

GZ. RV/3408-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat am 27. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999 und Einkommensteuer 1996, 1997, 1998 und 1999 vom 15.Okt. 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Verfassungsgerichtshof 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 Bw. ist Rechtsanwalt . In den Jahren 1996, 1997, 1998 und 1999 erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt, Einkünfte aus

Gewerbebetrieb als Lizenzhändler der Kunst AG und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Eigentümer Sch.Str. 21 und als Miteigentümer H.gasse 2.

Ermittlung der Einkünfte als Lizenzhändler:

Einnahmen 1996		54.000,00
Ausgaben		
Wareneinkauf	-269.163,64	
Lizenzgebühren	-53.832,73	-322.996,37
Ausgabenüberschuss		-268.996,37

Einnahmen 1997		0,00
Ausgaben		
Vernissage	20.858,53	
GSVG-Pflichtbeiträge	36.237,56	
Beiträge Wirtschaftskammer	4.650,00	
Steuerberatung	27.551,25	
Wareneinkauf	45.454,55	134.751,89
Ausgabenüberschuss		-134,751,89

Einnahmen 1998		0,00
Ausgaben		
GSVG-Pflichtbeiträge	30.413,23	
Beiträge Wirtschaftskammer	1.150,00	
Wareneinkauf	69.120,00	100.683,23
Ausgabenüberschuss		-100.683,23

Einnahmen 1999		90.455,00
Ausgaben		
GSVG-Pflichtbeiträge	44.833,15	
Beiträge Wirtschaftskammer	1.125,00	
Eintragung Auktionskatalog	3.728,00	49.686,15

Einnahmenüberschuss		40.768,85
---------------------	--	-----------

Ermittlung Übergangsgewinn		
Betriebsaufgabe per 31.12.1999		
Forderung brutto		275.000,00
noch nicht geschuldete USt		25.000,00
Rückstellung Beratungskosten		8.000,-
Übergangsgewinn		242.000,00

Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Haus Sch.Str., welches im Alleineigentum des Bw. stand, wurde von den Werbungskosten für die Wohnung Top 27 kein Anteil für Privatnutzung ausgeschieden.

Für die Jahre 1996, 1997 und 1998 erfolgte die Veranlagung erklärungsgemäß.

April bis Oktober 2001 wurde für die Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Festgestellt wurde folgendes:

"Bilderhandel"

Der Bw. hat am 25.9.1996 mit der Kunst AG eine Vereinbarung über die Tätigkeit als Lizenzhändler abgeschlossen und mit gleichem Datum eine "Erstausstattung" des Warenlagers – 3 Ölgemälde – erworben. Weiters hat der Bw. Kontakt mit Prof. Ernst Degasperi aufgenommen.

Vom 5. bis 6.12.1996 hat im Hotel R. eine Vernissage (Verkaufsausstellung) mit diesen Kunstwerken und weiteren Leihgaben der Kunst AG (3 Ölgemälde) und Prof. Degasperi (10 Radierungen, ER 3.2.1997) stattgefunden.

Zur Vernissage wurden persönlich geschriebene Einladungsbriefe an Bekannte aus dem beruflichen und privaten Kreis sowie an Leute aus der Umgebung versendet. Bei dieser Ausstellung wurde kein Bild veräußert.

In weiterer Folge wurden die Kunstwerke in den Büroräumlichkeiten (Gänge, Sekretariat und Büro vom Bw.) der Rechtsanwaltskanzlei ausgestellt.

Als Folge der Vernissage wurde noch im Jahr 1996 1 Ölgemälde mit geringem Rohaufschlag und im Jahr 1999 die 10 Radierungen von Prof. Degasperi um den Einkaufspreis veräußert. 1998 wurden noch 5 Gemälde von der Kunst AG erworben und im Jahre 1999 unter dem Einkaufspreis verkauft.

Das in der Erstausstattung enthaltene Gemälde von H.Smalix wurde im Jahr 1999 veräußert, das Gemälde von W. Kogler konnte bis dato nicht verkauft werden.

Definition Gewerbebetrieb (§ §23 EStG und VwGH-Erkenntnis vom 29.7.1997, 96/14/0115):

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist nur dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenes Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktanteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

Von der BP wurde daher der vorliegende Sachverhalt auf die für einen Gewerbebetrieb erforderlichen Voraussetzungen überprüft und festgestellt, dass nicht alle Kriterien für eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen und daher der "Kunsthandel" als "private Vermögensverwaltung" steuerlich einzustufen ist.

Der Bw. hat wohl einen Versuch gestartet, die Gemälde und Radierungen einem eingeschränkten Personenkreis zum Verkauf in einer Verkaufsausstellung anzubieten, aber keine weiteren Schritte in diese Richtung unternommen. Die Ausstellung der Bilder in den Kanzleiräumlichkeiten der Rechtsanwaltskanzlei und nicht in einem dazu geeigneten Verkaufslokal, das den potentiellen Käufern zugänglich ist, kann nicht als "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" angesehen werden. Selbst die Bekanntmachung der Vernissage hat nicht die Allgemeinheit betroffen, da nur persönlich ausgewählte Personen informiert und eingeladen wurden.

Ankündigungen in Form von Plakaten oder verteilten Prospekten wurden nicht vorgenommen. Auch die Anzahl der jährlichen An- und Verkäufe liegt weit unter dem üblichen Durchschnitt eines Kunsthändlers insgesamt wurden in 4 Jahren 8 Gemälde (3 Gemälde, 5 Zeichnungen) und 10 Radierungen (Degasperi) ein- und 7 Gemälde und 10 Radierungen verkauft).

Dieses Tätigwerden entspricht nach Art und Umfang nicht jenem Ausmaß, das üblicherweise für eine gewerbliche Tätigkeit erforderlich ist und ist deshalb als private Vermögensverwaltung einzustufen.

Als weitere Indizien für das Vorliegen einer privaten Vermögensverwaltung sind anzuführen, dass der Bw. den Ein- und Verkauf der Gemälde und Radierungen lediglich als Nebentätigkeit zu seinem Hauptberuf als Rechtsanwalt vorgenommen und alle Aufwendungen ausschließlich mit Eigenmittel finanziert hat.

Als steuerliche Konsequenz aus der Nichtanerkennung der gewerblichen Tätigkeit werden von der BP die im Zusammenhang mit dem Kunsthandel erklärten und veranlagten Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1996 bis 1999 mit Null angesetzt.

Zu der privaten Nutzung der Wohnung Top Nr. 27 der Sch. Straße wird ausgeführt:

Die Wohnung wurde bis zum Ableben von der Erblasserin – Großmutter des Bw. - bewohnt und stand ab diesem Zeitpunkt dem Bw. als Erben zur Verfügung.

In den Betriebkostenabrechnungen wurden Top Nr. 27 als Leerstehung behandelt. Die Betriebskosten wurden in der Überschussrechnung zu 100 % als Aufwand erfasst. Weiters wurde im Zuge von diversen Renovierungsarbeiten auch die Top Nr. 27 saniert und teilweise neu eingerichtet.

Im Falle der privaten Nutzung einer Liegenschaft durch einen Alleineigentümer können jedoch nur jene Werbungskosten Berücksichtigung finden, die nicht die privat genutzten Teile des Hauses betreffen. Dementsprechend ist auch keine (fiktive) Miete für die Wohnung anzusetzen. (VwGH 27.4.83, 81/13/0118)

Da die Wohnung im Prüfungszeitraum (1996 bis 1999) keiner Vermietung zugeführt wurde und erst nach dem Eigentumsübergang das gesamte Objekt an die "K.-Privatstiftung (Eintragung des Eigentumsrechtes 29.9.2000) erstmalig im Dezember 2000 Klienten des Bw. aus Uruguay für 20 Nächte um S 30.000,- (Rechnung vom 5.1.2001) und im Jahr 2001 lediglich an den Freund und Geschäftspartner aus London für 20 Übernachtungen um S 33.000,- (Rechnung vom 1.9.2001) zur Verfügung gestellt wurde, liegt eine Einkunftsquelle für den Prüfungszeitraum im Sinne des EStG nicht vor.

Es sind daher die in den Überschussrechnungen enthaltenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Ermittlung dieser Aufwendungen hat grundsätzlich nach dem Verhältnis der Gesamt-nutzfläche des Gebäudes zu den vom Vermieter genutzten Flächen zu erfolgen. (im gegen-ständlichen Fall 4,87%).

Am 29.9.2000 (Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch) wurde das Mietobjekt Sch. Straße in die "K.-Stiftung" mit der Auflage eingebracht, dass der Bw. die Wohnung Top 27 zur Verfügung steht.

Der Bw. hat nach der Sanierung der Wohnung diese ab Dezember 2000 fallweise an Klienten und Geschäftspartner vermietet. Da sich die Besitzverhältnisse am Mietobjekt ab September 2000 verändert haben, wäre die Nutzung der Wohnung Top 27 ab diesem Zeitpunkt vom zuständigen Finanzamt steuerlich neu zu beurteilen."

Für die Jahre 1996- 1998 erfolgte eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz-steuer und Einkommensteuer und es ergingen auf Grund der Wiederaufnahme neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

Für das Jahr 1999 ergingen der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid auf Grund der obigen Feststellungen.

Gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999 wurde am 12. Nov. 2001 Berufung erhoben.

"Die Veranlagungen erfolgten unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung für die Zeiträume 1996 bis 1999, die im Zeitraum April bis Oktober 2001 stattgefunden hat. Auf den entsprechenden Bericht über das Ergebnis dieser Betriebsprüfung wird verwiesen.

In dieser Betriebsprüfung wurden die aus dem Bilderhandel erzielten Einkünfte aus Gewerbetrieb unseres Mandanten nicht als Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit anerkannt, sondern die Tätigkeit als "private Vermögensverwaltung" eingestuft. Diese Beurteilung erachtet der Bw. als rechtswidrig, da nach Meinung des Bw. sehr wohl eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt und daher die entsprechenden positiven und negativen Einkünfte zu berück-sichtigen sind.

Weiters wurde bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des im relevanten Zeitraum im Eigentum des Bw. befindliche Mietshaus Sch.Str. jene Werbungskosten die anteilig auf die Wohnung Top 27 entfallen, wegen angeblicher Privatnutzung nicht anerkannt!

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom Bw. ausreichend und schlüssig die Vermietungs-absicht des Bw. nachgewiesen, ebenso wurde detailliert begründet, weshalb diese Wohnung vor Beginn der Vermietung für einen längeren Zeitraum leer stand und renoviert wurde. Die auf diese Wohnung entfallenden Kosten sind daher als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung zu berücksichtigen.

Eine weitere detaillierte Begründung wird nachgereicht."

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4.3.2001 zu der noch nicht detaillierten Berufung führt aus, dass die behauptete Rechtswidrigkeit jeder Grundlage entbehre und neue Tatsachen nicht vorgebracht worden sind.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Sch.Str. wurde ausgeführt, dass die ausreichende und schlüssige Vermietungsabsicht im Prüfungszeitraum weder nachgewiesen noch schlüssig dargestellt worden ist.

Am 24. April 2001 wurde dann die Ergänzung zur Berufung eingebbracht:

"1. Bilderhandel als Einkünfte aus Gewerbetrieb

Die Betriebsprüfung beurteilte die vom Bw. von 1996-1999 ausgeübte Tätigkeit als gewerblicher Bilderhändler als "private Vermögensverwaltung". Begründet wird dies vor allem damit, dass die Aktivitäten vom Bw. nicht als "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" angesehen werden können.

Die weiteren für die Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbetrieb gemäß § 23 EStG 1988 erforderlichen Kriterien (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht), die im konkreten Fall jedenfalls gegeben waren, wurden auch von der Betriebsprüfung nicht bezweifelt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

1.1. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt, sich seine Tätigkeit auf eine unbestimmte Anzahl von Personen erstreckt und bereit ist, mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten (vgl. Doralt, ESt-Kommentar, 4. Aufl. § 23 Tz 73) Diese grundsätzliche und nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft kann selbst dann zu unterstellen sein, wenn der Leistungsträger nur einem einzigen Geschäftspartner gegenüber tätig wird. (VwGH 13.9.1989, 88/13/0193).

Wesentlich ist also die grundsätzliche Bereitschaft, mit jedem Interessenten in Geschäftsverkehr zu treten. Nach außen hin erkennbar ist dies insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Werbung betreibt (vgl. Doralt, aaO, § 23 Tz 76)

Der Bw. hat gleich zu Beginn seiner Händlertätigkeit eine Vernissage mit anschließender Verkaufsausstellung veranstaltet, die in einem – öffentlich zugänglichen – Hotel in der Wiener Innenstadt stattgefunden hat. Dazu wurden persönliche Einladungen an Freunde, Klienten, öffentliche Meinungsträger und Bekannte des Bw. verschickt, wobei dieser Personenkreis durch die Tätigkeit des Bw. als Rechtsanwaltes in einer sehr renommierten Rechtsanwaltskanzlei entsprechend groß ist. Selbstverständlich hatten während der Dauer der Ausstellung zumindest alle anderen Gäste des Hotels Zutritt zu dieser Ausstellung. Von einem Anbieten an einen eingeschränkten Personenkreis kann daher keineswegs gesprochen werden. Auch war der Bw. stets bereit und daran interessiert, jedermann seine Bilder zu verkaufen.

Es ist im Kunstmarkt durchaus üblich und wird in vielen Kunstmärkten so gehandhabt, dass Einladungen zu Ausstellungen nur an Kunden und kunstinteressierte Bekannte versendet werden. Eine – von der Betriebsprüfung "verlangte" Plakatierung – wäre sicher für den Umfang des Gewerbes unseres Mandanten unverhältnismäßig und kostenintensiv gewesen. Die Wahl der Werbemittel muss dem Unternehmer freistehen, zumal sie im konkreten Fall sehr zielgruppenorientiert und kostenminimierend erfolgte. Gerade der Markt für moderne Kunst ist sehr eng, sodass eine breitgestreute Werbung (zB. mittels Inseraten, Plakaten) in keiner Weise zielführend wäre.

Auch die Ausstellung der angekauften Bilder in den Räumlichkeiten der Rechtsanwaltskanzlei kann nicht als Ausschluss der Allgemeinheit verstanden werden. Die Räumlichkeiten sind allen Klienten und potentiellen Klienten der Rechtsanwaltskanzlei zugänglich, von denen viele unserem Mandanten gar nicht bekannt sind. Da es sich bei den Klienten der Rechtsanwaltskanzlei durchwegs um Personen höheren Einkommensniveaus handelt, wurde damit ein sehr konkreter potentieller Kundenkreis angesprochen.

Schließlich wurden vom Bw. 1999 Bilder auch in einer Auktion der Wiener Kunstauktionen angeboten und in deren Auktionskatalog gelistet. Obwohl dies der Betriebsprüfung (auch belegmäßig) dargelegt wurde und damit die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr jedenfalls nachgewiesen ist, ging diese in Bericht darauf nicht ein.

Mit diesen Ausführungen ist uE die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausreichend nachgewiesen. Dass der Bw. keine umfangreichen und kostenintensiveren Maßnahmen, zB Anmietung eines eigenen Verkaufslokales, gesetzt hat, spricht wohl eher für eine vorsichtige, unternehmerische Denkweise, zuerst das Kundeninteresse und die Geschäftsentwicklung zu beobachten, und ist durch den Versuch der Kostenminderung ein wesentlicher Hinweis auf seine Gewinnerzielungsabsicht.

1.2. Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt wird, beispielsweise die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen, die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Ein Gewerbebetrieb liegt vor, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang des Tätigwerdens über den Rahmen der Verwaltung eigenen Vermögens hinausgeht. (Vgl. Doralt, aaO, § 23 Tz 102f) Eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit ist durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehenden Tätigkeit gekennzeichnet.(vgl. EStR 2000, Rz 5419)

Der Bw. hat nicht Bilder aus seinem bestehenden Vermögen verkauft, sondern diese Bilder ausschließlich zum Zwecke des Handels als Wiederverkäufer angeschafft und versucht, diese umgehend wieder mit Gewinn zu verkaufen, was ihm gleich zu Beginn seiner Tätigkeit auch gelungen ist. Er ist mit den unter Pkt. 1.1. gesetzten Maßnahmen aktiv am Markt aufgetreten, wobei festzuhalten ist, dass er Bilder nicht nur als Lizenzhändler von der Kunst AG bezogen hat, sondern auch direkt Kontakt zu den Künstlern suchte und von diesen Bilder zum Weiterverkauf ankaufte (10 Radierungen von Herrn Prof. Degasperi)

All diese Aktivitäten gehen weit über die bloße Vermögensverwaltung hinaus, so ist es zB nicht üblich, dass ein privater Kunstsammler eigene Verkaufsausstellungen veranstaltet, zumal die Bilder extra dafür erst angekauft wurden. Anders wäre der Fall sich zu beurteilen, hätte der Bw. Bilder verkauft, die er bereits längere Zeit in seinem Privatvermögen gehabt hatte. Dies bestätigt der VwGH bezüglich en bloc erworbener Goldmünzen (VwGH 12.12.1988, 87/15/0107). Anschaffung und Veräußerung erfolgen auf planmäßige Weise (vgl. EStR 2000, Rz 5440).

Aber schon die Tatsache, dass der Bw. einen Händlervertrag mit der Kunst AG abgeschlossen und damit seinen Willen, aktiv als Lizenzhändler am Markt für moderne Kunst tätig zu werden, bekundet hat, zeigt, dass sein Tätigwerden die Verwaltung eigenen Vermögens weit übersteigt. Der Bw. hat dafür auch einen entsprechenden Gewerbeschein gelöst und unterlag damit der Pflichtversicherung nach dem GSVG. Zwar ist das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung für die steuerliche Beurteilung, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, nicht entscheidend, doch ist sie ein wesentliches Indiz dafür (Doralt, aaO, § 23 Tz 10), insbesondere in Verbindung mit den oben angeführten zusätzlichen Aktivitäten. Zudem würde jemand, der bloß sein Vermögen verwaltet, dafür kaum eine zusätzlich Kosten verursachende GSVG-Pflichtversicherung in Kauf nehmen, die für den Bw. auch bedingt durch das für

Rechtsanwälte geltende Sozialversicherungsrecht, keine Vorteile zB durch bessere Leistungen oder Erwerb von Pensionsansprüchen hat.

"Wer wie ein gewerblicher Händler oder sonstig Tätiger agiert, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb" (EStR 2000, Rzu 5425, letzter Satz) Der Bw. hat mit all seinen hier erläuterten Handlungen und Maßnahmen nicht anders wie jeder andere gewerbliche Händler agiert und ist so auch nach außen hin aufgetreten.

In Ergänzung und Richtigstellung zum im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalt ist weiters festzuhalten, dass auch das Bild von Herrn H. Schmalix im Jahr 1999 mit einem Aufschlag von S 30.0000 (rd. 14%) gewinnbringend verkauft wurde.

Dass der Gewerbebetrieb des Bw. sich nicht besser entwickelte und daher in seinem Umfang klein blieb, hat seine Ursache einerseits darin, dass sich der Markt für moderne Kunst nach einer vorangegangenen "Boomphase" in den letzten Jahren generell rückläufig entwickelte, gekoppelt mit einem daraus resultierenden Preisverfall, und sich das entsprechende potentielle Kundensegment tendenziell wieder etablierten Künstlern zuwendet. Andrerseits gestaltet sich die Geschäftsgebarung und Unterstützung des Lizenzgebers, Kunst AG - insbesondere durch negative Entwicklungen in der Unternehmensführung und Änderungen der Strategie – nicht so, wie dies ursprünglich vereinbart und für den Geschäftserfolg des Bw. wegen des Zuganges zu den Künstlern und Marketingaktivitäten wesentlich war.

Aus diesen Gründen konnte der Bw. trotz vielfacher Bemühungen keine höheren Umsätze erzielen, und hat aus der negativen Geschäftsentwicklung, sobald er erkannte, dass er nicht den gewünschten Unternehmenserfolg und die angestrebten Gewinne würde erreichen können, um weitere Verluste zu vermeiden, die unternehmerisch richtigen Konsequenzen gezogen, indem er das Vertragsverhältnis mit der Kunst AG vorzeitig aufgelöst, seine Gewerbeberechtigung zurückgelegt und den Betrieb eingestellt hat.

Dem von der Betriebsprüfung angeführten Argument, dass die Tatsache, dass der Bw. den Bilderhandel als Nebentätigkeit zu seiner Haupttätigkeit als Rechtsanwalt ausübt, ein Indiz für das Vorliegen privater Vermögensverwaltung sei, kann nicht gefolgt werden. Für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist keineswegs Voraussetzung oder Bedingung, dass die gewerbliche Tätigkeit die Haupteinkunftsquelle oder zeitliche Hauptbeschäftigung eines Steuerpflichtigen ist. Vgl. in diesem Sinne beispielsweise auch die VwGH-Erkenntnisse vom 30.1.1991, 90/13/0058, vom 12.12.1988, 87/15/0107 und vom 23.10.1984, 84/14/0055, in denen jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Betätigungen neben einem Hauptberuf ausdrücklich bestätigt wurden.

Der Bw. hatte aus den hier angeführten Gründen in den Jahren 1996 bis 1999 einen gewerblichen Bilderhandel und erzielte somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Z 1 EStG, es sind daher die entsprechenden positiven und negativen Einkünfte steuerlich zu berücksichtigen.

2. Vermietung der Liegenschaft Sch.Straße

Der Bw. erwarb das Miethaus Sch. Straße im Erbwege von seiner am 23.12.1995 verstorbenen Großmutter. Das Verlassenschaftsverfahren konnte erst im Dezember 1997 mit Unterzeichnung des Übereinkommens über den Pflichtteilsverzicht der pflichtteilsberechtigten Mutter des Bw. abgeschlossen werden. Erst ab diesem Zeitpunkt konnte der Bw. endgültig frei über die geerbte Liegenschaft verfügen.

Der Bw. hat die Nutzung des Objektes als Miethaus zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung nach seiner Großmutter fortgesetzt. Die Wohnung Top 27 wurde jahrzehntelang bis zu ihrem Tod von der Großmutter bewohnt und war wegen der – auch durch das hohe Alter der Großmutter von 93 Jahren bedingten – starken Abnutzung äußerst sanierungsbedürftig.

Da der Bw. keinerlei eigenes Wohnbedürfnis in Salzburg hat (Hauptwohnsitz in Wien, Ferienwohnsitz in Kärnten), stand für ihn von vornherein auch die Vermietung der Top 27 fest.

Wegen des langwierigen Verlassenschaftsverfahrens konnte vor Abschluss desselben kein Mieter gesucht werden, weil nicht feststand, ob uU ein Wohnrecht bzw. Fruchtgenussrecht an die Mutter des Mandanten für den Erbverzicht eingeräumt werden müsste.

Anschließend wurde sofort mit der Sanierung und Instandsetzung von Top 27 begonnen, gleichzeitig wurden die längst notwendigen, umfangreichen Instandsetzungsarbeiten (ua Erneuerung der Zentralheizung und Elektroinstallationen) für das gesamte Miethaus, die zwangsläufig schon 1996 begonnen wurden, fortgesetzt, die im Wesentlichen im Jahr 2000 abgeschlossen werden konnten. Im Sanierungszeitraum war es wegen dieser Baumaßnahmen nicht möglich, die Wohnung Top 27 als Wohnraum zu nützen bzw. erfolgreich zu einer gewinnbringenden Miete zu vermieten, weil es einem neuen Mieter nicht zumutbar gewesen wäre, auf einer "Baustelle" einzuziehen.

Das von der Betriebsprüfung vorgebrachte Argument, auch den Mietern der anderen Tops sei dies zumutbar gewesen, geht ins Leere, weil es sich hierbei überwiegend um langfristige, zum Teil sehr günstige Altmieten handelt und die Räumlichkeiten schon zum Beginn der Sanierungen bewohnt/benutzt waren. Daher konnten auch – anders als bei der leerstehenden Wohnung Top 27 – die Sanierungsmaßnahmen teilweise nur beschränkt (zB Verlegen der Leitungen über Putz) durchgeführt werden (vgl. beiliegende Stellungnahme des Bw. zu fragen der Betriebsprüfung). Im übrigen gab es von diesen Altmietern sehr viele Beschwerden wegen der unzumutbaren Belästigungen durch die Baumaßnahmen und mussten von dem Bw. Mietreduzierungen in Kauf genommen werden. Es war deshalb beispielsweise auch eine freigegebene Büroräumlichkeit rd. 1 1/2 Jahre nicht vermietbar.

2.1. Vermietungsabsicht

Wie der VwGH mehrmals festgestellt hat, können Aufwendungen für ein zur Einkunftszerziehung bestimmtes Wohnobjekt auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen (VwGH 20.11.1996, 94/15//0136, 4.11.1980, 3235/79) Betriebskosten bei leerstehenden Wohnungen sind abzugsfähig, solange Vermietungsabsicht besteht. (Doralt, aaO, § 28 Tz 97). Selbst bei einer eigengenutzten, auch der Vermietung dienenden Wohnung, bei der sich die Eigennutzung der Vermietung unterordnet, ist nach Ansicht des VwGH der Werbungskostenbegriff weit zu fassen und sind daher notwendige Aufwendungen, die nicht unmittelbar der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen dienen, sondern nur durch die Tatsache bedingt sind, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, als Werbungskosten anzusehen. (vgl. VwGH 4.11.1980, 3235/79).

Bereits durch die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen von Top 27 ist die Vermietungsabsicht klar zum Ausdruck gebracht worden, weil eine kostenintensive Renovierung für eine leerstehende Wohnung, für die keinerlei Eigenbedarf vorhanden ist, nur dann zweckmäßig ist, nicht aber für eine bloße Vermögensanlage. Diese Vermietungsabsicht wurde auch gegenüber der Hausverwaltung nachweislich stets zum Ausdruck gebracht, eine andere Verwertungsmöglichkeit wurde nicht in Erwägung gezogen. Die Betriebsprüfung selbst stellt fest, dass die Wohnung nach Abschluss der Sanierung vermietet wurde, behauptet andererseits in keinem Punkt, dass diese Vermietungsabsicht jemals ernsthaft gefehlt hätte. Da damit die Absicht zur Erzielung von Einkünften außer Streit steht, sind auch die Werbungskosten vor Erzielung von Einnahmen anzuerkennen. (VwGH 22.1.1985, 84/14/0016, 19.2.1985, 82/14/0164, 21.10.1993, 92/15/0060).

2.2. Tatsächliche Vermietung

Die tage- und wochenweise Vermietung von Top 27 an Künstler und Touristen insbesondere während der Festspielzeit, sieht unser Mandant als längerfristig profitablere Vermietungsform an, zumal die Wohnung Top 27 voll möbliert ist und nach der Sanierung durch die teilweise antiken Möbel die Bedürfnisse des Zielpublikums besonders anspricht. Festzuhalten ist dabei auch die äußerst günstige Lage gegenüber dem Mozarteum, mit dem der Bw. auch eine längerfristige Zusammenarbeit anstrebt. Für diese Vermietung erzielt unser Mandant einen Mieterlös von rd. EU 109,00 pro Tag, dieser Preis wäre bei den üblichen längerfristigen Wohnungsmieten nicht realisierbar. Diese lukrative Form der tage- und wochenweise Vermietung ist in Salzburg durchaus üblich. Der Bw. hat zudem durch seine beruflichen Kontakte als Rechtsanwalt besten Zugang zu seinem Zielpublikum und Künstlerkreisen, wie auch die beigelegte Stellungnahme des Bw. zu den Fragen der Betriebsprüfung verdeutlicht.

2.3. Keine Privatnutzung

Eine private Nutzung der Wohnung durch den Eigentümer wurde von der Betriebsprüfung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, sondern lediglich auf Grund der fehlenden Mieteinnahmen im Prüfungszeitraum trotz ausführlichen Nachweises der stets vorhandenen Vermietungsabsicht behauptet. Die im Prüfungsbericht zur Begründung angeführten Entscheidung des VwGH (VwGH 27.4.1983, 81/13/0118) beruht auf einem mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbaren Sachverhalt und ist daher nicht übertragbar. In jenem Fall wurde eine Wohnung vom Beschwerdeführer seiner Tochter unentgeltlich zur Verfügung gestellt, eine Vermietung also nicht einmal behauptet.

Bei Top 27 handelt es sich somit seit dem unentgeltlichen Erwerb durch den Bw. weder um eine privatgenutzte Wohnung, noch fehlt für diese Wohnung jemals die Vermietungsabsicht. Vielmehr war das gesamte Objekt von Beginn an zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestimmt. Die lange Leerstehung der gegenständlichen Wohnung resultierte ausschließlich aus der langwierigen Erbauseinandersetzung und der daran anschließenden, notwendigen Sanierung."

Es wurde eine Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat der belangten Behörde gemäß § 36 Abs. 2 VwGG die Beschwerde mit der Aufforderung zugestellt, binnen drei Monaten den versäumten Bescheid zu erlassen und eine Abschrift des Bescheides dem Verwaltungsgerichtshof vorzulegen oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht vorliegt und dazu gemäß § 36 Abs.1 VwGG die Akten des Verwaltungsverfahrens vorzulegen.

Die belangte Behörde hat dem Bw. in einem Vorhalt zur Ergänzung des Sachverhaltes um die Aufstellung der gekauften und verkauften Bilder gebeten und folgende Fragen gestellt:

Was geschah mit den nicht verkauften Bildern, als der Betrieb eingestellt worden ist?

Warum sind zwei Rechnungen der Kunst AG hinsichtlich der gleichen Bilder von Juli 1996 und 25.9.1996 vorhanden?

In welcher Funktion haben der Bw. die Bilder von der Kunst AG im Juli gekauft?

Wo befanden sich die Bilder in der Zeit von Juli 1996 und September 1996 und danach?

Was geschah mit dem Bild von P. Kogler?

Welche Bilder waren in der Vernissage ausgestellt?

Welche der angekauften Bilder und wie lange hingen diese in der Kanzlei?

Welche Bilder wurden bei den Wiener Kunstauktionen im Aktionskatalog gelistet?

Mit dem Antwortschreiben wurde folgende Aufstellung der gekauften und verkauften Bilder übermittelt:

Künstler		Einkauf		Verkauf	
		Datum	Preis*)	Datum	Preis*)
H. Schmalix	1 Bild	25.09.1996	76.000,00	22.10.1999	250.000,00
P.Kogler	1 Bild	25.09.1996	53.963,64		
S.Divis	1 Bild	25.09.1996	39.200,00	20.12.1996	54.000,00
Degasperi	10 Radierungen	03.02.1997	45.454,55	30.12.1999	45.455,00
K. Malich	5 Zeichnungen	31.03.1998	69.120,00	18.12.1999	45.000,00
			383.738,19		394.455,00

*) in ATS, excl. Umsatzsteuer

- Wie aus der zu Punkt 1 beigelegten Aufstellung ersichtlich ist, wurde lediglich ein Bild, nämlich das 1996 angekaufte Bild von P. Kogler bis zur Betriebsaufgabe nicht verkauft. Dieses Bild stellte sich als vollkommen unverkäuflich heraus, sodass dieser Vorratsbestand auf Null wertzuberichtigen war und von unserem Mandanten bei der Betriebsaufgabe auch zum Wert Null in sein Privatvermögen entnommen wurde.
- Die erwähnte Rechnung der Kunst AG vom 24.7.1996 in Höhe von ATS 639.399,30 wurde durch die besagte Gutschrift vom 25.9.1996 wieder storniert, weil man sich bei den Verhandlungen über den Abschluss des Lizenzvertrages auf eine geringere Erstausstattung des Warenlagers einigte (vgl. auch Vertrag vom 25.9.1996, Seite 2) als ursprünglich geplant. Die in der Rechnung vom 24.7.1996 ausgewiesenen Bilder wurden den Bw. auf Probe mit Rückgaberecht geliefert und von ihm in den Kanzleiräumlichkeiten probeausgestellt. Die Rechnung der Kunst AG war eigentlich eine Pro-Forma-Rechnung die vom Bw. auch nicht bezahlt wurde. Erst die Rechnung vom 25.9.1996 über S 360.679,28 ausgewiesenen Bilder wurden von dem Bw. tatsächlich gekauft.
- Die am 5. Dez. 1996 veranstaltete Vernissage war nicht nur den geladenen Gästen sondern auch den Gästen des Hotels, in dem die Vernissage veranstaltet wurde, zugänglich, sodass keineswegs von einer geschlossenen Gesellschaft gesprochen werden kann. Es waren sämtliche bis dahin vom Bw. angekaufen Bilder sowie bereits die dann im Februar 1997 angekaufenen Radierungen von Degasperi als Leihgabe ausgestellt.
- In der Kanzlei wurden jeweils sämtliche angeschafften Bilder – ausgenommen während der Vernissage und Verkaufsausstellung – bis zu deren Verkauf ausgestellt.
- In dem Auktionskatalog wurde das Bild von P. Kogler für eine Auktion der Wiener Kunstauktionen am 9.7.1999 gelistet.

Am 27. April 2004 fand auf Antrag des Bw. eine Senatsverhandlung (nicht mündlich) statt.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs.1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs.2: Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs.3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§ 34 und 35) sowie und der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Gemäß § 2 Abs.4 EStG sind Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss definiert. Somit sind aufgrund der positiven Umschreibung der Einkünfte grundsätzlich solche zu verstehen, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu einem Gesamt (-überschuss) gewinn führen.

Lehre und Rechtsprechung haben aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" im § 2 EStG 1988 abgeleitet, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit Gewinne zu erzielen oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs.1 L-VO bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und
- die nicht unter § 1 Abs.2 L-VO fällt.

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs.2 L-VO 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 (u.a. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründet Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten....
3. aus der Bewirtschaftung aus Eigenheimen.....

Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO in einem besonderen Maß für die private Nutzung eignet bzw. einer privaten Nutzung entspricht, ist abstrakt nach der

Verkehrsauffassung und nicht nach den persönlichen Verhältnissen des jeweiligen sich Betätigenden zu beurteilen. (VwGH 24.6.1999, 97/15/0146).

Ob sich ein Wirtschaftsgut nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, hängt wesentlich von dessen Beschaffenheit (Art, Größe und Ausstattung) ab. Auf die konkrete Nutzung kommt es hingegen nicht an. So eignet sich ein Passagierschiff nach der Verkehrsauffassung nicht in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung, während eine Privatjacht nach der Verkehrsauffassung durchaus eine solche Eignung besitzen kann. (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 53f)

Eine solche Eignung kann jedoch begrifflich nur gegeben sein, wenn sich die Intensität der Bewirtschaftung in Grenzen hält. Bei Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung lediglich in kleinerem Umfang betrieben wird. (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 52)

Gemäß § 2 Abs.4 L-VO liegt bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs.2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder die Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 3 L-VO). Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. in 4 Jahren 1996 bis 1999 3 Bilder mit Abschluss des Linzenzhändlervertrages am 25.9.1996 und 5 Radierungen am 31.3.1998 von der Kunst AG und 10 Radierungen direkt vom Künstler am 3.2.1997 erworben.

In den vier Jahren wurde ein Verlust von 221.662,64 erwirtschaftet.

Im Jahr 1996 wurde eine Vernissage veranstaltet, zu der persönliche Einladungen an Freunde und Klienten verschickt worden sind. Die Vernissage fand in einem Zimmer (lt. Rechnung des Hotels) eines Hotels statt. Während der Dauer der Ausstellung der 3 Bilder und der 10 Drucke hatten zwar alle anderen Gäste in dem Hotel die Möglichkeit des Zutrittes zu dieser Ausstellung. Wieweit den die Gästen des Hotels diese Möglichkeit des Besuches der Vernissage (mittels eines Hinweises, eines Plakates,..) bekannt gegeben worden war, hat der Bw. nicht erläutert.

Laut Rechnung waren die Anreise am 5. 12. 1996 und die Abreise am 6.12.1996, somit fand nach der Vernissage keine weitere Verkaufsausstellung statt.

In den folgenden Jahren fanden, obwohl nur ein Bild verkauft worden war, keine weiteren Ausstellungen statt. Weitere Bemühungen die restlichen 2 Bilder, 10 Drucke und 5 Zeichnungen zu verkaufen, wurden vom Bw. nicht dargestellt, obwohl in den Folgejahren 1997 und 1998 keine Verkäufe stattgefunden haben. Erst 1999 wurde ein Bild in einer Versteigerung der Wiener Auktionen angeboten. Dieses Bild wurde abschließend, da es sich als unverkäuflich herausgestellt hatte, mit einem Wert 0 privat entnommen.

1998 wurden noch weitere 5 Drucke von der Kunst AG gekauft.

Aus dem vorstehenden Sachverhalt kann abgeleitet werden, dass die Betätigung vom Bw. nur in sehr geringem Umfang betrieben worden ist. Der Ankauf von drei Bildern, 10 Drucken und 5 Zeichnungen innerhalb von 4 Jahren kann durchaus als privat veranlasst gesehen werden.

Fraglich ist ferner, ob bei der geringen Zahl der angekauften und in der großen Kanzlei aufgehängten Bilder, erkennbar war, dass diese Bilder zum Verkauf gedacht waren.

Hinsichtlich der Nebentätigkeit als Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht:

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.1.1990, Zl. 90/13/0058, wird ausgeführt " dass der Hinweis der belangten Behörde, dass ein Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht vorliegen kann, wenn der Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus der zu beurteilenden Tätigkeit abzudecken, nicht von der Hand zu weisen ist. Dieses Indiz wird aber ohne weitere diesbezügliche Anhaltspunkte nur in jenen Fällen von Bedeutung sein können, in denen die zu beurteilende Tätigkeit typischerweise mit besonderen, der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen des Abgabepflichtigen zusammenhängt, was im Falle von Gewerbetrieben regelmäßig nicht der Fall ist."

Da es sich im gegenständlichen Fall um eine gemäß § 1 Abs.2 Z 1 L-VO Betätigung handelt, die sich aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen – Handel mit Kunstwerken - , können die Einkünfte des Bw. aus seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt als Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht gewertet werden.

Ausgehend von den obigen Feststellungen gelangt der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass in der vom Bw. ausgeübten Betätigung keine nach Art und Umfang erwerbswirt-

schaftlich betriebene Betätigung erblickt werden kann. Die Betätigung des Bw. als Kunsthändler ist ein Betätigung im Sinne des § 1 Abs.2 Z.1 L-VO.

Für den Bereich der Umsatzsteuer gilt gemäß § 2 Abs.5 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerblich oder beruflich.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs.2 L-VO deckt sich die ertragssteuerlich und umsatzsteuerliche Beurteilung, nur hier kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen.

In den vorstehenden Ausführungen wurde festgestellt, dass im gegenständlichen Fall die Betätigung des Bilderhandels über einen in der Lebensführung begründeten Neigung gemäß § 1 Abs.2 Z 1 L-VO nicht hinausgeht, mit dem An- und Verkauf der Bilder wurde keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet.

Werden bei einer Tätigkeit, die gemäß § 2 Abs.5 Z 2 UStG 1994 nicht unternehmerisch ist, Rechnungen mit Steuerausweis (§ 11 UStG) ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung.

Somit war einerseits die Anerkennung der beantragten Vorsteuern zu versagen, andererseits ist hinsichtlich der Rechnungen über den Verkauf der Bilder gesondert ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs.14 UStG entstanden.

Die Berichtigung der Umsatzsteuer durch die Betriebsprüfung erfolgte zu Recht.

Einkünfte aus Vermietung der Wohnung Top 27 Sch.Str.:

Nutzt der Alleineigentümer Teile seines Mietobjektes für private Zwecke (Wohnung für sich und seine Familie bzw. nahe Angehörige), dann scheidet dieser privat genutzte Teil aus dem Verrechnungskreis "Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" aus. Den erzielten Einnahmen aus der Vermietung sind nur jene Werbungskosten gegenüberzustellen, die sich auf nicht private genutzte Teile des Hauses beziehen. Anders als beim mietrechtlichen Verrechnungskreis sind für die vom Hauseigentümer bewohnten Wohnungen keine fiktiven Einnahmen anzusetzen. Die Aufteilung der Werbungskosten hat nach Relation der Nutzfläche bzw. bei unterschiedlicher Raumhöhe auch nach der Kubatur (wenn die Hausherrenwohnung höheren Rauminhalt hat) zu erfolgen. (Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, S 125).

Auch Doralt führt in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, § 28 Tz 101, aus, dass wenn der Alleineigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes selbst bewohnt, die auf den selbstbewohnten Teil entfallenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind; bei unteilbaren Aufwendungen ist entsprechend zu aliquotieren (VwGH 20.4.1993, 92/14/0144). Dabei wird in der Regel das Flächenausmaß maßgeblich sein, es sei denn, dass der Nutzwert der einzelnen Flächen unterschiedlich ist.

Die Wohnung Top 27 wurde in den Jahren 1996 bis 1999 nicht vermietet. Begründet wurde dies mit dem anfänglichen langwierigen Verlassenschaftsverfahren, dann damit, dass die Wohnung saniert hatte werden müssen. Erstmalig im Dezember 2000 und weiter im Jahr 2001 wurde die Wohnung jeweils für 20 Tage an einen Klienten und einen Geschäftsfreund vermietet.

"Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1972 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Werbungskostenbegriff ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen; er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch dann Berücksichtigung finden, wenn ihnen (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andrerseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Wohnobjekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches Wohnobjekt sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage und nicht Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Werbungskosten können unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einkünfte im Sinne des § 2 Abs.4 Z.2 EStG 1972 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichteter Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten."

(VwGH Erkenntnis vom 20.11.1996, ZI.94/15/0136)

Die Wohnung Top 27 wurde in den streitanhängigen Jahren nicht vermietet. Eine Vermietungsabsicht in den Jahren ist nicht erkennbar. 2001 im Zuge der Betriebsprüfung wurde die Absicht zu vermieten bekannt gegeben. Unterlagen über Inserate oder über abzuschließende Mietverträge wurden nicht vorgelegt. Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 21.10.1993, /92/15/0060 aus, dass die belangte Behörde die erstmals nach dem Ende des strittigen Veranlagungszeitraumes aufgestellten Behauptungen des Beschwerdeführers nicht als Nachweis der Vermietungsabsicht in Sinnen der Rechtsprechung werten muss.

Die vom Bw. vorgebrachten Absicht der tage- und wochenweisen Vermietung von Top 27, kann nur als eine bloße Absichtserklärung bewertet werden, die nach dem strittigen Veranlagungszeitraum zum Ausdruck gebracht wurde.

Auch die Sanierung des gesamten Hauses lässt nicht den Schluss einer ernsthaften Vermietungsabsicht der Wohnung zu.

Ebenso bringt die Begründung, dass die Wohnung besonders aufwendig und in einer ein renommiertes Publikum ansprechenden Weise renoviert worden ist nicht klar und eindeutig die Vermietungsabsicht zum Ausdruck.

Ausgehend von den vorstehenden Ausführungen kommt der Berufungssenat zum Ergebnis, dass die Ausgaben im Zusammenhang mit der Wohnung Top 27 nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, da sie eine Vermietungsabsicht keineswegs klar zum Ausdruck gekommen ist. Bei dieser Sachlage kann auch dahin gestellt bleiben, ob für das Leerstehen der Wohnung private Motive relevant waren.

Gemäß § 12 Abs.2 Z.2 lit a) UStG gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen und Leistungen oder Einführen, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzessind.

Die Kürzung der Vorsteuern , die auf die Aufwendungen für die Wohnung Top 27 geltend gemacht worden sind, erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 17. Mai 2004