

GZ. RV/1580-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Broesigke und Dr. Bertram Broesigke, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob auf Antrag des Steuerpflichtigen eine gleichmäßige Auflösung von steuerfreien Beträgen im Sinne des § 28 Abs 5 EStG 1988 erwirkt werden kann.

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte in den Streitjahren 1996, 1997 und 1999 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus der Vermietung zweier Liegenschaften

(M.straße 50 und R.gasse 31). Aufgrund der Einreichung berichtigter Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 – in welchen nun auch die Einnahmen und Ausgaben der Liegenschaft R.gasse 31 berücksichtigt waren – wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Streitjahre 1996 und 1997 gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen und die Erstveranlagung betreffend Einkommensteuer für 1999 durchgeführt.

Die daraufhin erhobene Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1999 begründete die Bw wie folgt:

1. Die Bescheide werden insoweit angefochten, als einerseits nach den Unterlagen des früheren Verwalters K die Reparaturrücklagen von Ihnen höher angenommen worden seien als sie tatsächlich gewesen seien, nämlich insgesamt um 129.187 S, sowie andererseits deshalb, weil die Rücklagenauflösung über die Jahre 1996 bis 1999 ungleich erfolgt sei.
2. Laut Unterlagen des Vorverwalters K habe die Mietzinsrücklage 1988 101.282 S betragen. Die im Bescheid erfolgte Auflösung dieser Rücklage von 85.862 S für 1996 ergebe nach der Berechnung der Bw daher einen Rücklagenrest von 15.420 S statt 22.339 S wie im angefochtenen Bescheid.

Die Mietzinsrücklage 1990 habe laut Unterlagen des Vorverwalters K 203.777 S betragen. Die im Bescheid erfolgte Auflösung der Rücklage 1990 im Jahre 1997 über 61.852 S ergäbe daher einen tatsächlichen Rücklagenrest von 141.925 S statt 238.616 S.

Die Rücklage 1992 habe laut Unterlagen K 204.638 S betragen, während der angefochtene Bescheid von 235.931 S ausgehe.

Die dargestellten Rücklagendifferenzen würden insgesamt einen Betrag von 129.187 S ergeben. Dieser Betrag sei im Endergebnis zu unrecht als nicht verbraucht aufgelöst worden, wobei dies offensichtlich im Steuerjahr 1999 zum Tragen komme.

3. Die Vorverwaltung K habe es unterlassen, durch entsprechende Antragstellung eine gleichmäßiger Rücklagenauflösung über die Jahre 1996 – 1999 zu erwirken. Dies werde nun nachgeholt und die Rücklagenauflösungen wie folgt beantragt:

Der Rest der Rücklage für 1990, nach Auffassung der Bw 135.005 S möge für das Steuerjahr 1996 aufgelöst werden und somit die bescheidmäßig festgestellten Einnahmen von 126.063 S um 135.005 S auf 261.068 S erhöhen. Falls als Rücklagenrest laut Bescheid 232.909 S verbleiben sollte, werde die Auflösung in dieser Höhe beantragt, somit auf Einnahmen von 358.972 S.

Für das Streitjahr 1997 werde die Auflösung der Rücklage 1992 beantragt, nach Auffassung der Bw 204.638 S, gegebenenfalls laut angefochtenem Bescheid 235.921 S sowie des weiteren der Rücklage für 1991 in Höhe von 16.194 S.

Für das Steuerjahr 1999 verbliebe dann die Rücklage 1994 über 201.143 S.

4. Hinsichtlich der mit den oben genannten Beträgen angefochtenen Bescheide werde daher der Berufungsantrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und die Einkommensteuerbescheide für 1996, 1997 und 1999 dahingehend abzuändern, dass die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für 1996 statt mit 126.063 S in Auflösung der Reparaturrücklage 1990 und 1991 mit 277.262 S für das Jahr 1997 statt 157.813 S durch Auflösung der Reparaturrücklage für 1992 mit 362.451 S und für 1999 statt 709.553 S mit 224.529 S festgestellt und die sich daraus ergebenden Einkommensteuer festgesetzt werden mögen.

In der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass das Mietzinsrücklagenverzeichnis des Verwalters K falsch gewesen und im Zuge der Betriebspprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 richtig gestellt worden sei: auf 300.468 S für 1990 und 235.921 S für 1992. Ebenso seien Rechenfehler bei den Überschüssen 1993 und 1995 festgestellt und korrigiert worden. Aufgrund dieser Tatsachen differierten auch die übrigen Anteile der aufgelösten Rücklagen. Die beantragte willkürliche Verteilung der Auflösung der Restrücklagen auf die Streitjahre sei gesetzlich nicht vorgesehen, weshalb diese nur im Jahr 1999 erfolgen könne.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die Bw ihre Anträge und ihre Auffassung, dass eine Auflösung der nicht verbrauchten Rücklagen nach Wunsch des Steuerpflichtigen sehr wohl über die Jahre verteilt möglich sei.

Von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates wurde mit Datum 31. März 2004 ein Vorhalt verfasst, in dem zu den einzelnen Berufungspunkten ausführlich Stellung genommen und die Bw ersucht wurde, ihre diesbezüglichen Einwendungen vorzubringen.

In einem Schreiben vom 16. April 2004 wurde mitgeteilt, dass nach den den steuerlichen Vertretern vorliegenden Informationen der Kinder der verstorbenen Frau R.C. noch keine Einantwortung in die Verlassenschaft stattgefunden habe. Das Ersuchen etwaige Einwendungen gegen die Stellungnahme bzw die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates vorzu bringen, blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grund gelegt:

Zum 31. Dezember 1999 waren (It Tz 20 des Bp-Berichtes vom 4. März 1997) steuerfreie Beträge in nachfolgend angeführter Höhe, die in Vorjahren gebildet wurden, noch nicht gemäß § 28 Abs 5 EStG 1988 verrechnet:

Steuerfreier Betrag aus 1987	76.847
Steuerfreier Betrag aus 1988	101.282
Steuerfreier Betrag aus 1989	68.809
Steuerfreier Betrag aus 1990	300.468
Steuerfreier Betrag aus 1991	16.194
Steuerfreier Betrag aus 1992	235.921
Steuerfreier Betrag aus 1993	0
Steuerfreier Betrag aus 1994	201.143
Steuerfreier Betrag aus 1995	0

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Einkommensteuerakt der Bw und folgenden die Einwendungen der Bw betreffenden Überlegungen und Feststellungen.

Zum Vorbringen der Bw unter Punkt 1 der Berufung, wonach "nach den Unterlagen des früheren Verwalters K die Reparaturrücklagen von Seiten des Finanzamtes höher angenommen wurden als sie tatsächlich waren, nämlich insgesamt um 129.187 S", wird entgegnet, dass bereits im Zuge der Veranlagung der Jahre 1990 (24. Oktober 1991) und 1992 (11. November 1993) eine Neuberechnung der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 300.468 S bzw 235.921 S vorgenommen, in den jeweiligen Bescheidbegründungen nachvollziehbar dargestellt und dem damaligen steuerlichen Vertreter und Zustellungsbevollmächtigten nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde. Im Rahmen des Vorhaltes vom 31. März 2004 wurden die beiden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 und 1992 samt Begründung und Zustellnachweis in Kopie dem derzeitigen steuerlichen Vertreter zur Klärung dieses Berufungspunktes übermittelt.

steuerfreie Beträge	It Erklärung	It Bescheid	Differenz
1990	203.776,58	300.468,31	96.691,73

1992	204.637,78	235.921,00	31.283,22
Summe			127.974,95
It Berufung			129.187,00
Differenz			1.212,05

Da sich – wie oben dargestellt – eine Differenz zwischen den Überschüssen (steuerfreien Beträgen) für die Jahre 1990 und 1992 laut Erklärung und laut Bescheid in Höhe von 127.974,95 S ergibt, in der Berufung jedoch von 129.187 S ausgegangen wurde, wurde die Bw im Rahmen des Vorhaltes vom 31. März 2004 ersucht, eine nachvollziehbare Berechnung der von ihr behaupteten Differenz von 129.187 S nachzureichen. Da die Bw diesem Ersuchen nicht nachgekommen ist, werden bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 die neuberechneten steuerfreien Beträge laut Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1990 bzw 1992 (ds 300.468 S bzw 235.921 S) in Ansatz gebracht.

Zum Vorbringen der Bw unter Punkt 2 der Berufung, wonach "laut Unterlagen des Vorverwalters K die Mietzinsrücklage 1988 101.282 S betrage und die im Bescheid erfolgte Auflösung dieser Rücklage von 85.862 S für 1996 nach Berechnung der Bw daher einen Rücklagenrest von 15.420 S statt 22.339 S wie im angefochtenen Bescheid ergebe" ist folgendes auszuführen:

Die Höhe der Mietzinsrücklage 1988 beträgt 101.282 S. Da aber die Feststellungen der Tz 13 (USt-Nachscha 1-12/1996) des Betriebsprüfungsberichtes vom 4. März 1997 (Vorsteuer It Bp 106.662,82 S statt 113.581,50 S (ds 101.892,07 S VSt 20 % + 11.689,43 S VSt 10 %) It Einnahmen-Ausgaben-Aufstellung 1996) beim erklärten Überschuss in Höhe von -162.708,53 S noch dahingehend zu berücksichtigen waren, dass die Ausgaben um die Differenz zwischen der Vorsteuer It Erklärung und der Vorsteuer It Bp zu kürzen waren, ergab sich ein Verlust in Höhe von 155.790 S:

Verlust It Erklärung				-162.708,53
VSt It Erklärung:	20 %	101.892,07		
	10 %	<u>11.689,43</u>	113.581,50	
VSt It Bp			<u>-106.662,82</u>	<u>6.918,68</u>
Verlust It Bp				-155.789,85

Am Ende des Jahres 1996 war somit ein steuerlicher Betrag in Höhe des Verlustes lt Bp, ds somit -155.790 S aufzulösen:

Verlust 1996 lt Bp	-155.790
- Auflösung steuerfreier Betrag 1987	76.847
- Auflösung steuerfreier Betrag 1988:	<u>78.943</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996	0

Der steuerfreie Betrag 1987 war zur Gänze, dh in Höhe von 76.847 S aufzulösen und der steuerfreie Betrag 1988 (101.282 S) nur in Höhe von 78.943 S, was einen Rest 1988 von 22.339 S ergibt und somit im Ergebnis mit der Berechnung der Rücklagenauflösung 1988 lt Bescheidbegründung der angefochtenen Bescheide vom 20. April 2000 übereinstimmt.

Es mag wohl richtig sein, dass die "Auflösung Rücklage 1988 in Höhe von 85.862 S" in der Bescheidbegründung der angefochtenen Bescheide vom 20. April 2000 nicht korrekt ist und die Berechnung des Rücklagenrestes aus 1988 in Höhe von 22.339 S nicht einfach nachvollziehbar dargestellt wurde, doch zeigt die obige Berechnung, dass in der Bescheidbegründung der angefochtenen Bescheide vom 20. April 2000 die Feststellung der Tz 13 des Bp-Berichtes vom 4. März 1997 (Prüfungszeitraum 1993-1995) berücksichtigt wurde und die restliche Rücklage 1988 im Ergebnis richtig ist. Die Differenz zwischen der restlichen Rücklage 1988 lt Berufung (15.420 S) und jener lt Bescheidbegründung der angefochtenen Bescheide vom 20. April 2000 (22.339 S) ist nämlich genau der selbe Betrag (6.919) wie die Differenz zwischen der VSt lt Erklärung (113.581,50) und der VSt lt Bp (106.662,82 S).

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 116 Abs 5 Z 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 1998, BGBI I 1999/28 gilt für die bis 1995 nach § 28 Abs 5 in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge folgendes: Steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum 31. Dezember 1999 zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen.

Zur Auffassung der Bw, wonach eine Auflösung der nicht verbrauchten Rücklagen nach Wunsch des Steuerpflichtigen sehr wohl über die Jahre verteilt möglich sei, wird auf den Wortlaut der bereits zitierten Bestimmung des § 116 Abs 5 Z 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 1998, BGBI I 1999/28 hingewiesen, demzufolge die bis 1995 nach § 28 Abs 5 in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum 31. Dezember 1999 zu verrechnen sind, zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen sind.

Eine frühere freiwillige Auflösung ist nicht zulässig (Doralt: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Tz 197 zu § 28, S 57). Da bis zum 31. Dezember 1999 steuerfreie Beträge in Höhe von 686.167 S nicht zu verrechnen waren, sind sie zu diesem Zeitpunkt, das heißt zum 31. Dezember 1999 einnahmenerhöhend aufzulösen. Eine wie von der Bw beantragte gleichmäßige Rücklagenauflösung ist im Gesetz nicht vorgesehen (Hofstätter-Reichel: Die Einkommensteuer (EStG 1988) III B Kommentar, Tz 25 zu § 28, S 46/2).

Die Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung der in den Vorjahren gebildeten steuerfreien Beträge für das Jahr 1999 für die beiden Liegenschaft M.straße 50 und R.gasse 31 stellt sich somit wie folgt dar:

Liegenschaft M.straße 50:

1996	Verlust lt Bp	155.790 S	
	Auflösung Rücklage 1987 (76.847 S)	76.847 S	
	Auflösung Rücklage 1988 (101.282 S)	78.943 S	(Rücklagenrest 1988: 22.339 S)
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0 S	
1997	Verlust lt Erklärung	47.375 S	
	Auflösung Rücklage 1988	22.339 S	
	Auflösung Rücklage 1989 (68.809 S)	25.036 S	(Rücklagenrest 1989: 43.773 S)
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0 S	
1998	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	347.376 S	
1999	Verlust lt Erklärung	5.707 S	
	Auflösung Rücklage 1990	5.707 S	(Rücklagenrest 1990: 232.909 S)

Einnahmenerhöhende Auflösung der nicht verrechneten steuerfreien Beträge:

Rücklagenrest 1990	232.909 S
Rücklage 1991	16.194 S
Rücklage 1992	235.921 S
Rücklage 1994	<u>201.143 S</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	686.167 S

für 1999 der Liegenschaft M.Straße 50

Liegenschaft R.gasse 31:

1996	Einkünfte lt Erklärung	126.063 S	
------	------------------------	-----------	--

1997	Einkünfte lt Erklärung	52.188 S	
	Instandsetzungsarbeiten (Blitzschutz)	105.625 S	
	Auflösung Rücklage 1989	43.773 S	
	Auflösung Rücklage 1990 (300.468 S)	61.852 S	(Rücklagenrest 1990: 238.616 S)
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	157.813 S	(= 52.188 S + 105.625 S)
1998	Verlust lt Erklärung	48.574 S	
1999	Einkünfte lt Erklärung	23.386 S	
	Auflösung Rücklage 1990	5.707 S	(Rücklagenrest 1990: 232.909 S)

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 betragen daher für beide Liegenschaften insgesamt 709.553 S (= 686.167 S + 23.386 S), für das Jahr 1996 126.063 S (= 0 S + 126.063 S) und für das Jahr 1997 157.813 S (= 0 S + 52.188 S + 105.625 S).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. Mai 2004