

# TE Vwgh Erkenntnis 2012/11/20 2008/13/0026

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.11.2012

## Index

23/04 Exekutionsordnung;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EO §354;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2;

EStG 1988 §4;

1. EO § 354 heute
2. EO § 354 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 86/2021
3. EO § 354 gültig von 01.04.1980 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 120/1980
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 Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Farcas, über die Beschwerde des Ing. W in S, vertreten durch Dr. Wolf-Georg Schärf, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Tiefer Graben 21/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 14. Dezember 2007, Zl. RV/1156-W/04, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Beim Beschwerdeführer, der im Streitzeitraum als Versicherungsmakler, Schriftsteller sowie Gemeinderat tätig war und diese Tätigkeiten u.a. in einem Gebäude ausübte, das ihm und seiner Familie als Wohnsitz diente, wurde im Jahr 2003 eine Außenprüfung durchgeführt, bei der die Prüferin zu den hier noch strittigen Punkten folgende Feststellungen traf:

"Tz. 20 Betriebliche Nutzung des Gebäudes

Das Haus in (X), diente dem (Beschwerdeführer) im Prüfungszeitraum sowohl als Betriebssitz seines Versicherungsmaklerunternehmens als auch als Wohnsitz. Bis zum Jahr 1997 wurden lt. Veranlagung 48% des gemischt genutzten Gebäudes als überwiegend betrieblich und 52% als überwiegend privat genutzt eingestuft. Das Haus in (römisch zehn), diente dem (Beschwerdeführer) im Prüfungszeitraum sowohl als Betriebssitz seines Versicherungsmaklerunternehmens als auch als Wohnsitz. Bis zum Jahr 1997 wurden lt. Veranlagung 48% des gemischt genutzten Gebäudes als überwiegend betrieblich und 52% als überwiegend privat genutzt eingestuft.

Auf Verlangen der Betriebsprüfung wurde vom (Beschwerdeführer) ein Gebäudeplan vorgelegt, aus dem die betriebliche bzw. private Nutzung des Gebäudes (getrennt nach Jahren des Prüfungszeitraumes) abgeleitet werden kann.

Im Jahr 1998 wurde ein Teil des Gebäudes abgerissen und durch einen Neubau ersetzt. Nach den Angaben des Abgabepflichtigen war der Neubau erstmals ab Mitte 2000 bedingt nutzbar.

Lt. vorgelegtem Raumaufteilungsplan ergibt sich lt. (Beschwerdeführer) für die Jahre des Prüfungszeitraumes folgende Nutzungsaufteilung:

private Nutzung

betriebl. Nutzung

1998

40,38%

59,62%

1999

37,94%

62,06%

2000

42,11%

57,89%

Auffallend ist, dass der (Beschwerdeführer) in seinem Aufteilungsplan eine ausschließlich private Nutzung lediglich in der Nutzung des Schlafzimmers, des Bades und des WC erkennt.

Um überprüfen zu können, ob für die einzelnen Räume des Gebäudes die betriebliche oder die private Nutzung überwiegt, fand am 14.04.2003 im Beisein des (Beschwerdeführers) und seines steuerlichen Vertreters eine Betriebsbesichtigung statt, wobei der Betriebsprüfung alle Räumlichkeiten des Gebäudes (inkl. Zubau) zugänglich gemacht und vorgezeigt wurden. Aufgrund dieser Besichtigung gelangte die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass die vom (Beschwerdeführer) getroffene Aufteilung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Am 21.07.2003 fand daher beim steuerlichen Vertreter des (Beschwerdeführers) eine Besprechung statt, in deren Verlauf neben anderen Feststellungen seitens der Betriebsprüfung die betriebliche Nutzung des Gebäudes anhand des vorliegenden Planes und der Besichtigung im Ausmaß von 35% und die private Nutzung mit 65% der Gesamtnutzfläche festgesetzt wurde.

Alle getroffenen Prüfungsfeststellungen wurden dem Steuerberater schriftlich am 03.07.2003 nochmals übermittelt und gleichzeitig der Termin für die Schlussbesprechung festgelegt.

Zu diesem Termin legte der (Beschwerdeführer) neben bislang nicht geltend gemachten Ausgabenbelegen einen neuen Raumaufteilungsplan vor, aus dem sich nunmehr folgende Nutzungsaufteilung ableiten lässt:

private Nutzung

betriebl. Nutzung

1998

37,00%

63,00%

1999

39,00%

61,00%

2000

42,00%

58,00%

Unter Berücksichtigung des dargestellten Sachverhaltes wurde die Nutzungsaufteilung von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt:

Unstrittig ist, dass das Gebäude in (X) vom (Beschwerdeführer) sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. Unstrittig ist, dass das Gebäude in (römisch zehn) vom (Beschwerdeführer) sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird.

Es liegt daher ein so genanntes gemischt genutztes Gebäude vor, sodass eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen vorzunehmen ist.

Bei Aufwendungen für betrieblich genutzte Räume, die sich im Wohnungsverband des (Beschwerdeführers) befinden, konnte nur dann die Anerkennung als Arbeitszimmer und somit als Betriebsausgabe erfolgen, wenn diese Räumlichkeiten notwendigerweise ausschließlich (oder nahezu ausschließlich) betrieblich genutzt werden.

Ermöglicht die Ausstattung der steuerlich als betrieblich genutzt angeführten Räume auch eine private Nutzung, war daher eine ausschließlich betriebliche Veranlassung nicht gegeben. Bei zeitlich abwechselnd teils betrieblich, teils privat genutzten Gebäudeteilen, war ebenfalls auf die überwiegende Nutzung abzustellen.

Durchgangszimmer (Vorraum etc.) zu den Privaträumen konnten nicht als Arbeitszimmer anerkannt werden. In überwiegend privat genutzten Räumen waren Arbeitsecken und Arbeitsnischen (z.B. Computerstandplatz) steuerlich als irrelevant zu behandeln.

Auch das bloße Aufbewahren von Unterlagen und Belegen in einem Raum reicht nicht aus, diesen Raum als Arbeitszimmer (betrieblich genutzten Raum) einzustufen, wenn die private Nutzung dieses Raumes nicht ausgeschlossen werden kann.

Wie schwierig im konkreten Fall die exakte Aufteilung in betrieblich und privat genutzte Räume war, geht schon aus der Tatsache hervor, dass der (Beschwerdeführer) selbst während der Prüfungshandlungen zwei voneinander völlig unterschiedliche Nutzungsfeststellungen vorgelegt hat.

Die anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen durch die Betriebsprüfung hatte in der Art zu erfolgen, dass in eindeutig abgrenzbare und betriebliche und privat genutzte Gebäudeteile aufzuteilen war.

Konnte nach der Art der Räumlichkeiten und ihrer Nutzung konkret festgestellt werden, dass die betriebliche Verwendung überwogen hat, so war dieser Raum als betrieblicher Teil des Gebäudes, überwog die private Verwendung als privater Teil des Gebäudes in die Nutzungsverhältnisrechnung der Betriebsprüfung einzubeziehen.

Wurden Räume als unbenützbar erklärt, so war deren Unbenützbarkeit eindeutig nachzuweisen. Die Erklärung der Unbenützbarkeit reichte nicht aus, diese Räume aus der Nutzungsverhältnisrechnung auszuschließen.

Nach diesen Feststellungen der Betriebsprüfung waren somit rund 35% der Nutzfläche überwiegend betrieblich, 65% als überwiegend privat genutzt einzustufen.

(zur Berechnung siehe Beilage A)

#### Neubau-Hoftrakt

Im Frühjahr 1998 wurde der Hoftrakt des Gebäudes abgerissen und durch einen Neubau ersetzt. Mit der Planung des Neubaus wurde bereits im Jahr 1997 begonnen, die tatsächliche Bauzeit erstreckte sich von März 1998 bis 2003. Daraus ist abzuleiten, dass im Prüfungszeitraum dieser Teil des Gebäudes weder betrieblich noch privat genutzt werden konnte.

Nach den Angaben des (Beschwerdeführers) sollte der Neubau eine notwendige Ergänzung für den ständig wachsenden Raumbedarf des Versicherungsmaklerbüros darstellen. Das Kellergeschoß und die Galerie waren für die betriebliche, das Wohnzimmer im Erdgeschoß für die private Nutzung vorgesehen. Die überwiegend betriebliche Nutzung des Neubaus stellte auch ein wesentliches Entscheidungskriterium für die Einräumung eines Kredites durch die Hausbank des (Beschwerdeführers) dar.

Im Verlauf einer Betriebsbesichtigung am 14.04.2003 wurde auch besagter Neubau in Augenschein genommen. Dabei wurde von der BP festgestellt, dass der Raum im Erdgeschoß als Ess- bzw. Wohnzimmer der Familie dient. Die vom (Beschwerdeführer) angeführten gelegentlichen Bewirtungen einzelner Geschäftsfreunde ändern nichts an der überwiegend privaten Nutzung dieses Raumes.

Vom Wohnzimmer gelangt man über eine Stiege in den galerieartigen oberen Bereich des Neubaus. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung befanden sich in diesem Bereich einige Regale und Bücherschränke. Die Galerie ist außerdem Zugang zur gartenseitigen Dachterrasse, die, nach Angaben des (Beschwerdeführers), in den Sommermonaten auch als Frühstücksterrasse genutzt wird. Auch für diesen Bereich des Neubaus konnte daher durch die Bp eine ausschließliche bzw. überwiegend betriebliche Nutzung nicht festgestellt werden.

Auch für den Keller des Neubaus konnte eine, wie vom (Beschwerdeführer) behauptet, ausschließlich betriebliche Nutzung nicht festgestellt werden, da dieser zum Zeitpunkt der Besichtigung zur Lagerung diverser, vorwiegend privater Gegenstände verwendet wurde.

Aufgrund des dargestellten Sachverhalts und den Feststellungen der Bp wurde der Neubau (Keller, Erdgeschoß, Galerie, Terrasse) im Prüfungszeitraum nicht überwiegend betrieblich genutzt. Der mit dem Neubau im Zusammenhang stehende und steuerlich geltend gemachte Aufwand war daher nicht anzuerkennen.

#### Tz. 22 Gerichtsstrafe 1998

Bei einer Strafe, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des (Beschwerdeführers) ausgelöst worden ist, geht

die Betriebsprüfung davon aus, dass die Zuwiderhandlung, die zu dieser Bestrafung geführt hat, nicht in den Rahmen der normalen beruflichen Tätigkeit fällt sondern im schuldhaften Verhalten des (Beschwerdeführers) ihre auslösende Ursache hat.

Durch die steuerliche Abzugsfähigkeit und der damit verbundenen teilweisen steuerlichen Entlastung würde der Pönalcharakter der Strafe und somit der Strafzweck unwirksam werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nur beruflich bedingte Strafen abzugsfähig, die vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind. Die Bestrafung für die Nichteinhaltung eines gerichtlichen Urteils ist jedoch im konkreten Fall eindeutig auf ein schuldhaftes Verhalten des (Beschwerdeführers) zurückzuführen.

Die Strafe i.H.v. 50.000,00 kann somit nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden."

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Prüfungsfeststellungen entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000.

Der Beschwerdeführer berief gegen die angeführten Bescheide, vertrat in der Berufung und in einer Beilage zur Berufung die Auffassung, dass die von der Prüferin vorgenommene Gebäudeaufteilung nicht stimme, und beantragte, "die berufliche Nutzung in den Prüfungsjahren 1998 bis 2000 unter Berücksichtigung der Lichtverhältnisse, Feuchtigkeitsgrad, Raumhöhe K-Faktor laut beiliegender ausführlicher Aufstellung gewichtet mit 72% beruflich anzuerkennen". Weiters beantragte er die "Investitionssumme" des Jahres 1999 um bisher nicht berücksichtigte Baumeisterkosten von 300.824,31 S zu erhöhen.

"Erfahrene Betriebsprüfer" hätten festgestellt, dass bis zum Abriss des ausschließlich privat genutzten Hoftraktes im Jahr 1998 der betrieblich genutzte Anteil am Gebäude 48% und der Privatanteil 52% betragen habe. Im Laufe der Jahre habe die Menge der zu archivierenden Unterlagen zugenommen. Eine Korrektur nach oben sei überfällig gewesen. Außerdem sollte der Betrieb modernisiert werden und expandieren, wofür ein Kredit aufgenommen worden sei.

Durch Abriss des "einzigen Familien-Wohnraumes" habe sich die Gesamtfläche des Gebäudes von 230 m<sup>2</sup> auf bis zu 165 m<sup>2</sup> verringert. Trotzdem erhöhe sich laut Prüferin "der Privatanteil plötzlich um 13%".

Der Beschwerdeführer habe sich bemüht, die tatsächlichen Anteile für den Prüfungszeitraum zu errechnen und zu dokumentieren, "wobei verschiedene Methoden zu nahezu identen Ergebnissen geführt haben. Man muss sich dabei eben vor Augen halten, dass eine Reduktion des betrieblichen Anteiles auch in einer Bauphase völlig indiskutabel war, im Gegenteil, hier war - wie schon erwähnt - eine Ausweitung unerlässlich, schließlich wurde ja auch der Neubau mit dem Sinn errichtet, für die notwendige Expansion (seines) Betriebes, die nunmehr durch den Eintritt (seines) Sohnes in das Unternehmen zum Teil vollzogen wurde, Raum zu schaffen. Aus finanziellen Gründen dauerte die Fertigstellung eben bis 2003."

Ein weiterer Fehler sei der Prüferin bei der Bewertung unterlaufen, indem sie helle, luftige, genügend hohe Räume mit gutem Raumklima mit feuchten, niedrigen Kellerlöchern ohne Licht und Fenster gleichgesetzt habe. "Auch die Schlafräume in der Mansarde sind wesentlich geringer zu bewerten".

Ein altes Haus so umzubauen, dass sich eine 100%ige Trennung ergebe, sei unmöglich. So sei der Zugang zum untersten Geschoß auch nach dem Umbau nur über einen Durchgangsraum (mit Kunden-WC) möglich. Die im Prüfungsbericht erwähnte Frühstücksterrasse könne nur durch das - nicht als Wohnraum zulässige Archiv, in dem neben betrieblichen Unterlagen Bücher mit einem Verkaufswert von ca. 40.000 EUR gelagert seien - betreten werden. Es gebe aber eine zweite große Terrasse, weshalb dieser Bauteil nur einen optischen Abschluss ohne viel praktischen Nutzen darstelle.

Dass ein fensterloser Kellerraum mit einer Raumhöhe von 1,82 m, der Modergeruch verbreite und dessen Luftfeuchtigkeit über 80% liege, nicht benutzbar sei, könne auch ohne Sachverständigengutachten festgestellt werden. Für den im Betriebsprüfungsbericht angeführten Abstellraum im Keller gebe es ein "Gutachten über die Nichtnutzbarkeit".

Dass das temporäre Vorhandensein von einzelnen privaten Gegenständen die Nutzung eines Raumes vorgebe, sei nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer habe eine dreijährige Tochter und es sei nun einmal Kinderart, Spielzeug da und dort abzulegen. Er werde seiner Tochter nie verbieten, sein Büro zu betreten, dort - wenn keine Kunden da

seien - zu spielen und "ihre (schlafenden) Puppen" gelegentlich zu vergessen. Dem stehe gegenüber, dass private Bereiche (Küche, Wohn- und Essbereich, Garten und Terrasse etc.) manchmal betrieblich genutzt würden.

Die Geldstrafen in Höhe von 20.100 S und 30.100 S stünden im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Gemeinderat und seien 1998 wegen der mangelhaften Veröffentlichung eines Widerrufs verhängt worden. Der Beschwerdeführer habe sich die Richtigkeit der von ihm vorgenommenen Veröffentlichung von einem Rechtsanwalt bestätigen lassen. "Durch mangelhafte Beratung wurde die Form der Veröffentlichung dann doch nicht als schuldbefreiend von der Gegenseite akzeptiert, wodurch sich das Gericht veranlasst sah, die Strafe in der oben genannten Höhe zu verhängen." Die Inanspruchnahme eines Rechtsvertreters und der äußerst komplizierte juristische Sachverhalt zeigten, dass den Beschwerdeführer an der gewählten Form der Veröffentlichung kein Verschulden zur Last gelegt werden könne. Die Strafen seien ohne dessen Verschulden verhängt worden und könnten daher nach der Rechtsprechung als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Die Prüferin nahm zur Berufung Stellung und verwies hinsichtlich der Nutzung des Gebäudes auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht. Zu den Strafen brachte sie u.a. vor, dass sich aus den Beilagen zur Berufung ergebe, "dass die Strafbeträge erst im Jahr 1999 (5.1.1999) bezahlt wurden". Diese könnten daher, wenn sie als Werbungskosten anerkannt würden, nur bei der Veranlagung 1999 berücksichtigt werden.

Die belangte Behörde setzte den Beschwerdeführer mit Fragenvorhalt vom August 2007 davon in Kenntnis, dass sie ausgehend von seinen Aufstellungen und den Aufstellungen der Prüferin zu einer Gebäudeaufteilung von 48% betrieblich und 52% privat komme. Zugleich forderte sie den Beschwerdeführer auf, die Belege für Energiekosten, Gemeindeabgaben sowie Darlehenszinsen der Jahre 1998 bis 2000 vorzulegen und bekanntzugeben, mit welchem Prozentsatz diese als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien. Da der Neubau laut Berufung erst 2003 fertiggestellt und im Streitzeitraum weder privat noch betrieblich genutzt worden sei, forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer zudem auf, bekanntzugeben, wofür er die in der Berufung angeführten Baumeisterkosten 1999 von 300.824,31 S bezahlt habe.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers legte die abverlangten Unterlagen vor und nahm mit Schriftsatz vom September 2007 zum Vorhalt dahingehend Stellung, dass die Energiekosten 1998 mit 60% und 1999 sowie 2000 mit 70% angesetzt worden seien, die Gemeindeabgaben und Zinsen in allen Jahren mit 48%. Die Baumeisterkosten beträfen den Zubau. Auch wenn dieser im Prüfungszeitraum mangels Fertigstellung noch nicht benutzbar gewesen sei, habe zur Zeit der Baudurchführung die konkrete (in der Zwischenzeit auch realisierte) Absicht bestanden, diesen beruflich zu nutzen, weshalb "der Abzug der Zinsen und Investitionsfreibetrag" nicht zu verwehren sei.

Dem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters lag eine weitere Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 8. September 2007 bei, in der dieser u.a. ausführte: "Zum Planungs- und Bauzeitpunkt war noch nicht klar, ob mein Sohn, der HTL und Wehrdienst abgeleistet hatte, in die Firma einsteigen und diese einmal übernehmen würde. Im Jahr 1998 war er 16 Jahre alt und HTL Schüler." Demgegenüber wird an anderer Stelle dieser Stellungnahme die Feststellung der Prüferin, wonach der Zubau nicht für die betriebliche Nutzung gebaut worden sei, als "grob unrichtig" bezeichnet und vorgebracht: "Da eben die Firma erfreulich expandierte, daher mein Sohn ein Büro brauchte, ein Präsentationsraum notwendig wurde und trockener Lagerraum für die immer umfangreicher werdenden Unterlagen geschaffen werden muß, wurde mit erheblichen Kosten- und Arbeitsaufwand der Neubau des Hoftraktes in Auftrag gegeben."

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - soweit diese die betriebliche Nutzung des Gebäudes im Streitzeitraum betrifft - teilweise Folge und wies sie im Übrigen als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer habe in den Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2000 48% der Gemeindeabgaben und Darlehenszinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Von den Energiekosten habe er 1998 60% und 1999 sowie 2000 70% als auf den Betrieb entfallend erklärt. Die Veranlagung sei erklärungskonform erfolgt. In diesen Jahren habe der Beschwerdeführer mit seiner Familie im "Vordertrakt" gewohnt. Der Hoftrakt, der bis 1997 ausschließlich privat genutzt worden sei, sei 1998 abgerissen worden. Die Prüferin habe im Jahr 2003 festgestellt, dass das gegenständliche Gebäude in den Jahren 1998 bis 2000 zu 35% betrieblich und zu 65% privat genutzt worden sei. "Der (Beschwerdeführer) erklärte daraufhin für 1998, 1999 und 2000 weitere differenzierte Aufteilungen der Betriebsausgaben (zwischen 37% - 42,11% private Nutzung)."

Die belangte Behörde komme ausgehend von der Aktenlage zur folgenden Aufteilung:

Der Annahme der Prüferin, dass sich bei Wegfall eines privat genutzten Gebäudeteiles die private Nutzung der verbleibenden Gebäudeteile zwingend erhöhe, sei nicht zuzustimmen. Es sei aber auch schwer vorstellbar, dass sich bei Wegfall eines ausschließlich privat genutzten Gebäudeteiles der betrieblich genutzte Anteil der verbleibenden Gebäudeteile erhöhe. Die vom Beschwerdeführer im Zuge der Außenprüfung vorgenommene Aufteilung gehe von einer unterschiedlichen Wertigkeit der Räume im "Vordertrakt" aus. Die Büroräume würden als die besten im Haus erklärt. In dieser Aufteilung, die die Prüfungsjahre betreffe, werde jedoch kein Wohnraum angeführt, weshalb ihr die belangte Behörde nicht folgen könne. "Ausgehend von den im Akt liegenden Plänen des Vordertraktes, die auch im Zeitraum der Betriebsprüfung keine Änderung erfahren haben, wird die vom (Beschwerdeführer) ursprünglich erste erklärte Aufteilung in betriebliche und private Nutzung der Räume (von der belangten Behörde) als den in den Jahren 1998-2000 vorliegenden Umständen am nächsten kommend angesehen. Die Erklärung des (Beschwerdeführers) erfolgte zeitnah zum Umbau, weshalb angenommen werden kann, dass diese Aufteilung den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entspricht." Auch betreffend die Aufteilung der Energiekosten folge die belangte Behörde den ursprünglichen Angaben des Beschwerdeführers.

Der Hoftrakt habe bis 1997 ausschließlich privaten Wohnzwecken gedient und sei 1998 abgerissen worden. Dass der Neubau betrieblichen Zwecken dienen sollte, sei den vorgelegten Plänen nicht zu entnehmen, in denen ein gefliester Keller und ein Wohnzimmer beschrieben würden. Im Neubau seien wieder die Wohnräume angesiedelt worden. "Betreffend die Galerie und auch hinsichtlich des verfliesenen Kellers war eine betriebliche Nutzung zur Zeit der Betriebsprüfung nicht zu erkennen." Der Keller sei zur Lagerung diverser, vorwiegend privater Gegenstände benutzt worden. Die Galerie habe u.a. als Durchgang auf die privat genutzte Terrasse gedient. Zur beabsichtigten Nutzung des Kellerraumes lägen widersprüchliche Angaben vor. Laut Planung sei dieser als Wohnraum ungeeignet, weil er finster und kalt sei. Daher sei fraglich, ob er, wie vom Beschwerdeführer behauptet, als Arbeitsplatz des Sohnes - dessen Einstieg in die Firma zum Planungs- und Bauzeitpunkt noch nicht klar gewesen sei - bzw. als Repräsentationsraum taue. Eine Galerie, die dem Wohnraum bessere Lichtverhältnisse gewähre und als Durchgang zur privat genutzten Terrasse diene, sei kein ausschließlich betrieblich genutzter Raum. Daher stellten die von der Prüferin ausgeschiedenen Aufwendungen für den Zubau keine Betriebsausgaben dar. Auch die nachgereichten Baumeisterkosten, die laut Beschwerdeführer den Zubau beträfen, würden nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Geldstrafen stellten grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Der Beschwerdeführer habe im Zuge seiner Tätigkeit als Gemeinderat "nicht nachvollziehbare Handlungen etc."

eines Mandatars aufgegriffen, sei geklagt und zum Widerruf dieser Behauptungen verurteilt worden. Die Veröffentlichung des Widerrufs sei mangelhaft erfolgt, weshalb das Gericht Strafen in der Höhe von insgesamt 50.200 S gegen den Beschwerdeführer verhängt habe. "Dass der (Beschwerdeführer) schlecht beraten war, wie eine Veröffentlichung eines Widerrufs zu erfolgen habe, der Widerruf somit nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, kann die zu leistende Strafe nicht zu betrieblich veranlassten Strafe machen. Die Strafe war daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig." Wenn den Rechtsanwalt des Beschwerdeführers ein Verschulden am nicht ordnungsgemäß erfolgten Widerruf getroffen hätte, "hätte er einen Regressanspruch gegen den Rechtsanwalt geltend machen können."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik des Beschwerdeführers auf die Gegenschrift erwogen:

Die Beschwerde bringt unter Punkt "b. Arbeitszimmer, Zubau" vor, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid "hinsichtlich der betrieblichen bzw. privaten Nutzung des Hauses (Seite 15) festgestellt, dass für die Jahre 1998, 1999 und 2000 eine 35%-ige betriebliche und eine 65%-ige private Nutzung gegeben sei", und rügt - unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften -, dass diese Aufteilung "aus dem angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehbar sei". Ergänzend dazu wird - unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes - darauf hingewiesen, dass im Streitzeitraum "Abrissarbeiten hinsichtlich des alten Gebäudes und eine Neuerrichtung erfolgten", sodass eine fixe Nutzungsaufteilung zwischen privater und betrieblicher Nutzung für all drei Jahre nicht möglich sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zwischen dem Gebäudeteil der im Streitzeitraum durchgehend in Verwendung stand ("Vordertrakt") und dem im Streitzeitraum neu errichteten Gebäudeteil ("Hoftrakt")

unterschieden.

In Bezug auf den Vordertrakt stellte die belangte Behörde die von der Prüferin vorgenommene Nutzungsaufteilung (Seite 15) und die Aufteilungen des Beschwerdeführers dar und sah die vom Beschwerdeführer "ursprünglich erste erklärte Aufteilung in betriebliche und private Nutzung der Räume" als den in den Jahren 1998 bis 2000 vorliegenden Umständen am nächsten kommend an. Daher gab sie der Berufung des Beschwerdeführers teilweise statt und begründete dies damit, dass die "Erklärung" des Beschwerdeführers zeitnah zum Umbau erfolgte, "weshalb angenommen werden kann, dass diese Aufteilung den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entspricht". Konkret Gegenteiliges wird in der Beschwerde nicht behauptet.

Die im Zusammenhang mit dem Hoftrakt stehenden Aufwendungen erkannte die belangte Behörde hingegen zur Gänze nicht als Betriebsausgaben an. Dies mit der Begründung, dass der Hoftrakt bis zu seinem Abriss ausschließlich privat genutzt worden sei, die Pläne für den Neubau keine betriebliche Nutzung erkennen ließen und die Prüferin anlässlich der am 14. April 2003 erfolgten Besichtigung des Hoftraktes keine betriebliche Nutzung festgestellt habe. Der im Hoftrakt befindliche Keller sei zum Zeitpunkt der Besichtigung zur Lagerung vorwiegende privater Gegenstände genutzt worden, im Erdgeschoss habe sich ein Wohnraum befunden und die Galerie habe u.a. als Durchgang auf die privat genutzte Terrasse gedient. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach immer die Absicht bestanden habe, das im Hoftrakt befindliche Kellergeschoss als Arbeitsplatz für den Sohn bzw. als Repräsentationsraum zu verwenden, schenkte die belangte Behörde keinen Glauben, weil das Kellergeschoss laut Planung nicht als Wohnraum geeignet sei. Unter Bezugnahme auf die Angaben des Beschwerdeführers in einem Schriftsatz vom September 2007 stellte die belangte Behörde zudem fest, dass der Sohn des Beschwerdeführers 1998 "16 Jahre alt und HTL Schüler" gewesen sei, weshalb zum "Planungs- und Bauzeitpunkt" noch nicht klar gewesen sei, ob er in "die Firma einsteigen und diese einmal übernehmen würde". Vor diesem Hintergrund stößt es aber auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde den Hoftrakt, der im Streitzeitraum zudem nicht bzw. nur teilweise nutzbar war, bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels außer Ansatz ließ und die darauf entfallenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannte.

Die Beschwerde wendet sich weiters dagegen, dass die gegen den Beschwerdeführer verhängten Geldstrafen wegen nicht ordnungsgemäßer Veröffentlichung eines Widerrufes nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, und vertritt die Auffassung, dass den Beschwerdeführer an der Verhängung der Strafen kein Verschulden getroffen habe, weil er von seinem damaligen Rechtsvertreter, einem kompetenten, auch durch entsprechende Fachpublikationen in diesem Bereich ausgewiesenen Rechtsanwalt, schlecht beraten worden sei.

Auch mit diesem Vorbringen wird im Ergebnis keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst worden sind, stellen grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung dar (vgl. Doralt, EStG11, § 4 Tz 258, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Gegen die Abziehbarkeit von Geldstrafen spricht u.a. auch, dass deren rechtspolitisch angestrebte Wirkungen nicht durch eine Herabsetzung der Steuerlast gemindert werden sollen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 39, Stichwort Geldstrafen, wiederum mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen ausgelöst worden sind, stellen grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung dar vergleiche , Doralt, EStG11, Paragraph 4, Tz 258, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Gegen die Abziehbarkeit von Geldstrafen spricht u.a. auch, dass deren rechtspolitisch angestrebte Wirkungen nicht durch eine Herabsetzung der Steuerlast gemindert werden sollen vergleiche , Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 4, Tz 39, Stichwort Geldstrafen, wiederum mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

Ausnahmen vom Abzugsverbot hat der Verwaltungsgerichtshof bei Vorliegen eines engen Zusammenhanges mit der Einkunftserzielung anerkannt, wenn die Geldstrafen vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder auf ein nur geringes Verschulden zurückzuführen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1990, 90/14/0069, vom 24. November 2011, 2008/15/0235, und vom 29. März 2012, 2009/15/0035). Ausnahmen vom Abzugsverbot hat der Verwaltungsgerichtshof bei Vorliegen eines engen Zusammenhanges mit der Einkunftserzielung anerkannt, wenn die Geldstrafen vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder auf ein nur geringes Verschulden zurückzuführen sind vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 1990, 90/14/0069, vom 24. November 2011, 2008/15/0235, und vom 29. März 2012, 2009/15/0035).

Strafen iSd § 354 EO werden zur Erwirkung einer unvertretbaren Handlung des Verpflichteten verhängt und dienen der Verhinderung weiteren Zuwiderhandelns. Es handelt sich um "Beugemittel" und nicht um "Kriminalstrafen", die aber - ebenso wie echte Strafen - nur bei Verschulden des Verpflichteten verhängt werden dürfen (vgl. Klicka in Angst, Kommentar zur Exekutionsordnung, § 354 Rz 20). Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die für die Frage der Abziehbarkeit von Strafen entwickelten Grundsätze auch für Beugestrafen iSd § 354 EO gelten (ebenso Doralt, a.a.O., § 4 Tz 262). Strafen iSd Paragraph 354, EO werden zur Erwirkung einer unvertretbaren Handlung des Verpflichteten verhängt und dienen der Verhinderung weiteren Zuwiderhandelns. Es handelt sich um "Beugemittel" und nicht um "Kriminalstrafen", die aber - ebenso wie echte Strafen - nur bei Verschulden des Verpflichteten verhängt werden dürfen (vergleiche, Klicka in Angst, Kommentar zur Exekutionsordnung, Paragraph 354, Rz 20). Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die für die Frage der Abziehbarkeit von Strafen entwickelten Grundsätze auch für Beugestrafen iSd Paragraph 354, EO gelten (ebenso Doralt, a.a.O., Paragraph 4, Tz 262).

Der Beschwerdeführer trägt - wie zuvor im Verwaltungsverfahren - vor, dass ihn an der Verhängung der Strafen kein Verschulden getroffen habe, weil er von seinem damaligen Rechtsvertreter in Bezug auf die Veröffentlichung des Widerrufs schlecht "beraten" worden sei. Wie diese "Beratung" jeweils konkret erfolgt sein soll wird in der Beschwerde allerdings nicht nachvollziehbar dargetan, weshalb auch nicht erkennbar ist, dass den Beschwerdeführer an der nicht formgerechten Veröffentlichung des Widerrufs und damit an der Verhängung der gegenständlichen Strafen etwa ein nur geringes Verschulden getroffen habe.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 20. November 2012

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2012:2008130026.X00

**Im RIS seit**

13.12.2012

**Zuletzt aktualisiert am**

08.01.2016

**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)