

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.11.1996

Geschäftszahl

92/14/0078

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. S und des Dr. F, Rechtsanwälte in V, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 27. Februar 1992, 130 - 3/90, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1985 bis 1987 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1986 und 1. Jänner 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Erstbeschwerdeführer betrieb bis zum 30. September 1985 eine Rechtsanwaltskanzlei als Einzelunternehmer. Mit Wirkung ab 1. Oktober 1985 betreiben die Beschwerdeführer die Rechtsanwaltskanzlei in Form einer GesBR, wobei sie - mit noch darzustellenden Ausnahmen - je zur Hälfte an deren Betriebsergebnis, das nach § 4 Abs 3 EStG 1972 ermittelt wird, beteiligt sind. Die vom Erstbeschwerdeführer vor Gründung der GesBR begonnenen Causen wurden von ihm allein zu Ende geführt, weswegen er in den Streitjahren neben den gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnissen mittels gesonderter Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen die ihm allein zurechenbaren Betriebsergebnisse ermittelte. Die so ermittelten Betriebsergebnisse wiesen die Beschwerdeführer im Rahmen der gemeinschaftlich erklärten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus. In der Regel unterfertigten beide Beschwerdeführer Eingaben an die Abgabenbehörde; es bestand aber auch ein wechselseitiges Vollmachtsverhältnis.

Eine die Streitjahre betreffende abgabenbehördliche Prüfung ergab in zahlreichen Punkten Abweichungen von den erklärten Betriebsergebnissen, denen das Finanzamt - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren - bescheidmäßig Rechnung trug. Der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung gab das Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung in einigen Punkten statt, wies sie jedoch zum Großteil ab und änderte die Bescheide in einigen Punkten zu Ungunsten der Beschwerdeführer. Im nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in einigen weiteren Punkten statt, wobei sie in einigen Punkten dem im Zug des Verfahrens eingeschränkten Berufungsbegehren folgte, wies sie jedoch zum Großteil ab und änderte die Bescheide in einigen Punkten zu Ungunsten der Beschwerdeführer.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof machen die Beschwerdeführer sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Durchlaufende Posten

Die Beschwerdeführer machten von der Pauschalregelung des § 4 Abs 4 UStG keinen Gebrauch, sondern kürzten die vereinnahmten Beträge um die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Gerichtskostenmarken und -gebühren, Stempelmarken, Vollzugsgebühren, Fahrtkosten und Portospesen. Die so

ermittelten Beträge sahen sie als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer an. Um zu einer Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu gelangen, kürzte der Prüfer die von den Beschwerdeführern vereinnahmten Beträge iSd § 4 Abs 4 UStG um 10 %, wobei er zur Begründung ausführte, mangels entsprechender Aufzeichnungen werde die im Umsatzsteuergesetz vorgesehene Pauschalregelung zur Anwendung gebracht. Im Berufungsverfahren brachten die Beschwerdeführer zunächst vor, sie hätten die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer der Rechtslage entsprechend ermittelt. In der Folge schränkten die Beschwerdeführer ihr Berufungsbegehren insofern ein, als die vereinnahmten Beträge um 90 % der als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Gerichtsgebühren, Vollzugskosten und "Durchläufer iSd § 4 Abs 4 UStG" zu kürzen seien, woraus sich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ergäbe. In der mündlichen Verhandlung schränkte der Erstbeschwerdeführer (auch als Vertreter des Zweitbeschwerdeführers) das Berufungsbegehren weiters insofern ein, als er nunmehr mit der Höhe nach bestimmten durchlaufenden Posten zur Ermittlung der Bemessung der Umsatzsteuer einverstanden sei. Daraus ergäben sich auch der Höhe nach bestimmte Auswirkungen auf die Betriebsergebnisse. Die belangte Behörde gab der Berufung im eingeschränkten Umfang statt, woraus sich steuerliche Konsequenzen nicht nur hinsichtlich der hier strittigen Umsatzsteuerzahllasten, sondern auch hinsichtlich der Betriebsergebnisse ergaben. In der Beschwerde wird unter Wiederholung des ursprünglichen Berufungsbegehrens behauptet, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei von der belangten Behörde rechtswidrig ermittelt worden, weswegen die Einschränkung des Berufungsbegehrens irrelevant sei. Überdies sei der Erstbeschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung unrichtig informiert und nicht entsprechend aufgeklärt worden.

Die Beschwerdeführer haben ihr Berufungsbegehren zunächst ohne Angaben von Zahlen eingeschränkt. In der mündlichen Verhandlung sind die durchlaufenden Posten der Höhe nach bestimmt und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen dargestellt worden. Im Hinblick auf die daraufhin ausdrücklich abgegebene Erklärung, das Berufungsbegehren iSd Berechnung der belangten Behörde einzuschränken, hat die belangte Behörde nicht rechtswidrig gehandelt, wenn sie von den in der mündlichen Verhandlung der Höhe nach bestimmten Beträgen ausgegangen ist.

2. Vorsteuer für Fahrtkostenzuschüsse

Die bei den Beschwerdeführern beschäftigte MS verrichtete nicht nur in der Rechtsanwaltskanzlei, sondern auch in ihrer Wohnung Schreibarbeiten. Sie erhielt von den Beschwerdeführern Zuschüsse für Fahrten mit ihrem PKW zwischen der Rechtsanwaltskanzlei und ihrer Wohnung. Die Beschwerdeführer rechneten aus den MS gewährten Zuschüssen Vorsteuerbeträge heraus. Der Prüfer ließ den Abzug dieser Vorsteuerbeträge mit der Begründung nicht zu, zwischen MS und den Beschwerdeführern bestehe ein Dienstverhältnis. Im Berufungsverfahren vertraten die Beschwerdeführer ungeachtet der Ausführungen des Prüfers die Ansicht, aus den MS gewährten Fahrtkostenzuschüssen seien Vorsteuerbeträge herauszurechnen, wodurch die Umsatzsteuerzahllasten verringert würden. In der mündlichen Verhandlung beantragte der Erstbeschwerdeführer (auch als Vertreter des Zweitbeschwerdeführers), nicht nur die Fahrtkostenzuschüsse als Betriebsausgaben anzuerkennen, sondern darüber hinaus Vorsteuerbeträge abzuziehen. Auf Vorhalt, dies sei nicht möglich, führte der Erstbeschwerdeführer aus: "Ich kann mich nicht entscheiden. Ich habe zu wenig Überblick. Zur rechtlichen Beurteilung gebe ich keine Erklärungen mehr ab". Die belangte Behörde verweigerte den Abzug von Vorsteuerbeträgen mit der Begründung, MS habe zwar als Betriebsausgaben anzuerkennende Fahrtkostenzuschüsse erhalten, sei jedoch als Arbeitnehmerin und nicht als Unternehmerin anzusehen, weswegen aus den Fahrtkostenzuschüssen keine Vorsteuerbeträge herausgerechnet werden dürften. In der Beschwerde wird behauptet, MS sei nicht im Dienstverhältnis, sondern im Werkvertrag für die Beschwerdeführer tätig geworden, weswegen aus den Fahrtkostenzuschüssen Vorsteuerbeträge herauszurechnen seien.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0078, ausgeführt hat, ist MS als Arbeitnehmerin der Beschwerdeführer anzusehen, die ua Fahrtkostenzuschüsse erhalten hat. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie die Herausrechnung von Vorsteuerbeträgen und deren Abzug aus den MS gewährten Zuschüssen für ihre PKW-Aufwendungen mangels Unternehmereigenschaft der MS verweigert hat.

3. Vorsteuer für Mietvorauszahlungen

Die Gattin des Erstbeschwerdeführers ist Eigentümerin jenes Hauses, in dem die Rechtsanwaltskanzlei betrieben wird. Auf die Ausführungen im hg Erkenntnis vom 2. März 1993, 92/14/0182, wird hingewiesen. Der Zweitbeschwerdeführer leistete in den Jahren 1985 und 1986 Mietvorauszahlungen, die noch im Jahr 1986 zurückgezahlt wurden. Die dementsprechenden Vorsteuerbeträge zogen die Beschwerdeführer einerseits in den Jahren 1985 und 1986 ab, andererseits erklärten sie aus der Rückzahlung dieser Mietvorauszahlungen einen steuerbaren Umsatz im Jahr 1986. Der Prüfer ließ sowohl die geltend gemachten Vorsteuerbeträge als auch die Umsatzsteuer außer Ansatz, wobei er zur Begründung ausführte, Anzahlungen sowie deren spätere Rückzahlung hätten mangels Leistungsaustausches keinen Einfluß auf die Umsatzsteuerzahllasten. Im Berufungsverfahren behaupteten die Beschwerdeführer, es seien nur die Vorsteuerbeträge storniert, die Umsatzsteuer jedoch belassen worden. In der mündlichen Verhandlung wurde dem Erstbeschwerdeführer vorgehalten, es seien sowohl die Vorsteuerbeträge als auch die Umsatzsteuer storniert worden, worauf der Erstbeschwerdeführer ausführte, "wenn es sich aufhebt, paßt es". Die belangte Behörde schloß sich den Ausführungen des Prüfers an. In der Beschwerde

wird behauptet, die vom Prüfer zur Bemessung der Vorsteuer bzw der Umsatzsteuer herangezogenen Beträge seien insofern unrichtig, als es sich hierbei nicht um Netto- sondern um Bruttobeträge gehandelt habe.

Mit diesem Vorbringen ignorieren die Beschwerdeführer die Aktenlage. Wie der Zweitbeschwerdeführer anlässlich einer am 10. Mai 1991 aufgenommenen Niederschrift ausgeführt hat, habe er im Jahr 1986 jene Beträge, die er zuvor als Mietvorauszahlungen geleistet habe, zur Gänze zurückerhalten. Hierbei seien jene (ausgewiesenen) Beträge, die bereits vom Prüfer weder als Vorsteuer noch als Umsatzsteuer zum Ansatz gebracht worden seien, gleich hoch gewesen. Von einer ungleich hohen Stornierung dieser Beträge kann daher keine Rede sein.

4. Vorsteuer für Substitutionskosten

Die Beschwerdeführer machten die ihnen von deutschen Rechtsanwälten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Der Prüfer ließ diesen Vorsteuerabzug unter Hinweis auf § 12 Abs 1 Z 1 UStG nicht zu. Im Berufungsverfahren vertraten die Beschwerdeführer die Ansicht, auch die von deutschen Rechtsanwälten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer müsse als Vorsteuer abgezogen werden. Denn die diesen Rechnungen entsprechenden Leistungen seien für ihr Unternehmen erbracht und sodann mit Umsatzsteuer weiterverrechnet worden. In der mündlichen Verhandlung bezeichnete der Erstbeschwerdeführer "das Gesetz als falsch und ungerecht", weil hier für eine Leistung zweimal Umsatzsteuer zu entrichten sei. Die belangte Behörde ließ den Abzug der deutschen Umsatzsteuer unter Hinweis auf die oben erwähnte Bestimmung nicht zu. In der Beschwerde wird zunächst behauptet, die belangte Behörde habe die Rechtslage verkannt. Sollte dies nicht der Fall sein, wären die an deutsche Rechtsanwälte bezahlten Beträge zur Gänze als durchlaufende Posten anzusehen, um so eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden.

Wie sich aus § 12 Abs 1 Z 1 UStG ergibt, ist nur jene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig, die für sonstige Leistungen IM INLAND für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer in Rechnung gestellt worden ist. Daß Substitutionen deutscher Rechtsanwälte nicht im Inland ausgeführt worden sind, bedarf im Hinblick auf § 3 Abs 11 UStG keiner weiteren Ausführungen. Was das Eventualbegehren der Beschwerdeführer betrifft, genügt es, darauf hinzuweisen, daß aus den mit der Beschwerde vorgelegten Rechnungen deutscher Rechtsanwälte nicht ersichtlich ist, es handle sich bei den in Rechnung gestellten Beträgen um solche, die die Beschwerdeführer im Namen und für Rechnung eines anderen verausgabt haben (vgl § 4 Abs 3 UStG). Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie deutsche Umsatzsteuer weder als Vorsteuer zum Abzug zugelassen noch die insgesamt von deutschen Anwälten in Rechnung gestellten Beträge als durchlaufende Posten angesehen hat.

5. Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1972

Die Beschwerdeführer machten in den Streitjahren Aufwendungen für Repräsentationen, Geburtstagsfeiern, Spenden, Spirituosen, Lebensmittel und eine Kamera von rund 20.000 S als Betriebsausgaben geltend, wobei sie die dementsprechenden Vorsteuerbeträge abzogen. Unter Hinweis auf § 20 Abs 1 EStG 1972 und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG reduzierte der Prüfer diese Aufwendungen um 5.000 S sowie die Vorsteuerbeträge um 1.000 S. Die Beschwerdeführer bekämpften diese Vorgangsweise zunächst mit der Begründung, die geltend gemachten Aufwendungen seien "von Angestellten des Anwaltsbüros konsumiert" worden. In der Folge erklärten sie, die Berufung hinsichtlich der Reduzierung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen nicht mehr aufrecht zu halten. In der mündlichen Verhandlung, in der zunächst nur die nicht anerkannten Vorsteuerbeträge zur Sprache kamen, behauptete der Erstbeschwerdeführer, unter den nicht anerkannten Aufwendungen von 5.000 S befänden sich auch Strafen, weswegen er "dies oben austragen und auch recht kriegen werde". Im angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde darauf hin, unter den strittigen Aufwendungen befänden sich keine Strafen. Da die gesamte geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben darstellten, weswegen die dementsprechenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig seien, erweise sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet. In der Beschwerde wird im wesentlichen behauptet, unter den strittigen Aufwendungen befänden sich auch Strafen, weswegen die Berufung in diesem Punkt nicht als zurückgezogen anzusehen sei.

Die Beschwerdeführer haben erklärt, die Berufung hinsichtlich der Reduzierung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen nicht mehr aufrecht zu halten. Welche Bedeutung dieser Erklärung zukommt, kann dahingestellt bleiben. Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Aufwendungen für Repräsentationen, Geburtstagsfeiern, Spenden, Spirituosen, Lebensmittel und eine Kamera stellen nämlich im Beschwerdefall keine Betriebsausgaben, sondern nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung, für die ein Vorsteuerabzug unzulässig ist, dar. Wie sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt, befinden sich unter den eben erwähnten Aufwendungen keine Strafen. Die Ausführungen der Beschwerdeführer über die Abzugsfähigkeit betrieblich veranlaßter Strafen gehen daher ins Leere. Durch die bloße Reduzierung von nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung und den dementsprechenden Vorsteuerbeträgen sind die Beschwerdeführer in keinen subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt worden.

6. Vorsteuer für Reisekosten

Die Beschwerdeführer nahmen für Reisekosten im Inland die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträge als Betriebsausgaben in Anspruch, wobei sie als Vorsteuerbeträge 10 % dieser Pauschbeträge geltend machten. Sie stellten jedoch keine Belege aus, in denen Ziel und Zweck sowie die Dauer der jeweiligen Reise aufscheinen. Der Prüfer ließ den Abzug dieser

Vorsteuerbeträge mit der Begründung nicht zu, auch aus anderen Unterlagen gehe weder das Ziel und der Zweck noch die Dauer der jeweiligen Reise hervor. Im Berufungsverfahren vertraten die Beschwerdeführer die Ansicht, aus ihren Terminkalendern lasse sich sowohl das Ziel und der Zweck als auch die Dauer der jeweiligen Reise ermitteln. Ihrer Ankündigung, die iSd § 13 Abs 4 UStG erforderlichen Daten bekanntzugeben, kamen sie nicht nach. In der mündlichen Verhandlung behauptete der Erstbeschwerdeführer, es seien keine Vorsteuerbeträge aus Reisekosten abgezogen worden. Auf Vorhalt, jener Wirtschaftstreuhänder, der die Betriebsergebnisse ermittelt habe, habe Vorsteuerbeträge aus den Pauschbeträgen herausgerechnet, bestritt der Erstbeschwerdeführer diese Tatsache. Die belangte Behörde verweigerte den Vorsteuerabzug für Reisekosten, wobei sie zur Begründung ausführte, die im § 13 Abs 4 UStG normierten Voraussetzungen seien nicht erfüllt worden. In der Beschwerde wird gerügt, es wäre iSd § 115 BAO Sache der Abgabenbehörde gewesen, aus den vorhandenen Unterlagen sowohl das Ziel und den Zweck als auch die Dauer der jeweiligen Reise zu ermitteln. Überdies seien durch den unterlassenen Abzug der Vorsteuerbeträge ihre Betriebsergebnisse erhöht worden.

Mit den Ausführungen, die belangte Behörde hätte in Anwendung der ihr auferlegten amtswegigen Ermittlungspflicht die formalen Voraussetzungen für den Abzug der Vorsteuerbeträge aus den pauschalierten Reisekosten schaffen müssen, verkennen die Beschwerdeführer die Rechtslage. Im § 12 UStG werden jene Erfordernisse normiert, die vorliegen müssen, um die vom Vorunternehmer dem Nachunternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Im § 13 UStG werden, wie sich aus dessen Überschrift ergibt, Erleichterungen des Vorsteuerabzuges bei Reisekosten normiert. Insbesondere ist für den so vorzunehmenden Vorsteuerabzug keine Rechnung iSd § 11 UStG erforderlich. § 13 Abs 4 UStG bestimmt jedoch, Vorsteuerbeträge können nur abgezogen werden, wenn über die Reise ein Beleg ausgestellt wird, welcher über Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person, von der die Reise ausgeführt worden ist, und über den Betrag Aufschluß gibt, aus dem die Vorsteuer errechnet wird; die Verpflichtung zur Ausstellung eines eigenen Beleges für Zwecke des Vorsteuerabzuges entfällt, wenn die erwähnten Angaben bereits aus den für die Erhebung der Einkommensteuer erforderlichen Unterlagen hervorgehen. Die Beschwerdeführer haben weder Belege iSd eben erwähnten Bestimmung ausgestellt, noch gehen die erforderlichen Angaben aus den für die Erhebung der Einkommensteuer verfaßten Unterlagen hervor. Vielmehr sind die Vorsteuerbeträge erst im nachhinein aus den Pauschbeträgen herausgerechnet worden. Damit sind aber die formalen Voraussetzungen für den Abzug der Vorsteuerbeträge aus den pauschalierten Reisekosten nicht erfüllt. Formale Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Begünstigungen können nicht durch die Abgabenbehörde im Weg der ihr auferlegten amtswegigen Ermittlungspflicht geschaffen werden. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie keine Vorsteuerbeträge aus den pauschalierten Reisekosten abgezogen hat.

7. Reisekosten

Die Beschwerdeführer machten auch für "Reisen" innerhalb des Nahbereiches der Rechtsanwaltskanzlei pauschalierte Tagesgelder nach den im § 26 Z 7 EStG 1972 angeführten Sätzen als Betriebsausgaben geltend. Der Prüfer ließ die geltend gemachten Tagesgelder unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung, wonach eine Reise nur dann vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige mehr als 25 km von seiner Betriebsstätte entferne, nicht zum Abzug zu. Im Berufungsverfahren wandten die Beschwerdeführer ein, es sei zwar richtig, daß sie sich an den festgestellten Tagen nicht mehr als 25 km von der Rechtsanwaltskanzlei entfernt hätten. In diesem Umkreis seien sie jedoch bedeutend mehr als 25 km gefahren, weswegen Tagesgelder als Betriebsausgaben zum Ansatz zu bringen seien. In der mündlichen Verhandlung brachte der Erstbeschwerdeführer vor, es werde an einem Tag an mehreren Orten, wenn auch im Umkreis von 25 km der Rechtsanwaltskanzlei, verhandelt, wobei es dazwischen nicht möglich sei, zur Rechtsanwaltskanzlei zu fahren. Hierbei würden Fahrtstrecken von durchschnittlich 70 km zurückgelegt, weswegen Reisen, für die Tagesgelder zu gewähren seien, vorlägen. Die belangte Behörde vertrat der

hg Rechtsprechung folgend die Ansicht, von einer Reise könne nur gesprochen werden, wenn sich der Steuerpflichtige mehr als 25 km von seiner Betriebsstätte entferne. Selbst wenn die Beschwerdeführer innerhalb eines Umkreises von 25 km der Rechtsanwaltskanzlei eine Fahrtstrecke von mehr als 25 km zurücklegten, werde der örtliche Nahbereich nicht verlassen. Die belangte Behörde änderte jedoch auf Grund der Ausführungen der Beschwerdeführer die Höhe der vom Prüfer zunächst nicht anerkannten Tagesgelder zu Gunsten der Beschwerdeführer, wobei sie hinsichtlich der weiteren Begründung und der Neuberechnung auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwies. In der Beschwerde wird zunächst gerügt, die belangte Behörde habe weder die bezughabenden Gesetzesstellen angeführt, noch eine ausreichende Begründung für die teilweise Nichtanerkennung der Tagesgelder gegeben. Abgesehen davon sei es unrichtig, daß bei beruflichen Verrichtungen im Nahbereich der Rechtsanwaltskanzlei keine Mehraufwendungen für Verpflegung anfielen. Es sei nämlich auch bei Tätigkeiten im Nahbereich nicht möglich, zur Rechtsanwaltskanzlei zurückzukehren, um dort zu Mittag zu essen. Vielmehr müsse das Mittagessen im Gasthaus konsumiert werden, wodurch Mehraufwendungen für Verpflegung entstünden, deren Höhe festzustellen die belangte Behörde unterlassen habe.

Mit der Rüge der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe die bezughabenden Gesetzesstellen nicht angeführt, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. In einer Berufungsentscheidung ist es zufolge § 288 Abs 1 BAO nicht erforderlich, die gesetzlichen Grundlagen einer Entscheidung zu zitieren. Die Begründung muß jedoch erkennen lassen, auf welche rechtliche Grundlagen sich die Entscheidung stützt. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführer hat die belangte Behörde ihre

Entscheidung insofern ausreichend begründet, als sie auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen und diese zu ihrer eigenen Begründung erhoben hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, genügt zur Begründung einer Berufungsentscheidung die Verweisung auf die von der belangten Behörde als zutreffend erachtete Begründung einer Berufungsvorentscheidung (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 93/15/0246). Wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift unter Hinweis auf die Aktenlage zu Recht ausführt, ist die den Beschwerdeführern in der Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebrachte Begründung hinsichtlich der (teilweisen) Nichtanerkennung der Tagesgelder sehr umfangreich und sind die von ihr zu Gunsten der Beschwerdeführer vorgenommenen Änderungen leicht nachvollziehbar. Von der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften kann daher keine Rede sein. Eine Reise nach § 4 Abs 5 EStG 1972 liegt nach ständiger hg Rechtsprechung nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus dem örtlichen Nahbereich seiner Betriebsstätte entfernt, wobei dieser Nahbereich einem Umkreis von rund 25 km entspricht. Fahrten innerhalb dieses Nahbereiches führen auch bei Zurücklegung einer Fahrtstrecke von mehr als 25 km zu keiner Reise im steuerrechtlichen Sinn (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 26. November 1985, 84/14/0069). Nur bei einer Reise im steuerrechtlichen Sinn dürfen Tagesgelder als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Es erübrigte sich daher ein Eingehen auf die Ausführungen der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, welche Mehraufwendungen ihnen auf Grund der in verschiedenen Gerichtssprengeln ausgeübten Tätigkeiten für Verpflegung entstanden seien. Bemerkt wird, daß (Mehr)Aufwendungen für auswärtige Mittagessen grundsätzlich Kosten der Lebensführung darstellen. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie für "Reisen" innerhalb des Nahbereiches der Rechtsanwaltskanzlei keine Tagesgelder als Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht hat.

8. Privatanteil an den PKW-Kosten

Die Beschwerdeführer benutzen zwei PKW zu betrieblichen Zwecken. Von den insgesamt angefallenen Kosten schieden die Beschwerdeführer in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Streitjahre 20 % als Privatanteil aus. Der Prüfer änderte die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nicht. Im Berufungsverfahren stellte der Zweitbeschwerdeführer jegliche private Nutzung des von ihm benutzten AUDI 100 mit der Begründung in Abrede, alle privaten Fahrten seien mit dem PKW seiner Gattin durchgeführt worden. Sowohl der Zweitbeschwerdeführer als auch seine Gattin erklärten niederschriftlich, der AUDI 100 sei für "Familienausflüge" zu klein, weswegen alle privaten Fahrten ausschließlich mit dem PKW der Gattin (in den Streitjahren Ford Sierra und Mazda Combi) durchgeführt worden seien. In der mündlichen Verhandlung wurde festgestellt, der Zweitbeschwerdeführer habe kein Fahrtenbuch geführt. Die belangte Behörde sah nicht als erwiesen an, der Zweitbeschwerdeführer habe den AUDI 100 ausschließlich betrieblich benutzt. Die gleichlautenden gegenteiligen Erklärungen des Zweitbeschwerdeführers und seiner Gattin widersprächen jeder Lebenserfahrung. Überdies sei nicht anzunehmen, der zunächst erklärte Privatanteil an den PKW-Kosten sei zu Unrecht zum Ansatz gebracht worden. Vielmehr entspräche die teilweise private Nutzung eines betrieblich benutzten PKW der Lebenserfahrung. In der Beschwerde wird insbesondere auf die übereinstimmenden Erklärungen des Zweitbeschwerdeführers und seiner Gattin hingewiesen und behauptet, der AUDI 100 sei für Ausflüge und Urlaubsfahrten, an denen vier Personen samt Gepäck teilgenommen hätten, zu klein gewesen, weswegen hierfür der jeweilige PKW der Gattin des Zweitbeschwerdeführers verwendet worden sei.

Unbestritten ist, daß der Zweitbeschwerdeführer kein Fahrtenbuch geführt hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist eine behauptete ausschließlich betriebliche Nutzung eines PKW so unwahrscheinlich, daß ein diesbezüglicher Beweis durch die Führung eines Fahrtenbuch zu erbringen ist (vgl das Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 93/14/0167). Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie in freier Beweiswürdigung trotz der gleichlautenden gegenteiligen Erklärungen des Zweitbeschwerdeführers und seiner Gattin zu dem Schluß gelangt ist, der AUDI 100 sei zu 20 % privat benutzt worden. Dies umso mehr, als zunächst ein 20 %iger Privatanteil erklärt worden ist. Auch mit dem Vorbringen, ein AUDI 100 sei für die Beförderung von vier Personen samt Gepäck zu klein, weswegen ein Ford Sierra bzw ein Mazda Combi für Privatfahrten verwendet worden sei, zeigen die Beschwerdeführer nicht auf, die Beweiswürdigung der belangten Behörde widerspräche den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut. Denn die beiden zuletzt erwähnten PKW weisen etwa die gleiche Größe auf wie ein AUDI 100.

9. Aufteilung der PKW-Kosten zwischen den Beschwerdeführern

Wie bereits unter 8. ausgeführt, benutzen die Beschwerdeführer zwei PKW zu betrieblichen Zwecken. Die Beschwerdeführer errechneten die gesamten PKW-Kosten in einer Summe und machten diese - gekürzt um einen Privatanteil von 20 % - in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als Betriebsausgaben geltend. Der Prüfer änderte die so als Betriebsausgaben der GesBR geltend gemachten Aufwendungen nicht. Im Berufungsverfahren beantragten die Beschwerdeführer, ihnen die Leasingraten jeweils in tatsächlich entrichteter Höhe zuzurechnen, während die übrigen PKW-Kosten - mit Ausnahme des unter 8. Ausgeführten - wie bisher zum Ansatz gebracht werden sollten. In der mündlichen Verhandlung hielt der Erstbeschwerdeführer den Antrag auf Aufteilung der PKW-Kosten aufrecht, wies jedoch darauf hin, der Zweitbeschwerdeführer habe den AUDI 100 ausschließlich betrieblich benutzt. Die belangte Behörde entsprach mit Ausnahme des unter 8. Ausgeführten und des noch unter 10. und 18. Auszuführenden dem im Berufungsverfahren gestellten Antrag, wobei sie die nunmehr zum Ansatz zu bringenden PKW-Kosten - ausgehend von den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der

Beschwerdeführer - in einer umfangreichen Berechnung darstellte. In der Beschwerde wird zunächst behauptet, der Erstbeschwerdeführer wäre in der mündlichen Verhandlung gar nicht berechtigt gewesen, hinsichtlich der PKW-Kosten einen Antrag zu stellen. Die belangte Behörde hätte nach §§ 21 und 22 BAO dem im Berufungsverfahren gestellten Antrag hinsichtlich der Aufteilung der PKW-Kosten nicht entsprechen dürfen, weil nicht davon ausgegangen werden könne, die übrigen PKW-Kosten wären gleich hoch gewesen. Überdies könnten die übrigen in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen geltend gemachten PKW-Kosten nicht den Tatsachen entsprechen, weswegen die belangte Behörde iSd § 115 BAO verpflichtet gewesen wäre, die offensichtlich unrichtig erklärten Ausgaben für Kraftfahrzeugsteuer und Kraftfahrzeugversicherung zu korrigieren.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, daß die gesamten PKW-Kosten in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen - mit Ausnahme der Leasingraten in einer Nebenrechnung - nur in einer Summe ausgewiesen worden sind, weswegen der Prüfer davon ausgehen durfte, die PKW-Kosten seien wie die übrigen Betriebsausgaben den Beschwerdeführern je zur Hälfte zuzurechnen. Bereits lange vor der mündlichen Verhandlung haben die Beschwerdeführer den Antrag gestellt, ihnen die Leasingraten jeweils in tatsächlich entrichteter Höhe zuzurechnen, während die übrigen PKW-Kosten grundsätzlich wie bisher zum Ansatz gebracht werden sollten. Abgesehen davon, daß der Erstbeschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung rechtserhebliche Erklärungen auch als Vertreter für den Zweitbeschwerdeführer abgeben konnte, hat er in dieser keinen Antrag hinsichtlich der PKW-Kosten gestellt, sondern nur den Antrag auf Aufteilung derselben aufrecht gehalten. Diesem Antrag hat die belangte Behörde grundsätzlich entsprochen, weswegen mit dem in diesem Zusammenhang unverständlichen Hinweis auf §§ 21 und 22 BAO keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt wird. Was die Behauptung der Beschwerdeführer betrifft, die von ihnen erklärten PKW-Kosten hätten von der belangten Behörde von Amts wegen korrigiert werden müssen, genügt es darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde mangels gegenteiliger Ausführungen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften von deren Erklärungen ausgehen durfte.

10. Autoradio

Die Beschwerdeführer machten die Kosten eines Autoradios im AUDI 100 im Weg der AfA als Betriebsausgaben geltend. Der Prüfer vertrat unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung die Ansicht, diese Kosten seien gemäß § 20 EStG 1972 nicht abzugsfähig. Im Berufungsverfahren meinten die Beschwerdeführer, ein Autoradio diene nicht nur der Unterhaltung, sondern auch der Nachrichteninformation. Hierbei sei insbesondere der Verkehrsfunk für die Sicherheit des Lenkers von erheblicher Bedeutung. In der mündlichen Verhandlung brachte der Erstbeschwerdeführer vor, ein Autoradio könne bei einer "Geisterfahrermeldung" lebensrettend sein. Die vorgehaltene hg Rechtsprechung gehe auf die Frage der erhöhten Verkehrssicherheit bei Benutzung eines Autoradios nicht ein. Die belangte Behörde schloß sich der Ansicht des Prüfers an, wobei sie überdies ausführte, ungeachtet der möglichen Hebung der Verkehrssicherheit bei Benutzung eines Autoradios diene dieses Wirtschaftsgut vorwiegend privaten Interessen. In der Beschwerde werden zunächst die Ausführungen im Berufungsverfahren wiederholt. Überdies wird behauptet, bei einem AUDI 100 sei eine "Luxustangente" nicht auszuschneiden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 91/14/0231, ausgeführt hat, dienen Geräte wie Radios und Hifi-Anlagen nach ihrer objektiven Beschaffenheit im allgemeinen der Befriedigung privater Bedürfnisse, weswegen sie grundsätzlich als notwendiges Privatvermögen anzusehen sind. Die mit solchen Anlagen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen stellen daher in der Regel solche der privaten Lebensführung dar. Dafür aufgewendete Beträge sind nur dann nicht als nicht abzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung zuzurechnen, wenn feststeht, daß das Gerät ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich benutzt wird. Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Die belangte Behörde ist unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung in typisierender Betrachtungsweise zu dem Schluß gelangt, ein Autoradio diene ungeachtet der mit dessen Nutzung verbundenen möglichen Hebung der Verkehrssicherheit vorwiegend privaten Interessen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlaßt, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Die Ausführungen hinsichtlich der "Luxustangente" gehen ins Leere, weil nicht eine solche ausgeschieden worden ist, sondern die im Weg der AfA geltend gemachten Kosten des Autoradios nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt worden sind. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie die Kosten des Autoradios steuerlich unberücksichtigt gelassen hat, wobei bei der gegebenen Sach- und Rechtslage die von den Beschwerdeführern vermißten Sachverhaltsfeststellungen unterbleiben konnten.

11. Steuerfreier Betrag gemäß § 9 EStG 1972 hinsichtlich der gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnisse

Die Beschwerdeführer machten steuerfreie Beträge gemäß § 9 EStG 1972 im höchstzulässigen Ausmaß geltend. Auf Grund der geänderten Betriebsergebnisse berechnete der Prüfer die steuerfreien Beträge neu. Im Berufungsverfahren beantragten die Beschwerdeführer, die steuerfreien Beträge im höchstzulässigen Ausmaß zum Ansatz zu bringen. In der mündlichen Verhandlung erklärte sich der Erstbeschwerdeführer einverstanden, die steuerfreien Beträge nach dem Ergebnis der Berufungsentscheidung im entsprechend höchstzulässigen Ausmaß zum Ansatz zu bringen. Die belangte Behörde paßte die steuerfreien Beträge dem Ergebnis der Berufungsentscheidung an, wobei sie die nunmehr zum Ansatz zu bringenden steuerfreien Beträge - ausgehend von den vom Prüfer vor Bildung der steuerfreien Beträge ermittelten

Gewinnen - in einer umfangreichen Berechnung darstellte. In der Beschwerde wird zunächst vorgebracht, das Ergebnis der Berufungsentscheidung sei unrichtig, weswegen auch die steuerfreien Beträge unrichtig sein müßten. Der nunmehrigen Berechnung der steuerfreien Beträge fehle die Begründung, weswegen diese Beträge nicht nachvollziehbar seien. Die Beschwerdeführer stellen sodann Vermutungen an, welche Fehler der belangten Behörde unterlaufen seien.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, daß das Ergebnis der Berufungsentscheidung der Rechtslage entspricht. Die belangte Behörde ist von den vom Prüfer vor Bildung der steuerfreien Beträge ermittelten Gewinnen ausgegangen und hat sodann die Änderungen auf Grund ihrer Entscheidung (vgl das unter 1., 7. und 9. Ausgeführte) berücksichtigt. Vom so ermittelten Gewinn hat sie die steuerfreien Beträge im höchstmöglichen Ausmaß gebildet und sodann um eine geltend gemachte vorzeitige Abschreibung verringert. Mit Vermutungen, welche Fehler der belangten Behörde bei der Berechnung der steuerfreien Beträge unterlaufen seien, zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die steuerfreien Beträge sind von der belangten Behörde der Rechtslage entsprechend berechnet worden.

12. Gemeinschaftlich ermittelte Betriebsergebnisse

Auf Grund der getroffenen Feststellungen berechnete der Prüfer die Betriebsergebnisse der GesBR für die Streitjahre neu und teilte diese zwischen den Beschwerdeführern auf. Im Berufungsverfahren behaupteten die Beschwerdeführer, die Betriebsergebnisse und deren Aufteilung seien nicht nachvollziehbar. In der mündlichen Verhandlung wurde dem Erstbeschwerdeführer vorgehalten, die Betriebsergebnisse und deren Aufteilung seien im Bericht des Prüfers, in Vorhalten und schließlich in der Berufungsvorentscheidung klar und übersichtlich dargestellt worden. Der Erstbeschwerdeführer äußerte sich hiezu nicht. Die belangte Behörde änderte die Betriebsergebnisse und deren Aufteilung in der Berufungsentscheidung, wobei sie die nunmehr zum Ansatz zu bringenden Beträge - ausgehend von den vom Prüfer ermittelten Betriebsergebnissen - in einer umfangreichen Berechnung darstellte. In der Beschwerde wird zunächst wiederum vorgebracht, das Ergebnis der Berufungsentscheidung sei unrichtig, weswegen auch die Betriebsergebnisse und deren Aufteilung unrichtig sein müßten. Der dargestellte Berechnung fehle die Begründung, weswegen diese Berechnung nicht nachvollziehbar sei. Die Beschwerdeführer stellen sodann wiederum Vermutungen an, welche Fehler der belangten Behörde unterlaufen seien.

Hinsichtlich dieses Vorbringens, das im wesentlichen mit dem unter 11. dargestellten ident ist, wird auf die hg Ausführungen in diesem Punkt verwiesen. Bemerkt wird, daß die belangte Behörde auch das unter 11. Ausgeführte berücksichtigt hat.

13. Mietvorauszahlungen

Wie bereits unter 3. ausgeführt, ist die Gattin des Erstbeschwerdeführers Eigentümerin jenes Hauses, in dem die Rechtsanwaltskanzlei betrieben wird. Auf die Ausführungen im hg Erkenntnis vom 2. März 1993, 92/14/0182, wird hingewiesen. Der Erstbeschwerdeführer hatte dieses Haus seiner Gattin am 28. Dezember 1982 geschenkt, worauf sich diese verpflichtete, das alte Haus abzubrechen und ein neues zu errichten, das zum Großteil dem Erstbeschwerdeführer vermietet werden sollte. Am 28. Februar 1983 schlossen der Erstbeschwerdeführer und seine Gattin einen Mietvertrag ab, nach dem das Mietverhältnis für bestimmte Räume am 31. Dezember 1986 beginnt, wobei eine wertgesicherte Miete von monatlich 15.000 S zuzüglich Betriebskosten zu entrichten ist. Das Mietverhältnis ist seitens der Gattin durch 10 Jahre hindurch unkündbar. Der Erstbeschwerdeführer verpflichtete sich in Anrechnung auf die Miete für die Dauer von 10 Jahren seiner Gattin Vorleistungen von 1,8 Mio S nach Maßgabe des Baufortschrittes zu erbringen. Diese Vorleistungen sollten als Kostenbeitrag zur Bauerrichtung anzusehen sein und jährlich zumindest 400.000 S betragen. Die vereinbarten Vorleistungen sollten nicht überschritten werden. Sollte ein höherer Betrag erforderlich sein, sollte eine andere Vereinbarung geschlossen werden. Eine derartige Vereinbarung wurde nicht geschlossen. Das neue Haus wurde im Oktober 1988 fertiggestellt und ab diesem Zeitpunkt zum Großteil für Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei benutzt. Bis Oktober 1987 erbrachte der Erstbeschwerdeführer die mit seiner Gattin vereinbarten Vorleistungen von 1,8 Mio S zur Gänze. Die im November 1987 seiner Gattin überlassenen 245.000 S ließ der Prüfer mit der Begründung, der Erstbeschwerdeführer habe bereits die gesamten Vorleistungen erbracht, nicht zum Abzug zu. Im Berufungsverfahren vertrat der Erstbeschwerdeführer die Ansicht, zu den vereinbarten Vorleistungen komme noch Umsatzsteuer hinzu, weswegen von ihm insgesamt aus diesem Titel 1,980.000 S zu erbringen seien. Überdies sei die Wertsicherung bereits schlagend geworden, weswegen ein noch höherer Betrag zu erbringen sei. Diesen Betrag konkretisierte der Erstbeschwerdeführer nicht. In der mündlichen Verhandlung wurde dem Erstbeschwerdeführer bekanntgegeben, es sei beabsichtigt, insgesamt 1,980.000 S als Vorleistungen anzuerkennen, weswegen von dem im November 1987 überlassenen 245.000 S noch 180.000 S als Betriebsausgabe zum Ansatz zu bringen seien. Auch in der die Gattin des Erstbeschwerdeführers betreffenden Berufungsentscheidung sei beabsichtigt, insgesamt 1,980.000 S als Vorleistungen zum Ansatz zu bringen. Der Erstbeschwerdeführer gab hierauf bekannt, er könne der beabsichtigten Änderung vor Erlassung der Berufungsentscheidung betreffend seine Gattin nicht zustimmen. Er behauptete sodann, es handle sich bei den Vorleistungen in Wahrheit nicht um Mietvorauszahlungen, sondern um Aufwendungen zum Erwerb eines Mietrechtes. Auf Vorhalt, derartige

Aufwendungen wären zu aktivieren, gab der Erstbeschwerdeführer bekannt, dies "erschütterte ihn", er "habe eine Logik". Schließlich behauptete der Erstbeschwerdeführer, in den Vorleistungen seien auch Wertsicherungsbeträge enthalten, weil die für Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei vorgesehenen Räume viel teurer hätten vermietet werden können. Im angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde zunächst darauf hin, in dem zwischen dem Erstbeschwerdeführer und seiner Gattin am 28. Februar 1983 abgeschlossenen Mietvertrag sei weder ein Entgelt für den Erwerb eines Mietrechtes noch eine Wertsicherung für die Vorleistungen vereinbart worden. Obwohl bei den Vorleistungen hinsichtlich der Umsatzsteuer im Gegensatz zur Miete nichts vereinbart worden sei, werde jedoch die auf die Vorleistungen entfallende Umsatzsteuer zusätzlich als Betriebsausgabe anerkannt. Mangels weiterer Vereinbarungen über die Erhöhung der Vorleistungen könne der vom Erstbeschwerdeführer im November 1987 seiner Gattin überlassene Betrag nicht zur Gänze als Betriebsausgabe anerkannt werden. In der Beschwerde wird zunächst behauptet, die belangte Behörde habe insgesamt nur 1,8 Mio S als Betriebsausgabe anerkannt. Weiters wird behauptet, in der monatlichen Miete von 15.000 S seien 10.000 S für die "Entwertung" der vermieteten Räume enthalten. Dieser Betrag sei in Wahrheit zum Erwerb eines Mietrechtes geleistet worden. Die belangte Behörde sei vom Inhalt des am 28. Februar 1983 abgeschlossenen Vertrages ausgegangen, weswegen sie es unterlassen habe, die Besteuerungsgrundlagen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln. Überdies habe es die belangte Behörde unterlassen, einen Sachverständigen zur Frage, wie hoch eine angemessene Miete gewesen wäre, beizuziehen.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, daß die belangte Behörde insgesamt Mietvorauszahlungen von 1,980.000 S als Betriebsausgabe anerkannt hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis vom 2. März 1993, 92/14/0182, die Beschwerde der Gattin des Erstbeschwerdeführers, die stets vom Erstbeschwerdeführer vertreten worden ist, gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 4. Februar 1992, 254 - 3/90, als unbegründet abgewiesen. In diesem Bescheid ist die belangte Behörde davon ausgegangen, daß der Erstbeschwerdeführer auf Grund des am 28. Februar 1983 abgeschlossenen Mietvertrages an seine Gattin 1,980.000 S als Mietvorauszahlungen geleistet habe, weswegen dieser Betrag bei ihr der Besteuerung zugrunde zu legen sei. In diesem Bescheid hat die belangte Behörde umfangreich begründet, weswegen sie zu dem von ihr gezogenen Schluß gelangt ist. In früheren Verfahren hat der Erstbeschwerdeführer die von ihm vertretene Rechtsansicht zur Frage der Mietvorauszahlungen ebenso mehrere Male geändert wie im Verfahren betreffend seine Gattin, jedoch in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, er könne der beabsichtigten Änderung vor Erlassung der Berufungsentscheidung betreffend seine Gattin nicht zustimmen. Diese Berufungsentscheidung ist im gleichen Sinn wie der nunmehr angefochtene Bescheid ergangen. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Berufungsentscheidung im oben zitierten Erkenntnis als der Rechtslage entsprechend angesehen. Aus den dort angeführten Gründen, auf die gemäß § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, erweist sich die Beschwerde hinsichtlich der Mietvorauszahlungen als unbegründet. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage war die belangte Behörde nicht verhalten, einen Sachverständigen zur Frage, wie hoch eine angemessene Miete gewesen wäre, beizuziehen.

14. Computer als notwendiges Betriebsvermögen

Der Erstbeschwerdeführer erwarb einen Computer und machte hierfür eine AfA und Vorsteuer geltend. Nachdem er innerhalb von drei Monaten nicht in der Lage war, den Computer zu beherrschen, schenkte er diesen seinem Sohn. Hiebei brachte er weder einen Entnahmewert noch einen Eigenverbrauch zum Ansatz. Der Prüfer sah den Computer mangels betrieblicher Nutzung nicht als notwendiges Betriebsvermögen an und ließ daher weder eine AfA noch Vorsteuer zum Abzug zu. Im Berufungsverfahren vertrat der Erstbeschwerdeführer die Ansicht, ein Wirtschaftsgut stelle auch dann notwendiges Betriebsvermögen dar, wenn sich in der Folge herausstelle, es habe sich hierbei um eine Fehlinvestition gehandelt. In der mündlichen Verhandlung führte der Beschwerdeführer aus, er sei gescheitert, weil "sein Geist nicht ausgereicht habe, diese Technik zu erlernen." In der Rechtsanwaltskanzlei befände sich ein Computer, der von allen anderen dort tätigen Personen benutzt werde. Die belangte Behörde bezweifelte nicht, daß der Erstbeschwerdeführer versucht habe, mit dem Computer umzugehen. Mangels Erfolges habe er es nach einiger Zeit aufgegeben, diese Technik zu erlernen. Der Computer sei daher nie betrieblich benutzt worden. Denn die Anschaffung eines Gerätes, um dessen Bedienung zu erlernen, führe noch nicht dazu, dieses als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen. In der Beschwerde wird vorgebracht, der Computer sei für den Betrieb angeschafft worden und habe sich in den Kanzleiräumen befunden, weswegen dieser betrieblich benutzt worden sei. Selbst wenn der Erstbeschwerdeführer die Bedienung des Computers nur erlernen habe wollen, sei darin bereits eine betriebliche Nutzung zu erblicken.

Für die Frage der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum notwendigen Betriebsvermögen ist dessen Zweckbestimmung, die Besonderheit des Betriebes bzw der Beruf des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Oktober 1978, 195/78). Steht ein Wirtschaftsgut in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und ist es geeignet, eine Funktion im Betrieb zu erfüllen, liegt notwendiges Betriebsvermögen vor (vgl das hg Erkenntnis vom 17. April 1974, 732/72, Slg Nr 4672/F). Ein Computer kann nach der Verkehrsauffassung sowohl zum notwendigen Betriebsvermögen einer Rechtsanwaltskanzlei als auch zum Privatvermögen gehören. Im vorliegenden Fall ist dieser jedoch nicht für unmittelbare Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei benutzt worden und hat im Betrieb auch keine Funktion erfüllt. Durch die bloße Absicht des Erstbeschwerdeführers, den Umgang mit

dem Gerät zu erlernen, wird dieses noch nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. Schließlich steht auch die kurze Dauer der Bemühungen des Erstbeschwerdeführers der Annahme entgegen, der Computer stelle notwendiges Betriebsvermögen dar. Daß das erworbene Gerät nicht nur zu betrieblichen, sondern auch zu privaten Zwecken nutzbar ist, ergibt sich bereits aus dessen Schenkung an den Sohn des Erstbeschwerdeführers. Computer stellen überdies nur dann notwendiges Betriebsvermögen dar, wenn außer Zweifel steht, daß diese zumindest überwiegend betrieblichen Zwecken dienen. Der belangten Behörde ist somit keine Rechtswidrigkeit unterlaufen, wenn sie den Computer als nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehörend angesehen und daraus die steuerlichen Konsequenzen gezogen hat.

15. Pauschale gemäß § 4 Abs 6 EStG 1972

Die Beschwerdeführer machten bei den gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnissen für die Jahre 1985 bis 1987 das Pauschale gemäß § 4 Abs 6 EStG 1972 im Ausmaß von 17.288,22 S, 20.000 S und 40.000 S geltend. Der Erstbeschwerdeführer machte in den von ihm gesondert erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1985 bis 1987 dieses Pauschale im Ausmaß von je 20.000 S geltend. Der Prüfer erhöhte das von den Beschwerdeführern bei den gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnis für das Jahr 1986 erklärte Pauschale auf 40.000 S, verringerte hingegen das vom Erstbeschwerdeführer in den von ihm gesondert erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen geltend gemachte Pauschale im Jahr 1985 um 8.644 S und ließ in den Jahren 1986 und 1987 das geltend gemachte Pauschale nicht zum Abzug zu. Im Berufungsverfahren vertrat der Erstbeschwerdeführer die Ansicht, es stehe ihm für die Jahre 1986 und 1987 sowohl bei den gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnissen als auch bei den von ihm allein erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen das Pauschale im Höchstausmaß zu. In der mündlichen Verhandlung wurde dem Erstbeschwerdeführer vorgehalten, das Pauschale stehe ihm aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt nur einmal zu. Die belangte Behörde führte unter Hinweis auf § 4 Abs 6 EStG 1972 aus, bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien für üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben 5 % der Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit, höchstens jedoch 20.000 S jährlich ohne besonderen Nachweis abzusetzen. Das Gesetz begrenze somit das Pauschale mit 20.000 S, wobei es gleichgültig sei, ob ein Rechtsanwalt sowohl als Einzelunternehmer als auch als Gesellschafter tätig sei. In der Beschwerde wird behauptet, beim gemeinschaftlich ermittelten Betriebsergebnis für das Jahr 1985 sei das Pauschale nicht berücksichtigt worden. Es stünde daher dem Erstbeschwerdeführer das Pauschale im Ausmaß von 20.000 S zu.

Es mag - wie von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift behauptet - dahingestellt bleiben, ob das Pauschale für das Jahr 1985 überhaupt Gegenstand des Berufungsverfahrens gewesen ist. Dem Beschwerdeführer ist für das Jahr 1985 das Pauschale im Höchstausmaß gewährt worden. Wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, kann das Pauschale auch bei mehreren freiberuflichen Tätigkeiten nur einmal gewährt werden. Die behauptete Rechtswidrigkeit liegt daher nicht vor.

16. Reisekosten

Der Erstbeschwerdeführer machte in der von ihm gesondert erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1985 für "Reisen" innerhalb des Nahbereiches der Rechtsanwaltskanzlei pauschalisierte Tagesgelder nach den im § 26 Z 7 EStG 1972 angeführten Sätzen als Betriebsausgaben geltend. Das unter 7. Ausgeführte gilt sinngemäß. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie auch für diese "Reisen" keine Tagesgelder als Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht hat.

17. Säumniszuschläge und Stundungszinsen

Der Erstbeschwerdeführer machte in der von ihm gesondert erstellten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1987 Säumniszuschläge von 1.994 S und Stundungszinsen von 12.674 S als Betriebsausgaben geltend. Das Finanzamt verweigerte den Abzug dieser Beträge, wobei es zur Begründung zunächst ausführte, die im Jahr 1987 vorgeschriebenen Nebengebühren beträfen Personensteuern, weswegen sie keine Betriebsausgaben darstellten. Überdies sei ein Teil dieser Nebengebühren nicht entrichtet worden. Im Berufungsverfahren vertrat der Erstbeschwerdeführer die Ansicht, er habe die ihm vorgeschriebenen Nebengebühren mit der jeweiligen Widmung "Nebengebühren" überwiesen. Falls die Abgabenbehörde mit den von ihm überwiesenen Beträgen ältere Abgabenverbindlichkeiten getilgt habe, könne dies nicht dazu führen, die Nebengebühren gälten als von ihm nicht entrichtet. Auf Vorhalt in der mündlichen Verhandlung, Nebengebühren für Personensteuern stellten keine Betriebsausgaben dar, wiederholte der Erstbeschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen. Die belangte Behörde führte unter Hinweis auf § 213 BAO aus, ungeachtet einer Widmung für überwiesene Beträge sei - abgesehen von nicht vorliegenden Ausnahmen - eine Zahlung stets mit den ältesten Abgabenverbindlichkeiten zu verrechnen. Da somit die im Jahr 1987 vorgeschriebenen Nebengebühren nicht als entrichtet gälten, könnten sie nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. In der Beschwerde wird behauptet, das Finanzamt habe niemals dargestellt, mit welchen Abgabenverbindlichkeiten die Überweisungen mit der Widmung "Nebengebühren" verrechnet worden seien. Die im Jahr 1987 vorgeschriebenen Nebengebühren seien daher entrichtet worden.

Die dem Erstbeschwerdeführer im Jahr 1987 vorgeschriebenen Nebengebühren haben Personensteuern betroffen. Dies wird vom Erstbeschwerdeführer nicht bestritten und entspricht auch der Aktenlage. Damit ist aber die Frage, ob diese Nebengebühren Betriebsausgaben darstellen - ungeachtet des Zeitpunktes ihrer Entrichtung - bereits entschieden. Nach § 20 Abs 1 Z 5 EStG 1972 dürfen weder bei den einzelnen

Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern abgezogen werden. Nebengebühren teilen das Schicksal der Hauptschuld. Da Personensteuern nicht abzugsfähig sind, sind auch jene Nebengebühren, die im Zusammenhang mit Personensteuern zu entrichten sind, nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Erstbeschwerdeführer ist daher in Ansehung der Säumniszuschläge und Stundungszinsen in keinem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt worden.

18. AfA für den PKW BMW 520i

Der Erstbeschwerdeführer leaste im Jahr 1983 einen PKW BMW 520i, der zu 80 % zu betrieblichen Zwecken benutzt wird (vgl das unter 8. und 9. Ausgeführte). Im Jahr 1987 kaufte der Erstbeschwerdeführer den PKW um 10.000 S (letzte Leasingrate). Bis zum Kauf des PKW machte der Beschwerdeführer die Leasingraten als Betriebsausgaben geltend. Die Höhe der für den PKW darüber hinaus geltend gemachten Betriebsausgaben (Benzin, Versicherung, Reparaturen und Kilometergelder) ist im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr strittig. Im Jahr 1987 unterließ es der Erstbeschwerdeführer, die Anschaffungskosten des PKW im Weg der AfA geltend zu machen. Das Finanzamt berücksichtigte unter Annahme einer dreijährigen Restnutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes eine AfA von 3.333 S als Betriebsausgabe. Im Berufungsverfahren vertrat der Erstbeschwerdeführer die Ansicht, er habe den PKW "privat" angeschafft, weswegen keine AfA, sondern Kilometergelder zu gewähren seien. In der mündlichen Verhandlung behauptete der Erstbeschwerdeführer, er habe den Kaufpreis für den PKW aus seinem Privatvermögen bezahlt, weswegen dieser nicht zum Betriebsvermögen gehöre. Es sei daher keine AfA zum Ansatz zu bringen. Hingegen seien neben den laufenden Kosten auch noch Kilometergelder zu berücksichtigen. Auf Vorhalt, damit würden die Aufwendungen für den PKW doppelt berücksichtigt, meinte der Erstbeschwerdeführer, er wolle nur "die Differenz haben". Auf Vorhalt, es sei für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen unerheblich, woher die Mittel für dessen Anschaffung stammten, entscheidend sei vielmehr, ob dieses Wirtschaftsgut überwiegend betrieblich benutzt werde, stellte der Erstbeschwerdeführer nicht in Abrede, die betriebliche Nutzung des PKW habe stets 80 % betragen, vertrat aber nach wie vor die Ansicht, der PKW gehöre nicht in das Betriebs- sondern in das Privatvermögen. Die belangte Behörde berücksichtigte ebenso wie das Finanzamt die AfA, wobei sie ausführte, sowohl die Zugehörigkeit des PKW zum Betriebsvermögen als auch dessen Anschaffungskosten seien unbestritten. In der Beschwerde wird nach wie vor behauptet, der PKW sei "privat" angeschafft worden. Sollte jedoch die Ansicht der belangten Behörde richtig sein, der PKW gehöre ungeachtet der Finanzierungsart zum notwendigen Betriebsvermögen, müsse von Anschaffungskosten von zumindest 80.000 S ausgegangen werden.

Der PKW gehört auf Grund seiner unbestrittenen überwiegenden betrieblichen Nutzung zum notwendigen Betriebsvermögen der Rechtsanwaltskanzlei, weswegen dessen Anschaffungskosten im Weg der AfA geltend zu machen sind. Gemäß § 7 Abs 1 EStG 1972 ist als AfA jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungskosten abzusetzen, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung des Wirtschaftsgutes auf ein Jahr entfällt. Hierbei ist - abgesehen von hier nicht vorliegenden Ausnahmen - von tatsächlichen und nicht von fiktiven Anschaffungskosten auszugehen. Der Erstbeschwerdeführer hat als Kaufpreis 10.000 S entrichtet. Daß auch ein Teil der früher entrichteten Leasingraten im Hinblick auf die Anschaffung des PKW aufgewendet worden sei, wird vom Erstbeschwerdeführer nicht behauptet. Gegen die Restnutzungsdauer des PKW hat der Erstbeschwerdeführer keine Einwendungen erhoben. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie die AfA mit 3.333 S zum Ansatz gebracht hat.

19. Steuerfreier Betrag gemäß § 9 EStG hinsichtlich der gesondert ermittelten Betriebsergebnisse

Der Erstbeschwerdeführer machte steuerfreie Beträge gemäß § 9 EStG 1972 im höchstzulässigen Ausmaß geltend. Das unter 11. Ausgeführte gilt sinngemäß. Die steuerfreien Beträge sind von der belangten Behörde der Rechtslage entsprechend berechnet worden.

20. Gesondert ermittelte Betriebsergebnisse

Mit dem bloßen Vorbringen in der Beschwerde, die gesondert ermittelten Betriebsergebnisse seien unrichtig, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Nichtsdestoweniger wird auf das unter 12. Ausgeführte verwiesen.

21. Einheitswerte des Betriebsvermögens

In der Beschwerde wird mit Ausnahme eines Satzes, in dem die Zugehörigkeit des PKW BMW 520i zum Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988 in Abrede gestellt wird, zur behaupteten Rechtswidrigkeit der festgestellten Einheitswerte des Betriebsvermögens nichts ausgeführt. Da sich auch auf Grund des unter 1. bis 20. Ausgeführten keine Änderungen im Betriebsvermögen ergeben, hat die belangte Behörde die Einheitswerte des Betriebsvermögens der Rechtslage entsprechend festgestellt.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.