

# TE Vwgh Erkenntnis 2015/6/17 2011/13/0048

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.06.2015

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §119 Abs1;

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lit a;

EStG 1988 §4 Abs4;

1. BAO § 119 heute

2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 16 heute

2. EStG 1988 § 16 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 16 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

5. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024

6. EStG 1988 § 16 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

8. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021

9. EStG 1988 § 16 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023

10. EStG 1988 § 16 gültig von 20.07.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

11. EStG 1988 § 16 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021

12. EStG 1988 § 16 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021

13. EStG 1988 § 16 gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020

14. EStG 1988 § 16 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

15. EStG 1988 § 16 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

16. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

17. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013

18. EStG 1988 § 16 gültig von 21.03.2013 bis 30.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013

19. EStG 1988 § 16 gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

20. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

21. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008

22. EStG 1988 § 16 gültig von 29.12.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

23. EStG 1988 § 16 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
24. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
25. EStG 1988 § 16 gültig von 28.10.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005
26. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2004 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
27. EStG 1988 § 16 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
28. EStG 1988 § 16 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
29. EStG 1988 § 16 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
30. EStG 1988 § 16 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
31. EStG 1988 § 16 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
32. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
33. EStG 1988 § 16 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
34. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
35. EStG 1988 § 16 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
36. EStG 1988 § 16 gültig von 01.12.1993 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
38. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. EStG 1988 § 16 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 20 heute
2. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 56/2022
3. EStG 1988 § 20 gültig ab 07.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
6. EStG 1988 § 20 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 20 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
8. EStG 1988 § 20 gültig von 21.03.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
9. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
11. EStG 1988 § 20 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
12. EStG 1988 § 20 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
13. EStG 1988 § 20 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
14. EStG 1988 § 20 gültig von 31.12.2005 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
15. EStG 1988 § 20 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. EStG 1988 § 20 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
17. EStG 1988 § 20 gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
18. EStG 1988 § 20 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
19. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
20. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1999 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 128/1997
21. EStG 1988 § 20 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
22. EStG 1988 § 20 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
23. EStG 1988 § 20 gültig von 01.01.1995 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
24. EStG 1988 § 20 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
25. EStG 1988 § 20 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
26. EStG 1988 § 20 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

#### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. März 2011, Zl. RV/0339- W/07, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 (mitbeteiligte Partei: Dr. S in W), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

## **Begründung**

Der Mitbeteiligte bezieht als Facharzt für Augenheilkunde u. a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Bericht vom 13. September 2006 über eine Außenprüfung (Prüfungszeitraum 1999 bis 2004) hielt die Prüferin fest, der Mitbeteiligte habe im Jahr 1996 ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude inklusive Garten in der F.-Gasse in Wien von einer Stiftung als Ordination für seine Tätigkeit als Augenarzt unbefristet angemietet. Weil dieses Gebäude ursprünglich in einem äußerst schlechten Zustand gewesen sei, seien bereits vor 1996 vom Vormieter größere Adaptierungen vorgenommen worden, die der Mitbeteiligte dem Vormieter abgelöst habe. Laut Mietvertrag vom 19. August 1996 umfasse die monatliche Miete neben dem Gebäude, welches als Ordination diene, auch einen Garten mit einer Nutzfläche von 4.750 m<sup>2</sup>. Nach Ansicht der Prüferin stehe der Garten in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Mitbeteiligten als Augenarzt. Er sei seiner Privatsphäre zuzuordnen. Der Mietaufwand sei daher anteilig zu kürzen gewesen. Weiters seien im Prüfungszeitraum die Kosten für die Gestaltung des Gartens als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Da auch diese Kosten der privaten Sphäre des Mitbeteiligten zuzurechnen seien, sei auch hier eine Gewinnkorrektur vorzunehmen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2007 erhob der Mitbeteiligte gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2004 Berufung. Die Aufwendungen für die Miete und die Instandhaltung des Gartens seien seiner Ansicht nach ausschließlich betrieblich veranlasst.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung im Berufungspunkt der "Gartennutzung" nach Durchführung einer - vertagten - Berufungsverhandlung und Vornahme eines Augenscheines teilweise Folge.

Zur "Gartennutzung" wird im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides ausgeführt, es könne sachverhaltsmäßig als erwiesen angenommen werden, dass der Mitbeteiligte zum Zeitpunkt der Anmietung der Ordination keine Möglichkeit gehabt habe, nicht auch den Garten mitzumieten. Es sei glaubwürdig, dass der Mitbeteiligte den Garten in den Jahren bis 2003 ("so gut wie") nicht privat genutzt habe und eine private Nutzung ab der Umgestaltung des Gartens, somit ab 2004, eingesetzt habe. Dafür sei ein Anteil der privaten Nutzung von 25 %, wie in den Steuererklärungen ab 2005 angesetzt, angemessen.

Dem Finanzamt sei zwar darin Recht zu geben, dass die Möglichkeit, das Ordinationsgebäude nur mit dem damit verbundenen Garten gemeinsam zu mieten, noch nichts über die tatsächliche Nutzung des Gartens aussage. Das Finanzamt habe aber keine Feststellungen im Hinblick auf eine tatsächlich erfolgte private Nutzung des Gartens in den Jahren 1999 bis 2003 getroffen. Dass demgegenüber Patienten "etwa nach dem Eintropfen ihrer Augen" auch auf der Terrasse gesessen seien, erscheine schon im Hinblick auf die vom Mitbeteiligten übermittelten Fotos, auf denen im Zusammenhang mit der "Bewerbung" der Ordination auch die Terrasse zu sehen sei, und eine Zeugenaussage (eines Vertreters des Vermieters) vom 3. Februar 2011 als erwiesen anzunehmen. Eine private Nutzung des Grundstückes wäre außerdem wegen der bis 2003 bestehenden mangelnden Trennung von der übrigen Gartenanlage nur sehr eingeschränkt möglich gewesen. Das Grundstück liege zwar in der Nähe der privaten Wohnung des Mitbeteiligten, grenze aber "nicht unmittelbar daran an, weshalb eine private Nutzung, wie sie etwa typischerweise bei mit einem (auch) privat genutzten Einfamilienhaus verbundenen Grundstück zu vermuten ist, nicht von Vornherein als erwiesen angesehen werden kann". Hinzuweisen sei insbesondere darauf, dass die "typischen privaten Verrichtungen iZm einem an ein überwiegend privat genutztes Wohn- (Einfamilien)haus angrenzenden Garten bzw. einer Terrasse, wie beispielsweise die regelmäßige Einnahme von Frühstück, Mittagessen und Abendessen in diesem Bereich, aufgrund der räumlichen Trennung zwischen Ordination und Wohnung" des Mitbeteiligten ausgeschlossen werden könnten. In diesem Zusammenhang sei auch der Antrag des Finanzamtes auf eigenständige Durchführung eines Augenscheines nach § 182 BAO als unerheblich abzulehnen gewesen. Die Betriebsprüferin habe nämlich im Zuge der Außenprüfung bereits den Betrieb und damit auch den Garten besichtigt, sodass für einen nochmaligen Augenschein keine Notwendigkeit bestehe. Zudem habe die Berufungsbehörde zu beurteilen, ob ein bestimmter Sachverhalt als erwiesen anzunehmen sei. Das Ergebnis des aus diesem Grund durchgeführten Augenscheines "nebst den dabei aufgenommenen Fotos wurde der Amtspartei zur Kenntnis gebracht und damit das Parteiengehör gewahrt". Glaubwürdig sei auch die Zeugenaussage vom 3. Februar 2011, wonach der Vermieter darauf Wert gelegt habe, dass der Garten gepflegt werde und sich dem Ensemble anpasse. Ab dem Jahr 2004, somit ab einer erfolgten

Gartenumgestaltung werde der Garten "zugeständenermaßen auch privat genutzt; insbesondere spricht hierfür das Anlegen eines Teiche(s) mit Zierfischen und die Möglichkeit, den Garten uneinsehbar zu gestalten". Dem Finanzamt sei zwar darin Recht zu geben, dass die Möglichkeit, das Ordinationsgebäude nur mit dem damit verbundenen Garten gemeinsam zu mieten, noch nichts über die tatsächliche Nutzung des Gartens aussage. Das Finanzamt habe aber keine Feststellungen im Hinblick auf eine tatsächlich erfolgte private Nutzung des Gartens in den Jahren 1999 bis 2003 getroffen. Dass demgegenüber Patienten "etwa nach dem Eintropfen ihrer Augen" auch auf der Terrasse gesessen seien, erscheine schon im Hinblick auf die vom Mitbeteiligten übermittelten Fotos, auf denen im Zusammenhang mit der "Bewerbung" der Ordination auch die Terrasse zu sehen sei, und eine Zeugenaussage (eines Vertreters des Vermieters) vom 3. Februar 2011 als erwiesen anzunehmen. Eine private Nutzung des Grundstückes wäre außerdem wegen der bis 2003 bestehenden mangelnden Trennung von der übrigen Gartenanlage nur sehr eingeschränkt möglich gewesen. Das Grundstück liege zwar in der Nähe der privaten Wohnung des Mitbeteiligten, grenze aber "nicht unmittelbar daran, weshalb eine private Nutzung, wie sie etwa typischerweise bei mit einem (auch) privat genutzten Einfamilienhaus verbundenen Grundstück zu vermuten ist, nicht von vornherein als erwiesen angesehen werden kann". Hinzuweisen sei insbesondere darauf, dass die "typischen privaten Verrichtungen iZm einem an ein überwiegend privat genutztes Wohn- (Einfamilien)haus angrenzenden Garten bzw. einer Terrasse, wie beispielsweise die regelmäßige Einnahme von Frühstück, Mittagessen und Abendessen in diesem Bereich, aufgrund der räumlichen Trennung zwischen Ordination und Wohnung" des Mitbeteiligten ausgeschlossen werden könnten. In diesem Zusammenhang sei auch der Antrag des Finanzamtes auf eigenständige Durchführung eines Augenscheines nach Paragraph 182, BAO als unerheblich abzulehnen gewesen. Die Betriebsprüferin habe nämlich im Zuge der Außenprüfung bereits den Betrieb und damit auch den Garten besichtigt, sodass für einen nochmaligen Augenschein keine Notwendigkeit bestehe. Zudem habe die Berufsbehörde zu beurteilen, ob ein bestimmter Sachverhalt als erwiesen anzunehmen sei. Das Ergebnis des aus diesem Grund durchgeführten Augenscheines "nebst den dabei aufgenommenen Fotos wurde der Amtspartei zur Kenntnis gebracht und damit das Parteigehör gewahrt". Glaubwürdig sei auch die Zeugenaussage vom 3. Februar 2011, wonach der Vermieter darauf Wert gelegt habe, dass der Garten gepflegt werde und sich dem Ensemble anpasse. Ab dem Jahr 2004, somit ab einer erfolgten Gartenumgestaltung werde der Garten "zugeständenermaßen auch privat genutzt; insbesondere spricht hierfür das Anlegen eines Teiche(s) mit Zierfischen und die Möglichkeit, den Garten uneinsehbar zu gestalten".

Zur "rechtlichen Würdigung" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, das Finanzamt vertrete in erster Linie die Rechtsansicht, wegen des bestehenden Aufteilungsverbotes seien die Gartenaufwendungen keinesfalls abzugsfähig. Der Begriff "Aufteilungsverbot" werde im EStG 1988 nicht erwähnt. Er wurzle vor allem in der nunmehrigen Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, die fast unverändert der entsprechenden Regelung des EStG 1953 entspreche. Vor kurzem habe der "Große Senat des BFH (21.9.2009, GrS 1/06)" entschieden, dass Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeiteile der Reise aufgeteilt werden könnten, wenn die beruflich veranlassten Zeiteile feststünden und nicht von untergeordneter Bedeutung seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich in dem zuletzt ergangenen Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, mit diesem Urteil auseinandergesetzt und eine Aufteilung von (Studien-)Reisen in einen betrieblich/beruflich und privat veranlassten Teil in Abkehr von seiner bisherigen Judikatur als rechtsrichtig angesehen. Im Gegensatz zu dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 2000, 95/14/0083, in dem ein Grundstück vorgelegen sei, das von der Wohn- und Betriebsliegenschaft abgegrenzt gewesen sei, wobei das Gebäude überdies (überwiegend) privat genutzt worden sei, handle es sich im Beschwerdefall um eine Ordination, die unbestrittenermaßen ausschließlich beruflich verwendet werde. Das in Rede stehende Grundstück umschließe überdies die Ordination und grenze unmittelbar an diese an. Auch das vom Finanzamt weiters zur Stütze seiner Rechtsansicht herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2003, 99/15/0004, in dem die dort belangte Behörde u.a. die Feststellung getroffen habe, dass "selbst bei Vorliegen einer auch teilweise betrieblichen Nutzung der Terrasse (samt des darauf befindlichen Kamins) auf Grund des Aufteilungsverbotes diese dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen gewesen" sei, könne die Beurteilung des Finanzamtes nicht tragen. Es sei hiezu nochmals zu betonen, dass die ausschließliche berufliche Nutzung des Ordinationsgebäudes unstrittig sei. Daraus folge, dass es sich beim Garten (und auch bei der Terrasse) um Wirtschaftsgüter handle, "die typischerweise sowohl betrieblich/beruflich als auch privat genutzt werden können, und daher nach Maßgabe des Nutzungsanteils

(erforderlichenfalls im Schätzungsweg) aufzuteilen sind". Eine andere Sichtweise würde bewirken, dass beispielsweise der Balkon einer ärztlichen Ordination, der nicht von den Patienten genutzt werde, ebenfalls als privat bedingt ausgeschieden werden müsste. Ob "das 'Aufteilungsverbot' nach Maßgabe der Judikatur des deutschen BFH - der auch etliche Entscheidungen des UFS gefolgt sind - aufgegeben bzw. modifiziert werden sollte, kann im Berufungsfall daher dahingestellt bleiben". Die belangte Behörde habe es - wie erwähnt - als erwiesen angenommen, dass bis einschließlich 2003 eine private Nutzung des Gartens ("so gut wie") nicht erfolgt und ab 2004 ein Privatanteil von 25 % als angemessen anzusehen sei. Dem Finanzamt sei allerdings darin Recht zu geben, dass die Nutzungsdauer der Bepflanzungen nach den als Schätzungsgrundlage dienenden deutschen AfA-Tabellen 15 Jahre betrage ("Grünanlagen"). Weiters sei das Material für das Terrassenpflaster zu aktivieren und auf zehn Jahre abzuschreiben. Zur "rechtlichen Würdigung" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, das Finanzamt vertrete in erster Linie die Rechtsansicht, wegen des bestehenden Aufteilungsverbotes seien die Gartenaufwendungen keinesfalls abzugsfähig. Der Begriff "Aufteilungsverbot" werde im EStG 1988 nicht erwähnt. Er wurzle vor allem in der nunmehrigen Bestimmung des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2, Litera a, EStG 1988, die fast unverändert der entsprechenden Regelung des EStG 1953 entspreche. Vor kurzem habe der "Große Senat des BFH (21.9.2009, GrS 1/06)" entschieden, dass Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich (betrieblich) und privat veranlassten Reisen grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden könnten, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststünden und nicht von untergeordneter Bedeutung seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich in dem zuletzt ergangenen Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, mit diesem Urteil auseinandergesetzt und eine Aufteilung von (Studien-)Reisen in einen betrieblich/beruflich und privat veranlassten Teil in Abkehr von seiner bisherigen Judikatur als rechtsrichtig angesehen. Im Gegensatz zu dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 2000, 95/14/0083, in dem ein Grundstück vorgelegen sei, das von der Wohn- und Betriebsliegenschaft abgegrenzt gewesen sei, wobei das Gebäude überdies (überwiegend) privat genutzt worden sei, handle es sich im Beschwerdefall um eine Ordination, die unbestrittenermaßen ausschließlich beruflich verwendet werde. Das in Rede stehende Grundstück umschließe überdies die Ordination und grenze unmittelbar an diese an. Auch das vom Finanzamt weiters zur Stütze seiner Rechtsansicht herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2003, 99/15/0004, in dem die dort belangte Behörde u.a. die Feststellung getroffen habe, dass "selbst bei Vorliegen einer auch teilweise betrieblichen Nutzung der Terrasse (samt des darauf befindlichen Kamins) auf Grund des Aufteilungsverbotes diese dem Privatvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen gewesen" sei, könne die Beurteilung des Finanzamtes nicht tragen. Es sei hiezu nochmals zu betonen, dass die ausschließliche berufliche Nutzung des Ordinationsgebäudes unstrittig sei. Daraus folge, dass es sich beim Garten (und auch bei der Terrasse) um Wirtschaftsgüter handle, "die typischerweise sowohl betrieblich/beruflich als auch privat genutzt werden können, und daher nach Maßgabe des Nutzungsanteils (erforderlichenfalls im Schätzungsweg) aufzuteilen sind". Eine andere Sichtweise würde bewirken, dass beispielsweise der Balkon einer ärztlichen Ordination, der nicht von den Patienten genutzt werde, ebenfalls als privat bedingt ausgeschieden werden müsste. Ob "das 'Aufteilungsverbot' nach Maßgabe der Judikatur des deutschen BFH - der auch etliche Entscheidungen des UFS gefolgt sind - aufgegeben bzw. modifiziert werden sollte, kann im Berufungsfall daher dahingestellt bleiben". Die belangte Behörde habe es - wie erwähnt - als erwiesen angenommen, dass bis einschließlich 2003 eine private Nutzung des Gartens ("so gut wie") nicht erfolgt und ab 2004 ein Privatanteil von 25 % als angemessen anzusehen sei. Dem Finanzamt sei allerdings darin Recht zu geben, dass die Nutzungsdauer der Bepflanzungen nach den als Schätzungsgrundlage dienenden deutschen AfA-Tabellen 15 Jahre betrage ("Grünanlagen"). Weiters sei das Material für das Terrassenpflaster zu aktivieren und auf zehn Jahre abzuschreiben.

Die vorliegende Amtsbeschwerde des Finanzamtes richtet sich dagegen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ausgaben für die Gartengestaltung (Instandhaltung, Mietanteil, Gartenterrasse) in den Jahren 1999 bis 2003 zu 100 % und im Jahr 2004 zu 75 % als abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt hat. Die vorliegende Amtsbeschwerde des Finanzamtes richtet sich dagegen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ausgaben für die Gartengestaltung (Instandhaltung, Mietanteil, Gartenterrasse) in den Jahren 1999 bis 2003 zu 100 % und im Jahr 2004 zu 75 % als abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 berücksichtigt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde (der Mitbeteiligte hat sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt) erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen allerdings Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Gemäß Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2, Litera a, EStG 1988 dürfen allerdings Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise das Erkenntnis vom 18. Dezember 2013, 2011/13/0119, mwN, zum unverändert gebliebenen Aufteilungsverbot vgl. weiters das auch im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, VwSlg. 8613/F, RdW 2011/175, 169). Auch hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 22. Februar 2007, 2006/14/0020, VwSlg. 8206/F, mwN, sowie in diesem Sinne ebenfalls das Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0088). Die Bestimmung des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2, Litera a, EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise vergleiche , aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise das Erkenntnis vom 18. Dezember 2013, 2011/13/0119, mwN, zum unverändert gebliebenen Aufteilungsverbot vergleiche , weiters das auch im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, VwSlg. 8613/F, RdW 2011/175, 169). Auch hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen vergleiche , z.B. das Erkenntnis vom 22. Februar 2007, 2006/14/0020, VwSlg. 8206/F, mwN, sowie in diesem Sinne ebenfalls das Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0088).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. Juni 2000, 95/14/0083, VwSlg. 7518/F, zum Ausdruck gebracht, dass sich eine Gartenanlage samt Bioteich besonders für Zwecke der Lebensführung eigne (bei gemischter Nutzung seien die Aufwendungen damit zur Gänze nicht abziehbar, es sei denn, es stünde fest, dass das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet werde). Im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0004, teilte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der (damals) belangten Behörde, wonach eine an ein Wohnhaus angebaute Terrasse selbst bei Vorliegen einer teilweisen betrieblichen Nutzung auf Grund des Aufteilungsverbotes dem Privatvermögen zuzurechnen sei.

Weshalb deswegen, weil im vorliegenden Beschwerdefall die Gartenanlage bzw. die Terrasse anders als in den zitierten

Erkenntnissen nicht an ein gemischt genutztes Wohnhaus angrenzten bzw. angebaut seien (die ausschließlich berufliche Nutzung des Ordinationsgebäudes - samt der verbauten Grundstücksfläche - ist unstrittig), die in diesen beiden Erkenntnissen zur Anwendung gelangten Grundsätze des Aufteilungsverbot auf die in Rede stehenden, zweifellos typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Wirtschaftsgüter einer (ausgedehnten) Gartenanlage oder einer Terrasse nicht anwendbar seien, macht die belangte Behörde (die offenbar auch übersieht, dass die Abgrenzung etwa zur Wohn- und Betriebsliegenschaft im Erkenntnis vom 27. Juni 2000, VwSlg. 7158/F, nur dafür maßgebend war, die betriebliche Nutzung der dort strittigen Gartenanlage samt Bioteich "für sich" zu prüfen) nicht einsichtig. Eine räumliche Nähe des Grundstückes zur privaten Wohnung des Mitbeteiligten wird ohnedies auch im angefochtenen Bescheid eingeräumt, dass objektive Umstände einer privaten Nutzung der Gartenanlage oder der Terrasse entgegen gestanden wären, stellt der angefochtene Bescheid mit den Hinweisen auf möglicherweise bestehende Einschränkungen im Zusammenhang mit der Essenseinnahme im Garten bzw. auf der Terrasse noch nicht dar.

Indem die belangte Behörde damit im vorliegenden Beschwerdefall in Bezug auf die in Streit stehenden Aufwendungen der in Beschwerde gezogenen "Gartengestaltung" eine Ausnahme vom Anwendungsbereich des im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verankerten Aufteilungsverbot gesehen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid schon deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Indem die belangte Behörde damit im vorliegenden Beschwerdefall in Bezug auf die in Streit stehenden Aufwendungen der in Beschwerde gezogenen "Gartengestaltung" eine Ausnahme vom Anwendungsbereich des im Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 2, Litera a, EStG 1988 verankerten Aufteilungsverbot gesehen hat, hat sie den angefochtenen Bescheid schon deshalb mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Überdies rügt die Beschwerde auch zu Recht, dass sich die belangte Behörde zu den Indizien einer privaten (Mit-)Veranlassung insbesondere nicht ausreichend mit dem Vorbringen des beschwerdeführenden Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 3. Dezember 2010 zum Vorhalt der Ergebnisse des von der belangten Behörde durchgeführten Augenscheines auseinandergesetzt habe. Abgesehen von den Hinweisen etwa auf die Lage der Wohnungen des Mitbeteiligten in unmittelbarer "Gehnähe" ("gleich ums Eck"), eine Zugänglichkeit des Gartens für den Mitbeteiligten und seine Ehefrau "rund um die Uhr an allen Tagen der Woche einschließlich Wochenende" sowie auf hohe (über "das Notwendigste" hinaus) gehende Gartenaufwendungen (u.a. auch für Gartengeräte und Gartenmöbel) machte das Finanzamt beispielsweise auch darauf aufmerksam, dass der Garten vom Wartezimmer aus "gar nicht zugänglich" gewesen sei, sondern nur durch den Ordinationsraum (eine Mitbenützung des Gartens "mancher Patienten mitunter, zur schönen Jahreszeit," könne damit dahingestellt bleiben).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen - prävalierender - inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben, ohne dass auf das weitere Vorbringen in der Amtsbeschwerde im Zusammenhang beispielsweise mit der nicht erfolgten Beiziehung des Finanzamtes zum Augenschein oder der Verletzung des Parteiengehörs wegen der unterbliebenen Fortsetzung der vertagten Berufungsverhandlung näher einzugehen war. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen - prävalierender - inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben, ohne dass auf das weitere Vorbringen in der Amtsbeschwerde im Zusammenhang beispielsweise mit der nicht erfolgten Beiziehung des Finanzamtes zum Augenschein oder der Verletzung des Parteiengehörs wegen der unterbliebenen Fortsetzung der vertagten Berufungsverhandlung näher einzugehen war.

Wien, am 17. Juni 2015

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2015:2011130048.X00

#### **Im RIS seit**

13.07.2015

#### **Zuletzt aktualisiert am**

19.01.2018

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)