

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/31 2003/13/0151

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 31.03.2004

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §167 Abs2;  
EStG 1988 §16 Abs1;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;  
EStG 1988 §28;  
LiebhabereiV 1993;  
UStG 1972 §12;  
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;  
VwGG §41 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. Johannes Bruck, Rechtsanwalt in 2301 Großenzersdorf, Kaiser Franz Josef-Straße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 5. Jänner 1999, Zl. GA RV/026- 16/04/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt für Innere Medizin, schloss nach Stellung eines verbindlichen Anbores vom

18. Dezember 1990 am 25. April 1991 einen Vorvertrag über den Erwerb einer Eigentumswohnung im 19. Wiener Gemeindebezirk mit einer Wohnnutzfläche von 153,3 m<sup>2</sup> zuzüglich einer Terrasse mit einer Fläche von 13,2 m<sup>2</sup>, einem Kellerabteil und einem Garagenplatz ab. Den Kaufpreis für diese Wohnung in Höhe von S 5,980.000,-- über welchen ihm vom Veräußerer am 8. Juni 1993 Rechnung gelegt worden war, entrichtete er zur Gänze aus Mitteln eines zu diesem Zwecke aufgenommenen Bankdarlehens.

Erstmals in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der erworbenen Eigentumswohnung im Umfang eines aus Schuldzinsen für das aufgenommene Darlehen resultierenden Werbungskostenüberschusses von rund S 143.000,-- mit dem Vorbringen, die in Errichtung befindliche Eigentumswohnung werde ab der für das Jahr 1993 vorgesehenen Fertigstellung vermietet werden. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 machte der Beschwerdeführer bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Werbungskostenüberschuss von rund S 306.000,-- geltend, der neben den Aufwendungen für Schuldzinsen auch solche an Betriebskosten im Zusammenhang mit der Leerstehung der Wohnung und eine Position für AfA enthielt, und zu dem er vorbrachte, dass die Eigentumswohnung im Jänner 1993 übergeben und dass im Laufe des Jahres 1993 intensiv nach einem Mieter zu dem "in der Investitionsprognoserechnung präliminierten" monatlichen Hauptmietzins gesucht worden sei. Durch den negativen Volksentscheid zur Abhaltung einer Weltausstellung in Wien sei allerdings ein "scharfer Einbruch" am Immobilienmarkt zu verzeichnen gewesen, sodass trotz punktueller Verbesserung der Ausstattung der Wohnung kein Mieter habe gefunden werden können. Der für das Jahr 1994 in diesem Zusammenhang geltend gemachte Werbungskostenüberschuss betrug rund S 492.000,-- setzte sich aus vergleichbaren Positionen wie jener des Jahres 1993 zusammen und wurde mit dem Vorbringen erläutert, dass auch im Laufe des Jahres 1994 intensiv nach einem Mieter gesucht worden, angesichts der Anspannung am Immobilienmarkt aber kein Mieter zu finden gewesen sei, der auch nur annähernd den "in der Prognoserechnung des Modells erforderlichen" Mietzins zu zahlen bereit gewesen wäre. Aus diesem Grund sei die Wohnung mit Kaufvertrag vom 27. Mai 1994 zu einem Erlös von S 7.000.000,-- wieder veräußert worden, in welchem Zusammenhang der Beschwerdeführer für das Jahr 1994 auch einen Spekulationsverlust ermittelte.

In einer die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte die Prüferin zur Auffassung, dass die vom Beschwerdeführer geplante Vermietungstätigkeit rechtlich nicht als Einkunftsquelle angesehen werden könne, was sie mit folgenden Ausführungen begründete:

Der Beschwerdeführer habe die Eigentumswohnung im Jahre 1990 in der Absicht erworben, sie zu vermieten. Die Wohnung sei ab Jänner 1993 bezugsfertig gewesen. Im Jahre 1993 habe der Beschwerdeführer noch Zusatzinvestitionen durch Verlegung von Parkettböden, Anbringung zusätzlicher Elektroinstallationen, Vornahme von Verfliesungen, Einbau einer Küche zu einem Preis von rund S 94.000,-- mit Küchengeräten zu einem Preis von rund S 56.000,-- getätig. Der Kaufpreis in Höhe von S 5,980.000,-- sei zur Gänze durch ein Bankdarlehen aufgebracht worden, dessen Laufzeit 282 Monate bei einer Monatsannuität von S 55.144,-- betragen habe; die erste Zuzahlung sei im August 1991 erfolgt. Basierend auf monatlich zu erzielenden Mieterträgen zwischen S 37.000,-- und S 40.000,-- inklusive Betriebskosten, Umsatzsteuer und Garage für die Wohnung seien Prognoserechnungen erstellt worden. Trotz intensiver Versuche sei eine Vermietung der Wohnung nicht gelungen. Ab Oktober 1992 seien in wöchentlichen bis 14-tägigen Intervallen Inserate in inländischen und einmal auch in ausländischen Zeitungen geschaltet worden. Ab November 1993 sei die Wohnung auch zum Verkauf angeboten worden; Inserate über die Vermietung und den Verkauf seien von diesem Zeitpunkt an auch in Fachzeitschriften wie Apotheker- und Zahnärztezeitungen, im Anwaltsblatt und in der SWK platziert worden. Einnahmen aus der Vermietung seien nie erzielt worden. Da Verluste aus der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung entstanden seien, handle es sich hierbei um eine Tätigkeit, die nach § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO als Liebhaberei zu beurteilen sei. Liebhaberei liege nach § 2 Abs. 4 LVO diesfalls nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Dies sei aber aus zwei Gründen nicht möglich. Erstens sei die Wohnung zur Gänze fremdfinanziert und nach den angestellten Prognoserechnungen auch nicht daran gedacht worden, die Fremdmittel vorzeitig mit Eigenkapital zu tilgen. Zweitens sei die Liegenschaft schon im Jahre 1994 ohne Erzielung irgendwelcher Mieteinnahmen wieder verkauft worden, sodass es nicht möglich gewesen sei, in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Einkommensteuerlich liege in der beabsichtigten Vermietungstätigkeit keine Einkunftsquelle vor, umsatzsteuerlich fehle es diesbezüglich an der Unternehmereigenschaft.

Gegen die den Auffassungen der Prüferin folgenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1993

und 1994 erhob der Beschwerdeführer Berufung mit dem Vorbringen, die behördliche Rechtsanwendung werde den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in der Entscheidung des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, nicht gerecht. Ob die von ihm geplante Betätigung konkret geeignet gewesen wäre, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraumes lohnend zu gestalten, sei nicht untersucht worden. Das von ihm angestrebte Mietverhältnis hätte einen angemessenen Mietzins zum Inhalt gehabt, der im Falle seines laufenden regelmäßigen Einganges zu einem entsprechenden Einnahmenüberschuss geführt hätte. Der angestrebte Mietzins sei zum Zeitpunkt des Erwerbs der Eigentumswohnung marktüblich gewesen und das Ausbleiben des Ertrages habe seine Ursachen ausschließlich im überraschend gekommenen Einbruch des Wohnungsmarktes gehabt, der im Wesentlichen durch die Absage der Weltausstellung verursacht worden sei. Im Falle einer Erholung des Wohnungsmarktes wäre der angestrebte Gesamterfolg erzielt worden. Aus der angestrebten Prognoserechnung habe sich ein Gesamtüberschuss in absehbarem Zeitraum auch bei Unterbleiben einer vorzeitigen Tilgung des eingesetzten Fremdkapitals ergeben. Innerhalb des in der LVO in ihrer jüngsten Fassung vorgesehenen Zeitraumes von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen wäre ein Gesamtüberschuss laut vorgelegter Prognoserechnung auch ohne vorzeitige Fremdkapitaltilgung erwirtschaftet worden. Dass der Beschwerdeführer sein Verhalten nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientiert habe, zeige sich daran, dass er nach der Erfolglosigkeit der Inseratenkampagne ab Oktober 1992 im Jahre 1993 umfangreiche Zusatzinvestitionen getätigten habe, mit welchen die Attraktivität der Wohnung habe gesteigert werden sollen. Da auch diese Investitionen nicht den gewünschten Effekt erbracht hätten, habe der Beschwerdeführer noch im Mai 1994 das Objekt wieder veräußert, woraus abzuleiten sei, dass sein Handeln vom Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrscht gewesen sei und dass Motive wie jenes nach Kapitalanlage oder späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses unmaßgeblich gewesen seien. Mit der von der Prüferin retrospektiv erfolgten Beurteilung anhand des tatsächlich erzielten Gesamterfolges würden risikoreiche Betätigungen im Falle ihrer Erfolglosigkeit im Verhältnis zu risikoarmen Betätigungen in gleichheitswidriger Weise benachteiligt. Da in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei nur anzunehmen sei, wenn Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden könnten, was für die geplante Betätigung des Beschwerdeführers aber nicht zutreffe, erweise sich auch die umsatzsteuerliche Beurteilung durch die Prüferin als verfehlt.

Mit Schreiben vom 23. Februar 1998 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer um Vorlage bestimmter Unterlagen, u. a. auch der in der Berufung angesprochenen Prognoserechnung, welcher auch alle Unterlagen anzuschließen seien, auf Grund derer sie erstellt worden sei. Bei den in der Berufung erwähnten "Prognoserechnungen" handle es sich nach Rücksprache mit der Prüferin in Wahrheit bloß um die der Prüferin übermittelten "Finanzierungspläne", während es zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Vermietungstätigkeit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einer entsprechend konkretisierten und hinsichtlich ihrer zu beziffernden Positionen glaubhaft gemachten Darstellung der prognostizierten Einnahmen und Werbungskosten der Wohnung bedürfe.

Mit Schreiben vom 22. April 1998 legte der Beschwerdeführer die abgeforderten Unterlagen vor und äußerte ergänzend, dass es sich bei den der Prüferin seinerzeit übermittelten Prognoserechnungen nicht um reine Finanzierungspläne, sondern um kombinierte Erfolgs- und Finanzpläne gehandelt habe, welche nun unter Angabe von kumulierten Erfolgsbeiträgen erneut vorgelegt würden. Die vier Versionen unterschieden sich nur in der Höhe der Nettomonatsmiete inklusive Garage (von S 180,-- bis S 205,60/m<sup>2</sup>) und der Höhe der zur Kapitalrückführung zu leistenden Raten (S 51.040,-- bzw. S 54.660,-- pro Monat). Wie aus den beiliegenden Berechnungen ersichtlich sei, werde in allen Varianten ein Totalgewinn vor Ablauf von 20 Jahren prognostiziert (19 Jahre laut Variante 1, 16 Jahre laut Variante 2, 18 Jahre laut Variante 3 und 19 Jahre laut Variante 4). Sämtliche der Kalkulation zu Grunde liegenden Prämissen seien in Übereinstimmung mit den damaligen Marktgegebenheiten gewählt worden. Hinsichtlich der Abschreibungen sei darauf hinzuweisen, dass die gesamten auf den Gebäudeanteil entfallenden Anschaffungskosten nur S 3.938.580,39 betragen hätten, sodass die in die Kalkulation eingehende jährliche Abschreibung zu Ungunsten des Beschwerdeführers zu hoch angesetzt worden sei. Bei der Beurteilung der erzielbaren Mieterträge sei zu bedenken, dass es sich beim betroffenen Objekt um eine hochpreisige Spitzenlage (erstklassige Wiener Wohngegend, Hohe Warte - Botschaftslage mit hervorragender Infrastruktur, absolute Grün- und Ruhelage im 19. Bezirk mit Blick über Wien, Erstbezug, Garage, vorbildliche Raumaufteilung, Luxusausstattung mit Parkettböden, polierten Granitböden, Halogenstrahler-Deckenbeleuchtung etc.) gehandelt habe. Die in Aussicht genommenen Mietzinse seien auch von der in die Vermietungstätigkeit involvierten Immobilienmaklerin (der von der vormaligen Ehefrau des

Beschwerdeführers geführten M. GmbH) genannt worden. Dass es sich dabei um marktübliche Werte handle, könne anhand des Studiums der einschlägigen Marktanalysen nachvollzogen werden, in welchem Zusammenhang der Beschwerdeführer auf näher angeführte Quellen verwies. Objektivierbar seien die unterstellten Erträge auch anhand der tatsächlich erzielten Mieten jener Wohnungen desselben Hauses, für welche Mieter hätten gefunden werden können. Aus im September 1993 abgeschlossenen Mietverträgen seien Nettomieten in Höhe von S 176,91/m<sup>2</sup> und S 170,50/m<sup>2</sup> ersichtlich. Hinsichtlich der Ursachen des überraschenden Preisverfalles müsse insbesondere auch darauf Bedacht genommen werden, dass das Zielpublikum für eine derartige Spitzenlage vorrangig in Diplomaten und Repräsentanten ausländischer Unternehmen zu finden sei. Gerade bezüglich dieser Schicht habe sich neben der Absage der Weltausstellung auch die Rezession in Deutschland nach der erfolgten Wiedervereinigung bemerkbar gemacht. Ein unvorhergesehener Rückzug ausländischer Investoren vom Wiener Wohnungsmarkt sei Anfang der 90er Jahre auch durch Assanierungsbestrebungen der Stadtverwaltung eingetreten. Von der M. GmbH seien nicht nur rund 50 Inserate im Zeitraum von Juni 1992 bis Jänner 1994 eingeschaltet worden, sondern auch weitere fünf Makler hinzugezogen worden, die ihrerseits Einschaltungen in Printmedien getätigten und teilweise intensive Kontakte zu Botschaften gepflegt hätten.

Am 8. Juni 1998 erließ die belangte Behörde an den Beschwerdeführer einen Vorhalt, in welchem sie ihn zunächst damit konfrontierte, dass sie von einem Quadratmeterzins von S 150,-- an Stelle eines solchen zwischen S 180,-- und S 205,60 ausgehen könnte. Nach Maßgabe der in der vorgelegten Immobiliendatenbank getroffenen Einteilung der Wohnungen nach ihrer Größe sei im vorliegenden Fall ein Durchschnittswert der Quadratmeterzinse der Wohnungen bis 150 m<sup>2</sup> und bis 220 m<sup>2</sup> zu bilden, was zur Annahme von Quadratmeterzinsen von S 145,50 oder S 143,-- führe, welche ohnehin über dem höheren Preis der Preisspanne von S 80,-- bis S 130,-- des von der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder herausgegebenen Immobilienpreisspiegels 1991 liege. Des Weiteren sei zur Berücksichtigung von Zeiten stagnierender und fallender Zinse von zweijährlichen Mietzinssteigerungen um 4 % auszugehen. Folge man den Inseraten, dann sei das Eingehen befristeter Mietverhältnisse mit dem Zielpublikum Diplomaten und Repräsentanten ausländischer Unternehmen geplant gewesen. Sollte man die hohen Monatsmietzinse nicht bloß beim Erstbezug lukrieren, sondern auch bei weiteren Vermietungen in der Folgezeit, so müssten der Lebenserfahrung nach entsprechende Aufwendungen getätigten werden, um die Wohnung in einen dem Erstbezug nahe kommenden Zustand zu versetzen, wofür Aufwendungen im Ausmaß von S 100.000,-- alle fünf Jahre zu berücksichtigen seien. Den Erfahrungen des Wirtschaftslebens nach seien im Falle von Mieterwechseln auch Mietausfälle für Zeiten der Suche nach einem neuen Mieter und der Adaptierung der Wohnung zu gewärtigen, wofür Ausfälle in Höhe von 15 % alle fünf Jahre einzukalkulieren wären. Die AfA werde statt mit S 68.850,-- mit S 59.079,-- berücksichtigt. Hieraus ergebe sich eine im Einzelnen vorgeführte Neuberechnung der Prognoserechnung.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juli 1998 trat der Beschwerdeführer den Ausführungen des Vorhalts entgegen. Die von der belangten Behörde in Betracht gezogene Reduzierung des für die Kalkulation herangezogenen Mietzinses sei abzulehnen, zumal es sich "bei der gegenständlichen Wohnung auf Grund ihrer Lage und Ausstattung unstrittig um eine hochpreisige Spitzenlage handelt". Es sei bei der Preisfindung auch die Garage unberücksichtigt geblieben. Auch dürfe nicht ausschließlich auf die Nutzfläche einer Wohnung abgestellt werden, weil potenziell erzielbare Mieterträge von einer Fülle sonstiger Parameter abhingen. Bei der Vermietung von Wohnungen mit geringerer Nutzfläche seien wohl höhere Mieterträge als bei solchen mit größerer Nutzfläche zu erzielen, soweit deren sonstige Vorteile überwiegen. Die der vorgelegten Prognoserechnung zu Grunde liegenden Mietzinse lägen ohnehin deutlich unter den zum damaligen Zeitpunkt am Markt erzielbaren Spitzenwerten von S 256,--/m<sup>2</sup>. Dass der nach dem Vorhalt in Erwägung gezogene Quadratmeterzins zu niedrig angesetzt werde, zeige sich auch anhand der im September 1993 abgeschlossenen Mietverträge über andere im selben Haus gelegene, unmittelbar vergleichbare Wohneinheiten, für welche selbst zu einem Zeitpunkt, zu welchem der Wiener Wohnungsmarkt für Spitzenlagen bereits zusammengebrochen gewesen sei, Nettomieten in Höhe von S 176,91 und von S 170,50/m<sup>2</sup> hätten realisiert werden können. Der von der belangten Behörde herangezogene Immobilienpreisspiegel 1991 sei wegen der ihm innewohnenden Mängel allenfalls zur Aufzeigung von groben Trends geeignet, nicht jedoch zur Beurteilung eines konkreten überdurchschnittlichen Objekts. Der Mangel der Eignung dieses Immobilienpreisspiegels für die Bewertung einer "konkreten Spitzenlage" sei in Immobilientreuhänderkreisen allgemein bekannt. Dies könne durch Studium der in diversen Printmedien geschalteten Inserate auch festgestellt werden. Wenn von der belangten Behörde anstatt der den Prognoserechnungen zu Grunde liegenden 3 %igen Mietzinssteigerungen pro Jahr nur 2 %ige jährliche Mietzinssteigerungen in Erwägung gezogen würden, müsse hiezu bemerkt werden, dass im Rahmen der angestrebten

Mietverhältnisse eine Wertsicherung auf Basis des Verbraucherpreisindex 1986 ohne Schwellenklausel beabsichtigt gewesen sei. Die jeweiligen Zuwachsraten hätten mehr als die im Zuge der Prognoserechnungen einkalkulierten Steigerungen von 3 % betragen, weshalb der Reduktion der zu berücksichtigenden Mietzinssteigerungen auf 2 % pro Jahr nicht gefolgt werden könne. Der ins Auge gefassten Berücksichtigung fünfjährlicher zusätzlicher Aufwendungen in Höhe von S 100.000,-- sei entgegenzusetzen, dass es nicht zutreffe, dass ausschließlich das bloße Eingehen befristeter Mietverhältnisse mit dem Zielpublikum Diplomaten und Repräsentanten ausländischer Unternehmen geplant gewesen sei. Es sei nachhaltig versucht worden, auch Interessenten aus anderen Berufsgruppen, wie etwa Rechtsanwälte, Ärzte oder Wirtschaftstreuhänder als Dauermieter zu gewinnen, was durch die entsprechenden Inserate in den Fachzeitschriften dokumentiert sei. Gerade Angehörige dieser finanziell potenziellen Berufsgruppen seien speziell an repräsentativen Räumlichkeiten interessiert, sodass angesichts des breit gefächerten potenziellen Zielpublikums nicht jeweils nur vier bis fünf Jahre andauernde Mietverhältnisse unterstellt werden könnten. Auch die Höhe der in Ansatz gebrachten Aufwendungen erscheine ungerechtfertigt, weil es sich im Wesentlichen nur um geringfügige Ausbesserungs- und Erneuerungsarbeiten handeln könne, zumal der Mieter zur Beseitigung von ihm verursachter Dauerschäden ohnehin verpflichtet sei. Größere Instandsetzungen wären überdies auf einen längeren Zeitraum zu verteilen. Auch die Berücksichtigung von Mietausfällen von 15 % alle fünf Jahre beruhe auf der zu Unrecht unterstellten fünfjährigen Fluktuationsrate der Mieter. Weshalb das Vorbringen des Beschwerdeführers bezüglich der AfA nicht berücksichtigt werde, sei ihm nicht verständlich. Unabhängig davon sei anzumerken, dass die in Ansatz gebrachte AfA auf dem im § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 normierten Satz basiere, der einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren entspreche. Bei Prognostizierung des für die Liebhabereibeurteilung relevanten Gesamtüberschusses sei aber jene AfA anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergebe. Diese richte sich nach der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung, die bei einem Anfang der Neunzigerjahre errichteten Gebäude gewiss einen längeren Zeitraum als 67 Jahre umfasse, weshalb beantragt werde, die AfA bei einer allfälligen Neuprognostizierung des Gesamtgewinns auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen, die angesichts der vorhandenen Bausubstanz mit zumindest 110 Jahren anzunehmen sei.

In der von der belangten Behörde durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vom 16. September 1998 stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter unter Vorlage eines an das Finanzamt gerichteten schriftlichen Antrages das Begehren, die Liebhabereiverordnung auf den vorliegenden Fall in der Fassung des Jahres 1997 anzuwenden. Der Berichterstatter referierte, dass sich nach dem Ergebnis einer von ihm vorgenommenen Besichtigung des Objektes unmittelbar vor dem Haus die Haltestelle einer Straßenbahlinie befindet und dass die Straßenbahn das Haus auf zwei Seiten zu näher angeführten Zeiten umfähre. Im Haus seien bei Vermietungen ab August 1993 Mietzinse von S 170,-- /m<sup>2</sup> und S 175,46/m<sup>2</sup> und bei einer Vermietung ab August 1994 ein Mietzins von S 155,08/m<sup>2</sup> erzielt worden.

Nachdem die Verhandlung vertagt worden war, vernahm der Berichterstatter der belangten Behörde am 30. Oktober 1998 die vormalige Ehefrau des Beschwerdeführers als Zeugin. Diese sagte aus, in ihrer Eigenschaft als geschäftsführende Gesellschafterin der M. GmbH seit 1989/1990 als Immobilienmaklerin tätig gewesen zu sein. Sie sei damals mit der Vermietung mehrerer Wohnungen im selben Haus beauftragt worden. Die Wohnung des Beschwerdeführers sei von ihm etwas später als die drei anderen Wohnungen übernommen worden, was mit Verzögerungen beim Einbau eines Parkettbodens, der Küche und der Beleuchtung in Zusammenhang gestanden sei. Mit der Schaltung von Vermietungsinseraten sei begonnen worden, als das Gesamtbauwerk im Stadium der Fertigstellung gewesen sei. Im Oktober 1992 sei zu inserieren begonnen worden. Intensiv habe die Mietersuche erst Anfang 1993 begonnen, weil das Objekt im Oktober 1992 nur von außen hätte besichtigt werden können. Aus den Einschaltungsdaten sei ersichtlich, dass ab März 1993 regelmäßig inseriert worden sei. Im Oktober 1993 habe sie erfahren, dass der Beschwerdeführer eine Freundin habe, die für ihn eine wichtige Rolle einnehme. Anfang 1994 sei der Beschwerdeführer aus der ehelichen Wohnung ausgezogen. Für die Zeugin sei festgestanden, dass es zur Scheidung kommen müsse, woraufhin der Beschwerdeführer sich entschlossen habe, die Wohnung zu verkaufen. Weitere Gründe dafür seien gewesen, dass nicht so rasch wie beim Ankauf gedacht ein Mieter habe gefunden werden können und dass die Tendenz der erzielbaren Mieten fallend gewesen sei, wobei auch das Unterbleiben einer Durchführung der Weltausstellung eine gewisse Rolle gespielt habe. Bei Besichtigungen sei das Quietschen der Straßenbahn beanstanden worden, einen anderen Mietinteressenten habe das gegenüberliegende Bad und "der daraus entstehende Mopedlärm im Sommer" gestört. Bei allen Wohnungen in diesem Haus sei die Vermittlung

schwierig gewesen, weil die Vermieter ihre hohen Mietforderungen hätten realisiert sehen wollen. Ein Vermieter habe seine Forderung etwas reduziert. Drei Wohnungen hätten ab September 1993 vermietet werden können, eine weitere Wohnung im August 1994. Aus ihren Aufzeichnungen ersehe die Zeugin, dass die Wohnung Top Nr. 3 mit 180 m<sup>2</sup> Nutzfläche zuzüglich 13 m<sup>2</sup> Terrasse und Garage zu einem Mietzins von S 169,92/m<sup>2</sup>, die Wohnung Top Nr. 4 mit 97 m<sup>2</sup> Nutzfläche zuzüglich 13 m<sup>2</sup> Terrasse und Garage zu einem Nettomietzins von S 175,46/m<sup>2</sup> und die Wohnung Top Nr. 7 mit einer Nutzfläche von 183 m<sup>2</sup> zuzüglich 28 m<sup>2</sup> Terrasse und Garage zu einem Nettomietzins von S 155,08/m<sup>2</sup> vermietet worden seien. Mittlerweile seien die Mietzinse der Wohnungen dieses Hauses noch weiter gesunken. In allen Wohnungen dieses Hauses seien bereits Mieterwechsel erfolgt, wobei aus einer der Wohnungen bereits der zweite Mieter ausgezogen sei. Es sei dieses Objekt typisch eines, das für drei- bis fünfjährige Vermietungen konzipiert sei. Der Zeugin wurde am Vernehmungstag 30. Oktober 1998 eine Kopie der Niederschrift über ihre Vernehmung ausgefolgt, was sie niederschriftlich bestätigte.

Nachdem die belangte Behörde am 12. November 1998 den Beschwerdeführer zu Handen seines steuerlichen Vertreters zu der für den 3. Dezember 1998 vorgesehenen Fortsetzung der mündlichen Berufungsverhandlung geladen und dieser Ladung auch eine Ablichtung der über die Vernehmung seiner geschiedenen Ehefrau aufgenommenen Niederschrift angeschlossen hatte, langte am 30. November 1998 per Telefax eine mit dem 30. November 1998 datierte Äußerung der Zeugin bei der belangten Behörde ein, in welcher sie darauf hinwies, die Niederschrift bei ihrer Unterschrift nicht gelesen zu haben, sodass sie nunmehr, als sie diese Niederschrift erstmalig gelesen habe, habe feststellen müssen, dass diese Niederschrift nicht ausreiche, weil die Inhalte des fließenden Gespräches nur lückenhaft aufgeführt seien und bei einem mit der Sachlage nicht vertrauten objektiven Leser fallweise eine Meinung erwachsen lassen könnten, die sie nicht ausgedrückt habe. Sie vermisste die von ihr klar verneinte Frage nach einem Ankauf der Wohnung für eheliche Zwecke und ihre Antwort auf diese Frage, dass der Beschwerdeführer diese Wohnung als Investment gekauft habe, weil man damals gute Renditen habe erwarten können. Die eingehende Befragung über private Geschehnisse hinsichtlich ihrer Ehe habe sie unangenehm berührt. Dass es zur Scheidung werde kommen müssen, habe sie nicht gesagt, gesagt habe sie vielmehr nur, dass es für sie denkbar gewesen sei, dass es zur Scheidung kommen könnte. Der Gedanke an eine eventuelle Scheidung habe aber nicht den Grund für den Verkauf der Wohnung gebildet, sondern der Umstand, dass die Wohnung durch tendenziell fallende Mieten plötzlich schwerer vermietbar gewesen sei, als man zum Zeitpunkt des Ankaufes erwartet habe. Sie habe auch erklärt, dass sowohl ausländische Unternehmungen als auch Botschaften und internationale Organisationen Sparmaßnahmen hätten erkennen lassen und damit auch die den Mitarbeitern gewährten Unterstützungsbeiträge für die Anmietung von Wohnungen gekürzt hätten. Somit sei die fremdfinanzierte Wohnung zur großen finanziellen Belastung für den Beschwerdeführer geworden, welcher möglicherweise auch angenommen habe, dass eine eventuelle Scheidung zusätzliche Belastungen für ihn mit sich bringen könnte. Die Frage danach, weshalb eine Vermietung nicht gelungen sei, habe sie damit beantwortet, dass die Mietinteressenten unterschiedliche Ansprüche gehabt hätten. Einige Mietinteressenten hätte das vermutete Quietschen der Straßenbahn gestört, wobei es sich aber jedes Mal herausgestellt habe, dass die Straßenbahn ohnehin nicht quietschte. Andererseits sei aber auch die gute Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz begrüßt worden. Auch bei dem Mopedlärm im Sommer im Zusammenhang mit dem gegenüberliegenden Bad sei der Hinweis auf die bloße Vermutung von Mietinteressenten ausgelassen worden. Andererseits hätten Mietinteressenten die Nähe zum Schwimmbad auch wieder begrüßt. Nicht erwähnt sei in der Niederschrift der von allen Mietinteressenten positiv beurteilte gegenüberliegende Park, der fantastische Ausblick über Wien, die sonnigen Terrassen und die Lage und Ausstattung des Hauses. Sie habe bei der Vernehmung ausgesagt, dass die großartige Lage und die Ausstattung der Wohnungen dieses Hauses vor allem jene Mietinteressenten anziehe, welche eine repräsentative Wohngelegenheit suchten und oft nur drei bis fünf Jahre, manchmal auch bis zehn Jahre in Wien stationiert seien. Solche Personen würden von ihren Unternehmen oder Organisationen nach Wien entsandt und gingen anschließend wieder in das Land ihres Unternehmenssitzes zurück oder würden in ein anderes Land versetzt. Nachdem ihre Nachfolger gerne die Wohnung ihres Vorgängers übernehmen, sei erfreulicherweise oft eine lückenlose Weitervermietung möglich. Die Zeugin ersuche, dieses ergänzende Schreiben der Niederschrift vom 30. Oktober 1998 anzufügen, "um die wesentlichen Inhalte klarer zum Ausdruck zu bringen".

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung vom 3. Dezember 1998 trug der Beschwerdeführer vor, dass für die in Rede stehende Wohnung bereits in der Umsatzsteuererklärung 1991 Vorsteuern geltend gemacht worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der maßgebenden Bestimmungen der LVO 1993 führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, dass ein Zeitraum, wie er regelmäßig für die Beurteilung der Frage benötigt werde, ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei anzusehen sei, im vorliegenden Fall nicht zur Verfügung stehe, weil es zur Vermietung gar nicht gekommen sei. Über die steuerliche Relevanz der strittigen Verluste der Streitjahre sei damit aber nichts ausgesagt, weil auch schon vor Beginn einer Vermietung Werbungskosten anfallen könnten, sofern die künftige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr auch den Kriterien einer Quelle von Einkünften entspreche. Angesichts der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung sei im Sinne der LVO Liebhaberei anzunehmen gewesen, weshalb zu prüfen gewesen sei, ob die beabsichtigte Vermietung in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erwarten lassen. Dies müsse aus zwei voneinander unabhängigen Überlegungen verneint werden.

Im Rahmen ihrer zu Abschnitt A) der Bescheidbegründung angestellten Erwägungen brachte die belangte Behörde zum Ausdruck, dass die Verzögerung mit den Zusatzinvestitionen zumal im Umfang des Einbaus einer Küche nicht dazu angetan gewesen sei, die Attraktivität der Wohnung zu steigern. Die Wohnung sei in Wahrheit aus privaten Gründen veräußert worden. Es sei im Oktober 1993 die Ehe des Beschwerdeführers wegen dessen Freundin in eine schwere Krise geraten, die wenige Monate danach zu seinem Auszug aus der ehelichen Wohnung und in weiterer Folge zur Ehescheidung geführt habe. Der Entschluss der als Zeugin vernommenen ehemaligen Ehefrau des Beschwerdeführers zur Scheidung sei bald festgestanden. Mit den, wenn auch in der Folge widerrufenen, Aussagen der Zeugin stimme überein, dass Ende November 1993 zu Verkaufszwecken und anschließend sowohl zu Vermietungs- als auch zu Verkaufszwecken inseriert worden sei. Da es in Wahrheit private, "vom Beschwerdeführer initiierte" Ursachen gewesen seien, die den Hauptgrund für das Unterbleiben einer Vermietung dargestellt hätten, habe es an einer entsprechend konsequenten Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gemangelt, weshalb schon auf Grund eines Fehlens der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht die Werbungskostenüberschüsse nicht anerkannt werden könnten. Zur objektiven Ertragsfähigkeit sei auszuführen, dass nach den Erfahrungen der belangten Behörde im Falle einer 100 %igen Fremdfinanzierung ein Gesamtüberschuss innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes im Regelfall nicht erzielt werden könne. Komme wie im vorliegenden Fall eine lang andauernde erfolglose Mietersuche hinzu, dann sei ein solcher Überschuss noch weniger zu erwarten. Es könne vom Vorliegen einer Einkunftsquelle "somit" mangels entsprechenden subjektiven Gewinnstrebens nicht ausgegangen werden. Dem Unterbleiben der Weltausstellung sei kein so großes Gewicht beizumessen, wie dies der Beschwerdeführer darstelle. Die Anschaffung einer Eigentumswohnung zu Vermietungszwecken bedeute eine langfristige Investition, welche auch eine langfristige Betrachtung gebiete. Bei Vorhandensein einer entsprechenden Eigenmittelquote hätte sich bei Erholung des Wohnungsmarktes die Erzielung eines Gesamterfolges im Sinne des Berufungsvorbringens als möglich zeigen können.

In ihren unter Abschnitt B) der Bescheidbegründung angestellten Erwägungen nahm die belangte Behörde zu den "der BP vorgelegten Prognoserechnungen bzw. Finanzierungsplänen" Stellung und führte dazu Folgendes aus:

Die jährliche AfA sei ohnehin im Sinne der vom Beschwerdeführer mitgeteilten Rechnungsgrundlagen angesetzt worden, wobei auf Grund der kürzeren Abschreibungsdauer des Wohnungsinventars die Neuberechnungen unterschiedlich hohe AfA-Beträge für die ersten zehn Jahre und für die Folgejahre enthielten. Dem Antrag des Beschwerdeführers, eine Nutzungsdauer von 110 Jahren zu Grunde zu legen, komme keine Berechtigung zu; es hätten damit "offensichtlich die Auswirkungen des Vorhaltes der belangten Behörde abgefangen werden" sollen. Zum kalkulierten Quadratmeterzins sei dem Beschwerdeführer darin beizupflichten, dass bei der Vermietung von Wohnungen mit geringerer Nutzfläche höhere Mieterträge als bei solchen mit größerer Nutzfläche erzielbar seien. Mit dieser Annahme stimmten auch die Werte des Mietenspiegels 1991 überein, weil sich diese für Wiener Wohnungen in sehr guten Lagen bis 40 m<sup>2</sup> zwischen S 98,- und S 145,- für

solche Wohnungen bis 70 m<sup>2</sup> zwischen S 83,- und S 140,- und für

solche Wohnungen über 70 m<sup>2</sup> zwischen S 80,- und S 130,- bewegten. Diesem Umstand trage die vom Beschwerdeführer vorgelegte Immobiliendatenbank nicht Rechnung, welche damit in ihrer Aussagekraft erschüttert sei. Dem Vorbringen über die besondere Qualität des vom Beschwerdeführer erworbenen Objektes sei zu erwidern, dass sich ein im 19. Bezirk in Wien gelegenes Objekt im Sinne der dreistufigen Einteilung der Lagen (mäßige Lage, gute Lage und sehr gute Lage) laut Mietenspiegel zweifellos in einer sehr guten Lage befindet. Von einer hervorragenden Lage könne aber schon deshalb nicht gesprochen werden, weil das Grundstück an zwei Grundstücksseiten in

unmittelbarer Nähe von der Straßenbahn umfahren werde. Von einer hervorragenden Lage könnte nur bei einem Grundstück die Rede sein, das von Villen umgeben sei. Eine unmittelbar an der Grundstücksgrenze vorbeifahrende Straßenbahn stelle eine erhebliche Beeinträchtigung dar, wobei an erster Stelle die Lärmbelästigung (kein Quietschen, jedoch ein Rumpeln) zu nennen sei. Eine gewisse lärmäßige Beeinträchtigung durch die zu- und wegfahrenden Mopeds stelle auch das schräg gegenüber liegende Sommerbad dar, weshalb man auch nicht von einer absoluten Grün- und Ruhelage sprechen könnte. Eine sehr gute Lagen weit übertreffende Spitzenlage im Sinne der Vorhaltsbeantwortung sei daher nicht vorgelegen. Das Vorbringen hinsichtlich einer Luxusausstattung stehe im Widerspruch zum Akteninhalt, welchem zufolge mit dem Veräußerer vereinbart worden sei, dass die Ausstattung der Wohnung "dem gehobenen Standard angemessen sei (nicht Luxus)". Die höchsten monatlichen Mieten, die von den anderen Vermietern der Wohnungen im Haus erzielt worden seien, hätten bei Berücksichtigung einer Garagenmiete von S 1.000,-- zum Ansatz eines Mietzinses von S 172,--/m<sup>2</sup> zu führen. Diese Vorgangsweise werde gerechtfertigt auch durch das Vorbringen des Beschwerdeführers in der ersten mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde über die von den anderen Vermietern im selben Haus tatsächlich erzielten Mietzinse, wobei eine Gegenüberstellung der angeführten Mietzinse belege, dass ein Einbruch am Immobilienmarkt erst nach August 1993 stattgefunden habe. Seien doch auch die Mieten der Wohnungen im Hause nach den Angaben der im Berufungsverfahren vernommenen Zeugin erst nach August 1994 gesunken. Auch die Entwicklung der Kaufpreise von Wohnungen sei ein unmittelbarer Indikator für das Vorliegen eines Einbruchs am Wohnungsmarkt. Die Gegenüberstellung des Verkaufspreises mit den Anschaffungskosten ergebe für den Verkauf der Wohnung einen Mehrbetrag von S 337.488,80. Die Erforderlichkeit der Zugrundelegung 4 %iger Mietzinssteigerungen alle zwei Jahre habe der Beschwerdeführer nicht entkräften können. Die Einsicht in zahlreiche Mietverträge und die daraus gewonnenen Erfahrungen der Senatsmitglieder hätten gezeigt, dass die überwiegende Mehrzahl der Verträge eine Schwellenklausel mit 5 % enthalte, sodass die belangte Behörde von 5 %igen Mietzinssteigerungen alle zwei Jahre ausgehe. Der Einbruch des Immobilienmarktes sei bei der Erstellung der Prognoserechnung ebenso wenig berücksichtigt worden wie der Umstand der nach August 1984 noch weiter gesunkenen Mieten der Wohnungen im Hause. Auf der Basis eines Mietzinses von S 172,-- /m<sup>2</sup>, angenommener Mietzinssteigerungen von 5 % alle zwei Jahre, der Zinsen für ein Darlehen mit 23-jähriger Laufzeit im Gesamtbetrag von S 8.990.252,-- und der AfA für das Wohngebäude mit S 59.079,-- und einer zusätzlichen AfA für das Wohnungsinventar von S 14.920,-- in den ersten zehn Jahren ergebe sich - ohne Berücksichtigung von Reparaturaufwendungen und Mietausfällen infolge Leerstehungen bei Mieterwechseln und Ausbleiben von Mietzinszahlungen - eine Prognoserechnung, welche einen Gesamtüberschuss erst nach 25 Jahren ausweise. Angehörige der vom Beschwerdeführer als Zielpublikum ins Auge gefassten Personengruppen schlössen erfahrungsgemäß Mietverträge dann ab, wenn eine Eigentumswohnung bloß vorübergehend benötigt werde, während sie im Falle eines nicht bloß vorübergehenden Bedarfs Kaufverträge abschlössen. Da es bei der Absicht der Erzielung einer hochpreisigen Miete gelte, die Wohnung nach etlichen Jahren der Vermietung in einen dem Erstbezug nahe kommenden Zustand zu versetzen, wäre zu diesem Zweck auch der Ansatz nicht unerheblicher Beträge erforderlich. Eine gegenüber der Vermietung von Durchschnittswohnungen wesentlich höhere Fluktuationsrate der Vermietungen sei nach der geplanten Art der Vermietung anzunehmen, wofür auch die Aussagen der vernommenen Zeugin als Beleg herangezogen werden könnten. Beziehe man dies in die Überlegungen ein, dann verlängerte sich der Zeitraum von 25 Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses auf 27 oder 28 Jahre, womit die Art der Tätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mehr in einem überschaubaren Zeitraum erwarten lasse. Der Vollständigkeit halber sei festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer in seinen Prognoserechnungen angesetzten Mietzinse von S 180,--/m<sup>2</sup>, S 193,-- /m<sup>2</sup> und S 205,60/m<sup>2</sup> um 5,2 %, 13 % und 21 % über den höchsten Mieten lägen, die von den anderen Vermietern der Wohnungen im selben Haus erzielt worden seien.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Im Beschwerdefall steht ertragsteuerlich die Geltendmachung von Werbungskosten und umsatzsteuerlich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus einer Tätigkeit in Streit, zu deren Ausübung es tatsächlich nicht gekommen war, weil der Beschwerdeführer sich dazu veranlasst sah, das als Einkunftsquelle vorgesehene Objekt vor der Erzielung von Einkünften und Umsätzen wieder zu veräußern.

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten aus Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können (siehe für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, mit weiteren Nachweisen). Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgeltserzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist.

Dass der Beschwerdeführer die Eigentumswohnung in Vermietungsabsicht erworben und seinen Entschluss zur Vermietung der Eigentumswohnung nach außen hin eindeutig in Erscheinung gebracht hatte, kann nach Lage des Falles nicht zweifelhaft sein und wird auch im angefochtenen Bescheid nicht in Abrede gestellt. Die belangte Behörde ist zur Verneinung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Werbungskosten und Vorsteuerbeträge im Instanzenzug vielmehr mit der Begründung gelangt, die geplante Vermietungstätigkeit hätte nach Lage des Falles keine Quelle von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 werden und dem Beschwerdeführer auch nicht Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1972 verschaffen können, weil sie als Liebhaberei zu beurteilen gewesen wäre. Dem Beschwerdeführer habe es an der Gewinnerzielungsabsicht gefehlt, wird von der belangten Behörde in Abschnitt A) der Bescheidbegründung mit verschiedenen Argumenten ausgeführt, und es sei die anzunehmende Art der Vermietungstätigkeit auch nicht dazu geeignet gewesen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu gewährleisten, wird (nach Anführung einzelner Argumente hiezu im Begründungsabschnitt A) des angefochtenen Bescheides) im Begründungsabschnitt B) näher dargelegt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigung nicht entgegen stehen, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen wird, in welchem Fall es am Steuerpflichtigen liegt, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen kann, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, und vom 23. November 2000, 95/15/0177, 0178, jeweils mit weiterem Nachweis).

Die zu Begründungsabschnitt A) des angefochtenen Bescheides von der belangten Behörde angestellten Erwägungen über den Abverkauf des ursprünglich zur Vermietung geplanten Objektes durch den Beschwerdeführer aus privaten Gründen sind schon vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung nicht geeignet, einer Beurteilung der zunächst beabsichtigten Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle mit der Wirkung einer Unternehmereigenschaft des Beschwerdeführers entgegen zu stehen, weshalb es sich erübrigt, die in der Beschwerde angegriffene Sachgrundlagenermittlung der belangten Behörde zu diesem Punkt einer Überprüfung zu unterziehen.

Ob die Betätigung des Beschwerdeführers, um deren vor ihrer - dann tatsächlich nicht erfolgten - Aufnahme ihm erwachsenen Aufwendungen der Streit geht, rechtlich als Einkunftsquelle hätte angesehen werden können, die dem Beschwerdeführer Unternehmereigenschaft verschafft hätte, hängt entscheidend davon ab, ob die Art der Vermietungstätigkeit die Erwirtschaftung eines positiven Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes erlaubt hätte, wie sich dies aus dem vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, ebenso ergibt wie aus den für den Fall einer tatsächlichen Aufnahme der Vermietungstätigkeit anzuwendenden Bestimmungen der für die Streitjahre maßgebenden Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 in ihrer Stammfassung (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0056). Wie der Verwaltungsgerichtshof auch im soeben zitierten Erkenntnis ausgesprochen hat, handelt es sich bei der Frage, ob und wann eine Tätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, deren behördliche Beantwortung

der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle insofern unterliegt, als es um die Beurteilung geht, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (in gleicher Weise auch die hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, und vom 5. Juni 2003, 99/15/0129).

Die Besonderheit des Beschwerdefalles besteht darin, dass die Betätigung, deren Eigenschaft als Einkunftsquelle zum Zwecke der rechtlichen Beurteilung einer Zulässigkeit der Berücksichtigung der vor ihrer Aufnahme angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten und abzugsfähige Vorsteuern beurteilt werden musste, tatsächlich nie aufgenommen wurde. Mangels Feststellbarkeit der Modalitäten der tatsächlich nicht durchgeführten Vermietungstätigkeit resultierte für die belangte Behörde daraus die von ihr auch erkannte Erforderlichkeit, der von ihr zu prüfenden fiktiven Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers möglichst realitätsgerechte Rahmenbedingungen zu Grunde zu legen und die Eignung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle auf der Basis der von der Behörde solcher Art zu fingierenden Modalitäten der nicht entfalteten Betätigung des Beschwerdeführers zu beurteilen. Auch die der belangten Behörde damit gestellte Aufgabe einer Einschätzung, mit welchen Mieterträgen der Beschwerdeführer realistisch rechnen durfte, als er das zu vermieter Objekt erwarb, mit welchen Aufwendungen und Ausfällen typischerweise zu rechnen sein würde und in welchem Maße sich die Erträge typischerweise verändern würden, stellten von der Behörde auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachfragen dar. Der die behördliche Sachfragenlösung auch zur Frage einer objektiven Ertragsfähigkeit einer realistischerweise anzunehmenden Vermietungstätigkeit angreifende Beschwerdeführer ist zu seiner Beweiswürdigungsfrage erneut daran zu erinnern, dass der Verwaltungsgerichtshof keine Tatsacheninstanz, sondern zur Rechtskontrolle berufen ist, weshalb er eine Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung nur dann aufgreifen kann, wenn diese zufolge eines Verstoßes gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut das Ausmaß einer Rechtsverletzung in der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen angenommen hat (siehe hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 30. April 2003, 98/13/0119, vom 7. Juni 2001, 95/15/0112, und vom 30. Mai 2001, 99/13/0025, 0026, mit weiteren Nachweisen). Eine solche vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung liegt dann vor, wenn die tragenden Argumente des behördlichen Gedankengebäudes vor den Denkgesetzen nicht Bestand haben oder zur Lebenserfahrung in Widerspruch geraten, nicht aber auch schon dann, wenn bloß einzelne der zur Beweiswürdigung angeführten Überlegungen einer Bescheidbegründung unstimmig anmuten. Eine Unschlüssigkeit der einen oder anderen Detailaussage zur Begründung einer behördlichen Beweiswürdigung belastet einen angefochtenen Bescheid so lange noch nicht mit einer Rechtswidrigkeit seiner Sachgrundlagenermittlung, als ausreichend schlüssig begründete andere Überlegungen der behördlichen Beweiswürdigung die von ihr der rechtlichen Beurteilung unterstellte Sachgrundlage noch tragen können.

Im Beschwerdefall ist eine vom Verwaltungsgerichtshof nach Maßgabe dieser Erwägungen aufzugreifende Rechtswidrigkeit der behördlichen Sachgrundlagenermittlung der im angefochtenen Bescheid getroffenen Feststellung der objektiven Ertragsunfähigkeit einer realistisch zu unterstellenden Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers nicht zu erkennen.

Dass die unter Abschnitt A) der Bescheidbegründung angestellten Überlegungen der belangten Behörde, welche sie zu den Feststellungen gelangen ließen, dem Beschwerdeführer habe für die geplante Vermietungstätigkeit die Absicht gefehlt, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, sodass es an der entsprechenden Konsequenz seiner Versuche zur Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gemangelt habe, der Schlüssigkeitsprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht standhalten könnten, wie der Beschwerdeführer vorträgt, mag durchaus sein. Anders verhält es sich jedoch mit der Summe jener Erwägungen, mit welchen die belangte Behörde ihre Feststellung begründet hat, dass eine nach Maßgabe der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen tatsächlich unternommene Vermietung der Eigentumswohnung innerhalb eines solchen Zeitraumes, der noch als überschaubar gelten könnte (siehe hiezu neben den bereits zitierten hg. Erkenntnissen vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, und vom 22. November 2001, 98/15/0056, auch die hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 2003, 97/14/0161, vom 16. September 2003, 2000/14/0159, und vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137), keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erbringen können.

Der den Angriffen der Beschwerde gegen die diesbezüglichen Erwägungen der belangten Behörde generell als zu Grunde liegend erkennbare Vorwurf des Abweichens der behördlichen Sachverhaltsannahmen über die Modalitäten einer möglich gewesenen Vermietung von den vom Beschwerdeführer ins Auge gefassten Vermietungsmodalitäten kann die Beweisfrage von vornherein nicht tragen. War dem Beschwerdeführer nämlich die Vermietung seiner

Eigentumswohnung zu den von ihm gewünschten Bedingungen nicht gelungen, dann konnten der zum Zweck der Beurteilung einer entfalteten Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle zu fingierenden Vermietung der Eigentumswohnung nicht solche Modalitäten unterstellt werden, wie sie den - nicht realisierten - Wünschen und Vorstellungen des Beschwerdeführers entsprochen hätten, sondern nur solche, die den realen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zum Zeitpunkt des Erwerbs des zu vermietenden Objektes durch den Beschwerdeführer möglichst nahe kamen. Die der belangten Behörde im Beschwerdefall damit abverlangte Feststellung hypothetischer Sachverhalte ließ zwangsläufig eine entsprechende Bandbreite von Sachverhaltsannahmen zu, denen eine Rechtswidrigkeit der behördlichen Sachgrundlagenermittlung nur im Falle eines auffälligen Widerspruches der dazu angestellten Überlegungen gegen die Lebenserfahrung oder die Denkgesetze anhaften könnte. Ein solcher Widerspruch liegt nicht vor.

Schon die in Abschnitt A) der Bescheidbegründung geäußerte Überlegung der belangten Behörde, dass der Umstand ausschließlicher Fremdfinanzierung der Anschaffung eines Objektes der objektiven Ertragsfähigkeit seiner Vermietung im Regelfall hinderlich sei, steht mit der Lebenserfahrung nicht in Widerspruch. Die zu Abschnitt B) der Bescheidbegründung angestellten Erwägungen zum Ansatz des bei Vermietung zu unterstellenden Mietzinses weisen insgesamt keine auffällige Unstimmigkeit auf, was in gleicher Weise auch für die behördlichen Überlegungen zur Berücksichtigung von Mietzinssteigerungen gilt. Die im Zusammenhang mit der vorgelegten Marktanalyse von der belangten Behörde geäußerte Überlegung, es stehe der Plausibilität deren Daten entgegen, dass der Umstand unberücksichtigt geblieben sei, dass Objekte mit höherer Nutzfläche generell zu einem niedrigeren Quadratmeterzins vermietet zu werden pflegten als Objekte mit geringerer Nutzfläche, begründet keinen groben Widerspruch zur Lebenserfahrung. Auch die Heranziehung des vom Beschwerdeführer als Informationsquelle abgelehnten Immobilienpreisspiegels der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder als Sachverhaltserkenntnisquelle begegnet keinen Bedenken. Ob von der Straßenbahn und einem gegenüber dem Objekt gelegenen Schwimmbad Mietinteressenten abschreckende Lärmbelästigungen tatsächlich ausgingen, ist nicht entscheidungserheblich, weil auch schon der bloße Verdacht solcher Belästigungen attraktivitätsmindernd wirken konnte, was die Sachbeurteilung der belangten Behörde über eine leichte Beeinträchtigung der vom Beschwerdeführer betonten Spitzenqualität des Objektes auch nicht als grob fehlerhaft erkennen lässt. Auf die Aussagen der vom Berichterstatter im Berufungsverfahren vernommenen Zeugin durfte die belangte Behörde ihre Sachverhaltsannahmen stützen, ohne den Abschwächungen der Bekundungen dieser Zeugin durch das einen Monat nach Ausfolgung der Niederschrift übermittelte Telefax sonderliches Gewicht beizumessen; dass diesen erst nach Kenntnis des Aussageninhaltes durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers vorgenommenen Abschwächungen das Bestreben zu Grunde lag, die getätigten Aussagen mit dem Verfahrensstandpunkt des Beschwerdeführers etwas besser zu harmonisieren, war offenkundig, und dass die Zeugin den Inhalt ihrer niederschriftlich festgehaltenen Aussage erst einen Monat nach Ausfolgung der Niederschrift wahrgenommen haben sollte, nicht ernstlich glaubhaft. Das zur Frage der Mietzinssteigerungen erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers, der von ihm beabsichtigte Mietvertrag hätte keine Schwellklausel enthalten, eignet sich als Beispiel für die seinem Standpunkt generell innewohnende Fehleinschätzung der für die Modalitäten einer anzunehmenden Vermietung maßgebenden Kriterien: Ob er einen Mietvertrag ohne Schwellklausel abschließen wollen, ist nicht relevant. Dass Mietverträge im allgemeinen aber häufig mit Schwellklausel abgeschlossen werden, ist eine Sachverhaltsbeurteilung der belangten Behörde, die mit der Lebenserfahrung im Einklang steht. Dementsprechend haftet auch den von der belangten Behörde unterstellten zweijährlichen Mietzinssteigerungen keine Unstimmigkeit an. Das zur AfA erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren über die zu unterstellende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines zu Beginn der Neunzigerjahre errichteten Gebäudes verblieb auf bloßer Behauptungsebene und musste von der belangten Behörde deshalb nicht berücksichtigt werden. Das zu den Finanzierungskosten erstattete Beschwerdevorbringen verstößt gegen das Neuerungsverbot, weil es schon dem - höhere Finanzierungskosten ausweisenden - Vorhalt der belangten Behörde vom 8. Juni 1998 hätte entgegengesetzt werden können.

Gelangte die belangte Behörde auf der Basis der von ihr ohne grobe Unschlüssigkeit der dazu angestellten Überlegungen angenommenen Vermietungsmodalitäten zu einem fiktiven Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erst nach 25 Jahren Vermietung und waren dabei Reparaturaufwendungen und Mietausfälle ohnehin noch vollständig unberücksichtigt geblieben, dann kann ihrer rechtlichen Schlussfolgerung objektiver Ertragsunfähigkeit der zu unterstellenden Vermietung nicht mit Erfolg entgegen getreten werden. Die vor Aufnahme der - tatsächlich nicht aufgenommenen - Vermietungstätigkeit getätigten Aufwendungen konnten mangels Eigenschaft

der geplanten Betätigung als Quelle von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 daher als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht angesehen werden; die aus diesen Aufwendungen entrichteten Umsatzsteuerbeträge entzogen sich im Grunde des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 dem Vorsteuerabzug.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei der Gerichtshof von der Durchführung der vom Beschwerdeführer beantragten mündlichen Verhandlung aus dem im § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen hat.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. März 2004

**Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130151.X00

**Im RIS seit**

12.05.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

**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)