



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Wilhelm Böhm und Felicitas Seebach über die Berufungen des Dr. O. W., Rechtsanwalt, 0000 K., K-Gasse 08/15, vertreten durch Dr. Herbert Schuster als Vertreter der Steuer- u. WirtschaftsberatungsGmbH, 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, vom 27. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, mit denen der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 2. März 2001 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert, die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2001 festgesetzt und die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2000 ausgesprochen worden war, nach der am 15. Oktober 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen gegen die Bescheide, mit denen der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 2. März 2001 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert, die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2000 ausgesprochen worden waren, werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1999 wird Folge gegeben.

Mit Rechtskraft dieses Bescheides tritt der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1999 ipso iure aus seinem Rechtsbestand, weshalb die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

3. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben in ihrem Bestand unverändert.

4. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2000, Einkommensteuer 1998 wird teilweise stattgegeben, der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 wird zur Gänze Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuern für die Jahre 1998, 2000 und 2001 sowie der Einkommensteuer für das Jahr 1998 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist von Beruf Rechtsanwalt, verheiratet mit T. W., med.-techn. Assistentin, Vater von drei Kinder. Die Ehegattin ist derzeit Hausfrau im gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. in K. 00, K-Gassegasse 08/15. Im Betriebsprüfungsverfahren war der Bw. noch von S. Fl., 1000 K., A-Str. 4, vertreten, im aktuellen Berufungsverfahren ist der aktuelle steuerliche Vertreter Dr. Schuster von der Steuer- und WirtschaftsberatungsGmbH, 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7. Zur Person des Bw. gab Dr. Schuster anlässlich der Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 zur Protokoll: Die Tätigkeit des Mandanten sei nicht mit normalen Maßstäben zu messen. Der Mandant habe einige wenige hochkarätige Klienten und keine Laufkundschaft; auch die Höhe der Honorare lasse auf einen außergewöhnlichen Fall schließen.

Angefochten sind die vom zuständigen Finanzamt erlassenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001, Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2000. Abgesehen von den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 und 2001 sowie dem Umsatzsteuerbescheid 2001 ergingen die vorgenannten Bescheide für die Jahre 1998 bis 2000 unmittelbar auf der Grundlage des im Gefolge einer Betriebsprüfung beim Bw. erstellten Prüfungsberichts der Großbetriebsprüfung vom 22. Oktober 2003 (=PB).

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12. Dezember 2003 wurde gemäß § 295 Abs. 1 BAO jener Bescheid vom 2. März 2001 geändert, mit dem das Finanzamt den Ersteinkommensteuerbescheid 1997 vom 8. Oktober 1998 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert hatte. Die Begründung des angefochtenen Bescheides für das Jahr 1997 lautete: „Die Änderung gemäß § 295 BAO erfolgte aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien zu Steuernummer 000/0000 vom 2. Dezember 2003.“

Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide für die Jahre 1998 bis 2000 erhob der Bw. die Berufung vom 26. November 2003, deren Begründung in die Punkte

„1. Zuständigkeit“; „2. Schlussbesprechung“;

„3. Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO“;

„4. Umsatzsteuer“; „5. Einkommensteuer“:

I) Substitutionshonorar E. laut Tz 17 des Betriebsprüfungsberichts (=PB);

II) Rechts- und Beratungskosten (Tz 18 PB) a) Kanzlei S.L. & O.H., b) Fall R.;

III) Arbeitszimmer (Anmerkung des Referenten: Kosten für den Ausbau des Dachbodens des vom Bw. für Wohnzwecke errichteten Hauses zu einem Atelier) (Tz 19 PB);

IV) Transportkosten;

V) Gewinnermittlung/Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tz 22 PB);

VI) Verlustabzug (Tz 24 PB); gegliedert war.

Unter Punkt „2. Schlussbesprechung“ der Berufung warf der steuerliche Vertreter der Betriebsprüfung vor, die Bestimmungen des § 149 Abs. 1 BAO bzw. des 5. 3. 1 der Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) AÖF 1995/1, idF BMF 29. September 1997, 02 2905/1-IV/2/97, und das beispielsweise angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. November 1971, Zahl 1065/70 [demzufolge den Parteien vor Erlassung eines abweisenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben sei, sich vom Ergebnis der Beweisaufnahme zu äußern, was in Form einer Schlussbesprechung oder in Form eines Vorhalts erfolgen könne], im vorliegenden Fall missachtet zu haben. Schon in diesem Zusammenhang sei auf den Zusammenhang der nachfolgenden Ausführungen zur Streitposition „5.III) Arbeitszimmer“ verwiesen:

Zu Beginn der Amtshandlungen habe die Betriebsprüferin das Büro (den obersten Stock) im Haus K-Gassegasse 08/15, 0000 K., besichtigt und zum Ausdruck gebracht, dass sie keinen Zweifel an der ausschließlichen betrieblichen Nutzung des obersten Stockwerks des Hauses habe.

Im Zuge der Besprechung vom 13. März 2003 sei als wesentlicher Punkt das Thema Büro in der K-Gassegasse heftig diskutiert worden; dabei sei es ausschließlich um die Höhe der anteiligen Herstellungskosten des Bürostockwerkes gegangen. Die Betriebsprüferin habe z. B. das Kellergeschoss in die Nutzfläche miteinbeziehen und genauso wie das oberste Stockwerk, in dem sich die Büroräume befinden, bewerten wollen. Die Herstellungskosten des Daches und des Stiegenhauses „sollten“ u. a. überhaupt ausgeschieden werden, weil die Herstellungskosten lt. Betriebsprüferin dafür auch angefallen „wären“, wenn kein Büro errichtet worden „wäre“. Die Diskussion über diesen Punkt sei vorläufig damit beendet worden, dass der steuerliche Vertreter beauftragt worden sei, eine detaillierte Darstellung der Bemessungsgrundlagen für die Absetzung zu erarbeiten und der Betriebsprüfung zu

übermitteln. Nicht einmal andeutungsweise sei von der Betriebsprüferin und der Gruppenleiterin erwähnt worden, dass es Zweifel an der Zugehörigkeit des Bürotraktes zum Betriebsvermögen geben „könnte“. Die gewünschte Ausarbeitung sei der Betriebsprüfung am 31. März 2003 übermittelt worden.

Am 8. Mai 2003 habe die Betriebsprüferin einen Besprechungstermin fixieren wollen, zu dem sie mit der Gruppenleiterin in die Räume der Steuerberatungskanzlei kommen „wollte“. Aus Urlaubsgründen sei dafür der 4. September 2003 festgelegt worden. Zwei Tage vor diesem Termin habe die Betriebsprüferin den steuerlichen Vertreter angerufen, habe die Frage gestellt, ob es möglich sei, die Besprechung in den Amtsräumen in der Vorderen Zollamtsstraße abzuhalten und habe als Grund dafür angegeben, sie und ihre Gruppenleiterin würden sehr unter Zeitdruck stehen. Die Frage, ob zu dieser Besprechung irgendwelche Unterlagen benötigt würden und mitzunehmen seien, sei von der Betriebsprüferin verneint worden. Mit keinem Wort sei auch nur andeutungsweise erwähnt worden, dass die Betriebsprüfung „vorhatte“, eine Schlussbesprechung beim Dienststellenleiter durchzuführen. Auch über die zu besprechenden Fragen oder Beanstandungen sei kein Wort geäußert worden.

Zur Überraschung des Bw. und dessen steuerlichen Vertreters seien die Mitarbeiterin und der steuerliche Vertreter vor Beginn der Besprechung in das Zimmer des Dienststellenleiters geführt worden, der die Verhandlungsführung übernommen und gleich zu Beginn festgestellt habe, dass man die Frage Arbeitszimmer im Fall des Bw. vom unabhängigen Finanzsenat entscheiden lassen müsse. Die Höhe der für die AfA-Berechnung heranzuziehenden Herstellungskosten sei kein Thema mehr gewesen.

Der Dienststellenleiter habe die Zurechnung sämtlicher Ausgaben für das Büro in K. 00 mit der Höhe der Herstellungskosten („S 7.500.000, das war noch nie da“) und der Adresse (K. 00, K-Gasse...) begründet. Einwendungen seien nicht akzeptiert worden, wobei Details nicht vorgebracht werden „konnten“, da die Feststellung offensichtlich mit Absicht überfallsartig getroffen worden sei. Der Dienststellenleiter habe versprochen, ein Protokoll über die Besprechung zu übermitteln, ohne dabei das Wort Schlussbesprechung überhaupt zu erwähnen.

Am 23. September 2003 sei in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters die „*Niederschrift über die Schlussbesprechung*“ eingegangen, in der der steuerliche Vertreter aufgefordert worden sei, zwei unterzeichnete Exemplare zu retournieren. Die Niederschrift enthalte als Beilage 5 Feststellungen der Betriebsprüfung, aber keinen einzigen Einwand. Sie sei daher nicht unterschrieben und mit der Bemerkung zurückgeschickt worden, dass sie nicht den einschlägigen Vorschriften entspreche.

Mit dieser Vorgangsweise habe die Betriebsprüfung mit voller Absicht dem Bw. die

Möglichkeit genommen, zum Thema K-Gasse sowohl zum Sachverhalt, als auch zur rechtlichen Würdigung, vor Vorschreibung der Abgabennachforderungen Stellung zu nehmen. Eine als Vorbesprechung angekündigte Erörterung von Feststellungen und eine als Niederschrift über die Schlussbesprechung bezeichnete Liste von Feststellungen, bei deren Durchlesen man den Eindruck habe, dass an der Besprechung nur die drei auf Seite 1 angeführten Finanzbeamten teilgenommen hätten, würde nicht den einschlägigen Bestimmungen der BAO entsprechen. Wie der Begründung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide zu entnehmen sei, „*hätte*“ der Bw. im Rahmen einer korrekt angekündigten Schlussbesprechung, zu der eine entsprechende Vorbereitung auf die einzelnen Punkte möglich gewesen „*wäre*“, wesentliche Einwendungen vorzubringen gehabt. Selbstverständlich „*hätte*“ der Bw. auch darauf bestanden, seine Argumente vor, oder im Rahmen einer Schlussbesprechung dem zuständigen Amtsvorstand vorzutragen. Auch diese Möglichkeit sei ihm von der Betriebsprüfung genommen worden.

Dadurch, dass die Betriebsprüfung ihre Feststellung ohne Ankündigung und überfallsartig zur Kenntnis gebracht und sodann die Besprechung darüber ohne Zustimmung des Steuerberaters zur Schlussbesprechung erklärt habe, habe sie die Grundsätze des im Prüfungsverfahren besonders bedeutenden Parteiengehörs verletzt (vergleiche Stoll BAO - Kommentar Seiten 1650 ff).

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 9. Februar 2004 (=ST) bestritt die Betriebsprüferin, was die Verletzung des Parteiengehörs betrifft (siehe Seite 3 ST), die Richtigkeit des Vorwurfs der Missachtung von „*Bestimmungen und die Rechtsprechung*“ betreffend Schlussbesprechung und Wahrung des Parteiengehörs und hielt dem Bw. vor: (Seite 3, Abs. 2ff. ST:) Zwar seien zu Beginn der Betriebsprüfung die Räumlichkeiten in K., 00., K-Gassegasse besichtigt worden, über die rechtliche Beurteilung der beruflichen Notwendigkeit des Arbeitszimmers habe zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht gesprochen werden können, da vorerst der Sachverhalt durch die Prüferin zu erheben gewesen sei.

In der Besprechung vom 13. März 2003 seien in Anwesenheit des Bw., dessen steuerlichen Vertreters und der Sachbearbeiterin des Steuerberaters die vorläufigen Prüfungsfeststellungen eingehend besprochen worden. Hinsichtlich des Arbeitszimmers habe die Betriebsprüfung im Zuge dieser Besprechung versucht, vorerst den genauen Sachverhalt über das tatsächliche räumliche und zeitliche Ausmaß der betrieblichen Nutzung zu ermitteln. Dazu sei auch die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Arbeitszimmers erforderlich gewesen.

Nach Beendigung der Besprechung sei der Bw. aufgefordert worden, die noch offenen Fragen zu beantworten und die abverlangten Unterlagen vorzulegen, sodass letztendlich eine Schlussbesprechung anberaumt werden könne.

Nachdem am 26. März 2003 einige, jedoch nicht alle abverlangten Unterlagen vorgelegt worden seien, sei telefonisch mit dem Steuerberater der 4. September 2003 als Schlussbesprechungstermin vereinbart worden.

Die Behauptung des Bw. bzw. des Steuerberaters, derzufolge *„die Frage, ob zu dieser Besprechung irgendwelche Unterlagen benötigt werden und mitzunehmen sind, von der Betriebsprüferin verneint“* worden sei, entspreche nicht der Wahrheit. Es seien bereits im März Unterlagen abverlangt, jedoch nur teilweise vorgelegt worden.

Die weiteren Anmerkungen des Bw., die Betriebsprüfung sei nicht weiter auf die Vorlage dieser Unterlagen eingegangen, würden daher jeder Grundlage entbehren, vielmehr hätten alle vorgelegten Unterlagen als Grundlage der Sachverhaltsermittlung durch die Betriebsprüfung gedient.

(Seite 4, Abs. 1ff. ST:) Ferner sei die Frage des Steuerberaters, *„ob irgendwelche Unterlagen benötigt werden“*, nicht nachvollziehbar. Der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter hätten seit Beginn der Betriebsprüfung von der Betriebsprüferin gewusst, was Gegenstand der Erhebungen gewesen sei und welche Unterlagen geeignet *„wären“*, die von der Betriebsprüfung geforderten Nachweise zu erbringen.

Das sei auch im Zuge des Verfahrens, das bereits über ein Jahr gelaufen sei, wiederholt klargestellt und besprochen worden. Die offenen Fragen und Problemstellungen seien bereits seit März 2003 bekannt gewesen. Der Bw. und dessen steuerliche Vertreter hätten somit 12 Monate Zeit und Gelegenheit gehabt, weitere, dem Sachverhalt dienliche Unterlagen vorzulegen.

Die Aussage in der Berufung *„mit keinem Wort wurde auch nur andeutungsweise erwähnt, dass die BP vorhatte, eine Schlussbesprechung beim Dienststellenleiter durchzuführen“* sowie die Anmerkung, die BP *„hätte als Grund für die Abhaltung der Besprechung in den Amtsräumen bestehenden Zeitdruck angegeben“*, seien nicht nachvollziehbar.

In der Berufung werde behauptet, der Bw. *„hätte“* sicher an der Schlussbesprechung teilnehmen wollen.

Der Bw. habe bereits im März an einer Besprechung teilgenommen und betont, dass er der Ansicht gewesen sei, es handle sich um eine Schlussbesprechung und jetzt darüber enttäuscht sei, dass er sich jetzt nicht in der letzten Besprechung befinde. In dieser Besprechung habe der Bw. zu allen Punkten Stellung genommen und habe zum Arbeitszimmer angeführt, dass nur besonders wichtige Agenden mit extrem wichtigen Persönlichkeiten ganz diskret in der K-Gassegasse durchgeführt werden *„müssten“*.

Weitere Details über das Arbeitszimmer habe der Bw. aber seinem Steuerberater allein zur Besprechung überlassen wollen. Er habe freundlich darauf hingewiesen, dass er ja eigentlich Wichtigeres zu tun habe und dem Arbeitszimmer nichts weiter hinzufügen wolle. Daraufhin

habe der Bw. vorzeitig die Besprechung verlassen.

Wie bereits o. a. sei telefonisch mit dem Steuerberater der 4. September 2003 als Schlussbesprechungstermin vereinbart worden. Somit sei den Bestimmungen des § 149 in Verbindung mit § 91 BAO (einfache Ladungen würden auch fernmündlich erfolgen dürfen) Folge geleistet worden.

Gemäß § 149 BAO habe die Schlussbesprechung grundsätzlich in den Amtsräumen stattzufinden. Daraus könne daher weder eine Verpflichtung seitens der Betriebsprüfung, noch ein Recht seitens des Bw. auf Bekanntgabe der Teilnahme des Dienststellenleiters abgeleitet werden. Auch eine Angabe von Gründen für die Abhaltung der Schlussbesprechung in den Amtsräumen sei nicht gesetzlich gefordert.

(Seite 5 ST:) Die Behauptungen, dass Einwendungen nicht akzeptiert worden seien, Details nicht vorgebracht werden „konnten“, die Feststellungen mit Absicht überfallsartig getroffen worden seien und dass der Dienststellenleiter das Wort Schlussbesprechung nicht erwähnt „hätte“, seien unwahr.

Das Ermittlungsverfahren der Betriebsprüfung sei beendet gewesen, da weder weitere Unterlagen angeboten bzw. vorgelegt worden seien, noch sonstige neue Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien. Der steuerliche Vertreter habe keine neuen Einwendungen vorgebracht, daher habe sich nichts am bisherigen Vorbringen geändert. In der Folge sei der steuerliche Vertreter über das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung und die daraus resultierenden steuerrechtlichen Konsequenzen in Kenntnis gesetzt worden.

Abschließend sei mit dem steuerlichen Vertreter vereinbart worden, dass ihm die Niederschrift über die Schlussbesprechung per Post zur Unterfertigung übermittelt werden „sollte.“

Die Problematik, ob und inwieweit das häusliche Arbeitszimmer in der K-Gassegasse als Betriebsausgabe anzuerkennen sei, sei als ein wesentlicher Schwerpunkt der Betriebsprüfung und von Beginn an Thema der Ermittlungen und Besprechungen gewesen. Die Angaben des Bw. betreffend Notwendigkeit des Arbeitszimmers sei im Beisein des Steuerberaters wiederholt mündlich und schriftlich im Detail erläutert worden; von einer überfallsartig getroffenen Feststellung könne daher nicht die Rede sein.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO sei über die Schlussbesprechung eine Niederschrift aufzunehmen. Gemäß § 87 Abs. 3 BAO seien Niederschriften derart abzufassen, dass, bei Weglassung alles nicht zur Sache Gehörigen, der Verlauf und Inhalt der Amtshandlung richtig und verständlich wiedergegeben werde.

Nach Beendigung der Schlussbesprechung sei dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt worden, dass ihm die Niederschrift zur Unterfertigung per Post übermittelt werde. Dagegen habe dieser keine Einwände gehabt. In der Niederschrift seien alle in der Schlussbesprechung

behandelten Feststellungen präzise angeführt worden. Die Niederschrift beinhalte ferner die Benennung der Abgabenbehörde (Finanzamt 00/00/00), die Namen des Leiters der Amtshandlung (HR Dr. M.), der sonst mitwirkenden amtlichen Organe (OR Dr. N., Q.) und der anwesenden Parteien bzw. deren Vertreter (S. Fl., Sti.).

(Seite 5, Abs. 6/Seite 6 ST:) Die Behauptung des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters „*eine als Niederschrift über die Schlussbesprechung bezeichnete Liste von Feststellungen, bei deren Durchlesen man den Eindruck habe, dass an der Besprechung nur die drei auf Seite 1 angeführten Finanzbeamten teilgenommen haben*“ sei somit nicht nachvollziehbar.

(Seite 6, Abs. 1 ST:) Am 22. September 2003 seien drei Exemplare der Niederschrift RSb bei der Post aufgegeben und am 23. September 2003 von einem Arbeitnehmer des Empfängers entgegengenommen worden. Am 24. September 2003 habe der steuerliche Vertreter zwei Exemplare der Niederschrift jedoch nicht unterfertigt retourniert, es sei lediglich die Übernahme der Niederschrift bestätigt worden. Aus dem Begleitschreiben gehe hervor, dass die Niederschrift nicht unterfertigt werden könne, da sie nicht den einschlägigen Vorschriften entspreche. Eine nähere Erläuterung, weshalb die Niederschrift seiner Meinung nach nicht den Vorschriften entspräche, sei nicht abgegeben worden.

(Seite 6, Abs. 2 ST:) Da nach Ansicht der Betriebsprüfung die Niederschrift sehr wohl den Vorschriften des § 149 BAO in Verbindung mit § 87 BAO entspreche, müsse die BP davon ausgehen, dass die Unterfertigung verweigert worden sei.

(Seite 6, Abs. 3 ST:) Wie bereits mehrmals erwähnt, sei telefonisch mit dem Steuerberater der 4. September 2003 als Schlussbesprechungstermin vereinbart worden. Dass der Bw. der Schlussbesprechung nicht beiwohnen werde, sei der BP bis zur Schlussbesprechung nicht bekannt gewesen. Da der gem. § 83 Abs. 1 vom Bw. bestellte, gewillkürte Vertreter, S. Fl., zur Schlussbesprechung anwesend gewesen sei, seien keine Gründe vorgelegen, die Schlussbesprechung zu vertagen.

(Seite 6, Abs. 4ff. ST:) Gemäß § 115 Abs. 2 BAO sei den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Parteiengehör). Aus dem Recht auf Parteiengehör ergebe sich kein Anspruch der Partei auf persönliche Anwesenheit bei einer Beweisaufnahme (Ritz, BAO-Kommentar, Orac 1999, 2. A, zu § 115, VwGH 16. Juni 1987, 87/05/0109, ZfVB 1988/2/429).

Der Bw. habe sehr wohl während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens die Möglichkeit gehabt, an sämtlichen Besprechungen, nicht nur an der Schlussbesprechung, teilzunehmen und Einwendungen vorzubringen.

Der Bw. habe kein Interesse an der Diskussion um das Arbeitszimmer gezeigt, habe zu dem Thema nur erklärt, wann und bei welchem Spezialfall das Büro in der K-Gasse auf Grund des Medieninteresses verwendet worden „wäre“. Dann habe er sich mitten in der

Vorbesprechung am 13. März 2003 verabschiedet und auch zu den Vorhalten vom 19. November 2002 und 27. Februar 2003 keinerlei weitere Stellungnahmen abgegeben. Auch durch die Abhaltung der vereinbarten Schlussbesprechung sowie durch schriftliche Zustellung des Schlussbesprechungsprotokolls sei von seiten der Betriebsprüfung das Parteiengehör gewahrt worden. Eine Vorsprache beim zuständigen Amtsvorstand „*hätte*“ der Bw. auch unabhängig von der BP jederzeit selbst forcieren können.

Das Parteiengehör erstreckte sich nach ständiger Rechtsprechung jedenfalls nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten (VwGH 30. Jänner 1990, 89/14/0161; 28. Juni 1995, 90/16/0085 und Ritz, BAO-Kommentar, 2. A, Orac, 1999).

(Seite 7, Abs. 2ff ST:) Die amtswegige Ermittlungspflicht befreie die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Ermittlungspflicht bestehe zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletze (Nichtbeantwortung bzw. nur teilweise Beantwortung eines Vorhaltes), doch werde ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu bereit sei bzw. eine solche unterlasse, trete die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts finde dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne.

Zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Wien vom 9. Februar 2004 erstattete der steuerliche Vertreter seine Gegenäußerung vom 29. April 2004, welcher je eine eidesstattige Erklärung vom Bw., T. W. und U. V., ein Beschluss der örtlich zuständigen Rechtsanwaltskammer sowie Zeichnungen betreffend den an der Adresse in K. O stehenden Schreibtisch und Couchtisch beigelegt wurden.

Mit der Gegenäußerung konterte der steuerliche Vertreter den Ausführungen der Großbetriebsprüfung zum Punkt „Parteiengehör“:

Die Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüferin widerspreche dem tatsächlichen Verfahrensablauf. Dass die Ausführungen laut den Seiten 3 und 4 der Berufung richtig seien, werde von den auf der Parteienseite teilnehmenden drei Personen vollinhaltlich bestätigt.

Absatz 4, Seite 3 des Punktes 2 der Stellungnahme sei unrichtig, da nicht einmal andeutungsweise und schon gar nicht wörtlich von einer Schlussbesprechung die Rede gewesen sei. Das Telefonat mit der Prüferin sei so verlaufen, wie es in der Berufung wiedergegeben worden sei und nicht so, wie es die Betriebsprüferin darstelle. *„Wären für die Besprechung bei der Finanzbehörde Unterlagen verlangt worden, wären sie selbstverständlich mitgebracht worden“*: Auch wenn die Betriebsprüferin immer wieder wortreich versuche, so zu

tun, als „*wäre*“ die Aberkennung des Büros in K. 00 von Anfang an zur Debatte gestanden, so sei wiederholend festzustellen:

Erst am 4. September 2003 habe der Dienststellenleiter ohne Vorankündigung und ohne dem Bw. die Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, mitgeteilt, das Büro in K. 00 steuerlich nicht anzuerkennen zu wollen. Alle Erhebungen davor, alle Ausarbeitungen und alle Diskussionen hätten sich lediglich um Quadratmeter, Umfang der Herstellungskosten und Afa - Sätze gedreht. Die Betriebsprüfung habe erst dann, als sie feststellen habe müssen, dass ihre Überlegungen zu keinem Mehrergebnis führen, ihre Meinung geändert. *„Sie hätte jedoch dem Bw., statt ihn mit Afa - Sätzen, Quadratmetern und Fragen der Zurechnung des Kellers zu befassen, zeitgerecht damit konfrontieren müssen, dass sie das Büro überhaupt nicht als betrieblich bedingt anerkennen will“.*

Die Ausführungen in den Absätzen 3, 4 und 5 der Seite 4 der Stellungnahme der Betriebsprüfung seien in dieser Form nicht richtig und sollten vom Thema Schlussbesprechung ablenken. *„Hätte“* die Finanzverwaltung auch nur andeutungsweise erwähnt, das Büro in K. 00 grundsätzlich nicht anerkennen zu wollen, *„hätte“* der Bw. selbstverständlich darauf bestanden, an den Besprechungen darüber teilzunehmen.

Um Wiederholungen zu vermeiden sei „zu den Absätzen 1, 2 und 3 der Seite 5 der Stellungnahme der Betriebsprüfung auf die Seiten 3 und 4 der Berufung“ zu verweisen. Zur Grundsatzfrage nämlich, ob das Büro in K. 00 Betriebsvermögen darstelle oder nicht, habe bis zum 4. September 2003, 9:00 Uhr nicht Stellung genommen werden können, da es bis zu diesem Zeitpunkt von der Betriebsprüfung keine Frage, keinen Vorhalt und nicht die leiseste Andeutung gegeben habe. Auch am 4. September 2003 sei eine Stellungnahme des Bw. nicht gefragt gewesen. Der Dienststellenleiter habe seine Ausführungen damit begonnen, festzustellen, dass die Nichtanerkennung des Büros vom Unabhängigen Finanzsenat zu entscheiden sei. Erst auf die Frage, welches Büro damit gemeint sei, sei K. 00 erwähnt worden. *„Hätte ich auch nur geahnt, was die Betriebsprüfung vorhat, hätte ich diese Frage natürlich nicht gestellt.“*

Mit der Wiederholung des Satzes, dass Behauptungen des Bw. nicht nachvollziehbar seien, versuche die Betriebsprüferin die Vorwürfe über die Verletzung des Parteiengehörs zu widerlegen. Es sei, wie bereits mehrfach erwähnt, weder eine Schlussbesprechung angekündigt worden, noch sei die Besprechung als Schlussbesprechung bezeichnet worden. Die Niederschrift sehe so aus, wie sie in der Berufung beschrieben worden sei und enthalte nicht einmal den Hinweis darauf, dass die Feststellungen von der Gegenseite nicht anerkannt würden. Der letzte Satz auf Seite 6 und die ersten drei Absätze auf Seite 7 würden jeder Logik entbehren. Ohne zu wissen, was die Betriebsprüfung am 4. September überfallsartig zur Kenntnis bringe, nämlich die Nichtanerkennung des Büros in K. 00 als Betriebsvermögen,

„hätte“ der Bw. nach Meinung der Betriebsprüfung eine Vorsprache beim zuständigen Amtsvorstand forcieren können. Die allgemeinen Ausführungen in den Absätzen 3, 4 und 5 der Seite 7 hätten mit dem gegenständlichen Fall überhaupt nichts zu tun, da der Bw. mit der Grundsatzfrage der Zugehörigkeit des Büros K-Gasse zum Betriebsvermögen vor dem 4. September 2003 weder schriftlich, noch mündlich (nicht einmal anlässlich der Besichtigung der Büroräume in K. 00) konfrontiert worden sei. Erst am 4. September 2003 sei die Zurechnung ohne Vorankündigung bekanntgegeben worden.

Was die mit 3. April 2003 datierten vorläufigen Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2001 betrifft, teilte das Finanzamt dem Bw. mit Schreiben vom 28. Oktober 2003 mit, der Grund für die Vorläufigkeit der Steuerbescheide 2001 sei durch die abgeschlossene Betriebsprüfung entfallen, und ersuchte zwecks Erlassung von endgültigen Bescheiden um Korrektur im Sinn des BP-Berichts insbes.- Tz 19 - sowie um Vorlage eines berichtigten Anlagenverzeichnisses.

Unter Bezugnahme auf den Ergänzungsauftrag betreffend vorläufiger Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 bestritt der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 26. November 2003 die Rechtmäßigkeit der Hinzurechnungen lt. Tz 19 PB, weshalb sie im Rechtsmittelweg bekämpft würden, und stellte die Zusammensetzung der diesbezüglichen Beträge wie folgt dar:

Afa	S	132.790,00
Personalkosten	S	188.191,76
Energie	S	28.558,13
Vorsteuer zu Energie	S	5.596,98
Instandhaltung	S	148.266,08
Vorsteuer zu Instandhaltung	S	28.747,51
Versicherung	S	9.496,05
Grundsteuer	S	3.703,34
Grundbesitzabgaben	S	13.292,78
Vorsteuer zu Grundbesitzabgaben	S	232,85
Summe:	S	558.875,48

In weiterer Folge erließ das Finanzamt den mit 4. März 2004 datierten Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2001. Dem Umsatzsteuerbescheid 2001 zufolge werde die Umsatzsteuer 2001 durch den Wegfall der Vorläufigkeit (Ende der Betriebsprüfung) endgültig festgesetzt; die Anpassungen lt. BP seien vorgenommen worden; die Vorsteuern seien um S 34.577,34 gekürzt worden (Aufgliederung lt. Ihrem Schreiben vom 26. November 2003). Als Begründung für die Erlassung des Einkommensteuerbescheids 2001 vom 4. März 2004, mit dem das Finanzamt den Bescheid vom 6. Mai 2003 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert hatte, führte die Abgabenbehörde erste Instanz ins Treffen:

„Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.“

Im Zuge der Änderung nach § 295 BAO wird der Gewinn aus selbstständiger Arbeit aufgrund der Feststellungen der BP (TZ 19) um S 558.875,48 erhöht (auf die Aufgliederung vom 26. November 2003 wird verwiesen)."

Gegen den „Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001“ wurde in der Berufung vorgebracht, dass die Änderung der zuvor genannten Bescheide aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung in Bezug auf die Büroetage im Haus K-Gasse 08/15a durchgeführt worden seien; auf die diesbezügliche Begründung in der Berufung vom 26. November 2003 werde verwiesen.

Infolge der mit 2. März 2004 datierten Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 langte der Vorlageantrag gemäß § 276 BAO beim Finanzamt am 8. März 2004 ein.

Am 16. Oktober 2008 wurde die fristgerecht beantragte mündliche Berufungsverhandlung abgehalten.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000

1) Substitutionshonorare Honorar E. (Tz 17 PB)

Unter Tz 17 PB stellte die Bp fest:

Am 15. Mai 1998 sei ein Scheck über S 300.000 ausgestellt worden. Der Kopie des Schecks liege eine Gutschrift an G. E., XXXX K., B-Str. 47/11, über S 250.000 zuzüglich 20% USt betreffend einer Causa, deren "*Name ob besonderer Diskretion wohl nicht der Korrespondenz anvertraut werden muss*", bei.

Dem Ersuchen, die bezughabende Honorarnote unter Abdeckung jener Texte, aus denen der Klient zu erkennen "*wäre*", vorzulegen, sei nicht Folge geleistet worden.

In der Besprechung vom 13. März 2003 habe der Bw. erklärt, es handle sich um ein Honorar an einen Wirtschaftsjournalisten, um für eine gewisse Causa eine gewisse Reaktion herbeizuführen.

Der Bw. habe nicht nachgewiesen, dass die aufgewendeten Beträge mit Einnahmen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt in Zusammenhang stünden. Das Honorar von S 250.000 zuzüglich S 50.000 USt könne daher gemäß § 20 EStG 1988 nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Die Vorsteuer sei gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 nicht abzugsfähig. Auf Tz 13 sei hingewiesen.

Den obigen Ausführungen wurde in der Berufung erwidert:

Der Bw. sei über ein Jahrzehnt einer der Top-Wirtschaftsjuristen in Österreich gewesen (siehe die NYT - Einladung zu einem Ereignis im Juni 1998), als der Bw. als Anwalt der AA die wirtschaftlich und politisch besonders heikle Causa des Verkaufs der AA -Beteiligung an AAA an die A. -Gruppe bearbeitet habe. Jede mediale Behandlung dieser Causa habe (negative) Implikationen haben können. Beispiel: Zitat aus dem Standard vom 10. April 1998:

" *In diesem Fall müsste man das Bild korrigieren, das A. selbst gerne von sich zeichnet: jenes vom freundlichen Heimkehrer, der Milliarden zum Wohle seiner alten Heimat verteilt. Allein die Überlegung, dass A. sein Vermögen vermutlich nicht als Philantrop, sondern als beinhardter Geschäftsmann gemacht hat, legt diese etwas realistischere Sicht der Dinge nahe.*

Nur: Je weiter man das denkt, umso unverständlicher wird die Hast, mit der A. B. aufgedrängt wurde. Es gibt da eine Reihe hässlicher Fragen, die man stellen könnte. C. gibt dazu keine Stellungnahme ab. Das ist nicht akzeptabel."

Der Bw. habe sich hilfesuchend an den renommierten und routinierten Wirtschaftsjournalisten E. gewandt. Mit der Bitte, ihn im Umgang mit neugierigen Journalisten diese Causa betreffend zu schulen und erforderlichenfalls persönliche Kontakte zu Redakteuren zu vermitteln.

Das Ergebnis sei: Der Bw. habe den Deal mit Erfolg durchgezogen. Das Honorar von S 30.560.000 + Umsatzsteuer sei am 5. Mai 1998 bezahlt worden.

In Bezug auf diese Causa und die besonders sensible mediale Seite sei es überflüssig zu erwähnen, dass Beratungsgespräche mit E. am Kanzleisitz K-Gassegasse stattgefunden hätten.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 9. Februar 2004 (=ST) hielt die Betriebsprüferin dem steuerlichen Vertreter vor:

Der Kopie des am 15. Mai 1998 ausgestellten Schecks über S 300.000 liege eine Gutschrift an G. E. über S 250.000 zuzüglich 20% USt bei, aus der nicht erkennbar sei, welche konkrete Leistung G. E. für den Bw. erbracht habe. Texte wie "*das Produzieren und Liefern von Ideen*" und "*mündliche und schriftliche Gedanken, Ideen und Konzepte*" seien zu allgemein gehalten, um eine Leistung definieren zu können.

Dem Ersuchen, die bezughabende Honorarnote unter Abdeckung jener Texte, aus denen der Klient zu erkennen wäre, vorzulegen, sei nicht Folge geleistet worden. Der Bw. habe in der Besprechung vom 13. März 2003 erklärt: Es handle sich um ein Honorar an einen Wirtschaftsjournalisten, um für eine gewisse Causa eine gewisse Reaktion herbeizuführen. Der Bw. habe während des gesamten Prüfungsverfahrens nicht nachgewiesen, welche Leistung konkret erbracht worden sei und dass die aufgewendeten Beträge mit Einnahmen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt in Zusammenhang stünden.

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen sei grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht treffe: Der Steuerpflichtige

habe die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1990, 86/13/0097).

Betriebsausgaben seien im allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1991, 89/14/0088). Gemäß § 138 Abs. 2 BAO seien Belege ("Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden") auf Verlangen des Finanzamts diesem zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

Eigenbelege seien in der Regel nur dann als Nachweis anzuerkennen, wenn nach der Natur der Ausgabe (etwa bei auswärts geführten Telefonaten und Trinkgeldern) kein Fremdbeleg erhältlich sei. Aus dem Eigenbeleg müssten Datum, Betrag und Grund der Zahlung, Art und Menge der gelieferten Ware bzw. der erhaltenen Leistung ersichtlich sein.

Die in der Berufung angeführte Begründung für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe "*Jede mediale Behandlung dieser Causa konnte (negative) Implikationen haben.*" oder "*ihn im Umgang mit neugierigen Journalisten diese Causa betreffend zu schulen und erforderlichenfalls persönliche Kontakte zu Redakteuren zu vermitteln*" sei zu unkonkret und gebe ferner auch keinerlei Auskunft über Art und Menge der erhaltenen Leistung.

Die Behauptung, das Honorar an Dr. E. stehe mit der Causa AA /AAA in Zusammenhang, sei nicht nachgewiesen worden. Es seien keine bezughabenden Unterlagen, "*aus denen dieser Konnex zu erkennen wäre*", vorgelegt worden.

Zur Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen seien Bücher und Aufzeichnungen mit Rücksicht auf die geltend gemachte Verschwiegenheitspflicht so zu gestalten, dass jeder Geschäftsfall nachvollziehbar sei. Eine geltend gemachte Verschwiegenheitspflicht entbinde die Behörde nicht von der sie treffenden amtlichen Ermittlungspflicht. In Korrelation dazu sei der Rechtsanwalt bei dieser Ermittlung zu erhöhter Mitwirkung verpflichtet.

Dieser Mitwirkungspflicht seien weder der Bw., noch dessen steuerlicher Vertreter nachgekommen.

Das Honorar von S 250.000 zuzüglich S 50.000 USt habe daher mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können.

Den obigen Ausführungen konterte der steuerliche Vertreter im Punkt 5. seiner Gegenäußerung vom 29. April 2004:

Es dürfe als amtsbekannt unterstellt werden, sei aber auch aktenkundig (siehe die entsprechenden Umsatz- und Einkommensteuererklärungen), dass in der Zeit, in der G. E. dem Bw. eine gewisse Schulung im Umgang mit Medien und im Besonderen mit Journalistenfragen zu einzelnen Causen angedeihen „*ließ*“, für Klienten und an Causen gearbeitet worden sei, die in hohem Maße öffentliches Interesse an sich gezogen hätten. Es gehöre zur unabdingbaren Professionalität eines Wirtschaftsanwalts, sich in solchen

Situationen den vom Klienten gewünschten oder für die Interessen des Klienten notwendigen oder zweckmäßigen Medienkontakten bestvorbereitet zu stellen. Die Ausbildung hiefür erhalte der Anwalt weder an der Universität, noch in seinen Lehrjahren. Sie „hätte“ Gebiete zu umfassen wie Psychologie, Rhetorik, Schauspielkunst u. v. a. Der steuerliche Vertreter dürfe mit einem Vergleich aushelfen: Ein Kinderarzt werde um so mehr Patienten und um so höhere Einnahmen, und damit auch um so höhere Steuern kreieren können, wenn er neben Perfektion der medizinischen Kunst in seinem Wartezimmer noch Puppenspiele, Kasperltheater und Zuckerldosen für seine kleinen Patienten aufstelle. ... Der Vergleich hinke in einem Punkt: Einkünfte, die Kinderärzte auf diese Weise, nämlich indem sie ihren kleinen Patienten Zuckerln und Kasperl zur Verfügung stellen, erzielen, seien kaum vergleichbar mit der Größenordnung jener Einkünfte, die der Bw. erzielt und versteuert habe und für deren Erzielung Aufwendungen nötig gewesen seien, wie jene für das Honorar des Bw. Es sei zwar aktenkundig, verdiene aber wiederholt zu werden, dass beispielsweise die Konsultation des Herrn E. S 250.000 gekostet habe und zusammen mit den weiteren anwaltlichen Leistungen in dieser Causa zu einem Honorar von S 30.000.000 geführt habe.

In Anbetracht dieser Fakten sei es wohl angemessen, dem Bw. nicht Unglaublichkeit zu unterstellen, wenn er den Konnex zwischen der Leistung des Herrn E. und der Causa AA /AAA persönlich bestätige. Einer Vorstellung der Betriebsprüfung könne allerdings in diesem Zusammenhang denkunmöglich nachgekommen werden: Auskunft zu geben über die „Menge“ der erhaltenen Leistung.

Im Zuge der Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 hielt der steuerliche Vertreter fest: E. habe tatsächlich das Honorar versteuert. Wie bereits aus der Berufung hervorgehe sei es gerade bei politisch nahen Causen wesentlich, eine Strategie bezüglich Umgangs mit den Medien zu entwickeln, wozu E. im hohen Umfang beigetragen habe. Bezüglich dieser Causa ergebe sich keinerlei Hinweis auf eine private (Mit-) Veranlassung.

Dem Gesagten konterte die Amtsvertreterin: Die Betriebsprüfung habe die entsprechenden Aufwendungen deshalb nicht anerkannt, weil die genaue Art und der Umfang der erbrachten Leistung keineswegs klar ersichtlich sei. Wenn nunmehr der steuerliche Vertreter genauer ausführe, worin denn überhaupt die Tätigkeit bestanden habe, so „wäre“ allenfalls eine Stattgabe in ertragsteuerlicher Hinsicht denkbar. Bezüglich der Umsatzsteuer sei allerdings darauf zu verweisen, dass die Rechnung schon wegen der mangelnden Leistungsbezeichnung nicht den Voraussetzungen des § 11 UStG entsprochen habe.

Abschließend vertrat Dr. Schuster die Rechtsmeinung: Die Angabe in der Gutschrift „müsste“ prinzipiell ausreichend sein, Details können schon wegen der Verschwiegenheitspflicht wohl nicht erwartet werden.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 4 Abs.4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei hat die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

Zu den Formen des „Journalismus“ zählen beispielsweise der Informationsjournalismus sowie der investigative und der interpretative Journalismus. Für den investigativen Journalismus ist charakteristisch, dass der Veröffentlichung eine genaue und umfassende Recherche voraus geht. Thema sind meistens politische oder wirtschaftliche skandalöse Verhältnisse, aber auch Privates aus dem Leben bekannter Personen. Gegenstand dieser aufwändigsten und höchste Ansprüche an das Können und Durchhalten stellenden Form der Berichterstattung sind meist skandalöse Vorfälle oder Fehlverhalten leitender Personen aus Politik und Wirtschaft. Aus der jüngeren österreichischen Geschichte des Investigationsjournalismus ist etwa A. W zu nennen, der unter anderem den ABC-Skandal Ende der 000er-Jahre aufdeckte. Im Mai 1994 wechselte W zum Magazin NYT.

Die Zeitschrift NYT ist ein bekanntes österreichisches Wochenmagazin. Es wurde 1900 von ABCD FOGH gegründet. Bis zu seinem Tod am --.-----.---- war A. W der Herausgeber von NYT.

Die Verlagsgruppe NYT befindet sich zu mehr als 50 % im Eigentum der XXXXXXXXXXXX-Tochter AG + BG; die restlichen Anteile entfallen u. a. auf die EZB und die Blattgründer ABCD und EFGH FOGH. Zur NYT -Gruppe gehören auch die Zeitschriften ABCDE, ABCDF, ABCDG, ABCDH, ABCDH1, ABCDI, ABCDHJ, ABCSS, ABCDJ, ABCDK, NYT L, NYT Exklusiv, ABCDL, ABCDM und ABCDN. Über das Verlagshaus ABCDO ist die NYT -Gruppe wirtschaftlich mit den Elaboraten AZ und KZ verflochten.

G. E. war mit ABCD FOGH Mitbegründer von NYT und ABCDM; bei der A- AG verantwortlich für Medienentwicklungen, vorwiegend in Süd- und Nordafrika. G. E. verbindet die Erfahrung eines Wirtschaftsjournalisten und ----- Redakteurs mit dem Know how modernen Zeitungsmanagements. E. hatte Kontakt zum Mitbegründer von NYT, dessen Chefredakteur -

anfangs neben ABCD FOGH – A. W. war. Obwohl die vom Bw. vertretenen Causen einen politischen Nahebezug hatten, war (nicht nur) das berufliche Wirken des Bw. vom Fehlen einer nach außen hin ersichtlichen Neigung zu öffentlichen Auftritten mit vordergründigem Werbecharakter gekennzeichnet. Aufgrund solch eines Wesenszuges, der mit der Annahme einer Erfahrung im unmittelbaren Umgang mit Journalisten und Fotografen in Widerspruch steht, war dem Vorbringen des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters (in der Berufung, Gegenäußerung) in Verbindung mit jenem von Dr. Schuster zum gegenständlichen Streitpunkt anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 ein erhöhtes Maß an Glaubwürdigkeit zuzusprechen. Aus Mangel an stichhaltigen Beweisen für den Bestand einer privat veranlassten Nahebeziehung des Bw. zum Auftragsnehmer war die Annahme, der Bw. hätte den unmittelbaren Bezug des in Rede stehenden Zahlungsempfängers zur Medienszene für außerberufliche Zwecke genutzt, auszuschließen.

Es war daher der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 im gegenständlichen Berufungspunkt stattzugeben.

2) Rechts- und Beratungskosten (Tz 18 PB)

Unter Tz 18 PB wurde bezüglich Rechts- und Beratungskosten festgestellt:

a) Das Gesamthonorar der Rechtsanwaltskanzlei S.L. & O.H. aus dem Jahr 2000 betrage S 60.000 zuzüglich S 12.000 Umsatzsteuer. In der Besprechung vom 13. März 2003 habe der Bw. angegeben, dass diese Kosten mit einem "*heiklen Scheidungsfall*" in Zusammenhang stünden. Trotz mehrmaliger Aufforderung habe der Bw. nicht nachgewiesen, dass dieser Ausgabe konkrete Einnahmen gegenüber stünden. Das Honorar könne daher gemäß § 20 EStG 1988 nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Die Vorsteuer sei gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 nicht abzugsfähig. Auf Tz 13 PB werde hingewiesen.

b) Laut Angaben des Bw. sei in der Rechtssache der klagenden Partei P. R. kein Honorar verrechnet worden. Die mit dieser Causa in Zusammenhang stehenden Kosten von S 107.500 zuzüglich S 11.500 USt im Jahr 1998 und S 20.567 im Jahr 2000 seien daher mangels betrieblicher Veranlassung gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die daraus resultierenden Vorsteuerbeträge seien gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig, da die Leistung nicht für das Unternehmen ausgeführt worden sei.

Mit der Berufung brachte Dr. Schuster, was die Ausführungen zur Tz 18 a PB betrifft, vor: Obwohl diese Ausgabe betrieblich veranlasst sei, könnten aus persönlichen, um nicht zu sagen humanitären Rücksichtnahmen keine Details bekannt gegeben werden. Was die Position in der Tz 18 b PB betrifft, sei der derzeitige Präsident des Aufsichtsrates der AB-AG - Dkfm. D. R. - im Prüfungszeitraum Vorstandsvorsitzender dieser Gesellschaft gewesen. Von dieser Gesellschaft habe der Bw. im Prüfungszeitraum direkt oder indirekt Aufträge mit einem

Honorarvolumen von ca. S 49,5 Milliarden erhalten, verrechnet und eingenommen. Die Ausgabe von S 107.500 sei daher betrieblich bedingt, allerdings nicht weiter verrechnet worden.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Betriebsprüferin dem Bw. zum Honorar der Rechtsanwaltskanzlei S.L. & O.H. vor:

Das Gesamthonorar der in Rede stehenden Kanzlei aus dem Jahr 2000 betrage S 60.000 zuzüglich S 12.000 Umsatzsteuer.

Der Abgabepflichtige habe in der Besprechung vom 13. März 2003 behauptet, dass die Rechtsanwaltskosten mit einem „heiklen Scheidungsfall“ in Zusammenhang stünden. Trotz mehrmaliger Aufforderung habe der Abgabepflichtige nicht nachgewiesen, dass dieser Ausgabe konkrete Einnahmen gegenüber stünden.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung habe das Honorar nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden können.

Zu den Ausführungen zum Punkt Tz 18. b PB hielt die Bp fest:

Laut Angaben des Bw. sei ein Honorar in der Rechtssache der klagenden Partei P. R. nicht verrechnet worden; P. R. sei der Sohn des Vorstandsvorsitzenden der AB-AG Dkfm. D. R..

Der Zusammenhang zwischen einer zivilrechtlichen Klage des Sohnes des Vorstandsvorsitzenden der AB-AG und den steuerpflichtigen Einnahmen aus der anwaltlichen Tätigkeit für die AB-AG sei nicht gegeben und sei bisher auch in keiner Weise nachgewiesen worden.

Die mit dieser Causa in Zusammenhang stehenden Kosten seien nicht abzugsfähig, da sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden und daher nicht betrieblich veranlasst seien.

Mit der Gegenäußerung vom 29. April 2004 brachte der seinerzeitige steuerliche Vertreter zu den obigen Ausführungen, was den ersten Punkt betrifft, zunächst eine rechtliche Korrektur an:

Es sei nicht nachzuweisen, dass dieser Ausgabe „*konkrete Einnahmen gegenüber stehen*“, sondern relevant sei a) nicht der Nachweis, sondern die Glaubhaftmachung, b) dass diese Ausgaben im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stünden, also zwei Prämissen, die nahezu diametral zu dem gegensätzlich seien, was die Betriebsprüfung hier unterstelle.

Die - somit richtig gestellten - Prämissen würden hier vorliegen und seien auch sehr einfach glaubhaft zu machen: Es habe sich um einen Scheidungsfall gehandelt. Dieser könne sich in der privaten oder nicht in der privaten Sphäre, d. h. in der beruflichen, abspielen. Es habe im engsten, weiteren und weitesten Familienkreis des Bw. noch nie einen Scheidungsfall gegeben, insbesondere auch keinen, in den der Bw. in irgendeiner Weise involviert gewesen „wäre“. Der Scheidungsfall müsse sich also im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit

ereignet haben, und es gebe wohl kaum ein Gebiet, auf dem die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht sensibler zu handhaben sei, als auf einem solchem. Das gelte auch für die Betriebsprüfung.

Den Ausführungen zum zweiten Punkt konterte der steuerliche Vertreter:

Im Verlauf jener Jahre, in denen der Vater des P. R. Entscheidungsorganen der DC angehört habe bzw. vorgestanden sei, habe der Bw. ein paar Hunderte Milliarden Schilling Einnahmen aus Causen dieses Instituts erwirtschaftet. Es sei der Argumentation eine gewisse Lebensfremdheit nicht abzusprechen, die vom Bw. verlange, den Sohn dieses Herrn R., dem durch einen unverschuldeten Unfall furchtbares Leid zugefügt worden sei, honorarpflichtig zu vertreten. Das zum ersten Satz der Ziffer O b. R.s Sohn sei durch einen spektakulären Vorfall, nämlich ein Stück Dachgesims sei in einen Gasthausgarten gestürzt, lebensbedrohlich verletzt worden. Die Frage des Verschuldens sei für die Versicherungsgesellschaft des Hauses, und wie sich herausgestellt habe, für die gesamte Versicherungswirtschaft, ein heikles Thema gewesen: Verschulden des Hauseigentümers, Verschulden der Gebäudeverwaltung, Verschulden des Architekten, Verschulden der Baupolizei oder Zufall im Sinn des § 1311 ABGB etc. Die Versicherungswirtschaft habe den Prozess mit besorgter Aufmerksamkeit beobachtet. Ein Durchbruch auf diesem juristischen Grenzgebiet „wäre“ ein nachhaltiger und werbewirksamer Erfolg des Klagevertreters = Bw. gewesen. Nicht zuletzt im Hinblick darauf habe der Bw. diesen Prozess auf sein wirtschaftliches Risiko geführt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 gab der steuerliche Vertreter zum Streitpunkt „Scheidungsfall“ zu Protokoll, nicht in der Lage zu sein, weitere Ausführungen zu machen, und führte zum anderen Themenkomplex P. R. ins Treffen: Der Bw. habe die DC in mehreren Causen vertreten, wofür er Honorare in dreistelliger Milliardenhöhe (ATS) vereinnahmt habe. Aus diesem Grund handle es sich der Ansicht des Bw. nach bei dem Umstand, dass der Bw. P. R. vertreten habe, ohne Kosten verrechnet zu haben, um einen steuerlich abzugsfähigen Anbahnungsaufwand.

Dem Gesagten konterte die Amtsvertreterin: Es möge zwar sein, dass sich der Bw. durch seine Vorgangsweise die Gunst einer der Entscheidungsträger im H-Konzern erhalten wollte, ein Konnex zu einem konkreten Auftrag sei für das Finanzamt allerdings nicht erkennbar, weshalb es sich bei den damit zusammenhängenden Aufwendungen um gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen werbeähnlichen Aufwand handle.

rechtliche Würdigung

a) S.L. & O.H.:

Gemäß § 171 lit. c BAO darf die Aussage von einem Zeugen über Fragen verweigert werden, die er nicht beantworten könnte, ohne eine ihm obliegende gesetzlich anerkannte Pflicht zur

Verschwiegenheit, von der er nicht gültig entbunden wurde, zu verletzen oder ein Kunst- oder technisches Betriebsgeheimnis zu offenbaren. § 171 Abs. 2 BAO zufolge können die zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen und ihre Angestellten die Zeugenaussage auch darüber verweigern, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Vertreter der Partei über diese zur Kenntnis gelangt ist. Will ein Zeuge die Aussage verweigern, so hat er gem. § 171 Abs. 3 BAO die Gründe seiner Weigerung glaubhaft zu machen.

Verschwiegenheitspflichten des Bw. als Rechtsanwalt entbinden nicht von Aufschreibungspflichten. Seine Bücher und Aufzeichnungen waren vielmehr so zu führen, und die Belege waren so zu gestalten, dass eine Einsicht durch die Betriebsprüfung ohne Verletzung der Verschwiegenheitspflicht erfolgen hätte können. Aufgabe des Bw. wäre es gewesen, durch gesteigerte Mitwirkung im Verfahren, aber auch schon bei Führung seiner Aufzeichnungen und Gestaltung seiner Belege, das Defizit amtswegiger Erhebungsmöglichkeiten der Behörde im Rahmen des Zumutbaren auszugleichen. Da die Verschwiegenheitspflicht auch die Namen der Klienten umfasste, bestanden einige Möglichkeiten, die Aufschreibungen derart zu führen und die Belege derart zu gestalten bzw. die Einsichtnahme derart einzuschränken, dass der sich zur Verschwiegenheit verpflichtetühlende Bw. ohne Verletzung der Verschwiegenheitspflicht seinen abgabenrechtlichen Pflichten wie beispielsweise die Offenlegungspflicht und die Einsichtgewährung in Unterlagen nachkommen hätte können. Zu diesen Möglichkeiten gehörten - laut Ritz, BAO³; Tz 24 zu § 171, - u. a. die Abdeckung der Klientennamen bei Einsicht in Belege wie etwa bei Durchschriften von Honorarnoten (vgl. beispielsweise VfGH 17. März 1972, B 689/70; Slg. 6694, VfGH 16. September 1986, 95/14/0007); die Gestaltung der Aufschreibungen und Belege dergestalt, dass statt der Namen der Klienten Nummern aufscheinen; die Anfertigung von Drittschriften (ohne Klientennamen) für die Einsicht durch die Abgabenbehörde. Berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten führen daher zu einem Mehraufwand (z. B. bei Führung von Aufzeichnungen) des zur Verschwiegenheit Verpflichteten. Dies hat er im Interesse seiner Klienten in Kauf zu nehmen (vgl. beispielsweise zu § 89 FinStrG, das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Juni 1997, 96/15/0225, 0226, wonach § 9 Rechtsanwaltsordnung nicht der Behinderung oder Erschwerung der Erhebung von Abgaben eines Rechtsanwalts oder gar deren Hinterziehung diene).

Der Bw. ist Wirtschaftsanwalt. Als steuerlich vertretener Abgabepflichtiger wusste er im vorhinein, dass seine Verschwiegenheitspflichten die Kontrollmöglichkeiten der Abgabenbehörde insofern beeinträchtigen werden, als ohne Kenntnis des Namen des Klienten dessen Einvernahme über die Art der Leistung und die Höhe des Honorars nicht möglich sein wird. Hatte der Bw. zum gegenständlichen Streitpunkt keine Beweisanträge mit Angabe von beispielsweise Zeugen, durch deren Mitwirkung die berufliche Veranlassung der in Rede

stehenden Kosten möglicherweise geklärt hätte werden können, gestellt, so hatte er die damit verbundenen abgabenrechtlichen Nachteile bewusst in Kauf genommen. Da der Bw. Einnahmen als Folge dieser in Zusammenhang mit einem Scheidungsfall stehenden Kosten nicht einmal im Administrativverfahren glaubhaft machen konnte, hatte er die aus seinem Verhalten resultierenden abgabenrechtlichen Folgen zu verantworten.

b) P. R.

P. R. ist der Sohn von Dkfm. D. R., ehemaliger Vorstandsvorsitzender der DC AA und Angestellter der 0007. Dem Vorstand kommt das Verwaltungsmonopol innerhalb der Aktiengesellschaft zu; er hat gem. § 70 AktG die Aktiengesellschaft unter eigener Verantwortung so zu leiten, wie es das Wohl des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen der Aktionäre und der Arbeitnehmer sowie des öffentlichen Interesses erfordert. Da der Bw. die rechtsfreundliche Vertretung für den Sohn eines Vorstandsvorsitzenden einer B-AG übernommen hatte, dessen Vater in der Geschäftsführung den Normen u. a. des Aktiengesetzes unterworfen war, traf den Bw. die Beweislast, den behaupteten unmittelbaren Zusammenhang zwischen seinem Wirken in dem im Berufungsverfahren dargestellten Schadensfall mit einer Einnahmen begründenden Vertretungstätigkeit nachzuweisen. Selbst bei Annahme eines mittelbaren Zusammenhanges mit der Geschäftsführung der B-AG, welcher genügt hätte, um betriebliche Veranlassung annehmen zu können, wäre dieser mittelbare Zusammenhang allerdings von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert worden, womit der Veranlassungszusammenhang unterbrochen worden wäre.

Aus Mangel an stichhaltigen Beweisen für die Annahme, dem Bw. wären Einnahmen als Folge der unter der Tz 18 PB erfassten Kosten zugeflossen, war die Berufung in beiden strittigen Punkt als unbegründet abzuweisen.

3) Arbeitszimmer (Tz 19 PB)

Bezüglich eines „Zimmers“ im Wohnhaus wurde unter Tz 19 PB festgestellt: Das mit S 6.543.661,22 Anschaffungskosten (= 15% der Gesamtbaukosten) in das Betriebsvermögen im Jahr 1991 aufgenommene Arbeitszimmer umfasse das gesamte Dachgeschoss der Villa und sei im Wohnungsverband; das Arbeitszimmer und die Wohnräumlichkeiten würden nicht über einen getrennten Eingang verfügen.

Der Bw. betreibe seine Rechtsanwaltskanzlei in ZZZZ K., C-Str. 0. Das gesamte Personal sei in der C-Str. tätig und sei *„auch an dieser Adresse der Sozialversicherungsanstalt gemeldet“* worden.

„Das gilt auch für die Sekretärin Frau N.N., die laut Angaben des Steuerpflichtigen in der K-Gassegasse tätig ist, ist bzw. war (das Dienstverhältnis wurde am 31. März 2003 beendet) sie war aber tatsächlich laut Sozialversicherungsanstalt in der C-Str. gemeldet“.

Dem Klienten gegenüber werde die Adresse C-Str. als Kanzleisitz angegeben. Das offizielle Briefpapier führe nur die C-Str. an, der Bw. habe sein Türschild am Gebäude in der C-Str. angebracht, die Kanzleiadresse sei jedenfalls bis in das Jahr 2003 (September) aufrecht. Das Arbeitszimmer im Dachgeschoß des Privathauses des Bw. in der K-Gassegasse "würde" laut Angaben des Bw. für gelegentliche Besprechungen für besondere Klienten genützt, wenn besondere Geheimhaltung oder besonders wichtige Klienten vor zuviel Öffentlichkeit geschützt werden sollen. Der Aufwand für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sei nur dann abzugsfähig, wenn es nach der Art der Tätigkeit des Bw. unbedingt notwendig sei und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (VwGH 23. Mai 1996, 94/15/0063).

Gelegentliche Besprechungen würden Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten machen.

Ein Arbeitszimmer sei nur anzuerkennen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Bw. den Aufwand unbedingt notwendig mache.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit sei nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei) sei jedenfalls nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen. Auf Doralt, EStG, § 20 Tz 104/6 werde verwiesen.

Im Zweifel werde darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benützt werde. Im konkreten Fall liege ein Kanzleibetrieb in der C-Str. vor, wo das Personal tätig sei und welcher von der Klientel tatsächlich und in der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle frequentiert werde. Das Arbeitszimmer sei daher nicht erforderlich, um die Tätigkeit des Rechtsanwaltes ausüben zu können.

Aus oben angeführten Gründen müsse die Betriebsprüfung davon ausgehen, dass der Bw. überwiegend von der C-Str. aus tätig werde.

Da die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers nicht gegeben sei, könnten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 d EStG 1988 folgende mit dem Arbeitszimmer in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben nicht anerkannt werden.

Konto		1998	1999	2000
Bezeichnung	Nr.	S	S	S
Personalkosten	5010	141.948,62	163.601,88	169.202,82
Heizkosten	4840	4.986,90	0,00	5.867,82
Vorsteuer Heizkosten		997,38	0,00	1.173,56
Energie	6000	18.321,14	15.633,96	17.078,64
Vorsteuer Energie		3.664,23	3.126,79	3.415,73
Vorsteuer Anlagenzugang	0010	10.805,13	4.765,00	14.947,67

Vorsteuer Anlagenzugang	0011	0,00	6.673,33	3.005,00
AfA	0010	83.290,52	112.365,00	121.031,00
AfA	0011	71.788,00	74.856,00	75.854,00
Instandhaltung	6100	59.945,67	48.948,03	74.046,34
Vorsteuer Instandhaltung		11.989,13	9.789,61	14.809,27
Versicherung	7100	9.771,32	9.771,32	9.771,32
Grundsteuer	7440	3.434,27	3.434,24	3.434,24
so. Gebühren	7490	4.211,59	5.705,77	6.717,09
Dot. IFB Anlagenzugang		2.231,00	5.147,00	8.078,00
Summe Aufwand		399.929,03	439.463,20	491.081,27
Summe Vorsteuer		27.455,87	24.354,73	37.351,23

Die Umsatzsteuer sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 a UStG 1994 nicht abzugsfähig. Auf Tz 13 PB werde hingewiesen.

Mit der Berufung bestritt der steuerlich vertretene Bw. die Zulässigkeit des Finanzamts zur Erlassung der angefochtenen Bescheide mit der Begründung:

Gemäß § 55 Abs. 3 in Verbindung mit § 54 Abs. 1 bzw. § 61 Abs. 1 BAO sei für die Erhebung der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer bei freien Berufen das Finanzamt zuständig, von dessen Bereich aus die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt werde.

Aufgrund der Ausführungen der Betriebsprüfung sei daher das Finanzamt für den 00. Bezirk für die Erhebung der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer des Bw. nicht zuständig. Da sich das Finanzamt für den 00. Bezirk, wie den Steuerbescheiden zu entnehmen sei, der Ansicht der Betriebsprüfung angeschlossen habe, seien die Bescheide wegen Unzuständigkeit rechtswidrig und daher aufzuheben.

Zum Streitpunkt „Arbeitszimmer“ wurde dem von der Bp dargestellten Sachverhalt folgender Sachverhalt in der Berufung entgegen gestellt:

Anlässlich der Errichtung des Hauses in der K-Gassegasse sei ein zusätzliches Stockwerk ausschließlich für Büro Zwecke geplant und errichtet worden. Dabei sei auch ein Aufzug gebaut worden, der für das Wohnhaus *"nicht notwendig gewesen wäre"*. Mit dem Aufzug gelange man, ohne den bewohnten Teil des Hauses betreten zu müssen, vom Garagengeschoß in das Büro. Das Büro sei, davon habe sich die Betriebsprüfung überzeugt, in einer Art und Weise eingerichtet worden, die eine private Nutzung ausschließe. Tatsächlich sei das Büro ausschließlich für berufliche Zwecke und keine Minute privat verwendet worden. Auf Wunsch der Finanzbehörde könnten jederzeit eidesstattige Erklärungen von der Ehefrau des Bw. und dem Hausbesorger vorgelegt werden, in denen die ausschließliche berufliche Verwendung des obersten Stockwerkes bestätigt werde.

Das Büro in K. 00 sei deshalb unbedingt notwendig, weil das in der C-Str. kein Besprechungszimmer habe. Im Zimmer des Bw. würde auch kein entsprechender Schreibtisch und kein Besprechungstisch zur Verfügung stehen. *"Hätte der Bw. das Büro in der K-Gassegasse nicht errichtet, wäre er gezwungen gewesen, für die Bearbeitung und die vielen*

umfangreichen Besprechungen im Rahmen seiner großen Causen ein geeignetes Büro zusätzlich zu mieten". Das Büro in der K-Gassegasse habe unter anderem den Vorteil, dass hier Fahrzeuge unbemerkt in die Garage fahren können und diskrete Besprechungen mit prominenten Kollegen geführt werden können.

Der Bw. betreue als ausschließlich persönlich tätiger Rechtsanwalt ohne Konzipienten keinerlei Laufkundschaft, sondern, wie dem Finanzamt bekannt sei, nur eine kleine Anzahl von bedeutenden Klienten, die weder ein Kanzleischild, noch ein Briefpapier und schon gar nicht die bei der Sozialversicherung gemeldete Anschrift der Sekretärin interessiere. Ganz im Gegenteil, die Klienten würden das Büro in der K-Gassegasse, wo ausschließlich aus beruflichen Überlegungen keine Kanzleitafel angebracht worden sei, als Ort schätzen, an dem diskret und oft bis in die Nacht hinein nachgewiesenermaßen sehr erfolgreiche Verhandlungen geführt werden können. Die Ausführungen im Absatz 4 der Tz 10 PB würden nicht den Tatsachen entsprechen. Der Bw. habe als Beispiel dafür, wie wichtig das Büro in der K-Gassegasse für seine Arbeit sei, die Möglichkeit erwähnt, diskrete Besprechungen durchzuführen. Er habe nicht einmal angedeutet, dass das Büro "*für gelegentliche Besprechungen*" genutzt werde. Man könne einem erfahrenen Wirtschaftsanwalt nicht unterstellen, ein Büro dieser Größenordnung ohne betriebliche Notwendigkeit herzustellen und einzurichten.

Im Rahmen sämtlicher großen Beratungsaufträge im Prüfungszeitraum sei der Bw., wenn er in seiner Kanzlei gearbeitet habe, im Büro am K-Gasse tätig gewesen. Die Besprechungen seien vom Bw., sofern sie nicht im Ausland „*stattfinden*“, im Büro in der K-Gassegasse, zum Teil auch an Wochenenden und in der Nacht unter Verwendung des Personals abgehalten worden. Da Klienten und deren Gesprächspartner oft Wert auf größte Diskretion gelegt hätten, hätten zum Beispiel deren Chauffeure kurz vor der Ankunft am K-Gasse angerufen, damit der Hausmeister das Einfahrtstor öffne und sofort nach Wageneinfahrt wieder schließe. Viele Besprechungen hätten, wie erwähnt, an Wochenenden stattgefunden:

a) wegen der besonderen Vertraulichkeit, b) wegen der Ungestörtheit von Telefonaten und anderen Terminen; c) diese Termine hätten meist unvorhersehbar lang gedauert, was eine Verpflegung erfordert habe, um auswärtige Arbeitsessen zu vermeiden.

Die größten Aufträge im Prüfungszeitraum hätten den 0007/DC - Zusammenschluss, den Verkauf des AA - Aktienpakets an B., die Angelegenheit AAAA - Causa, die Übertragung der Aktienmehrheit an der F. AG auf den UDSSR-Konzern W00C, die Auseinandersetzung AAA. - L. und den A-Konzern betroffen. Insgesamt seien dabei Einnahmen von über S 312 Milliarden erzielt worden, die zum Teil erst nach dem Betriebsprüfungszeitraum zugeflossen seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 2003, ZI. 99/15/0177, feststelle, sei der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu

beurteilen; im Zweifel werde darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde.

Wie die angegebenen Beträge zeigen, habe der Bw. den Großteil seiner Einnahmen unter Verwendung des Büros in K. 00 erzielt, wobei neben der materiellen Seite auch die zeitliche Komponente weitaus überwiege. Die Bedeutung der Zweigstelle in der C-Str. sei im Bezug auf beide Kriterien zu vernachlässigen.

Das von der Betriebsprüfung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 1996, Zl. 94/15/0063 betreffe einen Sachverhalt, der mit dem der Kanzlei des Bw. unter anderem deshalb in keiner Weise zu vergleichen sei, weil eine private Nutzung des Büros in der K-Gassegasse, wie mehrfach erwähnt, auszuschließen sei.

Der Hinweis der Betriebsprüferin im drittletzten Absatz zu Tz 19 auf den Kommentar Doralt gehe an der Sache vorbei, weil der Bw. seinen Kanzleisitz und seinen Tätigkeitsmittelpunkt im Büro in K. 00 habe. Bei den Ausführungen im vorletzten Absatz der Tz 19 handle es sich um Behauptungen, die auf keinerlei Prüfungshandlungen basieren und, *"hätte man dem Bw. Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, widerlegt worden wären."* Tatsächlich werde das Büro, wie mehrfach erwähnt, ausschließlich betrieblich genutzt, sei für den Kanzleibetrieb unbedingt erforderlich und sei sowohl, was die zeitliche Komponente anlange, als auch in materieller Hinsicht von wesentlich größerer Bedeutung als das Büro in der C-Str., das auch in seiner Auswirkung auf den wirtschaftlichen Erfolg der Kanzlei im Vergleich zum Büro K-Gassegasse keinerlei Bedeutung habe.

Zusammenfassend werde im letzten Satz der Tz 19 festgehalten, dass die Bp davon ausgehen müsse, dass der Bw. überwiegend von der C-Str. aus tätig werde. *"Hätte die Betriebsprüfung versucht, den tatsächlichen Sachverhalt festzustellen und den Bw. zur Stellungnahme und zur Vorlage von entsprechenden Nachweisen aufgefordert, hätte man statt Vermutungen anzustellen, Tatsachenfeststellungen treffen können."*

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. Mai 2003, Zl. 99/15/0016, ausführe, sei für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes von zentraler Bedeutung. Dies sei jener Sachverhalt, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegung zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides habe in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen seien, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen hätten, einen anderen als

den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst gesehen habe, im Falle des Vorliegens widerstreitende Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen

Diesen Grundsätzen würden im vorliegenden Fall die auf Vermutungen basierenden Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung widersprechen, die auf Einwendungen der Gegenseite nicht eingegangen sei bzw. nicht eingehen habe wollen, weil sie dem Bw. gar keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben habe. Mit dem Bw. sei, wie bereits erwähnt, ausführlich über die Berechnung der anteiligen Herstellungskosten für das Büro diskutiert worden, aber nicht einmal ansatzweise darüber, dass es an der ausschließlichen betrieblichen Nutzung und damit der grundsätzlichen Anerkennung als Betriebsausgabe irgendeinen Zweifel gebe.

Gegen die Berufung brachte die Bp, was die verfahrensrechtliche Frage der Zuständigkeit betrifft, auf Seite 2 ST unter Bezugnahme auf § 73 BAO, dem zufolge die Zuständigkeit eines Finanzamts für die Erhebung von Abgaben mit dem Zeitpunkt ende, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlange (Absatz 2 ST), vor:

(Seite 2, Abs.3 ff. ST:) Ändern sich die für die örtliche Zuständigkeit maßgebenden Voraussetzungen, so führe dies noch nicht zu einer Änderung der betreffenden finanzamtlichen Zuständigkeiten. Erst dann, wenn das Finanzamt von den maßgebenden seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erfahre, gehe die Zuständigkeit über. Die örtliche Zuständigkeit des bisher zuständigen Finanzamts ende gleichzeitig mit dem Beginn der örtlichen Zuständigkeit des neu zuständigen Finanzamts; dies unabhängig davon, ob und wann das bisher zuständige Finanzamt hiervon erfahre (Ritz, BAO-Kommentar, Wien, Verlag Orac 1999).

Auch der Verwaltungsgerichtshof bestätige in seiner ständigen Judikatur den Standpunkt, dass es nach dem klaren Wortlaut des § 73 allein auf den Zeitpunkt ankomme, in dem ein anderes als das bisher zuständige Finanzamt von den sachverhaltsbezogenen Umständen Kenntnis erlangt, die seine Zuständigkeit begründen. Es komme also weder auf den Zeitpunkt an, in dem das die Zuständigkeit beeinflussende Ergebnis selbst eintrete, noch auf den Zeitpunkt, in dem das bisher örtlich zuständige Finanzamt von einem solchen Umstand Kenntnis erlange. (VwGH 29. April 1992, 92/13/0094).

(Seite 2, Abs. 5) Im gegenständlichen Fall stehe jedoch eindeutig fest, dass das Finanzamt für den -/-/.D.V., das nach Auffassung des Bw. für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und der Umsatzsteuer infolge einer Änderung des Bereiches, von dem aus die Berufstätigkeit

vorwiegend ausgeübt werde, örtlich zuständig geworden „wäre“, von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen noch nicht - jedenfalls nicht bis zur Erlassung des berufungsgegenständlichen Bescheides - Kenntnis erlangt habe.

Was die obigen Ausführungen zum Arbeitszimmer betrifft, hielt die Bp dem Bw. vom vorletzten Absatz auf der Seite 14 bis zur Seite 16, 3. Absatz ST vor:

Es sei nicht maßgeblich, ob der vom Bw. erwähnte Aufzug für das Wohnhaus notwendig gewesen „wäre“ oder nicht. Fest stehe, dass man mit dem Aufzug jedenfalls auch in die privaten Gemächer gelange.

Die Behauptung, die Bp „*hätte*“ sich davon überzeugt, dass das Büro in einer Art und Weise eingerichtet ist, die eine private Nutzung ausschließt, entspreche nicht den Tatsachen: Das Büro sei vielmehr so beschaffen, dass man eine überwiegende private Nutzung nicht ausschließen könne (Fernsehgerät, Vitrinen, Couch, Esstisch, etc.).

Erklärungen von Ehefrau und Hausbesorger über eine ausschließliche berufliche Verwendung seien bisher nicht vorgelegt worden.

Die Aussage des Bw., das Büro in der C-Str. hätte kein Besprechungszimmer, keinen entsprechenden Schreibtisch und keinen Besprechungstisch sei falsch. Das Büro in der C-Str. verfüge sehr wohl über einen Schreibtisch, Sitzgelegenheiten und einen Besprechungstisch.

Die Besprechung mit der Betriebsprüfung sei auch in diesem Büro abgehalten worden.

Der Umstand, dass *"Fahrzeuge unbemerkt in die Garage fahren können, und diskrete Besprechungen mit prominenten Klienten geführt werden können"* mache ein im Wohnungsverband gelegenes Dachgeschoss einer Luxusvilla nach der Art der Tätigkeit des Bw. nicht notwendig zum Arbeitszimmer und sei kein Nachweis für eine tatsächliche ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung.

Die Ansicht des Bw. *"die Ausführungen der Betriebsprüferin im Absatz 4 der Tz 19 entsprechen nicht den Tatsachen"* könne nicht geteilt werden. Der Bw. gebe selbst in der Berufung in mehreren Punkten an, dass er die Möglichkeit diskrete Besprechungen durchzuführen als einzige Begründung für die Notwendigkeit heranziehe.

Ferner habe die Bp nicht unterstellt, dass das Büro ohne betriebliche Notwendigkeit hergestellt und eingerichtet worden sei. Die Bp habe im gegenständlichen Fall unter Zugrundelegung des ermittelten Sachverhaltes (wie im Bericht angeführt) festgestellt, dass nach Art der Tätigkeit des Bw. das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht notwendig sei.

Die Behauptung des Bw., dass der Großteil der Einnahmen unter Verwendung des Büros in der K-Gassegasse erzielt worden „wären“, entspreche nicht den bisherigen Behauptungen des Bw. in der Bp, und lasse sich auch nicht aus den Angaben in der Berufung ableiten.

Wie im Bp-Bericht ausgeführt, sei der Mittelpunkt der Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, der Mittelpunkt der Tätigkeit des Freiberuflers mit auswärtiger Kanzlei sei jedenfalls nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen. Die Bp habe im berufungsgegenständlichen Fall festgestellt, dass das Büro in der C-Str. immer, auch nach der Errichtung der privaten Luxusvilla, als Kanzleisitz genutzt worden sei. Das Dachgeschoss im Eigenheim sei niemals als Arbeitszimmer erforderlich gewesen, um die Tätigkeit des Rechtsanwaltes ausüben zu können.

Als Ergebnis der Betriebsprüfung sei weiters festgestellt worden, dass zweifelsfrei das Arbeitszimmer nicht annähernd in zeitlicher Hinsicht für den überwiegenden Teil der Tätigkeit des Bw. benützt worden sei.

Sämtliche im Bericht angeführten Sachverhaltselemente (Ort, an dem das Personal tätig werde, Auftreten dem Klienten gegenüber z.B. Türschild, Briefpapier, Vorliegen eines Kanzleibetriebes in der C-Str., etc.) seien das Ergebnis umfangreicher Ermittlungen im Prüfungsverfahren.

Wie bereits in Pkt 2. ST erwähnt, habe der Bw. reichlich Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt.

Da in der Berufung keine neuen Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien, werde auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Mit der Gegenäußerung vom 29. April 2004 bemerkte der steuerliche Vertreter zum Punkt Zuständigkeit:

Im November 2000 seien die Steuerakten des Bw. vom Finanzamt für den -/-/-. D.V. zum Finanzamt für den 00/00/00. Bezirk von Amts wegen überstellt worden, wobei den Finanzämtern bekannt gewesen sei, dass der Bw. neben seinem Büro in seinem Wohnhaus weiter auch ein Büro in der C-Str. unterhalte.

Im Gegensatz zum letzten Absatz auf der Seite 2 ST sei in der Berufung nicht behauptet worden, dass laut Meinung des Bw. für die Erhebung der Abgaben ein anderes Finanzamt als das für den 00. Bezirk zuständig sei. Die Änderung der Zuständigkeit sei vielmehr von der Betriebsprüfung (Tz 19, letzter Absatz des Betriebsprüfungsberichts vom 22. Oktober 2003) angeordnet worden. In der Berufung (Seite 2) sei daher festgehalten worden, dass sich die Zuständigkeit aufgrund der Ausführungen der Betriebsprüfung geändert habe. Weder dem Betriebsprüfungsbericht, noch der Stellungnahme der Betriebsprüfung sei ein einziger Hinweis darauf zu entnehmen, dass und warum das Finanzamt für den 00. Bezirk weiter örtlich zuständig sei, obwohl die Betriebsprüfung die Existenz der Kanzlei in K. 00 bestreite.

Das Finanzamt für den 00. Bezirk veranlasse nach wie vor (siehe z.B. Umsatzsteuerbescheid 2001 und Einkommensteuerbescheid 2001 vom 4. März 2004, eingelangt am 8. März 2004) und hebe auch die laufenden Abgaben ein.

Für die Weigerung der Betriebsprüfung, die aus ihren eigenen Feststellungen resultierende Auswirkung auf die örtliche Zuständigkeit zu vollziehen, gebe es zwei Erklärungen: Entweder halte die Betriebsprüfung ihre Feststellungen im Bezug auf das Büro in K. 00 für rechtlich nicht haltbar, oder sie meine, die Bestimmungen des § 53 BAO über die örtliche Zuständigkeit seien Kann-Bestimmungen. „Sollte“ eins zutreffend sein, „hätten“ die Abgabennachforderungen nicht vorgeschrieben werden dürfen. Was die zweite Begründung betreffe, sei auf Stoll (BAO Kommentar, Seiten 738 - 739) zu verweisen, wo aufgrund der zwingenden Zuständigkeitsvorschriften von einer Verpflichtung der bisher zuständigen Behörde ausgegangen werde, der zuständig gewordenen Behörde Mitteilungen zu machen. Es sei geradezu grotesk, dass die Betriebsprüfung die Änderung der örtlichen Zuständigkeit feststelle (BP-Bericht, Tz 19, letzter Absatz), die ihr zukommende Informationspflicht darüber an das zuständige Finanzamt missachte und den Übergang der örtlichen Zuständigkeit damit bestreite, dass das zuständig gewordene Finanzamt von der Änderung keine Kenntnis erlangt habe.

Der Verweis der Betriebsprüfung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. April 1992, 92/13/0094 gehe deshalb ins Leere, weil dieses Erkenntnis einen ganz anderen Sachverhalt betreffe. Im Fall des Bw. habe die Betriebsprüfung, wie bereits mehrfach erwähnt, die Änderung der örtlichen Zuständigkeit selbst festgestellt, jedoch daraus keine Konsequenzen gezogen.

Was den Punkt Arbeitszimmer betrifft, wurde im Punkt 8. der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 29. April 2004 bemerkt.

Es falle schwer, einzelne Feststellungen der Betriebsprüfung zu widerlegen, weil sie in einem Maß den Tatsachen widersprechen, das bei den Betriebsprüfern nur mit gewissen Wahrnehmungsschwierigkeiten erklärbar sei. Das könne zunächst nur durch Beispiele erläutert werden:

a)	Die Betriebsprüfung habe im Büro in der K-Gasse eine „Couch“ gesehen. Das Wort „Couch“ definiere der Duden, 22. Auflage, Bd. 2, Seite 267, Spalte 3 als „Liegesea“. Seit dem Bau, der Einrichtung und dem Bezug des Hauses habe sich ein Möbelstück, das auch nur annähernd als Liegesea bezeichnet oder verwendet werden „ <i>könnte</i> “, (es sei denn für eine Hauskatze, die sich in einem Bürosessel zusammenrollen könne) in der gesamten Büroetage weder befunden, noch befinde sich. Tatsächlich würden sich in diesen Büroräumlichkeiten vier Fauteuills um einen kleinen Besprechungstisch, acht sehr spartanische Sessel um einen (daher entsprechend großen) Besprechungstisch und ein Sessel hinter dem Schreibtisch befinden. Ferner im Sekretariat zwei spartanische Sitzgelegenheiten zur Bedienung der Telekommunikationsgeräte und Schreibgeräte. Es
----	---

	<p>müsse somit der Würdigung durch die Berufungsinstanz anheim gestellt werden, ob sich aus der Betrachtung und Bezeichnung dieser Sitzgelegenheiten, oder zumindest einer davon, als Liegesofa (Couch) ein medizinisches Problem für den Betrachter ergebe.</p>
b)	<p>Der Bw. habe ein Esszimmer in diesem Haus, das sich zwei Etagen unter der Büroetage befinde. Dort stehe auch ein Möbelstück, das man gemeiniglich als Esstisch erkennen und bezeichnen könne. Ebenso unverkennbar sei der Besprechungstisch in der Büroetage kein solches Möbelstück. Es werde dementsprechend auch von der Möbelindustrie als Besprechungstisch mit den dazugehörigen Besprechungssesseln angeboten, verkauft und sei zu diesem Zweck ausschließlich erworben und verwendet worden.</p>
c)	<p>Es dürfe als amtsbekannt gelten, dass in Besprechungszimmern von Möbelstücken, Managern, Kaufleuten, Wirtschaftstreuhändern, Fernsehgeräte angebracht seien, die ausschließlich und vielfältiger beruflicher Nutzung dienen (müssen). Gleiches gelte natürlich auch für die anwaltliche Tätigkeit des Bw., insbesondere weil gerade Klienten aus der vorerwähnten Gruppe immer wieder auch in den Kanzleiräumlichkeiten aktuelle Ereignisse aus Wirtschaft und Politik (zB Nachrichten, Börsenkurs) verfolgen wollen und müssen. Im Haus K-Gassegasse würden sich vier Fernsehgeräte befinden, drei davon würden privaten Zwecken dienen; einer sei für die betrieblichen Zwecke wie vorher erwähnt, angeschafft worden. Das Haus werde vom Bw. und dessen Ehefrau, das seien zwei Personen bewohnt. Einer der drei privaten Fernsehapparate stehe in der Hausbesorgerwohnung.</p> <p>Ein weiteres tragisches Schicksal für die Wahrnehmungsfähigkeit sei die Behauptung, im Büro in der C-Str. „befände“ sich ein Besprechungstisch. Das Büro bestehe aus einem Vorzimmer, dem Sekretariatszimmer und dem Büroraum. Die beiden ersteren würden die dafür üblichen Einrichtungsgegenstände beinhalten (und daher wesensmäßig keinen Besprechungstisch, weil im Sekretariat und im Vorzimmer keine Besprechungen abgehalten würden). Im Büro hätten sich zum Zeitpunkt der Vorsprache durch die Betriebsprüfung (und auch stets vorher und nachher) zwei Tische befunden. Sie hätten folgende Ausmaße: 60 x 60 cm und ca. 70 x 30 cm (Schreibtisch). Der steuerliche Vertreter überlasse es der Würdigung durch die Berufungsinstanz, wie die Betriebsprüfung unter den genannten Möbelstücken einen „Besprechungstisch“ zu erkennen „vermochte“, der dem Inhalt, Umfang und wirtschaftlichen Ertrag der Kanzlei des Bw. auch nur annähernd adäquat sein „könnte“.</p>
d)	<p>Im Punkt 8 werde immer wieder von einer „privaten Luxusvilla“, einem „im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer“ etc gesprochen. Derartige Formulierungen würden zunächst eine gewisse Tendenz erkennen lassen. Deutlicher werde das beim</p>

	<p>Begriff „im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer“. Als der Bw. das Haus konzipieren und planen gelassen habe, habe der Architekt den Auftrag gehabt, eine Büroetage, die vom Wohnungsverband völlig abgetrennt benutzbar sei, für die Ausübung der Kanzleitätigkeit zu schaffen. Das sei ihm auftragsgemäß gelungen.</p> <p>Die im obersten Stockwerk gelegene Büroetage sei mit einem Lift erreichbar, der vom Garagengeschoß durch die nicht vom Lift aus erkennbaren Wohngeschosse den Klienten in die Büroetage transportiert, wo gegenüber der Lifttüre die Sekretärin aus dem Sekretariat den Besucher empfangen und in den zwischen Lifttüre und dem Sekretariat gelegenen Büroraum führen könne. Weil schon bei der Planung des Hauses abzusehen gewesen sei, dass in dieser Büroetage immer wieder eine Mehrzahl von Besprechungsteilnehmern für längere Besprechungen verweilen würden, habe daher auch eine Toilette mit Waschraum geschaffen werden müssen, die sich unmittelbar neben der Lifttüre befinde. (Wie schon erwähnt, werde das Haus vom Ehepaar bewohnt und verfüge außerhalb der Büroetage über insgesamt 5 Toiletteanlagen mit Waschgelegenheit. „Würden die Ehegattin des Bw. oder der Bw. eine Toilette oder eine Waschgelegenheit aufsuchen wollen oder müssen, die sich in der Büroetage befindet, müssten sie ein oder zwei Stockwerke im Stiegenhaus oder mit Lift überwinden, anstatt eine der 5 entsprechenden Anlagen im Wohnteil des Hauses zu benutzen.“) Eine zwingendere ausschließliche betriebliche Nutzung der Toilette in der Büroetage sei daher kaum mehr demonstrierbar.</p>
e)	<p>Interessant in diesem Zusammenhang sei auch die kritische Erwähnung des Türschildes in Punkt 8 ST. Seit Jahren befinde sich am Eingangstor des Hauses straßenseitig und für jedermann erkennbar in der K-Gasse ein Kanzleischild.</p>

Nicht ganz unrichtig sei die Feststellung, dass der Bw. reichlich Gelegenheit zur Stellungnahme gehabt habe. Tatsächlich habe der Bw. die Betriebsprüferin zweimal persönlich empfangen, einmal in der Kanzleifiliale in der C-Str. (dieser Filialbetrieb sei von der Anwaltskammer gemäß beiliegendem Beschluss vom 15. Februar 2000 genehmigt worden) und einmal am Hauptsitz der Kanzlei, am K-Gasse. Bei diesen beiden Gelegenheiten habe sich die Prüferin sehr eingehend und ausführlich über die wahren Sachverhalte, die beruflichen Umstände der Kanzlei, die Örtlichkeiten, ja sogar die Hintergründe von Großcausen, wie sie im Büro in der K-Gasse bearbeitet worden seien, interessiert und informieren lassen. Es habe - selbstverständlich - von ihr nicht die zarteste Andeutung gegeben, ja nicht den Hauch eines Zweifels an der ausschließlichen betrieblichen Nutzung des Bürogeschosses am K-Gasse. Im Gegenteil, sie habe ... mit großem Interesse und entsprechenden Fragen, die ihr richtiges Verständnis geradezu „dokumentierten“, unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass sie erkannt habe und erkenne, was Sache und Wahrheit sei: dass der Bw. im Haus K-Gasse

08/15 den obersten Stock als ausschließliche Büroetage, also für die betrieblichen Zwecke der Kanzlei nutzen könne, nutze und mit hohem wirtschaftlichen Erfolg genutzt habe. Der Bw. erinnere sich noch sehr gut, dass er bei manchen Erläuterungen aufgrund des besonderen Verständnisses und Interesses der Betriebsprüferin bei der Wiedergabe von beruflichen Ereignissen in dieser Büroetage bis an den Rand seiner beruflichen Verschwiegenheitspflicht gegangen sei. Die seltsamen und jeder objektiven Wahrnehmung diametral widersprechenden Feststellungen, die jetzt in der Bp-Stellungnahme vorzufinden seien, seien daher nur durch nachträgliche unsachliche und unrichtige persönliche Beeinflussungen mit Blickrichtung auf ein Mehrergebnis zu erklären. Sie seien jedenfalls für den Bw. und den steuerlichen Vertreter völlig überraschend, es könne auch nicht die Spur die Rede davon sein, dass sie jemals erkennbar gemacht, geschweige denn erörtert worden „wären“. Im Gegenteil, man habe „uns“ unmissverständlich und jeden Zweifel ausschließend darin

bestätigt, dass selbstverständlich die Büroetage am K-Gasse ausschließlich betrieblich genutzt werde. Das werde noch durch einen anderen Umstand deutlich: Es sei lediglich um die Frage gegangen, wie würden sich Herstellungs-, Erhaltungs- und Betriebskosten dieser Etage zu den entsprechenden Gesamtkosten des Hauses verhalten. Diese, und nur diese Frage sei zunächst zwischen der Betriebsprüfung und „uns“ an Ort und Stelle und dann in der einzigen Besprechung, an der der Bw. in der Kanzlei Fl. teilgenommen habe, auch mit den beiden Damen erörtert worden (dabei sei es um Prozentsätze gegangen). Welchen Sinn „hätte“ diese Erörterung gehabt, „hätte“ man auch nur andeutungsweise die Anerkennung dieser Betriebsstätte ins Gespräch gebracht.

Der steuerliche Vertreter wiederhole: Wir hätten tatsächlich „reichlich Gelegenheit zur Stellungnahme“, nämlich zur Frage von Bemessungsgrundlage und Prozentsatz der Herstellungs-, Erhaltungs- und Betriebskosten der Büroetage am K-Gasse gehabt. „Wir“ hätten aber vor Abschluss der Betriebsprüferin nicht eine Sekunde Gelegenheit zu dem Stellung zu nehmen gehabt, was jetzt an völlig neuen, zum Teil geradezu ... unerklärlichen Feststellungen in der Stellungnahme der Betriebsprüferin vorzufinden sei.

Der Vollständigkeit halber sei zum Thema Abschluss der Betriebsprüfung noch erwähnt: Bis heute sei der Bw. der Wunsch der Behörde nach Abhaltung einer Schlussbesprechung nicht mitgeteilt worden.

Im Zuge eines am 11. September 2008 geführten Telefonats teilte Mag. X. als Verfasser des Planes dem Referenten mit: Architekt S. Y., K. o., A-Gasse 14, habe das in Rede stehende Haus in K. 00., ursprünglich entworfen. Infolge Unstimmigkeiten „wäre“ Mag. X. mit der Verfassung des Planes beauftragt worden; die Widmung und die Gestaltung des Hauses „wären“ vorgegeben gewesen.

Mit dem an den Planverfasser adressierten Fax vom 11. September 2008 wurde der zuvor genannte Zeuge ersucht, seine Vorgaben/Tätigkeit bei der Planung des in Rede stehenden, teilweise zur Nutzung für betriebliche Zwecke bestimmten Einfamilienhauses zu beschreiben und die Richtigkeit der Telefonnotiz zu bestätigen. Dieses Ersuchen wurde um den akademischen Grad „Architekt Mag. Arch.“ beim Namen Y. ergänzt und per Fax des Atelier - X., an den Unabhängigen Finanzsenat am 15. September 2008 retourniert.

Anlässlich der Einvernahme des Mag. Y. vom 16. September 2008 gab der Zeuge zu Protokoll: *„Das Haus sollte primär die Funktion eines Einfamilienhauses erfüllen. Gedacht war, im Dachgeschoß auch einen Büroraum einzurichten. Warum die Widmung „Atelier“ statt Büro im Plan steht, kann ich heute nicht mehr sagen. Möglicherweise hat dies baurechtliche Gründe. Mag. X. hat meine Arbeiten weitergeführt. Architekt Z. war auch an der Fertigstellung beteiligt. Die Unstimmigkeiten ergaben sich aufgrund der vielfachen Änderungswünsche und der damit verbundenen Bauzeitverzögerung. Bei meinem Ausscheiden war das Dachgeschoss nicht bezugsfähig, das war 1993.“*

Auf die Frage des Referenten, ob die Herstellung einer Lüftungs- und Klimaanlage im Objekt notwendig gewesen wäre, um das Haus für die ursprünglich gedachten Zwecke zu nutzen, antwortete der Zeuge: *„Das ist eine Geschmackssache.“*

Zur Erläuterung des Wortes „Atelier“ brachte der Zeuge vor: *„Atelier, dieser Begriff ist ein dehnbarer Begriff. In solchen Räumlichkeiten kann musiziert, Hobbymalen, alles gemacht werden. Alles ist dort möglich.“*

Anlässlich der Zeugeneinvernahme von U. V. am 18. September 2008 gab dieser u. a. zu Protokoll, von der Ehegattin T. W. angestellt worden zu sein. Seit September 1993 sei der Zeuge in K. 00., K-Gassegasse 08/15 als Hausbesorger, Portier, Gärtner, alles in einem, beschäftigt; sei für alles, auch für die Hunde zuständig.

Auf die Frage, für welche Zwecke das Haus in den Jahren 1997 bis 2001 genützt worden sei, antwortete der Zeuge, er hätte seine Dienstwohnung im Kellergeschoß, wo sich eine Videoanlage samt Aufzeichnungsmöglichkeit befinde. Er wisse daher, wer vor der Tür stehe, wer aus und eingehe. Im Kellergeschoß würden sich die Wirtschaftsräume für das Personal; Waschküche; technische Einrichtungen befinden.

Im Erdgeschoß sei das Wohnzimmer, Küche mit Zugang zum Garten, und Separateingang für die Klienten über die Eingangsstiege beim Garten; Esszimmer.

Im 1. Stock seien links und rechts ein Kinderzimmer, ein Bad; die Ehegattin habe ein eigenes Zimmer mit Büchern; ein großes Schlafzimmer.

Im Dachgeschoss sei - vom Aufzug aus - ein kleines Zimmer gegenüber dem Büro, da seien Computer, Faxgeräte und ein Telefon drinnen. Vom Aufzug gleich rechts sei das große Konferenzzimmer, wo Besprechungen abgehalten würden.

Von einem Atelier im Haus wisse der Zeuge nichts. "Was soll da drin sein?"

Auf die Frage, wie der Tagesablauf des Bw. in den Jahren 1997 bis 2001 gewesen sei, antwortete der Zeuge: Meistens fahre der Bw. um ca. 7:15 Uhr in das Büro in der C-Str.. Habe er Besprechungen in K. 00., bleibe er dort oben und warte, bis irgendwer aufmarschiere. Der Zeuge wisse nicht, wer komme, kenne „die *nur vom Fernsehen und aus der Zeitung*". Worum es bei den Gesprächen gehe, wisse der Zeuge nicht; da sei er nicht dabei.

Wenn wer komme, müsse der Zeuge die Hunde wegsperren. Die Hunde seien nicht bissig, aber sie würden die Leute gerne aus Freude anspringen. Nur in der Nacht würden die Hunde wissen, dass sie aufpassen müssen. Bei fremden Geräuschen würden sie bellen. Mit der Kamera könne die Ursache festgestellt werden.

Wenn der Bw. wegfahre, arbeite der Zeuge im Garten und mache seine Arbeit. Sage der Bw., er fahre ins Büro, komme er den ganzen Tag nicht zurück, außer er treffe sich für Besprechungen. Die Rückkehrzeit sei verschieden, meistens zwischen 18:00 Uhr und 20:00 Uhr. Einmal früher, einmal später.

Wenn der Bw. früher komme, geleite der Zeuge die Herrschaften bis zum Erdgeschoß, dort würden sie mit dem Lift hinauffahren und beispielsweise zwei bis drei Stunden bleiben; dann lasse der Bw. die Gäste persönlich hinaus, verabschiede sie nicht in der Anwesenheit des Zeugen.

Der Zeuge glaube, dass die Gespräche beispielsweise mit Dr. R. , Dr. Sa., A., Sz., usw. beruflich veranlasst gewesen seien, weil der Zeuge ab und zu dem Chauffeur/ Taxifahrer schwere Aktentaschen abgenommen habe; Aktenträger hätte der Zeuge gesehen. Autolenker seien mit Akten unterm Arm samt Laptop ins Haus (Dachgeschoß) gekommen.

Die Hausbesuche seien unregelmäßig. In einem Monat sei ein Hausbesuch. In anderen Monaten sei wieder keine Besprechung, da sei der Bw. wieder in seinem Büro oder bei Dr. Sz. oder bei anderen Klienten (?). Wo das stattfinde, wisse der Zeuge nicht. Jeder habe seinen eigenen Anwalt.

Betreffend Auslandsaufenthalte könne der Zeuge nur sagen: Er höre, dass es Geschäftsreisen gebe. In solchen Fällen sei der Bw. ein bis zwei Tage ortsabwesend.

Auf die Frage nach den Hobbys des Ehepaars samt deren Kindern in den Jahren 1997 bis 2001 antwortete der Zeuge: Der Bw. habe drei Kinder, zwei Buben - A1 und A2 - und ein Mädchen - B1 -. Alle drei Kinder würden außer Haus wohnen: A1 in WU, A2 in WV, B1 in WW.. Wenn die Kinder auf Besuch kommen, hätten sie in den Kinderzimmern übernachtet. B1 ab und zu, A2 nütze die Wohnmöglichkeiten, wenn er in K. ist. Von den Kindern sei einer AAA. - Lenker, der andere habe irgendetwas mit Möbelstücken zu tun. Was B1 mache, wisse der

Zeuge nicht; sie habe einen Magistertitel. Angaben zu den Hobbys des Ehepaares und deren Kindern könne der Bw. nicht machen.

Befragt nach der Person, von der der Zeuge telefonische Aufträge annehme; der Verweildauer von Gästen; den Gründen für die Anzahl der Toiletteanlagen; dem Zeitpunkt, ab dem sich ein Türschild mit Hinweis auf die Kanzlei am Eingangstor des Gebäudes befinde, gab der Zeuge zu Protokoll:

Wenn ein Klient komme, rufe der Bw. den Zeugen über das Haustelefon an, er möge die Klienten reinlassen.

Gäste seien selten; es gebe nur Geschäftsbesprechungen. Gäste würden auf einen Kaffee bleiben, Blumen bringen und nach ca. einer Stunde gehen; Gäste würden im Wohnzimmer sitzen. Das wisse der Zeuge, weil er sie sitzen sehe, wenn er im Garten arbeite; die Vorhänge seien nicht zugezogen. Ins Atelier könne er nicht sehen, da würde er nur das Fenster sehen. Von den sechs Toiletteanlagen im Haus sei eine für den Besprechungsraum, gleich beim Lift; ein WC habe der Zeuge privat. Ein Gästeklo sei im Privateingangsbereich bei der Garderobe; für das Benutzpersonal (gemeint: Putzpersonal) sei ein eigenes WC. Jeder Ehepartner habe sein eigenes Klo.

Schon lang befinde sich ein Türschild mit Hinweis auf die Kanzlei am Eingangstor des Gebäudes. Genaue Angaben könne der Zeuge nicht machen.

Auf die Frage, wer die Entscheidungen im Haus treffe, antwortete der Zeuge: Der Bw. habe ungefähr gesagt: Die Frau sei für das Haus zuständig; sie habe das Personal - den Zeugen und eine Bedienerin - eingestellt. Die Bedienerin komme nur Werktags, höchstens Besuch aus WV komme. Dann komme die Bedienerin für ein bis zwei Stunden, aber das sei selten.

Im weiteren Verlauf der Zeugeneinvernahme beantwortete der Zeuge die nachfolgend zitierten Fragen wie folgt:

Referent:	<i>„Laut eidesstättiger Erklärung haben Sie beobachtet, dass mehrere Leute, die Sie z. T. aus Medien kennen, zu Sitzungen in die oberste Etage entweder von Ihnen im Lift oder von Dr. W. hinaufgeführt und auch auf die gleiche Wiese wieder „heruntergeschleust“ wurden, um den privaten Wohnbereich (Parterre, 1. Stock) Tag und Nacht von der beruflichen Tätigkeit des Dr. W. und den entsprechenden Klientenbesuchen getrennt zu halten. Welche Angaben können Sie zu den Bewohnern des in Rede stehenden Hauses und deren Gästen machen? Zu welchen Zeiten sind die Gäste gekommen bzw. gegangen?“</i>
Zeuge:	<i>„Ich weiß nicht, wann die Gäste gehen. Ich weiß nur, dass es spät ist; ich tu Fernsehen, Zeitungen lesen oder essen. Ich hör nur - gekipptes Fenster -, wann die Gäste gehen; dann kann ich die Hunde in den Garten lassen. Sind Gäste länger abends im Haus, lege ich mich nieder, mache zuvor meine Runde mit den</i>

	<i>Hunden; die Hunde bleiben in solchen Fällen im Haus (Garage); dies kommt nicht oft vor. In den fünfzehn Jahren, in denen ich hier arbeite, ist dies ca. dreimal vorgekommen. In solchen Fällen aktiviert T. W. die Alarmanlage. Wenn ich nachts aufwache und es ist Ruhe, das ist meistens in der Früh, lasse ich die Hunde in den Garten."</i>
Referent:	<i>„Woher wissen Sie, ob die Chauffeure ihre Dienstgeber aus dienstlichen Gründen zum Haus K. 00., K-Gassegasse 08/15, chauffiert haben?"</i>
Zeuge:	<i>„Das weiß ich nicht. Was soll ich wissen, wenn ich mit ihnen nichts rede."</i>
Referent:	<i>„Wer leert die die Aschenbecher im Dachgeschoß aus? Wer serviert Getränke beispielsweise den Kaffee, oder Speisen?"</i>
Zeuge:	<i>„Wahrscheinlich die Frau Chefin."</i>
Referent:	<i>„Das Haus verfügt über ein Atelier. Wurden in diesem Bereich Veranstaltungen (für ein Atelier typische Ausstellungen, Wohltätigkeitsveranstaltungen, Produktpräsentationen) bzw. Gesellschaftsabende abgehalten?"</i>
Zeuge:	<i>„Mir ist nichts bekannt."</i>

Anstelle der Zeugeneinvernahme der Ehefrau des Bw. - der Ehefrau des Bw. war es aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich, der Ladung Folge zu leisten, - übermittelte der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat die Erklärung der Ehefrau vom 1. Oktober 2008, deren Punkt „2. Zur Sache“ nachfolgend zitiert wird:

„Mein Mann und ich wohnten mit unseren drei Kindern A2, B1 und A1 in A.../KMU und bauten dann das Haus in K. 00. In die Planung wurde ein Dachgeschoß einbezogen, das als Anwaltskanzlei meines Mannes dienen sollte (die Bezeichnung „Atelier“ ist mir fremd, sie wurde offenbar im Bauwesen verwendet). Mein Mann hat dann auch den Hauptsitz seiner Kanzlei hierher verlegt und das Büro in K. O,... behalten. Die Raumgestaltung und Einrichtung der Kanzlei im Haus K-Gassegasse 08/15 hat mein Mann geplant. Es gibt einen Büroraum mit allen technischen Anschlüssen und einer eigenen, vom übrigen Haus „getrennter“ Telefonanlage und Telefonnummer, dazu ein zweites Zimmer für Sekretariat, WC (vom übrigen Haus wegen des getrennten Stockwerks nicht benützt) etc.

Ich bin nicht immer zu Hause, wenn Klienten in den K-Gasse kommen, weiß aber, dass zwei bis dreimal pro Woche Besprechungen in den Kanzleiräumen in unserem Haus stattfinden. Wenn mein Mann tagsüber zu Hause ist, arbeitet er meistens in den Kanzleiräumen, fallweise kommt auch die Sekretärin zu uns ins Haus, um mit meinem Mann zu arbeiten. Ich selber habe gerade zu Wochenende oder in den späten Abendstunden die Herrschaften mit Getränken und Imbiss versorgt.

Private Gäste und Freunde kommen zu uns ins Wohnzimmer im Parterre. Angesichts der großen Reisetätigkeit meines Mannes ist dies allerdings selten.

Der Empfang der Klienten meines Mannes in unserem Haus erfolgt meistens am Parkplatz, von dort werden sie zum Lift geführt, der sie zu den Kanzleiräumlichkeiten im letzten Stock bringt.

Mein Mann hat mir wiederholt aufgetragen, über diese Besprechungen und deren Teilnehmer absolutes Stillschweigen zu bewahren. Mein Mann beschäftigt Personal, das dafür sorgt, dass die Kanzleiräumlichkeiten regelmäßig sauber gemacht werden. Um die Instandhaltung der Kanzleiräumlichkeiten und Bereitstellung der entsprechenden Bewirtungen kümmere ich mich.“

Anlässlich der Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 wies Dr. Schuster als aktueller steuerlicher Vertreter des Bw. bezüglich der Kanzleiräumlichkeiten in K-Gasse darauf hin, dass sich diese seiner Ansicht nach nicht im Wohnungsverband befinden würden, da dies voraussetzen würde, dass die genannten Räumlichkeiten tatsächlich dem Wohnen dienen würden. Es seien aber ausdrücklich getrennte Räumlichkeiten im Zuge der Bauführung von seinem Mandanten geschaffen worden.

Ferner scheine das Finanzamt nicht sehr von seiner Rechtsansicht überzeugt zu sein, weil es den Akt trotz länger zurückliegendem Prüfungsabschluss nicht an das - trifft die Rechtsansicht der Betriebsprüfung zu - zuständige Finanzamt K. -/-/-- abgetreten habe. Was die Räumlichkeiten in der C-Str. anlange, so sei erwähnenswert, dass der Mandant über einen Kanzleipartner, und zwar Mag. Aa, verfüge; dieser habe im Wesentlichen die Räumlichkeiten an diesem Ort benutzt.

Der Bw. arbeite nicht regelmäßig an einem bestimmten Ort; er arbeite viel außer Haus, reise viel und pflege Kontakte.

Dem Gesagten konterte die Amtsvertreterin Gürschka:

Betreffend der Tatsache, dass bislang der Akt nicht wieder an das Finanzamt K. -/-/-- rückabgetreten worden sei, sei auszuführen, dass dies eben wegen des offenen Berufungsverfahrens bislang nicht erfolgt sei.

Soweit Fragen des Arbeitszimmers angesprochen würden, sei darauf hinzuweisen, dass der Bw. sehr wohl in der C-Str. über eine Kanzlei verfügt habe und verfüge, die mit der nötigen Infrastruktur ausgestattet sei. Es möge wohl zutreffen, dass eine Sekretärin gelegentlich bzw. im Bedarfsfall für Agenden, die am K-Gasse durchgeführt würden, zur Verfügung stehe; dies ändere aber nichts daran, dass das Archiv und die gesamte Infrastruktur sich überwiegend in der C-Str. befinde.

Dr. Schuster ergänzte, dass das Archiv teilweise in der C-Str., teilweise am K-Gasse geführt werde.

Abschließend beharrte die Amtsvertreterin auf der Ansicht des Finanzamts, dass das Arbeitszimmer sowohl einkommensteuerlich, als auch umsatzsteuerlich nicht anzuerkennen

sei, weil die Betriebsprüfung bereits schlüssig die betriebliche Notwendigkeit des Arbeitszimmers verneint habe und es sich deshalb bei diesen Aufwendungen um gemäß § 20 EStG nicht absetzbare Kosten der Lebensführung handle und diese Betrachtung auch für den Bereich der Umsatzsteuer durchschlage.

Zur Abrundung des Sachverhalts im gegenständlichen Punkt sei auf die Ausführungen sowohl des steuerlichen Vertreters, als auch der Betriebsprüferin zum im Berufungsverfahren thematisierten Punkt „Schlussbesprechung“ insoweit, als diese Bezug zur Kostenposition „Arbeitszimmer“ hatten, verwiesen.

rechtliche Würdigung

a) Zuständigkeit des Finanzamts

Gemäß § 119 Abs. 1 leg. cit. sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 1999, 93/17/0313, bedeutet Offenlegen", der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Dezember 1983, 82/15/0166). Dem Abgabepflichtigen kann dabei unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Mai 1969, 27/68; E 8. Mai 1973, 844/71).

Vor diesem Hintergrund vermochte die mit der Berufung thematisierte "Zuständigkeit" des Finanzamts zur Erlassung der angefochtenen Bescheide die Aufhebung der angefochtenen Bescheide nicht zu begründen, weil der Bw. mit den abgegebenen Abgabenerklärungen beim Finanzamt den Irrtum herbeigeführt hatte, für die Streitjahre die für den Bw. zuständige Abgabenbehörde zu sein. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde das dem Finanzamt mit

den Abgabenerklärungen vermittelte Bild einer objektiven Kontrolle zugänglich und mit den angefochtenen Bescheiden, die das Finanzamt auf der Grundlage des abgabenbehördlichen Prüfungsergebnisses erlassen hatte, berichtigt. Dem Finanzamt K. -/-/- war zum Zeitpunkt der Beschwerdeerlassung seine Zuständigkeit jedenfalls noch nicht bekannt, weshalb gemäß § 73 BAO die Zuständigkeit des Finanzamts 00/00/00 zurecht gegeben war.

Es waren daher die Berufungen im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

b) Arbeitszimmer

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 in den Fassungen des BGBl. Nr. 201/1996, Nr. 128/1997 Nr. 79/1998, Nr. 28/1999 bzw. Nr. 106/1999 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. 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. Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer des Bw. in dessen Haus gelegen ist, ist unstrittig.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. April 2007, 2004/13/0025, ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. für viele die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052). Der Mittelpunkt der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Kanzlei oder Praxis ist nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 20 Tz. 104/6).

Für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung, das in Rede stehende Arbeitszimmer bilde nicht den Mittelpunkt der vom Bw. ausgeübten beruflichen Tätigkeit in den Streitjahren, war entscheidend, dass aufgrund des Gesamtbildes die Wahrscheinlichkeit des materiellen Schwerpunkts der rechtsanwaltlichen Tätigkeiten in der Kanzlei in K. O höher als im häuslichen Arbeitszimmer war.

An Indizien dafür seien der Schriftkopf mit der Kanzleiadresse C-Str. 0, das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 01.. Jänner 20.., 20../00/0000, mit dem die Beschwerde des A&F GmbH in BU, vertreten durch den Bw., Rechtsanwalt in K. O, C-Str. 0, dieser vertreten durch MMag. K.B., Rechtsanwalt, ebendort, gegen den Bescheid der ----- Landesregierung vom 24. Dezember 20.., Zl. BauR-0...../-20.. -Ka/Vi, betreffend einen Beseitigungsauftrag (mitbeteiligte Partei: Stadtgemeinde BU, vertreten durch den Bürgermeister), als unbegründet abgewiesen wurde, sowie die im Zuge des

Betriebsprüfungsverfahrens gesichteten Meldedaten bei der Sozialversicherungsanstalt genannt, weil der Bw. bei der Anmeldung des Personals gemäß dem ASVG an der Kanzleiadresse in K. O., die nachfolgend zitierten Bestimmungen des § 30 ASVG BGBl. Nr. 189/ 1955 in der Fassung des BGBl. I Nr. 30/1998 zu beachten hatte:

„(1)	<i>Die örtliche Zuständigkeit der Gebietskrankenkassen richtet sich, soweit in den Abs. 3 bis 5, im § 11 Abs. 2 und im § 16 Abs. 5 nichts anderes bestimmt wird, nach dem Beschäftigungsort des Versicherten, bei selbständig Erwerbstätigen nach dem Standort des Betriebes bzw. in Ermangelung eines solchen nach dem Wohnsitz. (BGBl. Nr. 31/1973, Art. I Z 20 lit. b) - 1.1.1974; (BGBl. Nr. 704/1976, Art. I Z 18) - 1.1.1977; (BGBl. Nr. 201/1996, Art. 34 Z 12) - 1. 5. 1996.</i>
(2)	Beschäftigungsort ist der Ort, an dem die Beschäftigung ausgeübt wird. <i>Wird eine Beschäftigung abwechselnd an verschiedenen Orten ausgeübt, aber von einer festen Arbeitsstätte aus, so gilt diese als Beschäftigungsort. Wird eine Beschäftigung ohne feste Arbeitsstätte ausgeübt, so gilt der Wohnsitz des Versicherten als Beschäftigungsort. Der Beschäftigungsort von Hausgehilfen, die beim Dienstgeber wohnen, ist der Wohnsitz des Dienstgebers. Hat der Dienstgeber mehrere Wohnsitze, so ist der Wohnsitz maßgebend, an dem der Dienstgeber den überwiegenden Teil des Jahres verbringt.</i>
(3)	...“

§ 41 ASVG BGBl. Nr. 189/1955, welcher die Form der Meldungen bestimmt, lautet:

„(1)	<i>Die Meldungen nach § 33 Abs. 1 und 2 sowie nach § 34 Abs. 1 sind mittels elektronischer Datenfernübertragung in den vom Hauptverband festgelegten einheitlichen Datensätzen (§ 31 Abs. 4 Z 6) zu erstatten.</i>
(2)	<i>Die Anmeldung hat jedenfalls zu umfassen:</i>
1.	<i>die Dienstgeberkontonummer;</i>
2.	<i>Familienname, Vorname(n) und Versicherungsnummer bzw. Geburtsdatum des Beschäftigten;</i>
3.	Ort und Tag der Beschäftigungsaufnahme;
4.	<i>die Art der Versicherung.“</i>

Der Umstand, dass der Bw. über eine kleine Kanzlei, d. h. über einen anderen Arbeitsraum in den Streitjahren verfügt hatte, machte das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer zwangsläufig nicht zum Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit, wenn das „Atelier“ für Konsultationsgespräche außerhalb der Kanzlei in K. O., Verwendung gefunden haben soll. Ist die Kanzlei in K. O., im Vergleich zum Haus in K. 00., näher beispielsweise beim Justizpalast (Wien 1, Schmerlingplatz 1), dem Justizzentrum (Wien 3., Marxergasse 1A), dem Verfassungs-/ Verwaltungsgerichtshof (Wien 1, Judenplatz 11), der Sitzadresse der

seinerzeitigen Zentralen der CA/BV und Bank Austria gelegen, so sprach die als Folge deren zentraler Lage leichtere Erreichbarkeit der Kanzlei, also der Standort-/ Lagevorteil der Kanzlei (und deren Fortbestand auch nach Bezugsfertigkeit des Dachgeschossausbaus) für den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw. an der in Rede stehenden Adresse in K. O. D.V..

Weder die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufung/Gegenäußerung zur Berufung abgegebenen Stellungnahme der Bp, noch die nachfolgend zitierten Erklärungen des Hausbesorgers bzw. der Ehegattin des Bw., beide vom 26. April 2004, indizierten das Dachgeschoß als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw..

„Der Unterzeichnete U. V. , ... ist seit 1.10.1993 im Hause K. 00, K-Gassegasse 08/15 (Bw.) als Hausbesorger beschäftigt und wohnt auch dort.

Bis auf wenige Wochen, die ich urlaubshalber außer Haus verbringe, habe ich, teils aus beruflichen Gründen, teils aufgrund der Lage meiner Wohnung nahezu sämtliche Besucher im Auge. Insbesondere auch, wenn beispielsweise Klienten oder Chauffeure von Klienten des Bw. bei Anfahrt anrufen, damit ich Ihnen das Einfahrtstor öffne, damit sie innerhalb des Areals uneingesehen aus- und einsteigen können. Abgesehen davon fällt es in mein Aufgabengebiet, die technischen Anlagen ständig unter Beobachtung und Kontrolle zu halten, weil beispielsweise Glühlampen ausgewechselt werden müssen, Lifttüren quietschen, WC-Lüftungen versehentlich nicht ausgeschaltet sind, Fenster nach kurzen Lüftungen im Winter versehentlich offen bleiben, kleinere Erhaltungs- oder Reparaturarbeiten vorzunehmen sind u. v. m.

Aus all diesen Gründen kann ich mit Sicherheit angeben, dass das Ehepaar Dr. W..., die Alleinbewohner des Hauses, die Büroetage im letzten Stock niemals privat benutzt haben, im Gegenteil, es sind beide besonders darauf bedacht - offenbar aus Gründen ihrer privaten Ungestörtheit - diese Trennung scharf durchzuhalten. Ich habe schon beobachtet, dass mehrere Leute, die ich z.T. aus Medien kennen, zu Sitzungen in die oberste Etage entweder von mir im Lift oder vom Bw. hinaufgeführt und auch auf die gleiche Weise wieder „heruntergeschleust“ wurden, um den privaten Wohnbereich (Parterre und erster Stock) Tag und Nacht von der beruflichen Tätigkeit des Bw. und den entsprechenden Klientenbesuchen getrennt zu halten.“

„Ich, T. W..., geborene A....., geb. 01.01.19.., bin die Ehefrau des Bw. und wohne mit ihm im gemeinsamen Haushalt in K. 00, K-Gassegasse 08/15. Wir haben die Konzipierung und Planung des Hauses nach Erwerb des Grundstückes und Demolierung eines Altbaues gemeinsam vorgenommen. Es war meines Gatten berufliche und meine persönliche Vorgabe an die Planer und Bauausführenden, das oberste Geschoss als Anwaltsbüro so zu konzipieren, dass eine absolute Trennung vom privaten Bereich möglich und gegeben ist. Die beruflichen und privaten Gründe hierfür sind wohl ohne besondere Erklärung selbstredend.

Dies geschah auch und diese Trennung wird seither konsequent durchgezogen. Eine private Nutzung des Obergeschosses erfolgt nicht. Nicht selten erfolgt die Nutzung des Bürogeschosses in einem zeitlich nahezu exzessiven Ausmaß beruflich, dann werde ich z.B. spät nachts von meinem Mann gebeten, Kaffee für einige Sitzungsteilnehmer hinaufzuservieren oder Aschenbecher auszuleeren. Meist sind mir die Teilnehmer solcher Besprechungen als Persönlichkeiten des öffentlichen oder wirtschaftlichen Lebens bekannt."

Anstatt den Dachgeschossbau als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw. nachzuweisen vermittelten die beiden Bestätigungen in Verbindung mit den am 18. September 2008 protokollierten Ausführungen des Zeugen V. das Bild der Tätigkeit des Hausbesorgers anlässlich des Besuchs von Gästen, deren Gesprächen mit dem Bw. die Ehefrau fernblieb, wenn sie nicht spät nachts vom Bw. gebeten wurde, Kaffee zu servieren und Aschenbecher auszuleeren.

Das Schreiben der Ehegattin des Bw., mit dem diese ihr schon im Bauplanungsstadium (!) vorhandenes, vorrangiges Interesse am Schutz der eigenen Privatsphäre klar und deutlich zum Ausdruck gebracht hatte, war der Beweis für den Bestand von räumlich getrennten Sphären im Haus, von denen das (Arbeits-)Zimmer in die Sphäre des Bw. fiel. Allein die Erklärung der Ehegattin, derzufolge die Nutzung des Bürogeschosses in einem zeitlich nahezu exzessiven Ausmaß beruflich nicht selten erfolgt, war nicht ausreichend, die Annahme, das „Arbeitszimmer“ im Dachgeschoss wäre tatsächlich Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit ihres Ehegatten in den Streitjahren gewesen, zu begründen, wenn es dem Bw. in örtlicher Hinsicht in den Streitjahren möglich gewesen war, seine beruflichen Aktivitäten von einer außerhalb seines Hauses gelegenen Kanzlei zu entfalten.

Obwohl die Ehepartnerin des Bw. sowohl mit der oben zitierten, als auch mit der von Dr. Schuster im Berufungsverfahren nachgereichten schriftlichen Erklärung die Behauptung des Bw. in der Berufung, anlässlich der Errichtung des Hauses ein Stockwerk ausschließlich für Büro Zwecke geplant zu haben, bekräftigt hatte, war diese Bestätigung mit den Angaben des Mag. Arch. Hannes X., 1... K., B-Gasse O, als Verfasser des Bestandplans des Einfamilienhauses nicht zwingend vereinbar, wenn im Bestandplan **ein** Teil des Dachgeschosses als Atelier bezeichnet wurde.

Der Begriff „Atelier“ (aus dem französischen für Werkstatt) ist die Bezeichnung des Arbeitsplatzes beispielsweise eines Künstlers oder Fotografen, aber nicht die übliche Bezeichnung für eine Kanzlei. Gab der Zeuge Y. anlässlich dessen Zeugeneinvernahme am 16. September 2009 zur Bezeichnung „Atelier“ zu Protokoll: *„Atelier, dieser Begriff ist ein dehnbarer Begriff. In solchen Räumlichkeiten kann musiziert, Hobbymalen, alles gemacht werden. Alles ist dort möglich.“*, so war von der Mehrdeutigkeit des Begriffs „Atelier“ auf die Errichtung eines geplanten Mehrzweckraums im Dachgeschoss zu schließen. Hatte der Bw.

seine Kanzlei in K. O., nach der Errichtung des „Ateliers“ nicht aufgegeben, sondern fortgeführt, so sprachen die nachfolgend zitierten Aussagen des von der Ehegattin des Bw. angestellten Zeugen V. vom 18. September 2008 bloß für eine gelegentliche Nutzung des „Ateliers“ für rechtsanwaltliche Tätigkeiten des Bw. und daher für den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. an der in Rede stehenden Adresse in K. O., :

„Die Hausbesuche sind unregelmäßig. In einem Monat ist ein Hausbesuch. In anderen Monaten ist wieder keine Besprechung, da ist der Bw. wieder in seinem Büro oder bei Dr. Sz. oder bei anderen Klienten (?). ... Betreffend Auslandsaufenthalte kann ich nur sagen: Ich höre, dass es Geschäftsreisen gibt. In solchen Fällen ist Dr. W. ein bis zwei Tage ortsabwesend.“

Die obigen Ausführungen des Zeugen fanden Deckung in dessen Antwort auf die Frage des Referenten, wie der Tagesablauf des Bw. in den Streitjahren gewesen sei:

*„Meistens fährt er **um ca. 7:15 Uhr** in das Büro in der C-Str.; hat er Besprechungen in K. 00., bleibt er dort oben und wartet bis irgendwer aufmarschiert. Wenn der Bw. wegfährt, arbeite ich im Garten. Ich mache meine Arbeit. Sagt er, ich fahre ins Büro, kommt er den ganzen Tag nicht zurück, außer er trifft sich für Besprechungen. Die **Rückkehrzeit** ist verschieden, **meistens zwischen 18:00 Uhr und 20:00 Uhr**. Einmal früher, einmal später.“*

Wider den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im Mehrzweckraum sprach des weiteren auch die Ungewöhnlichkeit der Ausführung des Bw., derzufolge die Klienten weder ein Kanzleischild, noch ein Briefpapier und schon gar nicht die bei der Sozialversicherung gemeldete Anschrift der Sekretärin interessiere, in Verbindung mit der Bestimmung des § 11 UStG 1994 (Rechnungskriterien) insofern, als sie für eine Stammklientel des Bw. sprach, die entweder keine zum Vorsteuerabzug im Sinn des § 12 UStG 1994 berechtigende Umsätze tätigt, oder auf die Ausfertigung von Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 generell verzichtet. Ist für ein Verhältnis zwischen einem Rechtsanwalt und dessen (Stamm-) Klienten charakteristisch, dass es von einem besonderen Vertrauen des Mandanten in die Fähigkeiten des rechtsfreundlichen Vertreters geprägt ist, dem eine Verschwiegenheitspflicht gegenübersteht (siehe § 171 Abs. 1 lit. c bzw. Abs. 2 BAO), so war das Verhalten des Bw., wenn er beispielsweise den Sohn von Dkfm. R. in einer Causa unentgeltlich vertreten hatte, zwar allgemein verständlich, vermochte jedoch nicht, das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs dieser Kosten zu durch diese Kosten bedingten Einnahmen offen zu legen. Aufgrund der zwischen Klienten und deren Rechtsanwälten üblicherweise vorhandenen Vertrauensverhältnisse war der Vorteilscharakter des vom Bw. ins Treffen geführten „Vorteils“ des Büros in K. 00., demzufolge Fahrzeuge unbemerkt in die Garage fahren könnten und direkte Besprechungen mit prominenten Personen geführt werden könnten, für den

Unabhängigen Finanzsenat nicht glaubhaft, weil der Bw. - wie bereits oben ausgeführt - den Kanzleibetrieb an der Adresse in K. O., nach Bezugsfertigkeit des Dachgeschosses in K. 00., fortgeführt hatte, ohne für den Nachweis dafür, das „Atelier“ wäre tatsächlich Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw. in den Streitjahren gewesen, Vorsorge getroffen zu haben. Dies hätte eine Berufungsentscheidung im Sinne der Berufungen erfordert, weil der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen ist; im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird. Werden Angestellte am Ort der Beschäftigungsaufnahme angemeldet, so sprach das Vorbringen des Bw., zwar das Personal am Standort der Kanzlei angemeldet, jedoch Dienstleistungen der Frau N.N. an der in Rede stehenden Adresse am K-Gasse in Anspruch genommen zu haben, für den höheren Grad an Wahrscheinlichkeit dessen, dass der Bw. die Räumlichkeiten für Konferenzgespräche nur gelegentlich genutzt hatte, wenn Besprechungen an Wochenenden und in der Nacht „unter Verwendung des Personals“ ebenso wie auch im Ausland abgehalten worden waren.

Was die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Gegenäußerung betrifft, vermochten auch diese nicht den Mangel an Beweisen für die Darstellung des in Rede stehenden Dachgeschosses als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw. in den Streitjahren zu ersetzen. Zu den Ausstattungsgegenständen sei bemerkt, dass ein Fernsehgerät kein Arbeitsmittel (Aufteilungsverbot) ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Seite 646, Tz 68). Eine Couch ist ein beweglicher Gegenstand, deren Lage im Raum ohne Veränderung der Substanz änderbar ist. Das Gleiche gilt für vier Fauteuils um einen kleinen Tisch, acht Sessel um einen größeren Tisch, einen Sessel hinter einem Schreibtisch und die „zwei spartanischen Sitzgelegenheiten zur Bedienung der Telekommunikationsgeräte und Schreibgeräte“ im Sekretariat. Die Annahme, dass auf solchen Sitzmöglichkeiten Klienten aus der Gruppe „Möbelstücken, Mangern, Kaufleuten, Wirtschaftstreuhandern,“ aktuelle Ereignisse aus Wirtschaft und Politik (z.B. Nachrichten, Börsenkurse) verfolgen wollen und müssen“ ist nahezu unwahrscheinlich, weil einerseits Börsen beispielsweise in Österreich und in Deutschland spätnachts und an Wochenenden geschlossen haben, andererseits die Klienten, soweit bekannt, bestimmende Kraft in der österreichischen Politik waren/sind (vgl. die Übernahme der AA/-- durch die DC, an der u. a. der spätere Kanzler Helmut K.... beteiligt war).

Die örtlich wechselnde Betätigung beispielsweise von Frau N.N. als Sekretärin an der in Rede stehenden Adresse in K. 00., machte diese Adresse noch nicht zum Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw., weil die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers darin liegt, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der Lebenserfahrung vielfach

nahe liegt. Von der Behörde ist aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung nur schwer zu erbringen, weil ein solcher Nachweis Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordern würde. Aus diesem Grund bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen bildet (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Mai 1999, 98/15/0100).

Außer Streit steht die Zeugenaussage des Architekten Y., dieser nach der Begriff Atelier „*ein dehnbarer Begriff ist. In solchen Räumlichkeiten kann musiziert, Hobbymalen, alles gemacht werden. Alles ist dort möglich.*“ Auch wenn der Bw. gedacht haben mochte, im Dachgeschoß auch einen Büroraum einzurichten, sollte das Haus primär die Funktion eines Einfamilienhauses erfüllen.

Für diese primäre Funktion sprach das offensichtliche Desinteresse des Bw. an einer zeitnahen Kanzleieröffnung, somit wider den beruflichen Schwerpunkt des Bw. an der Örtlichkeit in K. 00., wenn die Unstimmigkeiten zwischen dem Bw. und dem als Zeuge einvernommenen Architekten Folge vielfacher Änderungswünsche waren, mit denen Bauzeitverzögerung verbunden waren, das Dachgeschoss zum Zeitpunkt des Ausscheidens des Architekten Y. - 1993 - nicht bezugsfähig war und die Antwort des Hausmeisters auf die Frage des Referenten, wer die Entscheidungen im Haus - der Bw. oder dessen Ehefrau - treffe, lautete: „*Der Bw. hat ungefähr gesagt: Für das Haus ist die Frau zuständig.*“ Kann in den Räumlichkeiten eines Ateliers musiziert, Hobbymalen, alles gemacht werden, so traf den Bw. dadurch, dass er als Widmungsbestimmung des Dachgeschosses den dehnbaren Begriff Atelier akzeptiert hatte (was aus der Übernahme der Zweckwidmungsdaten durch den Nachfolgearchitekten des Mag. Y. zu folgern war), ohne für Beweise zum Thema Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit in K. 00., K-Gassegasse 08/15, Vorsorge getroffen zu haben, der damit verbundene einkommensteuerrechtliche Nachteil.

Einen solchen Beweis stellte das mit 1. Oktober 2008 datierte Schreiben der Ehegattin des Bw. nicht dar, wenn Teile des Textes dieses Schreiben lauten: „*Ich bin nicht immer zu Hause, wenn Klienten in den K-Gasse kommen, weiß aber, dass zwei bis dreimal pro Woche Besprechungen in den Kanzleiräumen in unserem Haus stattfinden. ... Private Gäste und Freunde kommen zu uns ins Wohnzimmer im Parterre. Angesichts der großen Reisetätigkeit meines Mannes ist dies allerdings selten.*“

Diese Textteile standen in einem unauflösbaren Widerspruch zu der - wenige Tage zuvor - am 18. September 2008 protokollierten Antwort des Hausmeisters V. auf die Frage nach dem Tagesablauf des Bw. in den Streitjahren:

„Meistens fährt er um ca. 7:15 Uhr in das Büro in der C-Str.; hat er Besprechungen in K. 00., bleibt er dort oben und wartet bis irgendwer aufmarschiert. ...Sagt er, ich fahre ins Büro, kommt er den ganzen Tag nicht zurück, außer er trifft sich für Besprechungen. Die Rückkehrzeit ist verschieden, meistens zwischen 18:00 Uhr und 20:00 Uhr. Einmal früher, einmal später. ... Die Hausbesuche sind unregelmäßig. In einem Monat ist ein Hausbesuch. In anderen Monaten ist wieder keine Besprechung, da ist der Bw. wieder in seinem Büro oder bei Dr. P... oder bei anderen Klienten. ... Betreffend Auslandsaufenthalte kann ich nur sagen: Ich höre, dass es Geschäftsreisen gibt. In solchen Fällen ist der Bw. ein bis zwei Tage ortsabwesend.“

Bei Vergleich des Aussagegehalts der beiden Darstellungen war jener des Hausmeisters ein höheres Maß an Beweiskraft zuzusprechen, weil der Hausmeister Angestellter der Ehegattin des Bw. war und als Zeuge unter Hinweis auf die strafrechtliche Folgen einer falschen Zeugenaussage Angaben zum nach außen hin ersichtlichen Arbeitsverhalten des Bw. in den Streitjahren gemacht hatte, die mit den anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung protokollierten Angaben des steuerlichen Vertreters, diesen nach der Bw. nicht regelmäßig an einem bestimmten Ort arbeite, viel außer Haus arbeite, viel reise und Kontakte pflege, vereinbar waren.

Aus Mangel an stichhaltigen Beweise dafür, dass der Dachgeschossbau Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Rechtsanwalt in den Streitjahren gewesen war, waren die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 im gegenständlichen strittigen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

4) Transportkosten (Tz 20 PB)

Unter Tz 20 PB wurde festgestellt, dass es sich bei dem in der Kanzlei befindlichen Samovar um ein antikes, religiöses Relikt mit unbekannt hohem Wert handle, das sich im zivilrechtlichen Eigentum der Schwiegertochter befinde und eine Leihgabe an den Bw. sei. Es handle sich daher nicht um Betriebsvermögen. Die damit in Zusammenhang stehenden Transportkosten in Höhe von S 75.572,40 zuzüglich S 928 Umsatzsteuer im Jahr 1998 könnten gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 mangels betrieblicher Veranlassung in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b leg. cit. nicht anerkannt werden. Da die Leistung nicht für das Unternehmen ausgeführt worden sei, sei die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig. Auf Tz 13 PB sei hingewiesen.

Den obigen Ausführungen wurde in der Berufung entgegnet: Der Samovar stehe in dem einzigen Raum (C-Str.), den die Betriebsprüfung als betriebsbedingt zur Kenntnis nehme. Neu sei dabei die Auffassung, wonach Betriebsausgaben nur dann anzuerkennen seien, wenn sie im Zusammenhang mit Gegenständen des Betriebsvermögens stünden. Mit der gleichen

Begründung "hätte" die Betriebsprüfung auch den Mietaufwand für die C-Str. hinzurechnen müssen, da auch dieser Raum nicht zum Anlagevermögen gehöre. Der Büroraum in der C-Str. werde samt allen Einrichtungsgegenständen ausschließlich betrieblich und nicht privat genutzt.

Mit der Stellungnahme der Betriebsprüferin wurde den Ausführungen des Bw. im gegenständlichen Punkt erwidert: Der Begriff Betriebsvermögen sei nicht gleichbedeutend mit dem Begriff Anlagevermögen. Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entscheide auch über die Zuordnung der mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Einnahmen und Aufwendungen. Die Tatsache, dass ein Gegenstand sich in betrieblichen Räumen befinde, bedeute nicht gleichzeitig, dass dieser Gegenstand auch zum Betriebsvermögen gehöre.

In diesem Fall sei von der Bp nach umfangreichen Erhebungen festgestellt worden, dass es sich um eine Leihgabe an den Bw. handle. Dies gehe unter anderem auch aus dem Schriftverkehr zwischen dem Bw. und der mit dem Transport betrauten Fa. XY hervor: *"Der Samovar ist das Geschenk des Hr. H. an seine Tochter, Mrs. J. W., geborene H., amerikanische Staatsbürgerin, wohnhaft in WV und New York. Da sie aus persönlichen Gründen die Aufstellung dieses Objektes im Hause ihres Schwiegervaters, d.h. in meinem Haus in K., wünscht."*

Bei diesem Samovar handle es sich daher keinesfalls um Betriebsvermögen.

Da sich dieser antike Samovar aufgrund seiner Beschaffenheit auch nicht für die betriebliche Nutzung innerhalb eines Büros eigne und kein typischer Einrichtungsgegenstand eines Büros sei, sei davon auszugehen, dass dieser Samovar allenfalls repräsentative Zwecke erfülle, welche wiederum zu nicht absetzbaren Aufwendungen führen.

Die mit dem Samovar in Zusammenhang stehenden Transportkosten in Höhe von S 75.572,40 zuzügl. S 928 USt könnten gemäß § 4 Abs. 4 mangels betrieblicher Veranlassung in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b nicht anerkannt werden.

Den obigen Ausführungen wurde in der Gegenäußerung gekontert:

Hier bestehe ein Verständnisproblem: Einerseits stelle die Betriebsprüfung richtig fest, dass es sich bei dem Samovar um eine Leihgabe handle, d.h., dass er nicht im Eigentum des Bw. (sei es Privat- oder Betriebsvermögen) stehe. Andererseits setze sich die Betriebsprüfung kritisch mit der Frage auseinander, ob ein Gegenstand, der sich in den betrieblichen Räumen befinde, deswegen automatisch zum Betriebsvermögen gehöre oder nicht. Hier fehle der logische Konnex. Dass aber ein antiker Samovar, der sich im Kanzleiraum befinde, nicht für private Teeparties verwendet werde, dürfe unterstellt werden. Ausgaben in diesem Zusammenhang könnten daher denkmöglich nur Betriebsausgaben sein.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 gab der steuerliche Vertreter zum gegenständlichen Streitpunkt unter dem Schlagwort „Samowar“ zu Protokoll, es sei zwar zutreffend, dass es sich hierbei um eine Leihgabe handle, jedoch liege ein Gegenstand vor, der, vergleichbar einem aus Eigenmitteln erworbenem Bild, der Ausschmückung der Kanzlei diene. Da somit der Rechtstitel der Benutzung nicht von Bedeutung sein könne, sei für den steuerlichen Vertreter nicht nachvollziehbar, warum „nicht auch die Transportkosten für diesen Gegenstand nicht als Betriebsausgaben anerkannt bzw. die Vorsteuern gewährt werden.“

Dem Gesagten konterte die Amtsvertreterin: Die Betriebsprüfung habe die Nichtanerkennung der Aufwendungen darauf gestützt, dass schon dem Rechtsgrund des Erwerbes eine private Veranlassung zugrunde gelegen sei, da die Schwiegertochter des Bw. ausdrücklich gewünscht habe, der Gegenstand möge in K. aufgestellt werden.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Ein Samowar ist eine russisch-türkische Teemaschine, die aus einem mit Holzkohle oder auch elektrisch beheizten (kupfernen) Kessel besteht und einen Ablasshahn besitzt. Der klassische russische Samowar wird vorwiegend in der Stadt Tula hergestellt. Wörtlich übersetzt bedeutet "samo" = "selbst" und "war" = "kocht", also handelt es sich um einen "Selbstkocher".

Der Samowar selbst ist ein großer, optisch ansprechender Wasserkocher. Der eigentliche Tee (meist indischer Schwarztee) wird in einer kleinen Kanne als Konzentrat hergestellt, das heißt, man nimmt eine große Menge an Teeblättern bei relativ wenig Wasser. Den trinkbaren Tee erhält man, indem man eine kleine Menge Teekonzentrat mit dem heißen Wasser aus dem Samowar verdünnt.

Aus dem Arbeitsbogen war ein an die Fa. ABCDP adressiertes Schreiben des Bw. vom 8. Jänner 1998 ersichtlich, das nachfolgend zitierte Textteile enthielt:

„Der Samowar ist das Geschenk des Herrn H. an seine Tochter ..., wohnhaft in WV und New York. Da sie aus persönlichen Gründen die Aufstellung dieses Objektes im Hause ihres Schwiegervaters, d.h. in meinem Haus in K. wünscht, erfolgte die Übersendung über ihre Anweisung an mich.“

Eine Leihe ist die auf einem Vertragsschluss basierende unentgeltliche Überlassung einer Sache für eine bestimmte Zeit. Obwohl der im Kanzleiraum befindliche Samowar ein antikes religiöses Relikt sein soll, der auf Wunsch der Schwiegertochter des Bw. im Haus des Schwiegervaters aufgestellt hätte werden sollen, wurde der leihweise überlassene Gegenstand an die im Schreiben vom 8. Jänner 1998 ersichtliche Adresse zugestellt. Da die

Transportkosten Folge einer privat veranlassten Leihgabe waren, also ihre Ursache in der Privatsphäre hatten und die Zustelladresse nicht die Wohnsitzadresse des Schwiegervaters war, war der Bestand eines unmittelbaren Zusammenhanges der durch den Transport der Leihgabe bedingten Kosten zur beruflichen Sphäre nicht mit hinreichender Sicherheit festzustellen.

Es war daher die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 auch im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

5) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) 1997

Mit dem mit 12. Dezember 2003 datierten Einkommensteuerbescheid 1997 wurde gem. § 295 Abs. 1 BAO jener Bescheid vom 2. März 2001 abgeändert, mit dem das Finanzamt den Ersteinkommensteuerbescheid 1997 gem. § 295 Abs. 1 BAO geändert hatte. Als Begründung für die Aufhebung dieses Bescheids vom 12. Dezember 2003 führte S. Fl. als Steuerberater des Bw. vom 16. Jänner 2004 in der Berufung ins Treffen:

Der angefochtene Bescheid sei nach Abschluss einer Betriebsprüfung bei der I. II Liegenschafts- und Mobilienvermietungsgesellschaft m.b.H. & Mitgesellschafter ergangen. Inhaltsgleiche Feststellungsbescheide seien an den Geschäftsherren als auch die still Beteiligten adressiert worden. Der Geschäftsherr, die I. II Liegenschafts- und Mobilienvermietungsgesellschaft m.b.H. habe mit ausführlicher Begründung gegen den Feststellungsbescheid berufen. Auf die Begründung dieser Berufung werde verwiesen. Zu einem späteren Zeitpunkt werde allenfalls eine ergänzende Berufung nachgereicht.

Mit dem mit 19. Jänner 2004 datierten Ergänzungsschreiben des steuerlichen Vertreters zu den Berufungen gegen die Steuerbescheide laut Betriebsprüfung vom 26. November 2003 und gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 16. Jänner 2004 wurde dem Finanzamt eine Kopie der Berufung der KPMG vom 30. Dezember 2003 gegen den Nichtfeststellungsbescheid des Finanzamts für den 1. Bezirk der I. II Liegenschafts- und Mobilienvermietungsgesellschaft m.b.H. & Mitgesellschafter übermittelt.

Auf die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1997 folgte der Vorlageantrag vom 5. März 2004, demzufolge das Finanzamt die Abweisung der Berufung unter Hinweis auf § 252 BAO damit begründe, dass ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass der dem Bescheid zugrundeliegende Feststellungsbescheid unzutreffend sei.

Die Betriebsprüfung und das Finanzamt würden die I. II Liegenschafts- und MobilienvermietungsgmbH & Mitges. nicht als Personengesellschaften anerkennen. Der Bescheid darüber sei der GmbH zugestellt worden, die dagegen berufen habe. Die Berufung sei dem Finanzamt in Kopie übermittelt worden.

Da der Bw. keine Möglichkeit habe, gegen den an die GmbH gerichteten Bescheid zu berufen, sei ein Rechtsmittel nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung möglich. *"Eine andere Vorgangsweise würde dem Sinn der gesetzlichen Bestimmung und der herrschenden Rechtsmeinung widersprechen (vgl. Stoll, Kommentar zur BAO 4 lit. b, Seiten 2589 und 2590 zu § 252)"*

Anlässlich der Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 gab Dr. Schuster zu Protokoll, dass der Rechtstitel, aus dem eine Änderung des Bescheides in Sachen I. erfolgt sei, irrelevant sei. Daher werde dieser Berufungspunkt außer Streit gestellt.

b) Tz 22 PB und Tz 24 PB

Unter Bezugnahme auf die Beteiligung des Bw. an der I. II GmbH und Mitgesellschafter wurde in der Tz 22 PB festgestellt: Aufgrund der bei der I. II von der Bp zu St.Nr. 01 - 000/0000 getroffenen Feststellungen (Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft) würden die bisherigen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durch Nichtfeststellungsbescheide ersetzt. Die Gewinnanteile würden daher S 0 lauten.

Mit der nachfolgenden Tabelle wurde die Erhöhung der Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb gemäß § 295 BAO wie folgt dargestellt:

	1998	1999	2000
	S	S	S
Gewinnanteil bisher	- 8.289.749,00	- 7.980.143,00	- 25.823,00
Gewinnanteil lt. Bp	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung	8.289.749,00	7.980.143,00	25.823,00

	1998	1999	2000
	S	S	S
Einkünfte aus Gw. bisher	- 8.332.669,00	- 135.272.159,00	18.432.486,00
Hinzurechnung	8.289.749,00	7.980.143,00	25.823,00
Einkünfte aus Gw lt. Bp	- 42.920,00	- 127.292.016,00	18.458.309,00

Tz 24 PB: Mit der nachfolgenden Tabelle wurde der Verlustabzug aufgrund des geänderten Gesamtbetrages der Einkünfte wie folgt berichtigt:

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Einkünfte aus s.A. bisher	118.745.487,00			
Einkünfte aus Gw. bisher	- 121.837.796,00			
Berichtigung I. II	120.392.519,00			
Einkünfte aus Gw neu	117.300.210,00			
Verlustabzug bisher		3.092.309,00	0,00	52.851.029,00
Verlustabzug lt. Bp		0,00	0,00	44.407.068,00

Den obigen Ausführungen wurde in der Berufung nach Zitierung des § 295 Abs. 1 BAO erwidert, dass sich die Betriebsprüfung bei der Hinzurechnung von Ergebnisanteilen bei der I. II GmbH und Mitges. auf Feststellungsbescheide aufgrund der Betriebsprüfung bei dieser Gesellschaft berufe.

Da bis zum Zeitpunkt der Verfassung dieser Berufung weder bei der Gesellschaft, noch bei deren steuerlichen Vertretung diesbezügliche Bescheide und der erwähnte Betriebsprüfungsbericht eingelangt seien, seien die Hinzurechnungen beim Bw. willkürlich und ohne gesetzliche Grundlagen vorgenommen worden. Auch die darauf basierenden Einkommensteuervorschreibungen in Höhe von € 721.343 seien gesetzwidrig, da keine entsprechenden Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ergangen seien.

Den obigen Ausführungen zum Vorsteuerabzug wurde in der Berufung entgegen gehalten, dass diese Korrektur aus dem gleichen Grunde rechtswidrig sei, wie die Hinzurechnungen gem. Tz 22 PB, da sie sich auf eine Mitunternehmerschaft beziehen, für die es keine entsprechenden Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gebe.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hielt die Betriebsprüferin dem Bw. im gegenständlichen Punkt vor:

Im Rahmen der wegen der o.a. Prüfungsfeststellungen notwendigen Wiederaufnahme des Verfahrens seien auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, deren Prüfung ebenfalls Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen seien, berichtigt worden. Die Berichtigung sei erforderlich gewesen, da aufgrund der bei der I. II von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen (Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft), die bisherigen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durch Nichtfeststellungsbescheide ersetzt worden seien. Die Gewinnanteile würden daher S 0,- lauten.

Die abgeänderten Bescheide der I. II St.Nr. 01-000/0000 für die Jahre 1998, 1999 und 2000 seien am 2. Dezember 2003 ergangen.

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würden abgeleitete Bescheide bereits vor Erlassung des jeweiligen Grundlagenbescheides ergehen dürfen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. August 1994, 94/16/0176, und 28. Mai 1998, 96/15/0083). § 295 BAO ordne dem Gebot der Folgeänderung somit auch Fälle unter, in denen der Grundlagenbescheid später als der Folgebescheid ergehe. Es bestehe keine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zur Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten.

Der Verlustabzug sei dem geänderten Gesamtbetrag der Einkünfte anzupassen gewesen, weshalb der Betriebsprüfung weder Willkür, noch Gesetzeswidrigkeit unterstellt werden könne.

Mit der zur Stellungnahme erfolgten Gegenäußerung konterte der steuerliche Vertreter: Die Betriebsprüfung behaupte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gemeint sei damit offensichtlich unter anderem die Beteiligung an der I. II) „*waren ebenfalls Gegenstand der Betriebsprüfung*“. Wenn dem tatsächlich so gewesen sei, habe die Betriebsprüferin diese Prüfung geheim und ohne den Bw. und/oder seiner Vertretung darüber auch nur eine einzige Andeutung zu machen, durchgeführt. Die Feststellung sei in keiner Besprechung erwähnt worden, sie sei in der Unterlage, die anlässlich der Besprechung am 4. September 2003 übergeben worden sei, nicht enthalten, die sogenannte Niederschrift enthalte keinen Hinweis darauf. Die Hinzurechnung sei erst im Bericht vorgenommen worden, also zu einem Zeitpunkt, der lange nach der Besprechung liege, die laut Betriebsprüfung die Schlussbesprechung gewesen sei. Der Grund für diese Vorgangsweise „dürfte“ der Ausweis eines höheren Mehrergebnisses sein, da durch diese Hinzurechnung der Mehrbetrag von S 1.003.838,00 um S 9.694.012 auf S 10.697.850 erhöht worden sei (Bp-Bericht Tz 27).

Die Bescheide der I. II für die Jahre 1998 bis 2000 seien nicht am 2., sondern erst am 9. Dezember 2003 ergangen. Bis zu diesem Zeitpunkt sei auch noch kein Betriebsprüfungsbericht zur I. II vorgelegen.

Das von der Betriebsprüfung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. August 1994, Zahl 94/16/0176, betreffe einen völlig anders gelagerten Fall, in dem der Verwaltungsgerichtshof zwar die Beschwerde abgewiesen, damit jedoch die Ansicht der Betriebsprüfung im Falle des Bw. nicht bestätige, sondern ihr widersprochen habe. Die Betriebsprüfung habe, ohne sich mit den Details des Verwaltungsgerichtshofurteils zu beschäftigen, zwei Sätze aus dem Zusammenhang gerissen, die ihre Ansicht nur scheinbar „*bestätigen*“. Im Fall des zitierten Erkenntnisses sei der gemeine Wert der Anteile an einer Gesellschaft mit Bescheid vom 6. Februar 1990 zum 1. Jänner 1989 festgestellt worden. Auf dieser Basis habe das Finanzamt im Zusammenhang mit einem Abtretungsvertrag vom 13. Oktober 1993 eine Rechtsgebühr vorgeschrieben. In der Berufung gegen diesen Gebührenbescheid habe der Bf. vorgebracht, beim Finanzamt seien bereits im November 1993 Erklärungen über den Wert der Anteile eingebracht worden, wobei damit zu rechnen sei, dass das Finanzamt den gemeinen Wert herabsetze. In der Entscheidung über die abgewiesene Beschwerde stelle der Verwaltungsgerichtshof folgendes fest: „*Es ist aus dem dem Abgabenrecht eigenen System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden ersichtlich, dass eine Verpflichtung der Behörde, mit der Erlassung eines abgeleiteten Bescheides bis zu Erlassung bzw. Abänderung des Grundlagenbescheides zuzuwarten, nicht*

besteht." Die Finanzbehörde habe daher, wie der Verwaltungsgerichtshof bestätige, zurecht den Feststellungsbescheid berücksichtigt, der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abtretungsvertrages vorgelegen sei und habe nicht damit zugewartet, bis es einen neuen Feststellungsbescheid gebe. Genau das Gegenteil habe die Betriebsprüfung im Fall des Bw. getan: Sie habe nämlich nicht, wie es der Verwaltungsgerichtshof bestätigt habe, die bisherigen Ergebnisfeststellungen berücksichtigt, sondern - aus Mehrergebnisgründen - Betriebsprüfungsfeststellungen hinzugerechnet, die weder in einer Schlussbesprechung erörtert worden seien, für die es keinen Bericht gegeben habe und die bescheidmäßig nicht festgestellt gewesen seien. Das zitierte Verwaltungsgerichtshofurteil enthalte keinen Hinweis darauf, dass es zulässig sei, in einem abgeleiteten Bescheid unter Hinweis auf eine andere Betriebsprüfung Hinzurechnungen vorzunehmen, Abgaben vorzuschreiben und fällig zu stellen, bei denen der Abgabepflichtige deshalb keine Prüfungsmöglichkeit habe, weil das Betriebsprüfungsverfahren bei der Personengesellschaft noch nicht abgeschlossen sei. In diesem Zusammenhang sei auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. Mai 2003, Zahl 99/15/0016 (Seite 9 der Berufung) hinzuweisen, mit dessen Kernaussagen die Vorgangsweise der Betriebsprüfung nicht in Einklang zu bringen sei.

Unter Punkt 2 ST werde unter anderem behauptet: *„Das Ermittlungsverfahren der Betriebsprüfung war, da weder weitere Unterlagen angeboten bzw. vorgelegt, noch sonstige neue Sachverhaltselemente vorgebracht wurden, beendet. Der steuerliche Vertreter brachte keine neuen Einwendungen vor, daher änderte sich nichts am bisherigen Vorbringen. In der Folge wurde der steuerliche Vertreter über das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung und die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen in Kenntnis gesetzt.“* In weiteren Ausführungen werde im Detail dargelegt, wie korrekt und den einschlägigen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung entsprechend der Prüfungsabschluss erfolgt sei.

Wie bereits erwähnt, entfalle vom Einkommensteuer-Mehrergebnis von rund S 10.700.000 ein Betrag von rund S 9.700.000, das seien über 90 % auf das Thema Beteiligung an der I. II.

Wie Stoll (BAO-Kommentar) zu § 149 auf Seite 1659 feststelle, sei der Zweck der Schlussbesprechung die abschließende und zusammenfassende Erörterung der Prüfungsfeststellungen und des Prüfungsergebnisses. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen (Seite 16 ST). Zu über 90% dieses Prüfungsergebnisses habe es während des ganzen Verfahrens einschließlich der sogenannten Schlussbesprechung keine einzige Bemerkung der Betriebsprüferin gegeben. Auch die sogenannte Niederschrift enthalte keinen Hinweis darauf. Trotzdem meine die Betriebsprüfung, auch in diesem Fall den einschlägigen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und der Dienstanweisung Betriebsprüfung über die Wahrung des Parteiengehörs entsprochen zu haben. Aus Sicht des Bw. und seiner Berater sehe es jedoch

eher so aus, als „wäre“ es der Betriebsprüfung nicht um ein objektives Prüfungsverfahren, sondern um die Mehreergebnisstatistik gegangen (Bp-Bericht Tz 27).

rechtliche Würdigung

§ 92 BAO lautet:

„(1)	<i>Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen</i>
	<i>a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder</i>
	<i>b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder</i>
	<i>c) Über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.</i>
(2)	<i>Bescheide bedürfen der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.“</i>

§ 188 BAO lautet:

„(1)	<i>Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)</i>
	<i>a) Aus Land- und Forstwirtschaft,</i>
	<i>b) Aus Gewerbebetrieb,</i>
	<i>c) Aus selbständiger Arbeit,</i>
	<i>d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.</i>
(2)	<i>Werden zusammen mit den Einkünften, für die eine einheitliche Feststellung nach Abs. 1 stattfindet, andere gemeinschaftliche Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen, verwaltet, so hat die einheitliche Feststellung auch diese anderen Einkünfte zu erfassen.</i>
(3)	<i>Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 und 2 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.</i>
(4)	<i>Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen oder wenn in den Fällen des Abs. 1 lit. b die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Eine Feststellung nach Abs. 1 lit. d hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht. Die Vorschriften des Abs. 1 finden ferner keine Anwendung bei nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wenn ihr alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.</i>

§ 190 BAO lautet:

„(1)	<i>Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.</i>
(2)	<i>Gesonderte Feststellungen sind, auch wenn sie mit der Festsetzung eines Steuermessbetrages oder mit der Abgabenfestsetzung in einem Bescheid vereinigt sind, selbständig anfechtbar.“</i>

§ 192 BAO lautet:

„In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.“

§ 246 BAO lautet:

„(1)	<i>Zur Einbringung einer Berufung ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.</i>
(2)	<i>Zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermessbescheide ist ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4, und gemäß § 194 Abs. 0 wirken.“</i>

§ 252 BAO lautet:

„(1)	<i>Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.</i>
(2)	<i>Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.</i>
(3)	<i>Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.</i>
(4)	<i>Die Abs. 1 bis 3 sind insoweit nicht anzuwenden, als der dem angefochtenen Abgabenbescheid unmittelbar oder mittelbar zugrunde liegende Abgaben-, Feststellungs-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid oder der zur Abänderung oder Aufhebung Anlass gebende Bescheid dem berufenden Haftungspflichtigen (§ 248) gegenüber nicht wirkt und der Abgabepflichtige zur Erhebung einer Berufung gegen den zugrunde</i>

liegenden oder zur Abänderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz befugt war.“

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

§ 252 Abs. 1 bis 3 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen. Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist.

a) Einkommensteuer für das Jahr 1997

Aus der dem Schreiben vom 19. Jänner 2004 beigelegten Berufung der I. II Liegenschafts- und Mobilienvermietungsgesellschaft m.b.H. & Mitgesellschafter gegen den „Nichtfeststellungsbescheid vom 2. Dezember 2003 war zu ersehen, dass dem angefochtenen Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO in Verbindung mit § 190 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 188 BAO zufolge eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 bis 2001 zu unterbleiben habe. Da Einwendungen gegen den „Nichtfeststellungsbescheid“ nur im Verfahren gegen den letztgenannten Bescheid vorgebracht werden konnten und dieser Bescheid gegen den Bw. im gegenständlichen Verfahren gegenüber wirksam geworden war, vermochte die Berufung des Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren gegen den gem. § 295 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 eine Mangelhaftigkeit dieses angefochtenen Bescheides nicht offen zu legen.

b) Einkommensteuer für die Folgejahre

Die obigen Rechtsausführungen zum Einkommensteuerbescheid 1997 gelten sinngemäß auch für die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Folgejahre.

Die obigen Ausführungen für die Streitjahre deckten sich mit den anlässlich der Berufungsverhandlung vom 15. Oktober 2008 protokollierten Ausführungen des aktuellen steuerlichen Vertreters Dr. Schuster, diesen nach der Rechtstitel, aus dem eine Änderung des Bescheides in Sachen I. erfolgt sei, irrelevant sei, weshalb dieser Berufungspunkt außer Streit gestellt werde.

6) Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000

Unter Tz 13 PB wurde die Kürzung der Vorsteuer analog zu Tz 17 bis Tz 20 PB wie folgt dargestellt:

	1998	1999	2000
	S	S	S
Vorsteuer lt. Vlg.	2.660.743,65	1.717.836,90	4.605.644,52
Kürzung lt. Tz 17	- 50.000,00		
Kürzung lt. Tz 18	- 11.500,00		- 12.000,00
Kürzung lt. Tz 20	- 928,00		
Kürzung lt. Tz 19	- 27.455,87	- 24.354,73	- 37.351,23
Vorsteuer lt. Bp	2.570.859,78	1.693.482,17	4.556.293,29

Den obigen Ausführungen wurde in der Berufung im Wesentlichen erwidert, dass laut Tz 13 PB die für das Büro in K. 00 geltend gemachten Vorsteuern mit der gleichen Begründung nicht anerkannt worden seien, mit der die Hinzurechnung bei der Ermittlung der Einkünfte erfolgt sei. Im Rahmen der Besprechung am 4. September 2003 sei dieser Punkt mit keinem Wort erwähnt worden.

Die Betriebsprüfung habe bisher keinen Zweifel daran gelassen, dass das oberste Stockwerk des Hauses - es werde von der Behörde nicht als Büro, sondern nur als (ein) Arbeitszimmer bezeichnet - ausschließlich zur betrieblichen Benutzung vorgesehen und eingerichtet sei und tatsächlich ausschließlich betrieblich genutzt werde. *"Wenn daran ein Zweifel bestanden hätte, wären die umfangreichen Berechnungen der Betriebsprüferin, die Diskussionen zwischen Betriebsprüfung, Steuerberatung und dem Bw. und die von der Betriebsprüfung verlangte Ausarbeitung der Steuerberatungskanzlei sinnlos gewesen"*. Das Finanzamt habe seine Auffassung offensichtlich erst nach Intervention des Dienststellenleiters und mit seiner Begründung (Höhe der Herstellungskosten und Adresse des Büros) geändert, wobei dem Bw. weder bei der Besprechung, an der er teilgenommen habe, noch zu einem späteren Zeitpunkt eine diesbezügliche Frage gestellt und Gelegenheit gegeben worden sei, sich zur geänderten Auffassung des Finanzamts zu äußern.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 24. September 2002, 98/14/0198, vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0177-6, festgestellt habe, sei die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996/BGBl Nr. 201/1996 vorgenommene Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer (und deren Einrichtung) durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt worden.

Die von der Betriebsprüfung für das Büro in K. 00 vorweggenommenen Vorsteuerkürzungen seien daher in jedem Fall rechtswidrig.

Im Bezug auf die übrigen Vorsteuerkorrekturen werde auf die Ausführungen gegen die Einkommensteuerbescheide verwiesen. Die Einwendungen gegen die Hinzurechnungen bei der Ermittlung der Einkünfte würden auch für die Vorsteuerkürzungen gelten.

Mit der zur Berufung erfolgten Stellungnahme bestritt die Bp - auf Seite 9, drittletzter Absatz ST - die Richtigkeit der Behauptung des Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreters "*im Rahmen der Besprechung am 4. September 2003 wurde dieser Punkt mit keinem Wort erwähnt*" und fügte dem Gesagten im daran anschließenden Absatz hinzu:

Selbstverständlich sei auch dieser Punkt besprochen worden. Die Betriebsprüferin habe auch eine Berechnungsunterlage vorgelegt, der zu entnehmen sei, woraus sich die Vorsteuerkürzung zusammensetze.

Die Betriebsprüfung habe weder zu beurteilen gehabt, ob das oberste Stockwerk des Hauses ausschließlich zur betrieblichen Nutzung vorgesehen „*war*“, noch sei zu ermitteln gewesen, welche seinerzeitigen Beweggründe bei der Errichtung und Einrichtung des Büros für den Bw. entscheidend gewesen seien.

(Seite 10 ST:) Eine Büroeinrichtung könne nach Art und Umfang immer sowohl für private, als auch betriebliche Zwecke tauglich sein. Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liege darin, dass seine Mitnutzung im Rahmen der Lebensführung nahe liege, der Umstand allein, dass die Einrichtung für betriebliche Zwecke geeignet „*wäre*“, sei jedoch kein Nachweis für eine tatsächliche betriebliche Nutzung.

Eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers sei von der Bp erst aufgrund umfangreicher Erhebungen ausgeschlossen worden. Ferner würden gelegentliche Besprechungen (laut Angaben des Bw.) Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten machen.

Wie bereits oben angeführt, habe die Bp zu prüfen gehabt, ob und inwieweit das Arbeitszimmer betrieblich genutzt werde. Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben in § 20 EStG 1988 und § 12 UStG i.g.F. sowie aufgrund der umfangreichen Judikatur zur betrieblichen Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers sei es erforderlich gewesen, Details über die räumliche Beschaffenheit, die spezielle Arbeitsweise des Bw. und eventuelle Gegebenheiten im Einfall zu erfahren, um die wesentlichen Sachverhaltselemente rechtlich richtig beurteilen zu können.

Die "Diskussionen" und "verlangten Ausarbeitungen" seien, insbesondere im Hinblick auf die geänderte und in der Berufung zitierte Judikatur des Europäischen Gerichtshofes zur Umsatzsteuer, nicht sinnlos gewesen, da sie Bestandteil der Sachverhaltsermittlung gewesen seien.

Dass der Bw. sehr wohl Gelegenheit „*hatte*“, sich zu äußern, sei bereits in Punkt 2.) erläutert worden.

Die Aufwendungen für dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer seien unter anderem deswegen nicht anerkannt worden, weil die ausgeübte Tätigkeit des Bw. ein Arbeitszimmer nicht notwendig mache und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum

(gesamtes Dachgeschoß der Villa) auch nicht tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werde.

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Versagung des Vorsteuerabzuges habe der Verwaltungsgerichtshof in den vom Bw. zitierten Erkenntnissen (vom 24. September 2002, 98/14/0198, 19. Dezember 2002, 2001/15/0093, und 3. Juli 2003, 99/15/0177-6) die Notwendigkeit und die ausschließliche betriebliche Nutzung herangezogen.

Im zitierten Erkenntnis vom 3. Juli 2003 sei die einschränkende Bestimmung nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996 verdrängt worden, wonach für den Vorsteuerabzug das Arbeitszimmer auch als Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. entscheidend gewesen sei.

Dieses Kriterium sei aber im gegenständlichen Fall nicht als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzuges durch die Betriebsprüfung herangezogen worden.

Wie in Tz 19 unter Hinweis auf Tz 13 des Bp-Berichtes (letzter Satz) ausgeführt, sei das gesamte Dachgeschoß der Luxusvilla in der K-Gassegasse nicht tatsächlich als Arbeitszimmer genutzt worden, der Vorsteuerabzug sei daher gemäß § 12 Abs. 2 UStG im Zusammenhang mit nicht betrieblichen Aufwendungen mangels Notwendigkeit versagt worden. Das Arbeitszimmer des Bw. werde in besonderen Fällen (bekannter Fall aus den Medien sei als Argument wiederholt herangezogen worden) für eine Besprechung genutzt, ansonsten werde das Büro in der C-Str. den Klienten als Kanzleisitz bekannt gegeben, dort seien auch heute noch alle Mitarbeiter des Bw. gemeldet und tatsächlich tätig.

Das habe auch der Bw. in der Besprechung vom 13. März 2003 bestätigt, die Vorsteuerkürzung sei somit zu Recht erfolgt und stehe nicht im Widerspruch zu den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts.

Gegen die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde in der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 29. April 2004 vorgebracht: Absatz 1 ST sei unrichtig. Das Thema Umsatzsteuer sei mit keinem Wort erwähnt worden. Die in der Aufstellung enthaltenen Beträge würden von der Steuerberatungskanzlei stammen, besprochen seien sie nicht worden. Die Ausführungen in Seite 10, Abs. 2 ST seien rätselhaft, da die Betriebsprüferin weder dem Bw., noch seinen Vertretern eine diesbezügliche Frage gestellt habe. Weder der Bw., noch seine Vertreter hätten je behauptet, dass die Büroräume in K. 00 nur für gelegentliche Besprechungen verwendet würden. Eine diesbezügliche Vermutung sei auch dem Bw. nie vorgehalten worden. Dass die Betriebsprüfung derartige Behauptungen aufstelle, habe erst der Stellungnahme vom 9. Februar 2004 zur Berufung entnommen werden können. Die „Diskussionen“ und „verlangten Ausarbeitungen“ (Seite 10, 4. Absatz ST) hätten mit der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zur Umsatzsteuer in dieser Frage nichts zu tun. Bis zur Berufung habe sich die Betriebsprüferin mit diesem Thema überhaupt nicht auseinandergesetzt. Die Diskussionen und Ausarbeitungen seien, wie der Bw. und seine

steuerliche Vertretung jederzeit bezeugen können, nur darum gegangen, die Bemessungsgrundlage für den betrieblich genutzten Hausanteil zu berechnen. In diesem Zusammenhang habe die Betriebsprüferin u. a. verlangt, dass die anteiligen Herstellungskosten des Kellers und des Daches aus der Bemessungsgrundlage mit der Begründung auszuscheiden seien, dass die Herstellungskosten dafür auch angefallen „wären“, wenn das oberste Geschoß (Büro) des Hauses nicht errichtet worden „wäre“.

Die weiteren Ausführungen der Betriebsprüferin zum Thema Umsatzsteuer würden zeigen, dass ihr die unterschiedliche Rechtslage zwischen der einkommensteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Behandlung erst aufgrund der Berufung bekannt geworden sei. Das, was jetzt in der Stellungnahme als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzuges angeführt werde, sei in keinem Stadium der Prüfung, auch nicht in der Besprechung am

4. September 2003, auch nur andeutungsweise erwähnt worden. Auch weder die sogenannte Niederschrift, noch der Betriebsprüfungsbericht würden einen einzigen Hinweis darauf enthalten. Die Behauptung, das Dachgeschoss in der K-Gassegasse sei nicht tatsächlich als Arbeitszimmer genützt worden, widerspreche den Tatsachen, den Feststellungen der Betriebsprüfung und sei frei erfunden. Was der Bw. in diesem Zusammenhang am 13. März 2003 bestätigt haben soll, sei Wunschdenken der Betriebsprüferin. In keinem Stadium des Verfahrens einschließlich der Besprechung vom 4. September 2003 sei erwähnt oder schriftlich festgehalten worden, dass der Vorsteuerabzug für das Büro K-Gassegasse mangels Notwendigkeit versagt werde.

Mit den Grundsätzen des Parteiengenhörs sei es jedenfalls nicht zu vereinbaren, wenn ein Abgabepflichtiger die Begründung für eine Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs erstmalig in der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung erfahre, wobei diese Stellungnahme Behauptungen enthalte, die im Zug des Prüfungsverfahrens *„hätten widerlegt werden können“*.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zufolge kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor

Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß § 11 Absatz 1 UStG 1994 müssen Rechnungen - soweit in den auf Absatz 1 nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1)	Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2)	den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3)	die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4)	den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5)	das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6)	den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Zur Tz 17 PB:

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist für die Anerkennung von abzugsfähigen Vorsteuern gem. § 12 Abs. 1 leg. cit. erforderlich, dass über die tatsächlich erbrachte Leistung eine Rechnung im Sinn des § 11 leg. cit. gelegt worden ist (Hinweis: Kolacny/Mayer, UStG 1994, § 12 Anm. 2). Es muss also die Leistung erfolgt sein und eine Rechnung vorliegen, in der die tatsächlich erbrachten Leistungen bzw. eventuell gelieferten Gegenstände ausgewiesen sind. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Leistung in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1997, 97/14/0138).

Als handelsübliche Bezeichnung kann jede im allgemeinen Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung angesehen werden. Das Gesetz normiert die entsprechende Bezeichnung der Ware in der Rechnung, um die Erhebung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung des Vorsteuerabzuges durch die Abgabenbehörde sicherzustellen (Hinweis Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Mai 1998, 96/15/0220). Ob auch Sammelbezeichnungen dem Erfordernis entsprechen, "Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände" anzuführen, wird von den Umständen des Einzelfalles, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäftes und insbesondere dem Wert der einzelnen unter einer Sammelbezeichnung erfassten Ware, abhängen (vgl. Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 5. Juli 2007, RV/1930-W/05).

Aus dem Arbeitsbogen war das mit 15. Mai 1998 datierte Schreiben des Bw. mit nachfolgend zitierten Text zu entnehmen:

*„In der großen Causa - der Name muss ob besonderer Diskretion wohl nicht der Korrespondenz anvertraut werden - haben Sie mir und durch mich der Mandantschaft in der Zeit von Februar bis April 1998 durch **das Produzieren und Liefern von Ideen** besonders wertvolle Dienste erwiesen. Ich selber weiß aus meiner beruflichen Erfahrung nur zu gut, dass sie schwer messbar und manchmal geradezu unbezahlbar sind. Dass sie in Ihrem Fall auch noch von **medialem Fachwissen und Know how** unterlegt waren, haben Ihre Leistungen in dieser sehr komplexen Sache noch wertvoller gemacht.*

Mein Verrechnungsvorschlag: Eine Pauschale von S 100.000 zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer, das sind S 20.000 insgesamt sohin S 120.000.“

Der Berufung zufolge hat sich der Bw. *„hilfesuchend an den renommierten und routinierten Wirtschaftsjournalisten E. gewandt mit der Bitte, **ihn im Umgang mit neugierigen Journalisten diese Causa betreffend zu schulen und erforderlichenfalls persönliche Kontakte zu Redakteuren zu vermitteln.**“*

Auf der Seite 6 der Gegenäußerung vom 29. April 2004 zeigte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt u. a. an: ***Einer Vorstellung der Betriebsprüfung kann allerdings in diesem Zusammenhang denkunmöglich nachgekommen werden; Auskunft zu geben über die „Menge“ der zu erhaltenen Leistung.***

Für die Identifikation der tatsächlich erbrachten Leistungen war die Beschreibung der an den Bw. erbrachten Leistungen mit „Das Produzieren und Liefern von Ideen“ auf der Grundlage von medialem Fachwissen und Know how“, „die Schulung im Umgang mit neugierigen Journalisten diese Causa betreffend“, die Vermittlung von persönlichen Kontakten zu Redakteuren“ zu allgemein. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters auf der Seite 6 der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin *„Einer Vorstellung der Betriebsprüfung kann allerdings in diesem Zusammenhang denkunmöglich nachgekommen werden; Auskunft zu geben über die „Menge“ der zu erhaltenen Leistung.“* hieß, dass eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung nicht möglich war. Damit fehlte eine ordnungsgemäße Rechnung, infolge dessen der Vorsteuerabzug dem Bw. im gegenständlichen Streitpunkt nicht zustand.

Tz 18 und Tz 20 PB

Mangels Glaubhaftmachung des Bw. von Umsätzen als Folge der unter der Tz 18 PB thematisierten Kosten war die Annahme eines ursächlichen Zusammenhanges der in Rede stehenden Vorsteuerbeträge mit einer Tätigkeit des Bw. als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 in den in Rede stehenden Streitjahren nicht festzustellen.

Was die in Tz 20 PB angeführten Transportkosten des Samovars betrifft, hatten diese ihre Ursache in persönlichen Gründen der Schwiegertochter des Bw.. Waren die Transportkosten Folge einer privat veranlassten Leihgabe, so war der Bestand eines unmittelbaren Zusammenhanges dieser Kosten mit vom Bw. als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 erbrachten Leistungen zu verneinen.

Es war daher, was die Tz 18 a) PB betrifft, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000, was die Tz 18 lit. b) PB und Tz 20 PB betrifft, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998, als unbegründet abzuweisen.

Tz 19 PB

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Versagung des Vorsteuerabzugs war § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a Umsatzsteuergesetz 1994 zu beachten, dem zufolge Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 wurden somit innerstaatliche Regelungen getroffen, die eine Einschränkung der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bewirken.

Im Geltungsbereich des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBl. Nr. 201/1996 konnten nämlich Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich bereits dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Juni 1999, Zl. 97/15/0070, mit weiteren Nachweisen). Im vorliegenden Fall wurde von der belangten Behörde eine private (Mit-) Nutzung des Arbeitszimmers nicht festgestellt, weshalb - nach der Rechtslage vor der genannten Novelle und bei gegebener Notwendigkeit - die auf die Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzuges hätte geltend gemacht werden können.

Gemeinschaftsrechtlich ist das Umsatzsteuersystem durch die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG vorgegeben. Nach Art. 17 Abs. 1 besteht das Recht auf Vorsteuerabzug. Nach Art. 17 Abs. 6 sind die Mitgliedsstaaten berechtigt, die bei Inkrafttreten der Richtlinie bereits innerstaatlich bestehenden Vorsteuerauschlüsse beizubehalten. Für nachträgliche (befristete) Erweiterungen der Vorsteuerauschlüsse regelt Art. 17 Abs. 7, dass diese aus konjunkturellen

Gründen und vorbehaltlich Konsultationen beim Mehrwertsteuerausschuss im Sinn des Art. 29 der Richtlinie zulässig sind.

Für die Stattgabe der Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 im gegenständlichen Punkt war entscheidend, dass die Betriebsprüferin im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Oktober 2003 festgestellt hatte: *„Gelegentliche Besprechungen machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten“*.

Auch wenn Beweise für die Annahme, das „Atelier“ wäre Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit in den Streitjahren gewesen, fehlten, ließ der letztzitierte Satz den Schluss zu: Besprechungen hatten im „Atelier“ stattgefunden. Diese Schlussfolgerung fand Deckung in den protokollierten - bereits oben zitierten - Ausführungen des Hausfaktotums V. zu Zusammenkünften im in Rede stehenden „Atelier“.

Obwohl das in Rede stehende Dachgeschoss in dem als Beweismittel im Arbeitsbogen abgelegten Plan des Architekten die mehrdeutige Bezeichnung „Atelier“ enthalten hatte, waren dem Betriebsprüfungsbericht Feststellungen über eine Nutzung des „Ateliers“ für Wohnzwecke nicht zu entnehmen; abgesehen von der Mehrdeutigkeit des dem Plan ersichtlichen Begriffs „Atelier“ wurde dieser Begriff im Betriebsprüfungsbericht nicht thematisiert. Dies sprach für eine beruflich veranlasste Nutzung der Räumlichkeit in den Streitjahren, wenn den Ausführungen der Parteien zum Punkt „Schlussbesprechung“ zu entnehmen war, dass die Betriebsprüferin das Atelier besichtigt hatte.

In den Streitjahren war der Bw. ein Rechtsanwalt, für dessen Berufsausübung ein Besprechungszimmer notwendig war. Da das Finanzamt eine private (Mit-) Nutzung des Arbeitszimmers nicht festgestellt hatte, war die Geltendmachung der auf die Aufwendungen entfallenden Umsatzsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzuges für die Jahre 1998 bis 2000 nach der Rechtslage vor der genannten Novelle und bei gegebener Notwendigkeit zulässig, weshalb die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998, 2000 und 2001 im gegenständlichen Streitpunkt abzuändern waren. Als Folge dessen, dass der Wiederaufnahmebescheid gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1999 - wie aus nachfolgenden Punkt 7) zu ersehen - mangels einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO aufzuheben war, trat der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1999 aus seinem Rechtsbestand.

Es war daher den Berufungen im gegenständlichen Streitpunkt Folge zu geben.

7) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2000

Unter Tz 28 PB brachte die Betriebsprüferin vor, dass Feststellungen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 unter den Tz 13 bis 16 bzw. hinsichtlich der Einkommensteuer für die vorgenannten Jahre 1998 bis 2000 unter den Tz 24 bis 27 getroffen

worden waren, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen würde.

Gegen die Bescheide, mit denen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1998 bis 2000 ausgesprochen hatte, wurde in der Berufung vorgebracht:

Dem Finanzamt sei seit der Errichtung des Gebäudes in K. 00 bekannt, dass der Bw. dort im obersten Stockwerk sein Büro habe. Alle Details dazu seien den Steuererklärungen in den vergangenen Jahren beigelegt worden. Die einzige steuerlich relevante Tätigkeit, *"die die Betriebsprüfung hätte feststellen können, wäre die teilweise oder gänzliche private Nutzung der Betriebsräume gewesen."* Eine derartige Feststellung habe die Betriebsprüfung nicht getroffen. Im Gegenteil: Anlässlich der Besichtigung sei die ausschließliche betriebliche Nutzung bestätigt worden. Die vom Dienststellenleiter für die Wiederaufnahme des Verfahrens in diesem Punkt angeführten Gründe, das sind die Höhe der Herstellungskosten von rund 5,0 Milliarden und die Adresse K. 00, K-Gassegasse, seien zwar neue, die Objektivität vermissen lassende Argumente, aber wie aus der Aktenlage klar hervorgehe, keine neuen Tatsachen.

Auch die Berichtigungen bei der Beteiligung an der I. II GmbH & Mitges. seien kein Wiederaufnahmegrund, da es bis zum Zeitpunkt der Verfassung dieser Berufung keine Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften dazu gebe (§ 295 Abs. 1 BAO). Laut Auskunft des Steuerberaters *"wären Berichtigungen, sollten sie so wie von der Betriebsprüfung beim Bw. angenommen durchgeführt werden,"* inhaltlich rechtswidrig und daher im Berufungswege zu bekämpfen.

Bemerkenswert sei in diesem Zusammenhang, dass die Betriebsprüfung abgeleitete Einkommensteuerbescheide ausfertigen lasse, ohne über die dazu notwendigen Grundlagenbescheide zu verfügen.

Den obigen Ausführungen hielt die Bp in ihrer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme nach Vermerk dessen, dass der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter seine Begründung für das Nichtvorhandensein von Wiederaufnahmegründen lediglich auf zwei von fünf Feststellungen stütze, und der Zitierung des § 303 Abs. 4 BAO, entgegen: Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Aus den dem Finanzamt vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Erklärungen seien lediglich die jährlichen Summen der Aufwendungen für Substitutionshonorare, Rechts- und Beratungskosten sowie Transportkosten hervorgegangen.

Dass in diesen Beträgen nicht betrieblich bedingte Ausgaben enthalten gewesen seien, sei den im Veranlagungsakt vorhandenen Unterlagen nicht zu entnehmen gewesen.

In den im Akt befindlichen Unterlagen sei das häusliche Arbeitszimmer nicht als solches, sondern als Büro bezeichnet worden. Die gewählte Textierung lasse vielmehr vermuten, dass es sich um ein vom Wohnungsverband getrenntes Büro handle. Es gebe in der Erklärung keinen Hinweis darauf, dass es sich in Wirklichkeit um ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer handle, das aber nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bilde.

"Über das tatsächliche Ausmaß der Nutzung des Arbeitszimmers und" (für die Beantwortung der Frage,) *"ob der nunmehrige Sitz der Kanzlei, das Büro in der C-Str., aufgegeben"* worden sei, darüber hätten erst im Zuge der Betriebsprüfung Erhebungen durchgeführt werden müssen.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei in umfangreiche Unterlagen zum Bau der gegenständlichen Räumlichkeiten im Dachgeschoß einer Luxusvilla, wie beispielsweise in Einreichpläne des Wohnhauses, Rechnungen betreffend Anschaffungs- bzw.

Herstellungskosten, Honorarnoten, etc., Einsicht genommen worden.

Da es sich dabei um erklärungsbedürftige Unterlagen gehandelt hatte, seien daraus resultierende Fragen in den Besprechungen mit dem Bw. und teilweise auch mit dessen steuerlichen Vertreter behandelt worden. Dem Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter des Bw. seien alle aufgenommenen Beweise zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit geboten worden, sich zu den sachverhaltsbezogenen Ergebnissen der Beweisaufnahme zu äußern.

Hinsichtlich des Ergebnisses der Sachverhaltsermittlung werde auf die inhaltlichen Darstellungen unter dem obigen Punkt Arbeitszimmer verwiesen.

Die Behauptung in der Berufung, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären, deren Berücksichtigung zu einem anderen (als vom Erstbescheid zum Ausdruck gebrachten) Ergebnis geführt „*hätte*“, sei nicht richtig, denn bei der Veranlagung der Erklärungen habe aufgrund der dazu vorgelegten Unterlagen nicht einmal festgestellt werden können, woraus sich die einzelnen Aufwandspositionen zusammensetzen. Umso weniger habe eine Möglichkeit bestanden, aus den Beilagen zur Erklärung zu erkennen, in welchem Zusammenhang das Büro genutzt werde, und ob es sich überhaupt um ein steuerlich anzuerkennendes, betrieblich genutztes Büro handle. Somit hätten auch keine entsprechenden Rechtsfolgen daran geknüpft werden können.

Im Zuge der Betriebsprüfung habe sich infolge umfangreicher Recherchen zum Sachverhalt (wie oben dargestellt) herausgestellt, dass es sich mangels Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers um steuerlich nicht anzuerkennenden Aufwand gehandelt habe.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. Dezember 1995, 94/15/0003, bestätige, dass im gegenständlichen Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt sei. Der

Verwaltungsgerichtshof halte fest: Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar sei, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden seien, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt habe. Wie oben dargestellt, hätten umfangreiche Ermittlungen im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommen werden müssen.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung „hätte gelangen können“.

Aufgrund der Darstellungen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sei die Offenlegung weder vollständig, noch wahrheitsgemäß erfolgt. Damit habe der Abgabenbehörde kein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen verschafft werden können, wesentliche steuerlich relevante Tatsachen seien durch die Erklärung des Bw. verschwiegen worden.

Mit der zur obigen Stellungnahme erfolgten Gegenäußerung brachte der steuerliche Vertreter vor:

Die von der Betriebsprüfung laut Tz 17, 18 und 20 des Berichts hinzugerechneten Beträge seien betrieblich bedingte Ausgaben, die u. U. nur dann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, wenn sich die Berufungsbehörde wider Erwarten der Ansicht der Finanzverwaltung anschließe.

Es sei dem Bw. ein Rätsel, warum die Betriebsprüfung sich nicht an die Tatsachen halte, sondern die Dinge immer wieder tendenziös und falsch darstelle. „Warum hätte der oberste Stock des Hauses- um die Abgabenbehörde zu beeinflussen werde in der Stellungnahme immer wieder von einer Luxusvilla gesprochen - nicht als Büro bezeichnet werden sollen, zumal dieses Stockwerk ausschließlich als Büro errichtet und auch ausschließlich betrieblich genutzt wurde und wird.“ Die Betriebsprüfung habe über das Ausmaß der tatsächlichen Nutzung keinerlei Erhebungen angestellt, schon gar nicht sei darüber mit dem Bw. oder seinem Berater etwas besprochen worden. Die Betriebsprüfung habe lediglich versucht, die Höhe der Betriebsausgaben zu kürzen, indem sie zum Beispiel die absurde Forderung gestellt habe, aus den anteiligen Herstellungskosten das Dach und den Keller mit der Begründung auszuscheiden, dass diese Kosten auch angefallen „wären“, wenn kein Bürotrakt errichtet worden „wäre“. Nur darüber sei mit dem Bw. und seinem Berater vor dem 4. September 2003 gesprochen worden. Die Ausführungen im 5. Absatz auf Seite 8 ST, wo die Betriebsprüferin behaupte, dem Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter alle aufgenommenen Beweise zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit geboten zu haben, sich zu den sachverhaltsbezogenen Ergebnissen der Beweisaufnahme zu äußern, seien daher falsch. Der Bw. habe von dem

Wunsch der Betriebsprüfung, das Büro in K. 00 überhaupt nicht als betrieblich bedingt anerkennen zu wollen, erst am 4. September 2003 durch den Anruf seines Beraters nach der Besprechung beim Dienststellenleiter erfahren.

Dem Finanzamt sei seit der Errichtung des Hauses in K. 00 bekannt gewesen, dass sich dort das Büro der Rechtsanwaltskanzlei befinde. Dieser Umstand und auch die Tatsache, dass in der Mariahilfer Straße eine Zweigstelle unterhalten werde, sei dem Finanzamt aus den vorgelegten Anlagenlisten und aus den Erläuterungen bekannt gewesen. Ein Beweis dafür sei der Umstand, dass das Finanzamt die Zuständigkeit vom Finanzamt -/- in das Finanzamt für den 00. Bezirk verlegt habe. Ohne die näheren Umstände zu kennen, „hätte“ das Finanzamt dazu keine Veranlassung gehabt. Die Ausführungen auf den Seiten 8 und 9 ST (aus den Beilagen zur Erklärung sei nicht zu erkennen gewesen, in welchem Zusammenhang das Büro genutzt werde u.s.w.) würden daher mit der Aktenlage nicht übereinstimmen.

rechtliche Würdigung

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängend tatsächliche Umstände (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, 96/16/0158); also Sachverhaltselement, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (siehe Ritz, BAO³, Tz 7 zu § 303, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1994, 93/16/0096; 12. August 1994, 91/14/0018, 0042; 23. April 1998, 95/15/0108). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie beispielsweise die Zahlungswilligkeit (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. Ritz, BAO³; Tz 10 zu § 303, und die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 96/13/0185; 28. Jänner 1998, 95/13/0141, und 21. Juli 1998, 93/14/0187, 0188).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 1997, 96/13/0185).

Mit den Abgabenerklärungen für die Streitjahre 1998 bis 2000 wurde dem Finanzamt der Eindruck vermittelt, der Bw. hätte eine Rechtsanwaltskanzlei in K. 00., K-Gassegasse 08/15, errichtet. Da der Bw. Rechtsanwalt war, hatte er einen steuerlichen Vertreter bevollmächtigt, seine abgabenrechtlichen Angelegenheiten wahrzunehmen. Daher konnte das Finanzamt auf die Vorlage von abgabenrechtskonformen Abgabenerklärungen vertrauen. Wurde dem Finanzamt erst im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bekannt, dass beispielsweise nur ein Teil des Hauses in K. 00., für berufliche Zwecke bestimmt worden war, ohne dass der steuerliche Vertreter für Beweise vorgesorgt hätte, die das Dachgeschoss als Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bw. in den Streitjahren offen gelegt hätten, waren schon allein die im Betriebsprüfungsverfahren aufgezeigten Hausverhältnisse, was die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1998 bis 2000 betrifft, als neue Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO festzustellen.

Wie aus den obigen Ausführungen zur Umsatzsteuer für die Streitjahre 1998 bis 2000 ersichtlich, war den in der Tz 13 PB angeführten Kosten zur Tz 19 PB der Vorsteuercharakter zuzusprechen, weil das Ergebnis des abgabenbehördlichen Betriebsprüfungsverfahrens eine gelegentliche Nutzung des Ateliers für berufliche Zwecke nicht auszuschließen vermochte. Damit fehlte dem Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1999 die für dessen Erlassung erforderliche neue Tatsache im Sinn des § 303 Abs. 1 BAO.

Im Gegensatz dazu wurde dem Finanzamt das Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 (Tz 17 PB) sowie der Mangel an Beweisen für den Betriebsausgabencharakter der in den Tz 18 und 20 PB genannten Kostenpositionen tatsächlich erst im Betriebsprüfungsverfahren bekannt; diese Feststellungen waren neue Tatsachen im Sinn des § 303 BAO, weshalb das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2000 zurecht zu erlassen hatte.

Es war daher die Berufung gegen die angefochtenen Wiederaufnahmenbescheide, soweit sie die Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 2000 betrifft, als unbegründet abzuweisen; der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 1999 war Folge zu geben und die

Außerkrafttretung des vom Finanzamt im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheides 1999 auszusprechen.

Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001

Mit den angefochtenen Bescheiden jeweils für das Jahr 2001 wurden die Vorsteuern um S 34.577,34 gekürzt und der Gewinn aus selbständiger Arbeit um S 558.875,48 erhöht. Analog den obigen Rechtsausführungen zum Streitpunkt „Arbeitszimmer“ war der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 Folge zu geben bzw. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 als unbegründet abzuweisen.

Abschließend wird die Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1998 sowie der Vorsteuer für die Jahre 1998, 2000 und 2001 dargestellt:

Einkünfte	1998		
lt. Bescheid	65.023.153,00		
Tz 17	- 250.000,00		
Tz 13/17	- 50.000,00		
Einkünfte neu	64.723.153,00		
Vorsteuer	1998	2000	2001
lt. Bescheid	2.570.859,78	4.556.293,29	2.795.610,95
Tz Tz 13/19	27.455,87	37.351,23	34.577,34
Vorsteuer neu	2.598.315,65	4.593.644,52	2.830.188,29

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 13. November 2008