



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., vertreten durch Dorda, Brugger, Jordis RA GmbH, 1010 Wien, Dr. Karl Lueger-Ring 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt für Augenheilkunde. Bei ihm fand für die Streitjahre eine Außenprüfung nach den §§ 147ff BAO statt. Dem darüber nach § 150 BAO erstellten Bericht sind folgende Feststellungen zu entnehmen:

„Der Abgabepflichtige Dr. H. I. hat im Jahr 1996 ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude inklusive Garten in der E-gasse 1, W., von V. als Ordination für seine Tätigkeit als Augenarzt unbefristet angemietet.

Da dieses Gebäude ursprünglich in einem äußerst schlechten Zustand war, wurden bereits vor 1996 vom Vermieter, Herrn P. O., größere Adaptierungen vorgenommen. Diese von Herrn O. getätigten Aufwendungen wurden von Dr. H. I. mit € 632.252,60 abgelöst. Steuerlich wurde diese Ablöse als "Hauptmietzinsrecht" behandelt und auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben.

Weiters wurde die gesamte Miete, auch der für den angemieteten Garten mit einer Nutzfläche von 4.750m² entfallende Teil sowie der damit verbundene Gartenaufwand (Begrünung, Baumpflanzung, etc.) als Betriebsausgabe in Abzug gebracht.

Feststellungen

Tz.1) *Investitionsabkömmlinge von denkmalgeschützten Gebäude*

Gem. § 8 Abs. 2 EStG 88 können Anschaffungs- u. Herstellungskosten, die für denkmalgeschützte Betriebsgebäude im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben werden. Die Anschaffung des Gebäudes gilt nicht als Maßnahme im Interesse der Denkmalpflege.

Daraus folgt, dass § 8 Abs. 2 EStG 88 nur in Anspruch nehmen kann, wer Aufwendungen (Herstellungskosten) im Interesse der Denkmalpflege selbst tätigt, nicht aber wer derartige Aufwendungen einem anderen ablöst bzw. ein Haus, auf das Denkmalschutz-Investitionen schon getätigt wurden, erwirbt.

Auf Grundlage des festgestellten Sachverhalts ist die vom Abgabepflichtigen an den Vermieter geleistete Investitionsabkömmlinge grundsätzlich auf die Dauer des Mietvertrages, sofern dieser befristet ist bzw. auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren abzuschreiben, da die Zehntelbegünstigung nur vom investierenden Mieter in Anspruch genommen werden kann.

Da diese baulichen Investitionen aber vom Vermieter bis einschließlich 1993 vorgenommen wurden, wird die Restnutzungsdauer durch die Betriebsprüfung ab 1999 mit 44 Jahren festgesetzt.

(Detaillierte Darstellung in Zahlen siehe Beiblatt Pkt.1a)

Tz.2) *Mietaufwand -Gebäude und Garten*

Laut Mietvertrag vom 19.8.1996 umfasst die monatliche Miete, neben dem Gebäude, welches als Ordination dient, auch einen Garten mit einer Nutzfläche von 4.750 m². Nach Ansicht der BP steht der Garten in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Augenarzt und ist der Privatsphäre des Abgabepflichtigen zuzuordnen.

Der Mietaufwand wird anteilig gekürzt.

(siehe Beilage Pkt. 2a)

Tz.3) *Gartenaufwand*

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden Kosten für die Gestaltung des Gartens als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Bezugnehmend auf Pkt.2 sind diese Kosten nicht betrieblich veranlasst, sondern ebenfalls der privaten Sphäre des Abgabepflichtigen zuzurechnen.

(siehe Beilage Pkt. 3a)

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ für die Streitjahre entsprechende Bescheide.

Die dagegen gerichtete Berufung lautet wie folgt:

... 3. Es wird beantragt,

- bei der Berechnung der Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2004 dem Bestand recht an der Liegenschaft E-gasse1, W., eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zu Grunde zu legen und eine Absetzung für Abnutzung der Ablöse von jährlich EUR 63.225,26 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen,

- den Mietaufwand für das Objekt E-gasse1, W. bei der Berechnung der Einkommensteuer mit EUR 18.253,77 (1999), EUR 21.67,55 (2000), EUR 18.970,08 (2001), EUR 23.265,01 (2002),

EUR 21.658,51 (2003) und EUR 22.200,81 (2004) steuerlich anzuerkennen,

- den Aufwand für die Instandhaltung des Gartens bei der Einkommensteuer mit EUR 10.402,72 (1999), EUR 21.820,92 (2000), EUR 1.228,37 (2001), EUR 35,00 (2002), EUR 20.171,81 (2003) und EUR 22.664,11 (2004) steuerlich anzuerkennen ...

4. Begründung

a) Sachverhalt

Der Berufungswerber ist Augenarzt und hat sich auf die chirurgische Behandlung von Augenkrankheiten wie insbesondere des "grauen Stars", des "grünen Stars", sowie auf chirurgische Laseroperationen spezialisiert. Für die in diesem Zusammenhang erforderlichen Untersuchungen, Vor- und Nachbehandlungen mietete der Berufungswerber mit Mietvertrag vom 19.8.1996 auf unbestimmte Zeit ab 1. Oktober 1996 Räumlichkeiten an der Anschrift W., E-gasse1. Der Mietvertrag umfasst eine Parzelle mit der Nummer 11111. Darauf befindet sich die für die Einrichtung der Behandlungsräume und der Wartezimmer (Ordination) vorgesehene ehemalige Kapelle des angrenzenden V mit einer Nutzfläche von 150 m². Der Rest dieses Grundstücks ist unbebaut.

Als Mietzins wurde ein Betrag von ATS 17.000 pro Monat zuzüglich Betriebskosten vereinbart, Die Kapelle steht unter Denkmalschutz.

Der Vormieter dieses Grundstücks, Herr P. O., beendete sein Hauptmietrecht an diesem Objekt per 30. September 1996. Bedingung für die Übergabe des Mietrechtes an den Berufungswerber war die Zahlung einer Ablöse in Höhe von ATS 8.700.000.

Diese Ablöse schrieb der Berufungswerber auf 10 Jahre mit jährlich ATS 870.000 (EUR 63.255,36) bei der Erklärung der Einkommensteuer ab.

Außerdem wendete der Berufungswerber in den Jahren 1999-2004 Beträge in der Höhe zwischen EUR 35,00 und EUR 22.664,00 für die Instandhaltung des gemieteten Grundstücks auf und machte diese in seinen Einkommensteuererklärungen geltend.

Im Jahr 2006 fand beim Berufungswerber eine Betriebsprüfung statt. Die Prüferin stellte dabei unter anderem fest, die vom Mieter geleistete "Investitionsablöse" sei auf die Dauer des Mietvertrages, sofern dieser befristet sei, bzw. auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren abzuschreiben. Die Abschreibung nach [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#) könne vom Berufungswerber nicht in Anspruch genommen werden, da die Abschreibung von Investitionen für denkmalgeschützte Gebäude "nur vom investierenden" Mieter in Anspruch genommen werden könne. Die Restnutzungsdauer werde mit 44 Jahren "festgesetzt".

Den Mietaufwand kürzte die Prüferin, weil der Garten in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Abgabepflichtigen stehe. Die Aufwendungen für den Garten wurden ebenfalls steuerlich nicht anerkannt, weil der Garten der privaten Sphäre des Abgabepflichtigen zuzurechnen sei.

Das Finanzamt nahm die Verfahren über die Einkommensteuer 1999/2004 gemäß [§ 303 BAO](#) wieder auf und setzte die Einkommensteuer neu fest. In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Berufung.

b) Rechtliche Erwägungen

(i) Ablösezahlung

Gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Das Finanzamt hat seine Bescheide, soweit die Abschreibung der Ablöse betroffen war, auf [§ 8 EStG 1988](#) gestützt. [§ 8 EStG 1988](#) regelt die Abschreibung von Anschaffungs- und Herstellungskosten von

Gebäuden. Die Begründung der Betriebsprüfung, auf die das Finanzamt seine Bescheide gestützt hat, geht schon deshalb fehl, weil der Berufungswerber kein Gebäude erworben hat, sondern nur Mieter des betreffenden Gebäudes ist.

Es steht fest, dass der Berufungswerber die Ablöse an den Vormieter zahlen musste, um überhaupt in das Mietrecht eintreten zu können. Wirtschaftlich betrachtet ist das erworbene Wirtschaftsgut deshalb jedenfalls kein Gebäude (dieses steht ja unverändert im Eigentum des Vermieters) sondern ein Bestandrecht (Mietrecht). Nicht einmal Bestandteile des Objektes können im Eigentum des Berufungswerbers stehen, weil laut Mietvertrag (Punkt VII.) Investitionen in das Mietobjekt in das Eigentum des Vermieters übergehen.

Aber auch wirtschaftliches Eigentum des Mieters an dem Gebäude (oder irgendwelchen Bestandteilen) ist zu verneinen. Dieses wäre nur dann zu bejahen, wenn der Umbau eigens für Zwecke des Mieters erfolgt wäre, wie dies z.B. bei Geschäftslokalen oder Dachbodenausbauten der Fall sein kann (vgl. *Kohler, Die Nutzungsdauer von Mietrechten, SWK 1991, A I 311*). Aus diesen Gründen ist die Investitionsablöse wie ein Mietrecht zu behandeln.

Als Beweise dafür, dass die Ablösezahlung zur Ablöse eines Mietrechts geleistet wurde, sind die Briefe der Creditanstalt AG vom 19.8.1996 und vom 2.10.1996 (Beilagen./1 und./2) zu sehen, in denen die Creditanstalt mitteilt, dass sie das Hauptmietrecht nach Zahlung der Ablösesumme freigibt. Der Vormieter hat sich im Einverständnis mit der Creditanstalt eine Ablösezahlung von ATS 8,700.000 ausbedungen, wovon ATS 5,500.000 an die Creditanstalt geleistet werden mussten, weil der Vormieter zur Sicherung eines Kredites In Höhe von ATS 5,500.000 die Hauptmieterrechte an diesem Objekt der Creditanstalt als Sicherheit gegeben hatte.

Ein Mietrecht kann ein bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellen, dessen Anschaffungskosten gemäß [§ 7 EStG 1988](#) im Wege der Absetzung für Abnutzung, also verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, als Betriebsausgabe absetzbar sind (vgl. VwGH 12.1.1993, [88/14/0077](#)).

Die Aufwendungen für ein solches Bestandrecht, meist als Mietrechtsablösen oder Investitionsablösen bezeichnet, sind auf die Laufzeit des Bestandvertrages verteilt abzusetzen (vgl. *Hofstätter/Zorn/Fuchs, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 7, Rz 10*). Bei unbestimmter Dauer des Mietrechts ist nach älterer Judikatur eine Nutzungsdauer von 10 Jahren anzusetzen (vgl. *Hofstätter/Zorn/Fuchs, Rz 10 mwN und Doralt, EStG¹⁰, § 7, Rz 65, Stichwort "Mietrecht"*).

Da die Zahlung des Berufungswerbers an den Vormieter keine Investition in das Bestandobjekt selbst war, sondern eine Ablöse an den Vormieter, kann sie auch nicht wie ein Gebäude oder eine Gebäudeinvestition abgeschrieben werden. Für den Berufungswerber war einzig die Möglichkeit den Standort für seine betriebliche Tätigkeit nutzen zu können, entscheidend. Bedingung des Vormieters dafür war die Bezahlung von ATS 8,700.000.

Gemäß Punkt II des Mietvertrages wurde das Mietverhältnis mit VERMIETER auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Nach der oben zitierten Judikatur ist das Mietrecht daher auf 10 Jahre abzuschreiben, Jedenfalls aber ist einer Abschreibung nach § 7 EStG die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** zu Grunde zu legen. Diese bemisst sich nach der **Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988)**. Keinesfalls kann einem Mietrecht für eine Ordination ohne nähere Begründung eine Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung von 50 Jahren unterstellt werden. Weder lässt sich dies aus dem Gesetz entnehmen, noch würde sich eine solche Annahme mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang bringen lassen.

Zu berücksichtigen sind vielmehr einerseits die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Mietrechts, und andererseits die voraussichtliche Vertragsdauer des Bestandvertrages (vgl. VwGH 25.4.2002, [99/15/0255](#), 17.11.1992, 92/14/0141). Diese sind aus folgenden Gründen in mehrfacher Hinsicht begrenzt:

1. Allein bei Berücksichtigung des **Alters** des Berufungswerbers zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (36) (frühester Beginn der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) und seines voraussichtlichen gesetzlichen Pensionsantritts (65) (spätestes Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer) könnte die Dauer des Mietvertrages nicht mit mehr als 29 Jahren angenommen werden.
2. Eine **weitere** Einschränkung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergibt sich aber aus dem **Weitergaberecht**: Unabhängig von seinem Alter hat der Berufungswerber ein hohes Interesse, den

Mietvertrag über jedenfalls nicht mehr als 15 Jahre andauern zu lassen, weil er sich vertraglich ausdrücklich ein Weitergaberecht ausbedungen hat (Punkt IV des Mietvertrages). Dieses vertraglich gesondert vereinbarte Weitergaberecht geht weit über das gesetzliche Weitergaberecht hinaus (vgl. [§§ 12, 12a MRG](#)), ist jedoch vertraglich auf 15 Jahre befristet. Da VERMIETER Mietern grundsätzlich keine Ablöse zahlt, muss der Berufungswerber versuchen, Aufwendungen für den Erwerb des Mietrechts von einem Nachmieter ersetzt zu bekommen. Dies ist jedoch nur möglich, so lange er von seinem Weitergaberecht Gebrauch machen kann und damit überhaupt in der Lage ist, einem Nachmieter die Rechtsposition zu verschaffen, für die dieser bereit wäre, eine Ablöse zu zahlen. Da eine Weitergabe nach 15 Jahren nicht mehr möglich ist, ist eine wirtschaftliche Nutzungsdauer über diesen Zeitraum hinaus nicht anzunehmen.

3. Berücksichtigt man bei der wirtschaftlichen Nutzungsdauer auch die Erfahrung der **durchschnittlichen Nutzungsdauer** einer Praxis, bevor eine **Erweiterung** oder ein **Standortwechsel** nötig wird (10 bis 15 Jahre), so kommt man schlussendlich auf die von der Judikatur für Verträge ohne Laufzeit anzuwendende Vertragsdauer (wirtschaftliche Nutzung) von etwa **10 Jahren** (vgl. auch *Kohler, SWK 1991, A I 313*).

Die Zweifelsregel des § 8 EStG, die die Betriebsprüfung angewendet hat (50 Jahre), gilt jedenfalls nur für die Absetzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden und keinesfalls für die Dauer des Mietrechts an einer Arztpraxis.

Doch selbst wenn man die Ablöse, wie dies das Finanzamt getan hat, wie eine Aufwendung **auf die Bestandsache selbst** (etwa: Dachbodenausbau oder dergleichen) behandelte, wäre nicht schon deshalb automatisch eine Nutzungsdauer von 50 Jahren anzunehmen. Aktivierungspflichtige Aufwendungen auf die Bestandsache sind auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt absetzbar. Bei Aufwendungen auf die Bestandsache kommt ebenfalls noch als Begrenzung der Nutzungsdauer die Laufzeit des Bestandvertrages hinzu (vgl. wiederum *Hofstätter/Zorn/Fuchs, Rz 10*, sowie *Doralt, EStG¹⁰, § 7, Rz 48, mWN*). Die Ausführungen zur voraussichtlichen Nutzungsdauer des Bestandvertrages gelten daher für die Nutzungsdauer der Investitionen auf eine Bestandsache entsprechend, weshalb jedenfalls von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen ist.

(ii) Mietaufwand, Instandhaltung Garten

Das Finanzamt stützte den Bescheid hinsichtlich der Entscheidung über den Mietaufwand und die Instandhaltungsaufwendungen für das Grundstück auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach ein Teil des Grundstücks nicht zum Betriebsvermögen des Berufungswerbers gehöre.

Diese Ausführungen sind ebenfalls nicht geeignet, die Entscheidung des Finanzamtes zu begründen. Das Grundstück ist ein Mietobjekt und wird - wie bereits ausgeführt - vom Berufungswerber gemietet. Vermietete Objekte gehören zum Vermögen des Vermieters. Das Grundstück selbst und das darauf befindliche Gebäude gehören weder zum Privatvermögen noch zum Betriebsvermögen des Berufungswerbers.

Darauf kommt es aber auch gar nicht an. Im gegenständlichen Fall kommt es für den Abzug der Instandhaltungsaufwendungen und der Miete darauf an, ob die Aufwendungen des Mieters (Berufungswerbers) Betriebsausgaben sind oder nicht.

Als Betriebsausgaben gelten gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb **veranlasst** sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb im Zusammenhang stehen.

Die Veranlassung von Betriebsausgaben ist weit zu sehen. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes kommt es nicht an (vgl. *Doralt, EStG¹⁰, § 4, Rz 228*). Aufgabe des Finanzamts ist es folglich nicht, zu beurteilen, ob ein Aufwand "wirtschaftlich" oder "notwendig" ist, oder etwa, ob der Organwalter, wenn er Augenarzt wäre, diesen Aufwand tätigen würde, sondern nur, ob der Aufwand betrieblich veranlasst ist oder nicht.

Diese Veranlassung kann durchaus auch kausal geprüft, und im gegenständlichen Fall auch nachgewiesen werden: Veranlasst ist der Aufwand letztlich durch das Ziel, betriebliche Einkünfte aus einer ärztlichen Tätigkeit zu erzielen. Für die Ausübung dieser Tätigkeit benötigt der Berufungswerber eine Ordination. Eine Ordination, die für diese Zwecke geeignet ist, zu einem angemessenen Preis mieten zu können, ist - wie jeder Augenarzt bestätigen kann - ein schwieriges Unterfangen. 1996 ist es dem

Berufungswerber nach längerer Suche gelungen, ein entsprechendes Objekt zu finden. Die V; war bereit, ihm die ehemalige Kapelle auf dem Areal des V für seine Zwecke zu einem angemessenen Preis zur Miete zu überlassen.

Die einzige Möglichkeit, diese Kapelle zu mieten, bestand allerdings darin, die Parzelle mit der Nummer 11111 als Ganzes zu mieten. Ein großer Teil davon ist unbebaut. Aber diese Voraussetzung für den Abschluss des Mietvertrages schaffte die Stiftung Fürst VERMIETER nicht etwa deshalb, weil sie sich davon eine besonders hohen Miete für besonders viel unbebaute Fläche versprochen hätte, sondern einzig deshalb, weil dies eine grundbürgerliche Besonderheit darstellt, Tatsächlich ist der Grund und Boden, zumal das ganze Areal denkmalgeschützt ist, praktisch wertlos, und nur die Möglichkeit, 150 m² Gebäude zu nutzen, ein Faktor für die Höhe der Miete. Umgekehrt kommt es auch dem Berufungswerber auf die Größe des Gartens gar nicht an. Ihm kommt es einzig und allein auf die Möglichkeit an, 150 m² Ordination am Standort mieten zu können. Die Miete für 150 m² Ordination beträgt ATS 17.000.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Miete von ATS 17.000 pro Monat (zzgl. Betriebskosten) wirtschaftlich **ausschließlich dem Gebäude zuzurechnen** ist. Ohne das entsprechende Gebäude wäre die Liegenschaft nämlich gänzlich unvermietbar gewesen. Umgekehrt hätte die Miete für 150 m² Gebäude bei einem wesentlich kleineren Garten auch nicht weniger als ATS 17.000,-- pro Monat betragen.

Aus diesen Gründen ist auch die Miete gänzlich betrieblich veranlasst.

Ähnliches gilt aber auch für die **Instandhaltungsaufwendungen** für den Garten: Da es einerseits nicht möglich ist, das Gebäude ohne Garten zu mieten, es aber auch andererseits keine ernsthafte Option darstellt, den Garten vollkommen dem Verfall preiszugeben, wenn das Gebäude als Ordination genutzt werden soll, sind die Aufwendungen für den Garten eine Folge der betrieblichen Tätigkeit des Berufungswerbers. Die getätigten Investitionen sind ebenso selbstverständlich, um Patienten empfangen zu können, wie in anderen Ordinationen das Ausmalen der Wände, die Reinigung der Räume, die Befreiung der Zufahrtswege von Schnee, das Instandhalten von Fenstern und Türen, oder dergleichen. Die Höhe der Aufwendungen für den Garten weicht in diesem speziellen Fall in den Jahren 2000, 2003 und 2004 naturgemäß beträchtlich von dem ab, was andere Ärzte für Blumen, Vorgarten oder Zimmerpflanzen ausgeben. Dies hängt vor allem damit zusammen, dass Rechnungen des Gärtners, mit denen er über mehrere Zeiträume abrechnete, teilweise im selben Jahr bezahlt wurden. Auf das Monat umgerechnet betragen die Aufwendungen des Berufungswerbers in den Jahren 1999-2004 durchschnittlich EUR 1.000. Im Übrigen ist die Höhe der Aufwendungen allein aber kein Grund, ihre betriebliche Veranlassung in Frage zu stellen. Denn jede einzelne Ausgabe für den Garten ist aus den oben beschriebenen Gründen für sich genommen dem Grunde nach **betrieblich veranlasst**.

Die Übernahme der Instandhaltung des Grundstückes war aus Sicht Vs eine Voraussetzung für den Abschluss des Mietvertrages. Eine Miete wäre nicht möglich gewesen, wenn der Berufungswerber die Pflege des Gartens nicht mit übernommen hätte. Der Garten und dessen Instandhaltung sind deshalb kein Privatvergnügen des Berufungswerbers sondern eine Last, die der Berufungswerber zusätzlich zur Mietzahlung zwangsläufig übernehmen musste, weil VERMIETER dies von ihm verlangt hat. Die Instandhaltungsaufwendungen sind wie eine zusätzliche Dienstleistung gegenüber dem Vermieter anzusehen.

Die Begründungslinie des Finanzamts, wonach der Garten teilweise notwendiges Privatvermögen darstelle, ist aber nicht nur aus den oben eingangs erwähnten Gründen verfehlt, sondern auch deshalb, weil eine private Nutzung des Gartens weder gewünscht noch überhaupt möglich ist. Eine Zurechnung der Aufwendungen für den Garten zur Privatsphäre (Ausgaben für die private Lebensführung) würde unterstellen, dass der Berufungswerber das Grundstück zumindest teilweise für private Zwecke gemietet oder genutzt hätte. Davon kann jedoch nicht die Rede sein. Den Garten privat zu genießen ist in Anbetracht der Umstände (Nutzung als Ordination) weder tunlich, noch angesichts der fehlenden Gegebenheiten überhaupt möglich. Der Zustand des Objekts und der Erhaltungsaufwand, der nur im Rahmen eines Betriebes wirtschaftlich sinnvoll und leistbar ist, machen eine private Nutzung nicht einmal wünschenswert.

Eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Aufwendungen für die Miete und für die Instandhaltung des Gartens steht damit fest.

Aus diesen Gründen stelle ich den Antrag der Berufung Folge zu geben und die Bescheide antragsgemäß abzuändern."

Der Berufung beigeschlossen waren die zitierten Schreiben der Bank.

Der Mietvertrag hat folgenden Inhalt:

„MIETVERTRAG“

abgeschlossen zwischen dem Vertreter

... VERMIETER
Liegenschaftsverwaltung Wien

...

(im folgenden kurz: VERMIETER)

und dem Mieter

Dr. H. I.

...

(im folgenden kurz: MIETER)

I.

VERMIETER vermietet und der MIETER mietet das in der beiliegenden Planskizze rot umrandete eingezzeichnete Grundstück 11111 im Ausmaß von ca. 4.900 m² inklusive dem darauf errichteten Gebäude ..., welches eine Nutzfläche von ca. 150 m² hat.

II.

Da Mietverhältnis beginnt am 1. Oktober 1996 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

III.

Der MIETER ist berechtigt, den Mietgegenstand zu Wohnzwecken und zum Betrieb einer Ordination zu benützen. Eine andere Verwendung ist nicht zulässig.

IV.

(1) Der MIETER ist nach Maßgabe von Abs. (2) einmalig berechtigt, den Mietgegenstand innerhalb der ersten fünfzehn Mietjahre an einen Dritten weiterzugeben. Weiters ist der MIETER während der ersten fünfzehn Mietjahre zur gänzlichen Unter Vermietung des Mietgegenstandes berechtigt.

(2) VERMIETER ist jedoch berechtigt, die Weitergabe und/oder gänzliche Unter Vermietung aus wichtigen Gründen zu untersagen. Einen wichtigen Grund stellt es insbesondere dar, wenn gegen die Person des Nachmieters oder Untermieters seitens VERMIETER Bedenken hinsichtlich Bonität oder Ansehen bestehen.

V.

(1) Der Mietzins setzt sich zusammen aus dem Hauptmietzins, den Betriebskosten, den öffentlichen Abgaben und den besonderen Aufwendungen.

(2) Der Hauptmietzins beträgt im Monat S 17.000,00 (Schilling siebzehntausend) zuzüglich der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe und ist jeweils am Ersten eines jeden Monats im vorhin ein vom MIETER an VERMIETER zu bezahlen.

(3) Der Hauptmietzins wird nach dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Index der Verbraucherpreise 1996 wertgesichert. Basis ist die für den Monat Oktober 1996 verlautbarte

Indexzahl. Der Hauptmietzins verändert sich im gleichen Ausmaß, in dem sich der Index gegenüber der Basis verändert.

(4) Der Anteil der Betriebskosten beträgt drei Prozent der gesamten Betriebskosten der Liegenschaft X. Die Betriebskosten, die laufenden öffentlichen Abgaben und die besonderen Aufwendungen sind vom MIETER an VERMIETER jeweils über erste Aufforderung zu ersetzen, wenn sie vom MIETER nicht unmittelbar an die Bezugsberechtigten bezahlt werden.

(5) Der MIETER ist nicht berechtigt, Forderungen gegen VERMIETER mit dem Mietzins aufzurechnen.

VI.

(1) Der Eingang zum Mietgegenstand erfolgt über das Haupteingangstor X.

(2) Der MIETER ist berechtigt, zwei Parkplätze, die ihm gesondert zugewiesen werden, zu benützen. Falls er eine derartige Benützung wünscht, ist es VERMIETER mitzuteilen und der MIETER erhält dann zwei entsprechende Parkkarten ausgefolgt.

VII.

(1) Dem MIETER ist der Zustand des Gebäudes bekannt. VERMIETER haftet nicht für eine bestimmte Größe oder Verwendbarkeit des Mietgegenstandes.

(2) Bauliche Veränderungen am Mietgegenstand sowohl im Inneren als auch an den Außenseiten und an der Substanz bedürfen in jedem Fall der schriftlichen Zustimmung von VERMIETER. Alle Investitionen, Instandsetzungen und dergleichen, gehen ohne Anspruch auf Ersatz in das Eigentum von VERMIETER über.

(3) VERMIETER wird einem Dachbodenausbau unter nachstehenden Bedingungen zustimmen:

- a) Vorliegen einer positiven Stellungnahme der von VERMIETER beauftragten Architekten;
- b) Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung;
- c) Vorliegen einer Bewilligung durch das Bundesdenkmalamt;
- d) Verzichtserklärung des MIETERS auf den Ersatz der allenfalls von ihm getätigten Investitionen.

VIII.

VERMIETER und seine Beauftragten sind berechtigt, den Mietgegenstand bei Gefahr in Verzug jederzeit ohne vorherige Ankündigung, aus triftigen Gründen zu den üblichen Tageszeiten jederzeit und zur Feststellung der Einhaltung der Vertragspflichten durch den MIETER in angemessenen Zeitabständen ebenfalls zu den üblichen Tageszeiten nach vorheriger Ankündigung zu betreten.

IX.

- (1) Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.
- (2) Die Kosten der Errichtung dieses Mietvertrages sowie die Rechtsgeschäftsgebühr trägt der MIETER.
- (3) Der MIETER übergibt VERMIETER Zug um Zug bei Abschluss dieses Mietvertrages eine Kautions (Bankgarantie einer österreichischen Bank ohne Befristung) im Ausmaß von S 61.200,00 (Schilling einundsechzigtausendzweihundert) zur Sicherung aller Ansprüche von VERMIETER aus und im Zusammenhang mit diesem Mietvertrag. Für den Fall der Inanspruchnahme der Kautions ist der MIETER zur unverzüglichen Wiederauffüllung verpflichtet.“

Am 13. April 2000 richtete die Berufungsbehörde an den Bw. ein Schreiben folgenden Inhalts:

„Das Erkenntnis des VwGH unter der GZ 2005/13/0027, das vom unabhängigen Finanzsenat informell abgewartet wurde, ist nunmehr am 23.3.2010 ergangen. Der VwGH hat im Beschwerdefall, in dem die Nutzungsdauer der Errichtung eines Dachbodenausbau durch den Mieter strittig war, die von der belangten Behörde angesetzte Nutzungsdauer von 50 Jahren nicht beanstandet.“

Sie werden innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens um Bekanntgabe gebeten, ob dieses Erkenntnis Sie dazu veranlasst, Ihr Berufungsbegehren einzuschränken bzw. zu modifizieren."

Der Bw. teilte mit, dass das Berufungsbegehren aufgrund des obigen Erkenntnisses weder eingeschränkt noch modifiziert werde; dies aus folgenden Gründen:

- Dem Sachverhalt, zu dem das oben erwähnte Erkenntnis erging, lägen Investitionskosten eines Dachbodenausbaus zu Grunde, während im vorliegenden Fall ein Mietrecht abgelöst werde;
- ein revolvierendes unbeschränktes Weitergaberecht sei nicht mit einem Weitergaberecht von lediglich 15 Jahren vergleichbar;
- die im VwGH-Erkenntnis vermisste Argumentation hinsichtlich der objektiven Nutzbarkeit des Bestandsobjektes werde in der Berufung vom 11.1.2007 geführt.

In der am 20. Oktober 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Dr. Doralt:

1. Nutzungsdauer der Ablöse der Mietinvestitionen:

Bei Vortrag des Sachverhaltes wurde auch das Erk. d. Verwaltungsgerichtshofes vom 23.3.2010, [2005/13/0027](#), zitiert; aus diesem Erkenntnis lassen sich für den Berufungsfall einige Aussagen gewinnen: Der dortige Bf., ein RA, hat betreffend Nutzungsdauer seiner Mietinvestitionen damit argumentiert, dass schon aus zivilrechtlichen Gründen das Weitergaberecht mit 20 Jahren beschränkt ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat dem insoweit eine Absage erteilt, als gemäß der neueren Judikatur des obersten Gerichtshofes eine derartige Beschränkung nicht mehr gegeben ist. Daraus ist ersichtlich, dass sehr wohl die Dauer des Weitergaberechtes für die Nutzungsdauer von Mietinvestitionen und auch für die Ablöse derselben eine Rolle spielt.

2. Gartennutzung:

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, bestand keine Möglichkeit, die Miete des in Rede stehenden Objektes ohne den dazugehörigen Garten vorzunehmen. Es sei erwähnt, dass dieser Garten ursprünglich nicht von den übrigen Gartenanlagen des V getrennt war und damit auch für Touristen etc. die Möglichkeit bestanden hat, diesen Gartenbereich jederzeit zu betreten. Dieser Gartenbereich war auch von außen einsehbar; auch die Patienten haben teilweise – bei der nunmehr asphaltierten Zufahrtsstraße – die seinerzeit nur geschottert war, die Ordination über den Gartenbereich des V betreten. Auch der Zugang war seinerzeit nur über die E-gasse1 möglich. Davon zu trennen ist die Anmietung eines Grundstückteiles im Ausmaß von 2.600 m²; diese Anmietung erfolgte auf ausdrücklichen Wunsch des Vormieters, dem der Berufungswerber die Investitionen abgelöst hat. Diese Miete war daher sozusagen ein Durchlaufposten, da der Vormieter die Kosten dem Berufungswerber ersetzt hat.

Ab dem Jahr 2003 erfolgte sodann eine umfassende Umgestaltung der Gartenanlagen durch VERMIETER; Ende 2003 wurde das Grundstück mit einer Hecke umgeben und ist daher nunmehr nicht mehr ohne weiteres von Touristen etc. zu betreten. Aus diesem Grund wurde auch ab dem Jahr 2005 betreffend die Gartennutzung ein Privatanteil von 25 % ausgeschieden.

Mag. Zaussinger:

Wenn der Bw. zunächst betreffend Nutzungsdauer seiner Ablösezahlungen auf die ältere Judikatur des VwGH verweist, so ist mir die derartige Rechtsprechung nicht bekannt. Zutreffend ist allerdings, dass in den weit vor dem Prüfungszeitraum geltenden Einkommensteuerrichtlinien die Meinung vertreten wurde, Mieterinvestitionen seien bei unbefristeten Mietverträgen auf 10 Jahre verteilt absetzbar.

Weiters ist in Rechnung zu stellen, dass auch eine Begünstigung des Denkmalschutzgesetzes im Berufungsfall nicht zum Zug kommen kann, da die denkmalschützerischen Investitionen nicht vom Berufungswerber, sondern vom Vormieter getätigt wurden.

Wenn schließlich auf das bloß 15 Jahre bestehende Weitergaberecht verwiesen wird, das im Übrigen nächstes Jahr bereits ausgeübt werden müsste, so ist darauf hinzuweisen, dass eine Abschreibung der Investitionen für die ersten zweieinhalb Jahre erklärungsgemäß erfolgt ist, da das Finanzamt diese Jahre nicht wieder aufgenommen hat. Ab dem Beginn des Prüfungszeitraumes wurde sodann die AfA gekürzt und weitergeführt, sodass sich im nächsten Jahr ein Restbuchwert der Ablösen von ca. € 300.000,- ergeben würde. Nun ist es aber so, dass bei einer Weitergabe mit Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass dieser Wert erreicht oder sogar überschritten wird. Diese Überlegung beruht darauf, dass schon der damalige Architekt Stummvoll davon ausgegangen ist, dass die Investitionen des Mieters ca. ATS 12.000.000 wert gewesen sind, weshalb in der tatsächlich bezahlten Ablöse ein „gutes Geschäft“ zu erblicken war. Überdies hat in letzter Zeit das V einen kulturellen und touristischen Aufschwung genommen, weshalb auch aus diesem Titel angenommen werden kann, dass die Ablösezahlungen mehr als der Restbuchwert betragen werden. Somit ist von seitens des Finanzamtes nicht vertretbar, die Investitionen bis zum nächsten Jahr auf Null abzuschreiben.

Dr. I.:

Ich möchte hinzufügen, dass der Wert des Weitergaberechtes auch dadurch beeinflusst wird, dass ich für die Gartengestaltung gesorgt habe; auch dies würde ein etwaiger Nachmieter honorieren.

Mag. Zaussinger:

Ergänzen möchte ich noch, dass die damals durchgeführte Kürzung der AfA auf Basis einer Restnutzungsdauer von 44 Jahren aus heutiger Sicht unrichtig war. Die Judikatur des VwGH und auch des UFS lässt nämlich nur zwei Methoden zu, wie bei einer überhöht abgesetzten AfA vorzugehen ist. Die erste Methode ist, die AfA solange auszusetzen, bis der Restbuchwert erreicht ist; dies wäre im Berufungsfall erst im elften Jahr der Fall. Die zweite Methode ist, vom Restbuchwert zum 1.1.1999 auszugehen, und den verbleibenden Wert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Ich verweise betreffend der zweiten Methode auf die Entscheidung des UFS vom 4.12.2006, RV/1869-W/05.

Dr. I.:

Es ist keineswegs auszuschließen, dass ich vom Weitergaberecht Gebrauch machen werden. Hinzufügen ist, dass VERMIETER selbst interessiert ist, die Liegenschaft zu nutzen; es gab auch schon Verhandlungen, die aber bloß zu einem Angebot in Höhe von € 180.000,-- geführt haben. Auch die Bank würde einer derartigen Vereinbarung nicht zustimmen.

Frau ADir. RR Gürschka:

Daraus folgt aber, dass eine Weitergabe unter derartigen Konditionen nicht erfolgen würde. Dies bedeutet also, dass jedenfalls auf die voraussichtliche Nutzung der Ordination abzustellen ist; Hinzufügen möchte ich auch, dass Ärzte im Durchschnitt nicht mit 65, sondern mit 70 Jahren in Pension gehen.

Dr. Doralt:

Dem ist entgegenzuhalten, dass mein Mandant überwiegend im Bereich von Augenoperationen tätig ist; es ist daher nicht wahrscheinlich, dass er noch mit 70 Jahren derartige Operationen, die eine hohe Präzision erfordern, durchführen wird.

3. Gartengestaltung:

Mag. Zaussinger:

Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass die Aufwendungen für die Gartengestaltung, die anteiligen Hecken sowie die sonstigen den Garten betreffenden Aufwendungen dem Aufteilungsverbot des § 20

EStG unterliegen. Bei einem Garten handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das regelmäßig im Rahmen der Lebensführung genutzt wird. Um eine Abzugsfähigkeit der mit diesen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Aufwendungen zu erreichen, müsste der Nachweis erfolgen, dass eine (so gut wie) ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung erfolgt. Dagegen spricht im Berufungsfall allerdings bereits die Höhe der aktenkundigen Aufwendungen für die Gestaltung und Instandhaltung des Gartens. Hinzuzufügen ist, dass keineswegs bestritten wird, dass sich gelegentlich Patienten im Garten aufhalten bzw. aufgehalten haben, was aber noch nicht für eine so gut wie ausschließliche berufliche Nutzung spricht.

Dr. Doralt:

Ich verweise nochmals darauf, dass keine Möglichkeit bestanden hat, das Gebäude ohne Garten anzumieten. Die Aufwendungen mögen teilweise betragsmäßig durchwegs hoch sein, allerdings ist es ausgeschlossen, dass mein Mandant den Garten hätte verwahrlosen lassen.

Mag. Zaussinger:

Die hohen Aufwendungen sprechen für eine Affinität des Berufungswerbers zu einer schönen Gartengestaltung. Es bestand dazu laut Vertrag für ihn keine Verpflichtung.

Dr. I.:

Klar stellen möchte ich, dass der an den Vermieter untervermietete Gartenteil von 2.600 m² nach acht Jahren, vermutlich 2003, zurückgegeben wurde, da auch der Vermieter kein Interesse mehr an einer Weiternutzung hatte. Daraufhin hat VERMIETER auf meinem Gartenanteil auf eigene Kosten den Koi-Teich errichtet und meine Grundstücksgrenzen wurden um rund 20 m rückgesetzt.

Mag. Zaussinger:

Ich verweise auf das Erkenntnis vom 27.6.2000, 95/14/0083, in dem der Verwaltungsgerichtshof eine Gartenanlage mit Bio-Teich als nicht abzugsfähig angesehen hat."

Das Finanzamt gab schließlich zu bedenken, dass für den Fall einer (teilweisen) Stattgabe in Hinblick auf die Gartenaufwendungen die Nutzungsdauer der Bepflanzung 15 Jahre betragen würde.

Die Verhandlung wurde daraufhin vertagt; weiters nahm der Referent am 15. November 2010 einen Augenschein in der Ordination vor, bei der folgende Niederschrift aufgenommen wurde:

„Dr. I.:

Zunächst berichtige ich meine Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung; der Gartenteil, den ich für die Benutzung durch Herrn O. gemietet und an ihn untervermietet habe, habe ich bereits Ende 2000 gekündigt.

Ursprünglich war der Eingang zu einem Kaffeehaus des Vs entlang der Fensterfront von meiner Ordination. Ein Zaun hat damals noch nicht existiert. Dieser wurde im November bzw. Dezember 2003 errichtet; dies im Zuge einer Gesamtumgestaltung des kompletten V-Parks, wobei die Kosten dafür von VERMIETER getragen wurden. Mein Anteil war nur die Bepflanzung auf meiner Seite des Zauns. Ich lege zur Dokumentation dieser Umstände Fotos vor, aus denen einerseits der Umstand erkennbar ist, dass noch keine Abgrenzung zu den öffentlich zugänglichen Bereichen gegeben war bzw. Fotos, aus denen die umfangreichen Umgestaltungen des Jahres 2003 ersichtlich sind. Hierbei wurden unter anderem die Fundamente von Gebäuden, die im Gartenbereich existiert haben, herausgerissen und das Grundstück ziemlich zerstört. Einige wenige Gehölze haben diese Umgestaltung überlebt.

Ursprünglich gab es auf der linken Seite zur Terrasse eine Fertigteilhalle, die als Archiv für die Stiftung L. genutzt wurde. 2003 wurde diese Halle abgerissen. Nunmehr ist dort ein Zaun.

Meine nunmehrige private Nutzung des Gartens beschränkt sich darauf, dass ich vor Ordinationsbeginn einen Gartenrundgang mache und mich dabei entspanne. Weitere private Nutzungen sind darin zu

sehen, dass ich einmal im Jahr ein Ordinationsfest veranstalte, bei dem hauptsächlich Kollegen eingeladen sind, die je nach Wetterlage den Garten dabei mitbenutzen.

Ich übergebe sieben Fotos, aus denen der Zustand des Gartens vor- bzw. bei der Umgestaltung ersichtlich ist.

Die einzige Bepflanzung, die auf der Stelle verblieben ist, war die Eibenhecke mit einer Rechnungssumme von insgesamt S 74.800,-- (Rechnung vom 28.5.1999).

Weiters übergebe ich eine Rechnung vom 27.5.1999 über insgesamt S 48.390,-- sowie Aufstellungen über den Gartenaufwand 1999 und 2001. Ich weise ferner darauf hin, dass im Betrag 1999 für die Instandhaltung Garten auch die Sanierung der Terrasse beinhaltet ist, wobei diese Kosten auf 10 Jahre verteilt abgesetzt wurden."

Beim Augenschein wurden weiters Fotos angefertigt, die dem Finanzamt mit folgender begleitender E-Mail übermittelt wurden:

„In der Anlage übermitte ich Ihnen die Niederschrift über den durchgeführten Augenschein sowie insgesamt sieben Fotos. Aus den Bildern 1-3 ist der Zustand des Gartens Ende 2003 ersichtlich; Bild 4 zeigt, dass 1999 zwischen den beiden Gebäuden kein Zaun existiert hat. Das Bild "I 150393" zeigt korrespondierend den Zustand heute mit einem Zaun zwischen den beiden Gebäuden. Das Bild "I 150391" zeigt den Koi Teich, "I 150392" den Ausgang des Behandlungsraums zur Terrasse.

Weiters sind mir Kontoauszüge betreffend Gartenaufwand 1999 und 2001 übergeben worden, die ich nachreichen werde.

Im Gartenaufwand 1999 von 10.402,72 € (die Differenz auf den abgesetzten Betrag von 18.253,27 € betrifft die aktivierte Terrassensanierung) ist eine Rechnung für Gartenbepflanzung enthalten, die offensichtlich aktivierungspflichtig ist und die bei grundsätzlicher Stattgabe in Anlehnung an die deutschen AfA-Tabellen "Bepflanzung in Gebäuden" auf 10 Jahre abgesetzt werden könnte (Rechnung vom 27.5.1999 über 5.435,72 €).

Informativ teile ich ferner mit, dass sich bei einer Verteilung der Ablösezahlung auf 29 Jahre folgende AfA ergibt: Ablöse 632.252,60 abzüglich tatsächlich abgesetzte AfA für zweieinhalb Jahre (bis 31.12.1998) 158.063,15 ergibt RBW zum 31.12.1998: 474.189,45. Verteilt auf die verbleibende ND von 26,5 Jahre ergibt sich eine Jahres-AfA neu von 17.893,94 €.“

Das Finanzamt nahm hierzu wie folgt Stellung:

„Vorweg ist grundsätzlich festzuhalten: Die Amtspartei geht von der Nichtabziehbarkeit sämtlicher Gartenaufwendungen nach [§ 20 EStG 1988](#) aus (s.u.).

AfA Gebäude

Gegen die neu errechnete AfA erhebt die Amtspartei keinen Einspruch.

Nutzungsdauer Gartenanlage

Sollte der UFS die Abziehbarkeit bejahen wäre gegen die vom UFS lt. Mail vom 19.11.2010 in Aussicht genommene Nutzungsdauer von 10 Jahren einzuwenden:

Lt. deutscher AfA-Tabelle bezieht sich die zehnjährige Nutzungsdauer auf Bepflanzung in Gebäuden. Zutreffend wäre aber die lt. deutscher AfA-Tabelle gegebene Einstufung in "Grundstückseinrichtung - Grünanlage" und dort sind 15 Jahre Nutzungsdauer vorgesehen, wie in der UFS-Verhandlung bereits von uns beantragt.

Aktivierte Terrasse – Betragliche Unstimmigkeit

Auch die Aufwendungen für die Terrasse (kein "erweiterter Arbeitsplatz" lt. VwGH-Erk. 27.2.2003, 99/15/0004, s.u.) sind aus Sicht der Amtspartei ebenfalls nicht abziehbar nach [§ 20 EStG 1988](#)

Sollte der UFS von der Abziehbarkeit ausgehen erhebt die Amtspartei noch folgenden weiteren Einwand:

Lt. Anlageverzeichnis beschränkt sich die Aktivierung auf 7.827,37 € mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren. Aufgrund der nachgereichten Rechnung lt. Anhang Mail des UFS vom 19.11.2010 ist das Material für das Terrassenpflaster lt. Erklärung - und von der Außenprüfung offenbar übersehen - sofort als Betriebsausgabe abgesetzt worden. Der Widerspruch besteht nun darin, dass einerseits die Terrasse aktiviert und andererseits aber das Grundmaterial (Rechnung L. vom 27.5.1999, ReNr. 99104465) sofort als Betriebsausgabe berücksichtigt wurde.

Materialaufwand lt. angeführter Rechnung:

		9.492,48
		2.447,28
		8.454,24
		1.483,20
		460,00
Netto	ATS	22.337,20
20% USt		4.467,44
		26.804,64
Brutto	Euro	1.947,97

Gartenaufwendungen

a) Ausgangssituation Außenprüfung 1999 bis 2004, abgeschlossen am 13.9.2006

Durch die BP wurden die Gartenaufwendungen grundsätzlich zur Gänze ausgeschieden. Übersehen wurde dabei, dass die lt. Anlageverzeichnis aktivierten Gartengeräte und Gartenmöbel das Schicksal der Gartenaufwendungen teilen.

b) Antrag: Ausscheiden der AfA der Gartengeräte und -möbel

Der Bw. ist Augenarzt. Seine Ordination befindet sich in W., E-gasse1 in einem Nebengebäude des V. Der Bw. war im Prüfungszeitraum wohnhaft in W., R-strasse 1. Nach dem Prüfungszeitraum, im Jahr 2006, wurde der Wohnsitz nach W., R-strasse 2 und im Jänner 2008 nach W., R-strasse 3 verlegt. Die räumliche Distanz zwischen Wohnung und Ordination mit angeschlossenem Garten beträgt im Prüfungszeitraum (R-strasse 1) ca. 300 Meter, Gehzeit maximal fünf Minuten.

Der Nutzungsdauer der Gartenanlage entsprechend (lt. deutscher AfA-Tabelle 1.5 Jahre) ist die längerfristige Nutzung maßgebend, um die kausale Verursachung der Anlage des Gartens bestimmen zu können. Die Nichtnutzung in der Phase der "Herstellung" des Gartens, also der Anlage des Gartens, gibt genau so wenig Aufschluss über die Veranlassung der Aufwendungen wie die Phase der Herstellung eines Gebäudes. Würde in der Phase der Herstellung (Anlage des Gartens) wirtschaftlich gesehen noch keine Nutzung möglich sein, stünde insoweit keine AfA zu.

Schon wegen der unmittelbaren örtlichen Nähe aller drei Wohnungen ("gleich ums Eck" in der unmittelbar angrenzenden R-strasse) ist objektiv davon auszugehen, dass die Option der privaten Nutzung von Anfang an eine entscheidende Rolle gespielt haben muss.

Festzuhalten ist also, dass sich von Beginn an der strittige Garten in unmittelbarer Gehnähe vom Wohnort befindet. Lt. Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 20. Oktober 2010 ist der Garten für den Bw. und seine Gattin rund um die Uhr und an allen Tagen der Woche einschließlich Wochenende zugänglich. Die Option zur privaten Gartennutzung ist somit jederzeit gegeben.

Der Garten ist nach Tätigung entsprechender Aufwendungen im Prüfungszeitraum und danach dank Zaun und dichter Hecke so gut wie uneinsichtig, außer vielleicht im Herbst und Winter, wo nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine intensivere Gartennutzung generell in den Hintergrund tritt. Der Garten ist aus Sicht der Amtspartei für den Bw. und seine Gattin aufgrund seiner Lage und Ausstattung ideal für eine Privatnutzung geeignet. Die eingewendete Beeinträchtigung durch Frequentierung des Parks des V durch die Öffentlichkeit einschließlich Touristen steht der Option der privaten Nutzung nicht wirklich entgegen, zumal der Kinderspielplatz auf der anderen Seite des Parks gelegen ist und die öffentlichen Gartenbänke befinden sich ebenfalls nicht in unmittelbarer Nähe des Gartens, sondern im wesentlichen beim Kinderspielplatz.

Stellt man den erklärten Gewinn zu den geltend gemachten Gartenaufwendungen in Relation belaufen sich letztere auf ca. 20% (bis 2002). Im Jahr 2004 fielen extrem hohe Aufwendungen in Höhe von 36.559 € an, das sind rd. 200% vom erklärten Gewinn und im Jahr 2003 58%, das sind 34.067 € (alle Werte einschließlich AfA Gartengeräte und -möbel).

Typisierende Betrachtungsweise, Aufteilungsverbot

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein so nah bei einer Wohnung gelegener Garten aus Gründen der Privatnutzung durch den Bw. und dessen Gattin unterhalten wird. Dazu kommt, wie in der ersten Berufungsverhandlung von der Amtspartei ausgeführt, die Affinität des Bw. zur Gartengestaltung und -nutzung. Wäre das Halten des Gartens, wie vorgegeben, nur eine vertragliche Pflicht ohne jede private Komponente und zwar deswegen, weil der Garten notgedrungen mit dem Gebäude mitangemietet werden "musste", hätte der Bw. nur das Notwendigste an Aufwendungen in den Garten getätig. Das Gegenteil ist aber der Fall.

Nach VwGH-Erk. 27.2.2003, 99/15/0004, ist einem Versicherungsmathematiker auch bei Arbeiten auf der Sommerterrasse mit Gartenmöblierung entgegenzuhalten, dass nach der Lebenserfahrung nicht davon auszugehen ist, dass die Terrasse lediglich Berufszwecken diene und vom Bf. und seinen Familienangehörigen sonst nicht genutzt werde. Es ist (Anm: nach der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise) davon auszugehen, dass dieser Platz - dem Charakter eines erweiterten Wohnbereiches im Freien entsprechend - den unterschiedlichen Möglichkeiten privater Freizeitgestaltung hinreichend Raum geboten ist. Eine berufliche Mitbenutzung der Terrasse mache diese noch nicht zu einem beruflichen Arbeitsplatz. Der VwGH ist dieser Begründung aufgrund des Aufteilungsverbotes gefolgt und hat die Aufwendungen für die Terrasse als zur Gänze nicht abziehbar angesehen. Die sehr geringe Entfernung zwischen Wohnung und Garten des Bw, im gegenständlichen Fall legt eine analoge Anwendung dieser Rechtssätze des VwGH nahe.

Dies jedenfalls beim Berufsbildes eines Facharztes für Augenheilkunde, wo die Nutzung eines Gartens augenscheinlich keine betriebliche Funktion hat, sondern bestenfalls repräsentativ veranlasst ist (Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG). Bei der Wahl eines Augenarztes wird primär die fachliche Kompetenz und das berufliche Umfeld wie z.B. die Qualität des Ordinationspersonals, die Ausstattung der Ordination, etc. maßgeblich sein. Die behauptete Benützung des Gartens durch Patienten bei ev. Wartezeit (nach Augeneintropfen) ist nicht berufstypisch und entspricht keineswegs der Erwartungshaltung eines Patienten. Für die Auswahl eines Augenarztes wird die ohnedies nur sehr eingeschränkte Möglichkeit der Benutzung des Gartens, die zudem repräsentativ mitveranlasst ist, nicht wirklich ein Kriterium sein.

Noch dazu ist der Garten vom Wartezimmer aus gar nicht zugänglich, sondern nur durch den Ordinationsraum. Ob eine Mitbenützung des Gartens mancher Patienten mitunter, zur schönen Jahreszeit, stattfindet, kann damit auf sich beruhen.

Die Behauptung, der Garten werde vom Bw. überhaupt nicht privat genutzt, widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, noch dazu bei der sehr geringen Entfernung von der Wohnung und den hohen getätigten Gartenaufwendungen für die Anlage des Gartens ohne jede betriebliche Notwendigkeit. Es kann keine Rede davon sein, dass bei einem Facharzt für Augenheilkunde die mit hohen Aufwendungen verbundene Haltung eines Gartens betrieblich notwendig ist. Gartenaufwendungen legen schon ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe. Es darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in solchen Fällen "das verlässliche Indiz" der betrieblichen Veranlassung (Jakom/Baldauf, EStG 2010, § 20, Rz 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Widersprüche in den Vorbringen des Bw.

Aufgrund des vorgelegten Kontoauszuges 2001 wurden 3 Rechnungen den Teich betreffend mit Jahresende auf Privat umgebucht.

Berufung, Seite 10: "... weil eine private Nutzung des Gartens weder gewünscht noch überhaupt möglich ist ...".

Senatsverhandlung vom 20. Okt. 2010, Protokoll Seite 3: "... ab dem Jahr 2005 werden 25% Privatan teil für die Gartennutzung ausgeschieden ...".

Augenschein UFS, 15. Nov. 2010, Niederschrift Seite 2: "... meine nunmehrige private Nutzung des Gartens beschränkt sich darauf, dass ich vor Ordinationsbeginn einen Gartenrundgang zwecks Entspannung mache und einmal im Jahr findet ein ... Ordinationsfest ... statt ...".

In der Berufungsverhandlung sagte der Bw. aus: "... es sei erwähnt, dass dieser Garten ursprünglich nicht von den übrigen Gartenanlagen des V getrennt war..." (Seite 2-3 des Protokolls).

Aussage des Bw. beim Augenschein vom 15. Nov. 2010 durch den UFS: "... Ursprünglich ... nicht von den übrigen Gartenanlagen des V getrennt war ...". Weiters: "... auf der linken Seite zur Terrasse habe es ursprünglich eine Fertigteilhalle gegeben, die 2003 abgerissen wurde ...".

Es liegt auf der Hand, dass die Abgrenzung durch eine Baulichkeit in diesem Bereich einer Abgrenzung durch einen Zaun zumindest gleichkommt.

Weiters ist auf den nunmehr vorgelegten Bildern aus dem Jahr 2003 ein Holzzaun erkennbar, auch wenn dieser wahrscheinlich nicht das gesamte Gartengelände des Bw. umfasst hat.

Aufgrund der unterschiedlichen Bildperspektiven der vorgelegten Bilder aus dem Prüfungszeitraum kann die historische Veränderung der Gartengestaltung nicht nachvollzogen werden.

Ebenfalls ist durch die vorgelegten Bilder nicht bewiesen, dass -- abgesehen die Eibenhecke - die anderen Bepflanzungen wieder entfernt wurden. Ersichtlich ist die Fällung des Baumaltbestandes im V-Park. Diese Schlägerung geht aber sicher nicht auf Investitionen des Bw. zurück.

Weder im Betriebsprüfungsverfahren noch in der Berufung ist von der Zerstörung des bisherigen Gartens die Rede gewesen. Diese Sachverhaltsbehauptung ist für die Amtspartei somit nicht nachvollziehbar.

Die Aufwendungen im Streitzeitraum waren auf eine langfristige Nutzung des Gartens ausgelegt, sie sind grundsätzlich auf 15 Jahre aktivierungspflichtig. Es kann eigentlich dahingestellt bleiben, ob es bei Aufwuchs der Pflanzen im Prüfungszeitraum schon eine intensivere private Nutzung gegeben hat. Nach dem gegebenen Sachverhalt bezweckten die Bepflanzungen keine betriebliche Nutzung, sondern eine private. Jedenfalls diente die Gartenanlage keiner unmittelbaren und auch keiner mittelbaren betrieblichen Nutzung. Aufgrund der Lieferrhöhe der Sträucher, die als Hecke gepflanzt wurden, ist schon in der letzten Phase des Prüfungszeitraumes von einer Nichteinsehbarkeit des Gartens auszugehen.

Anträge

Die Amtspartei wurde nicht zum Augenschein am 15. November 2010 eingeladen. Die vorgelegten Bilder beziehen sich auf einen kleinen Teilausschnitt des Gartens (Teich, Längsseite Ordinationsgebäude mit Hainbuchenhecke). Ein Augenschein durch die Amtspartei ist erforderlich. Dabei werden Bilder des Hauptteiles des Gartens gemacht.

Die vorgelegten Bilder aus dem Prüfungszeitraum, die beweisen sollten, dass die Gartenanlage fast zur Gänze wieder herausgerissen worden sei, sind nicht zielführend. Da der Vermieter bei der "Gartenumgestaltung" eine mitentscheidende Rolle gespielt haben soll, wird zur Sachverhaltsklärung eine Befragung eines befugten und sachverhaltskundigen Vertreters des Vermieters beantragt.

Dem Bw. wären die aufgezeigten Widersprüchlichkeiten seiner Sachverhaltsangaben vorzuhalten oder im Rahmen eines Erörterungsgespräches Gelegenheit zu geben zu den bisher aufgezeigten Unklarheiten Stellung zu nehmen.

Abschließend wird noch einmal festgehalten, dass aus Sicht der Amtspartei die gebotene typisierende Betrachtungsweise bzw. das Aufteilungsverbot schon grundsätzlich der Abziehbarkeit der Gartenaufwendungen im gegenständlichen Fall entgegensteht. Die vorgebrachten Einwendungen (z.B. Herausreißen der Sträucher) sind aus diesen grundsätzlichen Erwägungen nicht wirklich entscheidend.

Das Aufteilungsverbot steht auch einem teilweisem Abzug der Aufwendungen (ab 2005 lt. Erklärung Privatanteil 25%) entgegen.

Die Einwendungen zur Aktivierung, Nutzungsdauer werden nur „in eventu“ erhoben, falls der Senat von der grundsätzlichen Abziehbarkeit der Aufwendungen trotz Aufteilungsverbot ausgehen sollte.“

Der Bw. übermittelte, nachdem ihm die Stellungnahme des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht worden war, eine Werbung für die Ordination, auf der die Terrasse mit den für die Patienten bestimmten Sitzplätzen zu sehen ist, einen Grundstücksplan, auf dem eingezeichnet war, dass das Grundstück nur teilweise eingezäunt war, und das mit einem Zaun, der an manchen Stellen nur ein Meter hoch war, sowie eine Aufstellung über die in diesem Jahr stattfindenden Veranstaltungen.

Der Referent hat sodann den vom Bw. namhaft gemachten befugten und sachverhaltskundigen Vertreter des Vermieters als Zeuge einvernommen. Die hierüber aufgenommene Niederschrift lautet wie folgt:

„1) Wäre es möglich gewesen, das Objekt W., ..., ohne den angeschlossenen Garten zu mieten?

Nein. Zum damaligen Zeitpunkt war noch im Park das Museum; eine spätere Nutzung wie heute war damals noch nicht absehbar. Heute wäre es denkbar, den Garten abzutrennen und im Rahmen des Museums zu nutzen, zum damaligen Zeitpunkt kam nur in Frage, den Garten zugleich mit dem Gebäude zu mieten.

Es gab seitens V. keine exakte Vorgabe, wie der Garten zu gestalten wäre. Allerdings wurde Wert darauf gelegt, dass der Garten jedenfalls gepflegt wird und sich an das Ensemble anpasst.

2) Wurde über die Art der Nutzung des Gebäudes sowie des Gartens gesprochen? Welche Art der Nutzung wäre denkbar gewesen?

Es war stets vorgesehen, dass das Objekt als Ordination genutzt wird. Dies war zwar keine Vorgabe seitens VERMIETER. Es war aber immer Absicht des Herrn Dr. I., dort seine Ordination zu betreiben.

3) 2003/2004 wurde auch der Garten des Dr. I. umgestaltet. Von wem ging die Initiative dazu aus? Was war der Zweck der Umgestaltung? Wer hat die Kosten getragen?

Die Initiative zur Gartenumgestaltung ging von VERMIETER aus. Der Zweck war, eine grundlegende Neugestaltung des Areals vorzunehmen, wobei insbesondere auch darauf Wert gelegt wurde, dass – wie dies bei barocken Gärten übrig ist – die Symmetrie eingehalten wird. Es war deshalb auch erforderlich, Grenzen zu verschieben. Die Kosten für diese Umgestaltung, soweit sie von uns beauftragt wurde, hat VERMIETER getragen. Es ist aber durchaus wahrscheinlich, dass auch Dr. I. eigene Kosten hatte.

4) Wurden durch die Umgestaltung auch Pflanzen, die im Eigentum des Dr. I. gestanden sind, vernichtet? Erfolgte dafür eine finanzielle Abgeltung?

Es wurden tatsächlich durch die Umgestaltung auch Pflanzen, die im Eigentum des Dr. I. gestanden sind, vernichtet. Es erfolgte dafür aber keine finanzielle Abgeltung. Durch die Notwendigkeit, die Halle abzureißen und – wie schon erwähnt – die Grenzen zu ändern, ist von den Pflanzen des Herrn Dr. I. jedenfalls an der Grundstücksgrenze nichts übrig geblieben.

5) Renoviert wurde auch der Teich, in dem sich nunmehr Fische befinden. Wurden auch hierfür die Kosten von VERMIETER getragen? Wenn ja: Warum war dies der Fall, da ja nunmehr Herr Dr. I. den Teich nutzen darf?

Die Kosten wurden von VERMIETER getragen. Der Grund dafür war der, dass Herr Dr. I. auf Grund der neuen Grenzziehung auf einige Quadratmeter seines Grundes verzichten musste. Auf Grund dessen hat sich VERMIETER als Art von Gegenleistung dazu verpflichtet, den Teich neu zu gestalten, wobei auch eine Verlegung des Teiches, eben um die Symmetrieachse herzustellen, notwendig war.

-
- 6) Haben Sie Wahrnehmungen, auf welche Weise der Garten von Dr. I. genutzt wird bzw. 1999 bis 2004 genutzt worden ist?

Die Patienten betreten die Ordination über die Gasse 3. Es ist zeitweise ein „reger Verkehr“. Ich habe auch schon wahrgenommen, dass Patienten auf der Terrasse vor der Ordination sitzen. Ich bin am Wochenende nur selten im ...park anwesend, wenn ich Herrn Dr. I. gesehen habe, dann allerdings nur in der Weise, dass er auf dem Traktor gesessen ist und den Rasen gemäht hat.“

Das Finanzamt hat hierzu wie folgt Stellung genommen:

„Beweisthema aus Sicht Amtspartei“

Das der obigen Zeugeneinvernahme zugrunde liegende Beweisthema müsste nach unserem Verständnis sein: Ist der im Streitzeitraum angefallene Gartenaufwand des Bw., eines Facharztes für Augenheilkunde, als betrieblich veranlasst anzusehen? Ist dieser Aufwand im Rahmen der Ordination angefallen?

Was kann die Zeugenvernehmung zu diesem Beweisthema beitragen?

In 1) bestätigt der Zeuge im Wesentlichen, dass das konkrete Ordinationsgebäude ohne Garten nicht angemietet hätte werden können.

Damit ist für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen. Unbestreitbar ist, dass der Bw. anlässlich der Anmietung seine Entscheidung nicht zugunsten eines Ordinationsobjektes ohne Garten getroffen hat, was sicherlich möglich gewesen wäre und der im praktischen Leben beinahe ausnahmslose Fall bei Augenärzten ist, noch dazu im großstädtischen Bereich.

Die freie Wahl für ein Objekt mit Garten impliziert nicht, dass damit - unabhängig von der Nutzung des Gartens - das steuerliche Schicksal des Gartens mit dem des Ordinationsgebäudes zusammenfällt.

2) trägt aus unserer Sicht zum Beweisthema nicht wirklich was bei.

3) Wird ein nach [§ 20 EStG 1988](#) als privat zu beurteilender angemieteter Garten umgestaltet sind die (selbst getragenen Kosten) auch dann privat veranlasst, wenn die Umgestaltung auf die Initiative des Vermieters zurückgeht. Auch die teilweise Kostentragung durch den Vermieter ändert daran nichts.

4) Die Ausführungen zu 3) gelten analog.

5) Schildert den Hergang der Teichrenovierung. Ein Bezug zum Beweisthema ist nicht erkennbar. Anzumerken ist: Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens spricht der Umstand, dass sich im Garten ein Teich mit Zierfischen befindet, nicht für den Standpunkt des Bw., die Aufwendungen für den Garten seien betrieblich veranlasst. Die behauptete betriebliche Veranlassung des Haltens eines Fischteiches durch einen Augenarzt ist nicht nachvollziehbar.

6) Das Vorbringen des Zeugen erweist lediglich, dass der Garten mitunter auch von Patienten genutzt wird (Sitzen auf der Terrasse). Auch die Amtspartei schließt eine gelegentliche betriebliche Nutzung nicht aus, siehe Stellungnahme vom 3. Dezember 2010. Dieser Aspekt kann auf sich beruhen, zumal das Aufteilungsverbot bei gemischter Nutzung der Abzugsfähigkeit entgegensteht.

Wenn der Bw. vom Zeugen „nur auf dem Traktor sitzend gesehen wurde“ mag dies am „sehdichten“ verwachsenen Zaun liegen. Schon nach den Erfahrungen des täglichen Lebens muss das „Traktorfahren“ für den ungewollten „Beobachter“ schon wegen der höheren Lärmentwicklung auffälliger sein als der übliche Aufenthalt im Garten. Anzumerken ist, dass auch das Traktorfahren nach der Verkehrsauflassung in keinem Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit steht.

Auch diese Beobachtung des Zeugen kann dem Bw. nicht zum Erfolg verhelfen, siehe die u.a. Zusammenfassung.

Zusammenfassung

Die Amtspartei verweist auch in Kenntnis der Zeugenaussagen des ... auf die ha. Stellungnahme vom 3. Dezember 2010. Die Aussagekraft dieser Stellungnahme ist aus Sicht der Amtspartei durch die Zeugenaussagen nicht beeinträchtigt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nutzungsdauer der Ablöse von Mieterinvestitionen

1.1 Rechtsgrundlagen

Bei abnutzbarem Anlagevermögen sind nach [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#)

"die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung."

[§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988](#) bestimmt, dass von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gebäude die Absetzung für Abnutzung bis zu 2% betragen kann, soweit die Gebäude anderen (nicht im ersten und zweiten Teilstrich genannten) betrieblichen Zwecken dienen.

1.2 Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist unstrittig; aufgrund des Parteienvorbringens und der vorliegenden Unterlagen ist es als erwiesen anzunehmen, dass der Mietvertrag über die in Rede stehende Liegenschaft unbefristet abgeschlossen, dem Bw. ein Weitergaberecht befristet auf 15 Jahre eingeräumt wurde und er dem Vormieter dessen Investitionen um € 632.252,60 abgelöst hat. Strittig ist ausschließlich, auf welchen Zeitraum diese Ablösezahlung abzuschreiben ist.

1.3 Rechtliche Würdigung

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes richtet sich nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den jeweiligen Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (z.B. VwGH vom 27.1.1994, [92/15/0127](#) und vom 7.9.1993, 93/14/0081).

Investitionen des Mieters sind auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 65 zu § 7, Stichwort "Mieterinvestitionen" mit weiteren Judikaturangaben; VwGH 25.4.2002, [99/15/0255](#)). Gleches muss auch für die hier vorliegende Ablöse von Investitionen des Vormieters durch den Nachmieter gelten. Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, dann ist für die Abschreibung die technische Nutzungsdauer der Investition maßgeblich (Doralt, aaO, mit Verweis auf VwGH 17.11.1992, [92/14/0141](#)).

Es kommt allerdings auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0119](#); VwGH 25.4.2002, [99/15/0255](#)).

Hieraus ergibt sich, dass die von Bw. begehrte zehnjährige Nutzungsdauer keineswegs zu treffend sein kann; der Bw. verweist in diesem Zusammenhang selbst auf die ältere (bereits überholte) Judikatur des VwGH. Aber auch die in eventu begehrte Nutzungsdauer von 15 Jahren ist nicht begründet; der Bw. bezieht sich dabei nämlich auf das ihm im Mietvertrag eingeräumte Weitergaberecht. Nun ist es aber einerseits höchst unwahrscheinlich, dass der Bw. von diesem Weitergaberecht tatsächlich Gebrauch machen würde, würde er doch dadurch auf seine arrivierte Ordination in bester Lage verzichten. Die Weitergabe müsste überdies spätestens bis 30.9.2011 erfolgen, wofür jeder Hinweis fehlt. Andererseits würde er – sollte er entgegen dem Anschein dennoch sein Weitergaberecht ausüben – seinerseits vom Nachmieter eine Ablöse in beträchtlicher Höhe verlangen können, weshalb eine gänzliche Abschreibung der vom Bw. bezahlten Ablöse nicht gerechtfertigt wäre.

Der Berufungsbehörde erscheint es somit am wahrscheinlichsten, dass der Bw. seine Ordination bis zu seiner Pensionierung nutzen wird. Da die Nutzungsdauer eines Mietrechtes durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt ist und hierauf auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnissen abzustellen ist (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0119](#)), resultiert hieraus – wie bereits im E-Mail an das Finanzamt bekanntgegeben – eine Nutzungsdauer von 29 Jahren und eine Jahres-AfA von 17.893,94 €. Gegenüber der von der Außenprüfung ermittelten Jahres-AfA von 14.369,38 € ergibt sich eine Gewinnminderung von 3.524,56 €.

2. Gartennutzung

2.1 Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb des Abgabepflichtigen veranlasst sind.

Demgegenüber dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) bzw. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung seines Berufes oder seiner Tätigkeit erfolgen (Z 2 lit. a), nicht abgezogen werden.

2.2 Sachverhalt

Als erwiesen angenommen kann werden, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Anmietung seiner Ordination keine Möglichkeit hatte, nicht auch den Garten mitzumieten. Es ist glaubwürdig, dass der Bw. ihn in den Jahren bis 2003 (so gut wie) nicht privat genutzt hat und eine private Nutzung ab der Umgestaltung des Gartens, somit ab 2004 eingesetzt hat. Ein Anteil der privaten Nutzung von 25%, wie dies in den Steuererklärungen ab 2005 angesetzt wurde, erscheint angemessen.

Dies beruht aus folgender Beweiswürdigung:

Dem Finanzamt ist 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 aussagt. Das Finanzamt hat aber keine Feststellungen in 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 sind, erscheint schon in Hinblick auf die vom Bw. übermittelten Fotos, auf denen iZm der Bewerbung der Ordination auch die Terrasse zu sehen ist, und die Zeugenaussage vom 3. Februar 2011 als erwiesen. Eine private Nutzung des Grundstückes wäre überdies wegen der bis 2003 bestehende mangelnden Trennung von der übrigen Gartenanlage nur sehr eingeschränkt möglich gewesen. Auch liegt das Grundstück zwar in der Nähe der privaten Wohnung des Bw., grenzt 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. Hin gewiesen 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 Bw. ausgeschlossen werden können.

In diesem Zusammenhang war der Antrag des Finanzamtes auf eigenständige Durchführung eines Augenscheins nach [§ 182 BAO](#) als unerheblich abzulehnen. Einerseits hat die Betriebsprüferin bereits im Zuge der Außenprüfung den Betrieb und damit auch den Garten besichtigt, sodass für einen nochmaligen Augenschein keine Notwendigkeit besteht. Andererseits hat im Berufungsverfahren der Unabhängige Finanzsenat als Berufungsbehörde zu beurteilen, ob ein bestimmter Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist. Das Ergebnis des aus diesem Grund durchgeführten Augenscheins nebst den dabei aufgenommenen Fotos wurde der Amtspartei zur Kenntnis gebracht und damit das Parteiengehör gewahrt.

Glaubwürdig ist auch die Zeugenaussage vom 3. Februar 2011, demzufolge der Vermieter Wert darauf gelegt hat, dass der Garten gepflegt wird und sich an das Ensemble anpasst.

Ab 2004, also ab der erfolgten Gartenumgestaltung, wird der Garten zugestandenermaßen auch privat genutzt; insbesondere spricht hierfür das Anlegen eines Teiches mit Zierfischen und die Möglichkeit, den Garten uneinsehbar zu gestalten.

2.3 Rechtliche Würdigung

Das Finanzamt vertritt in erster Linie die Rechtsansicht, wegen des bestehenden Aufteilungsverbots seien die Gartenaufwendungen keinesfalls abzugsfähig.

Zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen iSd [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) trifft der VwGH in nunmehr ständiger Rechtsprechung folgende aus der deutschen Judikatur übernommene Aussage (sh. zB VwGH 22.2.2007, [2006/14/0020](#); sh. auch *Lenneis*, Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG – Aufteilungsverbot in: GS-Quantschnigg, S 231ff):

„[§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, 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.“

Weiter heißt es im Erkenntnis: „Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw. betrieblich verwendet werden können, nur dann einkünftemindernd in Ansatz gebracht werden können, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw. betrieblichen Verwendung erbringt. Es hat also 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. die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 1999, 94/15/0196, und vom 27. März 2003, 2001/15/0038).“

Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Abgabepflichtigen einkünftemindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des [Art 7 Abs 1 B-VG](#).

Aus der Judikatur des VwGH lassen sich drei Kategorien von Aufwendungen (Wirtschaftsgütern) ableiten:

- Keine Abzugsfähigkeit; kein Gegenbeweis zulässig, dass eine (so gut wie) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung bzw. Veranlassung vorliegt;
- Abzugsfähigkeit dann, wenn nachgewiesen (glaublich) gemacht wird, dass eine (so gut wie) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung bzw. Veranlassung vorliegt;
- Aufteilung nach Maßgabe der betrieblichen/beruflichen Nutzung bzw. Veranlassung.

ad a) Keine Abzugsfähigkeit

Hierbei handelt es sich um typischerweise mit der Lebensführung verbundene Aufwendungen/Wirtschaftsgüter, wie z.B.

Armbanduhr; Brillen sowie Kontaktlinsen, ausgenommen z.B. Schutz- oder Bildschirmbrillen; Kindermädchen; (bürgerliche) Kleidung, auch dann, wenn sie ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird, es sei denn, es handelt sich um typische Berufskleidung; Krankheitskosten, außer z.B. bei einer typischen Berufskrankheit; allgemein interessierende Literatur, wie z.B. Belletristik (auch bei einem Deutschlehrer) oder Lexika; typische Fachliteratur ist hingegen abzugsfähig; Tageszeitungen; Theater- und Konzertkarten; Tonträger; Personenwaage; Wecker; Wohnungskosten, außer es liegen die Voraussetzungen für doppelte Haushaltstsführung vor.

Auch hier ist aber ersichtlich, dass ein Abweichen vom Grundsachverhalt eine Abzugsfähigkeit bewirken kann (z.B. Brillen typischerweise nicht abzugsfähig, Ausnahme: Schutz- oder Bildschirmbrillen). Eine Abzugsfähigkeit kann weiters dann gegeben sein, wenn dem Steuerpflichtigen ein finanzieller Aufwand erwächst, der deutlich über jenem liegt, der für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werden kann.

ad b) Ausnahmsweise Abzugsfähigkeit

Hierbei handelt es sich um Aufwendungen/Wirtschaftsgüter, bei denen in sog. „typisierender Betrachtungsweise“ idR eine private Veranlassung unterstellt werden kann. Eine Widerlegung der Vermutung ist aber zulässig. Eine Aufteilung ist nicht möglich, es muss vielmehr eine (so gut wie) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung bzw. Veranlassung vorliegen. Als Beispiele hierfür seien angeführt:

Autoradio, wenn es in ausschließlich oder überwiegend von Arbeitnehmern benutzte Kfz eingebaut wird; Fernsehapparat; Abzugsfähigkeit dann, wenn er z.B. in einer Gastwirtschaft aufgestellt ist. Gleches gilt für Haushaltsgüter und Geräte der Unterhaltungselektronik; Aufwendungen für Fitnessstudio; Strafen; Studienreisen; Umzugskosten.

ad c) Aufteilung

Wirtschaftsgüter und Aufwendungen, die nach der Verkehrsauffassung typischerweise sowohl betrieblich/beruflich als auch privat genutzt werden können, sind nach Maßgabe des Nutzungsanteils (erforderlichenfalls im Schätzungsweg) aufzuteilen.

Aus der Fülle der möglichen Anwendungsfälle seien nur herausgegriffen:

Kfz, Computer, Telefon, Gebäude, Jahresnetzkarten. Bei Bankspesen hingegen halten LStR Rz 368 – wohl nicht zutreffend – am Aufteilungsverbot fest.

Aufteilungsverbot

Diese Problematik betrifft vor allem diejenigen Aufwendungen und Ausgaben, die oben unter ad b „Ausnahmsweise Abzugsfähigkeit“ angeführt sind.

Der Begriff „Aufteilungsverbot“ wird im EStG nicht erwähnt. Er wurzelt vor allem in der nunmehrigen Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG, die – ungeachtet der sonstigen Entwicklung des § 20 – fast unverändert der Regelung des EStG 1953 entspricht. Erst ab den 90er-Jahren kommt der Begriff „Aufteilungsverbot“ in der Judikatur auf. Dessen Inhalt wird allerdings schon weit davor näher definiert. Schon VwGH 16.10.1957, [2381/56](#), trifft folgende Aussagen:

„Soweit Aufwendungen für die Wohnungsmiete mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen zusammenhängen, können sie nur dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn der Teil der Aufwendungen, der auf die betriebliche (berufliche) Nutzung entfällt, sich einwandfrei von dem Privatanteil trennen lässt.“

VwGH 8.3.1963, [0933/62](#), führt noch genauer aus:

„Soweit Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnungsbedürfnisses mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen, können sie steuerlich als Abzugsposten nur dann berücksichtigt werden, wenn der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche (berufliche) Nutzung entfällt, sich einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben.“

Zum Aufteilungsverbot hat der Verwaltungsgerichtshof zunächst eine relativ strenge Haltung angenommen und nur wenige Aufwendungen bzw. Ausgaben, die eine private Mitveranstaltung vermuten lassen, zum Abzug zugelassen. Erst in letzter Zeit hat sich dies etwas gelockert. Als erstes Anzeichen hierfür war die zugelassene Aufteilung von Aufwendungen für Netzkarten zu erblicken.

Vor kurzem hat 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 können, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Das unterschiedliche Gewicht der verschiedenen Veranlassungsbeiträge kann es jedoch im Einzelfall erfordern, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder ganz von einer Aufteilung abzusehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im jüngst ergangenem Erkenntnis VwGH 27.1.2011, [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.

Zunächst ist aber zu beurteilen, in welche der obigen drei Kategorien Aufwendungen für einen einer Ordination angeschlossenen Garten fallen. Festzuhalten ist zunächst, dass das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH 27.6.2000, [95/14/0083](#), mit dem vorliegenden Berufungsfall nicht vergleichbar ist.

Diesem Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer hat mit Kaufvertrag vom 13. Juli 1988 ein unbebautes Grundstück im Ausmaß von 1.737 m², das an die Liegenschaft des Wohngebäudes in P angrenzt, erworben. In den Jahren 1988 und 1989 hat er dieses brachliegende Grundstück gärtnerisch gestaltet und einen Bioteich angelegt. Die hiefür angefallenen Aufwendungen hat er zur Gänze als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge des Prüfungsverfahrens hat er beantragt, diese Kosten entsprechend dem Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Wohngebäudes (53 %) zu aktivieren. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei den genannten Aufwendungen um typische Aufwendungen der Privatsphäre, die selbst bei Annahme einer betrieblichen Mitveranlassung auf Grund des Aufteilungsverbotes zur Gänze nicht abzugsfähig seien.

Der Gerichtshof hat die Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

„Die belangte Behörde durfte davon ausgehen, dass sich eine Gartenanlage mit Bioteich besonders für Zwecke der Lebensführung eignet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil betrieblich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet wird (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0014).“

Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass die Gartenanlage samt Bioteich auch privat genutzt wird. Er wendet sich aber dagegen, dass die Abzugsfähigkeit zur Gänze versagt wurde und begeht eine Aufteilung nach demselben Schlüssel, der dem Verhältnis der betrieblich genutzten zu den privat genutzten Räumlichkeiten des Hauses in P entspricht.

Es trifft wohl zu, dass bei gemischt genutzten Gebäuden das Grundstück, auf dem sie errichtet sind, nach dem Verhältnis der Gebäudenutzung aufgeteilt wird, und dass jene Flächen des Gebäudes, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, zunächst weder dem betrieblichen noch dem privaten Bereich zuzuordnen sind, sondern eine Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen ist, das sich an Hand der konkret dem betrieblichen oder privaten Bereich zurechenbaren übrigen Gebäudeteilen ergibt. Eine derartige Aufteilung kommt jedoch nur für solche Boden- bzw. Gebäudeflächen in Betracht, die nicht soweit abgegrenzt sind, dass ihr betrieblicher oder privater Charakter für sich untersucht werden kann (z.B. bei Stiegenhäusern und Gängen; vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 88/14/0172). Im vorliegenden Fall handelt es sich aber - der Beschwerdeführer tritt den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde nicht entgegen - um ein von der Wohn- und Betriebsliegenschaft abgegrenztes Grundstück samt Anlagen, deren betriebliche Nutzung für sich zu prüfen ist.“

Im Beschwerdefall lag also ein Grundstück vor, das von der Wohn- und Betriebsliegenschaft abgegrenzt war. Überdies wurde dieses Gebäude (überwiegend) privat genutzt. Im Gegensatz

dazu handelt es sich im Berufungsfall um eine Ordination, die unbestrittenmaßen ausschließlich beruflich verwendet wird. Das in Rede stehende Grundstück umschließt überdies die Ordination und grenzt unmittelbar an sie an.

Gleiches gilt ferner auch in Hinblick auf das vom Finanzamt als Stütze seiner Rechtsansicht zitierte Erkenntnis des VwGH 27.2.2003, [99/15/0004](#). Hierbei war strittig, ob die Aufwendungen für die an das überwiegend (zu 68,2%) privat genutzte Wohnhaus eines Versicherungsmathematikers angrenzende Terrasse (zumindest teilweise) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Aus dem Sachverhaltsteil des VwGH-Erkenntnisses ist ersichtlich, dass die Terrasse die äußere Erscheinungsform einer Sommerterrasse (Steinplatten als Bodenbelag, schmiedeeisernes Gitter, zwei Stiegenaufgänge) mit offenem Kamin und Gartenmöblierung, wie sie für ein Einfamilienhaus üblich sei, zeige. Der Beschwerdeführer habe die betriebliche Nutzung dahingehend begründet, dass er bei schönem Wetter gewisse Arbeiten auf dieser Terrasse durchföhre und künftig beabsichtige, eine weitere bauliche Veränderung vorzunehmen.

Die Berufungsbehörde hat die Berufung mit der Begründung abgewiesen, dass nach der Lebenserfahrung nicht davon auszugehen sei, dass die Terrasse lediglich Berufszwecken diene und vom Beschwerdeführer und seinen Familienangehörigen sonst nicht genutzt werde, sondern vielmehr davon, dass dieser Platz - dem Charakter eines erweiterten Wohnbereiches im Freien entsprechend - den unterschiedlichen Möglichkeiten privater Freizeitgestaltung hinreichend Raum geboten habe. Eine berufliche Mitbenützung mache die Terrasse noch nicht zu einem betrieblichen Arbeitsplatz.

Der VwGH hat die dagegen gerichtete Beschwerde abgewiesen; die belangte Behörde habe die Feststellung getroffen, 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 ist. Das Vorbringen des Beschwerdeführers über eine befürchtete Gebäudeschädigung und einer daraus resultierenden Sicherungsfunktion der Terrasse für den Bestand des Gebäudes könne zu keiner anderen Beurteilung über deren Zugehörigkeit zum Privatvermögen führen.

Hierzu sei nochmals betont, dass die ausschließliche berufliche Nutzung des Ordinationsgebäudes unstrittig ist. Daraus folgt, dass es sich beim Garten (und auch bei der Terrasse; sh. Punkt 2.3.3) um Wirtschaftsgüter handelt, 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 benutzt wird, 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.

Wie unter 2.2 ausgeführt, hat es der Berufungssenat als erwiesen angenommen, dass bis einschließlich 2003 eine private Nutzung des Gartens (so gut wie) nicht erfolgt ist und ab 2004 ein Privatanteil von 25% als angemessen anzusehen ist. Dem Finanzamt ist Recht zu geben, dass die Nutzungsdauer der Bepflanzungen nach den als Schätzungsgrundlage dienenden deutschen AfA-Tabellen 15 Jahre beträgt („Grünanlagen“). Weiters ist auch das Material für das Terrassenpflaster zu aktivieren und auf 10 Jahre abzuschreiben.

2.3 Hieraus ergibt sich folgende Berechnung:

2.3.1 Instandhaltung Garten

1999

Aktivierungspflichtige Bepflanzungen: $74.800 \text{ ATS} = 5.435,92 \text{ €} : 15 = 362,39$

Aufwendungen lt. Erklärung	18.253,77
Aktivierungspflichtige Bepflanzungen	- 5.435,92
AfA	<u>362,39</u>
Summe (€)	13.180,24

2000

Aktivierungspflichtige Bepflanzungen: $111.342,32 \text{ ATS} = 8.091,56 \text{ €} : 15 = 539,43$

Aufwendungen lt. Erklärung	21.820,92
Aktivierungspflichtige Bepflanzungen	- 8.091,56
AfA 1999	362,39
AfA 2000	<u>539,43</u>
Summe (€)	14.631,18

2001

Aufwendungen lt. Erklärung	1.228,37
AfA 1999	362,39
AfA 2000	<u>539,43</u>
Summe (€)	2.130,19

2002

Aufwendungen lt. Erklärung	35,00
----------------------------	-------

AfA 1999	362,39
AfA 2000	<u>539,43</u>
Summe (€)	936,82

2003

Restbuchwert aktivierungspflichtige Bepflanzungen 2000:

$$8.091,56 - 2.157,72 (4x 539,43) = 5.933,84$$

Aufwendungen lt. Erklärung	20.171,81
AfA 1999	362,39
AfA 2000	539,43
RBW	<u>5.933,84</u>
Summe (€)	27.007,47

2004

Aktivierungspflichtige Bepflanzungen: $14.455,21 \text{ €} : 15 = 963,68$

Aufwendungen lt. Erklärung	22.664,11
Aktivierungspflichtige Bepflanzungen	- 14.455,21
AfA 1999	362,39
AfA 2004	<u>963,68</u>
Zwischensumme	9.534,97
Privatanteil 25%	- 2.383,74
Summe (€)	7.151,23

2.3.2 Miete

1999 bis 2003 werden die Gewinnkürzungen der Außenprüfung in Höhe von jeweils 6.089,26 € rückgängig gemacht, 2004 werden die Mietaufwendungen von 6.089,26 € um einen Privatanteil von 25% vermindert. Der Gewinn vermindert sich daher um 4.566,94 €.

2.3.3 Aktivierung Materialaufwand Terrasse

Aus den oben bereits dargelegten Gründen sind auch die mit der Terrasse zusammenhängenden Aufwendungen als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Eine private Nutzung ist entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in keinem der Streitjahre erkennbar.

Entsprechend dem Vorbringen des Finanzamtes wurden die Kosten von 1.947,97 € aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Daraus ergibt sich 1999 ein Gewinnplus von 1.753,17 € und 2000 bis 2004 ein Gewinnminus von jeweils 194,80 €.

Beilagen: Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit 1999-2004

9 Berechnungsblätter (für 1999 bis 2001 in ATS und €)

Wien, am 10. März 2011