



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1992 – 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Rechtsanwältin OEG, erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden u.a. folgende strittige Feststellungen getroffen:

„Tz. 15 Umsatzsteuer gem. § 11 Abs. 12 UStG 1972

In den Jahren 1992-1994 wurde auf Gutschriften für durchlaufende Posten eines Klienten, die gem. § 4 Abs. 3 UStG 1972 nicht zum Entgelt gehören, 20% Umsatzsteuer verrechnet. Bisher hatte diese Umsatzsteuer die Bemessungsgrundlage für die Berechnung nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 erhöht. Es handelt sich jedoch hier um Beträge, die gem. § 11 Abs. 12 UStG 1972 geschuldet werden.

31.12.	1992 S	1993 S	1994 S
USt gem. § 11 (12) lt. Firma	0,00	0,00	0,00
USt gem. § 11 (12) lt. Bp	4.242,00	600.108,00	463.674,00
Erhöhung USt lt. Bp	4.242,00	600.108,00	463.674,00

Tz. 16 Neuberechnung der Umsatzsteuer gem. § 4 Abs. 4 UStG 1972

Die Basen für die Ermittlung der Umsatzsteuer nach § 4 Abs. 4 werden berichtigt. Bisher hatten die in Tz. 15 festgestellten Umsatzsteuerbeträge diese unrichtig erhöht.

31.12.	1992 S	1993 S	1994 S
20%-ige Bruttoeinn. lt. Erkl.	99.027.781,87	128.847.586,11	105.421.208,00
- lt. Bp	-4.242,00	-600.108,00	-463.674,00
20%-ige Bruttoeinn lt. Bp	99.023.539,87	128.247.478,11	104.957.534,00
- 10% gem. § 4 (4)	-9.902.353,99	-12.824.747,81	-10.495.753,40
Basis brutto	89.121.185,88	115.422.730,30	94.461.780,60
20%-ige Entgelte netto	74.267.654,90	96.185.608,58	78.718.150,50

20%-ige Entgelte Anlagenverkauf			8.333,33
10%-ige Entgelte unverändert	17.159,85	3.886,14	2.805,05

Tz. 22 Sonderbetriebsausgaben

Folgende Ausgaben der Anwälte werden gem. § 20 EStG 1988 nicht anerkannt und den Gewinnen außerbilanziell hinzugerechnet.

	1992 S	1993 S	1994 S
Dr. A:			
Erhöhung Privatanteil PKW	17.443,00	21.294,00	
Ballspenden	2.200,00	1.950,00	2.000,00
Dr. B:			
betriebliche Nutzung Privathaus	12.000,00	12.000,00	12.000,00
Angemessenheitsprüfung PKW			9.398,00
Erhöhung Privatanteil PKW	9.541,00	9.432,00	9.752,00
Dr. C:			
Entnahme Autoradio z. 1.1.1992	7.915,00	7.915,00	7.915,00
Dr. D:			
Spenden	1.500,00		500,00
Dr. E:			
Aufwand Arbeitszimmer	32.386,00	32.822,00	62.623,00
Dr. F:			
Aufwand Arbeitszimmer			63.505,00

Summe außerbil. Zurechnungen	82.985,00	85.413,00	167.693,00 "
------------------------------	-----------	-----------	--------------

Entsprechend sämtlicher – im vorliegenden Berufungsfall jedoch nicht entscheidungsrelevanter - BP-Feststellungen wurden in der Folge Umsatzsteuerbescheide und Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1992 - 1994 erlassen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde begründend vorgebracht, dass die den Bescheiden zugrunde gelegte Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 und die gleichzeitige Einbeziehung des Nettobetrages der Entgelte in die Berechnungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 eine vom Gesetz nicht vorgesehene Doppelbesteuerung verursache. Die Bw. habe für sogenannte kleine Beträge an durchlaufenden Posten Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, wobei die Berechnung der Umsatzsteuer für die durchlaufenden Posten jedoch nur im Verhältnis eines einzigen Klienten vorgenommen worden sei. Insgesamt habe die Bw. die Pauschalregel gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 angewendet.

Die Betriebsprüfung habe daraus die Konsequenz gezogen, dass bei der Anwendung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 für die kleinen durchlaufenden Posten keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sei und schrieb gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung der Bw. vor. Für die weitere Behandlung der Bemessungsgrundlage habe jedoch die Betriebsprüfung den rechtswidrigen Schluss gezogen, dass die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 nur hinsichtlich der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu berichtigen wäre.

Diese Vorgangsweise entspräche jedoch nicht den Vorschriften des § 11 Abs. 12 bzw. § 4 Abs. 4 UStG 1972. Erstere Bestimmung räume nämlich dem Unternehmer ein, die Rechnung gegenüber dem Empfänger der sonstigen Leistung zu berichtigen. Eine Berichtigung im vorliegenden Fall hätte zur Folge, dass die durch die Betriebsprüfung vorgeschriebene Umsatzsteuer von der Abgabenverwaltung wieder zurückzufordern wäre, auf der anderen Seite wäre der so berichtigte Umsatzsteuerbetrag wiederum dem Klienten zurückzuzahlen. Aufgrund dieser Vorgangsweise bliebe jedoch die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 insofern unberührt, als der Nettobetrag der kleinen durchlaufenden Posten nach wie vor darin enthalten wäre, womit die Berichtigungsmöglichkeit ins Leere ginge.

Richtigerweise müsste bei der Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 so vorgegangen werden, dass die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 um den gesamten

Nettobetrag der kleinen durchlaufenden Posten zu kürzen sei. Andernfalls hätte eine Berichtigung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 keinen Sinn. Die Berichtigung müsse ergeben, dass der Abgabepflichtige so zu stellen sei, als hätte er insgesamt richtig gehandelt.

Diese Rechtsansicht sei auch durch einen Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 15. Februar 1979, IV B 28/78 bestätigt worden, in dem zum Ausdruck gebracht worden sei, dass die Umsatzsteuer nur insoweit geschuldet werde, als Umsatzsteuer für die durchlaufenden Posten in Rechnung gestellt worden sei. Eine nochmalige Erfassung aufgrund der Pauschalierungsmethode des § 79 Abs. 2 UStDB 1934 sei auszuschließen.

Hinsichtlich der Aufwendungen der Arbeitszimmer der Herren Dr. F und Dr. E wurde in der Berufung ausgeführt, dass diese als Betriebsausgaben nicht anerkannt worden seien, obwohl die Betriebsprüfung die häuslichen Arbeitszimmer besichtigt und deren objektive Eignung als solche bestätigt habe. Lediglich das Erfordernis, ein Arbeitszimmer neben den zugegebenermaßen vorhandenen Kanzleiräumlichkeiten zu benötigen, sei als nicht gegeben angesehen worden. Während des Betriebsprüfungsverfahrens seien eine Aufstellung der in diesen Zimmern verfassten wissenschaftlichen Werken und schriftliche Äußerungen der beiden Partner über die Notwendigkeit der Arbeitszimmer vorgelegt worden, die jedoch von der Betriebsprüfung als nicht stichhältig erachtet worden seien, um von einer beruflichen Notwendigkeit eines Arbeitszimmers ausgehen zu können. Tatsächlich seien die Räumlichkeiten ausschließlich betrieblich genutzt worden, nämlich um im überwiegenden Maße wissenschaftliche Arbeiten zu verfassen, für die in den Kanzleiräumlichkeiten keine Ruhe oder kein Platz vorhanden gewesen sei. Ebenso seien Akten in diesen häuslichen Arbeitszimmern bearbeitet worden, die besondere Konzentration und ungestörtes Arbeiten erforderlich machten und zuletzt hätten darin im geringen Ausmaß Besprechungen mit Klienten außerhalb der Kanzleistunden stattgefunden, die erhöhte Diskretion erforderten.

Wenn jemand, wie die Herren Dr. E und Dr. F, neben einer umfangreichen und zeitintensiven Arbeit einer Anwaltskanzlei noch wissenschaftlich arbeite, sei ihm nicht zumutbar, die diesbezüglichen Tätigkeiten auch in den Nachtstunden und am Wochenende in den Kanzleiräumlichkeiten auszuüben.

Durch das für das wissenschaftliche Arbeiten erforderliche Studium von oft umfangreicher Sekundärliteratur sei es auch nicht zumutbar, die Kanzleiräumlichkeiten, in denen Besprechungen stattfänden, in denen Akten abgelegt seien, jedes Mal aufzuräumen oder Unterlagen zu schlichten, nur um Platz für die oft mehrere Wochen und Monate beanspruchende wissenschaftliche Arbeit zu haben.

Die Berufung wurde der **Betriebsprüfung zur Stellungnahme** übermittelt und führte diese hiezu aus, dass in den Jahren 1992 - 1994 auf Gutschriften für durchlaufende Posten eines Klienten 20% Umsatzsteuer verrechnet worden sei, wobei die Umsatzsteuer der durchlaufende Posten, welche gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1972 nicht zum Entgelt gehörten, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 erhöht hätte. Im vorliegenden Fall würden jedoch Beträge gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 geschuldet. Aus der zuletzt genannten Bestimmung gehe klar hervor, dass bei richtiger Anwendung des § 11 Abs. 1 UStG 1972 dieser Steuerbetrag nie zur Vorschreibung gelangen würde. Demnach handle es sich hierbei um eine Steuer, die das Unternehmen für diese Umsätze nach dem UStG 1972 nicht schulde. Dies sei auch nicht bestritten worden, sodass in weiterer Folge die Steuer nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 vorgeschrieben worden sei.

Der Betriebsprüfung seien keine Berichtigungen vorgelegt worden, die im Rahmen der Umsatzsteuernachschau zu berücksichtigen gewesen wären.

Die Aussage der Bw., die Betriebsprüfung habe bei der Anwendung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 die Konsequenz gezogen, dass für die kleinen durchlaufenden Posten keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden dürfe und die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 dem Abgabepflichtigen vorgeschrieben, sei nicht richtig. Der Betriebsprüfung sei nämlich sehr wohl bekannt, dass die Umsatzsteuer nicht aufgrund der Bestimmung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 geschuldet werde und in Rechnung zu stellen sei, sondern, wie oben bereits erwähnt, habe es sich hierbei um Beträge gehandelt, die nach § 4 Abs. 3 UStG 1972 nicht zum Entgelt gehörten.

Die Pauschalregelung nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 biete für die genannten Berufsgruppen eine Möglichkeit, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ohne Trennung der Entgelte zu ermitteln. Voraussetzung hierfür sei, dass die kleineren Beträge an durchlaufenden Posten in der Bruttobemessungsgrundlage enthalten seien. Andernfalls läge eine genaue Trennung der kleineren Beträge an durchlaufenden Posten von jenen der Entgelte vor und somit auch kein Anwendungsfall des § 4 Abs. 4 UStG 1972. Die Bw. habe im Prüfungszeitraum von der Möglichkeit des Pauschalabzuges Gebrauch gemacht und sei ein Splitten in einen teilweisen Nachweis solcher durchlaufender Posten und in eine Inanspruchnahme der Pauschalregelung vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Daran ändere auch nichts die Tatsache, dass ein großer Teil von Gerichtsgebühren und Stempelkosten nur im Verhältnis eines einzigen Klienten vorgenommen worden sei. Diese seien in die Bruttobemessungsgrundlage insoweit einzubeziehen, als die bereits nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 festgestellte Umsatzsteuer vorher in Abzug zu bringen sei.

Eine Doppelbesteuerung liege nicht vor, da die Betriebsprüfung in Anwendung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 die Bemessungsgrundlage in der Form ermittelt habe, wie sie die Bw. selbst hätte ermitteln müssen, wenn kein Anlassfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 gegeben wäre. Die Umsatzsteuer sei kraft Rechnungslegung vorgeschrieben worden, sodass bei einer allfälligen Berichtigung der genannten Gutschriften keine andere als die vom Gesetz geforderte Umsatzsteuer wirksam wäre. Die Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 sei von der Bw. schließlich auch vereinnahmt worden.

Hinsichtlich der Einwendungen betreffend Anerkennung der Arbeitszimmeraufwendungen als Sonderbetriebsausgaben sei zwar zutreffend, dass die Räumlichkeiten bei der Besichtigung in einer Art und Weise eingerichtet waren, die eine objektive Eignung als Arbeitszimmer zuließen. Eine ausschließliche Nutzung für berufliche Zwecke sei jedoch nicht nachgewiesen worden. Ob die in der Berufung angeführten Tätigkeiten in den Arbeitszimmern verrichtet worden seien, sei nicht glaubhaft gemacht worden, zumal nach Ansicht der Betriebsprüfung die in der Kanzlei vorhandenen Büroräume auch hinsichtlich ihrer Größe ausreichend gewesen seien, neben der beratenden Tätigkeit wissenschaftliche Werke zu verfassen.

Bei der Bearbeitung von Akten, die besondere Konzentration und ungestörtes Arbeiten erfordern, sei davon auszugehen, dass diese Ruhe eher in der Kanzlei außerhalb der Kanzleistunden gegeben sei als im Arbeitszimmer, welches sich in der privaten Wohnung, also im familiären Verband befindet.

Unverständlich sei, inwiefern erhöhte Diskretion vorliege, wenn Klienten die Anwälte zu Hause aufsuchten. Denn beide Herren würden in der Kanzlei über eigene Zimmer verfügen und sei auch davon auszugehen, dass eine Besprechung mit Klienten ungestört verlaufen könne.

In der **Gegenäußerung zur Stellungnahme** führte die Bw. aus, dass sich die in der Berufung behauptete Doppelbesteuerung tatsächlich auswirke. Die Betriebsprüfung gehe zur Vermeidung der Doppelbesteuerung davon aus, dass sie den Umsatzsteuerbetrag, der auf die durchlaufenden Posten entfalle, aus der Bemessungsgrundlage ausscheide. Vielmehr müsste aber die gesamte Rechnung, die nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 eine Umsatzsteuerschuld begründe, aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 sei dem Abgabepflichtigen grundsätzlich die Berichtigungsmöglichkeit eingeräumt. Für den Fall einer Berichtigung sei die Rechnung über die durchlaufenden Posten mit Null Umsatzsteuer auszustellen und im Berichtigungszeitraum gegenüber dem Finanzamt eine Steuergutschrift in der Höhe der zuviel ausgewiesenen Umsatzsteuer zu verrechnen. Der durch die Berichtigung erlangte Umsatz-

steuerbetrag sei an den Klienten weiterzugeben, sodass insgesamt dem Abgabepflichtigen kein Vorteil aus der Berichtigung entstehe.

Mit der Vorgangsweise der Betriebsprüfung sei die Bw. jedoch nicht so gestellt, wenn kein Anlassfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 bestünde. An Hand eines in der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme dargestellten Rechenbeispiels der Bw. dürfe für das Jahr 1993 nach Berichtigung der Umsatzsteuer der Betrag in Höhe von S 19.271.172,00 nicht überschritten werden. Denn nur dadurch wäre die Bw. so gestellt, als läge kein Anlassfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 vor.

Im vorliegenden Berufungsfall konkurrenzieren nämlich die Bestimmung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 mit der Vorschrift des § 11 Abs. 12 UStG 1972. Die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer müsse durch die Berichtigung so verrechenbar sein, dass dem Wesen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 entsprochen werde (vgl. auch Reiß UR 1989, 178). Bei der Vorgangsweise durch die Betriebsprüfung sei dies nicht möglich, denn nach Ansicht der Bw. müsste entweder die gesamte aufgrund § 11 Abs. 12 UStG 1972 gesondert in Rechnung gestellte Steuer aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden oder die bisherige Einbeziehung der Umsatzsteuer auf die durchlaufenden Posten in die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 insofern berichtigt werden, als für die Umsatzsteuer selbst die pauschale Kürzung nicht vorgenommen werden dürfe.

Insgesamt entstehe somit keine umsatzsteuerliche Mehrbelastung für die Bw., als bei richtiger umsatzsteuerlicher Erfassung. Durch die Vorgangsweise der Betriebsprüfung sei ein an sich nicht zum Entgelt gehöriger durchlaufender Posten zweimal umsatzsteuerlich erfasst worden, einmal gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 und ein zweites Mal durch die Aufnahme in die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972. Die BP übersehe nämlich, dass die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 zwar vom Klienten vereinnahmt worden sei, jedoch durch die Einbeziehung des Bruttobetrages in die Bemessungsgrundlage eine Versteuerung schon erfolgt sei. Durch die neuerliche Vorschreibung im Rahmen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 werde die Umsatzsteuer nochmals geschuldet, sodass eine diesbezügliche Berichtigung ins Leere ginge. Dies hätte zur Folge, dass der rückverrechnete Umsatzsteuerbetrag tatsächlich an den Klienten zu überweisen wäre, sodass die Bw. wirtschaftlich die Umsatzsteuer zweimal trage.

Diese aus der Sicht der Bw. nicht sachgerechte doppelte Erfassung der Umsatzsteuer sei auch mit der Abteilung IV/9 im Finanzministerium diskutiert worden und habe zu dem Ergebnis geführt, dass eine zweimalige Erfassung des Entgelts zur Umsatzsteuer dem Wesen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 widerspreche.

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Arbeitszimmer, deren ausschließliche Nutzung zu betrieblichen Zwecken nicht nachgewiesen worden sei, werde ausgeführt, dass durch die entsprechenden Aussagen der beiden Herren Dr. F und Dr. E sehr wohl der Beweis der ausschließlichen Nutzung erbracht worden sei. Nach dem Besuch des Betriebsprüfers hätten die beiden Herren aufgrund seines Verhaltens durchaus den Eindruck gewonnen, dass die Zimmer als häusliche Arbeitsträume akzeptiert würden. Erst bei einer späteren Besprechung sei von der Betriebsprüfung vorgebracht worden, ein Rechtsanwalt könne grundsätzlich kein Arbeitszimmer betrieblich absetzen, wenn er über einen eigenen Raum in der Kanzlei verfüge. Aus verwaltungsökonomischer Sicht wäre somit eine Besichtigung der Arbeitszimmer überflüssig gewesen, wenn die Rechtsansicht der Betriebsprüfung über die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für Arbeitszimmer zuträfe.

Zum Vorbringen der Betriebsprüfung, die Verrichtung der in der Berufung angeführten Tätigkeiten in diesen Arbeitszimmern sei nicht glaubhaft gemacht worden, wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass beide Herren regelmäßig auch am Wochenende in ihrem häuslichen Arbeitszimmer tätig seien, darin ihre wissenschaftlichen Arbeiten erstellen, teilweise Klienten empfangen und Kanzleiarbeiten verrichten würden. Der Betriebsprüfung seien Listen betreffend Publikationen übergeben worden, die von den Herren überwiegend in ihren Arbeitszimmern erstellt worden seien. Dieser Umstand sei von der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen worden.

Weiters brachte die Bw. vor, dass der Sachverhalt, der dem VwGH - Erkenntnis vom 8. Februar 1989, Zl. 89/13/0042 zugrunde lag, auf vorliegendem Sachverhalt nicht anwendbar sei. Die Notwendigkeit der Arbeitszimmer sei nämlich im berufsgegenständlichen Fall dadurch gegeben, dass das Ausmaß der Nutzung der Arbeitszimmer wesentlich höher sei und der Inhalt der betrieblichen Nutzung das gesamte berufliche Spektrum des Anwaltsberufes umfasse, als in dem oben zitierten Erkenntnis.

Durch die Größe der jeweiligen Wohnungen sei sichergestellt, dass die Arbeitsräume ausschließlich für berufliche Zwecke nutzbar seien und auch tatsächlich genutzt würden. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung vertretenen Meinung, in den Kanzleiräumlichkeiten sei eher Ruhe gegeben, als in den häuslichen Arbeitszimmern, sei auszuführen, dass die beiden Herren zu Hause von Klienten erfahrungsgemäß seltener angerufen oder aufgesucht würden und von Kollegen zur Rechtsfragenerörterung ebenfalls nicht kontaktiert würden, als in den Kanzleiräumlichkeiten.

Eine Störung der Ruhe durch Familienmitglieder sei wegen der Größe der Wohnungen ebenfalls ausgeschlossen.

Bei wissenschaftlich arbeitenden Menschen seien die Rahmenbedingungen für ein ungestörtes Arbeiten eher in den Arbeitszimmern zu Hause, als in den Kanzleiräumlichkeiten gegeben, sodass die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers zu bejahen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1972 gehören die Beträge nicht zum Entgelt, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

Rechtsanwälte und Notare sind befugt, zur Abgeltung der zahlreichen kleinen Beträge an durchlaufenden Posten, insbesondere der Gerichtsgebühren und Stempelkosten, einen Pauschalabzug von 10 von Hundert der gesamten vereinnahmten Beträge nach Abzug der anderen Beträge an durchlaufenden Posten wie der Streit- oder Vergleichssummen und der Hypothekengelder vorzunehmen (§ 4 Abs. 4 UStG 1972).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass die Bw. in den streitgegenständlichen Jahren die Pauschalregelung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 in Anspruch genommen hat.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurden jedoch Feststellungen in der Weise getroffen, dass ein Klient der Bw. Gutschriften zuzüglich 20 % Umsatzsteuer ausgestellt hat, mit denen über Leistungen der Bw. abgerechnet wurde, die diese (Bw.) an ihn (Klient) ausgeführt hat.

Gemäß § 11 Abs. 7 UStG 1972 gelten Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird. Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Die Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 lautet: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Nicht strittig ist auch, dass im Rahmen einer durchgeführten Umsatzsteuernachschau keine Berichtigungen vorgelegt wurden.

In Anwendung der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 hat die Betriebsprüfung in weiterer Folge Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Die Bw. bringt nun in ihrer Berufung vor, dass durch die Anwendung der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 und die gleichzeitige Einbeziehung des Nettobetrages der Entgelte in die gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 zu bildende Berechnungsgrundlage eine vom Gesetz nicht vorgesehene Doppelbesteuerung verursacht werde. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass beide Bestimmungen von einander getrennt zu betrachten und anzuwenden sind. Auf der einen Seite ist die Bw. befugt, zur Abgeltung der durchlaufenden Posten ein Pauschalabzug der gesamten vereinnahmten Beträge vorzunehmen, auf der anderen Seite hat die Bw. in Gutschriften für sonstige Leistungen einen Steuerbetrag, den sie nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen erhalten. Dieser Betrag wird auf Grund der Gutschrift geschuldet. Eine Doppelbesteuerung liegt auch deshalb nicht vor, wie die Betriebsprüfung schon richtigerweise ausgeführt hat, da die Bemessungsgrundlage für den Pauschalabzug nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 so ermittelt wurde, als ob kein Anlassfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 besteht. Die Umsatzsteuerbeträge, die in den Gutschriften unrichtigerweise auf die durchlaufenden Posten entfallen sind und daher die Bemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 erhöht haben, wurden von der Betriebsprüfung bei der Ermittlung der diesbezüglichen Grundlagen abgezogen.

Soweit die Bw. ausführt, die Berechnung der Umsatzsteuer für die durchlaufenden Posten sei nur im Verhältnis eines einzigen Klienten vorgenommen worden und die Betriebsprüfung hiezu die Ansicht vertritt, dass auch die Tatsache, die berufsrelevanten Gutschriften bezögen sich nur auf einen Klienten, keine andere Betrachtungsweise nach sich ziehe, wird in Übereinstimmung mit der Ansicht der Betriebsprüfung vorgebracht, dass die Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 von der Anzahl der Unternehmer, die Rechnungen bzw. Gutschriften legen, nicht abhängig ist.

Wenn die Bw. ausführt, die Betriebsprüfung habe den rechtswidrigen Schluss gezogen, die Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 sei nur hinsichtlich der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu berichtigen gewesen und in weiterer Folge widerspreche die Betriebsprüfung diesen Ausführungen, weil die Umsatzsteuer eben nicht auf Grund der oben zitierten Bestimmung geschuldet werde, ist darauf hinzuweisen, wie dies die Betriebsprüfung ebenso schon getan hat, dass durchlaufende Posten gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1972 eben nicht zum Entgelt gehören und demnach nicht der Umsatzsteuer

unterliegen. Die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge der durchlaufenden Posten haben fälschlicher Weise die Berechnungsgrundlage des Pauschalabzuges nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 erhöht, sodass durch eine Reduzierung dieser Berechnungsgrundlage um diese Beträge eine Richtigstellung herbeigeführt wurde.

In der Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vermeint die Bw., zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sei die gesamte Rechnung, die eine Umsatzsteuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 begründete, aus der nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 gebildeten Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Diesem Vorbringen wird jedoch entgegengehalten, dass diese Vorgangsweise im Gesetz keine Deckung findet. Eine Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen, welche Rechnung einzubeziehen ist und welche nicht, lässt sich aus dieser Bestimmung nicht herauslesen. Rechtsanwälte und Notare sind - wie oben bereits ausgeführt - befugt, von den gesamten vereinnahmten Beträgen einen 10 % igen Pauschalabzug vorzunehmen. Dass die in den Gutschriften ausgewiesenen Beträge von der Bw. nicht vereinnahmt worden sind, wird von ihr nicht vorgebracht.

Weiters führt die Bw. in der Berufung aus, dass die Betriebsprüfung den rechtswidrigen Schluss gezogen habe, die nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 ermittelte Grundlage sei nur hinsichtlich der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu berichtigen, denn diese Vorgangsweise entspräche nicht den Vorschriften des § 11 Abs. 12 bzw. § 4 Abs. 4 UStG 1972, da der Nettobetrag der kleinen durchlaufenden Posten nach wie vor darin enthalten wäre und somit eine Berichtigung ins Leere ginge. Dieses Vorbringen ist jedoch nicht geeignet, die Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz zu erschüttern. Denn bei der Ermittlung der Höhe des Pauschalabzuges nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 sind eben die kleineren Beträge an durchlaufenden Posten in den gesamten vereinnahmten Beträge enthalten. Die Bestimmung des Pauschalabzuges nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 ist nämlich von der Möglichkeit, eine entsprechende Berichtigung einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1972 durchzuführen, getrennt zu betrachten. Diese beiden Gesetzesbestimmungen regeln unterschiedliche Vorgänge, die miteinander nicht vergleichbar sind. Soweit im Rahmen der Umsatzsteuernachschau keine Berichtigungen vorgelegt wurden, waren auch keine Berichtigungen zu berücksichtigen.

Dem Einwand, bei der Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 sei die Bemessungsgrundlage des § 4 Abs. 4 UStG 1972 um den gesamten Nettobetrag der kleinen durchlaufenden Posten zu kürzen und der Bundesfinanzhof bestätige in seinem Beschluss vom 15. Februar 1979, IV B 28/78 diese Rechtsansicht auch, wird entgegengehalten, dass eine Kürzung der Bemessungsgrundlage des § 4 Abs. 4 UStG 1972 um den gesamten Nettobetrag der kleinen

durchlaufenden Posten in dieser Bestimmung nicht vorgesehen ist. Was das Verfahren vor dem deutschen Bundesfinanzhof betrifft, ist auszuführen, dass in diesem Verfahren - im Gegensatz zum berufungsgegenständlichen - strittig war, ob der von den beschwerdeführenden Parteien (Klägern) in Anspruch genommene Pauschalabzug (vergleichbar mit dem österreichischen Pauschalabzug nach § 4 Abs. 4 UStG 1972) der vereinnahmten Entgelte als durchlaufende Posten bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze zu berücksichtigen ist. Die Kläger, die eine Rechtsanwaltssozietät bildeten, hatten nämlich ihren Klienten die vollen Gebühren und die hierauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt und lediglich für die Zwecke der Umsatzsteuerberechnung nachträglich nur gegenüber dem Finanzamt die Gebühren um das Pauschale gekürzt. Da sie jedoch die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge aus der Bemessungsgrundlage des ungekürzten Entgeltes errechnet und vom Rechnungsempfänger einverlangt haben, schuldeten sie diese ausgewiesene Steuer. Für den berufungsgegenständlichen Fall ist daher daraus nichts zu gewinnen.

Soweit die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme abermals die Meinung vertritt, die gesamte Rechnung, die nach § 11 Abs. 12 UStG 1972 eine Umsatzsteuerschuld begründet, sei aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuschneiden, damit keine Doppelbesteuerung eintrete und zu diesem Zwecke räume die Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 dem Abgabepflichtigen grundsätzlich eine Berichtigungsmöglichkeit ein, damit dem Abgabepflichtigen insgesamt kein Vorteil aus der Berichtigung entstehe, ist auszuführen, dass die Bw. – wie oben bereits erwähnt – zwei von einander verschiedene Vorgänge miteinander in Zusammenhang setzt. Während die Bestimmung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 lediglich zum Zwecke der Verrechnungsvereinfachung den Rechtsanwälten und Notaren ermöglicht, anstelle der genauen Verrechnung der zahlreichen kleinen Beträge an durchlaufenden Posten in jeder Rechnung einen Pauschalabzug von 10 % von den gesamten Beträgen vorzunehmen, realisiert § 11 Abs. 12 UStG 1972 den Grundsatz, jenen Betrag an Umsatzsteuer abzuführen, den der Unternehmer in der einzelnen Rechnung gesondert ausgewiesen hat (Kra-nich/Siegl/Waba, Mehrwertsteuerkommentar, UStG 1972, § 11, Anm. 226e).

Was den Einwand der Doppelbesteuerung angeht, übersieht die Bw., dass die durchlaufenden Posten nicht zum Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gehören und demnach auch nicht Teil der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sind.

Wenn die Bw. ausführt, mit der Vorgangsweise der Betriebsprüfung sei sie nicht so gestellt, wenn kein Anlassfall des § 11 Abs. 12 UStG 1972 bestünde, wird ihr entgegengehalten, dass eben auf der einen Seite die Bemessungsgrundlage für den Pauschalabzug nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 so ermittelt wurde, wie sie richtigerweise die Bw. selbst hätte ermitteln

sollen und auf der anderen Seite Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 vorgeschrieben wurde. In dem von der Bw. dargestellten Rechenbeispiel verkennt sie, dass der Vorgangsweise der Bw. Ansetzen des Umsatzsteuerbetrages der durchlaufenden Posten mit 0,00 in der Spalte "richtige Behandlung durch den Abgabepflichtigen" ohnedies bei der Ermittlung der Basen für den Pauschalabzug nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 durch die Betriebsprüfung Rechnung getragen wurde.

Soweit die Bw. vorbringt, die Bestimmung § 4 Abs. 4 UStG 1972 konkurrenzieren mit der Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972, mag diese Sichtweise zutreffen, jedoch für die Untermauerung der Argumentation der Bw. in keiner Weise hilfreich sein. Im Falle der Inanspruchnahme des Pauschalierungsrechtes gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 ist nämlich eine Einzelbetrachtung einer Rechnung hinsichtlich der kleinen durchlaufenden Posten im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1972 nicht ausgeschlossen (vgl. VwGH – Erkenntnis vom 16. Dezember 1982, Zl. 0041/79).

Wenn die Bw. zur Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1972 vorbringt, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei durch die Berichtigung verrechenbar und dies auf Grund der Vorgangsweise der Betriebsprüfung aber nicht möglich, wird festgehalten, dass diese Bestimmung konstitutiven Rechtscharakter hat. Die materielle Steuerpflicht knüpft unmittelbar an den bloßen formellen Sachverhalt des zu hohen Steuerausweises in der Rechnung an. Es werden also nicht Umsätze im Sinne des § 1 UStG 1972 besteuert, sondern den Steuerausweis betreffende Formfehler (Kranich/Siegl/Waba, Mehrwertsteuerkommentar, Band III, § 11, Anm. 221). Berichtigungen im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1972, die, wie die Bw. meint, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer verrechenbar machen würden, hat die Bw. jedoch nicht vorgelegt.

Hinsichtlich der von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vorgeschlagenen Vorgangsweise, entweder den gesamten Betrag aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden oder die bisherige Einbeziehung der Umsatzsteuer auf die durchlaufenden Posten insofern zu berichtigen, als für die Umsatzsteuer selbst die pauschale Kürzung nicht vorgenommen werden dürfe, ist der unabhängige Finanzsenat nach wie vor der Ansicht, dass zum Einen – in Übereinstimmung mit der Ansicht der Betriebsprüfung – ein Herausnehmen des gesamten Betrages aus der Bemessungsgrundlage auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs. 4 UStG 1972 im Gesetz keine Deckung findet. Zum Anderen hat die Betriebsprüfung die Basis des Pauschalabzuges nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 um die fälschlicherweise vereinnahmte Umsatzsteuer der durchlaufenden Posten berichtigt (im vorliegenden Fall verringert). Inwiefern für die Umsatzsteuer selbst keine pauschale Kürzung hätte vor-

genommen werden dürfen, zumal bei richtiger Anwendung des Pauschalabzuges nach § 4 Abs. 4 UStG 1972 das Entgelt, die auf dieses Entgelt fallende Umsatzsteuer und die kleineren durchlaufenden Posten in der Bemessungsgrundlage enthalten sind, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Wenn die Bw. vorbringt, durch die Vorgangsweise der Betriebsprüfung sei ein an sich nicht zum Entgelt gehörender durchlaufender Posten zweimal umsatzsteuerlich erfasst worden, wird abermals darauf hingewiesen, dass aus Vereinfachungsgründen Rechtsanwälte und Notare die Befugnis haben, die Ermittlung der kleinen Beträge an durchlaufenden Posten pauschal vorzunehmen, wobei die durchlaufenden Posten jedoch nicht zum Entgelt gehören und demnach kein Teil des steuerbaren Umsatzes sind. Insofern geht der Einwand der zweimaligen umsatzsteuerlichen Erfassung ins Leere.

Betreffend das Vorbringen der Bw., eine Vorsprache im Bundesministerium für Finanzen habe ergeben, dass eine zweimalige Erfassung des Entgelts zur Umsatzsteuer dem Wesen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 widerspreche, wird dieser Rechtsauffassung insoweit zugestimmt, wenn tatsächlich ein Entgelt zweimal erfasst worden wäre. Da jedoch die durchlaufenden Posten nicht zum Entgelt zählen und andererseits die streitgegenständlichen Gutschriften im Rahmen des § 11 Abs. 12 UStG 1972 nur einmal erfasst wurden, verhilft diese Argumentation der Berufung auch nicht zum Erfolg.

Die Bw. führt in ihrer Berufung hinsichtlich Aufwendungen der häuslichen **Arbeitszimmer** der Herren Dr. F und Dr. E aus, dass diese Räumlichkeiten ausschließlich betrieblich genutzt worden seien, um im überwiegenden Maße wissenschaftliche Arbeiten zu verfassen, weil dafür in den Kanzleiräumlichkeiten keine Ruhe und kein Platz vorhanden sei, um Akten zu bearbeiten, weil besondere Konzentration und ungestörtes Arbeiten erforderlich sei und um im geringen Ausmaß Besprechungen mit Klienten abzuhalten, weil in einzelnen Causen erhöhte Diskretion geboten sei. Die Betriebsprüfung entgegnet hiezu, dass die in der Kanzlei vorhandenen Büroräume hinsichtlich ihrer Größe ausreichend gewesen seien, neben der beratenden Tätigkeit auch wissenschaftliche Werke zu verfassen, dass die Ruhe für die Aktenbearbeitung eher in der Kanzlei außerhalb der Kanzleistunden gegeben sei und dass keine erhöhte Diskretion vorliege, wenn Mandanten die Anwälte zu Hause besuchten. Zu diesem Vorbringen äußert sich die Bw. in der Weise, dass Rechtsanwälte von Klienten zu Hause erfahrungsgemäß eher seltener angerufen oder aufgesucht und von Berufskollegen zur Rechtsfragenerörterung ebenfalls nicht kontaktiert würden.

Hiezu ist grundsätzlich auszuführen, dass Aufwendungen betreffend Arbeitszimmer im Wohnungsverband eines Steuerpflichtigen nur dann abzugsfähig sind, wenn eine betriebliche Ver-

anlassung vorliegt. Die Notwendigkeit der Aufwendungen ist im Allgemeinen kein Wesensmerkmal des Betriebsausgabenbegriffes. Nach der Rechtsprechung ist jedoch das Merkmal der Notwendigkeit ein sachlich geeignetes Kriterium für die Anerkennung als Betriebsausgaben, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sichtbaren Nachprüfung durch die Finanzverwaltung entzieht. Mit dem Vorbringen, dass mehr Ruhe, mehr Platz und erhöhte Diskretion im häuslichen Arbeitszimmer als in den Kanzleiräumlichkeiten vorhanden sei, ist damit jedoch keineswegs dargetan, dass ein in der Wohnung ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzter Raum notwendig ist.

Wenn die Bw. meint, den Herren Dr. E und Dr. F sei nicht zumutbar, dass sie neben der umfangreichen und zeitintensiven Arbeit einer Anwaltskanzlei noch wissenschaftlich sowohl in den Nachtstunden als auch am Wochenende in den Kanzleiräumlichkeiten arbeiten würden, wird darauf hingewiesen, dass die Frage, in welchen Räumen dem Steuerpflichtigen ein Arbeiten zumutbar ist, für die Beurteilung, ob eine Notwendigkeit für ein häusliches Arbeitszimmer besteht, keinen maßgeblichen Lösungsansatz bietet.

Auch der Einwand der Bw., es sei nicht zumutbar, die Kanzleiräumlichkeiten, in denen Besprechungen stattfänden, in denen Akten abgelegt seien, jedes Mal aufzuräumen oder Unterlagen zu schlichten, nur um Platz für die oft mehrere Wochen und Monate beanspruchende wissenschaftliche Arbeit zu haben, führt die Berufung nicht zum Erfolg. Ist doch die Beantwortung der Frage betreffend Zumutbarkeit geordneter Kanzleiräumlichkeiten nicht geeignet, deshalb ein häusliches Arbeitszimmer für notwendig zu erachten.

Soweit die Bw. vorbringt, sie hätte sehr wohl den Beweis der ausschließlich beruflichen Nutzung der häuslichen Arbeitszimmer erbracht, erübrigt sich ein Eingehen auf dieses Vorbringen, da die objektive Eignung des Raumes für im weitesten Sinn Büroarbeiten nie in Zweifel stand. Auch wenn eine Besichtigung der Arbeitszimmer nach Meinung der Bw. aus verwaltungsökonomischer Sicht überflüssig gewesen sei, darf nicht übersehen werden, dass ein Betriebsprüfer verpflichtet ist, den gesamten abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalt festzustellen.

Wenn die Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vorbringt, sie hätte der Betriebsprüfung Listen der Publikationen, die die Herren Dr. F und Dr. E überwiegend in ihren häuslichen Arbeitszimmern verfasst hätten, übergeben und dieser Umstand sei von der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen worden, widerspricht dieses Vorbringen der Aktenlage. Hat doch die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Berufung vorgebracht, dass eine ausschließlich Nutzung der Arbeitszimmer für berufliche Zwecke weder

nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden sei. Für den unabhängigen Finanzsenat ist jedoch der Nachweis, ob in den häuslichen Arbeitszimmern tatsächlich berufliche Tätigkeiten ausgeführt worden sind, nicht entscheidungsrelevant. Denn den Umständen, dass in den häuslichen Arbeitszimmern Publikationen verfasst, Kanzleiarbeiten verrichtet und Klienten empfangen wurden, wird keine so entscheidende Bedeutung beigemessen, die eine Notwendigkeit diesbezüglicher Ausgaben begründen.

Inwiefern durch die Größe der Wohnungen eine Störung der Ruhe durch Familienmitglieder ausgeschlossen sei, ist nicht einsichtig. Hängt doch das ungestörte Arbeiten in einer Wohnung nicht nur allein von deren Größe ab.

Inwieweit bei wissenschaftlich arbeitenden Menschen die Rahmenbedingungen für ein ungestörtes Arbeiten eher in den Arbeitszimmern zu Hause als in den Kanzleiräumlichkeiten gegeben seien, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar. Zumal ein ungestörtes Arbeiten der in den Kanzleiräumlichkeiten rechtsanwaltlich ausgeübten Tätigkeiten auch im Interesse der Bw. gelegen sein muss.

Weiters führt die Bw. aus, dass der dem VwGH – Erkenntnis vom 8. Februar 1989, Zl. 89/13/0042 zu Grunde liegende Sachverhalt mit dem berufsgegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar sei, weil das zeitliche Ausmaß der Nutzung der Räume im vorliegenden Fall wesentlich höher sei und der Inhalt der betrieblichen Nutzung das gesamte berufliche Spektrum eines Rechtsanwaltes umfasse. Auch dieses Vorbringen führt die Berufung nicht zum Erfolg, da im vorliegenden Berufungsfall weder über das zeitliche Ausmaß, noch über den inhaltlichen Umfang der Tätigkeiten der Herren Dr. F und Dr. E Überlegungen anzustellen sind. Erst mit Vorliegen der Notwendigkeit würden sich in weiterer Folge die Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und des inhaltlichen Umfangs der darin durchgeführten Tätigkeiten stellen. Sind in der Kanzlei jedoch Büroräume vorhanden, dann ist die Voraussetzung für eine berufliche Notwendigkeit eines im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmers nicht gegeben. Die von der Bw. ins Treffen geführten Arbeitsbedingungen zu Hause, wie zum Beispiel mehr Ruhe und mehr Platz (vergleiche das Vorbringen in Bezug auf das Studium der Sekundärliteratur), sind demnach in den Bereich der privaten Motive zu verweisen, sodass die beantragten Aufwendungen der häuslichen Arbeitszimmer der Herren Dr. F und Dr. E als Sonderbetriebsausgaben nicht abzugsfähig sind.

Unter Berücksichtigung sämtlicher Vorbringen betreffend Pauschalabzug gemäß § 4 Abs. 4 UStG 1972 und Vorschreibung der Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1972 und unter Berücksichtigung der Einwendungen betreffend Arbeitszimmeraufwendungen war die Berufung somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, 30. Oktober 2003