



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Leopold Lenitz und die weiteren Mitglieder Hofrat Josef Weber, Walter Supper und Dr. Wolfgang Pettighofer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufungen der Bw., Lehrerin, Wien, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftstreuhänder, 1090 Wien, Berggasse 10, vom 16. Juli und 8. August 2001 sowie vom 18. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch OR Dr. Eleonore Ortmayr, vom 6. März 2003 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1994 bis 2000, Einkommensteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 sowie gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 1996 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994, 1995, 1997, 1998, 1999, 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Bescheid vom 27. Juli 2001, mit dem der Einkommensteuerbescheid für 1996 gem. § 293b BAO berichtigt wurde, wird aufgehoben. Statt dessen tritt der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 1997 wieder in den Rechtsbestand.

3. Der Berufung gegen die (gem. § 200 BAO für endgültig erklärten) Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 2000 wird Folge gegeben. Die Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 2000 werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) bezog im Streitzeitraum neben ihrem Gehalt als Lehrerin Einkünfte aus der Beteiligung als Mitunternehmerin an einem Gewerbebetrieb, Einkünfte als Miteigentümerin einer vermieteten Liegenschaft (Villach, Xgasse 23) und aus der Vermietung einer Eigentumswohnung (Villach, Ystraße 11).

Streitpunkte sind die Beurteilung der Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei in den Jahren 1994 bis 2000, die Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für 1996 gem. § 293b BAO, die für 1999 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausbildungskosten für die Tochter zur Fremdsprachenhostess sowie die hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 und der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2000 geltend gemachte Verjährung.

Im Zusammenhang mit der Vermietung der Eigentumswohnung liegen unter den Dauerbelegen ein Mietvertrag vom 22. Dezember 1981 sowie ein Fragebogen (Verf. 14) auf. Daraus geht hervor, dass die Bw. die in ihrem Alleineigentum befindliche Eigentumswohnung ab 1981 vermietete.

Anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für 1994 erkannte das Finanzamt die anteiligen Kosten für ein Arbeitszimmer in Wien im Zusammenhang mit der Vermietung der Eigentumswohnung in Kärnten nicht an. Außerdem erließ es den Einkommensteuerbescheid „in Hinblick auf die seit 1988 andauernde Verlusterzielung aus dieser Vermietung“ als „vorläufig gem. § 200 BAO“. Ebenso ergingen im Zuge der Veranlagungen der folgenden Jahre die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide (1995 – 2000) als gem. § 200 BAO vorläufige Bescheide.

Bei einer Änderung des (vorläufig erlassenen) Einkommensteuerbescheides für 1996 gem. § 295 Abs. 1 BAO auf Grund einer Mitteilung des für die einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) zuständigen Kärntner Finanzamtes aus einer Miteigentümergeinschaft (Hausgemeinschaft) unterlief dem Finanzamt bei der Saldierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung insoweit ein Fehler, als es die Einkünfte aus der Miteigentümergeinschaft mit dem negativen statt mit dem (zutreffenden) positiven Betrag lt. Mitteilung über die Feststellung der anteiligen Einkünfte berücksichtigte. Der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 03.12.1997 erwuchs in Rechtskraft.

Im Jahr 2001 bemerkte das Finanzamt den Irrtum und erließ einen gem. § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für 1996 (Bescheiddatum: 27.07.2001), in dem es die Einkünfte aus der Kärntner Miteigentümergeinschaft mit dem zutreffenden positiven Betrag zum Ansatz brachte.

Die Bw. erhob durch ihren Vertreter (mit Eingabe vom 08.08.2001) Berufung. Sie hielt darin die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 293b BAO für nicht gegeben und forderte eine ergänzende Begründung – auch bezüglich der Ermessensübung.

Mit Schreiben vom 20.08.2001 entsprach das Finanzamt der diesbezüglichen Forderung und übersandte eine Bescheidebegründung, aus der sowohl der Irrtum beim Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie die Berechnung der Einkünfte klar zu ersehen sind.

Die Bw. wandte daraufhin ein, dass ein Berichtigungsgrund im Sinne der Bestimmung des § 293b BAO offensichtlich nicht vorliege, weil sich dieser Tatbestand nur auf die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beziehe. Da jedoch im vorliegenden Fall ein Übertragungsfehler des Finanzamtes vorliege, könne dieser nicht mit Hilfe der Bestimmung des § 293b BAO saniert werden. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben und der Einkommensteuerbescheid vom 03.12.1997 sei wieder in Kraft zu setzen.

Das Finanzamt hob mit Berufungsvorentscheidung vom 06.03.2003 den Berichtigungsbescheid auf und änderte den Einkommensteuerbescheid für 1996 insoweit ab, als es die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur mehr mit den Einkünften aus der Miteigentümergeinschaft (in zutreffender Höhe) ansetzte und die seit 1981 durchgehend negativen Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung nunmehr – unter Annahme von Liebhaberei - unberücksichtigt ließ.

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 1999 beantragte die Bw. die steuerliche Berücksichtigung von Ausbildungskosten in Höhe von öS 120.000,00 für ihre 1979 geborene und damit volljährige Tochter zur Fremdsprachenhostess (B Sprachschulen GmbH, Wien) als außergewöhnliche Belastung. Mit Eingabe vom 03.07.2001 berichtigte die Bw. ihren Antrag auf öS 99.459,00 und legte verschiedene Unterlagen, teils betreffend die Ausbildung, teils über die Bezahlung der Kosten vor. Angeschlossen waren neben dem Abschlussdiplomen auch Diplome über offenbar im Zuge der Ausbildung abgelegte Prüfungen betr.

Fremdsprachenkenntnisse. Aus einer zur Vorlage an das Finanzamt bestimmten Informationsschrift geht Folgendes über die Ausbildung der Tochter hervor:

"Informationen über die Ausbildung zur B -Fremdsprachenhostess

Frau JH hat sich für das Ausbildungsprogramm zur B -Fremdsprachenhostess Jahrgang 1998/1999 an unserer Schule in der Rstraße 27 in 1000 Wien, angemeldet. Diese Ausbildung

beginnt am 5. Oktober 1998 und dauert zehn Monate und schließt mit dem B - Diplom in allen vier Sprachen (Englisch, Französisch, Spanisch und Italienisch) Mitte Juli 1999 ab.

Weiters werden die Teilnehmer dieses Programms auf die Absolvierung des CAMBRIDGE FIRST CERTIFICATE in Englisch und des DIPLOME D'ETUDES EN LANGUE FRANCAISE in Französisch vorbereitet. Die Prüfungen werden von den jeweiligen Instituten, dem Österreichisch-Britischen Institut und dem Französischen Institut, direkt abgenommen. Beide Zertifikate werden in der ganzen Welt anerkannt.

Der B -Fremdsprachenhostessenkurs ist eine Sprachausbildung. Die angebotenen Seminare (Typenberatung, Rhetorik, Bewerbungstraining, EDV-Schulung und Tourismus) und die praktischen Einsätze im Hotel oder bei Kongressen sollen dieses Programm vervollständigen.

Es werden die Kenntnisse in den Sprachen Englisch und Französisch gefestigt und vertieft. In den Sprachen Spanisch und Italienisch haben die Teilnehmer keine Vorkenntnisse und erreichen nach Beendigung des Kurses das Niveau der Umgangssprache.

Die Schüler sind während der Ausbildungsdauer an einen fixen Stundenplan (Montag bis Donnerstag den ganzen Vormittag) und die muttersprachigen Lehrer an einen festgelegten Lehrplan gebunden.

Die Teilnehmer der Ausbildung zur Fremdsprachenhostess sind Menschen, die gerne im Dienstleistungssektor arbeiten möchten wie zum Beispiel am Flughafen und bei Fluggesellschaften, in der Hotellerie oder generell im Fremdenverkehr. Natürlich nehmen viele Absolventen auch Anstellungen im Ausland an. Weiters werden die Abgänger gerne in großen Konzernen oder Banken, die intensive Kontakte zu den verschiedensten Länder der Welt haben, eingestellt um zwischen den Firmen zu vermitteln.

Die B -Sprachschule ist eine Privatschule. Eine vergleichbare Ausbildung in Österreich ist uns nicht bekannt. Die Ausbildung zur Fremdsprachenhostess wird an den B schulen in Österreich in Linz, Graz und Salzburg ebenfalls angeboten."

Das Finanzamt ließ die außergewöhnliche Belastung im Einkommensteuerbescheid für 1999 mit folgender Begründung außer Ansatz:

„Nicht jeder Vorteil, den die Eltern ihren Kindern angedeihen ließen, führe zu zwangsläufigen Kosten für die Eltern. Es sei durchaus üblich, dass die Eltern im Interesse einer möglichst guten und umfassenden Ausbildung ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltspflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen. Unterhaltsleistungen für Kinder seien durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag sowie den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die Kosten der Berufsausbildung der Tochter könnten daher nicht berücksichtigt werden."

Die Bw. wandte in der gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 erhobenen Berufung (vom 17.07.2001) ein, dass bezüglich der Ausbildungskosten für ihre Tochter sehr wohl die Voraussetzungen im Sinne des § 34 EStG vorliegen würden, weshalb der Bescheid rechtswidrig sei. Wie sich aus den dem Finanzamt übermittelten Unterlagen ergebe, gebe es keine gleichwertige Ausbildung an einer Ausbildungsstätte in Österreich, weshalb sie gezwungen gewesen sei, die Ausbildungskosten zu tragen.

Die Bw. bemängelte auch, dass der bekämpfte Bescheid gemäß § 200 BAO als vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl es keinen Grund gebe, eine vorläufige Steuerveranlagung vorzunehmen.

In den im Jahr 2003 gem. § 200 BAO als endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 1994, 1995, 1997, 1998 und 2000 sowie in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 1996 und 1999 wurden die aus der Vermietung der Eigentumswohnung bisher angesetzten (stets negativen) Einkünfte wegen der Annahme von Liebhaberei außer Ansatz gelassen. Ebenso wurden die daraus erzielten Umsätze in den als nunmehr endgültig gem. § 200 BAO erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 1994 bis 2000 außer Ansatz gelassen. Dagegen wurde die auf Grund der vom Finanzamt unterstellten Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG 1988 geschuldete Umsatzsteuer (aus der Vermietung der Eigentumswohnung) in den im Jahr 2003 erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für 1994 bis 2000 vorgeschrieben. (Versehentlich wurde im Umsatzsteuerbescheid für 2000 statt der auf die erklärten Umsätze entfallenden Umsatzsteuer die von der Bw. geltend gemachte Vorsteuer vorgeschrieben.)

Aus der gesondert zugestellten Begründung dieser Bescheide (datiert mit 07.03.2003), die auch für die erlassenen Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1996 und 1999 als Begründung gilt, ist Folgendes zu entnehmen:

"Bei der Eigentumswohnung in Y strasse 11, Villach, wurden seit Beginn der Vermietung im Jahre 1981 laufend Verluste erzielt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen. Unter "Bewirtschaftung" sind vor allem die Vermietung und die Untervermietung zu verstehen. Um eine Betätigung als Einkunftsquelle zu qualifizieren, muss der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden kann, absehbar sein. Der absehbare Zeitraum beträgt 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung. In den zwanzig Jahren seit Beginn der Vermietung (1981 bis 2000) wurde ein solcher Gesamtüberschuss nicht erwirtschaftet. Da mit der Vermietung vor dem 14.11.1997 begonnen wurde, hätte sogar ein zwölfjähriger

Beobachtungszeitraum ausgereicht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Eigentumswohnung in Y strasse 11, Villach, keine Einkunftsquelle darstellt. Die Verluste aus der Vermietung dieser Eigentumswohnung sind daher nicht anzuerkennen.

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht unternehmerisch ist. Gemäß VwGH 24.4.2002, 96/13/0191 hat der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei auch schon im UStG 1972 (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972) Bedeutung. Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden. Die Vorsteuern aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Y strasse 11, Villach, wurden daher nicht anerkannt.

Werden bei einer Tätigkeit, die gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 nichtunternehmerisch ist, Rechnungen mit Steuerausweis (§ 11 UStG 1994) ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung (§ 11 Abs. 14 USt 1994), wobei eine Berichtigung der Rechnung grundsätzlich nicht möglich ist. Wurden jedoch in einem Fall, in dem es zunächst noch ungewiss war, ob eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt, bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 berichtigt werden, wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. Dies trifft in Ihrem Fall zu. Die Berichtigung wirkt grundsätzlich nicht zurück.

Betreffend die Berufung gegen Einkommensteuer 1996 wurde im angefochtenen Bescheid ein Rechenfehler der Behörde berichtigt. Wie dieser zustande kam, wurde Ihnen in der Bescheidebegründung vom 20.08.2001 mitgeteilt. Für die Berichtigung von Rechenfehlern sieht die BAO das Instrument des Bescheides gemäß § 293 BAO vor. Eine Berichtigung von Rechenfehlern durch einen Bescheid gemäß § 293b BAO ist nicht zulässig. Der angefochtene Bescheid wird daher aufgehoben. Gleichzeitig werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 276 BAO mit ATS 111.282 (€ 8.087,18) festgesetzt. Sie beruhen auf der Mitteilung des Finanzamtes Villach zu StNr. 061/0000 (FE und Mitbesitzer). Ein Abzug des Verlustes aus der Eigentumswohnung in der Y strasse 11, Villach, i.H. v. ATS 9.337 konnte nicht erfolgen, da aus o.a. Gründen die Eigentumswohnung keine Einkunftsquelle darstellt und Liebhaberei vorliegt.

Betreffend Ausbildungskosten der Tochter für 1999 wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Ein-

zugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Da in Ihrem Fall die Berufsausbildung am Wohnort erfolgte, konnten die Pauschbeträge des § 34 (8) nicht gewährt werden. Im übrigen sind, wie bereits in der Begründung des Erstbescheides zutreffend angeführt, Unterhaltsleistungen an Kinder durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag abgegolten. Auch in dieser Berufungsvorentscheidung wird, wie in allen anderen Bescheiden, der Verlust aus der Eigentumswohnung in Villach, Y strasse 11, nicht anerkannt. Die Berufungsvorentscheidung ergeht entsprechend dem Berufungsbegehren endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO."

Die Bw. erhob gegen die im Jahr 2003 gem. § 200 BAO als endgültige Bescheide erlassenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide Berufung:

"Umsatzsteuerbescheide

Die angefochtenen Bescheide erscheinen allein schon deswegen rechtswidrig, weil nur eine Vorsteuerrückrechnung stattgefunden hat, nicht jedoch die Zahllast gutgeschrieben wurde, was aus nachstehenden Gründen rechtswidrig ist.

Da ich entgegen der Bescheidbegründung vom 07.03.2003, zugestellt am 10.03.2003, überhaupt keine Rechnungen ausgestellt habe, so entsteht die Folge des § 11 UStG 1994 nicht. Ich habe lediglich von den bei mir eingehenden Beträgen Mehrwertsteuer abgeliefert und Vorsteuer in Abzug gebracht.

Überdies liegt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt keine Liebhaberei vor, wie noch unterhalb bezüglich der Bekämpfung der Einkommensteuerbescheide anzuführen sein wird.

Ausdrücklich wird auch Verjährung eingewandt.

Einkommensteuerbescheide

Bezüglich der Jahre 1996 und 1997 wird vorgebracht, dass bereits endgültige Steuerbescheide vorliegen und daher die angefochtenen Bescheide rechtswidrig sind.

Der Einkommensteuerbescheid 1996 ist am 03.12.1997 ergangen und daher längst rechtskräftig, der Einkommensteuerbescheid 1997 ist am 27.8.1999 ergangen und daher gleichfalls längst rechtskräftig.

Bezüglich beider Bescheide ist auch ausdrücklich Verjährung einzuwenden, weil die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Was die Feststellungen der Abgabebehörde betrifft, es würde Liebhaberei vorliegen, so ist Nachstehendes auszuführen.

Ich habe die Wohnung in Villach zusammen mit meinem gleichfalls in Villach befindlichen Hausanteil von meinem Vater geerbt und war im Zuge der Erbauseinandersetzung zwischen meiner Schwester und mir ein Wertausgleich zwischen den Miteigentumsanteilen und den auch in der Erbmasse befindlichen Eigentumswohnungen notwendig, weil, wie allgemein bekannt ist, Eigentumswohnungen damals nur von Ehegatten gemeinsam besessen werden konnten.

Da jedoch drei Erben vorhanden waren, nämlich meine Mutter, meine Schwester und ich, musste eine Art Wertausgleich gemacht werden, sodass für die Betrachtung des gegenständlichen Falles meine gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung herangezogen werden müssen und ergibt sich bei dieser Betrachtung, dass von dauerhaften Verlusten keine Rede sein kann.

Da sich somit die angefochtenen Bescheide rechtswidrig erweisen, beantrage ich deren Aufhebung sowie die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Steuererklärungen."

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1999 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an den unabhängigen Finanzsenat.:

"Hiermit beantrage ich die Vorlage meiner Berufungen vom 16.7.2001 gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 sowie vom 08.08.2001 gegen den nach gemäß 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 1996 an den Unabhängigen Finanzsenat und gebe nachstehende ergänzende Begründung.

Wie bereits in der Berufung gegen diverse Steuerbescheide der Jahre 1994 - 2000 dargelegt, ist in meinem Fall in Befolgung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beachten, dass meine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich zu sehen sind und daher nicht isoliert das negative Ergebnis der Vermietung der Wohnung Y straße 11 in Villach zu sehen ist, weil ich, wie bereits im angeführten Rechtsmittel dargelegt, im Zuge einer Erbauseinandersetzung Miteigentumsanteile an einer ertragreichen Liegenschaft und eine Eigentumswohnung bekam, was jedoch, wie gleichfalls bereits dargelegt, deswegen notwendig war, weil Eigentumswohnungen im Miteigentum nicht vergeben werden können, wirtschaftlich betrachtet jedoch eine Drittelung des Liegenschaftsbesitzes zwischen meiner Mutter, meiner Schwester und mir durchgeführt wurde.

Bezüglich des Einkommensteuerbescheides 1996 ist ausdrücklich darauf zu verweisen, dass keinerlei Gründe vorliegen, den § 293 BAO anzuwenden, da kein Rechenfehler vorliegt und, wie die Finanzbehörde nunmehr zutreffend festgestellt hat, ohnedies eine Anwendung des § 293b BAO ausgeschlossen ist.

Was den Einkommensteuerbescheid 1999 betrifft, so ist Nachstehendes ergänzend auszuführen.

Wie sich aus den bereits der Finanzbehörde vorgelegten Unterlagen ergibt, hat meine Tochter JH in der B Austria School eine Ausbildung zur Fremdsprachenhostess durchgeführt und ist eine solche Ausbildung nur an dieser Schule möglich, so dass alle Voraussetzungen vorliegen, eine außergewöhnliche Belastung zuzuerkennen.

In rechtswidriger Weise stellt sich die Finanzbehörde auf den Standpunkt, dass es sich hierbei um eine Unterhaltsleistung handelt, was vollkommen aus der Luft gegriffen ist.

Somit beantrage ich die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Steuererklärungen bzw. auf Grund der bereits rechtskräftigen Steuerbescheide."

Unter den Dauerbelegen der Veranlagungsakten befand sich eine Berufungsentscheidung des Berufungssenates VII der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Feber 1987, GZ. 6/3-3539/85. Darin wurde über das Vorliegen von Liebhaberei hinsichtlich der Vermietung der Kärntner Eigentumswohnung betr. die Jahre 1981-1983 wie folgt entschieden:

"Entscheidungsgründe

Bekämpft wird die Einstufung einer der Bw. gehörigen Eigentumswohnung in Villach, Y straße 11 als Liebhaberei und die damit verbundene Nichtanerkennung der aus der Vermietung derselben erklärten Verluste (1981 = öS 61.265,00, 1982 = öS 130.351,00, 1983 = öS 73.685,00).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die in Wien wohnende Bw., welche hauptberuflich in einem Dienstverhältnis als Lehrerin steht, hat laut Kaufvertrag vom 30. März 1981 in Villach, Y straße 11, eine Eigentumswohnung gekauft (Anteil 18.846/1.000.000,00, 111 m²). Der Kaufpreis betrug 1,1 Millionen Schilling, die Finanzierung erfolgte, wie aus dem Schriftverkehr ersichtlich ist, über ein Darlehen der Sparkasse Villach.

Die streitgegenständliche Wohnung wurde ab Mai 1981 gegen eine monatliche Miete von öS 4.400,00 plus Betriebskosten vermietet. Infolge Neuvermietung beträgt die Monatsmiete ab 9. Februar 1985 öS 5.500,00 plus Betriebskosten.

Bei der Einstufung als Liebhaberei vertrat das Finanzamt der Standpunkt, dass zufolge der hohen Zinsenbelastung sowie der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten (AfA) in den Folgejahren aus der Vermietung keine (positiven) Einkünfte zu erwarten seien.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1972 ergeben sich gemäß § 2 Abs. 4 leg.cit. aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Entstehen dabei Verluste, so sind diese gemäß § 2 Abs. 2 leg.cit. mit den übrigen Einkünften auszugleichen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in der Regel nur dann gegeben, wenn das Objekt der Vermietung und Verpachtung so verwendet wird, dass normale wirtschaftliche Verhältnisse vorausgesetzt, auf die Dauer gesehen die Möglichkeit besteht, einen Überschuss von Einnahmen zu erzielen. Fehlt diese Möglichkeit oder ist der Wille, nach wirtschaftlichen Grundsätzen Überschüsse zu erzielen, nicht gegeben, so liegt die Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" nicht vor.

Ein solches Objekt stellt einen steuerlichen unbeachtlichen Voluptuarbesitz dar.

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff der Liebhaberei bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung weit zu fassen. So kann ein Objekt erst dann nicht mehr als Einkunftsquelle qualifiziert werden, wenn es auf die Dauer gesehen keine Möglichkeit bietet, daraus einen Überschuss der Einnahmen zu erzielen.

Für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist ein längerer Zeitraum heranzuziehen. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Jänner 1985, ZI. 84/14/0048 einen Beobachtungszeitraum von acht Jahren als angemessen bezeichnet.

Außerdem ist bei der Beurteilung der Ertragslage auch auf Einnahmenerhöhungen in der Zukunft Bedacht zu nehmen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1971, ZI. 707/70, ua.).

Diese Grundsätze müssen auch auf den gegenständlichen Berufungsfall angewendet werden.

Dabei ergibt sich jedoch Folgendes:

Der steuerliche Vertreter hat im Berufungsverfahren glaubhaft dargelegt, dass durch Abreifung von zwei Bausparverträgen (öS 540.000,00 und öS 528.000,00) bei der Sparkasse Villach Ende 1987 nur mehr rund öS 253.000,00 Schulden bestehen werden. An (niedrigeren) Bausparkassenzinsen werden 1987 nur mehr rd. öS 15.000,00 anfallen. Somit kann für dieses Jahr selbst bei Abzug der AfA bereits mit einem positiven Ertrag von öS 20.000,00 gerechnet werden.

Der Senat kam daher zu dem Schluss, dass die Vermietung der Eigentumswohnung wohl eine Einkunftsquelle darstellt. Wie der steuerliche Vertreter vor dem Senat noch ausgeführt hat (Niederschrift vom 28. Jänner 1987), ist die Eigentumswohnung von Beginn an zur Gänze vermietet und kann aus diesem Grunde nicht als Zweitwohnung oder Sommeraufenthalt verwendet werden. Dies erscheint umso glaubwürdiger, als die Bw. ihren Wohnsitz in Wien hat und hier auch ihren Beruf ausübt.

Im Zuge der Berufungserledigung mussten jedoch folgende, bisher als Werbungskosten abgesetzte Beträge zu den Anschaffungskosten gerechnet werden: Fahrtspesen und Diäten öS 5.751,00 (1981) und Eintragungsgebühr, Gerichts- und Notarkosten öS 10.863,00 (1982) Die berichtigte AfA beträgt demnach öS 20.332,00 (2 v.H. von öS 1,016.614,00 AfA bisher öS 20.000,00). Mit dieser Vorgangsweise hat sich auch der steuerliche Vertreter einverstanden erklärt."

Aus den vorgelegten Veranlagungsakten und Teilablageakten wurden folgende Daten (Mietumsätze, Schuldzinsen und Einkünfte) aus der Vermietung der Eigentumswohnung erhoben:

(Eurobeträge wurden in der Tabelle zur besseren Vergleichbarkeit mit Schillingbeträgen angeführt.)

Jahr	Mieteinnahmen	Umsatz Miete	Schuldzinsen	erkl. Einkünfte
1981	Akten skartiert	Akten skartiert	Akten skartiert	-61.265,00
1982	Akten skartiert	Akten skartiert	Akten skartiert	-130.351,00
1983	62.208,00	57.600,00	84.265,00	-73.685,00
1984	63.360,00	57.600,00	84.222,00	-32.450,00
1985	69.300,00	63.000,00	83.945,00	-56.814,00
1986	71.280,00	64.800,00	50.335,00	-11.580,00
1987	67.350,00	61.227,00	36.050,00	-15.365,00
1988	66.900,00	60.818,00	35.862,00	-2.146,00
1989	66.000,00	60.000,00	34.973,00	-1.643,00
1990	66.000,00	60.000,00	33.649,00	-29.099,00
1991	66.000,00	60.000,00	32.561,00	-22.785,00
1992	66.000,00	60.000,00	30.098,00	-15.400,00
1993	66.600,00	60.545,00	28.837,00	-27.046,00
1994	68.400,00	62.181,00	27.361,00	-22.382,00
1995	68.400,00	62.181,00	25.827,00	-33.408,00
1996	68.400,00	62.181,00	24.266,00	-21.284,00
1997	68.400,00	62.181,00	22.468,00	-32.395,00
1998	68.400,00	62.181,00	20.692,00	-33.172,00
1999	68.400,00	62.181,00	17.144,00	-17.939,00
2000	56.900,00	51.727,00	13.727,00	-22.174,00
2001	53.100,00	48.273,00	11.728,00	-25.563,00
2002	66.000,00	60.000,00	10.386,00	-11.241,00
2003	66.000,00	60.000,00	8.042,00	-26.982,00

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für 1998 erließ das Finanzamt einen Vorhalt, in dem es die Bw. unter anderem ersuchte, im Zusammenhang mit der Vermietung der Eigentumswohnung in Villach eine Prognoserechnung vorzulegen.

An Stelle einer Prognoserechnung wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 05.04.2000 ausgeführt, dass sich in den nächsten 2-3 Jahren ein positives Ergebnis aus der Vermietung der Eigentumswohnung ergeben werde, weil einerseits die Zinsen und Spesen der Bausparkasse infolge Rückzahlung immer geringer und andererseits die Kosten für Steuerberatung sinken würden, zumal aufgrund der verschiedenen Einkunftsarten entsprechende Beratung not-

wendig gewesen sei. Auch werde allenfalls in Zukunft ein Arbeitszimmer nicht mehr notwendig sein und nicht mehr in Abzug gebracht werden, sodass insgesamt nachhaltig mit einem Überschuss von rd. öS 25.000,00 bis 30.000,00 pro Jahr zu rechnen sein werde.

In der am 23. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zur Frage des Vorliegens von Liebhaberei durch den steuerlichen Vertreter im Wesentlichen ausgeführt, es sei der Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zumutbar gewesen, einen Teil, nämlich den Miteigentumsanteil an einer in Villach gelegenen Liegenschaft zu verkaufen, um die Schulden im Zusammenhang mit dem Erwerb der Eigentumswohnung abdecken zu können. Sie wäre gezwungen gewesen, eine seit Jahrzehnten positive Ertragsquelle veräußern zu müssen, was zweifellos bei wirtschaftlicher Betrachtung unvernünftig wäre. Bezüglich der Steuerberatungskosten, welche im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht worden seien, vertrat der steuerliche Vertreter die Ansicht, dass diese Kosten für die Gesamtheit des Steuerfalles angefallen seien. Auch seien die Kosten für das Arbeitszimmer sämtlichen Einkunftsarten zuzurechnen. Die in den Berufungen aufgestellte Behauptung, wonach die Eigentumswohnung und der Miteigentumsanteil an dem Mietwohngrundstück eine wirtschaftliche Einheit darstelle, bekräftigte der Vertreter mit dem Hinweis auf die Einkunftsermittlung bei Gewerbebetrieben, bei der auch die Verluste einzelner Zweigbetriebe ausgeglichen würden. Würde man die Einkünfte daraus nicht als wirtschaftliche Einheit sehen, läge darin ein Verstoß gegen die Bestimmungen der Bundesverfassung vor (Gleichheitsgrundsatz, Unversehrtheit des Eigentums). Zudem sei die Liebhabereiverordnung als Reaktion des Gesetzgebers auf bestimmte Bauherrenmodelle erlassen worden. Ein solches Bauherrenmodell liege konkret aber nicht vor.

Die Vertreterin des Finanzamtes widersprach dem Vorbringen, es liege eine gemeinsame Beurteilungseinheit vor. Weder sei die Anschaffung gleichzeitig, noch sei die Bewirtschaftung gemeinsam erfolgt und auch die Eigentumsverhältnisse seien verschieden.

Der Vertreter machte geltend, die Bw. sei als Vermieterin Unternehmer und es müsse ihr überlassen bleiben, zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung zu entscheiden. Die Finanzierung der Eigentumswohnung durch den Bausparkassenkredit sei zwischenzeitig ausgelaufen. Es sei zu berücksichtigen, dass nach Wegfall des Kredites steuerpflichtige Ergebnisse anfallen würden, wobei diesfalls von der Finanzbehörde nicht behauptet werden könnte, es sei eine Änderung der Bewirtschaftung vorgenommen worden.

Hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung wies der Vertreter darauf hin, dass die Sprachhostessenausbildung im Anschluss an die Matura der Tochter besucht worden sei und eine Berufsausbildung darstelle. Mangels eigenem Einkommen habe sich die Tochter die Ausbildung nicht selbst finanzieren können. Bei Vorliegen von Kosten für aus-

wärtige, unbedingt notwendige Berufsausbildung würden gleichfalls außergewöhnliche Belastungen zuerkannt. Diese Betrachtung möge auch hier herangezogen werden weil ansonsten der Gleichheitsgrundsatz verletzt werde.

Nach dem Schluss des Beweisverfahrens (um 10.55) und anschließender Beratung wurde durch den Vorsitzenden die Berufungsentscheidung (um 11.10) samt den wesentlichen Entscheidungsgründen verkündet.

Am Nachmittag nach der Berufungsverhandlung nahm der Vertreter mit dem Referenten um ca. 14.15 telefonisch Kontakt auf. Er teilt mit, dass wegen der Beurteilung der Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei die im Zug der Einkünfte aus der Wohnung geltend gemachten Steuerberatungskosten nunmehr als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. In der Folge langten sowohl ein Fax als auch eine Mail gleichen Inhaltes ein.

Hinsichtlich der Kosten für das Arbeitszimmer, die im Rahmen Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung geltend gemacht wurden ergibt sich aus den Akten, dass diese bis auf die Jahre 1999 und 2000 stets ausgeschrieben wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zulässigkeit der Berichtigung gem. § 293b BAO betr. Einkommensteuer für 1996

Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Aus den Akten ergibt sich, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 27.08.1997 gem. § 200 BAO vorläufig erlassen wurde.

Der gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 3.12.1997 weist keinen Hinweis auf seine Vorläufigkeit mehr auf. Eine Einsichtnahme in die in den Akten aufliegenden Eingabebögen sowie in die Abgabendatenbank (DB2) ergab, dass der im Zuge der Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO ergangene Einkommensteuerbescheid für 1996 als endgültiger Bescheid – anscheinend versehentlich, da in diesem Zusammenhang keinerlei Begründung erfolgte – erlassen wurde.

Die mit Bescheid vom 27. Juli 2001 erfolgte Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 1996 gem. § 293b BAO erwies sich, wie auch vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung betr. die Einkommensteuerbescheid für die Jahre 1996 und 1999 erkannt wurde, als rechtlich unzulässig, da lt. Aktenlage eben keine Übernahme von Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vorlag. Für eine Berichtigung des unrichtigen Ansatzes der auf die Bw. entfallenden anteiligen Einkünfte aus der Kärntner Hausgemeinschaft bot diese Bestimmung jedenfalls keine Möglichkeit.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Berichtigung gem. § 293b BAO war daher Folge zu geben und der Berichtigungsbescheid aufzuheben, wodurch der Einkommensteuerbescheid in der Fassung nach der Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO wiederum in den Rechtsbestand tritt.

Da die Bw. nur gegen den Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO Berufung erhoben hatte und dieser Berichtigungsbescheid bereits durch das Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 07.03.2003 aufgehoben wurde, trat wie oben dargelegt, der Einkommensteuerbescheid in der Fassung nach der („verunglückten“) Änderung gem.

§ 295 Abs. 1 BAO in den Rechtsbestand. Dieser Bescheid, in dem (negative) Einkünfte aus der später als Liebhaberei beurteilten Eigentumswohnungsvermietung enthalten sind, wurde nicht angefochten und erweist sich daher als rechtskräftig. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 1996 im Zuge der Berufungsvorentscheidung vom 07.03.2003 war daher nicht zulässig.

Auf das Problem der behaupteten Verjährung brauchte aus den dargelegten Gründen nicht mehr eingegangen zu werden.

2. Verjährung

Im Rechtsmittelverfahren wurde das Vorliegen der Verjährung hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1997 und hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 2000 geltend gemacht.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für Einkommen- und Umsatzsteuer jeweils 5 Jahre.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Nach lit d der zitierten Bestimmung beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Gem. § 209 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide gültigen Fassung vor der Novellierung durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl. 2004/180) wird die Verjährung durch jede Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

In der Berufung vom 18.03.2003 wird vorgebracht, es lägen einerseits bereits hinsichtlich Einkommensteuer für 1996 und 1997 endgültige Bescheide vor und sei überdies bereits hinsichtlich beider Bescheide Verjährung eingetreten.

Wie unter Punkt 1. ausgeführt, erübrigt es sich auf Grund der Aufhebung des angefochtenen Bescheides über die Berichtigung gem. § 293b BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1996 über das Vorliegen von Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1996 abzusprechen.

Lt. Aktenlage ergingen sowohl der Einkommensteuer(erst)bescheid für 1997 vom 08.03.1999 sowie sämtliche Umsatzsteuerbescheide (1994 bis 2000) als vorläufige Bescheide. Das Berufungsvorbringen, wonach auch 1997 ein endgültiger Einkommensteuerbescheid vorgelegen sei, erweist sich nach der Aktenlage als unverständlich. Das Gleiche gilt hinsichtlich der behaupteten Verjährung der Umsatzsteuerbescheide.

Im Gegensatz zum "Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO" für 1996 erging der "Änderungsbescheid gem. § 295 Abs. 1 BAO" für 1997 vom 27.08.1999 ausdrücklich als vorläufiger Bescheid. (Durch seine Erlassung wurde die Verjährung gem. § 209 Abs. 1 BAO - in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I 2004/180 - unterbrochen und begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1999 neu zu laufen. Sie endete demzufolge erst Ende 2004.)

Dem erst 2003 für endgültig erklärten Einkommensteuerbescheid für 1997, stand daher im Gegensatz zum Berufungsvorbringen der Eintritt weder der normalen Verjährung noch der absoluten Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO von 15 Jahren (ebenfalls in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I 2004/180) ab Entstehung des Abgabenanspruches, entgegen.

Aus dem oben dargestellten Sachverhalt geht klar hervor, dass bzw. aus welchem Grund die strittigen Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 2000 gem. § 200 BAO vorläufig erlassen wurden; nämlich auf Grund der Vermutung, die Vermietung der Eigentumswohnung könnte nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes als Liebhaberei zu beurteilen sein. Die Bw. ließ die bescheidmäßige Verfügung der Vorläufigkeit in den ursprünglich erlassenen Bescheiden unangefochten.

Nach Ablauf eines im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. v. 3.7.1996, 93/13/0171) angemessenen Kalkulationszeitraumes von 20 Jahren, in dem kein Gesamtüberschuss sondern ausnahmslos Werbungskostenüberschüsse erklärt wurden, erfolgte die Beurteilung als Liebhaberei und wurden im Jahr 2003 demzufolge endgültige Bescheide erlassen.

Zu Recht erblickte das Finanzamt im Wegfall der Ungewissheit hinsichtlich der erst nach einem längeren Zeitraum feststellbaren Ertraglosigkeit bzw. fehlenden Gewinnerzielungsabsicht einen Grund für die Erlassung endgültiger Bescheide.

Wie sich aus der eingangs zitierten Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO klar ergibt, begann die Verjährungsfrist erst mit dem Wegfall der Ungewissheit zu laufen. Dies geschah

aber unter Bedachtnahme auf einen 20 jährigen Beobachtungszeitraum erst bei Vorliegen der steuerlichen Ergebnisse aus der Vermietung der Eigentumswohnung des Jahres 2000 im Jahr 2002 durch die Einreichung von Abgabenerklärungen.

Die so genannte absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO wäre nach der zum Zeitpunkt der jeweiligen Erlassung der endgültigen Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 2000, das ist in allen Fällen das Jahr 2003, gültigen Fassung der BAO (nämlich vor BGBl. 2004/180) erst 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetreten, somit beispielsweise für die am weitesten zurückliegende Umsatzsteuer für 1994 Ende 2009. Sie stand daher der Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht entgegen.

Die Erlassung von gem. § 200 BAO endgültigen Umsatzsteuerbescheiden für 1994 bis 2000 war daher nach Vorliegen eines im Sinne der Judikatur angemessenen Beobachtungszeitraumes von rd. 20 Jahren sehr wohl möglich und rechtlich geboten. Wie eingangs erwähnt, beginnt die Verjährung eines als vorläufig erlassenen Bescheides gem. § 208 Abs. 1 lit d BAO erst mit der Beseitigung der Ungewissheit, im vorliegenden Fall über das Vorliegen einer Einkunftsquelle, zu laufen. Da dem Finanzamt erst nach Einreichung der Erklärungen für 2000 im Jahr 2002 ein der Judikatur des VwGH (93/13/0171 vom 3.7.1996) entsprechender Beobachtungszeitraum vorlag, begann daher die Verjährung daher erst mit Ablauf dieses Jahres zu laufen.

Das Berufungsvorbringen über das Vorliegen von Verjährung erwies sich daher hinsichtlich dieser Abgaben als unbegründet.

3. Liebhaberei hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung

Strittig ist die Annahme von Liebhaberei hinsichtlich der Vermietung einer Eigentumswohnung durch die Bw. in den Jahren 1994 bis 2000.

Es kommt daher zur Beurteilung die Liebhabereiverordnung 1993 (BGBl. 1993/33), kurz: LVO 1993, zur Anwendung.

Die LVO 1993 wurde mittlerweile zweimal novelliert und zwar durch BGBl. II 358/1997 und BGBl. II 15/1999. Mit der ersten Novelle wurden zum einen terminologische Änderungen (z.B. „absehbarer Zeitraum“ statt „Kalkulationszeitraum“) durchgeführt bzw. wurde für **nach dem 14. Nov. 1997** begonnene entgeltliche Überlassungen der jeweils absehbare Zeitraum in § 2 Abs. 3 und 4 festgelegt. Weiters wurde ein mit 31.12.1998 befristetes Antragsrecht auf Anwendung der Verordnung auf vor dem 14. Nov. 1997 begonnene Betätigungen geschaffen. Mit der Novelle BGBl. II 15/1999 wurde (lediglich) die Frist zur Antragstellung bis 31.12.1999 verlängert.

Laut Aktenlage wurde bis zum 31.12.1999 kein Antrag auf Anwendung der LVO 1993 in der für ab dem 14.11.1997 begonnenen Betätigungen gültigen Fassung gestellt. Aus diesem Grund ist die LVO in der Fassung vor den beiden oben angeführten Novellen anzuwenden.

Gem. § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem. § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

3.1. Frage der Beurteilungseinheit

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens (z.B. Vorlageantrag aus 2003) wurde vorgebracht, im Hinblick auf eine Erbsauseinandersetzung im Zuge der Einantwortung in die Verlassenschaft nach dem verstorbenen Vater der Bw. und den Umstand, dass eine Eigentumswohnung nicht auf 3 Personen übertragen werden können, seien nicht die Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung allein zu beurteilen sondern habe eine gemeinsame Liebhabereibeurteilung mit den anteiligen Einkünften aus einer Hausgemeinschaft in Villach, an der neben ihr noch ihre Schwester und Mutter beteiligt sind, zu erfolgen.

Vorerst ist festzuhalten, dass die Eigentumswohnung von der Bw. am 08.04.1981 entgeltlich erworben wurde. Die Anteile an der anderen Liegenschaft wurden gemeinsam mit der Schwester und der Mutter vom verstorbenen Vater im Erbweg erworben (Einantwortung lt. Einantwortungsurkunde vom 06.10.1983.)

Fest steht, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung unter § 1 Abs. 2 LVO 1993 zu subsumieren ist. Ebenso wie bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 hat die Liebhabereibeurteilung auch für Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu erfolgen.

Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht. Dieser Grundsatz gilt insbesondere auch für verschiedene Eigentumswohnungen. Sogar einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind diesbezüglich getrennt zu beurteilen (VwGH v. 20.12.1994, 89/14/0075).

Nach dieser anzuwendenden Betrachtungsweise stellte daher die strittige Eigentumswohnung eine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO 1993 dar.

Eine Zusammenfassung der Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung mit den anteiligen Einkünften aus der Miteigentümergeinschaft wird im Gegensatz zur Auffassung der Bw. in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keineswegs verlangt, sondern vielmehr ausgeschlossen und kam daher nicht in Frage.

3.2 Liebhabereibeurteilung

Strittig ist die Beurteilung einer bereits 1981 begonnenen Vermietung einer Eigentumswohnung in den Jahren 1994 bis 2000. Es ist daher, wie bereits eingangs dargelegt, auf die Bestimmungen der LVO 1993, BGBl. 1993/33, kurz: LVO 1993, in ihrer ursprünglichen Fassung vor den 1997 und 1999 erfolgten Novellen (BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II 15/1999) Bedacht zu nehmen.

Bei einer nach § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1993 erfolgten Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, wie im konkreten Fall von Eigentumswohnungen, ist bei Auftreten von Verlusten grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Gem. § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren (oder absehbaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ausgehend von dem (bereits wiederholt zitierten) Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, der

absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 92/15/0101).

Bereits im Zuge des Berufungsverfahrens betr. die Jahre 1981 bis 1983 war vom steuerlichen Vertreter angekündigt worden, dass Ende 1987 wegen der Tilgung der aushaftenden Schulden durch 1987 abreifende Bausparverträge nur mehr restliche Schulden von rd. öS 253.000,00 aushaften würden. An niedrigeren Bausparzinsen würden 1987 nur mehr öS 15.000,00 anfallen und könne bereits mit einem positiven Ertrag von öS 20.000,00 gerechnet werden.

Wie sich aus der im Sachverhalt angeführten Aufstellung über die steuerlichen Ergebnisse und die Darlehenszinsen klar ergibt, wurden die 1987 abgereiften Guthaben aus den Bausparverträgen **nicht** zur Tilgung des im Zusammenhang mit der Anschaffung der Eigentumswohnung aufgenommenen Darlehens verwendet wurde, weil es bei den Zinsen der Jahre ab 1987 zu keinem durch eine vorzeitige Tilgung verursachten, markanten Abfall kam und weiterhin negative Einkünfte aus der Eigentumswohnungsvermietung erklärt wurden.

Auch in der Vorhaltsbeantwortung im Zuge der Veranlagung für 1998 wurde statt der verlangten Abgabe einer Prognoserechnung eine Reduzierung der mit der Finanzierung der Liegenschaft im Zusammenhang stehenden Schuldzinsen und infolge dessen positive Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung in den Folgejahren angekündigt. Entgegen der Ankündigung wurden jedoch weiterhin Darlehenszinsen geltend gemacht und negative Einkünfte erklärt. (Laut Aktenlage und Auskunft des Finanzamtes wurden von 2001 durchgehend bis zur letzten bisher abgegebenen Einkommensteuererklärung für 2004 stets negative Einkünfte aus der Eigentumswohnungsvermietung erklärt.)

Während die Bw. noch anfangs eine monatliche Miete zuzüglich Betriebskosten von öS 4.400,00 verlangte, vereinbarte sie, wie in der Berufungsentscheidung betr. 1981-1983 dargelegt, ab Februar 1985 eine Miete von öS 5.500,00, was einer jährlichen Miete von öS 66.000,00 und Umsätzen von öS 60.000,00 (zuzüglich 10% USt) entspricht. Im Berufszeitraum betrugen die erklärten Umsätze aus der Eigentumswohnungsvermietung in den Jahren 1994 bis 1999 jeweils rd. öS 62.000,00, im Jahr 2000 sogar nur mehr rd. 52.000,00. (2001 wurden rd. öS 48.000,00, 2002 und 2003 je öS 60.000,00 erklärt.)

Aus der in Sachverhalt dargestellten Tabelle lässt sich mit hinreichender Klarheit erkennen, dass nicht nur im Sinne der vor der Liebhabereiverordnung ergangenen Rechtsprechung eine objektive Ertraglosigkeit der Vermietung vorliegt, sondern vor allem auch, dass sich aus dem

nunmehr gegebenen absehbaren Zeitraum im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 die fehlende Gewinnabsicht klar erkennen lässt.

Angesichts eines durchgehenden Verlustzeitraumes seit dem Erwerb und der im selben Jahr (1981!) erfolgten erstmaligen Vermietung der Eigentumswohnung durch die Bw. bis ins Jahr 2004 erübrigte es sich, die Bw. neuerlich zur Abgabe einer Prognoserechnung aufzufordern, da nunmehr ein im Sinne der Rechtsprechung des VwGH geforderter Kalkulationszeitraum bzw. absehbarer Zeitraum zur Beurteilung vorliegt.

Es konnte daher auf die tatsächlich erklärten Ergebnisse in einem im Sinne der Judikatur des VwGH (vergl. z.B. vom 24.02.2000, 97/15/0166 und die darin in diesem Zusammenhang angeführten Judikate) absehbaren Zeitraum von (mehr als) 20 Jahren für die Liebhaberei-beurteilung zurückgegriffen werden. (Auch die 1997 erfolgte Novelle der LVO verlangt einen absehbaren Zeitraum von 20 Jahren.) Die Ergebnisse lassen keinen Zweifel an der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht bzw. an der fehlenden objektiven Ertragsfähigkeit der Vermietung aufkommen:

Wie sich aus der Darstellung der erklärten Jahresumsätze seit Vermietungsbeginn mit nicht überbietbarer Deutlichkeit ergibt, sind die Umsätze seit der Neuvermietung im Jahr 1985 (!) im Wesentlichen gleich geblieben bzw. zeitweise sogar noch geringfügig gesunken. Die nur geringfügigen Schwankungen aufweisenden Umsätze schließen außerdem das Vorkommen von Unwägbarkeiten im Sinne der Judikatur, die für die Annahme eines Gesamtgewinnes gedanklich auszuklammern wären, aus.

Der Senat geht daher davon aus, dass auf Grund der Inkaufnahme von durchgehenden "Verlusten" (Überschüssen der Werbungskosten über die Einnahmen) während eines Zeitraumes von nunmehr über 20 Jahren sowohl die fehlende Gewinnabsicht der Bw. als auch die objektive Ertragsunfähigkeit klar zu Tage tritt.

Die Gründe für die Inkaufnahme von Verlusten während dieses Zeitraumes legte die Bw. nicht dar; sie dürften, was aus der Begründung zum Vorlageantrag hinsichtlich der Berufung gegen die Bescheide für die Jahre 1981 und 1983 erschlossen werden kann, in einer bloßen sicheren Vermögensanlage gelegen sein (arg.: "...da ich auf Grund meiner Familien- und Vermögenssituation überhaupt nicht angewiesen bin, eine Wohnung in Kärnten zur Verfügung zu haben, da mir reichlich Wohnmöglichkeit bei meiner Verwandtschaft offen steht, sondern war für mich der einzige Beweggrund für die Anschaffung der Wohnung derjenige, dass ich auf Grund meiner persönlichen Bekanntschaft mit Kärntner Immobilienfachleuten (ich stamme aus Kärnten) für den Ankauf einer Wohnung entschieden habe, um eine **Vermögensanlage** zu tätigen, zumal ich ja in geordneten Einkommens- und Vermögensverhältnissen bin.").

Das gegen die Annahme von Liebhaberei gerichtete Berufungsbegehren erwies sich daher als unbegründet.

3.2 Umsatzsteuerliche Auswirkungen

Gem. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Wer gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag.

Auf Grund der unter Punkt 3.1 getroffenen Feststellungen betr. das Vorliegen von Liebhaberei waren auch hinsichtlich Umsatzsteuer die entsprechenden Folgerungen zu treffen.

Insoweit das Finanzamt sowohl die Umsätze als auch die bisher geltend gemachten Vorsteuern außer Ansatz ließ, erwies sich diese Vorgangsweise als zwingende Folge der Liebhabereibeurteilung. Das Finanzamt ging weiters davon aus, dass die Bw. ihren jeweiligen Mietern Rechnungen ausstellte bzw. übergab und schrieb die bisher in den Umsatzsteuerbescheiden ausgewiesenen Umsatzsteuern gem. § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 bescheidmäßig vor.

Die Bw. brachte dagegen vor, (ihren Mietern) keine Rechnungen ausgestellt zu haben. Aus den Akten und insbesondere aus der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2003, in der das Finanzamt die Bw. auf die Rechnungsberichtigungsmöglichkeit hinwies, geht dagegen nicht hervor, ob das Finanzamt die Berufungsbehauptung, es seien keine Rechnungen ausgestellt worden, näher überprüft hat. Im Zuge der Berufungsentscheidung wurde dies von der Vertreterin des Finanzamtes auch bestätigt.

Mangels Feststellungen über die Ausstellung von Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer im Streitzeitraum geht der UFS im Zweifel davon aus, dass die Bw., wie in der Berufung behauptet, keine Rechnungen im Sinne von §11 UStG 1994 ausstellte. Die Verschreibung dieser Umsatzsteuern gem. § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 erweist sich unter diesen Voraussetzungen als unzulässig, weshalb der Berufung insoweit Folge zu geben war.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 2000 waren daher ersatzlos aufzuheben.

4. Kosten einer Sprachhostessausbildung der Tochter als außergewöhnliche Belastung

Gem. § 34 EStG 1988 muss eine bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Ferner darf sie weder unter die Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben fallen.

Nach Abs. 2 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach Abs. 3 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach Abs. 4 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36 EStG) zu berechnenden Selbstbehaltes übersteigt.

Nach Abs. 7 gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. ...

3. ...

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer den Fällen und im Ausmaß der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Nach Abs. 8 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird

durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 öS bzw. 110,00 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Strittig ist die Geltendmachung von ursprünglich geltend gemachten öS 120.000,00, welche nach Vorhalt des Finanzamtes auf öS 99.457,00 ohne nähere Begründung "berichtigt" wurden. Wie im Sachverhalt dargelegt und sich insbesondere aus der Bestätigung der Sprachschule ergibt, handelte es sich um eine 10-monatige, in Wien, somit am Wohnsitz der Bw. und der zu ihrem Haushalt gehörigen Tochter, absolvierte Ausbildung.

Da es sich diesbezüglich um keine "auswärtige Berufsausbildung" im Sinne von § 34 Abs. 8 EStG 1988 handelt, brauchte auf die diesbezüglichen (offenkundig fehlenden) Voraussetzungen nicht näher eingegangen zu werden. Eine analoge Anwendung dieser Bestimmung, die in erster Linie die durch die auswärtige Unterbringung verursachten höheren Kosten der Berufsausbildung abgelten soll, auf die streitgegenständlichen Kosten kam daher nicht in Frage und war nach Überzeugung des Senates auch keineswegs verfassungsrechtlich geboten.

Es liegen daher Ausbildungskosten für ein lt. Aktenlage volljähriges, nicht behindertes Kind vor. Abgesehen vom Hinweis, dass eine vergleichbare Ausbildung in Österreich nicht angeboten würde, machte die Bw. keine Gründe für die Zwangsläufigkeit dieser Kosten geltend.

Dieser Umstand lässt die übernommenen Kosten aber weder als außergewöhnlich noch als zwangsläufig im Sinne von § 34 EStG 1988 erscheinen. Wie bereits vom Finanzamt zutreffend dargestellt wurde, fielen die Kosten für die Bw. ihm Rahmen ihrer Unterhaltsverpflichtung an und sind daher gem. § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 durch die (bzw. ihrem Gatten gewährte) Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a EStG 1988 abgegolten.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z. 4 leg.cit. sind darüber hinaus Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten (also der Tochter) selbst eine außergewöhnlichen Belastung darstellen würden.

Mit der Verfassungsbestimmung der Z. 5 leg.cit. sind auch Unterhaltsleistungen für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Da die Ausbildungskosten auch bei Tragung durch die Tochter bei dieser offenkundig zu keiner außergewöhnlichen Belastung geführt hätten, kam ein Abzug als außergewöhnliche Belastung auch bei der Bw. nicht in Frage.

Das diesbezügliche Berufungsbegehren war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Berufungen waren daher hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 als unbegründet abzuweisen.

5. Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben

Rund 3 Stunden nach Verkündung der Berufungsentscheidung durch den Vorsitzenden des Senates beantragte der Vertreter die Berücksichtigung der bisher als Werbungskosten im Rahmen der Einnahmenüberschussermittlung angesetzten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

Fest steht, dass die Steuerberatungskosten stets als Werbungskosten geltend gemacht wurden und das Finanzamt angesichts der Tatsachen, dass die aktenkundige Tätigkeit des Vertreters im Rahmen der Erklärungserstellung erkennbar größtenteils durch die Einkunfts- und Umsatzsteuerermittlung betr. die Eigentumswohnung verursacht wurde, diesen Ansatz nie in Zweifel zog. (Die Einkunfts- und Umsatzsteuerermittlung betr. die Mitunternehmeranteile erfolgte lt. Aktenlage sowohl hinsichtlich des Mietwohngrundstückes als auch des Gewerbebetriebes stets durch einen anderen Vertreter, nämlich eine Kärntner Steuerberatungsgesellschaft.)

Gem. § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird; dies aber nur wenn diese vor Wirksamkeit der Berufsentscheidung (Zustellung bzw. Verkündung) vorgebracht werden (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; 2.2.2000, 97/13/0187; 29.9.2004, 99/13/0111) (vgl. Ritz BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 280).

Da der Antrag somit erst nach der Verkündung der Berufsentscheidung durch den Vorsitzenden erfolgt ist, war darauf nicht Bedacht zu nehmen.

Wien, am 3. Juli 2006