



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der N., Lehrerin, Wien, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftstreuhänder, 1090 Wien, Berggasse 10, vom 16. Juli 2001 und 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 Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 und 1995 sowie 1997 bis 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sowie die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage 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, X-Gasse 23) und aus der Vermietung einer Eigentumswohnung (Villach, Y-Straße 11).

Streitpunkte sind bzw. waren 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.

Über die eingebrochenen Berufungen erging nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 28. Juni 2006 eine Berufungsentscheidung (RV/XXX-W/03). Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung wurden die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 1994 bis 2000 ersatzlos aufgehoben. Ebenfalls aufgehoben wurde der Bescheid vom 27. Juli 2001, mit dem der Einkommensteuerbescheid für 1996 gem. § 293b BAO berichtigt wurde. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 wurde dagegen als unbegründet abgewiesen.

Infolge der Verkündigung der Entscheidung durch den Vorsitzenden konnte einer nach der Verhandlung erfolgten Anregung des steuerlichen Vertreters, die im Zug der bisherigen Einnahmen-Ausgabenrechnungen als Betriebsausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten infolge der Liebhabereibeurteilung nunmehr als Sonderausgaben zu berücksichtigen, nicht entsprochen werden.

Die Bw. er hob gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 Beschwerde an den VwGH (GZ. 2006/13/0142-2).

Darauf hin wurde die Bw. durch Aufhebung gem. § 300 Abs. 1 BAO der beim VwGH angefochtenen Berufungsentscheidung (vom 28. Juni 2006) über die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 gem. § 33 Abs. VwGG mit Bescheid vom 13. 02. 2007, zugestellt am 16. 02. 2007, klaglos gestellt.

In der Folge wurde auf die Befassung des Berufungssenates und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Zwecks leichterer Lesbarkeit der Berufungsentscheidung wird im fortgesetzten Verfahren von rechtlich zulässigen Verweisen auf die aufgehobene Berufungsentscheidung Abstand genommen und werden die für das Verfahren maßgeblichen Sachverhaltsdarstellungen aus der aufgehobenen Berufungsentscheidung im Folgenden wieder gegeben.

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.

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 (Berlitz 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 Berlitz -Fremdsprachenhostess

Frau Johanna N hat sich für das Ausbildungsprogramm zur Berlitz -Fremdsprachenhostess Jahrgang 1998/1999 an unserer Schule in der Mariahilferstraße 27 in 1060 Wien, angemeldet. Diese Ausbildung beginnt am 5. Oktober 1998 und dauert zehn Monate und schließt mit dem Berlitz - Diplom in allen vier Sprachen (Englisch, Französisch, Spanisch und Italienisch) Mitte Juli 1999 ab.

Weiters werden die Teilnehmer dieses Programms auf die Absolvierung des CAMBRIGDE 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 Berlitz -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 Fluggesell-

schaften, 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 Ländern der Welt haben, eingestellt um zwischen den Firmen zu vermitteln.

Die Berlitz -Sprachschule ist eine Privatschule. Eine vergleichbare Ausbildung in Österreich ist uns nicht bekannt. Die Ausbildung zur Fremdsprachenhostess wird an den Berlitz 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.

Aus der gesondert zugestellten Begründung dieser Bescheide 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.

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 Einzugsbereich 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 Einkommensteuerbescheide Berufung:

Umsatzsteuerbescheide ...

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 Drittteilung des Liegenschaftsbesitzes zwischen meiner Mutter, meiner Schwester und mir durchgeführt wurde.

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

Wie sich aus den bereits der Finanzbehörde vorgelegten Unterlagen ergibt, hat meine Tochter Johanna N in der Berlitz 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 eingebrochenen 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-CCCC/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 m<sup>2</sup>). 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, Zl. 707/70, u.a.).

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 notwendig 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. Bezuglich 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 auswärtige, 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 und anschließender Beratung wurde durch den Vorsitzenden die Berufungsentscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen verkündet.

Am Nachmittag nach der Berufungsverhandlung nahm der Vertreter mit dem Referenten 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 ausgeschieden wurden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. 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.

Auf Grund der Aufhebung des angefochtenen Bescheides über die Berichtigung gem.

§ 293b BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1996 erübrigts es sich, über das Vorliegen von Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1996 abzusprechen.

Lt. Aktenlage erging der Einkommensteuer(erst)bescheid für 1997 vom 08.03.1999 als vorläufiger Bescheid. Das Berufungsvorbringen, wonach auch 1997 ein endgültiger Einkommensteuerbescheid vorgelegen sei, erweist sich nach der Aktenlage als unverständlich.

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 erklärt 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.

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

## **2. 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.

## **2.1. 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 (Einanwortung 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 Miteigentümergemeinschaft wird im Gegensatz zur Auffassung der Bw. in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keineswegs verlangt, sondern vielmehr ausgeschlossen und kam daher nicht in Frage.

## **2.2 Liebhabereibeurteilung**

Strittig ist die Beurteilung einer bereits 1981 begonnen 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 Wirtschaftgütern, 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 abrefende 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, 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 Berufungszeitraum 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 Liebhäberekieverordnung 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 Ertragfähigkeit 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 geringfügige 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. 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 Selbstbehalt 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.

#### **4. Berücksichtigung von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben**

Nach erfolgter 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 großteils durch die Einkunfts- und Umsatzsteuerermittlung betr. die Eigentumswohnung verursacht wurde, diesen Ansatz nie in Zweifel zog. (Die Einkunftsermittlung betr. die Mitunternehmeranteile erfolgte lt. Aktenlage sowohl hinsichtlich des Mietwohngrundstückes als auch des Gewerbebetriebes stets durch einen anderen Vertreter, nämlich eine Kärntner Steuerberatungsgesellschaft.)

Wie sich aus den zwei von der Bw. zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (und zwar vom 02.04.1974, 403/74 und vom 24.11.1976, 899/74) auf die sich auch die zitierte Literaturstelle (Doralt, Einkommensteuerkommentar<sup>10</sup>, Tz. 7 zu § 18) bezieht, klar ergibt, waren die im Zuge der Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 geltend gemachten Steuerberatungskosten jedenfalls als Sonderausgaben gem.

§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von Amts wegen zu berücksichtigen.

Den Berufungen war daher hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 1994, 1995 und 1997 bis 2000 insoweit teilweise Folge zu geben.

Beilage: 12 Berechnungsblätter (je 6 in öS und in €)

Wien, am 28. Februar 2007