



GZ. RV/1472-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die TPA Treuhand Partner Austria, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Stadtgemeinde Gerasdorf in Wien betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung hinsichtlich des oben angeführten Feststellungsbescheides für das Jahr 1997 wird infolge Zurücknahme gem § 256 BAO für gegenstandslos erklärt.

Der Berufung hinsichtlich der angefochtenen, oben angeführten Feststellungsbescheide 1998 und 1999 wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **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. musste sich für die Streitjahre einer Prüfung der Aufzeichnungen unterziehen, welche hinsichtlich der angefochtenen Bescheide zu Wiederaufnahmen der Verfahren gem § 303 Abs 4 BAO führte.

Gegen die Sachbescheide wurde Berufung erhoben, die sich gegen folgende Feststellungen des BP-Berichtes richtete:

#### **Tz 13, Errichtungskosten Dachgeschosswohnung Top 17:**

Dabei handelt es sich um den Ausbau eines Dachbodens, wobei dem bereits ausgebauten Dachboden (Top 15 und 16) erstmals Wohnraum hinzugefügt wurde und mit Top 17 eine dritte Wohneinheit geschaffen wurde, die zu einem geringen Teil auch aus Flächen des bereits ausgebauten Dachbodens besteht. Die diesbezüglichen Kosten wurden teils als Instandhaltungs/Instandsetzungsaufwand abgesetzt und, soweit sie Instandsetzungsaufwand darstellten, mit bestehenden Mietzinsrücklagen im eigenen Haus und auch gebäudeübergreifend verrechnet. Seitens der BP wurden mangels Förderung iSd § 28 Abs 3 Z 2 (Wohnhaus-sanierungsG. etc.) die diesbezüglichen Aufwendungen einerseits aktiviert und auf die Rest-nutzungsdauer verteilt, andererseits wurde eine Verrechnung mit Mietzinsrücklagen - mangels Anwendbarkeit der §§ 3-5 MRG - unterbunden.

Rechnerisch führte dies **einerseits** dazu, dass von den Gesamtkosten für die Errichtung (S 2.599.989,75) **Afa** iHv S 38.235 im Jahre 1998 (Halbjahresafa) und S 76.470 im Jahre 1999 **berücksichtigt** wurde, während der abgeschriebene **Instandhaltungsaufwand** 1997 iHv S 105.476,08 und 1998 iHv S 1.862,16 dem Überschuss **hinzugerechnet** wurde.

**Andererseits** wurde die **Verrechnung** des von der Bw. geltend gemachten Instandsetzungsaufwandes mit **Mietzinsrücklagen** 1997 iHv S 813.627,32 und 1998 iHv S 1.679.024,19 **nicht anerkannt** (siehe Tabelle unten).

#### **Tz 14, Instandhaltung Jägersberger 1997/1999:**

Die damit zusammenhängenden Baumeisterkosten wurden lt. BP - anstatt sie als Instandsetzungsaufwand zu erfassen - sofort und zu Unrecht (Rechnungen waren nicht konkretisiert, fehlende Leistungsbeschreibung) als Instandhaltungsaufwand abgeschrieben.

Rechnerisch führte dies **einerseits** dazu, dass im Jahre **1997 S 601.742,34 und 1999 S 166.666,67** dem Überschuss **hinzugerechnet** wurden (MWR Tz 18 BP-Bericht).

**Andererseits** wurde die **Verrechnung mit Mietzinsrücklagen** 1997 iHv S 601.742,34 und 1999 iHv S 166.666,67 **ermöglicht** (Tz 17 BP-Bericht; siehe Tabelle unten).

In Bezug auf **Zehntelabschreibungen** wurden als Konsequenz der Feststellungen Tz **13**, 14 (unbestritten, Küche Instandsetzung 1999 S 75.000) und Tz **15** BP-Bericht **einerseits die bisherigen Zehntelabsetzungen** 1998 iHv S 116.371,14 und 1999 iHv S 116.371,14 sowie S 30.555 storniert, dh dem Überschuss **hinzugerechnet**.

Andererseits wurden die Zehntelabschreibungen aufgrund der festgestellten Instandsetzungsaufwendungen wie folgt neu berechnet bzw mit Mietzinsrücklagen verrechnet:

		<b>Mietzinsrücklage</b>	
<b>1997</b> (bisher)	1.296.202,03 ATS	Stand 1.1.97	S 2.477.420,17
abzüglich Top 17	-813.627,32 ATS		- S 1.084.317,05
zuzügl. Jägersberger	+601.742,34 ATS		
	<b>1.084.317,05 ATS</b>		
<b>1998</b> (bisher)	3.176.923,13 ATS	Stand 1.1.98	S 1.393.103,12
abzüglich Top 17	-1.679.024,19 ATS		- S 1.497.898,94
	<b>1.497.898,94 ATS</b>	Überhang	S 104.796,00
<b>1999</b> (bisher)	305.550,00 ATS		
zuzügl. Jägersberger	166.666,67 ATS		
zuzüglich Küche (unbestritten)	75.000,00 ATS		
Instandsetzungskosten 1999	<b>547.216,67 ATS</b>		

Der **Überhang** aus der **Verrechnung** mit der **Mietzinsrücklage** (S 104.776,08) wurde **bei** der 50% beteiligten **A. H.** (nicht **bei F. H., da dieser gebäudeübergreifend verrechnet**) für die Jahre 1998 und 1999 im Wege einer **Zehntelabsetzung** von S 5.239,80 berücksichtigt (siehe MWR Tz 18 BP-Bericht).

Auch die **Instandsetzungskosten 1999** (S 547.216,67) waren vorweg unter den Miteigentümern zu teilen (S 273.608; **bei F. H. gebäudeübergreifend verrechnet**) und bei **A. H.** als **Zehntelabsetzung** (sohin ab 1999 iHv S 27.360) in Abzug zu bringen (siehe MWR Tz 18 BP-Bericht).

Festgestellt wird, dass sich die lt. vorliegender Berufung angeführten Berufungspunkte 1.) Vermietung zu geringerem Entgelt – Bestandzinsreduktion (Josefshof), 2.) Übernahme Sanierungskosten durch Verpächter (Josefshof), 3.) Sanierungsaufwand – gebäudeübergreifende

Verrechnung mit Mietzinsrücklagen (Immobilie Josefgasse) und 6.) Umsatzsteuer (in diesem Verfahren nicht angefochten) nicht auf das gegenständliche Feststellungsverfahren beziehen.

Im Zuge einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters der Bw. hat dieser mit Niederschrift vom 22. April 2004 den Berufungspunkt 4.) Instandhaltung Jägersberger zurückgenommen und das gesamte Berufungsbegehren auf die Feststellungen zum Dachbodenausbau in der BG 25/17 eingeschränkt, wobei auch die Feststellung der BP betreffend den dort festgestellten Instandhaltungsaufwand in Höhe von S 105.476,08 im Jahre 1997 und S 1.862,16 im Jahre 1998 außer Streit gestellt wurde. Damit wurde die Berufung gegen den angefochtenen Feststellungsbescheid 1997 zur Gänze zurückgenommen und reduziert sich somit das Berufungsbegehren auf die Verrechnung der von der BP festgestellten Instandsetzungsaufwendungen iHv S 813.627,32 im Jahre 1997 und S 1.679.024,19 im Jahre 1998.

Diesbezüglich vertritt die Bw. den Standpunkt, dass es sich dabei um Aufwendungen iS der §§ 3-5 MRG handelt und daher eine Verrechnungsmöglichkeit mit Mietzinsrücklagen – dies auch gebäudeübergreifend – gem § 116 Abs 5 Z 2 lit b EStG 1988 zulässig ist.

Dementgegen vermeint die BP, dass für Dachbodenausbauten eine Verrechnungsmöglichkeit mit Mietzinsrücklagen nicht vorgesehen ist (mangels Förderung iSd des Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsg) und die strittigen Aufwendungen nicht unter jene der §§ 3-5 MRG fallen.

Die Bw. legte über Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz den mit dem Mieter M. W. vereinbarten Mietvertrag vom 29.1.1999 vor, wonach mit diesem ein fünfjähriger Mietvertrag abgeschlossen wurde und hinsichtlich einer Vielzahl von Vertragsbestimmungen auf die Vorschriften des MRG (etwa was die Höhe des Mietzinses anbelangt) verwiesen wird.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat Rücksprache gehalten mit der Schlichtungsstelle MA 16, bei der zu ein und derselben Bestandobjekteinheit BG 25/17 ein Verfahren betreffend Höhe des Mietzinses anhängig ist und Auskunft darüber gegeben wurde, dass dieser Gebäudeteil unter Angabe der einschlägigen Gesetzesbestimmungen den Vorschriften des MRG unterliegt.

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

Gem § 116 Abs 5 Z 1 und 2 EStG 1988 idF des StruktanpG 1996 gilt für bis 1995 gebildete Mietzinsrücklagen und steuerfreie Beträge folgendes:

Diese sind bis 31.12.1999 in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

Z 2 lit. a.) Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen

gedeckt sind.

lit. b.) Aufwendungen iSd §§ 3-5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.

lit c.) Verluste, die sich ergeben...

lit d.) Aufwendungen iSd §§ 3-5 des Mietrechtsgesetzes in anderen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäuden des Steuerpflichtigen, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand darstellen...

Steuerfreie Beträge, die nicht bis zum Ende der Frist der Z 2 zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen (§ 116 Abs 5 Z 3 EStG 1988).

Um die Nachversteuerung der steuerfreien Beträge zu unterdrücken, müssen also Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen iSd §§ 3-5 MRG in Gebäuden des Steuerpflichtigen, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, vorliegen.

Inwieweit Aufwendungen iSd §§ 3-5 Mietrechtsgesetz vorliegen, ist eine nach § 116 BAO zu entscheidende Vorfrage, die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz nach eigener Anschauung wie folgt beurteilt wird:

In § 3 MRG werden die dem Vermieter auferlegten Erhaltungspflichten für das Bestandobjekt umschrieben, § 4 MRG regelt die nützlichen Verbesserungen durch bautechnische Maßnahmen und § 5 MRG regelt die nützliche Verbesserung durch Vereinigung von Wohnungen (Anbotspflicht).

Gem § 1 Abs 4 Z 2 MRG gelten ab 1.1.2002 für Mietgegenstände, die durch den Ausbau eines Dachbodens aufgrund einer nach dem 31.12.2001 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sind, sowie unausgebaute Dachbodenräumlichkeiten, die mit der Abrede vermietet werden, dass darin – wenn auch zum Teil oder zur Gänze durch den Hauptmieter – eine Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit errichtet werde, die Bestimmungen des MRG – von den §§ 14 (Mietrecht im Todesfall), 29 (Auflösung und Erneuerung des Mietvertrages, Zurückstellung des Mietgegenstandes), 36 (Ersatz des Ausmietungsschadens), 45 (Wertbeständigkeit des Mietzinses), 46 (Hauptmietzins bei Eintritt in einen bestehenden Mietvertrag über eine Wohnung) und 49 (kündigungsrechtliche Übergangsregelung) abgesehen – nicht.

Dies bedeutet vice versa, dass bei zwischen 8.5.1945 (§ 1 Abs 4 Z 3 MRG, § 16 Abs 1 Z 2 MRG) und 31.12.2001 erteilten Baubewilligungen für Dachbodenausbauten die Vorschriften des MRG, darunter insb. die hier anzuwendenden §§ 3-5 MRG sehr wohl gelten.

Da es sich bei den Aufwendungen für Top 17 in der BG 25 iHv S 813.627,32 im Jahre 1997 und iHv S 1.679.024,19 im Jahre 1998 um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwand iSd §§ 3-5 MRG handelt, die vor 31.12.2001 getätigt wurden, sind diese Aufwendungen mit den steuerfreien Beträgen zwecks Vermeidung der Nachbesteuerung verrechenbar, dies gegebenenfalls auch gebäudeübergreifend. Untermauert wird dieses Faktum auch durch eine nach dem Dachbodenausbau Anfang 1999 erfolgte Vermietung der Top 17, wobei die Vertragsdauer 5 Jahre beträgt (- bei einer nur halbjährigen Mietvertragsdauer wäre die Geltung des MRG ausgeschlossen; § 1 Abs 2 Z 3 MRG).

Demzufolge ergibt sich folgende Neuberechnung der Verrechnung der Mietzinsrücklagen bzw. der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

		<b>Mietzinsrücklage</b>	
<b>1997</b> (bisher)	1.296.202,03 ATS	Stand 1.1.97	S 2.477.420,17
zuzügl. Jägersberger	+601.742,34 ATS		S 1.897.944,37
	1.897.944,37 ATS		
<b>1998</b> (bisher)	3.176.923,13 ATS	Stand 1.1.98	S 579.475,80
			- S 3.176.923,13
		Überhang	S 2.597.447,33

Wie schon lt. BP Bericht sind vom Überhang 50% bei F. H. gebäudeübergreifend zu verrechnen, sohin S 1.298.723,66 und sind die verbleibenden Instandsetzungskosten als Zehntelabsetzung im Feststellungsverfahren bei A. H. ab 1998 zu berücksichtigen, sohin S 129.872,36 (1/10 von S 1.298.723,66 Überhang).

	1997, öS	1998, öS	1999, öS
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BP	707.972,34	69.370,55	213.313,89
Rückgängigmachung Zehntelabsetzung A. H. (vgl. MWR, BP-Bericht; aus Überhang alt)		+5.239,80	+5.239,80
Zehntelabsetzung lt. UFS (aus Überhang neu)		-129.872,36	-129.872,36
	unverändert		
Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 188 BAO hinsichtlich der Hausgemeinschaft BG 25, 1030 Wien lt. UFS		-55.262,01	88.681,33

---

Diese verteilen sich auf die Miteigentümer wie folgt:	1998, öS	1999, öS
F. H. (Daten siehe Abkürzungsverzeichnis)	37.305,17	109.276,84
A. H. (Daten siehe Abkürzungsverzeichnis)	-92.567,18	-20.595,51

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117, 117 a und hinsichtlich F. H. insbesondere die Möglichkeit der gebäudeübergreifenden Verrechnung gem § 116 Abs 5 Z 2 lit. d EStG 1988.

Wien, 22. April 2004