und Abbruchaufträge als zu hoch gegriffen anzusehen. Einer Verlängerung des Beobachtungszeitraumes auf 20 Jahre stünde der Umstand entgegen, daß die vom Beschwerdeführer gewählte Art der Betriebsführung von vornherein nicht geeignet sei, seine Tätigkeit objektiv ertragsfähig zu gestalten. Ein Zuwarten auf den Ausgang der Bau- und Naturschutzverfahren sei mangels

Bindungswirkung der in diesem Verfahren zu fällenden Entscheidungen für das Abgabungsverfahren entbehrlich gewesen, die vom Beschwerdeführer beantragten Beweise dienten ausschließlich der von ihm angestrebten Verfahrensverschleppung.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof behauptet der Beschwerdeführer, daß seine Betätigung angesichts der Grundstückskäufe, der Gebäudeerrichtung und seiner Arbeiten in den Weingärten als eine solche mit widerlegbarer Einkunftsquellenvermutung angesehen hätte werden müssen. Er habe einen Traktorunfall nur knapp überlebt, bei Arbeiten im Forst sei er dreimal nur knapp stürzenden Bäumen ausgewichen, derart typische Bauernunfälle entsprächen nicht seiner besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung. In den von ihm als Beweismittel angebotenen Bau- und Naturschutzakten liege bereits ein Universitätsgutachten, welchem zufolge das Wohn- und Wirtschaftsgebäude entgegen den Ausführungen der Amtssachverständigen tatsächlich zu klein sei. Dieses Universitätsgutachten habe die belangte Behörde ebenso unberücksichtigt gelassen wie die Bau- und Naturschutzbehörden. Das von ihm beantragte Sachverständigengutachten über die Ertragsfähigkeit seines Betriebes unter Zugrundelegung einer 20-jährigen Beobachtung sei zu Unrecht nicht eingeholt worden, aus den Bilanzen ergebe sich in Wahrheit, daß die Bewirtschaftung keinen Verlust verursache, sondern nur die Anschaffungskosten für Grund und Baulichkeiten. Verluste begründeten nicht unbedingt die Vermutung der Liebhaberei, wenn sie auf Grundkauf beruhen. Im übrigen diene alles, was mit Arbeit verbunden sei, nicht privater Lebensführung. Die belangte Behörde werfe ihm vor, den Verkehrswert des landwirtschaftlichen Betriebes nicht dokumentiert zu haben, lehne aber die Durchführung des beantragten Sachverständigenbeweises ab. Obwohl die belangte Behörde die Bau- und Naturschutzverfahren als irrelevant bezeichne, stütze sie sich dennoch auf die in diesen Verfahren erstatteten Amtsgutachten.

Dazu sind folgende Erwägungen anzustellen:

Den Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die behördliche Beurteilung seiner landwirtschaftlichen Aktivitäten als Liebhaberei sowohl im Verwaltungsverfahren als auch in seiner Beschwerde läßt sich als Grundtenor die Auffassung entnehmen, daß eine die Arbeitskraft eines Menschen in erheblichem Umfang in Anspruch nehmende, anstrengende und mitunter gefährvolle Tätigkeit, aus welcher die Lebensbedürfnisse der Familie zu einem beträchtlichen Teil gestillt würden, und welche mit den Investitionen für Grundkäufe und Errichtung der Baulichkeiten die gesamten Einkünfte aus der sonstigen beruflichen Tätigkeit aufzehre, nicht als "Hobby" betrachtet werden dürfe. Dieser Ansicht scheint allerdings ein fundamentales Fehlverständnis vom steuerlichen Begriff der Liebhaberei zugrunde zu liegen.

Die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei trifft nämlich über Nützlichkeit und Sinn dieser Tätigkeit keine Aussage. Der steuerliche Liebhabereibegriff dient vielmehr lediglich der Abgrenzung solcher Tätigkeiten, welche sich zur Erzielung nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG 1972 einkommensteuerpflichtiger Einkünfte eignen, von solchen Tätigkeiten, für welche dies nicht zutrifft (vgl. dazu Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I 4 23, sowie die hg. Erkenntnisse schon vom 2. Oktober 1953, 826/51, Slg. N. F. Nr. 819/F, und vom 21. September 1962, 549/62, ebenso wie etwa die hg. Erkenntnisse vom 21. September 1988, 87/13/0222, und vom 7. September 1993, 90/14/0051). Für die nach § 2 Abs. 2 EStG 1972 einkommensteuerrechtliche Beachtlichkeit der vom Beschwerdeführer aus seiner Landwirtschaft erklärten Verluste und für die hinsichtlich der Streitjahre nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972 zu beurteilende Berechtigung des Beschwerdeführers zum Vorsteuerabzug war demnach lediglich die Frage von Bedeutung, ob seine Tätigkeit als eine solche anzusehen war, die sich bei objektiver Betrachtung zur Erzielung einkommensteuerpflichtiger Gewinne eignete. War diese Frage zu verneinen, dann hatte dies die von der belangten Behörde gezogenen steuerlichen Konsequenzen. Die Entscheidung des Beschwerdeführers, den überwiegenden Teil der ihm zu Gebote stehenden Zeit, Energie und Arbeitskraft und seine Einkünfte aus der Anwaltstätigkeit seiner landwirtschaftlichen Betätigung zu widmen, stellte sich dann als Akt der Lebensführung dar. Weder der vom Beschwerdeführer in der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde erwähnte Effekt der Erbaulichkeit landwirtschaftlicher Betätigung, noch die mit einer solchen Betätigung verbundenen Mühen, Kosten und Gefahren, noch der Nutzeffekt für die Stillung zahlreicher Lebensbedürfnisse seiner Familie konnten die rechtlich allein an das Vorliegen objektiv bestehender Gewinnaussichten geknüpften steuerlichen Konsequenzen der von ihm getroffenen Entscheidung beseitigen.

In der nach den dargestellten Erwägungen vorzunehmenden Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle hatte die belangte Behörde, wie sie zutreffend erkannt hat, die zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides in Geltung stehende Liebhabereiverordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322, anzuwenden (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 5. Mai 1992, 92/14/0027). Die von der belangten Behörde gefundene Beurteilung, daß es sich bei den landwirtschaftlichen Aktivitäten des Beschwerdeführers um eine Betätigung handle, bei welcher nach § 1 Abs. 2 dieser Verordnung Liebhaberei vermutet werden müsse, wird vom Verwaltungsgerichtshof geteilt.

Nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z. 1), oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z. 2). Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid in den Vordergrund gerückte Bestimmung des § 1 Abs. 2

Z. 1 der Liebhabereiverordnung eignet sich in ihrer Anwendung im Beschwerdefall für die vom Beschwerdeführer als "Wohn- und Wirtschaftsgebäude" errichtete Baulichkeit, ließe sich aber nicht ohne weiteres auf die Gesamtheit der im landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers genutzten Wirtschaftsgüter erstrecken, weil etwa von einem Weingarten nicht gesagt werden kann, daß er sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Berechtigung findet die behördliche Beurteilung der landwirtschaftlichen Aktivitäten des Beschwerdeführers als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vornehmlich aus der Bestimmung der zweiten Textziffer dieses Absatzes. Dem von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt läßt sich nämlich mit ausreichender Klarheit entnehmen, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers auf eine besondere in seiner Lebensführung begründete Neigung zurückgeführt werden muß. Nicht anders nämlich ist seine - in der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde mit der Verwendung des Ausdrucks "Erbauung" offenkundig gewordene - Entscheidung zu verstehen, sich einer Tätigkeit zu verschreiben, deren Aussicht auf Erzielung steuerlich korrekt ermittelter Gewinne von der Behörde mit Recht verneint wurde.

Zu Unrecht rügt der Beschwerdeführer das behördliche Verfahren zur Feststellung der Aussichtslosigkeit einer Gewinnerzielung aus der Landwirtschaft als mangelhaft und die Begründung des angefochtenen Bescheides als unzureichend. Der Inhalt der bereits auszugsweise wiedergegebenen mehrfach eingeholten Sachverständigengutachten hatte die unter dem Blickwinkel einer Gewinnerzielung ertragslose Orientierung der Vorgangsweisen des Beschwerdeführers in seinem landwirtschaftlichen Betrieb in einer Weise dargestellt, die nachgeradezu vernichtend anmutet und eine Unschlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung in den daraus getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gewiß nicht erkennen läßt. Es ist der Beschwerdeführer den eingehenden Ausführungen zumal des zuletzt erstatteten Gutachtens darüber, welche Maßnahmen erforderlich wären, um das vorhandene Potential gewinnorientiert zu bewirtschaften, im Verwaltungsverfahren auch nur mit Sachbehauptungen entgegengetreten, die erkennen ließen, daß es ihm bei seiner Arbeit in der Landwirtschaft auf Gewinnerzielung gar nicht ankommt. Der Beschwerdeführer findet jenen Ertrag als ausreichend, der den Fleisch-, Gemüse-, Brennholz- und Weinbedarf für sich und seine Familie deckt und durch den Buschenschank noch eine bescheidene Bargeldzubuße einbringt. Die vom Sachverständigen eingenommene betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise ist dem Beschwerdeführer seinen Äußerungen zufolge offensichtlich fremd.

Die aus den Ergebnissen der Sachverständigengutachten von der Behörde gefundene Feststellung, daß die vom Beschwerdeführer gewählte Art der Wirtschaftsführung keine Aussicht einer Gewinnerzielung eröffnet, ist nicht deswegen Ergebnis eines mangelhaften Verfahrens, weil die belangte Behörde davon Abstand genommen hat, die vom Beschwerdeführer gewünschten Akten beizuschaffen. Diese hatte der Beschwerdeführer zum Beweise dafür beantragt, daß er in seiner landwirtschaftlichen Entfaltung von den Behörden behindert werde. Im Abgabenverfahren war diese Frage schon deswegen nicht bedeutsam, weil die Ergebnisse des Sachverständigengutachtens aus betriebswirtschaftlicher Sicht plan- und sachwidrige Vorgangsweisen des Beschwerdeführers in seiner Bewirtschaftungsart aufgezeigt haben, die mit den vom Beschwerdeführer behaupteten behördlichen Behinderungen in keinerlei erkennbarem Zusammenhang stehen. Insoweit der Beschwerdeführer auf ein in den naturschutz- und baubehördlichen Akten einliegendes "Universitätsgutachten" Bezug nimmt, verstößt er damit gegen das Neuerungsverbot; war doch von der Existenz eines solchen Gutachtens in den ungezählten Schriftsätzen des Beschwerdeführers im Abgabenverfahren an keiner Stelle die Rede. Im übrigen verschweigt der Beschwerdeführer auch, inwieweit der Inhalt des von ihm behaupteten Gutachtens, wäre er der belangten Behörde bekannt gewesen, zu einem anderen Bescheid hätte führen können. Der vom Beschwerdeführer dazu allein erstattete Hinweis, daß nach diesem Gutachten er sein Haus nicht zu groß, sondern zu klein dimensioniert hätte, könnte an den Ergebnissen der behördlichen Feststellungen im rechtlich relevanten Umfang nichts ändern.

Entstanden nun die Verluste des Beschwerdeführers aus dem landwirtschaftlichen Betrieb im Vollzug einer Tätigkeit, die typischerweise auf seine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zur bukolischen Lebensweise zurückzuführen war, dann war nach § 1 Abs. 2 Z. 2 der Liebhabereiverordnung für diese Tätigkeit Liebhaberei zu vermuten. Diese Vermutung hätte der Beschwerdeführer gemäß § 2 Abs. 4 der zitierten Verordnung nur dadurch widerlegen können, daß er dargetan hätte, daß die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtgewinn erwarten lasse. Behauptungspflichtig dafür war der Beschwerdeführer (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Mai 1992, 92/14/0006). Derlei darzutun ist dem Beschwerdeführer auch nicht ansatzweise gelungen. Daß er bei gleichbleibender Bewirtschaftungsart in seiner Landwirtschaft auf auch nur einigermaßen absehbare Zeit einen Gesamtgewinn im Sinne des § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung, somit unter Einbeziehung der bereits erlittenen Verluste insgesamt noch einen Totalgewinn erzielen würde können, läßt sich nicht einmal seinem Vorbringen entnehmen und erscheint der Aktenlage nach schlechterdings ausgeschlossen. Zur Einholung des vom Beschwerdeführer am Schluß der mündlichen Berufungsverhandlung beantragten Sachverständigengutachtens über seine Gewinnaussichten in der Landwirtschaft unter Zugrundelegung eines 20-jährigen Beobachtungszeitraumes war die belangte Behörde schon mangels ausreichender Sachbehauptungen durch den Beschwerdeführer nicht verhalten; bei Vorliegen tauglicher Darstellungen durch den Beschwerdeführer hätte es der Einholung des Gutachtens zufolge ausreichender Sachkenntnis der Behörde nicht bedurft. Ebenso wenig bedurfte es der Einholung des vom Beschwerdeführer gleichfalls in der mündlichen Berufungsverhandlung beantragten Sachverständigengutachtens zum Beweis der Höhe des Verkehrswertes

seines Betriebes, weil diese Frage für die im Beschwerdefall zu beurteilenden Tatbestandsvoraussetzungen keine Bedeutung hatte; hat der Beschwerdeführer doch nicht einmal die Absicht erklärt, seinen Betrieb zu veräußern. Im übrigen hat die belangte Behörde auch die zum Anlaß der Abstandnahme von der Beweisaufnahme genommene Verschleppungsabsicht des Beschwerdeführers zutreffend als vorliegend erkannt. Die übrigen von der Behörde zu diesem Punkte nicht erledigten Beweisanträge des Beschwerdeführers ließen eine Erheblichkeit der mit diesen Anträgen unter Beweis zu stellenden Tatsachen nicht erkennen. Es kommt der Beschwerdeführer auf sie in der Beschwerde auch nicht mehr zurück.

Mit Recht hat die belangte Behörde somit den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Verlust aus landwirtschaftlichem Betrieb für das Jahr 1981 aus dem Grunde des Fehlens einer Einkunftsquelle für diesen Verlust nicht anerkannt und den Beschwerdeführer zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der für die Landwirtschaft ausgeführten Lieferungen und Leistungen gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972 in der für das Jahr 1981 in Geltung gestandenen Fassung als nicht berechtigt beurteilt. Dem angefochtenen Bescheid haftet somit auch insoweit Rechtswidrigkeit nicht an.

2.3. Bescheid betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens über Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 1974 bis 1978 (Spruchpunkt 2 des angefochtenen Bescheides):

In seiner Berufung gegen die zu Pkt. 2.2. dargestellten Bescheide hatte der Beschwerdeführer den Antrag gestellt, das Verfahren über Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1974 bis 1978 wiederaufzunehmen. Er hatte dazu auf den oben zu Pkt. 2.2.1.10. bereits dargestellten Sachverhalt seiner im Jahre 1974 geleisteten Mietzinsvorauszahlung betreffend die Räumlichkeiten seiner Anwaltskanzlei verwiesen; die im Jahre 1974 geleistete Mietzinsvorauszahlung sei ihm mit der Begründung der Unzulässigkeit eines Verlustvortrages bei der von ihm gewählten Gewinnermittlungsart in den Folgejahren nicht mehr berücksichtigt worden. Er begehre daher, die Mietzinsvorauszahlung von S 150.000,-- entweder im Jahr 1979 als Betriebsausgabe anzuerkennen oder auf die Jahre 1974 bis 1979 mit jährlich S 25.000,-- verteilen; hiezu sei die Wiederaufnahme des Verfahrens für Umsatz- und Einkommensteuer betreffend die Vorjahre nötig.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit der Begründung ab, daß die vom Beschwerdeführer erwähnte Mietzinsvorauszahlung seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1974 entsprechend als Betriebsausgabe des Kalenderjahres 1974 behandelt worden sei. Die vom Beschwerdeführer begehrte Wiederaufnahme des Verfahrens scheitere an der Verspätung des Antrages und am Fehlen eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung behauptete der Beschwerdeführer, daß die Verteilung der Kosten auf die Gesamtdauer der Nutzung keine Rechts-, sondern eine Tatfrage sei; der Mietvertrag sei neu hervorgekommene Tatsache und Beweismittel, er habe ihn wegen verschiedener Prozesse nicht so rasch finden können. Die den Zeitraum der Jahre 1976 bis 1978 betreffende Prüfung habe die im Jahre 1974 geleistete Mietzinsvorauszahlung nicht untersucht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, daß der vom Beschwerdeführer als neue Tatsache und Beweismittel angeführte Mietvertrag schon im Jahre 1976 dem Finanzamt vorgelegt worden und bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1974 bis 1978 damit bereits vorhanden gewesen sei. Einer Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die vom Beschwerdeführer bezogenen Jahre stünde ferner entgegen, daß diese auf Feststellungsbescheiden beruht hätten, hinsichtlich derer der Beschwerdeführer die Wiederaufnahme gar nicht beantragt hätte. Für eine Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren bestünde vollends kein Grund, weil die Verteilung des Aufwandes der Mietzinsvorauszahlung auf mehrere Jahre anstelle des einmaligen Abzugs umsatzsteuerlich ohne Bedeutung sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erklärte der Beschwerdeführer alle von ihm behaupteten Tatsachen zum Wiederaufnahmegrund. Dumm sei er gewesen, Anfang 1975 eine Berufung zurückgezogen zu haben, mit der er einen Verlustvortrag reklamiert habe, noch dümmer sei es von ihm gewesen, auf Rechtsmittel gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1976 bis 1978 erlassenen Bescheide zu verzichten. Dennoch könne man nicht deswegen seinen Antrag einfach abweisen. Ergänzend zum abgewiesenen Antrag beantrage er ausdrücklich auch die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften der bezogenen Jahre; seine Ausgaben seien zu Unrecht unberücksichtigt geblieben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers auch insoweit als unbegründet ab. Ob der Beschwerdeführer tatsächlich nicht ohnehin schon mit seinem ursprünglichen Antrag die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften erreichen habe wollen und sich zunächst nur im Ausdruck vergriffen habe, könne dahinstehen. Der Wiederaufnahmeantrag des Beschwerdeführers sei unter Bedachtnahme auf § 303 Abs. 2 BAO jedenfalls verspätet, weil er den als Wiederaufnahmegrund bezeichneten Mietvertrag schon am 3. August 1976 dem Finanzamt vorgelegt habe. Eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar, für die Höhe der Umsatzsteuer bliebe auch eine Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer geltend gemachten Sachverhaltes ohne Auswirkung.

Der Beschwerde läßt sich dazu lediglich die Behauptung des Beschwerdeführers entnehmen, daß sein Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig und die seinerzeitige rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt falsch gewesen sei.

Diese Ausführungen können der Beschwerde nicht zu einem Erfolg verhelfen. Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in welchem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Der behördlichen Feststellung, daß der Beschwerdeführer den Mietvertrag schon im Jahre 1976 dem Finanzamt vorgelegt habe, tritt der Beschwerdeführer nicht entgegen; weshalb die behördliche Beurteilung seines Wiederaufnahmeantrages als verspätet demnach rechtswidrig sein sollte, stellt der Beschwerdeführer nicht dar und ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht einsichtig. Daß das Finanzamt in der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1974 die rechtlich unrichtige Erklärung des Beschwerdeführers im Sofortabzug der gesamten Mietzinsvorauszahlung für dieses Jahr übernommen hatte, war zwar - unter der Voraussetzung, daß es sich bei der Mietzinsvorauszahlung in Wahrheit um einen Mietrechtserwerb gehandelt hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077-0079) - verfehlt, entzieht sich aber für die vom Wiederaufnahmeantrag betroffenen Jahre jeglicher Korrekturmöglichkeit. Der vom Beschwerdeführer gestellte Wiederaufnahmeantrag war sowohl seiner Verspätung wegen als auch mangels Eignung des behaupteten Sachverhaltes als Wiederaufnahmegrund zum Scheitern verurteilt; einer Anwendung der Bestimmung des § 293b BAO mußte die Tatsache entgegenstehen, daß zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Bestimmung hinsichtlich der vom Beschwerdeführer angesprochenen Jahre längst Bemessungsverjährung eingetreten war.

2.4. Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1987 (Spruchpunkte 3 und 4 des angefochtenen Bescheides):

In den Veranlagungen der Jahre 1982 bis 1987 wich das Finanzamt von den für diese Jahre erstatteten Erklärungen des Beschwerdeführers insoweit ab, als es die Verluste aus Land- und Forstwirtschaft samt den in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuern aus dem Grunde der Liebhabereibeurteilung dieser Tätigkeit nicht anerkannte, die erklärten Betriebsausgaben um den Ansatz fiktiver Honorare für Vertretungen in Verfahrenshilfesachen kürzte und eine Korrektur der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Barauslagen insoweit vornahm, als sie diese nur einfach, nicht aber, wie vom Beschwerdeführer erklärt, doppelt berücksichtigte; der Beschwerdeführer hatte in seinen Erklärungen für diese Jahre nämlich die Barauslagen sowohl bei den Einnahmen abgezogen, als auch bei den Ausgaben gewinnmindernd zum Ansatz gebracht.

In seinen gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen verwies der Beschwerdeführer bezüglich der Vertretungen in Verfahrenshilfesachen und der behaupteten Einkunftsquelleneigenschaft seines landwirtschaftlichen Betriebes auf die Kernaussagen seiner schon gegen die vorangegangenen Bescheide erhobenen Berufungen. Auch zu dem vom Finanzamt für diese Jahre festgestellten Doppelansatz von Barauslagen erstattete er ein den Ausführungen der Behörde widersprechendes Vorbringen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers betreffend Einkommensteuer der Jahre 1982 und 1983 teilweise Folge, indem sie aus den oben zu Pkt. 2.2.1.10. hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1979 bis 1981 wiedergegebenen Überlegungen einen Betrag von S 15.000,-- jährlich an AfA wegen der im Jahre 1974 geleisteten Mietzinsvorauszahlung auch für diese Streitjahre gewinnmindernd berücksichtigte. Im übrigen wies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Berufungen des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Bezüglich der die Vertretungen in Verfahrenshilfesachen und den landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers betreffenden Streitpunkte verwies sie auf die Begründung des über die Streitjahre 1979 bis 1981 absprechenden Teiles ihrer Entscheidung; der vom Beschwerdeführer in seinen Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1982 bis 1987 vorgenommene Doppelabzug von Barauslagen ergebe sich unzweideutig aus den zu den Abgabenerklärungen angeschlossenen Beilagen.

In seiner Beschwerde wiederholt der Beschwerdeführer dazu seine zu den Vertretungen in Verfahrenshilfesachen und zum landwirtschaftlichen Betrieb in der Anfechtung der die Streitjahre 1979 bis 1981 betreffenden Bescheide eingenommenen Standpunkte, während er die von der belangten Behörde bestätigte Korrektur des in den Erklärungen vorgenommenen Doppelabzugs von Barauslagen nicht mehr bekämpft.

Soweit sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid wegen der Kürzung der Betriebsausgaben um die entgangenen Honorare aus Vertretungen in Verfahrenshilfesachen für beschwert erachtet, genügt es, ihn insoweit auf die oben zu Pkt. 2.2.1.7. dargestellten Erwägungen des Gerichtshofes zu verweisen. Die Beurteilung des landwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers als Liebhaberei war aus jenen Gründen nicht rechtswidrig, welche der Gerichtshof oben zu Pkt. 2.2.2. dargestellt hat. Die einen Vorsteuerabzug aus den für den landwirtschaftlichen Betrieb vom Beschwerdeführer getätigten Aufwendungen ablehnende rechtliche Beurteilung gründet sich dabei für die Jahre 1982 bis 1983, ebenso schon wie für das Jahr 1981 auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG 1972, für die Jahre ab einschließlich 1984 hingegen auf die Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 leg. cit. Es wurde der Beschwerdeführer nach den oben getroffenen Ausführungen auch durch die über diese Bescheide getroffenen Aussprüche des angefochtenen Bescheides in seinen Rechten demnach nicht verletzt.

2.5. Bescheid betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 (Spruchpunkt 5 des angefochtenen Bescheides):

Gegen die die Umsatzsteuer 1988 und 1989 - auf Grund der Anhängigkeit des Berufungsverfahrens ebenso wie die Jahresabgabenbescheide der Vorjahre in erster Instanz gemäß § 200 Abs. 1 BAO nur in vorläufiger Abgabenfestsetzung - betreffenden Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung mit dem Vorbringen, die Begründungen zu diesen Bescheiden nicht erhalten zu haben; er vermute allerdings, daß die Behörde ihm unrichtigerweise den Vorsteuerabzug für die im landwirtschaftlichen Betrieb getätigten Auslagen nicht anerkannt habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab, wobei sie feststellte, daß die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung, die Begründung der bekämpften Bescheide nicht erhalten zu haben, der Aktenlage schon allein wegen des in den Akten einliegenden Zustellnachweises widerspreche; hinsichtlich der vom Beschwerdeführer vermuteten Ablehnung einer Anerkennung der für die Auslagen des landwirtschaftlichen Betriebes geltend gemachten Vorsteuerabzüge verwies sie auf ihre zu den Streitjahren 1979 bis 1981 in diesem Punkte getroffenen Ausführungen.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof bestreitet der Beschwerdeführer nicht mehr, die Begründung zu den Umsatzsteuerbescheiden 1988 und 1989 tatsächlich erhalten zu haben, erachtet aber die von der belangten Behörde mit dem Verweis auf die vorangegangenen Ausführungen des angefochtenen Bescheides gegebene Begründung für unzureichend.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ist auch in diesem Punkte nicht zu erkennen. Es hat die belangte Behörde in ihrer Behandlung der Berufung des Beschwerdeführers betreffend die Streitjahre 1979 bis 1981 eingehend jene Gründe dargestellt, welche sie dazu veranlaßten, den landwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers als Liebhaberei zu beurteilen und deshalb dem Vorsteuerabzug für Auslagen, die im Zusammenhang mit diesem Betrieb getätigt worden waren, die Berechtigung abzusprechen. Umstände, welche geeignet sein konnten, für die Jahre 1988 und 1989 eine von den Vorjahren abweichende Beurteilung zu treffen, sind im Verfahren nicht hervorgekommen und wurden vom Beschwerdeführer auch nicht vorgetragen. Es konnte sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid demnach damit begnügen, zur Begründung ihrer umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes auch für die Jahre 1988 und 1989 auf die zu den Streitjahren 1979 bis 1981 in dieser Hinsicht gegebene Begründung zu verweisen. Auch der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlaßt, seine oben bereits dargestellten Erwägungen an dieser Stelle zu wiederholen.

2.6. Soweit sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten mit der Begründung für verletzt erachtet, daß ihm der Gegenstand der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde nicht vollständig bekanntgegeben worden sei, zeigt er nicht auf, inwiefern die belangte Behörde in Vermeidung eines solchen Mangels, wäre er vorgelegen, zu einem anderen Bescheid gelangen hätte können. Die Rüge ist auch objektiv unberechtigt, weil die im Akt erliegende Ladung des Beschwerdeführers zur mündlichen Berufungsverhandlung deren Gegenstand tatsächlich vollständig enthalten hatte.

Mit seinem in der Replik auf die behördliche Gegenschrift erstmals erstatteten Vorbringen, daß die dem angefochtenen Bescheid als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblätter mit den im § 198 Abs. 2 BAO vorgeschriebenen Angaben vom Inhalt des Bescheidspruches nicht umfaßt seien, versucht der Beschwerdeführer außerhalb der Beschwerdefrist in unzulässiger Weise, die geltend gemachten Beschwerdepunkte zu erweitern. Es vermöchte der Verwaltungsgerichtshof im übrigen auch eine Berechtigung dieses Einwandes nicht zu erkennen.

2.7. Es erwies sich somit auch die zu 91/13/0133 protokollierte Beschwerde insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

3. Von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten mündlichen Verhandlung über seine Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.