



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 2

GZ. FSRV/0033-W/06

## **Berufungsentscheidung**

Der Finanzstrafsenat 2 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Mag. Gerhard Groschedl sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 19. März 2006 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. September 2005, SpS, nach der am 12. September 2006 in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 23. September 2005, SpS, wurde der Berufungswerber (Bw.) der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Abgabepflichtiger fahrlässig durch die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Kalenderjahre 1996 bis 1998, sohin unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt habe, dass

bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu gering festgesetzt und dadurch verkürzt worden seien, und zwar Umsatzsteuer 1996 in Höhe von S 11.007,00, Einkommensteuer 1996 in Höhe von S 33.350,00, Umsatzsteuer 1997 in Höhe von S 18.375,00, Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 46.100,00, Umsatzsteuer 1998 in Höhe von S 11.997,00 und Einkommensteuer 1998 in Höhe von S 49.100,00.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 1.400,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von drei Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die vom Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanz Strafverfahrens mit € 140,00 bestimmt.

Zur Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, dass der Bw. finanzstrafrechtlich unbescholten sei, sein Jahreseinkommen nach seinen Angaben ca. € 80.000,00 betrage und er Sorgepflichten für zwei Kinder habe.

Zu dem das gegenständliche Finanzstrafverfahren auslösenden Abgabenverfahren wurde seitens des Spruchsenates festgestellt, dass beim Bw., welcher im Bereich des Finanzamtes X. eine Wirtschaftstreuhandkanzlei betreibe, in der Zeit vom 16. Jänner 2001 bis 13. März 2001 eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 stattgefunden habe. Zu Prüfungsbeginn seien für die zu prüfenden Abgaben des Prüfungszeitraumes rechtskräftige Erstbescheide vorgelegen.

Im Zuge der Prüfung seien eine Reihe von vom Bw. als betrieblich veranlasst und daher als abzugsfähig geltend gemachter Aufwendungen inklusive der sich durch die Vorsteuer auch auf die Umsatzsteuer auswirkenden Aufwendungen festgestellt worden, bei denen die Abzugsfähigkeit als nicht gegeben bzw. nur anteilig gegeben erschienen sei (Textziffer 18 des Betriebsprüfungsberichtes).

Aus diesen Feststellungen würden die den berichtigten Bescheiden vom 26. Juni 2001 zu entnehmenden Mehrsteuern resultieren.

Die berichtigten Bescheide 1996 seien unbekämpft geblieben, gegen diejenigen für die Jahre 1997 und 1998 habe der Bw. Berufung ergriffen, über die mit Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2003, RV/2879-W/02, abgesprochen worden sei. Aufgrund dieser Entscheidung würden sich die Nachforderungen für die Jahre 1997 und 1998 ergeben.

Nach Vorliegen des Betriebsprüfungsberichtes habe die Finanzstrafbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 6. Juli 2001 gegen den Bw. das Finanzstrafverfahren zunächst wegen des

Verdacht der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet und ihn zur Rechtfertigung aufgefordert.

Bei seiner Vernehmung am 30. August 2001 habe der Bw. jedwedes schuldhafte Verhalten bestritten, auf die erhobenen Rechtsmittel im Abgabenverfahren hingewiesen und vorgebracht, dass er sich in Anbetracht seines bisherigen untadeligen Verhaltens ungerecht behandelt fühle und die Einbringung einer weiteren ausführlichen Stellungnahme angekündigt.

Am 3. September 2001 habe der Bw. sodann gegen den Einleitungsbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde an die zum damaligen Zeitpunkt noch als Rechtsmittelbehörde fungierende Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz eingebracht, welche mit ihrer Entscheidung vom 8. Jänner 2002, RV/271-10/01, der Beschwerde keine Folge gegeben habe.

Am 10. September 2001 habe der Bw. um Fristerstreckung der von ihm selbst angekündigten weiteren Stellungnahme bis zur Entscheidung über die eingebrachte Beschwerde ersucht.

Nach erfolgter Zustellung der Beschwerdeentscheidung sei diese Stellungnahme vorerst ausgeblieben.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz sei erst wieder nach dem Vorliegen der Berufungsentscheidung im Abgabenverfahren tätig geworden.

Bei einer weiteren persönlichen Einvernahme am 18. Mai 2004 habe der Bw. angegeben, dass er eigentlich niederschriftlich nichts zum Verfahren sagen wolle, er werde bis zum 18. Juni 2004 eine schriftliche Stellungnahme zu den Vorwürfen der Abgabenhinterziehung einbringen.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen habe der Bw. am 15. August 2004 eine schriftliche Stellungnahme eingebracht, mit welcher er erneut das Vorliegen jedweden Fehlverhaltens bestritten und ausgeführt habe, dass die Nichtanerkennung bestimmter Ausgaben auf andere Rechtsauslegung des Betriebsprüfers zurückzuführen sei. Die weiteren Ausführungen würden sich dann in Details bezüglich bestimmter Ausgabenpositionen ergeben.

Abschließend werde wieder unter Hinweis auf die von ihm vertretene Rechtsansicht die Vorwerfung seines Verhaltens (auch in Richtung Fahrlässigkeit) in Abrede gestellt und die Einstellung des Verfahrens beantragt.

Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe diesem Ansinnen jedoch nicht Rechnung getragen und am 16. Februar 2004 im vereinfachten Verfahren eine Strafverfügung erlassen, mit der der Bw. des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig gesprochen und über ihn eine Geldstrafe verhängt worden sei.

Gegen diese Strafverfügung habe der Bw. fristgerecht Einspruch erhoben, in welcher wieder zu Teilpositionen der Betriebsprüfungsfeststellungen Stellung bezogen und letztlich gerügt werde, dass die die Strafverfügung erlassende Organwalterin der Finanzstrafbehörde erster Instanz auch im Abgabenverfahren tätig geworden sei.

Ein expliziter Ablehnungsantrag entsprechend der (bei einem Wirtschaftstreuhänder als bekannt vorauszusetzenden) Bestimmung des § 74 FinStrG sei dem Akt nicht zu entnehmen.

Für das fortzusetzende Verfahren habe der Bw. die Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat beantragt. Die Finanzstrafbehörde erster Instanz habe am 11. April 2005 die Akten dem Spruchsenat zur Durchführung der mündlichen Verhandlung und Fällung des Erkenntnisses vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung habe der Bw. unter Bezugnahme auf seine bisherigen umfangreichen schriftlichen Auslassungen weiterhin jedes schuldhaftes Verhalten in Abrede gestellt.

Nach Zitierung der bezughabenden Gesetzesbestimmungen führt der Spruchsenat aus, dass das Verhalten des Bw. das vom Gesetz vorgegebene Tatbild der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht erfülle. Der Bw. sei Wirtschaftstreuhänder und gerade von einem berufsmäßigen Parteienvertreter könne im besonderen Maße verlangt und erwartet werden, dass er bei Bearbeitung seiner eigenen Abgabenangelegenheiten die entsprechenden abgabenrechtlichen Vorgaben erfülle. Hätte der Bw. entsprechend gehandelt, wären die aufgezeigten Verkürzungen unterblieben und es sei daher mit einem Schuldspruch vorzugehen gewesen.

Weiters stellte der Spruchsenat fest, dass die vom Bw. gerügte Verfahrensdauer nicht der Finanzstrafbehörde anzulasten sei.

Bei der Strafbemessung sah der Spruchsenat als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, die völlige Schadensgutmachung und das längere Zurückliegen der Tat und das seitherige Wohlverhalten, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 19. März 2006, mit welcher das angefochtene Erkenntnis seinem gesamten Umfang nach angefochten und die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt wird.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass kein Finanzvergehen nach § 34 Abs. 4 FinStrG (gemeint wohl § 34 Abs. 1 FinStrG) begangen worden sei. Der Betriebsprüfer habe in anderer Rechtsauslegung betrieblich bedingte Aufwendungen nicht anerkannt. Mit einer

Abgabenverkürzung habe dies jedoch nichts zu tun. Im Rechtsmittelverfahren habe der unabhängige Finanzsenat der Berufung in wesentlichen Punkten stattgegeben und einen Großteil der betrieblichen Ausgaben steuerlich anerkannt.

Als Begründung für das Erkenntnis führe der Spruchsenat im Wesentlichen an, dass von einem berufsmäßigen Parteienvertreter in besonderem Maße verlangt und erwartet werden könne, dass er bei der Bearbeitung seiner eigenen Abgabenangelegenheiten die entsprechenden abgabenrechtlichen Vorgaben erfülle. Dazu führt der Bw. aus, dass er den abgabenrechtlichen Vorschriften entsprechend gehandelt und die steuerlichen Bestimmungen beachtet habe. Sämtliche geltend gemachten Betriebsausgaben seien durch den Betrieb der Wirtschaftstreuhandkanzlei veranlasst gewesen. Der betragsmäßig beträchtlichste Teil der Steuernachzahlung resultiere aus dem einvernehmlich vereinbarten Kompromiss, lediglich 15 % statt der 25 % Aufwendungen für die Kanzleiräumlichkeiten anzuerkennen. Diese Räumlichkeiten seien in dem beantragten Ausmaß betrieblich verwendet worden, um eine Lösung im Betriebsprüfungsverfahren zu finden, habe der Bw. diese Kompromisslösung vorgeschlagen und auf die steuerliche Berücksichtigung der Ausgaben des anderen Teiles verzichtet. Der Verzicht auf die Berücksichtigung der Betriebsausgaben stelle aber keinesfalls ein strafbares Verhalten dar.

Zu den Betriebsausgaben „B-Gasse“ habe der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme richtig festgestellt, dass es sich dabei um den ehemaligen Betriebsort des Bw. handle. Diese Arbeitsräumlichkeiten seien bis Ende des Jahres 1998 beruflich genutzt worden. Sowohl im Betriebsprüfungsverfahren als auch in der Berufungsschrift sei ausgeführt worden, dass diese Arbeitsräumlichkeiten unbedingt notwendig gewesen seien. Besonders im Betriebsprüfungsverfahren sei umfangreich dargelegt worden, dass der Bw. außerhalb der in der Kanzlei in W. verbrachten Zeit berufliche Tätigkeiten als Wirtschaftstreuhänder wie Eingaben, Rechtsmittel, Besprechungen, Planungen, Fortbildungen, etc. dort ausgeübt habe. Es habe auch laufend Parteienverkehr stattgefunden und Klienten hätten Belege gebracht und wieder abgeholt. Die Gattin des Bw. habe als angestellte Wirtschaftstreuhänderin mitarbeiten können, da sie in der Nähe der beiden Kleinkinder habe bleiben können. Dazu seien die ausschließlich genutzten Arbeitsräumlichkeiten erforderlich gewesen. Die Betriebsausgaben „B-Gasse“ seien vom unabhängigen Finanzsenat anerkannt worden. Im Jahr 1998 sei jedoch lediglich die Hälfte der Kosten berücksichtigt worden, da Ende des Jahres 1998 bereits die Kanzleiräumlichkeiten B. genutzt worden seien. Diesbezüglich sei eine einvernehmliche Lösung gefunden worden. Im Jahr 1996 sei von der Betriebsprüfung auch nur die Hälfte der Kosten bewilligt worden. Gegen die Bescheide des Jahres 1996 habe der Bw. allerdings aus verfahrensökonomischen Gründen kein Rechtsmittel ergriffen, da die Steuernachzahlung nicht

allzu hoch gewesen sei. Diese Aufwendungen seien jedoch beruflich verursacht gewesen, sodass keine Bestrafung angebracht sei.

In Bezug auf die Betriebsausgaben der „Kanzleiräumlichkeiten B.“ führt der Bw. aus, dass entgegen den Ausführungen des Betriebsprüfers die Kanzleiräumlichkeiten in B. unbedingt notwendig gewesen seien.

Grundsätzlich würden die Kanzleiräumlichkeiten nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen, da es sich um Räume handle, die aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und der Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen seien. Demnach sei der § 20 Abs. 1 lit. a EStG nicht anzuwenden.

Der Bw. übe seine berufliche Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder auch in den in B. errichteten Kanzleiräumlichkeiten aus. Er arbeite dort in der Früh, abends und auch am Wochenende. Aufgrund seiner Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit 60%) sei es ihm nicht möglich, durchgehend bis spät abends in der Kanzlei in W. zu arbeiten. Auf ärztliches Anraten müsse er immer wieder längere Pausen einlegen, wozu sich die Kanzleiräumlichkeiten in B. besonders gut eignen würden. Aus diesem Grund bestehe auch die - insbesondere bei einer Verschlimmerung der Behinderung - Absicht, die berufliche Tätigkeit vollständig in die Kanzleiräumlichkeiten in B. zu verlagern.

Bereits im Einreichplan seien die beiden beruflich genutzten Zimmer mit dem Zweck „Arbeiten“ gewidmet worden. Dort könne der Bw. Besprechungen in Ruhe abhalten. Die Lösung schwieriger Fachprobleme bzw. Arbeiten könne er dort ungestört vornehmen. Fachliche Arbeiten könne er ohne ständige Unterbrechungen von Klienten oder Mitarbeitern durchführen. Viele steuerliche und betriebswirtschaftliche Arbeiten (Rechtsmittel, Besprechungen, Planungsarbeiten für die Mitarbeiter, Fortbildungen, die für die Wirtschaftstreuhänder zwingend vorgeschrieben seien, etc.) führe er in den dortigen Arbeitsräumen durch.

Es herrsche auch laufend Parteienverkehr und die Klienten würden Unterlagen bringen bzw. diese wieder abholen und auch würden Besprechungen durchgeführt werden. Weiters würden die Kanzleiräumlichkeiten als Archiv dienen. Viele Unterlagen und Fachliteratur würden dort aufbewahrt werden. Für Wirtschaftstreuhänder bestehe unabhängig von der Bundesabgabenordnung berufsrechtlich eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren.

Die Lagerräumlichkeiten in B. seien unbedingt erforderlich, weil der Platz in der Kanzlei W. nicht ausreiche und der Keller dort trotz vorgenommener Sanierungsarbeiten nassfeucht sei.

Die dort gelagerten Unterlagen würden größtenteils bereits Schimmelspuren aufweisen. Wegen der Nässe würden jetzt keine Unterlagen mehr in den Keller gebracht werden, sondern in den Lagerräumlichkeiten B. gelagert werden. In diesen beruflich genutzten Räumlichkeiten würden berufliche Unterlagen (=Archiv) aufbewahrt werden.

In den geschaffenen Kanzleiräumlichkeiten in B. arbeite auch die Gattin des Bw., die selbst Wirtschaftstreuhänderin sei und bei ihm im Rahmen eines Dienstverhältnisses mitarbeite. Die Kanzlei in W. sei schon zu klein; dort stehe ihr kein Raum zur Verfügung.

Da der Platz in der Kanzlei in W. insgesamt nicht mehr für den Bedarf ausreiche, müssten ohne die Kanzleiräumlichkeiten in B. zusätzliche Räume in V. angemietet werden. Die Kosten dieser Miete wären wesentlich höher als die Kosten der Kanzleiräumlichkeiten in B.. Demnach würden die Kanzleiräumlichkeiten in B. auch wirtschaftlich eine weit bessere Lösung darstellen, was auch eine geringere Steuerminderung bewirke als eine teure Miete.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei schließlich ein Kompromiss in der Form gefunden worden, dass die Kanzleiräumlichkeiten statt der ursprünglich beantragten 25% mit 15% des Hauses anerkannt worden seien. Der Prüfer hätte ursprünglich diese Kanzleiräumlichkeiten steuerlich nicht anerkennen wollen. Die Kanzleiräumlichkeiten seien dann aber doch anerkannt worden, nach dem oben erwähnten Kompromiss mit 15% der beantragten 25%; die Konsequenz daraus sei, die Kosten, die den Kanzleiräumlichkeiten in B. zuzurechnen seien, seien in diesem Verhältnis anzuerkennen, seien jedoch nicht gezogen worden. Der unabhängige Finanzsenat habe in seiner Berufungsentscheidung vom 1. März 2003 einen Großteil dieser Kosten anerkannt. Lediglich die Kosten für den zweiten beruflich genutzten Raum seien in Anbetracht des Kompromisses steuerlich nicht berücksichtigt worden.

Die Betriebsausgaben für die Kanzleiräumlichkeiten B. habe der Prüfer deshalb nicht anerkennen wollen, weil der zweite Raum nach seiner Ansicht nicht ganz den strengen Anforderungen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 entsprechen würde. Dazu müsse angemerkt werden, dass die Planung und der Bau dieser Kanzleiräumlichkeiten schon lange vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erfolgt seien. Bedeutsam sei in diesem Zusammenhang das in jüngster Zeit ergangene Erkenntnis des VwGH (24.9.2002, 98/14/0198), in dem die durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 geänderte umsatzsteuerliche Rechtslage abgelehnt werde. Denn die Einschränkung des Vorsteuerabzugs sei ohne vorhergegangene Konsultationen beim gemeinsamen Mehrwertsteuerausschuss richtlinienwidrig. Demnach müsse der Vorsteuerabzug nicht nur von den 15%, sondern von den gesamten 25% betrieblich genutzten Kanzleiräumlichkeiten zustehen.

Nach dem EuGH-Urteil Seeling wäre sogar der volle Vorsteuerabzug für die gesamten Gebäudekosten zugestanden (d.h. auch für den privat genutzten Teil). Denn Kernaussage dieses EuGH-Urteils sei es, dass bei Gebäudeinvestitionen der volle Vorsteuerabzug zu gewähren sei, wenn das Gebäude nur in geringem Ausmaß für betriebliche Zwecke und weitaus überwiegend für Privatzwecke genutzt werde.

Die Ausgaben für die „Kanzlei W.“ seien eindeutig durch den Wirtschaftstreuhandbetrieb veranlasst. Diese Ausgaben seien nicht der Lebensführung zuzuordnen. Da der Nachweis für den sehr lange zurückliegenden Zeitraum zum heutigen Zeitpunkt schwer zu erbringen sei, habe der Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung teilweise auf deren Berücksichtigung verzichtet.

Versehentlich seien nicht abzugsfähige Gebühren von der Buchhalterin aufwandswirksam verbucht worden; allerdings handle es sich dabei um einen Gesamtbetrag von S 1.955,00 in allen drei Jahren. Hier sei leider der Vermerk „Privat“ irrtümlich übersehen worden. Ein strafbares Verhalten lasse sich daraus nicht ableiten.

Die Steuernachzahlung für den gesamten Prüfungszeitraum von drei Jahren betrage nicht wie im Erkenntnis angeführt € 12.349,22 sondern weniger als € 10.000,00. Denn die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Bruttomethode ermittelt worden. Demnach sei die Umsatzsteuer als Einnahme, die Vorsteuern sowie die Umsatzsteuerzahllasten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Bei Nichtanerkennung von Betriebsausgaben ergebe sich eine momentane Steuerbelastung von 80 % (20% USt + 50% ESt + 50% ESt von 20% USt). Im Zeitpunkt der Umsatzsteuernachzahlung werde die Einkommensteuer wieder um 10% (50% ESt von 20% USt) reduziert. Die gegenständliche Steuerbelastung könne lediglich 70% und nicht 80% sein. Die gesamte Steuernachzahlung für den gesamten Prüfungszeitraum betrage demnach € 9.900,00. Diese Steuernachzahlung sei im Verhältnis zu den geleisteten Abgaben sehr gering. Das Steueraufkommen an Einkommensteuer und Umsatzsteuer habe im Prüfungszeitraum rund € 300.000,00 betragen. Die Gesamtnachzahlung setze sich auf die nachstehenden nicht anerkannten Betriebsausgaben zusammen:

Wirtschaftstreuhänderbeiträge für die mitarbeitende Gattin des Bw. (je 5 Mitarbeiter müsse gemäß § 29 Abs. 3 WTBO ein Wirtschaftstreuhänder mitarbeiten; auch der frühere Arbeitgeber habe diese WT-Beiträge allen mitarbeitenden Wirtschaftstreuhandern ersetzt), Aufwendungen der Kanzleiräumlichkeiten B-Gasse, Telefonkosten für auswärtig geführte Telefonate, Betriebsausgaben der Kanzlei W., Zinsen Kanzleiräumlichkeiten B. (Jahr 96), Anerkennungskompromiss 15% statt 25%.



Daraus sei ersichtlich, dass keine Abgabenverkürzung erfolgt sei, sondern es sich um insgesamt durch den Betrieb verursachte Ausgaben handle. An sich würden diese Räumlichkeiten in dem beantragten Ausmaß betrieblich verwendet, um eine Lösung im Betriebsprüfungsverfahren zu finden sei jedoch eine Kompromisslösung erarbeitet worden.

Im Verfahren vor dem Spruchsenat sei auf die vom Bw. im Einspruch und im Schreiben vom 14. September 2005 vorgebrachten Argumente weder in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat noch in dessen Erkenntnis eingegangen worden. Im Schreiben vom 14. September 2005 habe der Bw. seine Bedenken gegen die Objektivität der Person der Amtsbeauftragten und des Betriebsprüfers geäußert und habe deshalb beide wegen Befangenheit abgelehnt. Damit habe man sich überhaupt nicht auseinandergesetzt; im Erkenntnis werde lediglich ausgeführt, dass ein „expliziter Ablehnungsantrag entsprechend der Bestimmung des § 74 FinStrG nicht zu entnehmen sei“. Wenn damit gemeint sei, dass die Ablehnung beim Vorstand der Finanzstrafbehörde erster Instanz geltend zu machen gewesen wäre und das Schreiben des Bw. nicht direkt an diesen gerichtet gewesen sei, wäre die Finanzstrafbehörde verpflichtet gewesen, den Ablehnungsantrag an diese Person weiterzuleiten. Zudem habe der Bw. zweimal mit dem zuständigen Mitglied Frau XY telefoniert, welche gesagt habe, der Bw. solle das diesbezügliche Schreiben möglichst rasch schicken, damit noch reagiert werden könne!

Die Zeugenaussagen des Betriebsprüfers K. hätten dann wesentlich zur Entscheidungsfindung des Spruchsenates beigetragen. Allerdings seien alle Aussagen unrichtig:

Dass keine Kanzlei in ganz B. vorhanden sei, sei völlig falsch. Wie oben ausgeführt, seien dort fleißig wirtschaftstreuhandische Leistungen erbracht worden, die zur Steigerung des steuerlichen Ergebnisses beigetragen hätten. Der Betriebsprüfer habe damit offenbar gemeint, dass keine Zweigstelle im Sinne der WTBO vorgelegen sei; dazu müsse entgegnet werden, dass dies keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung sei. Denn die steuerlichen Richtlinien bestimmen nicht unter dem Begriff Arbeitszimmer fallende Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließe. Dies sei dann der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung und/oder eines Parteienverkehrs genutzt werde. Von Zweigstelle oder ähnlichem sei keine Rede! Überdies sei die Meldung als Zweigstelle reine Formsache, da seine Gattin über die WT-Befugnisse als Steuerberaterin verfüge. Darüber hinaus sei die Kanzleiadresse B. im Finanz-Online des BMF als Zustelladresse angeführt und im Telefonbuch verzeichnet.

Dass kein Wirtschaftstreuhanderschild vorhanden sei, stimme nicht. Der Vorsitzende des Spruchsenates habe nachgefragt, ob der Betriebsprüfer dies bei der Besichtigung festgestellt hätte, darauf habe dieser geantwortet, dass er nie eine Besichtigung durchgeführt habe, aber es sei kein Schild angebracht!? Wie könne man nur so eine unrichtige Behauptung ohne Besichtigung aufstellen? Tatsächlich sei ein Messingschild an der Eingangstür angebracht gewesen.

Zu den Ausführungen dahingehend, dass bei einer betrieblichen Nutzung der Kanzleiräumlichkeiten im Erdgeschoß und im Obergeschoß die Familie des Bw. keinen Platz zum Wohnen gehabt hätte, höchstens im Keller, sei auszuführen, dass diese Aussage schlichtweg falsch sei! Denn im Erdgeschoß und Obergeschoß seien nach Abzug der beiden Kanzleiräumlichkeiten ( $20,2 \text{ m}^2 + 13,7 \text{ m}^2$ ) ca.  $116 \text{ m}^2$  Wohnnutzfläche zur privaten Nutzung zur Verfügung gestanden. Damit sei für eine Familie mit einem 6-jährigen Kind und einem Baby reichlich Lebensraum vorhanden gewesen! Es seien drei große Zimmer, zwei Kabinette, sämtliche Nebenräume vorhanden und überdies handle es sich bei dem Keller um einen ausgebauten Wohnkeller!

In Bezug auf die „Leuchtstofflampe“ habe der Betriebsprüfer rechtswidrig behauptet, dass ich Energiesparlampen angeschafft hätte, doch wäre in der ganzen Kanzlei keine Energiesparlampe gewesen. Diese habe er offensichtlich mit der Leuchtstofflampe verwechselt; denn über Energiesparlampen finde sich nirgends eine Anmerkung; hingegen habe er im Betriebsprüfungsbericht über Leuchtstofflampen eine Anmerkung gemacht. Dies habe der Bw. im Abgabungsverfahren aufklären können, denn Leuchtstofflampe und Leuchtstoffröhre seien idente Begriffe. Leuchtstoffröhren habe der Prüfer einbekennen müssen, seien in der Kanzlei eingesetzt worden.

Während der Verhandlung habe der Bw. begonnen, den Prüfer mit den Unwahrheiten zu konfrontieren, doch habe dieser lautstark auf seinen unrichtigen Behauptungen beharrt. Daher sei es sinnlos gewesen, ihn weiter zu befragen.

In der weiteren mündlichen Verhandlung habe der Bw. den wahren Sachverhalt darstellen wollen. Doch sei er vom Vorsitzenden mehrmals unterbrochen und aufgefordert worden, schnell weiterzumachen: „Hopp, hopp, hopp ...!“, sonst würde ihm das Wort entzogen werden! Dies habe mit einem fairen Verfahren nichts zu tun. Dabei habe der Bw. nicht einmal viel geredet, obwohl er eine Doppelfunktion Verteidiger-Beschuldigter ausüben hätte müssen.

Bei den eingebrachten Schriftsätzen des Steuerpflichtigen handle es sich nicht - wie der Spruchsenat in unangebrachter Art ausgedrückt habe - um umfangreiche schriftliche Auslassungen, sondern um erforderliche Rechtsmittel und notwendige Stellungnahmen gegen

ungerechtfertigte Vorwürfe und unrichtige Darstellungen (wie z.B. die vollkommen falsche Stellungnahme der Amtsbeauftragten vom 11. April 2005).

Wenn der Spruchsenat meine, dass die lange Verfahrensdauer nicht der Finanzstraßbehörde anzulasten sei, stelle sich die Frage, warum denn dieses Verfahren, bei dem es - insbesondere im Verhältnis zur Steuerleistung des Steuerpflichtigen - um einen äußerst geringen Betrag gehe, bereits fünf Jahre gedauert habe. Weiters wäre die konkrete Frage zu klären, warum der Bescheid des Spruchsenates vom 23. September 2005 erst am 21. Februar 2006 zugestellt worden sei.

Weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht liege ein Straftatbestand vor. Dass die Niederschrift vom 18. Mai 2004 unrichtig abgefasst wurde, habe der Bw. in seiner Stellungnahme vom 18. Mai 2004 und 14. September 2005 aufgezeigt und berichtigt.

Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass kein Finanzvergehen begangen worden sei. In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen seien ausschließlich betrieblich veranlasste Ausgaben erfasst worden. Die Steuernachzahlung sei auf eine überstrenge Prüfung sowie auf eingegangene Kompromisse im Betriebsprüfungsverfahren und im Berufungsverfahren zurückzuführen. Eine Abgabenverkürzung liege jedoch nicht vor.

An sich lägen sämtliche gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Kanzleiräumlichkeiten vor. Als rechtliche Grundlagen dafür seien die Lohnsteuerrichtlinien, das VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2002, 98/14/0198, und das EuGH-Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling) zu nennen.

Im Zuge der Betriebsprüfung habe der Bw., um zu einer Lösung zu kommen, einen Kompromiss vorgeschlagen, in dem er auf die Anerkennung des zweiten betrieblich genutzten Raumes verzichtet habe. Dadurch habe sich im Wesentlichen das steuerliche Mehrergebnis ergeben. Aus diesem Kompromiss habe er keine Vorteile gehabt. Der Bw. habe es damit den Prüfern, mit denen er noch länger zu tun haben werde, Recht machen wollen. Es sei ihm auch versichert worden, dass mit dem Leiter der Strafsachenstelle gesprochen werden würde, das sei kein Problem. Tatsächlich habe man mit ihm gesprochen, aber in anderer Weise.

Der Verzicht auf die Absetzung eines Teiles der betrieblichen Ausgaben stelle allerdings kein strafbares Verhalten dar.

Keineswegs habe der Bw. beabsichtigt, irgendwelche Steuern zu verkürzen. Auch fahrlässig seien keine Abgaben verkürzt worden. Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1965, B 59/64 ausgeführt habe, liege Fahrlässigkeit nicht vor, wenn der Abgabepflichtige aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe. Auch wenn diese

Ansicht mit der Rechtsansicht mit der Finanzstraßbehörde nicht übereinstimme, könne dem Steuerpflichtigen trotz letztlich im Abgabeninstanzenzug anders beurteilter Rechtsauffassung nicht Fahrlässigkeit vorgeworfen werden.

Es handle sich lediglich um Auslegungsunterschiede, die im Prüfungsverfahren und im Berufungsverfahren durch Kompromisse geklärt hätten werden können.

Abschließend erlaube sich der Bw. auf seine Behinderung hinzuweisen; der Umstand der Gehbehinderung (Erwerbsminderung von 60 %) sei bisher nicht berücksichtigt worden. Aufgrund seiner Behinderung könne er nicht alle steuerlichen Arbeiten selbst ausführen und müsse delegieren. Wegen der damit verbundenen Schmerzzustände sei es ihm damals auch nicht möglich gewesen, besonders intensive Kontrollen durchzuführen, sodass es zu einigen Buchungsfehlern, aber mit geringer steuerlicher Auswirkung, gekommen sei.

Ergänzend erlaube sich der Bw. festzustellen, dass noch nie eine Finanzstrafe gegen ihn oder einen seiner Klienten (abgesehen von einer einzigen geringen Bestrafung eines Mandanten von € 1.500,00) verhängt worden sei. Dies zeuge bei einem Tätigkeitszeitraum als selbständiger Wirtschaftstreuhänder von 23 Jahren und rund 300 vertretenen Steuernummern von absoluter Seriosität.

Es werde daher beantragt, das Erkenntnis aufzuheben und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstraßbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“*

Dem gegenständlichen Finanzstraßverfahren liegen die Feststellungen der Betriebsprüfung der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei des Bw. über die Jahre 1996 bis 1998 (Bericht vom 26. Juni 2001) in objektiver Hinsicht zugrunde.

Unter Textziffer 18 dieses Betriebsprüfungsberichtes titulierte mit der Überschrift "Nicht abzugsfähige Aufwendungen" wird ausgeführt, dass der Bw. am Standort W., M-Gasse eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei betreibe, welche der alleinige Mittelpunkt seiner Berufs- und Erwerbstätigkeit sei. Der Bw. habe in B. ein Einfamilienhaus errichtet, welches als Wohnsitz für ihn und seine Familie diene. In diesem Haus beabsichtige er, im

Erdgeschoß ein Zimmer und im ersten Stock ein Kabinett und im Keller einen Raum als Lager beruflich zu nutzen und habe im Anlageverzeichnis 25% der Anschaffungskosten aktiviert.

Über Befragen habe der Bw erklärt, dass die Räumlichkeiten in B. als Arbeitsstätte für seine Ehefrau – welche in einem Dienstverhältnis zum Bw. stehe – vorgesehen seien, da sich diese der Erziehung der gemeinsamen Kinder widmen und daher in leichter Erreichbarkeit für die von den Kindern frequentierten Bildungsstätten sein wolle.

Auf Grund der Lage des Kabinetts gehe die Betriebsprüfung davon aus, dass dieses einem der beiden Kinder des Bw. früher oder später als Zimmer dienen werde und sohin eine längerfristige berufliche Nutzung nicht in Betracht komme.

Der Lagerraum im Keller stelle keine berufliche Nutzung dar, die Lagerung der Unterlagen des Bw. erfolge an seinem Berufssitz und daher könne kein weiterer Aufwand dafür geltend gemacht werden.

Sohin bleibe das im Erdgeschoß gelegene Zimmer, welches der Berufsausübung durch die Ehefrau des Bw. diene.

Darüber hinaus habe der Bw. neben diesen anteiligen Errichtungskosten für das Einfamilienhaus eine Vielfalt von Einzelrechnungen für Ausgaben gewinnmindernd geltend gemacht, die mit der Bautätigkeit in unterschiedlich intensivem Zusammenhang stehen würden. Im Prüfungsbericht findet sich hinsichtlich dieser nicht anerkannten Einzelrechnungen eine nach Standorten und Jahren gegliederte Auflistung von Einzelbelegen, welche von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben und zum Vorsteuerabzug anerkannt wurden.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren durch die Betriebsprüfung abgeänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 wurde durch den Bw. in der Folge das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und die Anerkennung der von der Betriebsprüfung von Betriebsausgaben und Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Aufwendungen begehrt.

Im Rahmen dieses Berufungsverfahrens hat der Bw. in der Folge nach durchgeführter mündlicher Verhandlung im Einvernehmen mit der Referentin des unabhängigen Finanzsenates sein Berufsbegehren inhaltlich dahin gehend eingeschränkt, dass er sich mit der Nichtanerkennung der betrieblichen Aufwendungen, soweit diese das im Betriebsprüfungsbericht bezeichnete Kabinett betreffen, einverstanden erklärte. Somit wurden die betrieblichen Aufwendungen, soweit diese den Lagerraum im Keller und das im Erdgeschoß gelegene Zimmer des Einfamilienhauses in B. betreffen, zum Betriebsausgaben-

und Vorsteuerabzug im Rahmen der Berufungsentscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat vom 1. März 2003, RV/249-W/02, anerkannt.

Wie der Bw. seiner Berufung zutreffend ausführt, bezieht sich die im gegenständlichen Finanzstrafverfahren zur Last gelegte Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer für 1996 bis 1998 im zum weitaus überwiegenden Teil auf die Nichtanerkennung der anteiligen betrieblichen Aufwendungen zum Vorsteuer- bzw. zum Betriebsausgabenabzug für das im Wohnungsverband gelegene Kabinett. Dazu führt der Bw. in der Berufung für den unabhängigen Finanzsenat unwiderlegbar aus, dass dieses Kabinett einerseits bereits von vornherein laut Bauplan für betriebliche Zwecke gewidmet war und in der Folge nach Fertigstellung des Hauses ab 1998 auch tatsächlich, insbesondere durch seine Gattin als angestellte Steuerberaterin des Betriebes noch im Prüfungszeitraum bzw. auch noch danach genutzt wurde. Im Rahmen einer schriftlichen Eingabe an die Berufungsbehörde vom 29. August 2006 bestätigte die im Betrieb des Bw. angestellte Gattin diesen Sachverhalt vollinhaltlich. Die diesbezügliche Feststellung im Betriebsprüfungsbericht dahingehend, dass auch aufgrund der Lage des Kabinetts davon ausgegangen werde, dass diese Räumlichkeit früher oder später einem der beiden Kinder als Zimmer dienen werde und sohin für eine längerfristige berufliche Nutzung nicht in Betracht komme, bildet nach Ansicht des Berufungssenates keine taugliche Grundlage für eine finanzstrafrechtliche Verurteilung des Bw. wegen des Deliktes der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG. Aus der Aktenlage des Steueraktes und des Finanzstrafaktes lassen sich nach Senatsmeinung keine ausreichenden Anhaltspunkte dafür finden, dass das im Betriebsprüfungsbericht bezeichnete Kabinett tatsächlich für private Zwecke gewidmet war und auch genutzt wurde. Somit war entsprechend der Beweisregel des § 98 Abs. 3 FinStrG im Rahmen der im Finanzstrafverfahren gegenüber den Abgabenverfahren geänderten Beweislast davon auszugehen, dass eine private Nutzung des im Betriebsprüfungsbericht bezeichneten Kabinetts nicht erweisbar ist.

Weder aus dem Betriebsprüfungsbericht noch aus der bezeichneten Berufungsentscheidung in Abgabensachen ist für den Berufungssenat mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit ableitbar, dass der Bw. unter Außerachtlassung der den Umständen nach gebotenen und ihm auch zumutbaren Sorgfalt (also schuldhaft fahrlässig) durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 eine Abgabenverkürzung bewirkt habe.

Der erkennende Berufungssenat geht daher aufgrund der vorliegenden Beweislage davon aus, dass der Bw. bei der steuerlichen Geltendmachung der anteiligen Aufwendungen für das im

Betriebsprüfungsbericht bezeichnete Kabinett im Wohnhaus B., auf deren Nichtanerkennung der weitaus überwiegende Teil des erstinstanzlich der Bestrafung zugrunde gelegten Verkürzungsbetrages beruht, in einer von der Abgabenbehörde abweichenden, aber vertretbaren Rechtsansicht im Bezug auf die Auslegung des „Arbeitszimmererlasses“ gehandelt hat, weswegen ihm eine fahrlässige Handlungsweise insoweit nicht zur Last gelegt werden kann.

Soweit, wie in der Berufung objektiv eingestanden, einzelne nicht abzugsfähige Gebühren im Ausmaß von insgesamt S 1.955,00 in den Jahren 1996 bis 1998 zum Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wurden, kann auch insoweit, aufgrund des unwiderlegten Berufungsvorbringens des Bw. dahingehend, dass der auf den betreffenden Belegen angebrachte Vermerk "privat" von der Buchhalterin bei der Verbuchung irrtümlich übersehen wurde und diese deswegen aufwandswirksam verbucht wurden, ein Überwachungsverschulden des Bw. auf Grund der geringen Häufigkeit und der geringfügigen steuerlichen Auswirkung dieser Fehler nicht abgeleitet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. September 2006