

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/11/20 89/13/0259

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.11.1996

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
20/05 Wohnrecht Mietrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

ABGB §353;  
ABGB §825;  
BAO §119;  
BAO §124;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §28;  
BewG 1955 §51;  
BewG 1955 §53;  
BewG 1955 §55;  
EStG 1972 §16 Abs1 Z8;  
EStG 1972 §16 Abs1 Z9;  
EStG 1972 §16 Abs1;  
EStG 1972 §2 Abs2;  
EStG 1972 §2 Abs3 Z3;  
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;  
EStG 1972 §20 Abs1;  
EStG 1972 §23;  
EStG 1972 §4 Abs1;  
EStG 1972 §4 Abs4;  
EStG 1972 §6 Z1;  
EStG 1972 §7 Abs1;  
GewStG §1;  
VwRallg;  
WEG 1975 §1;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss, Senatspräsident Dr. Pokorný sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Mag. K in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 2. Oktober 1989, Zlen. 6/3-3029/89-05 und 6/3-3028/89-05, betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren (1980 bis 1982) laut den von ihm abgegebenen Steuererklärungen einen Textilbetrieb (Blusenerzeugung und Textilwarenhandel) und eine Werbeagentur. Außerdem erklärte er Einkünfte als Universitätslektor, Wissenschaftler, Publizist sowie aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge dreier abgabenbehördlicher Prüfungen für den genannten Zeitraum traf die Prüferin verschiedene Feststellungen, die unter anderem den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheiden für die Jahre 1980 bis 1982 zugrundegelegt wurden. Diese Bescheide bekämpfte der Beschwerdeführer mit Berufung, über die die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid entschieden hat. In der gegen diese Entscheidung erhobenen Beschwerde werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Beurteilung des Textilbetriebes als Liebhaberei:

Die Betriebsprüferin begründete ihre Beurteilung des Textilbetriebes als Liebhaberei im wesentlichen mit den seit dem Jahr 1972 erwirtschafteten unbestrittenen Betriebsergebnissen, die sich wie folgt darstellen:

"1972 Erlöse 308.525,-- Verlust 9.375,-- = 3 %
1973 Erlöse 303.540,-- Verlust 101.387,-- = 33 %
1974 Erlöse 302.087,-- Verlust 156.015,-- = 52 %
1975 Erlöse 286.971,-- Verlust 242.166,-- = 84 %
1976 Erlöse 245.878,-- Verlust 176.339,-- = 72 %
1977 Erlöse 206.343,-- Verlust 240.279,-- = 116 %
1978 Erlöse 235.690,-- Verlust 162.454,-- = 69 %
1979 Erlöse 295.928,-- Verlust 153.903,-- = 52 %
1980 Erlöse 361.775,-- Verlust 137.874,-- = 38 %
1981 Erlöse 332.827,-- Verlust 636.542,-- = 191 %
1982 Erlöse 355.933,-- Verlust 450.377,-- = 126 %"

Der Beschwerdeführer hielt dem entgegen, daß der Betrieb unmittelbar im Bereich einer U-Bahnbaustelle gelegen sei, was die Geschäftstätigkeit jahrelang stark beeinträchtigt habe.

Dieses Argument hielt die Betriebsprüferin nicht für stichhaltig, weil "gleichartige Betriebe der Umgebung ... im Zeitraum 1972 bis 1979 durchaus Umsatzsteigerungen und positive Betriebsergebnisse" ausgewiesen hätten. Die vom Beschwerdeführer erklärten Einnahmen und Ausgaben stünden in einem so großen Mißverhältnis, daß von einer ertragsorientierten Tätigkeit bzw. von einem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführten Betrieb nicht gesprochen werden könne. Die ausgewiesenen Verluste betrügen teilweise 90 % bis 100 % des Umsatzes. Offenbar seien für die Fortführung des Betriebes außerbetriebliche Gründe maßgebend.

In seiner Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, daß der Textilbetrieb keine Neugründung sei, sondern bereits seit 20 Jahren bis zum Beginn des U-Bahnbaues mit "verhältnismäßig hohen steuerlichen Überschüssen" (von den Eltern des Beschwerdeführers) geführt worden sei. Die Wirtschaftsführung des Betriebes sei durch ihn nicht geändert worden. Eine Beurteilung des Textilbetriebes als Liebhaberei setze laufende Verluste unter "normalen wirtschaftlichen Verhältnissen" voraus. Der U-Bahnbau und die Umgestaltung des Platzes, in dessen Bereich der Betrieb gelegen sei (Schaffung einer Fußgängerzone) habe zur Folge gehabt, daß keine normalen wirtschaftlichen Verhältnisse geherrscht hätten. Dies werde auch durch eine Passantenfrequenzzählung der Handelskammer verdeutlicht. Durch Staub, Lärm und engen Gehbereich sei überdies die Gehgeschwindigkeit erhöht worden, wodurch das Angebot des Betriebes kaum mehr wahrgenommen worden sei. Nach Abschluß der U-Bahnbauarbeiten habe der Beschwerdeführer im Jahr 1981 den Betrieb renoviert (vorübergehende Betriebsschließung). Danach seien die Umsätze steil angestiegen. Die Verluste wiesen sinkende Tendenz auf.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung ging die Prüferin auf dieses Vorbringen des Beschwerdeführers nicht ein; sie wies lediglich darauf hin, daß der Textilbetrieb ein reiner Handels- und kein Erzeugungsbetrieb sei. Es würden weder Schneiderinnen beschäftigt noch seien entsprechende Maschinen vorhanden.

Der Beschwerdeführer widersprach dieser Darstellung. Die von ihm beschäftigte Arbeitnehmerin sei eine ausgelernte Blusennäherin. Im Betriebsvermögen befänden sich auch Nähmaschinen, "die voll im Einsatz" seien.

Die belangte Behörde begründete ihre Auffassung, der Textilbetrieb des Beschwerdeführers stelle Liebhaberei dar, schwerpunktmäßig mit der Umsatz- und Ergebnisentwicklung innerhalb der von ihr als "Beobachtungszeitraum" herangezogenen Jahre 1972 bis 1979. Mit dem vom Beschwerdeführer zu Recht ins Treffen geführten Argument, während dieses Zeitraumes hätten infolge des U-Bahnbaues keine normalen wirtschaftlichen Verhältnisse bestanden und vor diesem Zeitraum seien 20 Jahre lang verhältnismäßig hohe Gewinne erzielt worden, setzt sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht auseinander. Sie meint lediglich, daß auch andere Wirtschaftstreibende durch den U-Bahnbau betroffen gewesen seien, ohne derartige Verluste zu erwirtschaften, räumt aber immerhin ein, daß der U-Bahnbau "die Situation verschärft haben" mag. Ausgehend von der Feststellung, es liege Voluptuar vor, hält es die belangte Behörde nicht für erforderlich, den Ursachen für die negativen Betriebsergebnisse nachzugehen, und bringt diese Ansicht mit folgenden zwei Sätzen zum Ausdruck:

"Wichtig ist dann auch nicht mehr, ob die veralteten Produktionsmittel des Beschwerdeführers ausschlaggebend für das Vorliegen von Voluptuar sind, oder nur mitverursachend bzw. unbeteiligt, und ob nun keine effiziente Blusenproduktion vorliegt, bzw. das vom Beschwerdeführer behauptete Gegenteil. Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der wirtschaftlichen Struktur, das zum Voluptuar führt, überdies die nicht gegebene Notwendigkeit aus dem Blusengeschäft Gewinne erzielen zu müssen, weil der Beschwerdeführer anderweitig hinreichend erwirtschaftet."

Welches von ihr als ausschlaggebend bezeichnete "Gesamtbild der wirtschaftlichen Struktur" von der belangten Behörde festgestellt wurde, bleibt unklar.

Den Hinweis des Beschwerdeführers auf die Betriebsrenovierung im Jahr 1981 scheint die belangte Behörde völlig mißverstanden zu haben, indem sie feststellt, die dadurch verursachten Kosten hätten keinen Verlustrückgang, sondern ein sprunghaftes Ansteigen der Verluste zur Folge gehabt. Gerade diese Verluste wollte der Beschwerdeführer aber deutlich erkennbar mit den durch die Renovierungsarbeiten eingeschränkten Verkaufsmöglichkeiten erklären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, nur in Ausnahmsfällen als Liebhaberei anzusehen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 30. Jänner 1991, 90/13/0058). Die Art, in der der Betrieb geführt wird, muß erkennen lassen, daß das betriebliche Geschehen nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtet ist. Feststellungen in dieser Richtung machen es erforderlich, die Ursachen für das Entstehen der Verluste zu ergründen und sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite zu analysieren. Ohne Kenntnis jener Besonderheiten, die den vermuteten Voluptuarbetrieb von einem nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb unterscheiden, läßt sich bei einem nach dem äußeren Erscheinungsbild typischen Gewerbebetrieb keine verlässliche Aussage über das (ausnahmsweise) Vorliegen von Liebhaberei machen. So kommt insbesondere der Art des Güter- und Leistungsangebotes, den konkreten Marktchancen und den kostenverursachenden Faktoren Bedeutung zu. Ausgehend von der unrichtigen Rechtsansicht, Ausmaß und Dauer der Verluste - noch dazu während einer durch den U-Bahnbau bewirkten starken Beeinträchtigung

der Geschäftstätigkeit - seien allein maßgebend für die rechtliche Beurteilung des Textilbetriebes des Beschwerdeführers als Liebhaberei, hat die belangte Behörde keinerlei Feststellungen in dieser Richtung getroffen. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem Punkt als inhaltlich rechtswidrig.

2) Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Gemäß den Feststellungen der Prüferin wurden die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aus der gewerblichen Tätigkeit als Werbemittler und aus der freiberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers (Schriftsteller, Universitätslektor) im Rahmen des Rechenwerkes für den Textilbetrieb erfaßt und auf sogenannten Verrechnungskonten verbucht. Aus diesen Verrechnungskonten seien dann jeweils zum Jahresende für beide Einkunftsarten (Werbemittler, Schriftstellerei) Einnahmen- Ausgabenrechnungen erstellt worden. Die Aufteilung der einzelnen Posten sei jedoch nach Ansicht der Betriebsprüferin "willkürlich" erfolgt. Mangels Vorliegens von Rechnungen sei eine Trennung der Einkünfte aus der Werbeagentur einerseits und aus der selbständigen Arbeit andererseits nicht möglich gewesen, sodaß sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren gewesen seien.

Im Berufungsverfahren wurde der Beschwerdeführer wiederholt ersucht, eine entsprechende Aufteilung und Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben aus den beiden genannten betrieblichen Einkünften vorzunehmen (Vorhalte vom 12. Juli 1988 und vom 11. Oktober 1988).

Der Beschwerdeführer beantwortete diese Vorhalte damit, daß er allgemein auf seine Aufzeichnungen verwies, mit denen sich die Abgabenbehörde nicht hinreichend auseinandergesetzt habe. Die Betriebsausgaben seien nach dem "Verursachungsprinzip" zugeordnet worden. Getrennte Aufstellungen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (allenfalls gruppenweise zusammengefaßt) wurden hingegen nicht vorgelegt. Lediglich Ablichtungen einzelner Honorarnoten und Überweisungsbelege, die auf Leistungen des Beschwerdeführers als Seminarleiter (ohne Themenangabe), Journalist und Lehrbeauftragter schließen ließen, wurden vorgelegt. Außerdem wurde darauf hingewiesen, daß bei vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfungen das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit anerkannt worden sei; an diesem Sachverhalt habe sich nichts geändert.

Die belangte Behörde teilte daraufhin dem Beschwerdeführer mit, daß mangels anderer Anhaltspunkte beabsichtigt sei, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 30 % des von der Betriebsprüferin als einheitlicher Gewinn aus der Werbeagentur festgestellten Betrages anzusetzen. Es stehe dem Beschwerdeführer aber frei, hiezu innerhalb von 14 Tagen Stellung zu nehmen (Schreiben vom 27. Juli 1989).

Der Beschwerdeführer ließ auch diese Gelegenheit zur Aufgliederung seiner Einkünfte ungenutzt, indem er sich darauf beschränkte, allgemeine Erwägungen zur Schätzungsberichtigung und zu den Kriterien einer ordnungsgemäßen Schätzung anzustellen. Weiters beantragte der Beschwerdeführer, die belangte Behörde möge selbst in seine Rechnungen und Belege Einsicht nehmen.

Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Aufteilung der strittigen Einkünfte, wie dem Beschwerdeführer angekündigt, im Schätzungswege vorgenommen hat. Gemäß § 119 BAO gehört es zu den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen, die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenfestsetzung bekanntzugeben. Bei Einkünften aus einer betrieblichen Tätigkeit ist das Betriebsergebnis mitzuteilen und zwar in einer für die Abgabenbehörde nachprüfbar Weise. Wenn der Abgabepflichtige Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die verschiedene Tätigkeiten betreffen, noch dazu solche, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, in einem einheitlichen Rechenwerk erfaßt, sodaß ihre nachträgliche Aufteilung und Zuordnung Schwierigkeiten bereitet, so verstößt er damit nicht nur gegen die Verpflichtung, für jede einzelne Einkunftsquelle getrennte Aufzeichnungen zu führen, sondern er verletzt auch ganz allgemein seine Offenlegungspflicht, weil diese zum Ziel hat, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt, das sind unter anderem auch die verschiedenen Betriebsergebnisse, zu ermitteln. Mit der Aufforderung, die Abgabenbehörde möge selbst durch entsprechende Einsichtnahme die vom Abgabepflichtigen unterlassene Aufgliederung und Zuordnung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vornehmen, wird der im § 119 BAO verankerten Offenlegungspflicht nicht entsprochen.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Betriebsprüferin hat den

Eindruck gewonnen, daß die den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers zugrundegelegte Aufteilung und Zuordnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auf die Tätigkeit als Werbemittler einerseits und jene als Schriftsteller, Journalist und Lehrbeauftragter andererseits willkürlich erfolgt sei. Sie begründet dies im wesentlichen damit, daß vielfach keine Rechnungen gelegt worden seien, aus denen der Leistungsinhalt erkennbar gewesen sei. Die von den Auftraggebern erteilten Gutschriften beschränkten sich auf die Bezeichnung des Empfängers, des Auftraggebers und des überwiesenen Betrages. Daß derartige Belege keinen Aufschluß darüber geben, welche Leistungen damit honoriert wurden, bedarf keiner weiteren Begründung.

Da der Beschwerdeführer trotz wiederholter diesbezüglicher Aufforderungen die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus seiner Tätigkeit als Werbemittler einerseits und als Schriftsteller, Journalist und Lehrbeauftragter andererseits nicht aufgegliedert und den einzelnen Tätigkeiten zugeordnet hat, war die belangte Behörde berechtigt und verpflichtet, die betreffenden Einkünfte im Schätzungswege zu trennen. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

### 3) Schätzungsmaß:

Der Beschwerdeführer erklärt sich auch durch das Ausmaß der "griffweisen" Schätzung (Zuordnung von 30 % der von der Abgabenbehörde erster Instanz ausschließlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellten Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit) für beschwert. Er führt diesen Beschwerdepunkt in der Folge jedoch nicht aus, sodaß auch der Gerichtshof nicht in die Lage versetzt wird, eine allfällige Rechtswidrigkeit des Schätzungsmaßes, die in einem relevanten Begründungsmangel bestehen könnte, aufzugreifen.

### 4) Nichtanerkennung von Gutschriften als Belege gemäß § 132a BAO:

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Nichtanerkennung von Gutschriften als Belege gemäß § 132a BAO. Er übersieht dabei, daß die belangte Behörde keineswegs - wie der Beschwerdeführer meint - die Auffassung vertreten hat, Gutschriften des Leistungsempfängers könnten die Belegerteilungspflicht gemäß § 132a BAO nicht ersetzen. Vielmehr hat die belangte Behörde ebenso wie die Betriebsprüferin bei den Gutschriften die Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder der Art und des Umfanges der sonstigen Leistung vermißt (vgl. § 132a Abs. 6 Z. 3 BAO). Dadurch bestand keine Möglichkeit, die abgerechneten Leistungen eindeutig einem bestimmten Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers zuzuordnen, was die unter Punkt 2 dargestellte Notwendigkeit einer Schätzung zur Folge hatte (vgl. § 132a Abs. 11 BAO). Auch in diesem Punkt erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet.

### 5) Zuordnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu jenen aus Gewerbebetrieb:

Dieser Beschwerdepunkt entspricht praktisch jenem, der unter Punkt 2) dargestellt wurde. Die Rüge des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe seine schriftstellerische und journalistische Tätigkeit in Zweifel gezogen, ist unbegründet. Im Gegenteil: Die belangte Behörde hat eine derartige Tätigkeit des Beschwerdeführers - entgegen den Feststellungen der Betriebsprüferin, die in den erstinstanzlichen Bescheiden ihren Niederschlag gefunden haben - als erwiesen angenommen. Lediglich das Ausmaß der durch diese Tätigkeit erzielten Einkünfte mußte im Schätzungswege ermittelt werden, weil der Beschwerdeführer, wie bereits unter Punkt 2) dargelegt, eine Aufteilung und Zuordnung der diesbezüglichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben trotz mehrfacher Aufforderung unterließ.

### 6) Beurteilung einer behaupteten Privateinlage im Ausmaß von S 400.000,-- als Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Betriebsprüferin hat einen Scheckeingang in Höhe von S 400.000,-- auf dem Girokonto des Beschwerdeführers, der als Privateinlage gebucht worden war, als steuerpflichtigen Umsatz gewertet. Der Scheck war vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers auf dessen Konto eingezahlt worden. Über diesen Vorgang befragt, gab der steuerliche Vertreter an, es habe sich um einen "rein privaten Vorgang" gehandelt. Der Beschwerdeführer habe ihm keine Leistung erbracht, sodaß es für die Annahme einer Gegenleistung keinerlei Anhaltspunkte gäbe. Da aber eine Aufklärung der näheren Umstände dieses Geldeinganges unterblieb, hielt die Betriebsprüferin und ihr folgend die Abgabenbehörde erster Instanz an ihrer Auffassung fest, es handle sich dabei um einen steuerpflichtigen Umsatz.

Obwohl der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren nochmals den Charakter der Schecküberweisung als Privateinlage betonte, folgte auch die belangte Behörde der Annahme der Betriebsprüferin, es läge ein steuerpflichtiger Umsatz vor. Begründet wurde dies ebenfalls nur mit dem Hinweis auf fehlende "Belege,

Vereinbarungen udgl. mehr hinsichtlich der Geldhingabe". Weiters erblickte die belangte Behörde in dem "Naheverhältnis" des steuerlichen Vertreters zum Beschwerdeführer einen Umstand, bei dem es "besonders klarer Unterlagen bedurfte hätte". Das Naheverhältnis erblickte die belangte Behörde darin, daß der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers diesen und seine Eltern schon viele Jahre lang vertreten hätte.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde hält einer Schlüssigkeitsprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht stand. Der belangten Behörde ist zwar zuzubilligen, daß weder der Beschwerdeführer noch sein steuerlicher Vertreter zur Aufklärung dieser Einlage beigetragen haben. Dabei darf allerdings auch nicht übersehen werden, daß eine Geldeinlage ein Vorgang ist, der in der Regel nur durch die Kontenbewegung und den Buchungsvorgang in Erscheinung tritt. Zweifel darüber, daß der Beschwerdeführer über die eingelegten Geldmittel verfügt hat, wurden von der belangten Behörde nicht geltend gemacht. Lediglich die Frage, ob die Geldmittel aus bereits (in Vorperioden) versteuerten oder aus nicht erklärten aber steuerpflichtigen Einnahmen herrührten, blieb ungeklärt. Dieser Umstand berechtigte die belangte Behörde zu weiteren Erhebungen, etwa in die Richtung, ob der Beschwerdeführer über ein für die Einlage ausreichendes Geldvermögen verfügte. Auch die von der Betriebsprüferin getroffenen Feststellungen, daß verschiedene, dem Betrieb der Werbeagentur zuzurechnende Betriebseinnahme vom Beschwerdeführer nicht erklärt worden waren, (siehe auch unter Punkt 8), hätte als Begründung für die Annahme herangezogen werden können, daß Betriebseinnahmen als Einlagen verbucht wurden. Wenn nämlich konkret festgestellte Betriebseinnahmen nicht als solche ins Rechenwerk aufgenommen werden, dann läßt dies den Schluß zu, daß auch andere Betriebseinnahmen nicht verbucht wurden.

Die belangte Behörde hat weder derartige Feststellungen über die Vermögenssituation des Beschwerdeführers getroffen noch die letztgenannte Begründungsmöglichkeit ins Auge gefaßt. Vielmehr hat sie sich auf Argumente gestützt, die für sich allein nicht geeignet sind, einen vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers auf dessen betriebliches Girokonto eingezahlten und als Einlage verbuchten Betrag als Betriebseinnahme zu erfassen. Weder der Umstand, daß ein Steuerberater jahrelang einen Klienten betreut, noch das Fehlen von Belegen lassen den Schluß zu, daß ein als Privateinlage verbuchter Betrag in Wahrheit einen steuerpflichtigen Umsatz darstellt. Es mag zwar nicht allzu häufig vorkommen, daß eine Privateinlage vom Steuerberater des Einlegenden veranlaßt wird. Der Beschwerdeführer weist aber zutreffend darauf hin, daß Steuerberater auch mit der Verwaltung des Vermögens ihrer Klienten betraut sein können, sodaß eine Verfügung über vorhandene private Geldmittel, so auch zwecks Zuführung zu einem Betriebsvermögen, nicht völlig wirklichkeitsfremd erscheint. Welche "Rückzahlungsmodalitäten" und sonstige "Unterlagen" die belangte Behörde bei einer behaupteten Privateinlage vermißt, bleibt für den Gerichtshof dunkel. Möglicherweise will sie damit die Nichtanerkennung eines Darlehens begründen, dessen Existenz zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens zur Diskussion stand. Da sohin die Beurteilung des als Privateinlage verbuchten Betrages als steuerpflichtiger Umsatz von der belangten Behörde nicht nachvollziehbar begründet wurde, erweist sich der angefochtene Bescheid in diesem Punkt als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

#### 7) Übergangsverlust:

Der Beschwerdeführer, der seinen Gewinn aus der Werbeagentur in den Vorjahren gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermittelt hatte, erstellte für diesen Betrieb zum Stichtag 31. Dezember 1982 eine Bilanz und wies einen sogenannten Übergangsverlust aus, der sich aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart ergab. Die Betriebsprüferin versagte dem Übergangsverlust die Anerkennung mit der Begründung, ein Wechsel der Gewinnermittlungsart sei nur zu Beginn einer Rechenperiode zulässig; während des Jahres 1982 seien für die Werbeagentur jedoch noch keine Bücher ordnungsmäßig geführt worden. Vielmehr sei der Gewinn nach wie vor aus den im Rahmen des Textilbetriebes geführten "Verrechnungskonten" ermittelt worden.

Diesen Feststellungen ist der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht entgegengetreten. Erstmals in der Beschwerde wird vorgebracht, daß für den Betrieb der Werbeagentur bereits ab Beginn des Jahres 1982 laufend alle Betriebsvorfälle im Wege einer ordnungsmäßigen Buchführung erfaßt worden seien. Bei der von der Betriebsprüferin erwähnten Übernahme betrieblicher Daten aus "Verrechnungskonten" handle es sich um Umbuchungen, die im Zuge einer Bilanzerstellung durchaus üblich seien.

Abgesehen davon, daß dieses Vorbringen des Beschwerdeführers gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot des § 41 VwGG verstößt und daher unbedachtlich ist, bleibt der Beschwerdeführer auch jede Erklärung dafür schuldig, warum er trotz mehrmaliger Aufforderung zur Trennung und Zuordnung der verschiedenen

Betriebsvorfälle (siehe unter Punkt 2) nicht auf die angeblich für die Werbeagentur ordnungsgemäß geführten Bücher verwiesen und die erwünschten Aufgliederungen beigebracht hat. Das Beschwerdevorbringen zu diesem Punkt ist somit nicht geeignet eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

#### 8) Reisekosten:

Die Betriebsprüferin versagte einem Teil der geltend gemachten Reisekosten die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben, weil die Kosten trotz schriftlicher Aufforderung nicht belegmäßig nachgewiesen worden waren.

Der Beschwerdeführer brachte in seiner Berufung vor, seine Reiseaufwendungen seien betrieblich veranlaßt gewesen. Eine Überprüfung der Notwendigkeit und der Angemessenheit stehe der Abgabenbehörde nicht zu. "Die Anerkennung der Reisespesen sei deshalb, abgesehen von offenkundigen Rechenfehlern, gesetzwidrig verweigert" worden.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung bezifferte die Betriebsprüferin den "offenkundigen Rechenfehler" mit S 57.400,--. Dies sei ein bedeutender Betrag. Nächtigungskosten seien sowohl belegmäßig als auch (ein zweites Mal) mit den amtlichen Sätzen verrechnet worden. Mit Hinweisen auf weitere gravierende Fehler im Rechenwerk des Beschwerdeführers versuchte die Betriebsprüferin die Seriosität und Verlässlichkeit der Aufzeichnungen des Beschwerdeführers zu erschüttern. Wenn der Beschwerdeführer immer wieder auf die "präzise Dokumentation aller buchhalterisch und bankmäßig gesonderten Geldzuflüsse" verweise, so stehe dies im Widerspruch zu Einnahmen im Jahr 1980 in Höhe von S 102.412,88, die vom Beschwerdeführer unbestritten nicht erklärt worden seien. Ebensowenig seien Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von S 96.250,-- (1980), S 57.750,-- (1981) und S 6.417 (1982) erklärt worden.

Der Beschwerdeführer wandte gegen diese Feststellungen ein, die Doppelverrechnung von Reisekosten habe nicht einen Betrag von S 57.400,-- sondern nur einen solchen von S 52.080,-- betroffen. Die Flugspesen seien im Zusammenhang mit Reisen nach Frankfurt, Mailand, Paris und Zürich angefallen, wo der Beschwerdeführer als Auslandskorrespondent tätig gewesen sei.

Die belangte Behörde setzte den doppelt verrechneten Betrag von S 57.400,-- auf S 52.080,-- herab. Im übrigen versagte sie aber jenen Reiseaufwendungen, die schon die Betriebsprüferin nicht als Betriebsausgaben anerkannt hatte, die steuerliche Absetzbarkeit. Bezuglich der Flugkosten stellte die belangte Behörde überdies fest, daß keine Einnahmen aus der behaupteten Auslandskorrespondententätigkeit erklärt worden seien.

In der Beschwerde wird zwar behauptet, daß die geltend gemachten Reisekosten (mit Ausnahme der irrtümlichen Doppelverrechnung von S 52.080,--) belegmäßig nachgewiesen worden seien und daß aus den räumlichen und zeitlichen Angaben auch der Reisezweck habe erschlossen werden können. Der Gerichtshof teilt aber die Auffassung der belangten Behörde, daß Reisekosten steuerlich nur anzuerkennen sind, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Dies schon im Hinblick darauf, daß gleichartige Aufwendungen häufig auch im Bereich der privaten Lebensführung anfallen, was eine klare Abgrenzung erforderlich macht. Obwohl dem Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ausreichend Gelegenheit geboten wurde, die einzelnen Reisebewegungen und ihre konkrete betriebliche Veranlassung in jedem Einzelfall nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, hat er sich auf allgemeine Ausführungen über die Grundsätze der steuerlichen Absetzbarkeit von Reisekosten beschränkt und der Abgabenbehörde die Berechtigung aberkannt, die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit von Reiseaufwendungen zu überprüfen. Der Beschwerdeführer verkennt dabei offensichtlich, daß die betriebliche Veranlassung einer Reise nur festgestellt werden kann, wenn ihr zeitlicher und räumlicher Zusammenhang mit einer konkreten betrieblichen Tätigkeit erkennbar ist. Derartige Aufklärungen hat der Beschwerdeführer nach der Aktenlage nicht in ausreichendem Maß gegeben. Die Beschwerde erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

#### 9) Diverse Investitionen im Bereich der Werbeagentur:

Die Betriebsprüferin hat bei folgenden Investitionen die Auffassung vertreten, daß diese nicht betrieblich veranlaßt seien:

Teekücheneinrichtung (S 47.653,--),

1 Tisch und 6 Sessel (S 11.117,--), Badezimmereinrichtung (S 26.631,71), Fliesenlegerarbeiten (S 44.365,44),

Maler- und Tapeziererarbeiten (S 9.000,--).

Der Beschwerdeführer brachte dazu in seiner Berufung vor, es handle sich bei den Investitionen im wesentlichen um Aufwendungen zur Sanierung der angemieteten, bereits stark abgenutzten Betriebsräume. Die dazugehörigen Sanitärräume seien in einem desolaten Zustand gewesen. Installationen, schadhafte Wandbelege und Wandverkleidungen sowie der Plastikfußboden hätten erneuert werden müssen. Eine kaputte Teeküchenausstattung sei ersetzt worden. Sämtliche Aufwendungen seien betrieblich veranlaßt gewesen.

Die Betriebsprüferin begründete ihre Auffassung, daß die Investitionen nicht betrieblich veranlaßt seien, in ihrer Stellungnahme zur Berufung ausschließlich damit, daß der Beschwerdeführer in seiner Werbeagentur keine Arbeitnehmer beschäftige. Diesen Umstand bezeichnete der Beschwerdeführer als "völlig belanglos". Ob betriebszugehörige Arbeitnehmer oder Kunden die sanitären Anlagen und die Teeküche benützten, ändere nichts an der betrieblichen Nutzung dieser Räume. Die Behauptung der Betriebsprüferin, ihr sei die Besichtigung der Betriebsräume nicht ermöglicht worden, stellte der Beschwerdeführer in Abrede.

Die belangte Behörde folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüferin, wonach aus dem Fehlen betriebszugehöriger Arbeitnehmer auch auf das Fehlen einer betrieblichen Veranlassung für die strittigen Investitionen zu schließen sei. Das Vorbringen der Betriebsprüferin, ihr sei eine Besichtigung der Betriebsräume nicht ermöglicht worden, wurde insoweit abgeschwächt, als nunmehr bloß festgestellt wurde, daß der Beschwerdeführer kein diesbezügliches "Angebot" gemacht habe. Daß auch die Entfernung des Plastikfußbodens und die Neuherstellung des Fußbodenbelages nicht als betrieblich veranlaßt anerkannt wurde, begründete die belangte Behörde damit, daß vom Beschwerdeführer im selben Jahr auch die Kosten für das Schleifen und Versiegeln eines Parkettbodens als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Was allerdings das eine mit dem anderen zu tun haben solle, blieb unklar.

Die belangte Behörde hat keine Feststellungen in der Richtung getroffen, daß die angemieteten, dem Betrieb der Werbeagentur dienenden Räumlichkeiten (auch) als Wohnräume des Beschwerdeführers Verwendung finden oder in seinem Wohnungsverband gelegen sind. Auch die Verwaltungsakten bieten keinen Hinweis auf einen derartigen Sachverhalt. Liegen aber unbestritten ausschließlich betrieblich genutzte Räumlichkeiten nicht im Wohnungsverband des Abgabepflichtigen, dann ergibt sich regelmäßig nicht die Notwendigkeit, Kosten, die für die Adaptierung (Instandhaltung) und Einrichtung solcher Räume aufgewendet werden, von jenen Kosten abzugrenzen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Auch ausschließlich betrieblich genutzte Räumlichkeiten verfügen häufig über sanitäre Einrichtungen (WC, Waschgelegenheit) sowie über eine kleine Teeküche. Die von der Betriebsprüfung und ihr folgend von der belangten Behörde vertretene Auffassung, derartige Einrichtungen seien nur dann betrieblich bedingt, wenn betriebseigene Arbeitskräfte beschäftigt würden, teilt der Gerichtshof nicht. Auch Kunden, Lieferanten und andere Geschäftspartner können auf die Benützung sanitärer Anlagen in Betriebsräumlichkeiten angewiesen sein. Selbst der Abgabepflichtige, der in der Zeit, während der er seinen beruflichen Obliegenheiten nachkommt, solche Anlagen benutzt, tägt nach Ansicht des Gerichtshofes keine private Nutzungsentsnahme. Es hieße die Notwendigkeit einer Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre überspannen, wollte man jedwede Tätigkeit mit einem Bezug zum menschlichen Körper, z. B. das Reinigen von Körperteilen, ausnahmslos der Privatsphäre zuordnen und solcherart die damit verbundenen Aufwendungen als solche der Lebensführung von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschließen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher in diesem Punkt als inhaltlich rechtswidrig.

10) Anpassung der Investitionsrücklage bei der Werbeagentur:

In seinem Schreiben vom 7. November 1988 ("Ergänzung der Berufungen") hat der Beschwerdeführer den Antrag gestellt, daß "die Investitionsrücklage im höchstmöglichen Ausmaß von 25 % des Gewinnes angepaßt wird".

Die belangte Behörde hat eine derartige Anpassung vorgenommen, allerdings nur im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit; bei den gewerblichen Einkünften aus der Werbeagentur unterblieb eine solche Anpassung.

Der Beschwerdeführer rügt diese im übrigen unbegründet gebliebene Vorgangsweise.

In ihrer Gegenschrift vertritt die belangte Behörde die Auffassung, der Antrag des Beschwerdeführers habe sich eindeutig nur auf seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Sie schließt dies daraus, daß der Beschwerdeführer im Text seines Schreibens vor dem genannten Antrag auf Seite 17 der Stellungnahme der

Betriebsprüferin Bezug nimmt, dort aber jene Steuernummer nicht angesprochen wird, unter der die Werbeagentur geführt wird.

Diese Interpretation vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen.

Das Schreiben vom 7. November 1988 bezieht sich in seiner Gesamtheit ausdrücklich auf alle Berufungen und alle in Betracht kommenden Steuernummern. In dem Schreiben wird auf die ebenfalls alle Bereiche behandelnde Stellungnahme der Betriebsprüferin entgegnet. Demgemäß betreffen zahlreiche in diesem Schreiben enthaltene Passagen eindeutig den Bereich der Werbeagentur. Der Umstand, daß die letzte Bezugnahme auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin (zufällig) nicht die Werbeagentur, sondern einen anderen Streitpunkt betrifft und anschließend - naturgemäß ohne Bezugnahme auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin - in einem deutlich abgesetzten Teil des Schreibens der allgemein gehaltene Antrag auf Anpassung der Investitionsrücklage gestellt wird, läßt den von der belangten Behörde gezogenen Schluß, dieser Antrag habe sich eindeutig nur auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen, nicht zu. Der angefochtene Bescheid ist daher in diesem Punkt mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (Verletzung der Begründungspflicht) belastet.

#### 11) Anerkennung von Zinsen als Betriebsausgaben:

Die Betriebsprüferin hat Kreditzinsen und Spesen im Ausmaß von insgesamt S 59.600,-- die im Rahmen des Textilbetriebes als Betriebsausgaben geltend gemacht worden waren, nicht als solche anerkannt. Begründet hat sie dies damit, daß dem betrieblichen Girokonto am 20. März 1982 ein Darlehen in Höhe von S 1 Mio. zugewiesen worden sei und mittels Schecks am 30. März 1982 S 2.317.787,40 abgehoben und auf das Privatkonto als Entnahme gebucht worden seien. Dadurch sei es auf dem Girokonto zu einem Minusstand von S 1.601.414,60 gekommen. Eine betriebliche Verwendung der abgehobenen Beträge sei nicht nachgewiesen worden. Der Gesamtaufwand an Kreditzinsen und Spesen sei daher anteilig gekürzt worden.

Der Beschwerdeführer verwies in seiner Berufung auf die hg. Rechtsprechung, wonach es dem Abgabepflichtigen freistehet, seinen Betrieb auch mit Fremdmitteln zu finanzieren (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 16. November 1993, 89/14/0158). Die Entnahme von Eigenmitteln und die dadurch erforderliche Fremdmittelzufuhr berechtige nicht zur Kürzung des Fremdmittelaufwandes.

Die belangte Behörde hat es im angefochtenen Bescheid als "müßig" bezeichnet "darüber zu streiten", ob die Kreditzinsen und Spesen anzuerkennen gewesen wären, weil der Textilbetrieb ohnedies Liebhaberei darstelle. Da - wie unter Punkt 1) ausgeführt - noch nicht feststeht, ob die Beurteilung des Textilbetriebes als Liebhaberei von der belangten Behörde im fortzusetzenden Verfahren untermauert werden kann, wird für den Fall, daß dies nicht zutreffen sollte, auch die betriebliche Veranlassung des strittigen Fremdmittelaufwandes zu prüfen sein. Der Gerichtshof sieht sich aber im Hinblick auf das etwas unklare Vorbringen des Beschwerdeführers bereits jetzt veranlaßt darauf hinzuweisen, daß ein Fremdmittelaufwand nur dann als betrieblich veranlaßt anzusehen ist, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen. Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht mehr betrieblich veranlaßt.

#### 12) Erfassung von Wertsicherungsbeträgen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Die Betriebsprüferin hat unter der Bezeichnung "Darlehenszinsen" auf dem Girokonto des Beschwerdeführers eingegangene Zahlungen den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet und zwar mit folgenden Beträgen:

S 96.250,-- im Jahr 1980

S 57.750,-- im Jahr 1981 und

S 6.417,-- im Jahr 1982.

Im Zuge des Berufungsverfahren stellte sich heraus, daß in dem Betrag von S 96.250,-- ein Teilbetrag von S 44.450,-- enthalten war, der dem Beschwerdeführer unter dem Titel "Wertsicherung" zugeflossen war. Da nach der damals geltenden Rechtslage Wertsicherungsbeträge im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht steuerbar waren - eine diesbezügliche Änderung der Rechtslage brachte erst das Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBl. Nr. 563, im § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 mit Wirkung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1981 - stellte die Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme vom 7. November 1988, Seite 71, fest, daß dieser Betrag "steuerfrei" sei.

Dessen ungeachtet und ohne irgendeine Begründung erfaßte die belangte Behörde die von der Betriebsprüferin als

"steuerfrei" bezeichneten Beträge im vollen Ausmaß "(wie bisher)" unter den Einkünften aus Kapitalvermögen. In der Gegenschrift wird zu dieser vom Beschwerdeführer zu Recht gerügten Vorgangsweise nicht Stellung genommen. Da sich diese Vorgangsweise mit Rücksicht auf die eindeutige Berichtigung der ursprünglich angesetzten Einkünfte aus Kapitalvermögen durch die Betriebsprüferin als aktenwidrig erweist, leidet der angefochtene Bescheid auch in diesem Punkt an einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

13) Anteil des Bodenwertes bei im Wohnungseigentum stehenden Liegenschaftsanteilen:

Der Beschwerdeführer hat im Wohnungseigentum stehende Gebäudeteile angeschafft und diese an eine Hotel-GmbH vermietet. Der Absetzung für Abnutzung (AfA) legte der Beschwerdeführer die gesamten Anschaffungskosten zugrunde, somit einschließlich des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreisanteiles.

Die Betriebsprüferin schätzte den auf Grund und Boden entfallenden Anteil der Anschaffungskosten mit 13 % bzw. 16 % des Gesamtkaufpreises und schied den so errechneten Betrag aus der AfA-Bemessungsgrundlage aus.

Im Berufungsverfahren brachte der Beschwerdeführer gegen diese Vorgangsweise nichts Substanzielles vor. Er verwies im Schreiben vom 7. November 1988 lediglich darauf, daß in zwei gleichgelagerten Fällen der von der Betriebsprüferin eingenommene Standpunkt nicht aufrechterhalten worden sei.

In der Beschwerde wird geltend gemacht, daß es die Besonderheit des Wohnungseigentums als Miteigentum mit sich bringe, daß für Grund und Boden kein Wert anzusetzen sei, weil der einzelne Miteigentümer über Grund und Boden nicht verfügen könne.

Der Gerichtshof teilt diese Rechtsansicht nicht. Der Umstand, daß eine Liegenschaft bebaut wird, führt keineswegs dazu, daß der Wert von Grund und Boden im Gebäudewert aufgeht. Weder bei Alleineigentum noch bei Miteigentum noch insbesondere bei Miteigentum in der besonderen Form des Wohnungseigentums führt die Bebauung eines Grundstückes dazu, daß es seinen Wert als Grund und Boden verliert. Die untrennbare Verbindung von Grund und Boden mit dem darauf errichteten Gebäude hat lediglich zur Folge, daß ein allfälliger Verkauf beide Wertkomponenten betrifft. Das Argument des Beschwerdeführers, als Wohnungseigentümer habe er nicht die Möglichkeit, "über die Liegenschaft allein und vor allem gesondert zu verfügen" geht an der Tatsache vorbei, daß der Wert von Grund und Boden einerseits und Gebäudewert andererseits im rechtsgeschäftlichen Verkehr einer bebauten Liegenschaft zwar eine Einheit bilden, die aber dennoch aus beiden genannten Wertkomponenten zusammengesetzt ist. Besonders deutlich wird dies bei den unterschiedlichen Werten gleichartig bebauter Liegenschaften mit unterschiedlicher Lage, bei denen sich die bessere Lage im Wert des Grund und Bodens niederschlägt. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen. Nicht recht verständlich sind die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach ein Alleineigentümer einer bebauten Liegenschaft anders als ein Wohnungseigentümer "freizügig und völlig gesondert von dem darauf errichteten Gebäude über den Grund und Boden verfügen kann". Sollte er damit zum Ausdruck bringen wollen, daß ein Alleineigentümer das Gebäude abbrechen und auf diese Weise Grund und Boden allein veräußern könnte, so muß ihm entgegengehalten werden, daß ein wirtschaftlich sinnvoll gebautes Grundstück - und um ein solches handelt es sich im Beschwerdefall - durch einen Abbruch des Gebäudes eine Werteinbuße erleiden würde und ein Veräußerer stets bestrebt sein wird, bei der Veräußerung einer bebauten Liegenschaft sowohl den Gebäudewert als auch den Wert von Grund und Boden zu lukrieren. Die Überlegungen des Beschwerdeführers, Grund und Boden einer bebauten Liegenschaft hätten nur dann einen Wert, wenn über ihn gesondert vom Gebäude verfügt werden kann, geht an der Realität vorbei. Mit gleicher "Logik" ließe sich die Auffassung vertreten, ein Gebäude habe nur dann einen Wert, wenn über das Gebäude losgelöst von Grund und Boden verfügt werden könnte. Die Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

14) Nutzungsdauer der im Wohnungseigentum stehenden Gebäudeteile:

Wie unter Punkt 13) ausgeführt wurde, sind die strittigen Eigentumswohnungen an eine Hotel-GmbH vermietet. Sie liegen im Gebäudekomplex des Hotels, welches den "Standard eines Vier-Sterne-Luxus-Hotels" hat, werden von der Hotel-GmbH an Gäste weitervermietet und sind entsprechend ausgestattet.

Der Beschwerdeführer setzte die Nutzungsdauer dieser Eigentumswohnungen mit 20 Jahren an, während die Betriebsprüferin und ihr folgend die belangte Behörde die Auffassung vertrat, daß die Nutzungsdauer 50 Jahre betrage. Die belangte Behörde begründet dies im angefochtenen Bescheid lediglich damit, daß nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, "allgemein" von einer Gesamtnutzungsdauer von 100 Jahren ausgegangen werden könne. Durch den Ansatz einer 50-jährigen Nutzungsdauer könne der Beschwerdeführer daher nicht beschwert sein.

In der Beschwerde wird hingegen der Standpunkt vertreten, daß die vermieteten Eigentumswohnungen - wenn auch von dritter Seite - als Hotel genutzt würden, sodaß sich auch die Nutzungsdauer an jener von Hotelgebäuden zu orientieren habe. Diese betrage bei einem Luxushotel, wie dem vorliegenden, im Hinblick auf die rasche wirtschaftliche Abnutzung allgemein 20 Jahre.

Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, daß bei Hotelgebäuden im besonderen Maße der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Abnutzung (Veralterung, Entmodung) neben den der technischen Abnutzung (Substanzverzehr) tritt. Der Grund dafür liegt in der verhältnismäßig raschen Änderung jener Maßstäbe, die international insbesondere bei Hotels der Luxuskategorie als Ausstattungsstandard vorgesehen sind. Dazu kommt, daß Räumlichkeiten, die von kurzfristig wechselnden Personen benutzt werden, regelmäßig auch einer erhöhten technischen Abnutzung unterliegen. Dementsprechend weist der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde darauf hin, daß ihn als Vermieter (an die Hotel-GmbH) "das volle, uneingeschränkte Risiko der technischen und der wirtschaftlichen Abnutzung der Hotelappartements" (Eigentumswohnungen) treffe. Ihn träfen auch die "Instandhaltungs- und Erhaltungskosten" (Seite 57 der Beschwerde). Im Widerspruch zu diesen Feststellungen stehen allerdings die Ausführungen auf Seite 61 der Beschwerde, wo im Zusammenhang mit der Frage, ob die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers mit Rücksicht auf die erwirtschafteten Verluste Liebhaberei darstelle oder ob langfristig Einnahmenüberschüsse erzielbar seien, folgende Passage aus dem Mietvertrag zitiert wird:

"Der Mieter verpflichtet sich, die erforderlichen Schönheitsreparaturen, unter anderem Reparieren und Anstreichen der Wände und Decken, das Streichen der Fenster und Türen usw. in der Wohnung auszuführen, sowie Schlosser, Rolläden, Licht- und Klingelanlagen, ferner sämtliche Installationen und sanitäre Anlagen und elektrotechnischen Einrichtungsgegenstände sowie Heizkörper und Fußböden pfleglich zu behandeln, instandzuhalten bzw. zu ersetzen. Er ist auch verbunden, zerbrochene Glasscheiben unverzüglich auf seine Kosten wieder einzusetzen."

Damit wird deutlich, daß den Beschwerdeführer als Vermieter ein Großteil jener Investitionslasten nicht trifft, der typischerweise mit dem Betrieb eines Hotels verbunden ist. Im übrigen nimmt die Vermietung der Eigentumswohnungen an die Hotel-GmbH den Wohnungen nicht ihre Eignung, auch losgelöst vom Hotelbetrieb - etwa bei dessen Beendigung oder bei Beendigung des Mietverhältnisses - allenfalls durch längerfristige Vermietung genutzt zu werden. Die vom Beschwerdeführer gewünschte Gleichbehandlung seiner Eigentumswohnungen mit Hotelbetriebsgebäuden in bezug auf die Nutzungsdauer scheitert somit daran, daß keine vergleichbaren Nutzungsverhältnisse vorliegen. Da der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren - außer den oben dargelegten Argumenten - nichts vorgebracht hat, was die Annahme einer kürzeren als 50-jährigen Nutzungsdauer rechtfertigen ließe, erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet.

15) Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982:

Die Betriebsprüferin und ihr folgend die Abgabenbehörde erster Instanz sowie die belangte Behörde begründen die Vorläufigkeit (§ 200 BAO) der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1980 bis 1982 damit, daß bei den unter den Punkten 13) und 14) genannten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (noch) nicht feststehe, ob auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse erzielbar seien. Die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte betrugen:

1980 Verlust aus Vermietung und Verpachtung S 58.233,92 (in der Begründung des angefochtenen Bescheides irrtümlich mit S 187.833,92 beziffert) bei Einnahmen von S 129.600,--; 1981 Verlust aus Vermietung und Verpachtung S 160.353,90

bei Einnahmen von S 86.400,-- und

1982 Verluste aus Vermietung und Verpachtung S 788.055,34 bei Einnahmen von S 265.015,22.

Bei einer derartigen Entwicklung der Einkünfte kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Auffassung vertritt, es bestehe eine gemäß § 200 BAO relevante Ungewißheit über den Umfang der Abgabepflicht, weil sich noch nicht mit ausreichender Gewißheit beurteilen lasse, ob bei der verlustbringenden

Vermietung mit einer deutlichen Trendumkehr und letztlich mit der Erzielung von Einnahmenüberschüssen zu rechnen sei. Durch die Erlassung vorläufiger Bescheide wurde der Beschwerdeführer daher ebenfalls in keinem subjektiven öffentlichen Recht verletzt.

#### 16) Mangelhaftes Verfahren:

Der Beschwerdeführer erklärt sich auch allgemein durch das "Unterlassen der Ermittlungstätigkeit in entscheidenden Punkten, das leichtfertige Abgehen vom Inhalt der Akten" und "das Außerachtlassen des konkreten Sachverhaltes" für beschwert.

Dazu ist zu sagen, daß ein subjektives öffentliches Recht auf ein ordnungsgemäßes Verwaltungsverfahren isoliert von seinem Ergebnis nicht besteht. Soweit der belangten Behörde bei der Ermittlung und rechtlichen Würdigung des abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhaltes Verfahrensmängel unterlaufen sind, wurde dies bereits unter den oben dargelegten Beschwerdepunkten behandelt.

Aus den unter den Punkten 1), 6), 9), 10) und 12) aufgezeigten Gründen erweist sich der angefochtene Bescheid jedoch sowohl mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch mit einer solchen wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Da die erstgenannte gegenüber der zweitgenannten Rechtswidrigkeit prävaliert, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 416/1994. Stempelgebührenersatz war nur in jenem Ausmaß zuzusprechen, in dem er durch die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erforderlichen Schriftsätze und Beilagen verursacht war.

#### **Schlagworte**

Verfahrensgrundsätze im Anwendungsbereich des AVG Offizialmaxime Mitwirkungspflicht Manuduktionspflicht  
VwRallg10/1/1

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

ECLI:AT:VWGH:1996:1989130259.X00

#### **Im RIS seit**

14.01.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

01.01.2009

**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)