



GZ. RV/2473-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 14. September 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch Yvonne Taborsky-Nitsch, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch Oberrätin Mag. Christa Dürr, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995, die Nichtveranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie die Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie die Nichtveranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsge-

richtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der hauptberuflich als Angestellter tätige Bw. erklärte in den Jahren 1992 bis 1997 nachstehende Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung einer in ME gelegenen Eigentumswohnung:

Jahr	Werbungskostenüberschuss in ATS
1992	16.643.-
1993	24.773.-
1994	88.488.-
1995	37.797.-
1996	187.061.-
1997	140.459.-

Für den Bereich der Umsatzsteuer wurden seitens des Bw. für das Jahr 1992 und 1993 Vorsteuern in der Höhe von ATS 18.455,39 (1992) bzw. von ATS 11.844,08 (1993) geltend gemacht, während (offensichtlich) ob des Inkrafttretens neuer Bestimmungen betreffend Kleinunternehmer den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 und 1995 auf § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1972 bzw. 1994 beruhende Vorsteuerberichtigungen im Ausmaß von ATS 3.634,40 (1994) bzw. ATS 4.064,90 (1995) entnommen werden konnten.

Der am 16. April 1998 überreichten Einkommensteuererklärung 1996 (der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung lautete auf ATS 187.061.-) wurde ein Schriftstück beigelegt, welches die am 25. September 1996 gegenüber dem Mieter angestregte Räumungsklage wegen Nichtbegleichung der Mietzinse (im Gesamtbetrag von rund ATS 180.000.-) beinhaltete.

Ergänzend wurde seitens des Bw. ausgeführt, dass vorgenannte Klage Beweis für die Nichterzielung positiver Einkünfte biete.

Dessen ungeachtet werde der Bw. danach trachten einen neuen Mieter zu finden und stelle demzufolge den Antrag auf erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 1996.

In einer Beilage zu der am 31. März 1999 gelegten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 gab die steuerliche Vertreterin des Bw. bekannt, dass die Eigentumswohnung in ME am 10. September 1997 um den Betrag von ATS 1.250.000.- veräußert worden sei.

Das Finanzamt folgte zunächst den Angaben des Bw. und legte oben angeführte Werte vorläufig erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 1992 bis 1995, respektive Einkommensteuerbescheiden 1992 bis 1997 zugrunde.

Mit Bescheiden vom 16. Mai 2001 erfolgte die endgültige Veranlagung zur Umsatzsteuer 1992 bis 1995 bzw. zur Einkommensteuer 1992 bis 1997, wobei das Finanzamt die Ansicht vertrat, dass die Vermietung der Wohnung nicht als ertragsteuerlich relevante Betätigung, sondern als Voluptuar zu qualifizieren sei.

Nämliche Schlussfolgerung liege darin begründet, als in den Jahren 1992 bis zum Zeitpunkt der im September 1997 erfolgten Veräußerung des Wohnobjekts ein (bis dato anerkannter) Werbungskostenüberschuss von rund ATS 500.000.- erwirtschaftet worden sei.

Darüber hinaus sei die Inbestandgabe der Wohnung auf den Zeitraum von vier Jahren beschränkt gewesen und gehe das Argument der Nichterwirtschaftung höherer Einnahmen wegen Zahlungsverzuges des Mieters insoweit ins Leere, als auch bei Unterstellung der Lukrierung des vertragsmäßig bedungenen Zinses ein Werbungskostenüberschuss von rund ATS 300.000.- erzielt worden wäre.

Unter Hinweis auf die Widersprüchlichkeit der am 16. April 1998 abgegebenen Erklärung einen neuen Mieter ausfindig machen zu wollen, zu der bereits am 10. September 1997 erfolgten Veräußerung der Immobilie vertrat das Finanzamt abschließend die Ansicht, dass seitens des Bw. niemals die Absicht auf Erzielung eines Gesamtüberschusses bestanden habe.

Mit Schriftsatz vom 20 Juni 2001 wurde gegen die Bescheide betreffend die Nichtveranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993, die Einkommensteuer 1994 bis 1997 sowie die Umsatzsteuer 1992 bis 1995 Berufung erhoben.

Hierbei wurde begründend ausgeführt, dass der Bw. die Wohnung am 17. Juli 1992 um den Kaufpreis von ATS 1.800.000.- angeschafft habe, wobei sich der Eigenkapitalanteil auf ATS 400.000.- belaufen habe und der Rest mittels Kredit (laut beiliegendem Tilgungsplan umfasst dieser eine Laufzeit von 24. Jahren) finanziert worden sei.

Es sei niemals Absicht des Bw. gewesen die Wohnung selbst zu nutzen, sondern habe dieser danach getrachtet das Objekt gewinnbringend zu vermieten.

Die Variante des Abschlusses eines befristeten Mietvertrages sei deshalb gewählt worden, da zu dieser Zeit der Vermietungsmarkt einer Stagnation unterworfen gewesen sei und sich der monatlich erzielbare Mietzins auf höchstens ATS 10.000.- belaufen habe.

Der Mietvertrag habe eine Indexklausel beinhaltet wobei diese erstmals im Oktober 1994 schlagend geworden sei. In Ansehung dieser Tatsache und unter Annahme einer Erhöhung der Mietzinse von 3 % per anno sei der Bw. davon ausgegangen, dass sich die in den ersten sechs bis sieben Jahren erzielten Verluste in Gewinne wandeln würden.

Aus der beiliegenden Prognoserechnung (diese enthält auf der Aufwandseite die Posten Absetzung für Abnutzung sowie Zinsen!) würden unter Annahme eines Beobachtungszeitraumes von 26 Jahren (Liebhaberei VO Punkt 12 zu § 2 Abs. 3) die Überschüsse über die Werbungskosten stetig steigend ausfallen.

Tatsächlich sei es dem Bw. nicht vergönnt gewesen nämliche Prognose zu bestätigen, da der Mieter bereits ab 2. Oktober 1993 in Zahlungsverzug geraten sei.

In der Folge sei es aufgrund von Urgenzen des Bw. zu sporadischen Mietzinszahlungen gekommen und habe sich der Bw. um einen anderen Mieter bemüht wobei sich niemand bereit erklärt habe die damals üblichen Mietzinse von Ats 12.000.- bis 13.000.- bezahlen zu wollen.

Schließlich sei der Bw. im Jahr 1996 gezwungen gewesen gegen den Mieter eine Räumungsklage anzustrengen, welcher seitens des Gerichtes auch Erfolg beschieden gewesen sei.

Ungeachtet dessen sei aus dem Titel "rückständige Mietzinse" vom nunmehr Notstandshilfe beziehenden ehemaligen Mieter kein einziger Schilling exekutierbar gewesen.

Trotz laufender Bemühungen habe der Bw. keinen neuen Mieter finden können und sich deshalb entschlossen die Wohnung zu veräußern. Anzumerken sei, dass der Verkaufsentschluss auch auf dem finanziell bedingten Umstand der beabsichtigten Verheleichung, respektive Hausstandsgründung des Bw. beruht habe.

Die Wohnung sei schließlich um den Betrag von ATS 1.250.000.- (unter dem Einstandspreis verkauft worden) und habe der Bw. im September 1997 geheiratet.

Zusammenfassend habe der Bw. im Jahre 1992 sehr wohl von der Wirtschaftlichkeit der Vermietung ausgehen können und sei die Tätigkeit des guten Geschäftes ohne sein Verschulden vereitelt worden, weswegen in wirtschaftlicher Hinsicht nicht von einer Liebhaberei gesprochen werden könne.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In weiterer Folge wurde das Rechtsmittel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2003 wurde ein auf § 323 Abs. 12 BAO basierender Antrag auf Entscheidung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In einem fernmündlichen Gespräch wurde die steuerliche Vertreterin seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht den Mietvertrag betreffend die Wohnung in ME, den Verkaufsvertrag sowie Unterlagen, welche das im Rechtsmittel ins Treffen geführte Bemühen, einen neuen Mieter zu finden, dokumentiert nachzureichen.

Desweiteren wurde seitens des Rechtsmittelsachbearbeiters auf den Umstand verwiesen, dass die Bestätigung der AC über Personenversicherungsverträge (Krankenversicherungsvertrag) Herrn JW ausweisen, wiewohl die Prämien der Jahre 1992 bis 1997 als Sonderausgaben des Bw. beantragt, respektive seitens der Abgabenbehörde erster Instanz als solche anerkannt worden seien und um entsprechende Aufklärung gebeten.

Abschließend erfolgte der Hinweis, dass die endgültig erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 in betragsmäßiger Hinsicht den erklärungskgemäß erlassenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden vorgenannten Zeitraumes entsprechen.

Mit Schriftsatz vom 11. Juli 2005 wurde einerseits der mit 28. September 1992 datierte Mietvertrag, andererseits ein undatierter und nicht unterfertigter Vertragsentwurf über den Verkauf der Wohnung in ME vorgelegt.

Aus der ebenfalls nachgereichten Bestätigung der AC war zu entnehmen, dass zwischen dem Versicherungsunternehmen sowie Herrn JW ein Krankenversicherungsvertrag abgeschlossen worden sei, wobei der Bw. als versicherte Person ausgewiesen war.

Was nun die Festsetzung der Umsatzsteuer anlange, so habe das Finanzamt für die Jahre 1992 und 1993 die Vorsteuern nachträglich nicht anerkannt, ungeachtet dessen jedoch die seitens der steuerlichen Vertretung in den Jahren 1994 bis 1996 vorgenommenen Vorsteuerberichtigungen (aus Anlass der Neuregelung der Kleinunternehmerbestimmung) mit den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1994 und 1995 bestätigt.

Demzufolge stehe die Klärung der Umsatzsteuerfrage in Abhängigkeit zur Lösung des Hauptberufungspunktes, nämlich dem Vor-, respektive Nichtvorliegen einer Liebhabereibetätigung und werde das Rechtsmittel demzufolge in vollem Umfang aufrechterhalten.

In einem Telefax vom 15. Juli 2005 gab die steuerliche Vertreterin die Aufstellungen der Vorsteuern für die Jahre 1992 und 1993 sowie Berechnungsmodalitäten der in den Jahren 1995 und 1996 vorgenommenen Vorsteuerberichtigungen bekannt. Abschließend wurde ausgeführt, dass die Aufzeichnungen betreffend die Berichtigungen für das Jahr 1994 nicht auffindbar seien.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung legte die steuerliche Vertreterin des Bw. einen ergänzenden Schriftsatz vor, worin unter nochmaliger Bezugnahme auf das bisherige – den Inhalt dieser Berufungsentscheidung bildende - Verwaltungsgeschehen ausgeführt wurde, dass der Bw. laufend bemüht gewesen sei, einen neuen Mieter zu suchen. Ungeachtet der Tatsache, dass der Markt bereits rückläufig gewesen sei, sei der Bw. zusätzlich mit dem Problem konfrontiert gewesen, dass der delogierte Mieter die Wohnung in einem devastierten Zustand zurückgelassen habe. Aufgrund dieses Umstandes hätte der Bw. letztendlich wiederum "viel Geld in die Wohnung stecken" müssen, um marktübliche Mietzinse erzielen zu können.

Es sei wohl richtig, dass im Zeitraum 1992 bis zum Verkauf der Immobilie tatsächlich kein Gesamtüberschuss erzielt worden sei, ungeachtet dessen aber anzumerken, dass - bei ordnungsgemäßen Mietzinszahlungen – ein Überschuss bereits im Jahr 1996 möglich gewesen wäre.

Wie aus der rechnerischen Darstellung der Jahre 1992 bis 1996 ersichtlich, laute das Ergebnis für letztgenanntes Jahr auf einen Überschuss von ATS 1.299,81 (nämlicher Betrag stellt die Differenz zwischen den Mietzinsen einerseits sowie den Kreditzinsen und des Betrages der Absetzung für Abnutzung dar).

Zusammenfassend biete diese Tabelle im Zusammenwirken mit der bereits der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung betreffend die Folgezeiträume, Beweis dafür, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes möglich gewesen wäre, mit der Folge, dass die Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1992 bis 1997 Berücksichtigung zu finden haben.

Der Bw. betonte, dass seine Absicht von vorneherein darin bestanden habe, die Wohnung gewinnbringend zu vermieten, wobei dieser Umstand bereits insoweit dokumentiert gewesen sei, als der Bw. für den Ankauf der Wohnung neben der Verwendung seiner Ersparnisse auch einen Kredit aufgenommen habe.

Auf Grund der Mietausfälle seien bereits vor Einbringung der Räumungsklage innerhalb des Freundes- und Bekanntenkreises Versuche unternommen worden, einen Nachmieter zu finden.

Erst ab Sommer 1996 sei es zu weiteren Anstrengungen hinsichtlich der Mietersuche gekommen und sei letztendlich ein Inserat aufgegeben worden, wobei es dem Bw. nicht möglich sei, diesbezügliche Unterlagen vorzulegen.

Nachdem der Mietersuche für die äußerst desolate Wohnung kein Erfolg beschieden gewesen sei, sei diese durch Einschaltung eines Maklers zum Verkauf angeboten worden.

Nach Feststellung, dass über die in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen ausgewiesenen Aufwandspositionen hinausgehende Ausgaben, wie für Wohnungsversicherung oder angefallene Instandhaltung nicht geltend gemacht worden seien, verwies die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz auf den Umstand, dass im Falle der Erwirtschaftung von Verlusten innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen sei.

Außerdem werde im Vorlageantrag zum Ausdruck gebracht, dass der Verkauf der Wohnung anlässlich der Eheschließung bzw. der beabsichtigten Hausstandsgründung erfolgt sei.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. replizierte, dass es nach der Liebhabereiverordnung der Einstufung als Einkunftsquelle nicht abträglich sei, wenn Verluste auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten des Mieters anfallen.

Der im Jahr 1997 erfolgte Verkauf der Wohnung habe der Schadensminimierung gedient und sei im Zusammenhang mit der bevorstehenden Verehelichung bzw. des dafür erforderlichen Geldbedarfs gestanden.

Hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben für die Krankenversicherung wurde vom Bw. erläutert, dass es sich beim Versicherungsnehmer um seinen Vater handle, die Prämien jedoch der Bw als versicherte Person bezahle.

Der Senat hat erwogen:

Einleitend sei angemerkt, dass die Beurteilung, ob die Vermietungstätigkeit des Bw. als Einkunftsquelle, respektive ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist für das Jahr 1992 anhand der Rechtsvorschriften der LVO 1990, BGBl. Nr. 322/1990 sowie für die Jahre 1993 bis 1997 nach jenen der LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993 zu erfolgen hatte.

Nach § 1 Abs. 2 vorgenannter Verordnungen ist Liebhaberei unter anderem bei einer Betätigung (zu vermuten) anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Eigentumswohnung unter den Wirtschaftgutbegriff im Sinne vorgenannter Verordnungsstelle zu subsumieren, wobei der

Verordnungsgeber selbst nicht auf die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses des sich Betätigenden abstellt. Mit anderen Worten ausgedrückt, bildet es folglich kein Hindernis für die Einstufung als Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, dass der Bw. die Wohnung nicht selbst bewohnt hat bzw. niemals vorgehabt hat diese zu bewohnen (VwGH vom 30. 1. 2003, 99/15/0040 unter Verweis auf VwGH v. 5. 5. 1992, 92/14/0027).

In den Erkenntnissen vom 23.3. 2000, 97/15/0009 und vom 24. 2. 2000, 97/15/0166 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. ein Gesamteinahmenüberschuss erzielt wird. Nämlicher Zeitraum, welcher gleichsam als Faustregel sowohl im zeitlichen Anwendungsbereich der LVO 1990, BGBl. Nr. 322/1990 als auch jenem der LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993 Gültigkeit besitzt, kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Ist hingegen seitens des Steuerpflichtigen die Vermietung auf einen begrenzten Zeitraum intendiert, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielt werden.

In den Erkenntnissen vom 24.6. 1999, 97/15/0082 bzw. vom 23.3. 2000, 97/15/0009 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass es grundsätzlich der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen muss, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnis übertragen wird.

Diesfalls ist es – da die Abgabenbehörde im Regelfall keine Kenntnis davon haben kann, ob die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses geplant war, oder nicht von vorneherein die Betätigung auf einen begrenzten Zeitraum intendiert war, - im Falle der vorzeitigen Einstellung der Betätigung am Steuerpflichtigen gelegen, den Nachweis dafür zu führen, dass die Vermietung nicht auf einen begrenzten Zeitraum geplant worden ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Würde eine solche Betätigung jedoch aus anderen Gründen (privaten Motive oder gewöhnlichen Risiken) vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.

Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeuten vorstehende Ausführungen, dass ausgehend von dem der Anschaffung der Eigentumswohnung zugrunde liegenden Fremdfinanzierungsanteil in der Höhe von ATS 1.400.000.- (nahezu 78 % der gesamten Anschaffungskosten) und

der damit verbundene Zinsbelastung der Betätigung bereits die objektive Ertragsfähigkeit abzusprechen ist.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Falle einer fast 80 %- igen Fremdfinanzierung ein Gesamtüberschuss innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes im Regelfall nicht erzielt werden kann.

Gerät- wie im vorliegenden Fall- zudem der Mieter bereits im zweiten Jahr der Vermietung in Zahlungsverzug und werden bloß sporadische Mietzinszahlungen entrichtet, dann ist ein solcher Überschuss noch weniger zu erwarten.

Was die beigelegte Prognoserechnung (nach dieser würde sich im 15. Jahr ab Beginn der Vermietung ein Gesamtüberschuss ergeben) des Bw. anlangt, so ist diese nach Rechts- ansicht des Berufungssenates obiger Schlussfolgerung keineswegs abträglich, als in dieser - wie bereits in der Sachverhaltsschilderung ausgeführt - lediglich die Aufwandspositionen Zinsen und Absetzung für Abnutzung ausgewiesen wurden, ohne dem Umstand etwaiger Mietzinsausfälle infolge von Leerstehungen und bezogen auf den prognostizierten Zeitraum naturgemäß anfallender sonstiger Wohnungsinvestitionen (wie Reparaturen, Aufwendungen für Instandhaltungen etc.) Rechnung zu tragen.

Das Fehlen einer Position Instandsetzungsaufwand bzw. Instandhaltungsaufwand in den Zeiträumen nach dem Verkauf bot – angesichts der Ausführungen des Bw., wonach sich die Wohnung nach der Zwangsräumung in einem desolaten Zustand befunden habe - nunmehr umsomehr Grundlage für deren Unvollständigkeit, bzw. Unschlüssigkeit der prognostizierten Ergebnisse.

Nämliche Betrachtung war auch bei der, der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten rechnerischen Darstellung der- unter Voraussetzung vollständiger Entrichtung der Mietzinse – zu erzielenden Einkünfte geboten, als diese aufwandsseitig lediglich Zinsen sowie Absetzung für Abnutzung beinhaltete.

Ungeachtet dessen, dass die vom Bw. gelegte Prognoserechnung als unvollständig und sohin als nicht tragfähiges Element des Nachweises des Erwirtschaftens eines Gesamtüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren zu erachten ist, erfüllt die Betätigung des Bw. insoweit bereits den Tatbestand der Liebhaberei, als ob der Veräußerung der Wohnung im September 1997 vom Vorliegen eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraum (1992-1997) auszugehen war, innerhalb dessen ein Werbungskostenüberschuss von rund ATS 500.000.- erwirtschaftet worden ist.

Zu dieser Schlussfolgerung gelangte der Senat, als entgegen der Aussage des an oberer Stelle zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, dem Bw. der Beweis, dass die Betätigung nicht von vorneherein auf einen bestimmten Zeitraum geplant, respektive diese ob des Eintrittes konkreter Unwägbarkeiten eingestellt worden ist, nicht gelungen ist.

Einerseits hat der Bw. mehrmals geäußert, sich auf die Suche nach einem neuen Mieter begeben zu haben (wobei sich diese zunächst ausschließlich auf den Freundes- und Bekanntenkreis und in der Folge auf die Aufgabe eines einzigen Inserates beschränkt hat), ohne die von der Rechtsmittelbehörde angeforderten Unterlagen (Nachweis der Aufgabe des Inserates) tatsächlich vorgelegt zu haben, andererseits ist im Rechtsmittel selbst seitens der steuerlichen Vertretung eingeräumt worden, dass der Entschluss, die Wohnung zu veräußern, auf der Tatsache der Gründung eines Hausstandes verbunden mit der Notwendigkeit der Aufbringung finanzieller Mittel gefußt hat.

Der Vollständigkeit halber sei ausgeführt, dass in der mündlichen Berufungsverhandlung seitens der steuerlichen Vertreterin der Zusammenhang des Verkaufes der Immobilie mit der beabsichtigten Verehelichung, respektive Hausstandsgründung wiederum bekräftigt wurde.

Was das Argument des Geldbedarfs auf Grund der beabsichtigten Verehelichung anlangt (diese erfolgte aktenkundig 3 Tage nach dem Verkauf der Wohnung), ist dieses unzweifelhaft in der Privatsphäre des Bw. angesiedelt und demzufolge nicht als konkrete, die Einstellung der Betätigung bedingende Unwägbarkeit zu erachten.

Ausgehend von obigen Ausführungen gelangte der Berufungssenat zur Überzeugung, dass der von der Abgabenbehörde erster Instanz abgegebenen Qualifikation die Betätigung des Bw. als unbeachtliche Liebhaberei einzustufen Berechtigung zukam, weswegen die gegen die Nichtveranlagungsbescheide zur Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 eingebrachte Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Darüber hinaus war im Zuge der Rechtsmittelerledigung die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 insoweit zu Ungunsten des Bw. abzuändern, als die bis dato als Sonderausgaben anerkannten Prämien für die Krankenversicherung bei der AC außer Betracht zu bleiben hatten.

Wie schon aus der Sachverhaltsschilderung ersichtlich wurden die Bestätigungen obgenannten Versicherungsunternehmens für die Person des Versicherungsnehmers Herrn JW ausgestellt, als begünstigte (versicherte) Person jedoch der Bw. ausgewiesen.

Was nun die Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien anlangt ist - abgesehen vom im vorliegenden Fall nicht Anwendung zu findenden § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (Prämienzahlungen

innerhalb des begünstigten Familienkreis, welcher den nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Gatten sowie Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 umfasst) - nur der Versicherungsnehmer zum Abzug derselben- das heißt Herr JW - berechtigt (auf die Ausführungen in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, TZ 73 zu § 18 bzw. auf das Erkenntnis des VwGH v. 8.11. 1988, 87/14/0188 wird verwiesen).

In diesem Zusammenhang ist es für die Abzugsberechtigung des Herrn JW völlig unerheblich, dass der Bw. als versicherte Person ausgewiesen ist.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass selbst im Fall - so die Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung - des Ersatzes der Prämien durch die begünstigte Person (Bw.) diese nicht in den Genuss der Abzugsberechtigung gelangt (VwGH v. 8. 11 1988, 87/14/0188).

In Ansehung vorstehender Ausführungen war seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz dem Umstand der Nichtabzugsfähigkeit der Versicherungsprämien im Zuge der Festsetzung der Einkommensteuer 1994 bis 1997 Rechnung zu tragen.

Nach der Bestimmung des auf die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 anzuwendenden § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 bzw. UStG 1994 (betreffend das Jahr 1995) gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Die Subsumtion einer Tätigkeit unter vorgenannte Gesetzesbestimmung hat zur Folge, dass die Umsätze aus nämlicher Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegen, korrespondierend damit aber auch die mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht abzugsfähig sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besitzt der im Ertragsteuerecht entwickelte Begriff der Liebhaberei auch im Umsatzsteuerrecht Gültigkeit (VwGH v. 20. 5. 1987, 86/13/0088).

In Ansehung obiger Ausführungen, respektive der ertragsteuerlichen Erwägungen gelangte der Senat zur Überzeugung, dass die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 völlig rechtens ergangen sind, weswegen die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Eine andere Sichtweise war jedoch für die bekämpften Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 geboten.

Ausgehend von der Tatsache, dass in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1992 und 1993 sämtliche Umsätze und Vorsteuern nämlicher Zeiträume seitens des Finanzamtes

"rückverrechnet" worden sind, verbleibt für die vom Bw. für die Jahre 1994 und 1995 erklärten Berichtigungen der Vorsteuern kein Anwendungsbereich, widrigenfalls es zu einer doppelten Nacherfassung derselben käme.

Insoweit waren – in Ansehung der Gesamtbeurteilung des Rechtsmittels, respektive der steuerlichen Konsequenzen – die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 14. September 2005