

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

02.06.2004

Geschäftszahl

2003/13/0146

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der R in V, vertreten durch Dr. Siegfried Rack, Rechtsanwalt in 9100 Völkermarkt, Münzgasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 9. Dezember 1998, Zl. RV 544/1 - 7/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Umsatzsteuer 1995 und 1996 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte für die Streitjahre neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die der Einkommensteuererklärung 1995 angeschlossene Ermittlung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen (erklärter Verlust aus Vermietung und Verpachtung 27.554 S) wies Werbungskosten in Höhe von insgesamt 396.514,65 S aus. Dieser Werbungskostenbetrag umfasste u.a. "Ausgaben lt. Aufstellung" in Höhe von 237.057,93, "weitere Ausgaben für Kfz-Versicherungsprämie für Land Rover betrieblicher Anteil" von 2.226,70 S, einen Betrag für "AfA-Abschreibung alt" von 110.022,87 S, sowie Beträge für "AfA Malerei" (5. 1/5)" von 3.200 S, "AfA Errichtungskosten 1993 1,5 %" 3.592,45 S, "AfA Reparatur 1993 lt. Aufstellung (3. 1/5)" 18.429,70 S, "AfA Reparatur 1994 lt. Aufstellung (2. 1/5)" 13.085,70 S und "1,5 % aus Errichtungskosten 1995" 1.252,50 S. Als Vorsteuer wurde in der Umsatzsteuererklärung 1995 insgesamt ein Betrag von 33.629,21 S geltend gemacht.

Die Ermittlung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996 (erklärter Verlust 42.750 S) wies einen Gesamtbetrag an Werbungskosten in Höhe von 396.796,50 S aus; davon u.a. "Ausgaben lt. Aufstellung" 208.463,40 S, "Haftpfl. Land Rover" 7.096 S, "AfA-Abschreibung alt" 110.022,87, "AfA Malerei (5. 1/5)" 3.200 S, "AfA Errichtungskosten 1993 1,5 %" 3.592,45 S, "AfA Reparatur 1993 lt. Aufstellung (4. 1/5)" 18.429,70 S, "AfA Reparatur 1994 lt. Aufstellung (3. 1/5)" 13.085,70 und "AfA 1996 lt. Aufstellung (1. 1/5 bzw. 1. 1/10)" 16.033,68 S. Die erklärte Vorsteuer betrug 1996 insgesamt 43.359,10 S.

Die Änderungen im Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid für 1995 gegenüber den von der Beschwerdeführerin angesetzten Beträgen im Zusammenhang mit den erklärten Ergebnissen aus Vermietung und Verpachtung wurden vom Finanzamt - auszugsweise - wie folgt begründet:

"Einkünfte aus V + V:

Mieteinnahmen lt. Erklärung	S	325.757,29	
Betriebs- und Heizungskosten lt. Erklärung	+ S	43.203,--	S 368.960,29

die gesamten Werbungskosten lt. Ihrer Aufstellung betragen	S	396.514,65	

Folgende Berichtigungen wurden bei den Werbungskosten durchgeführt:

Jene Werbungskosten = WK (Stiegenhausreinigung = SR und Spesen S) bei denen zu Unrecht (in den Rechnungen ist keine Vorsteuer bzw. kein Steuersatz ausgewiesen) die Vorsteuer herausgerechnet worden ist, wurden mit den lt. Rechnung ausgewiesenen Betrag 'Bruttobetrag' angesetzt:

Datum	Art d. WK	Betrag	VSt
...			

Daher wurde die herausgerechnete 'Vorsteuer' zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt, korrigierte WK (SR, S)

+S 1.431,66

- die Buchhaltungskosten wurden in Anlehnung an die Berufungsentscheidung vom 9. Jänner 1997 (GZ. 248-7/96) in Höhe von S 6.000,-- (brutto) anerkannt.

- Buchhaltungskosten lt. Erklärung	- S	30.000,--		
anerkannte Buchhaltungskosten lt. BE	+ S	6.000,--		
- die landwirtschaftlichen Abgaben und Beiträge der EW-AZ: 57 044-1- 0119-4 stellen keine Werbungskosten des Vermietungs-Objektes M.gasse 3 dar	- S	208,--		
Die Donauversicherung (Haftplicht für Rover inkl. motorbez. Vers.steuer wurde von Ihnen doppelt zum Ansatz gebracht. Einerseits in den Ausgaben lt Ihrer Aufstellung (S 237.057,93)	- S	6.938,--		
und andererseits unter den weiteren Ausgaben für KFZ-Versicherungen (S 2.226,70)	-S	2.226,70		
Es werden daher, wie von Ihnen beantragt, ein Drittel von nunmehr S 6.938,-- als WK zum Ansatz gebracht	+ S	2.312,67		
Telefonspesen wie beantragt am 16.2.1996,	+ S	5.985,53		
die Ausgaben für Telefonspesen wurden von Ihnen in die Überschussrechnung unrichtig übertragen	- S	7.646,80		
AfA für 1990 u. 1991 lt. Vorjahr	+ S	88.972,--		
AfA für 1990 u. 1991 lt. Erklärung	- S	110.022,87		
AfA Malerei bereits zur Gänze 1991				
berücksichtigt	+S	0,--		

AfA Malerei lt. Erklärung	- S	3.200,--		
AfA für 1992 lt. Vorjahr	+ S	2.963,--		
AfA für 1993 (richtig 1992) lt. Erklärung	- S	3.592,45		
berichtigte Werbungskosten			- S	340.345,52
Die Einkünfte aus V + V für 1995 betragen gerundet daher			= S	28.615,--

Umsätze:

Mieteinnahmen lt. Ihrer Aufstellung (10 %)	S	325.757,29	
...			
Vorsteuer lt. Aufstellung	S	33.629,21	
nicht anerkannte Vorsteuer (Stiegenhausreinigung, Spesen - siehe Aufstellung)	- S	1.431,66	
anerkannt Vorsteuer	= S	32.197,55"	

Die entsprechende Begründung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für 1996 lautete wie folgt:

"Einkünfte aus V + V:

Mieteinnahmen lt. Erklärung	S	311.790,54	
Betriebs- und Heizungskosten lt. Erklärung	+ S	42.255,33	S 354.045,87
die gesamten Werbungskosten lt. Ihrer Aufstellung betragen	S	396.796,50	

Folgende Berichtigung wurden bei den Werbungskosten durchgeführt:

Jene Werbungskosten = WK (Stiegenhausreinigung = SR und Spesen = S) bei denen zu Unrecht (in den Rechnungen ist keine Vorsteuer bzw. kein Steuersatz ausgewiesen) die Vorsteuer herausgerechnet worden ist, wurden mit den lt. Rechnung ausgewiesenen Betrag 'Bruttobetrag' angesetzt:

Datum	Art d. WK	Betrag	VSt
...			

Daher wurde die herausgerechnete 'Vorsteuer' zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt, korrigierte WK (SR, S)

+ S 2.050,84

- die Buchhaltungskosten wurden in Anlehnung an die Berufungsentscheidung vom 9. Jänner 1997 (GZ. 248-7/96) in Höhe von S 6.000,-- (brutto) anerkannt.

- Buchhaltungskosten lt. Erklärung	- S	30.000,--	
------------------------------------	-----	-----------	--

anerkannte Buchhaltungskosten vgl BE vom 25.7.1997	+ S	6.000,--
Telefonspesen lt. Ihrer Aufstellung	- S	16.873,10
davon ein Drittel	+ S	5.624,37
...		
Land Rover lt. Ihrer Aufstellung	- S	7.096,--
davon ein Drittel	+ S	2.365,33

Die Versicherungsprämien für den Land Rover werden analog zu den Vorjahren mit einem Drittel anerkannt, da Sie keinerlei Gründe für die Erhöhung dieses Ausmaßes auf 100 % vorbringen konnten.

die Sollzinsen wurden von Ihnen in Ihrer Aufstellung nicht als WK berücksichtigt, sie werden daher von Amts wegen zum Ansatz gebracht	+ S	16.732,--		
AfA für 1990 u. 1991 lt. Vorjahr	+ S	88.972,--		
AfA für 1990 u. 1991 lt. Erklärung	- S	110.022,87		
AfA Malerei bereits zur Gänze 1991				
berücksichtigt	+ S	0,--		
AfA Malerei lt. Erklärung	- S	3.200,--		
AfA für 1992 lt. Vorjahr	+ S	2.963,83		
AfA für 1993 (richtig 1992) lt. Erklärung	- S	3.592,45		
AfA für 1995 von Ihnen in Ihrer Aufstellung nicht als WK berücksichtigt	+ S	1.252,50		
AfA für 1996 lt. Ihrer Aufstellung	- S	16.033,28		
AfA für 1996 berichtigt - siehe Beilage				
(Kopie des Anlagenverzeichnisses 1996)	+ S	13.766,27		
berichtigte Werbungskosten			- S	349.705,94
Die Einkünfte aus V + V für 1995 betragen daher			= S	4.340,--

Umsätze 1996:		
Mieteinnahmen lt. Ihrer Aufstellung (10 %)	S	311.790,50
...		
Vorsteuer lt. Ihrer Einnahmen- und Ausgabenübersicht 1996		

(siehe Rückseite der beiliegenden Kopie)	S	27.299,19
nicht anerkannte Vorsteuer (Stiegenhausreinigung,		
Spesen - siehe Aufstellung	- S	2.050,83
Vst H. (Vst falsch herausgerechnet - siehe Kopie des Anlageverzeichnisses 1996)	+ S	1.859,83
Vst J. (Vst falsch herausgerechnet - siehe Kopie des Anlageverzeichnisses 1996)	+ S	6.475,--
übrige Vst aus Neuzugängen Anlagevermögen (siehe Beilage)	+ S	10.812,64
anerkannt Vorsteuer	= S	44.395,83

Daher wurde die Vorsteuer zu Ihrem Vorteil von S 43.359,10 auf S 44.395,83 erhöht."

Zu den sich aus den wiedergegebenen Überschussermittlungen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin ergebenden Streitpunkten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sowie zu weiteren Streitpunkten betreffend Kirchenbeiträge (Einkommensteuer 1995 und 1996), Studienkosten Peter (Einkommensteuer 1995 und 1996), Mietzinsvorauszahlungen (Umsatzsteuer 1995 und 1996) sowie "Nichtanerkennung von Vorsteuern für Stiegenhausreinigung und Bankspeisen" (Umsatzsteuer 1996) führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus:

Buchhaltungsarbeiten (Umsatz- und Einkommensteuer 1995 und 1996):

Die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 und 1996 jeweils einen Betrag von 30.000 S als Werbungskosten geltend gemacht, der nach den vorliegenden Unterlagen "für geleistete Buchhaltungsarbeiten des Objektes M.-Gasse 3" an ihren Sohn Peter überwiesen worden sei. Das Finanzamt habe lediglich einen Betrag von jeweils 6.000 S als Werbungskosten anerkannt und dazu jeweils auf Berufungsentscheidungen für die Jahre 1993 und 1994 hingewiesen. Mit dem Sohn sei kein schriftlicher Werkvertrag abgeschlossen worden und die Beschwerdeführerin sei auch der Aufforderung, den Inhalt der mündlichen Vereinbarung bekannt zu geben, nicht nachgekommen. Die belangte Behörde gehe zwar davon aus, dass der Sohn für die Beschwerdeführerin Buchhaltungsarbeiten erbracht habe, halte jedoch das Leistungsentgelt für unangemessen hoch. Die vom Sohn ausgestellten Rechnungen enthielten keine Angaben über das zeitliche Ausmaß der Leistungen und den dafür verrechneten Stundensatz. Auch zeitnahe Aufzeichnungen, auf Grund derer die Honorarabrechnung nach erbrachten Arbeitsstunden hätte erfolgen können, seien nicht vorgelegt (deren Existenz auch nicht behauptet) worden. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es auf Grund der geleisteten "Buchhaltungsarbeiten" gerechtfertigt, den Arbeitsaufwand mit 40 Stunden (gegenüber 30 Stunden in den Vorjahren) zu schätzen. Der Stundensatz für das Zeithonorar von 500 S sei wesentlich überhöht. Wie bereits für die Jahre 1993 und 1994 werde ein Stundensatz von 200 S für angemessen erachtet, sodass Buchhaltungskosten in Höhe 8.000 S (40 Stunden zu 200 S) als Werbungskosten anzuerkennen seien. Dass die Beschwerdeführerin dem Sohn auch Fahrt- und Telefonkosten ersetzt habe, sei nicht nachgewiesen worden. Fahrt- und Telefonkosten seien weder in der vom Sohn ausgestellten Rechnung noch als Ausgabenposition in den vorgelegten Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben enthalten. Eine abziehbare Vorsteuer könne nicht berücksichtigt werden, weil der Sohn der Beschwerdeführerin keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe. Da der Sohn weder als EDV-Fachmann noch als Steuerberater tätig gewesen sei, stelle die Frage nach der Höhe der in diesen Branchen üblichen Zeithonorare kein entscheidungsrelevantes Beweisthema für eine dazu beantragte Befragung eines von der Beschwerdeführerin genannten Sachverständigen aus dem EDV-Wesen und dem Buchführungswesen dar. Der beantragten Einvernahme des Sohnes fehle auch ein konkretes Beweisthema. Das Beweisthema, es sei in Studentenkreisen üblich, EDV-Arbeiten mit eigenem Computer mit 600 S in Rechnung zu stellen, sei zu unbestimmt.

KFZ-Kosten (Einkommensteuer 1995 und 1996):

Die Beschwerdeführerin beantrage die Berücksichtigung von Kosten im Zusammenhang mit ihrem Pkw "Land Rover" in Höhe von 6.938 S (1995) und 7.096 S (1996) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt habe in Anlehnung an die Berufungsentscheidungen für die Vorjahre lediglich ein Drittel dieser Aufwendungen und somit Beträge in Höhe von 2.312,67 S (1995) bzw. 2.365,33 S (1996) anerkannt. Im Berufungsverfahren habe die Beschwerdeführerin durch eingehende Darstellung der Verwendung des Fahrzeuges im Zuge des Umbaues des Mietobjektes glaubhaft machen können, dass die fraglichen Kosten zur Gänze Werbungskosten darstellten, sodass den Berufungen in diesem Punkt Folge zu geben gewesen sei.

Absetzung für Abnutzung (Einkommensteuer 1995 und 1996):

"Die Beschwerdeführerin bekämpft die Nichtberücksichtigung der AfA für Aufwendungen des Jahres 1995 (AfA S 1.252,49) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1995 und 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,--, die Nichtberücksichtigung der AfA für Aufwendungen des Jahres 1993 (AfA S 18.429,70), des Jahres 1994 (AfA S 13.085,70) und des Jahres 1995 (AfA S 1.252,49) bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1996.

Was die Position 'AfA alt' anlangt, so erfolgte der Ansatz durch das Finanzamt entsprechend der Vorjahre. 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 Berufungsvorentscheidung betreffend die Steuerbescheide 1988 vom 31. Oktober 1991 und Begründung zu den vorläufigen Steuerbescheiden für 1990 vom 4. Februar 1992) zugrunde, wobei ein AfA-Satz von 1,5 % angewendet wurde. Die Bw. brachte nichts vor, was die Richtigkeit der damaligen Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage in Frage stellen würde.

Die Nichtberücksichtigung der Position 'AfA Malerei' erfolgte deshalb, da 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).

Die AfA-Beträge aus Aufwendungen der Jahre 1993 und 1994 von S 18.429,70 bzw. S 13.085,70 wurden nach der Aktenlage bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1996 erklärungsgemäß berücksichtigt. Dem Einkommensteuerbescheid 1996 bzw. der entsprechenden händischen Bescheidebegründung ist eine Berichtigung dieser Ansätze nicht zu entnehmen. Die AfA aus Aufwendungen des Jahres 1995 in Höhe von S 1.252,50 wurde bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls erklärungsgemäß berücksichtigt. Den Einkommensteuerbescheiden 1995 und 1996 bzw. den händischen Bescheidebegründungen ist eine Berichtigung der erklärten Einkünfte um diesen Ansatz nicht zu entnehmen. Bezüglich des Jahres 1996 wurde dieser Betrag sogar erst vom Finanzamt zugunsten der Bw.

angesetzt (vgl. die händische Bescheidebegründung, Seite 4).

Das Begehren in diesem Punkt war daher als unbegründet abzuweisen."

Aufwendungen aus der Rechnung D. (Einkommensteuer 1996):

Die Beschwerdeführerin beantrage die erklärungsgemäße

Berücksichtigung des Nettorechnungsbetrages aus der Rechnung D. in Höhe von 59.505 S als Werbungskosten bzw. in eventu eine AfA aus diesem Aufwand in Höhe von 20 % (11.901 S). Da nach der Aktenlage dieser (Reparatur-)Aufwand ohnedies zur Gänze vom Finanzamt berücksichtigt worden sei (dem Einkommensteuerbescheid 1996 bzw. der händischen Bescheidebegründung sei eine Berichtigung der erklärten Einkünfte um diesen Ansatz nicht zu entnehmen), gehe dieses Begehren ins Leere.

Kirchenbeitrag (Einkommensteuer 1995 und 1996):

Die Absetzbarkeit von Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften als Sonderausgaben sei gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 mit jährlich 1.000 S begrenzt. Nach der Aktenlage sei dieser Höchstbetrag in den Einkommensteuerbescheiden 1995 und 1996 jeweils berücksichtigt worden, sodass das Begehren, einen über 1.000 S hinausgehenden Betrag als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, keinen Erfolg haben könne.

Studienkosten Peter (Einkommensteuer 1995 und 1996):

Die Beschwerdeführerin begehre die Berücksichtigung von Studienkosten für ihren Sohn Peter für die Jahre 1995 und 1996 in Höhe von jeweils 96.000 S. Das Finanzamt habe den Studienkosten für das Jahr 1995 die Anerkennung mit der Begründung versagt, dass diese Kosten bereits beim Ehemann der Beschwerdeführerin berücksichtigt worden seien, und für das Jahr 1996 die Kosten gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 pauschal mit 18.000 S angesetzt. Die Beschwerdeführerin sei hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 kein Anlassfall im Sinne des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, Zlen. G 168/96, G 285/96. Die Studienkosten könnten daher nur im Rahmen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 pauschal berücksichtigt werden. Nach der Aktenlage habe der Ehemann der Beschwerdeführerin ebenfalls Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes Peter in Höhe von 96.000 S als außergewöhnliche Belastung für die Jahre 1995 und 1996 geltend gemacht. Bei mehreren Unterhaltspflichtigen sei der Pauschbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Da die von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann geltend gemachten Kosten gleich hoch seien, könne bei der Beschwerdeführerin nur die Hälfte des Pauschbetrages, somit 9.000 S, für die Jahre 1995 und 1996 angesetzt werden. Dies sei der Beschwerdeführerin vorgehalten worden und "erhob sie dagegen keine Einwendungen".

Mietzinsvorauszahlungen (Umsatzsteuer 1995 und 1996):

Der Ehemann der Beschwerdeführerin habe an die Beschwerdeführerin in den Jahren 1983 bis 1987 Vorauszahlungen in Höhe von 1.800.000 S in Anrechnung auf den Mietzins für die Dauer von zehn Jahren für ein Bestandsobjekt geleistet, in dem dieser eine Rechtsanwaltskanzlei betreibe. Da die Steuerschuld umsatzsteuerrechtlich anteilig in den Voranmeldungszeiträumen entstehe, seien auch für die Jahre 1995 und 1996 die anteiligen Mietzinsvorauszahlungen in Höhe von jeweils 180.000 S der Umsatzsteuer zu unterziehen, wobei nach Inkrafttreten des Umsatzsteuergesetzes 1994 dafür der Normalsteuersatz von 20 % zur Anwendung zu kommen habe. Auf die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 4. Februar 1992 betreffend

u.a. die Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 1980 bis 1987 und auf das diese Entscheidung bestätigende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 1993, 92/14/0182, werde hingewiesen.

Nichtanerkennung von Vorsteuern für Stiegenhausreinigung und Bankspesen (Umsatzsteuer 1996):

Die Beschwerdeführerin bekämpfe die Nichtanerkennung von Vorsteuern für die Stiegenhausreinigung und für (Bank)Spesen. Die Beschwerdeführerin habe aus den für die Stiegenhausreinigung und (Bank)Spesen bezahlten Beträgen Vorsteuern herausgerechnet, diese Beträge als abziehbare Vorsteuer und die "Nettobeträge" als Werbungskosten geltend gemacht. Das Finanzamt habe die geltend gemachte Vorsteuer um insgesamt 2.050,83 S gekürzt und in diesem Umfang (2.050,83 S) die Werbungskosten erhöht, weil "ein Nachweis über die Inrechnungstellung dieser Vorsteuerbeträge nicht erfolgt ist". Da in keinem der vorgelegten Belege betreffend Stiegenhausreinigung und (Bank)Spesen eine Umsatzsteuer ausgewiesen sei, habe das Finanzamt bei diesen Aufwendungen zu Recht einen Vorsteuerabzug versagt.

Lt. den im angefochtenen Bescheid abschließend dargestellten Berechnungen der Umsatzsteuer 1995 und 1996 blieb die "abziehbare Vorsteuer lt. FA" mit den Beträgen von 32.197,55 S und 44.395,83 S jeweils unverändert.

Die Berechnung des Einkommens 1995 ist im angefochtenen Bescheid wie folgt ausgewiesen:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. FA			S	179.690,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. FA	S	28.615,--		
+ Buchhaltungskosten lt. FA	S	6.000,--		
- Buchhaltungskosten lt. BE	-S	8.000,--		
- Kfz-Kosten	-S	6.938,--	S	19.677,--
- Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG			-S	323,--
Gesamtbetrag der Einkünfte			S	199.044,--
Sonderausgaben:				
Hälfte der Aufwendungen für Personenversicherungen lt. BE			-S	13.254,--
Kirchenbeitrag lt. FA			-S	1.000,--
außergewöhnliche Belastung:				
auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8 EStG			-S	9.000,--
Einkommen			S	175.790,-"

Die Berechnung des Einkommens 1996 stellt sich lt. angefochtenem Bescheid wie folgt dar:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. FA			S	192.712,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. FA	S	4.340,--		
+ Buchhaltungskosten lt. FA	S	6.000,--		
- Buchhaltungskosten lt. BE	-S	8.000,--		
- Kfz-Kosten	-S	7.096,--	-S	4.756,--
Gesamtbetrag der Einkünfte			S	187.956,--

Sonderausgaben:				
-Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen lt. FA			- S	6.462,--
-Kirchenbeitrag lt. FA			- S	1.000,--
außergewöhnliche Belastung:				
auswärtige Berufsausbildung gem. § 34 Abs. 8 EStG lt. BE			-S	9.000,--
Einkommen			S	171.494,--"

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

1. Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

1.1. Ausgaben für Buchhaltungsarbeiten:

Bei gleich gelagertem Sachverhalt und Beschwerdevorbringen hat der Verwaltungsgerichtshof in dem gegenüber der Beschwerdeführerin ergangenen Erkenntnis vom 31. März 2003, 98/14/0164, betreffend Einkommensteuer 1993 und 1994 dahingehend entschieden, dass unter dem Gesichtspunkt der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen der für diese Jahre von der belangten Behörde erfolgten Kürzung der dafür geltend gemachten Werbungskosten (Zahlungen an den Sohn Peter) von 30.000 S auf 6.000 S nicht mit Erfolg entgegengetreten werden könne. Auch die vorliegende Beschwerde erweist sich daher in diesem Punkt aus den im Vorerkenntnis näher dargestellten Gründen, auf die gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, als unbegründet. Zu Recht macht die belangte Behörde im Übrigen in diesem Zusammenhang in der Gegenschrift darauf aufmerksam, dass die Buchhaltungskosten im angefochtenen Bescheid - entgegen den Ausführungen in der Beschwerde - ohnedies mit einem Betrag in Höhe von jeweils 8.000 S (und nicht wie in den Vorjahren mit einem Betrag von 6.000 S) Berücksichtigung fanden.

1.2. Kfz-Kosten:

Zu den Kfz-Kosten wird in der Beschwerde vorgebracht, die belangte Behörde habe die Werbungskosten für den Land Rover für 1995 in der Höhe von 6.938 S und für 1996 in der Höhe von 7.096 S nach den Ausführungen auf den Seiten 7 und 8 des angefochtenen Bescheides zwar zur Gänze anerkannt, "offensichtlich aber diese Werbungskosten bei der Zusammenstellung der Werbungskosten und bei der daraus sich ergebenden Vorsteuer nicht berücksichtigt".

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass aus den oben wiedergegebenen Einkommensberechnungen im angefochtenen Bescheid (Seiten 13 und 14) klar hervorgeht, dass ausgehend von den vom Finanzamt angesetzten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 und 1996 die als Werbungskosten angesprochenen Kfz-Kosten von 6.938 S (1995) und 7.096 S (1996) einkünftermindernd Berücksichtigung fanden. Das nicht näher konkretisierte Beschwerdevorbringen, es sei Vorsteuer nicht berücksichtigt worden, geht ins Leere, zumal ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den gegenständlichen Kfz-Kosten nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens war und zudem - worauf auch die Gegenschrift zutreffend hinweist - Versicherungsprämien nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

1.3. Verschiedene Rechnungen und AfA-Beträge:

In der Beschwerde wird vorgebracht, von der Beschwerdeführerin geltend gemachte AfA und Vorsteuer aus Rechnungen vom 8. August 1995 (27.500 S netto), vom 16. Juni 1995 (29.855,22 S netto) und vom 16. Juni 1995 (26.144,80 S) seien außer Acht gelassen und somit AfA-Beträge von 412,50 S, 447,82 S und 392,17 S (insgesamt sohin 1.252,50 S) sowie Vorsteuern von 5.500 S, 5.971,04 S und 5.228,96 S nicht in Ansatz gebracht worden.

Zu diesem Beschwerdevorbringen ist auf die oben wiedergegebene Begründung des angefochtenen Bescheides zur "Absetzung für Abnutzung (Einkommensteuer 1995 und 1996)" zu verweisen. Wie auch die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend festhält, ist daraus eindeutig zu entnehmen, dass die AfA-Beträge aus Aufwendungen des Jahres 1995 in Höhe des lt. Beschwerde angesprochenen Betrages von insgesamt 1.252,50 S sowohl für das Jahr 1995 als auch für das Jahr 1996 Berücksichtigung fanden. Dass lt. Beschwerde die "händische Bescheidsbegründung" 1995 hinsichtlich des Betrages von 1.252,50 S keine Korrekturen erkennen lässt, bedeutet nicht, dass dieser nicht berücksichtigt worden wäre, zumal er ohnedies in der von der Beschwerdeführerin der Einkommensteuererklärung 1995 beigelegten - insoweit seitens des Finanzamtes auch unkorrigiert gebliebenen - Werbungkostenaufstellung enthalten war. Die erstmals in der Beschwerde thematisierte Nichtberücksichtigung der Vorsteuerbeträge von 5.500 S, 5.971,04 S sowie 5.228,96 S im Jahr 1995 verstößt gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestehende Neuerungsverbot (§ 41 VwGG). Wie der oben wiedergegebenen Ermittlung der Vorsteuerbeträge des Finanzamtes für das Jahr 1995 zu

entnehmen ist, erfolgte für dieses Jahr im Übrigen ohnedies keine Korrektur um die in der Beschwerde angesprochenen Beträge.

Warum die Begründung der belangten Behörde zur Kürzung der AfA von 110.022,87 auf 88.972 oder zur Nichtberücksichtigung der Position "AfA Malerei" in den Streitjahren unzutreffend sein sollte, wird in der Beschwerde nicht dargelegt. Zur Berücksichtigung der "AfA für Reparaturen" von 18.429,70 S und 13.085,70 S gilt - ebenso wie zur Berücksichtigung einer Rechnung D. 1996 in Höhe von 59.505 S netto - das oben zur Berücksichtigung der AfA-Aufwendungen von 1.252,50 S für das Jahr 1995 Gesagte (seitens des Finanzamtes unkorrigiert gebliebener Ansatz in den jeweiligen Überschussermittlungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 1995 bzw. 1996).

Soweit von der Beschwerdeführerin unter dem Punkt "Nichtanerkennen von Vorsteuern für Stiegenhausreinigung und Bankspesen (Umsatzsteuer 1996)" u.a. geltend gemacht wird, bei einer Kürzung der Vorsteuern um den Betrag von 2.050,83 wären für den Fall der Richtigkeit dieser Rechtsansicht die Werbungskosten um diesen Betrag zu erhöhen gewesen, ist die Beschwerdeführerin darauf aufmerksam zu machen, dass eine solche Erhöhung der Werbungskosten ohnedies lt. Begründung des erstinstanzlichen Bescheides 1996 erfolgt ist (entsprechende Erhöhung der erklärten Werbungskosten von 396.796,50 S um 2.050,84 S). Auch darauf hat der angefochtene Bescheid zutreffend hingewiesen.

2. Kirchenbeitrag (Einkommensteuer 1995 und 1996):

Dass die Berücksichtigung des Kirchenbeitrages als Sonderausgabe nur im Rahmen des im § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 enthaltenen Höchstbetrages von 1.000 S in Betracht kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits im Vorerkenntnis vom 31. März 2003, 98/14/0164, festgestellt. Inwiefern oder auf welcher gesetzlichen Grundlage die belangte Behörde "bei Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit auf Grund des Kindesunterhaltes" für den Sohn Peter den Kirchenbeitrag entweder zur Gänze für 1995 und 1996 oder "aliquot zum Einkommen meines Ehegatten" für 1995 und 1996 in Abzug zu bringen gehabt hätte, ist der Beschwerde in nachvollziehbarer Weise nicht zu entnehmen.

3. Außergewöhnliche Belastungen:

Die Z 1 und 2 des § 34 Abs. 7 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993 wurden mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Oktober 1997, G 168/96 u.a., als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof bestimmte gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG, dass die Aufhebung mit Ausnahme der Anlassfälle (erst) mit Ablauf des 31. Dezember 1998 wirksam wurde. Damit waren die in Rede stehenden Bestimmungen noch bis zu diesem Zeitpunkt anzuwenden und auch verfassungsrechtlich unangreifbar. Die Anwendung dieser Bestimmungen in den Streitjahren 1995 und 1996 ist daher - die Beschwerdeführerin war in Ansehung der Streitjahre nicht Anlassfall - zu Recht erfolgt. Im Rahmen dieser pauschalierenden Regelungen kommt es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht auf die tatsächliche Höhe ihrer Unterhaltsverpflichtung (so habe die belangte Behörde die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für den auswärtigen Studienaufenthalt ihres Sohnes Peter nicht erhoben) an. Die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen sind daher nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen (vgl. in diesem Zusammenhang auch das an den Ehemann der Beschwerdeführerin ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2002, 98/14/0157).

Zur Berücksichtigung des Pauschbetrages für eine auswärtige Berufsausbildung nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 hat die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 20. Oktober 1998 vorgehalten, dass sich aus der Aktenlage ergebe, dass sowohl sie als auch ihr Ehemann für den Sohn Peter die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung steuerlich geltend gemacht hätten. Von beiden seien jeweils Kosten von 96.000 S verzeichnet worden. Diese könnten jedoch nur in Höhe des Pauschbetrages von 18.000 S pro Jahr als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden. Der Pauschbetrag sei bei mehreren Unterhaltsverpflichteten im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Da die von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann geltend gemachten Kosten gleich hoch seien, könne bei der Beschwerdeführerin nur die Hälfte des Pauschbetrages, somit ein Betrag von 9.000 S, angesetzt werden.

Der Vorhalt blieb seitens der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 27. Oktober 1998 zu diesem Punkt unbeantwortet. Wenn in der Beschwerde erstmals vorgebracht wird, dass für die Annahme der belangten Behörde, wonach die von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann geltend gemachten Kosten für ihren Sohn gleich hoch gewesen seien, keine Grundlage bestehe oder sich etwa nach zivilrechtlichen Grundsätzen entgegen der gleichzeitigen Beantragung der Kosten (jeweils 96.000 S) eine andere zu Gunsten der Beschwerdeführerin wirkende Verpflichtung zur Aufteilung der Kostentragung ergeben hätte, ist dies schon wegen des im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbot es unbeachtlich. Unverständlich ist in diesem Zusammenhang die Beschwerderüge, wonach die belangte Behörde die Bestimmung des § 34 Abs. 5 EStG 1988 "hinsichtlich des Selbstbehalteprozentsatzes" zur Gänze außer Acht gelassen habe. Nach § 34 Abs. 6 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist nämlich für Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8 leg. cit. die Berücksichtigung ohne Abzug des Selbstbehaltes vorgesehen. Den auf den Seiten 13 und 14 des angefochtenen Bescheides dargestellten Ermittlungen des Einkommens ist entgegen der Behauptung in der Beschwerde auch nachvollziehbar zu entnehmen, dass der Pauschbetrag von 9.000 S für "auswärtige Berufsausbildung gemäß § 34 Abs. 8 EStG" für die Jahre 1995 und 1996 einkommensmindernd Berücksichtigung fand.

4. Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen (Umsatzsteuer 1996):

Zur Versagung des Vorsteuerabzuges 1996 im Ausmaß von 2.050,83 S wird in der Beschwerde vorgebracht, die belangte Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass es sich bei Frau W., die die Stiegenhausreinigung für das Haus M.-Gasse Nr. 3 durchgeführt habe, um eine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gehandelt habe und ihre auf Grund des Werkvertrages gestellten Rechnungen eine Umsatzsteuer auszuweisen gehabt hätten. Die Beschwerdeführerin habe die Vorsteuer aus den jeweils in Rechnung gestellten und bezahlten Stiegenhausreinigungskosten "herausgerechnet".

Mit diesen Ausführungen tritt die Beschwerdeführerin den Feststellungen der belangten Behörde, wonach die strittigen Rechnungen wegen des Fehlen eines Ausweises der Umsatzsteuer nicht den Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 entsprochen hätten, nicht entgegen. Damit stand nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, der einen solchen Steuerausweis in einer Rechnung erfordert, der Vorsteuerabzug nicht zu. Handelte es sich bei Frau W. nach den Angaben in der Beschwerde überhaupt um keine "Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes", wäre im Übrigen schon deshalb ein Vorsteuerabzug nicht möglich, weil der zum Vorsteuerabzug berechtigende Vorumsatz im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 von einem Unternehmer ausgeführt sein muss.

5. Mietzinsvorauszahlungen (Umsatzsteuer 1995 und 1996):

Zu von dem Ehemann der Beschwerdeführerin in den Jahren 1983 bis 1987 geleisteten Mietzinsvorauszahlungen in Höhe von 1.800.000 S hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Ansicht vertreten, mit der Erbringung der Vermietungsleistung durch die Beschwerdeführerin in den Jahren 1995 und 1996 sei nach Sollgrundsätzen in den Streitjahren die Umsatzsteuerschuld entstanden. Sie verweist dazu u.a. auf das für die Jahre 1980 bis 1987 ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. März 1993, 92/14/0182.

Wie dem ebenfalls an die Beschwerdeführerin ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2001, 98/14/0018, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994, zu entnehmen ist, ist im zitierten Erkenntnis vom 2. März 1993 ausdrücklich von einem Antrag der Beschwerdeführerin auf Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ab dem Jahr 1989 die Rede. Entsprechend den Ausführungen im Erkenntnis vom 27. November 2001 durfte sich die belangte Behörde auch im vorliegenden Beschwerdefall nicht damit begnügen, ohne weitere Prüfung, ob ein Übergang auf eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten bereits vor den Streitjahren erfolgt ist, die anteilige Besteuerung der Mietzinsvorauszahlungen für den Zeitraum der tatsächlichen Leistungserbringung vorzunehmen. Der angefochtene Bescheid ist damit insoweit mit einem wesentlichen Begründungsmangel belastet.

Der angefochtene Bescheid war somit, soweit er die Umsatzsteuer 1995 und 1996 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 2. Juni 2004