



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0074 - K/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Siegfried Rack, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gleichzeitig zum Vorteil der Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

1993:	Einkommen S 164.570,--	Einkommensteuer vor Absetzbeträgen S 31.672,-- - allgem. Steuerabsetzbetrag S 5.000,-- - Verkehrsabsetzbetrag S 4.000,-- - Arbeitnehmerabsetzbetrag S 1.500,-- <b>S 21.172,--</b> - Lohnsteuer S 25.450,70 Abgabengutschrift (gerundet) <b>S 4.279,--</b>	Betrag in Euro € 310,96
1994:	Einkommen S 249.210,--	Einkommensteuer vor Absetzbeträgen S 58.744,-- - allgem. Steuerabsetzbetrag S 8.840,-- - Verkehrsabsetzbetrag S 4.000,--	

	- Arbeitnehmerabsetzbetrag	S 1.500,--
		<b>S 44.404,--</b>
	+ gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG	S 1.821,--
		<b>S 46.225,--</b>
	- Lohnsteuer	S 23.614,--
	<b>Abgabenschuld</b>	<b>S 22.610,--</b>
	Betrag in Euro	€ 1.643,13

Die Fälligkeit dieser Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

### **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**

Die Bw. bezog in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung eines Gebäudes in V, Mgasse.

Bezüglich der Vorgeschichte wird auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 --7/98, RV 533/1 – 7/98 verwiesen. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, Zl. 98/14/0164, wurde die

zitierte Berufungsentscheidung, soweit sie die Einkommensteuer 1993 und 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Die Gründe der Aufhebung waren im Einzelnen die mit Begründungsmängeln behaftete Nichtanerkennung von Aufwendungen für die Verlegung eines Parkettbodens bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie die Verkennung der Rechtslage bei Berechnung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in der Weise, dass die Behörde das Einkommen der Bw. um jene außergewöhnlichen Belastungen erhöht hat, welche gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Über die nach Aufhebung dieser Berufungsentscheidung wiederum offenen Berufungen betreffend die Einkommensteuer 1993 und 1994 wurde erwogen:

**A) Zuständigkeit:**

Gemäß § 260 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (BGBl. I 2002/97) hat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide ab 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat (§ 1 UFSG) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 282 Abs. 1 leg.cit. obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

- 1) in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
- 2) der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 leg.cit. hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

- 1) wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
- 2) wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Gemäß § 323 Abs. 12 leg.cit. können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird,

innerhalb eines Monates ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt.

Im gegenständlichen Fall wurde ein (nachträglicher) Antrag auf Senatszuständigkeit gemäß § 323 Abs. 12 BAO nicht gestellt. Da auch der zuständige Referent eine Entscheidung durch den Berufungssenat nicht verlangt hat, war monokratisch zu entscheiden.

Eine mündliche Verhandlung konnte unterbleiben. Zwar wurde mit Schriftsatz vom 14. Juli 1998 ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, doch entsprach dieser nicht den Voraussetzungen des § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 (siehe im Einzelnen die Ausführungen in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 --7/98, RV 533/1 – 7/98, Punkt A, denen sich der unabhängige Finanzsenat anschließt) und gilt dieser daher auch nicht als auf Grund des § 284 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 97/2002 gestellt. Da die Bw. im bisherigen Verfahren ausreichend Gelegenheit hatte, sämtliche Beweismittel zur Stützung ihres Begehrens darzutun bzw. zu den Ergebnissen der Ermittlungen der Behörde Stellung zu nehmen und der Sachverhalt hinreichend geklärt schien bzw. eine mündliche Verhandlung keine weitere Klärung des Sachverhaltes erwarten ließ, war die Durchführung einer mündlichen Verhandlung auch nicht erforderlich.

### **B) In der Sache selbst:**

Gemäß § 63 Verwaltungsgerichtshofgesetz sind die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Artikel 131 oder 131a B-VG stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Diese Verpflichtung trifft auch den unabhängigen Finanzsenat in Fällen, die noch von den Finanzlandesdirektionen in zweiter Instanz entschieden und vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wurden. Insoweit der Verwaltungsgerichtshof in einzelnen Belangen den Standpunkt der belangten Behörde bestätigt hat, kann die Behörde (in ihrem Ersatzbescheid) den vom Verwaltungsgerichtshof bestätigten Standpunkt übernehmen (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 737 f.).

**a) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993:****1) Ausgaben für Buchhaltungsarbeiten:**

Die Bw. machte im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Objekt Mgasse) unter der Bezeichnung "Buchhaltung 92" einen Betrag von S 25.000,-- netto als Werbungskosten geltend. Der entsprechende Bruttobetrag von S 30.000,-- wurde an den in Graz Betriebswirtschaft studierenden Sohn der Bw. P.R. für die Erstellung der Buchhaltung für das Mietshaus Mgasse des Jahres 1992 überwiesen. Das Finanzamt versagte diesem Aufwand die Anerkennung. Mit Berufungsentscheidung vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 – 7/98, RV 533/1 – 7/98 gab die Finanzlandesdirektion für Kärnten der Berufung in diesem Punkt teilweise Folge und anerkannte einen Betrag in Höhe von S 6.000,-- als Werbungskosten. Die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde blieb insoweit ohne Erfolg. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Beurteilung an. Im Einzelnen wird auf die genannte Berufungsentscheidung sowie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, ZI. 98/14/0164 verwiesen.

In diesem Punkt war der Berufung daher teilweise Folge zu geben.

**2) Ausgaben für Verlegung eines Parkettbodens:**

Die Bw. machte bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für "Errichtungskosten 1993" eine Absetzung für Abnutzung mit einem Afa-Satz von 1,5% als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt kürzte die Afa-Bemessungsgrundlage unter anderem um den auf die Verlegung eines Parkettbodens entfallenden Aufwand von S 15.000,--. Über diese Arbeiten wurden vom Leistungserbringer, H. H., am 24. Feber 1992 eine Rechnung an "Herrn Dr. R" , den Ehegatten der Bw., ausgestellt. Die Rechnung trägt den Vermerk "erhalten" und die Unterschrift des Leistungserbringens. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. September 1996 wurde von der Bw. vorgebracht, der Rechnungsbetrag sei bei Übergabe der Rechnung, also am 24. Feber 1992, entweder von ihr oder in ihrer Vertretung von ihrem Ehegatten bezahlt worden.

Der unabhängige Finanzsenat geht angesichts des aktenkundigen Umstandes, dass der Parkettboden in einer von der Bw. an Dritte vermieteten Wohnung verlegt wurde, davon aus, dass die Bw. diesen Aufwand letztlich wirtschaftlich getragen hat, auch wenn die Rechnung auf ihren Ehegatten lautet. Wann genau der Betrag von ihr bezahlt bzw. refundiert wurde, kann dahingestellt bleiben, da es für die Abschreibung dieses Aufwandes im Wege der Afa nicht auf den Zeitpunkt der Bezahlung ankommt. Somit steht der Bw. von dem Aufwand für

die Verlegung des Parkettbodens (Teil der "Errichtungskosten 1993") eine Afa in Höhe von S 225,-- (1,5% von S 15.000,--) pro Jahr zu.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

### **2)a) Absetzung für Abnutzung ("Afa alt"):**

Das Finanzamt nahm im Zuge der Veranlagung eine Kürzung der von der Bw. geltend gemachten "Afa alt" (im in der Beilage zur Steuererklärung nicht weiter aufgeschlüsselten Betrag) von S 110.023,-- auf S 88.972,-- vor. Dem vom Finanzamt angesetzten Betrag liegen die Herstellungskosten für das Gebäude Mgasse der Jahre 1983 bis 1989 in Höhe von S 5.931.471,75 zu Grunde. Nach der Aktenlage ist der Ansatz einer Afa für das Gebäude Mgasse in Höhe von S 88.972,-- rechtens. Diesbezüglich wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 31. Oktober 1991 betreffend die Steuerbescheide 1988 und die Begründung zu den vorläufigen Steuerbescheiden 1990 vom 4. Feber 1992 verwiesen. Jedoch ergibt sich aus der Aktenlage auch, dass der Bw. zusätzlich zur Gebäudeafa von S 88.972,-- auch noch eine im bekämpften Bescheid nicht berücksichtigte Afa für Einrichtungsgegenstände von S 28.901,-- zu gewähren ist. Diese Afa ist in einem entsprechenden Anlagenverzeichnis ausgewiesen und geht auf Anschaffungen von Einrichtungsgegenständen im Jahr 1988 in Höhe von rund S 289.000,-- zurück.

Der bekämpfte Bescheid war daher insoweit zum Vorteil der Bw. abzuändern.

### **3) K Gutschrift:**

Die Bw. hat in der Überschussrechnung für ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einen Betrag von S 946,22 netto (S 1.135,36 brutto) unter dem Titel "K Strom" als Werbungskosten angesetzt. Das Finanzamt hat diesen Betrag im Zuge der Veranlagung als Einnahme qualifiziert, mit der Begründung, es handle sich in Wahrheit um eine Stromgutschrift.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen (Stromabrechnung und Buchungsmitteilung) und von Ermittlungen bei der K steht fest, dass es sich bei dem strittigen Betrag um eine Gutschrift und zwar für das von der Bw. vermietete Objekt Mgasse in V handelt. Stromgutschriften für vermietete Objekte stellen aber Einnahmen dar. Die Vorgangsweise des Finanzamtes war daher richtig und ist die Berufung insoweit unberechtigt.

Bei der Korrektur der Stromkosten ist dem Finanzamt aber insoweit ein Versehen unterlaufen, als es den nämlichen Betrag nicht aus den Werbungskosten ausgeschieden sondern im Gegenteil nochmals den Ausgaben dazugerechnet hat. Es ist also der

Einkommensteuerbescheid 1993 noch insoweit zum Nachteil der Bw. abzuändern, als die Werbungskosten zweimal um den Betrag von S 946,22, insgesamt somit um S 1.892,44 zu vermindern sind. Einmal um die vom Finanzamt fälschlicherweise vorgenommene Erhöhung der Werbungskosten um den genannten Betrag rückgängig zu machen, und einmal um die unrichtige Verbuchung der Gutschrift als Ausgabe zu korrigieren.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung errechnen sich somit für das Jahr 1993 wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. FA	S 139.613,--
– Buchhaltungskosten	S 6.000,--
– Afa-Parkett	S 225,--
– Afa Einrichtung	S 28.901,--
+ K Gutschrift	<u>S 1.892,--</u>
Einkünfte lt. BE	S 106.379,--

#### **4) Verlustabzug:**

Die Bw. begeht einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1992 im Jahr 1993 steuerlich abzusetzen. Dem steht jedoch entgegen, dass es keine gesetzliche Handhabe für einen Verlustvortrag bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gibt. Nur Verluste aus den drei betrieblichen Einkunftsarten können gemäß § 18 Abs. 6 oder Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 als Sonderausgaben abgezogen werden.

Das entsprechende Berufungsbegehren ist daher nicht berechtigt.

#### **5) Kirchenbeitrag:**

Das Begehren, einen über S 1.000,-- hinausgehenden Betrag an Kirchenbeitrag als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, ist unbegründet. Gemäß § 18 Abs.1 Z 5 EStG 1988 sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften höchstens mit S 1.000,-- absetzbar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung scheitert daran, dass die Verpflichtung zur Entrichtung eines Kirchenbeitrages auf den freiwilligen Entschluss, einer Glaubensgemeinschaft angehören zu wollen, zurückgeht, und daher keine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 begründet. Auf das in diesem Punkt bestätigende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wird im Einzelnen verwiesen.

#### **6) Unterhalt an Kinder:**

Die Bw. macht für 1993 einen Unterhaltsaufwand für ihre Kinder C. R., P. R. und K. R. in Höhe von zusammen letztlich S 418.500,-- steuerlich geltend.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 ist ein Anlassfall hinsichtlich des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96 G 285/96. Mit diesem Erkenntnis hob das Höchstgericht die Worte "und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen" im § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, BGBl. 400/1988, sowie den § 33 Abs. 4 Z. 3 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992, den § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a EStG 1988 , BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, den § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1988, BGBl. Nr. 312/1992, den § 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, und den § 57 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF des Familienbesteuerungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 312/1992 BGBl. 312, als verfassungswidrig auf. Diese Bestimmungen sind daher bei der Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 nicht anzuwenden.

Die Aufhebung der oben zitierten Bestimmungen des EStG hat zur Folge, dass der Kindesunterhalt in seiner tatsächlichen Höhe steuerlich zu berücksichtigen ist. In besagtem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass er keine Bedenken habe, dass (bei der Bemessung des Kindesunterhaltes) ein Anknüpfen an anerkannte Methoden der Unterhaltsbestimmung, wie sie von der zivilrechtlichen Rechtsprechung entwickelt wurden, unsachlich wäre, und er bezweifle nicht, dass hierin eine geeignete Methode der zulässigen Typisierung gelegen sei.

Die Finanzlandesdirektion für Kärnten hat in ihrer Berufungsentscheidung vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 - 7/98, RV 533/1 – 7/98, ausgehend von einem wirtschaftlichen Nettoeinkommen der Bw. in Höhe von S 439.428,-- und einem Unterhaltsprozentsatz von 54% den gesetzlichen Unterhalt der Bw. für ihre Kinder mit S 237.291,-- bemessen. Da sich für die drei Kinder der Bw. bei einem einheitlichen monatlichen Regelbedarfssatz von S 4.650,-- unbestritten ein Unterhaltsstopp von S 418.500,-- ergab und die von der Bw. und ihrem Ehegatten jeweils in eben dieser Höhe geltend gemachten Unterhaltsleistungen zusammengenommen den Unterhaltsstopp überstiegen, wurde eine Aufteilung des Unterhaltsstopps im Verhältnis der wirtschaftlichen Nettoeinkommen vorgenommen und höchstens der dabei auf die Bw. entfallende Anteil als Unterhalt berücksichtigt. Ausgehend von einem unbestritten gebliebenen wirtschaftlichen Nettoeinkommen des Ehegatten der Bw. in Höhe von S 1.144.035,-- ergab sich für die Bw. ein Anteil am Unterhaltsstopp in Höhe von

27,7% und somit im Betrag von S 116.000,--. Dies blieb vom Verwaltungsgerichtshof unbeanstandet. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dem grundsätzlich an. Durch die gegenüber der aufgehobenen Berufungsentscheidung zusätzlich zu berücksichtigende Afa von S 225,-- und S 28.901,-- ergibt sich aber ein neues wirtschaftliches Nettoeinkommen in Höhe von S 410.302,-- (S 439.428,-- abzüglich S 225,-- und S 28.901,--). Setzt man dieses wirtschaftliche Nettoeinkommen ins Verhältnis zum wirtschaftlichen Nettoeinkommen des Ehegatten der Bw. in Höhe von S 1.144.035,--, dann ergibt sich für die Bw. ein Anteil von 26,4% und somit ein Anteil am Unterhaltsstopp von rund S 110.500,--, der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist.

Zusätzlich zum (allgemeinen) Unterhalt sind - wie schon im bekämpften Einkommensteuerbescheid für 1993 und der aufgehobenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten - die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 in Höhe von S 36.000,-- ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen, weil diese Bestimmung auch in den Anlassfällen weiterhin Geltung hat.

Bei der Berechnung des Selbstbehaltes ist jedoch dem Verwaltungsgerichtshof folgend das Einkommen der Bw. um jene außergewöhnlichen Belastungen zu vermindern, welche gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind. Der Selbstbehalt errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. FA	S 179.602,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	S 106.379,--
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>S 285.981,--</b>
-Pauschbetrag für Sonderausgaben	S 1.638,--
-Kirchenbeitrag	S 1.000,--
- auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8	S 36.000,--
<b>Einkommen (vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung)</b>	<b>S 247.343,--</b>
+ sonstige Bezüge lt. § 34 Abs. 5 EStG	S 29.934,--
<b>Einkommen für Berechnung des Selbstbehaltes</b>	<b>S 277.277,--</b>
Selbstbehaltsprozentsatz	S 10%
Selbstbehalt	S 27.727,--

Bei der Ermittlung des Selbstbehaltsprozentsatzes konnten die Kinder der Bw. keine Berücksichtigung finden. Zwar sieht § 34 Abs. 5 EStG 1988 vor, dass für jedes Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 sich der Selbstbehaltsprozentsatz um 1% vermindert, doch hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96, G 285/96, mit Wirkung für die gegenständlichen Anlassfälle eben auch die Bestimmungen betreffend den Kinderabsetzbetrag (und den Unterhaltsabsetzbetrag) aufgehoben, sodass bezüglich der Kinder der Bw. kein Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag besteht, was wiederum zur Folge hat, dass diese Kinder keine Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 sind, weil gemäß § 106 EStG 1988 als Kinder nur solche gelten, für die ein Kinderabsetzbetrag (oder ein Unterhaltsabsetzbetrag, was im gegenständlichen Fall aber von vornherein nicht zutrifft) zusteht. Daher beträgt der Selbstbehaltsprozentsatz 10%.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

**b) Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994:**

**1) Abschreibung für Abnutzung (AfA):**

Die Bw. bekämpft die Kürzung der Position "AfA alt" von S 110.023,-- auf S 88.972,--, die Nichtberücksichtigung der Position "AfA Malerei (viertes 1/5)" von S 3.200,-- und die Kürzung der Position "AfA Errichtungskosten 1993" von S 3.592,45 auf S 2.963,83 für das Objekt Mgasse.

Dem vom Finanzamt berücksichtigten Betrag an "AfA alt" liegen die Herstellungskosten der Jahre 1983 bis 1989 von S 5.931.471,75 (siehe Begründung zur Berufungvorentscheidung betreffend die Steuerbescheide 1988 vom 31. Oktober 1991 und Begründung zu den vorläufigen Steuerbescheiden für 1990 vom 4. Februar 1992) zu Grunde, wobei ein AfA-Satz von 1,5 % angewendet wurde. Die Bemessung der Gebäude-afa ist rechtens. Die Bw. hat dazu auch nichts Substanzielles vorgebracht. Jedoch ergibt sich aus der Aktenlage auch, dass der Bw. zusätzlich zur Gebäudeafa von S 88.972,-- auch noch eine im bekämpften Bescheid nicht berücksichtigte Afa für Einrichtungsgegenstände von S 28.901,-- zu gewähren ist. Diese Afa ist in einem entsprechenden Anlagenverzeichnis ausgewiesen und geht auf Anschaffungen von Einrichtungsgegenständen im Jahr 1988 in Höhe von S 289.000,-- zurück. Insoweit ist der Berufung Folge zu geben bzw. der Bescheid zu Gunsten der Bw. abzuändern.

Die Nichtberücksichtigung der Position "AfA Malerei" erfolgte nach der Aktenlage deshalb, weil es sich dabei um Instandhaltungsaufwendungen (Ausmalen des Stiegenhauses und des Vorraumes) handelt, die im Jahre 1991 sofort als Werbungskosten in Abzug gebracht wurden (siehe Begründung zu den Steuerbescheiden für 1991 vom 18. Jänner 1995). Mangels eines

substanziellen Vorbringens der Bw. sieht sich der unabhängige Finanzsenat auch hier nicht veranlasst, eine von den Vorentscheidungen abweichende Beurteilung vorzunehmen.

Hinsichtlich der Position "AfA Errichtungskosten 1993" schied das Finanzamt von der AfA-Bemessungsgrundlage einen Betrag von insgesamt S 59.408,-- aus. Begründet wurde dies damit, dass die Rechnung von H. H. über S 15.000,-- nicht auf den Namen der Bw., sondern auf den ihres Ehegatten Dr. S. R. lautet und die Bezahlung einer Rechnung ausgestellt vom Ehegatten der Bw. aus dem Jahre 1992 über S 44.408,-- (dabei handelt es sich um die Verrechnung von Aufwendungen für Lohnschnitt und Holzbringung, die dem Ehegatten der Bw. im Jahre 1985 von Dritten in Rechnung gestellt wurden) durch die Bw. trotz Aufforderung (Vorhalte vom 28. Feber 1996 und 22. März 1996) nicht nachgewiesen wurde.

Was die Rechnung des H.H. angeht kommt der Berufung Berechtigung zu. Der entsprechende AfA-Betrag von S 225,-- (1,5% von S 15.000,--) ist als Werbungskosten zu berücksichtigen (siehe Punkt B) a) 2) dieser Berufungsentscheidung). Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für Lohnschnitt und Holzbringung wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bw. hat den als ungewöhnlich zu bezeichnenden Vorgang weder erläutert noch den verlangten Zahlungsnachweis erbracht. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof an. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, ZI. 98/14/0164 wird verwiesen.

## **2) Telefonkosten:**

Die Bw. beantragt die Berücksichtigung ihrer Telefonkosten von S 17.234,60 im Umfang von zwei Dritteln, das seien S 11.489,80, als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. In der Beilage zu ihrer Steuererklärung wurden lediglich Telefonspesen von S 5.744,90 (ein Drittel der gesamten Aufwendungen) angesetzt. Der ursprünglich geringere Ansatz beruhe auf einem Irrtum.

Der unabhängige Finanzsenat vermag der Bw. darin nicht zu folgen, dass der Ansatz der geringeren Telefonkosten lediglich auf einem Versehen beruhte. Denn in der Beilage zu den Steuererklärungen für das Streitjahr ist auch der Gesamtbetrag der Telefonkosten angeführt, was ein bloßes Versehen bei der Ermittlung des Vermietungsanteiles (von einem Drittel) unwahrscheinlich erscheinen lässt. Davon abgesehen entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass eine sich in der Privatwohnung befindliche Telefonanlage - bei jährlichen Telefonkosten von S 17.234,60 - zu zwei Dritteln für Zwecke der Vermietung eines Gebäudes an Dauermieter verwendet wird. Die Berufung wird daher in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen.

## **3) KFZ-Versicherungsprämie:**

Die Bw. machte in ihrer Steuererklärung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von der Versicherungsprämie für das KFZ Land Rover 88, Baujahr 1987 in Höhe von S 6.680,- - ein Drittel, das sind S 2.226,70, als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte den Aufwand erklärungsgemäß. In der Berufung wird der volle Ansatz der Prämie begehrts, weil das Fahrzeug zur Gänze für die Vermietung genutzt werde.

Die Finanzlandesdirektion für Kärnten gab der Berufung in diesem Punkt nicht Folge. Die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde blieb ohne Erfolg. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes an. Die Bw. hat zunächst erklärt, dass das Fahrzeug nur zu einem Drittel "betrieblich" verwendet werde. Dies steht im Widerspruch zu dem Vorbringen, wonach das Fahrzeug nur zu Materialtransporten eingesetzt werden habe können und auch worden sei. Der Fahrzeugtyp lässt nicht darauf schließen, dass das Fahrzeug nur zu Materialtransporten genutzt werden kann. Die Bw. hat nicht behauptet, ihre abweichende Darstellung an Hand geeigneter Aufschreibungen oder anderer Beweismittel glaubhaft machen zu können. Im Einzelnen wird auf das bezughabende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Die Berufung war in diesem Punkt somit als unbegründet abzuweisen.

#### **4) Ausgaben für Buchhaltungsarbeiten:**

Für das Jahr 1994 machte die Bw. im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Objekt Mgasse) einen Betrag von S 30.000,--, den sie an ihren in G Betriebswirtschaftslehre studierenden Sohn P. R. "für die geleisteten Buchhaltungsarbeiten des Objektes Mgasse des Jahres 1993" (siehe Rechnung vom 24. August 1994) bezahlte, als Werbungskosten geltend. Dem Ersuchen des Finanzamtes (Vorhalt vom 28. Februar 1996) um Bekanntgabe, in welcher Form die Abrechnung der Buchhaltungsarbeiten erfolgt sei, und um Vorlage einer detaillierten Aufstellung über die geleistete Arbeit, den benötigten Zeitaufwand und deren Abrechnung, kam die Bw. nicht nach. Das Finanzamt anerkannte lediglich einen Betrag von S 6.000,-- und ging dabei von einem erforderlichen Arbeitsaufwand von 30 Stunden und einem angemessenen Stundensatz von S 200,-- (netto) aus.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 – 7/98, RV 533/1 – 7/98 wies die Finanzlandesdirektion für Kärnten die Berufung in diesem Punkt als unbegründet ab. Somit wurde wiederum ein Betrag in Höhe von S 6.000,-- als Werbungskosten anerkannt. Die dagegen erhobene Verwaltungsgerichtshofbeschwerde blieb insoweit ohne Erfolg. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Beurteilung an. Im Einzelnen wird auf die

genannte Berufungsentscheidung sowie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, ZI. 98/14/0164 verwiesen.

### **5) Sollzinsen:**

Die Bw. bekämpft die angebliche Nichtberücksichtigung von Sollzinsen in Höhe von S 15.769,-. Nach der Aktenlage wurden die Sollzinsen vom Finanzamt jedoch ungeteilt berücksichtigt.

Dieses Begehr war somit als unbegründet abzuweisen.

### **5) K-Gutschrift:**

Die Bw. hat unter dem Titel "K Strom" einen Betrag von S 1.028,58 netto (S 1.234,30 brutto) als Ausgabe verbucht. Das Finanzamt hat die Einnahmen um den genannten Nettobetrag erhöht, die Werbungskosten um diesen Betrag vermindert, mit der Begründung es handle sich in Wahrheit um eine Gutschrift von Stromkosten.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen (Stromabrechnung und Buchhaltungsmitteilung der Bank) und einer telefonischen Rückfrage bei der K steht fest, dass es sich um eine Gutschrift für das von der Bw. vermietete Objekt Mgasse in V handelt.

In der Berufung wird behauptet, im Ausmaß der Gutschrift seien nie Kosten, die die K vorgeschrieben habe, als "Betriebsausgabe" berücksichtigt worden. Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zur Aktenlage. Laut den Beilagen zur Steuererklärung wurden die vorgeschriebenen Stromkosten als Werbungskosten in Abzug gebracht und zwar für Jänner und Februar 1994 je S 300,-- netto und für April bis Dezember 1994 je S 158,33 netto. Die Stromkosten für März 1994 in Höhe von S 158,33 wurden laut Abrechnung von der K gleich mit der Gutschrift von netto S 1.186,93 gegengerechnet und der Restbetrag von netto S 1.028,60 im März 1994 der Bw. überwiesen.

Das Berufungsbegehr war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen daher:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. FA	S	202.235,--
- Afa-Parkett lt. BE	S	225,--
- Afa Einrichtung lt. BE	S	28.901,--
<b>Einkünfte lt. BE</b>	<b>S</b>	<b>173.109,--</b>

### **7) Krankenversicherungsprämien:**

In der Berufung begeht die Bw. erstmals die Berücksichtigung von bezahlten Krankenversicherungsprämien in Höhe von S 25.848,-- als Sonderausgaben. Mit Schreiben vom 16. Mai 1997 legte die Bw. eine entsprechende Bestätigung der Versicherungsgesellschaft für das Jahr 1994 über einen Betrag von S 25.286,-- vor. An Stelle des bisher gewährten Pauschbetrages für Sonderausgaben von S 1.638,-- kann gem. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 die Hälfte des genannten Betrages, somit S 12.643,--, bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden.

Diesem Begehren war somit Folge zu geben.

## **8) Kirchenbeitrag:**

Das Begehren, einen über S 1.000,-- hinausgehenden Betrag an Kirchenbeitrag als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, ist unbegründet. Gemäß § 18 Abs.1 Z 5 EStG 1988 sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften höchstens mit S 1.000,-- absetzbar. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung scheitert daran, dass die Verpflichtung zur Entrichtung eines Kirchenbeitrages auf den freiwilligen Entschluss, einer Glaubensgemeinschaft angehören zu wollen, zurückgeht, und daher keine Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 begründet. Auf das in diesem Punkt bestätigende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes wird im Einzelnen verwiesen.

## **9) Kindesunterhalt:**

Die Bw. macht für 1994 Unterhaltsleistungen für ihre Kinder C. R., P. R. und K. R. in Höhe von zusammen letztlich S 389.437,50 steuerlich geltend.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 ist ebenfalls ein Anlassfall hinsichtlich des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96 G 285/96. Die mit diesem Erkenntnis aufgehobenen Bestimmungen sind daher auch bei der Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 nicht anzuwenden (vgl. im Einzelnen die entsprechenden Ausführungen unter Punkt B) a) 6)).

Die Finanzlandesdirektion für Kärnten hat in ihrer Berufungsentscheidung vom 7. August 1998, GZlen. RV 481/1 - 7/98, RV 533/1 – 7/98, ausgehend von einem wirtschaftlichen Nettoeinkommen der Bw. in Höhe von S 319.838,-- und einem Unterhaltsprozentsatz von 54% den Unterhalt der Bw. für ihre Kinder mit S 172.712,-- bemessen. Da sich aber für die drei Kinder der Bw. bei einem einheitlichen monatlichen Regelbedarfssatz von S 5.025,-- unbestritten ein Unterhaltsstopp von S 452.250,-- ergab und die von der Bw. und ihrem Ehegatten jeweils in Höhe von S 389.437,50 geltend gemachten Unterhaltsleistungen zusammengenommen den Unterhaltsstopp überstiegen, wurde eine Aufteilung des

Unterhaltsstopps im Verhältnis der wirtschaftlichen Nettoeinkommen vorgenommen und der dabei auf die Bw. entfallende Anteil als Unterhalt berücksichtigt. Ausgehend von einem unbestritten gebliebenen wirtschaftlichen Nettoeinkommen des Ehegatten der Bw. in Höhe von S 879.408,-- hat sich für die Bw. ein Anteil am Unterhaltsstopp in Höhe von 26,7% und somit im Betrag von S 121.000,-- ergeben. Dieser Betrag wurde als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt. Dies blieb vom Verwaltungsgerichtshof unbeanstandet. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich dem grundsätzlich an. Durch die gegenüber der aufgehobenen Berufungsentscheidung zusätzlich zu berücksichtigende Afa von S 225,-- und S 28.901,-- ergibt sich aber ein neues wirtschaftliches Nettoeinkommen in Höhe von S 290.712,-- (S 319.838,-- abzüglich S 225,-- und S 28.901,--). Setzt man dieses wirtschaftliche Nettoeinkommen ins Verhältnis zum wirtschaftlichen Nettoeinkommen des Ehegatten der Bw. in Höhe von S 879.408,--, dann ergibt sich für die Bw. ein Anteil von 24,84% und somit ein Anteil am Unterhaltsstopp von rund S 112.400,--, der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen ist.

Zusätzlich zum (allgemeinen) Unterhalt sind - wie schon in der aufgehobenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten - die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzusetzen, weil diese Bestimmung auch in den Anlassfällen weiterhin Geltung hat. Für das Jahr 1994 macht die Bw. für ihren Sohn P.R. und ihre Tochter C.R. gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 einen Pauschbetrag von S 28.500,-- (für P. S 18.000,-- für 12 Monate und für C.R. S 10.500,-- für 7 Monate) geltend. Die Finanzlandesdirektion für Kärnten hat den Pauschbetrag für diese Kinder jeweils zur Hälfte (S 14.250,--) der Bw. und ihrem Ehegatten zugerechnet mit der Begründung, dass nach der Aktenlage die Bw. und ihr Ehegatte je zur Hälfte zum Unterhalt der Kinder beigetragen haben. Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte diese Beurteilung und schließt sich der unabhängige Finanzsenat dem an.

Bei der Berechnung des Selbstbehaltes ist jedoch dem Verwaltungsgerichtshof folgend das Einkommen der Bw. um jene außergewöhnlichen Belastungen zu vermindern, welche gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 ohne Abzug eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind. Der Selbstbehalt errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit lt. FA	S	179.989,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	S	173.109,--
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>S</b>	<b>353.098,--</b>
-Krankenversicherung	S	12.643,--

-Kirchenbeitrag	S	1.000,--
- auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8	S	14.250,--
<b>Einkommen (vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung)</b>	<b>S</b>	<b>325.205,--</b>
+ sonstige Bezüge lt. § 34 Abs. 5 EStG	S	38.850,--
<b>Einkommen für Berechnung des Selbstbehaltes</b>	<b>S</b>	<b>364.055,--</b>
	S	
Selbstbehaltsprozentsatz	S	10%
Selbstbehalt	S	36.405,--

Wie bereits unter Punkt B) a) 6) dieser Entscheidung ausgeführt, können die Kinder bei der Berechnung des Selbstbehaltsprozentsatzes keine Berücksichtigung finden. Daher beträgt der Selbstbehaltsprozentsatz 10%.

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

### c) Sonstiges (1993 und 1994):

Das Begehren auf Abgeltung des positiven Schadens aus einer verspäteten Gutschrift von Einkommensteuer bzw. auf Verzinsung der "zu viel bezahlten Einkommensteuer" kann nicht Gegenstand dieses Verfahrens sein. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 31. März 2003, Zl. 98/14/0164 wird verwiesen.

Auf Grund der vorliegenden Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

1993		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. FA	S	179.602,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	S	106.379,--
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>S</b>	<b>285.981,--</b>
-Pauschbetrag für Sonderausgaben lt. FA	S	1.638,--
-Kirchenbeitrag lt. FA	S	1.000,--
außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt:		
Unterhalt lt. BE	S	110.500,-- S
-Selbstbehalt lt. BE	S	27.727,-- S 82.773,--
außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt:		

auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8	S	36.000,--
<b>Einkommen</b>	<b>S</b>	<b>164.570,--</b>

1994			
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. FA	S	179.989,--	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	S	173.109,--	
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>S</b>	<b>353.098,--</b>	
-Krankenversicherungsbeitäge lt. BE	S	12.643,--	
-Kirchenbeitrag lt. FA	S	1.000,--	
außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt:			
Unterhalt lt. BE	S	112.400,--	S
-Selbstbehalt lt. BE	S	36.405,--	S 75.995,--
außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt:			
auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8	S	14.250,--	
<b>Einkommen</b>	<b>S</b>	<b>249.210,--</b>	

Klagenfurt, 27. Oktober 2003