

GZ. RV/1214-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 11. November 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Christian Krutcky, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt aus seiner Tätigkeit als frei praktizierender Facharzt für Augenheilkunde Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Daneben ist er als Universitätslehrer und Klinikvorstand zur Einkünfteerzielung tätig.

1996 erwarb der Bw. ein in der Folge umgebautes Einfamilienhaus, welches seither auf drei Etagen (= EG, 1.OG, Mansarde) den Familienwohnsitz und im betrieblich gewidmeten Souterrain die fachärztliche Ordination mit eigenem Patienteneingang beherbergt. Einigkeit herrscht zwischen den Parteien des Verfahrens über die völlige Trennung der Souterrainräume vom Wohnbereich sowie über die Feststellung, dass ein im 2. Obergeschoß/"Mansarde", somit im Wohnbereich des Hauses gelegenes, als Arbeitsraum eingerichtetes Zimmer von der im Betrieb des Bw. angestellten Ehegattin ausschließlich für den Ordinationssupport genutzt wird. Außer Streit steht weiters, dass Ordination und Supportraum 33% der Gesamtnutzfläche des Hauses darstellen.

Das Finanzamt wich in den streitgegenständlichen Steuerbescheiden von den Erklärungen des Bw. ab: Es versagte – einer Prüferempfehlung lt. Tzz. 1.c., 1.d., 2.a. und 4.a. laut Niederschrift vom 17. Jänner 2003 über das Ergebnis der Aufzeichnungsprüfung gem.

§ 151 Abs. 3 BAO, Zl.GrBP 109038/02, folgend und gestützt auf § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG – sämtlichen Aufwendungen für ein im 1. Obergeschoß (Wohnbereich) des Hauses gelegenes, erklärtermaßen nur freiberuflich genutztes, Zimmer die Anerkennung als Betriebsausgaben.

Gegen diese Abweichung wendet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Subsumtion des Sachverhaltes unter den in § 20 Abs. 1 Z.2 lit. d EStG normierten Tatbestand (Vorliegen eines nicht den Mittelpunkt der fachärztlichen Praxis bildenden Arbeitszimmers im Wohnungsverband) sei rechtswidrig. Nach dem typischen Berufsbild eines Arztes bildeten Patientenaufnahme, Untersuchung und Anamnese, Diagnose, Patientenberatung, Behandlungsvorbereitung, Behandlung, Nachbehandlung und Kontrolluntersuchung den Mittelpunkt (*gemeint wohl: den Wesenskern*) der gesamten betrieblichen Tätigkeit des Bw. Die genannten Tätigkeiten würden in den eigens dafür adaptierten Räumlichkeiten des Wohnhauses durchgeführt. *Anm.: die Ordination wurde im Zuge des Umbaus des 1996 ange-schafften Hauses im Souterrain mit eigenem Patienteneingang eingerichtet, während sich das strittige Zimmer im 1.Obergeschoss befindet und von Patienten laut Prüferfeststellung nicht betreten wird.* In diesen (*Ordinations-*) Räumlichkeiten würden Geräte verwendet, die auf Staubbelastung sehr empfindlich reagierten, weshalb der Bw. seine Fachbibliothek, die er für die Tätigkeiten Diagnose, Patientenberatung und Behandlungsvorbereitung zweifelsohne

benötige, getrennt von den medizinischen Geräten eingerichtet habe. Es sei gemeinhin bekannt, dass Papier, hier in Form von Büchern und Zeitschriften, Staub "anziehe". Die Gefahr von teuren Instandhaltungsarbeiten an den Geräten habe einen eigenen Raum unbedingt notwendig gemacht. Diese Trennung von Fachbibliothek und Behandlungsräumen sei in fast allen ärztlichen Ordinationen anzutreffen. Somit könne festgestellt werden, dass nach der Verkehrsauffassung eine "Ordination" beide Raumtypen umfasse.

Da der strittige Raum nach Art der Tätigkeit des Bw. unbedingt notwendig sei und auch, wie von der BP festgestellt, tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt werde, seien die darauf entfallenden Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG abzugsfähig.

Die betrieblich genutzten Räumlichkeiten im Wohnhaus des Bw. seien daher mit einem Anteil von 40% der Nutzfläche anzusetzen, der darauf entfallende Aufwand samt jenem für die Einrichtung sei – soweit aktivierungspflichtig, im Wege der AfA – als Betriebsausgabe gewinnmindernd abzuziehen.

Die Betriebsprüferin hatte am 26. Mai 2003 zu den Berufungsausführungen Stellung genommen, worauf der Bw. mit Schriftsatz vom 17. Juli 2003 eine Gegenäußerung erstattete.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat führten der Bw. und sein steuerlicher Vertreter das Berufungsvorbringen weiter aus:

*Bw.:* Sein Tagesablauf gehe so vor sich, dass er in der Regel um 5.00 Uhr früh aufstehe und in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer bis ca. 6.30 Uhr Tätigkeiten verrichte. Es handle sich hierbei insbesondere um Operationsvorbereitungen, alles Tätigkeiten, die er in der Ordination selbst in keiner Weise ausüben könnte.

*Steuerlicher Vertreter:* Bei den in dem in Rede stehenden Zimmer ausgeübten Arbeiten handle es sich insbesondere um

- Diagnose (Recherchen Internetmagazine), Telefonate, Fachliteratur etc.
- OP-Vorbereitung (Internet, OP-Demo-Videos)
- "Linsenbestimmung" (Zielrefraktionsbestimmung)
- fachliche Aufarbeitung z.B. OP-Mitschnitte bei Komplikationen (Anmerkung: Diese Tätigkeit werde oft erst nach der Ordination vorgenommen)
- Kollegenberatung (zB Telefonkonferenzen, E-Mail)

---

*Bw.:* Er verwende das Zimmer ausschließlich für seine freiberufliche Tätigkeit. Er trenne ganz bewusst hiervon seine wissenschaftliche Tätigkeit, für die ihm im Spital ein Arbeitsraum mit aller notwendigen Ausstattung zur Verfügung stehe.

Der *Finanzamtsvertreter* hielt den Ausführungen des Bw. entgegen:

- Wie ihm die Betriebsprüferin berichtet habe, handle es sich bei den Einrichtungsgegenständen durchwegs um solche, die auch privat verwendet werden könnten.
- Zu bestreiten sei ferner, dass der in Rede stehende Raum den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Bw. darstelle. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Augenarztes liege vielmehr in seiner Ordination, wo eben die Patienten behandelt würden.
- Es sei weiters die Notwendigkeit des Arbeitsraumes in Zweifel zu ziehen; dies deshalb, weil in der Mansarde ein steuerlich anerkanntes weiteres Arbeitszimmer vorliege, in dem ebenfalls die fraglichen Tätigkeiten ausgeübt werden könnten.

Der *Bw.* erwiderte darauf: Es handle sich bei seiner Praxis um keine "normale" Augenarztpraxis; es sei vielmehr so, dass er ausgewählte Fälle operiere und betreue. Die Ausführungen des Finanzamtsvertreters könnten allenfalls dann zutreffen, wenn er bloß Routinefälle erledigen müsste, wie bloß Brillen anpassen, nicht aber im Rahmen seiner sehr spezialisierten Arbeit.

Es sei weiters zu bedenken, dass das Mansardenzimmer zwar für Buchhaltungsunterlagen ausreichend groß sei, es aber aus Platzgründen völlig unmöglich wäre, noch daneben seine eben geschilderte Tätigkeit hier auszuüben.

Über Befragen durch den Referenten teilte er mit, dass Patientenkontakte ausschließlich im Souterrain stattfänden.

Abschließend wolle er noch sagen, dass er einen essentiellen Teil seiner Tätigkeit in dem fraglichen Arbeitszimmer ausübe, daher dort auch faktisch einen Großteil der Steuerleistung erwirtschaftete, und so nicht verstehen könnte, warum das Zimmer als privat keine steuerliche Anerkennung finden könnte.

Die *Betriebsprüferin* sagte, als *Zeugin* vernommen, Folgendes aus: Es sei durchaus zutreffend, dass es für die Berufungswerber unmöglich wäre, seine im strittigen Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit im anerkannten Mansardenzimmer auszuüben.

Wenn sie weiters gefragt werde, ob es zutreffend sei, dass die für das strittige Arbeitszimmer angeschafften Einrichtungsgegenstände eine private Nutzung zuließen, so verweise sie auf die

im Arbeitsbogen liegende Rechnung vom 5. Dezember 2001. Demzufolge wurden Beistelltische, ein Schreibtisch, ein Bücherschrank, Lampen sowie ein Schreibtischsessel anschafft.

*Bw.:* Bei den Bücherschränken handle es sich um solche, die verglast seien, um ein Verstauen der Bücher zu verhindern.

*Zeugin:* Sie habe eine Skizze vom strittigen Arbeitszimmer angefertigt (laut Augenschein vom 5. November 2002). Daraus sei ersichtlich, dass im Zimmer ein Ruhebereich enthalten sei, in dem der Berufungswerber vermutlich Fachliteratur lese.

*(über Befragen des Referenten)* Die Operations-Video's seien zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung in der Mansarde untergebracht gewesen. Die Einrichtung des strittigen Zimmers sei ihrem Eindruck nach durchaus einheitlich gestaltet gewesen.

*Bw.:* Zur Zeugenaussage sei auszuführen, dass zwar ein Teil der Operationsvideos im Mansardenzimmer archiviert gewesen seien, dies wiederum aus Platzgründen, aber auch im strittigen Arbeitszimmer derartige Videos abgelegt seien.

Es sei weiters darauf hinzuweisen, dass nunmehr im sogenannten Ruhebereich ausschließlich Unterlagen abgelegt würden. Dieser "Ruhebereich" diene daher ausschließlich als Ablage.

Wenn er sich tatsächlich – was aber eher selten vorkomme – privat ausruhen wolle, stünden ihm dafür die nicht betrieblich genutzten Räumlichkeiten im Hochparterre zur Verfügung.

Der Berufungswerber ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

#### ***Der Senat hat erwogen:***

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG, dessen Anwendung, Anwendbarkeit und Auslegung hier in Streit steht, bestimmt den Ausschluss des Abzuges bei den einzelnen Einkünften (Abs. 1 erster Satz) für

*"Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig."*

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (EB), welche durch Übernahme in die parlamentarischen Materialien zu Motiven des Gesetzgebers erhoben worden sind, stellen die Aufwendungen für ein derartiges Arbeitszimmer einen unter das steuerliche Auf-

teilungsverbot fallenden Mischaufwand dar, sind daher in typisierender Betrachtungsweise vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen (ÖStZ 1996, 182). Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer dann, wenn es mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfügt, bei einem Einfamilienhaus ist der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend. Der weiter gehenden Interpretation im Durchführungserlass des BMfF, wonach es für eine steuerschädliche Beurteilung genüge, wenn das Arbeitszimmer sich "im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück ... befindet" (d.h. wohl: ohne Rücksicht darauf, ob das Arbeitszimmer über einen separaten Eingang von außen verfügt), könnte sich der Senat zwar nicht anschließen, ein eigener Eingang würde das Tatbestandsmerkmal "im Wohnungsverband" nicht erfüllen. Nichtabzugsfähig sind demnach die auf ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband entfallende Miete/AfA und die anteilmäßigen Betriebskosten einschließlich Beleuchtung und Beheizung, ferner Einrichtungsgegenstände, auch wenn sie ausschließlich beruflich genutzt werden. Unter eine solche Einrichtung fallen zB Bücherregale oder der Schreibtisch (vgl. wieder die EB, aaO). Daraus wird im Schrifttum der – vom Senat geteilte – Schluss gezogen, dass nur solche Einrichtungsgegenstände vom Abzugsverbot umfasst sind, die auch als Einrichtungsgegenstände einer Wohnung in Betracht kommen, nicht aber typische Büromöbel (siehe *Thunshirn*, SWK 1996, A 387; aA der Durchführungserlass, demzufolge Bücherregale und Schreibtische auch dann vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn es sich nach Art und Aussehen um eine typische Büroeinrichtung handelt; die BP hat übrigens *einen* büromäßig eingerichteten Arbeitsraum im Wohnungsverband anerkannt). Büromaschinen sind laut den EB, und typische Aktenschränke sind darüber hinaus nach einer vom Senat geteilten Schrifttumsmeinung (wieder: *Thunshirn*, aaO), vom Abzugsverbot ausgenommen.

Aufwendungen für einen Raum *auch im Wohnungsverband* sind nach den EB abzugsfähig, wenn der Raum aufgrund seiner Ausstattung für eine Berufsausübung typisch ist und eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung nicht gestattet (als Beispiele nennen die EB Ordinationsräume – *Anmerkung des Senates: solche im engeren Sinn*, Labor, Fotostudio) Abweichend vom strengen Gesetzeswortlaut dürfte zur Ordination auch ein ausschließlich als Wartezimmer eingerichteter und gewidmeter Raum gehören (*Thunshirn*, aaO).

Ist ein Raum im Wohnungsverband als Arbeitszimmer anzuerkennen, dann ist es unschädlich, wenn das Zimmer auch als Durchgang zu anderen Wohnräumlichkeiten dient.

Während das Finanzamt seine Vorgangsweise damit rechtfertigt, dass streitgegenständlich ein nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 zu beurteilendes Arbeitszimmer im Wohnungsverband vorliege, bestreitet der Bw. gerade diesen von der Behörde angenommenen Charakter des

---

strittigen Raumes im ersten Obergeschoß als "Arbeitszimmer im Wohnungsverband" im rechtstechnischen Sinn. Vielmehr sei dieser Raum integrierender Bestandteil der Ordination und als solcher mit der fachärztlichen Tätigkeit funktional untrennbar verbunden. Folgerichtig fehle ihm die Eignung und auch nur anteilige Widmung für andere, insbesondere private Zwecke.

Dem Senat oblag es nach dem Ergebnis der ergänzenden Beweisaufnahme in der mündlichen Berufungsverhandlung, über die Abzugsfähigkeit des strittigen Arbeitszimmeraufwandes bezogen auf die Einkunftsquelle *Ordination* zu befinden. In Würdigung der erhobenen Beweise nimmt der Senat folgenden relevanten Sachverhalt als verwirklicht an:

Lage und Einrichtung des strittigen Raumes sowie der übrigen Räume im Wohnungsverband bzw. in der Ordination wurde anhand der aktenkundigen Grundrisspläne und der von der Prüferin angefertigten Lageskizze von Partei und Zeugin übereinstimmend, nachvollziehbar und für den Senat eindeutig beschrieben. Der Raum befindet sich demnach *mitten im Wohnungsverband* und zählt dort zu den größten Räumen. Er ist von der Ordination aus nur über unstrittig private Etagen (über die einzige Hausstiege, die vom EG bis in die Mansarde führt) und mehrere private Wohnräume erreichbar. Er verfügt über eine Einrichtung, die – vom homogenen Stilcharakter der Möbelstücke einmal abgesehen – für eine private Mitbenützung nicht objektiv ungeeignet erscheint, befinden sich doch dort, neben Schreibtisch, Beistelltischen und Bücherschrank auch *objektiv als solche benützbare Sitz- und Ruhegelegenheiten* wie Couch und Fauteuils, sowie eine Stereoanlage. Für den Senat steht nicht in Zweifel, dass der Bw. in seinem Wohnhaus über anderwärtige Ruhe- und Entspannungsmöglichkeiten verfügt. Dass er die Sitzgelegenheiten im Arbeitszimmer zum Ausbreiten von Fachbüchern und anderen schriftlichen Arbeitsunterlagen verwendet (hat), will der Senat gerne glauben. Dass diese Unterlagen nach ihrer Verwendung wieder weggeräumt werden können, Couch und Fauteuils sich sodann auch als Sitz- und Ruhegelegenheiten eignen, erscheint allerdings unbestreitbar: Im Zeitpunkt der Besichtigung durch die Prüferin waren diese Möbel frei benützbar. Zum Vorhalt, dass sich im Arbeitszimmer auch eine Stereoanlage befunden habe, gab der Bw. im gesamten Verfahren keine Äußerung ab.

An der zumindest teilweisen Eignung des strittigen Zimmers für private Zwecke des Ruhens und der Entspannung ändert der Umstand nichts, dass dort näher beschriebene Gegenstände des Ordinationsbetriebes (PC mit Daten und Software, Gerät zur präoperativen Linsenbestimmung; TV/Video für das Betrachten von Operationsvideos; ophthalmologische Fachliteratur) aufbewahrt und dort benutzt werden.

Der Umstand, dass der strittige Raum

- dank seiner homogen wohnlichen Einrichtung und  
- durch seine Lage *inmitten des privaten Wohnungsverbandes*, dessen tatsächliche Verwendung im Einzelnen sich hier wie im normierten Regelfall einer obendrein zeitnahen Erforschung durch die außenstehende Abgabenbehörde grundsätzlich entzieht, auch zu anderen als (frei-)beruflichen Zwecken benutzt werden könnte, sich also zur privaten Mitverwendung der Sitz- und Ruhegelegenheiten und der Stereoanlage objektiv eignet (auf eine tatsächliche private Nutzung kommt es dabei nach dem Gesetz **nicht** an), ist mitentscheidend für die vom Senat getroffene Feststellung, dass eine private Mitverwendbarkeit ausschließender Zusammenhang mit dem Ordinationsbetrieb als nicht erwiesen anzusehen und damit zu verneinen ist.

Entscheidungswesentlich war noch, dass dieser Raum nicht den Mittelpunkt der gesamten freiberuflichen fachärztlichen Tätigkeit des Bw. bildet, hat er doch als renommierter Spezialist für Starerkrankungen und gefragter Operateur den Tätigkeitsmittelpunkt in der vom privaten Wohnbereich getrennten Ordination im Souterrain, wo die Patienten empfangen, untersucht, konservativ behandelt und beraten werden, bzw. einen wesentlichen Arbeitsort auch in den Belegspitälern, in welchen er nach seinen eigenen (zwar unprotokolliert gebliebenen) Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung alljährlich viele Male operiert. Der strittige Arbeitsraum dient nach den unbezweifelten Ausführungen des Bw. seiner Vorbereitung auf die Ordinations- und Operiertätigkeit sowie deren fachwissenschaftliche Nachbetrachtung; dort schafft der Bw. also wesentliche Voraussetzungen für seine freiberufliche fachärztliche Tätigkeit. Diese liegt allerdings sowohl zeitlich wie schwerpunktmäßig klarerweise im Ordinieren und Operieren; diese essentiellen Tätigkeiten finden nicht im Arbeitszimmer, sondern in der Ordination und im Operationssaal statt. Somit fehlt dem strittigen Raum die Eigenschaft als Mittelpunkt der gesamten freiberuflichen Tätigkeit. Hierin ergeht es dem Bw. nicht anders als gleichartig tätigen Fachkollegen, wissenschaftlichen Vortragenden, (Universitäts-)Lehrern oder Richtern, aber auch Regisseuren und Schauspielern, die häufig ohne Zweifel **auch** ein häusliches Arbeitszimmer zur essentiellen, ja schwerpunktmäßigen Vorbereitung und Nachbearbeitung ihrer jeweiligen Tätigkeit benötigen und verwenden mögen: Dennoch ist diesen und noch anderen Berufsgruppen seit Einführung der in Rede stehenden EStG-Bestimmung ab 1996 der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband verwehrt.

Der Senat sieht wohl die begreifliche Schwierigkeit des Bw., das strenge Abzugsverbot zu akzeptieren und billigt ihm als steuerehrlichem Bürger inneren Widerstand dagegen sogar zu. An der zwingenden Rechtsfolge des verwirklichten Tatbestandes vermag dies freilich nichts zu ändern. Um wenigstens einen Klärungsversuch zu unternehmen, legt der Senat hier nochmals sein Verständnis vom gesetzgeberischen Willen mit eigenen Worten dar: Die Materialien zur Gesetzgebung (EB) zeigen, dass der Gesetzgeber Räumlichkeiten im Wohnungsverband, welche sich nach ihrer örtlichen Lage einer Überprüfung des Funktionszusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit eines Abgabepflichtigen objektiv entziehen (so dass die Abgabenbehörde als Außenstehender bei der Beurteilung des Sachverhaltes auf die Angaben des Abgabepflichtigen und seiner Angehörigen allein angewiesen wäre), **nur dann** als Betriebsausgabe zum Abzug zulassen wollte, wenn sie aufgrund ihrer konkreten Einrichtung für eine private Mitverwendung schlechterdings ungeeignet wären; Beispiele für einen solche von vornherein unzweifelbaren Funktionszusammenhang mit Ordinationsbetrieben stellen Labor- und Behandlungsräume, Ordinationsapotheken oder Wartezimmer dar, jedoch nicht Zimmer der gegenständlichen Art. Die Motivation dafür liegt im rechtspolitischen Bestreben, eine gleichmäßige Besteuerung der Abgabepflichtigen auch dort herbeizuführen, wo – anders als bei Steuerpflichtigen, die vergleichbare Aufwendungen ohne beruflichen Zusammenhang tätigen (müssen) – Behauptungs- und Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, die sich – ungethakt ihres Wahrheitsgehaltes – einer externen Überprüfung entziehen, weil die grundrechtlich geschützte Privatsphäre (das Hausrecht) einer abgabenbehördlichen Durchleuchtung der *Arbeitsabläufe im Alltag* entgegensteht und im übrigen regelmäßig in der Vergangenheit liegende Verhältnisse zu beurteilen sind.

Wien, 17. November 2003