



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Christine Smolle, Stefan Seebauer und Dr. Karl Stetter über die Berufung der Bw. vom 21. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 6. Dezember 2004 betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 nach der am 6. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid betreffend das Jahr 1999 wurden seitens des Finanzamtes die Einkünfte der ehemaligen Miteigentümer der Liegenschaft N.gasse 55, 1020 Wien gem. § 188 BAO festgestellt und die steuerfreien Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 für die Jahre 1990 bis 1995 aufgelöst.

Gegen diesen Feststellungsbescheid erhoben zwei Miteigentümer der Liegenschaft N.gasse rechtzeitig **Berufung** und zwar Frau Mag. H. als Erbin nach der verstorbenen Mag. P. (Berufung H.) und Frau D.E. (Berufung D.).

In der **Berufung H.** wurde ausgeführt, dass die ehemalige Mitbesitzerin der streitgegenständlichen Liegenschaft (die verstorbene Mag. P.) sämtliche Mietzinsrücklagen der Jahre 1990 bis 1995 in Höhe von insgesamt S 706.143,70 gebäudeübergreifend verwendet habe und damit für das Jahr 1999 keine steuerfreien Beträge für eine Auflösung auf Ebene der Hausgemeinschaft verblieben seien.

Die durch das Finanzamt vorgenommene Auflösung der steuerfreien Beträge seien im Zuge der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 betreffend die ehemaligen Miteigentümer der N.gasse doppelt erfasst und damit doppelt besteuert worden.

Zur Dokumentation der tatsächlich vorgenommenen gebäudeübergreifenden Verwendung legte die Bw. H. die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 sowie den für das gleiche Jahr erlassenen Einkommensteuerbescheid vor.

In der **Berufung D.** wurde vorgebracht, dass die Voraussetzungen für die Bildung des steuerfreien Betrages gemäß § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz (StruktAnpG) 1996 nicht gegeben seien, denn durch die Beilage eines Verzeichnisses über die Höhe des steuerfreien Betrages müsse dessen Bildung, Berechnung und Verwendung klar ersichtlich sein. Ein solches Verzeichnis über die steuerfreien Beträge sei jedoch in keinem einzigen Jahr zwischen 1990 bis 1999 vorgelegt worden, sodass nach geltender Rechtslage allfällig steuerfrei gebildete Beträge nicht nur im Jahr der Nichtvorlage der Verzeichnisse zur Gänze hätten aufgelöst werden müssen, sondern darüber hinaus die Bildung der steuerfreien Beträge im betreffenden Jahr nicht möglich gewesen sei. Nachdem im gesamten Zeitraum solche Verzeichnisse über die „Mietzinsrücklagen“ nicht vorgelegt worden seien, hätten niemals steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 gebildet werden dürfen. Eine Auflösung der nicht gebildeten Mietzinsrücklagen im Jahre 1999 sei nicht durchzuführen, sondern die Veranlagungsjahre 1990 bis 1995 seien zu berichtigen. Darüber sei jedoch mittlerweile Verjährung eingetreten, sodass die Einkünfte der ehemaligen Miteigentümer der Liegenschaft N.gasse für das Jahr 1999 erklärungsgemäß festzusetzen seien.

In der teilweise stattgebenden **Berufungsvorentscheidung** führte die Amtspartei aus, dass in den Jahren 1990 bis 1995 steuerfreie Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 insgesamt in Höhe von S 2.250.401,00 gebildet worden seien. Ein Verzeichnis, in dem die Bildung sämtlicher steuerfreien Beträge ausgewiesen worden sei, sei jeweils in den Jahren 1990 bis 1995 nicht vorgelegt worden.

Auf Grund des Berufungsvorbringens in der Berufung H. wurde der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 durch das Finanzamt insoweit abgeändert, als die auf Mag. P. entfallenden steuerfreien Beträge der Jahre 1990 bis 1995 in einer Gesamthöhe von S 706.108,00 gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 antragsgemäß mit den Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen des Mietobjektes in W. zu verrechnen seien. Eine diesbezügliche Gewinnerhöhung sei nach Meinung des Finanzamtes nicht durchzuführen.

Hinsichtlich der Berufung D. führte die Amtspartei aus, dass von der Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen zur Beibringung dieser Ergänzung seitens des Finanzamtes deshalb Abstand genommen worden sei, da die Bildung sämtlicher steuerfreien Beträge aktenkundig und ein Vorhalteverfahren damit aus verwaltungsökonomischer Sicht nicht sinnvoll gewesen sei.

Eine Aberkennung der steuerlichen Begünstigung habe nur dann rechtmäßig zu erfolgen, wenn zur Abgabe eines vollständigen Verzeichnisses aufgefordert worden sei und diesem Ersuchen innerhalb von 14 Tagen nicht nachgekommen worden sei.

In den Jahren 1996 bis 1998 sei kein steuerfreier Betrag gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildet oder aufgelöst worden. Die Nichtvorlage eines Verzeichnisses habe daher ebenfalls keine unmittelbaren materiellen Folgen gehabt.

Die gewinnerhöhende Auflösung der nicht widmungsgemäß verrechneten steuerfreien Beträge habe gemäß § 116 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 idF nach dem StruktAnpG 1996 bis spätestens 31. Dezember 1999 zu erfolgen. Dies sei mit der Veranlagung 1999 durchgeführt worden.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** betreffend die Berufung D. wurde eingewandt, dass aus der eindeutigen und zwingenden Formulierung der gesetzlichen Bestimmung (sind, ist, hat) hervorgehe, dass die Verzeichnisvorlage und die Nachfristsetzung durch das Finanzamt bei Nichtvorlage eines Verzeichnisses materiellrechtliche Voraussetzungen seien, die einer Ermessensübung durch das Finanzamt nicht offen stehen. Der Behörde stehe kraft Gesetzes kein Ermessen zu, auch nicht aus verwaltungsökonomischen Gründen, ob eine Nachfrist für die Verzeichnisvorlage gesetzt oder auf ein Verzeichnis verzichtet worden sei. Wodurch hätte die Behörde die Entwicklung der steuerfreien Beträge sicherstellen können, wenn in der Beilage zur Steuererklärung nur der Antrag auf Bildung der steuerfreien Beträge und nicht deren Verwendung ersichtlich gewesen sei.

Aktenkundig seien lediglich die im betreffenden Jahr berechneten steuerfreien Beträge, die eventuellen Verwendungen und Verrechnungen seien jedoch nur aus einem solchen Verzeichnis ersichtlich gewesen. Die Behörde könne nicht davon ausgehen, dass solche

Verrechnungen an anderen Stellen der Erklärung offen gelegt seien. Damit sei aber nicht sichergestellt, dass der genaue Stand der steuerfreien Beträge und deren Verwendung aktenkundig seien. Demnach sei nicht auszuschließen, dass bereits seit dem Jahr 1990 ein Teil der von der Behörde angesetzten steuerfreien Beträge verwendet oder übertragen worden sei.

Mangels eines Verzeichnisses und des weit zurückliegenden Zeitraumes sei schwer festzustellen, ob die angesetzten steuerfreien Beträge verwendet oder übertragen worden seien, sodass durch die Vorgangsweise der Behörde eine doppelte Erfassung von Einkünften möglich sei.

Die mangelnde Aktenkundigkeit der Entwicklung der steuerfreien Beträge sei unter anderem auch daraus ersichtlich, dass die Behörde offensichtlich aus den Unterlagen nicht ersehen habe, dass Mag. P. einen Betrag in Höhe von S 706.108,00 auf ein anderes Objekt übertragen habe. Damit sei aber nicht ausgeschlossen, dass weitere Verwendungen erfolgt seien und dass auf Grund der Aktenlage der Stand der steuerfreien Beträge richtig sei. Gerade zur Sicherstellung der Entwicklung der steuerfreien Beträge fordere das Gesetz die Führung und Vorlage eines speziellen Verzeichnisses, da dies aus anderen Unterlagen nicht zwangsläufig ersichtlich sei.

Der Verzicht seitens der Amtspartei auf die Verzeichnisvorlage sei rechtlich unzulässig und stelle darüber hinaus kein taugliches Mittel dar, die Rechtsrichtigkeit der Veranlagung sicherzustellen und widerspreche den eindeutigen gesetzlichen Verpflichtungen.

Im VwGH-Erkenntnis vom 31. März 2004, Zl. 99/13/0211 habe dieser bestätigt, dass der Behörde bei der Verzeichnisvorlage kein Ermessen zukomme. Das unvollständige Führen eines Verzeichnisses komme der Nichtvorlage eines Verzeichnisses gleich und damit seien sämtliche steuerfrei gebildeten Beträge aufzulösen. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Nichtvorlage eines Verzeichnisses zu keinen unmittelbaren materiellen Folgen führe, sei somit rechtswidrig.

Eine Auflösung der steuerfreien Beträge sei demnach spätestens in den Jahren 1990 bis 1995 durchzuführen gewesen, also im jeweiligen Jahr, in dem diese gebildet worden seien. Eine Nachholung der versäumten Auflösung von steuerfreien Beträgen im Jahr 1999 sei aus Gründen des Nachholverbotes gesetzlich unzulässig. Der Aufwand oder Ertrag sei jeweils im betreffenden Jahr, dem dieser nach den gesetzlichen Bestimmungen zuzuordnen sei, zu erfassen. Dies könne sich zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Hinsichtlich des Nachholverbotes bei Bilanzierern verwies die Bw. D. auf Doralt, Kommentar-

Einkommensteuergesetz (§ 4, Rz 171), worin die Meinung vertreten werde, dass ein unrichtiger Bilanzansatz im Fehlerjahr nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeglichen (nachgeholt) werden könne. Dies gelte nach Meinung der Bw. D. auch für die Überschussrechner.

Die in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, eine Auflösung der steuerfreien Beträge im Jahr 1999 sei zu erfolgen, nachdem die Auflösung in den Jahren 1990 bis 1995 aufgrund rechtswidriger Ermessensübung der Behörde verabsäumt worden sei, da diese in den einzelnen Jahren aufzulösen gewesen wären, sei aufgrund des Nachholverbotes damit rechtswidrig.

Die Behörde gehe davon aus, dass die steuerfreien Beträge in den Jahren 1990 bis 1995 gebildet worden seien, obwohl kein Verzeichnis vorgelegt worden sei. Nach Ansicht der Bw. D. sei dies rechtswidrig, da das Gesetz als materiell rechtliche Voraussetzung für die Bildung von steuerfreien Beträgen nach § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 die Vorlage eines speziellen Verzeichnisses fordere, woraus sämtliche steuerfreien Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich seien. Ein solches Verzeichnis sei nicht vorgelegen, weshalb die Bildung der steuerfreien Beträge nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht möglich gewesen sei. Ein solcher Antrag sei von Amts wegen zurückzuweisen und die beantragte Bildung der steuerfreien Beträge samt aller in Vorjahren gebildeten steuerfreien Beträge im Jahr der Nichtvorlage eines Verzeichnisses aufzulösen gewesen.

Hofstätter/Reichel (§ 28, Rz 25) vertrete die Ansicht, dass die Begünstigung nur in Anspruch genommen werden könne, wenn die steuerfreien Beträge in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis ausgewiesen worden seien.

Auch der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 10. November 1993, Zi. 93/13/0162 den normativen Gehalt dieser Bestimmung zum Ausdruck gebracht und festgehalten, dass die der Einkünfteerklärung der Mitunternehmerschaft beigelegte Überschussrechnung, aus welcher der beantragte steuerfreie Betrag hervorgeinge, kein Verzeichnis im Sinne des § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 darstelle. Das Gesetz verlange eine von der Überschussrechnung getrennte Aufstellung jener im § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 genannten Daten, anhand derer die Amtspartei die Richtigkeit der Ermittlung und der Verwendung des steuerfreien Betrages zu beurteilen habe. Letztendlich sei in diesem Erkenntnis festgehalten worden, dass eine Bildung von steuerfreien Beträgen aus formellen Gründen zu untersagen sei und die Auflösung der steuerfreien Beträge im Jahr ihrer Bildung zu erfolgen habe. Die in der Erklärung gebildeten Beträge seien mangels eines Verzeichnisses im Jahr des Formmangels aufzulösen.

Die Auflösung der steuerfreien Beträge sei aufgrund der Nichterfüllung der Anspruchsvoraussetzungen in den Jahren des formellen Mangels vorzunehmen und zwar ohne die seitens des Finanzamtes rechtswidrig angesetzten steuerfreien Beträge in Höhe von S 1.544.293,00.

Im seitens des **unabhängigen Finanzsenates** (UFS) durchgeführten Ermittlungsverfahren teilte die Bw. D. mit, dass eine Verrechnung der steuerfreien Beträge betreffend die Jahre 1992 und 1993 nicht stattgefunden habe (siehe die Mail vom 11. März 2010) und ergänzte ihr Vorbringen dahingehend, dass der UFS bereits im November 2003 in einer Entscheidung entschieden habe, dass zu Unrecht gebildete Rücklagen zwar im jeweiligen Jahr zu korrigieren, jedoch nicht nachzuversteuern seien.

In der am 6. Mai 2010 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde des Weiteren durch den steuerlichen Vertreter der Bw. D. ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich ihrer steuerfreien Teilbeträge eine Verrechnung im Sinne des § 116 EStG 1988 betreffend die Jahre 1990, 1991, 1994 und 1995 nicht stattgefunden habe.

Für die Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 seien beide Voraussetzungen, die Z. 1 und die Z. 2, zu erfüllen. Auch sei kein Unterschied dahingehend zu erkennen, dass eine Ziffer gewichtiger sei als die andere. Mangels Vorliegens einer der beiden Voraussetzungen, nämlich die Nichtvorlage eines dementsprechenden Verzeichnisses nach § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988, sei eine Anerkennung der steuerfreien Beträge in den Jahren 1990 bis 1995 unzulässig gewesen und eine Nachversteuerung derselben daher im streitgegenständlichen Jahr nicht durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungssenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Einkünfte der ehemaligen Miteigentümer der Liegenschaft N.gasse 55 wurden für die Jahre 1990 bis 1995 mit Null festgestellt, da in sämtlichen Jahren jeweils ein Antrag auf Anerkennung des gesamterzielten Überschusses dieser Liegenschaft als steuerfreier Betrag gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 (steuerfreie Rücklage) gestellt wurde.

Verzeichnisse über die Höhe der steuerfreien Beträge, woraus ihre Bildung, Berechnung und Verwendung ersichtlich ist, wurden in den Jahren 1990 bis 1995 nicht vorgelegt.

Der Gesamtbetrag der steuerfreien Beträge für die Jahre 1990 bis 1995 beträgt hinsichtlich sämtlicher Miteigentümer S 2.271.007,00.

Die Miteigentümerin Mag. H. als Erbin nach Mag. P. hat die auf ihren Anteil entfallenden steuerfreien Beträge der Jahre 1990 bis 1995 in einer Gesamthöhe von S 706.143,00 mit Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen der Liegenschaft in W. gebäudeübergreifend verrechnet.

Im Jahr 1999 ist demnach lediglich ein Betrag in Höhe von S 1.564.864,00 einnahmenerhöhend aufzulösen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft N.gasse 55 betragen laut Beiblatt der Steuererklärung für das Jahr 1999 S –232.244,00.

Daher sind im Jahr 1999 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft N.gasse 55 in Höhe von S 1.332.620,00 (€ 96.845,27) festzustellen.

Unstrittig ist auf Grund der Vorbringen der Bw. D. und der vorgelegten Finanzamtsunterlagen, dass in den Jahren 1990 bis 1995 die Miteigentümergemeinschaft N.gasse hinsichtlich sämtlicher in diesen Jahren erzielter Überschüsse jeweils einen Antrag auf Bildung eines steuerfreien Betrages (steuerfreie Rücklage) gestellt hat. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Miteigentümergemeinschaft N.gasse wurden in diesen Jahren - ebenfalls unstrittig - mit Null festgestellt. Streit besteht hingegen darüber, ob in den Jahren 1990 bis 1995 die Bildung eines steuerfreien Betrages gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe der jeweils erklärten Einnahmenüberschüsse grundsätzlich rechtswirksam erfolgte und bejahendenfalls, ob eine Nachversteuerung der steuerfrei gebildeten Beträge im Sinne des § 116 Abs. 2 EStG 1988 durchzuführen ist.

Gem. § 116 Abs. 2 EStG 1988 gilt für die bis 1995 gebildeten Mietzinsrücklagen und steuerfreien Beträge (§ 11 in der bis 1995 geltenden Fassung) Folgendes:

1. Rücklagen, die nach § 4 Abs. 7 EStG 1972 gebildet wurden, gelten als Rücklagen im Sinne des § 11 in der bis 1995 geltenden Fassung
2. Mit den im letzten vor dem 1. Jänner 1996 endenden Wirtschaftsjahr ausgewiesenen Rücklagen bzw. steuerfreien Beträgen sind innerhalb von neun Jahren nach ihrer Bildung, längstens aber bis zum 31. Dezember 1999 in folgender Reihenfolge zu verrechnen:
 - a) Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.
 - b) Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 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.

c) Verluste, die sich ergeben, falls die mit dem Grundstück (Gebäude) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 des Mietrechtsgesetzes vereinnahmten Beträge übersteigen. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Betriebseinnahmen als auch bei den Betriebsausgaben außer Ansatz zu lassen.

d) Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in anderen Gebäuden des Betriebes, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind. Soweit nach Verrechnung mit Rücklagen bzw. steuerfreien Beträgen Aufwendungen im Sinne der lit. b und d verbleiben, sind die verbleibenden Aufwendungen als Herstellungskosten anzusetzen. Die Verrechnung nach lit. b und d geht einer Übertragung stiller Reserven nach § 12 vor.

3. Rücklagen (Rücklagenteile) bzw. steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist der Z 2 zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

In der Berufung D. brachte die Bw. D. vor, dass die Voraussetzungen für die Bildung eines steuerfreien Betrages nicht gegeben seien, da kein Verzeichnis über die Höhe des steuerfreien Betrages, woraus die Bildung, Berechnung und Verwendung ersichtlich sei, vorgelegt worden sei. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 bei der Vermietung eines Grundstücks (Gebäudes) auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden können. Dabei gelten folgende Bedingungen:

Z. 1 Die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 Mietrechtsgesetz vereinnahmten Beträge übersteigen sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen. Dieser übersteigende Betrag kann einem steuerfreien Betrag zugeführt werden.

Z. 2 Die steuerfreien Beträge sind in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis auszuweisen. Aus diesem Verzeichnis müssen die Höhe sämtlicher Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich sein. Wurde ein steuerfreier Betrag gebildet und dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, so hat das Finanzamt eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen.

Z. 3 Falls in einem der folgenden neun Jahre Instandsetzungsaufwendungen (Abs. 2) getätigten werden oder ein Verlust entsteht (höhere Werbungskosten als Einnahmen im Sinne der Z 1), sind die Instandsetzungsaufwendungen und der Verlust mit den für die Vorjahre gebildeten steuerfreien Beträgen, beginnend mit dem ältesten, zu verrechnen.

Z. 4 Steuerfreie Beträge (Teile von steuerfreien Beträgen), die nicht bis zum Ende der Neun-Jahres-Frist der Z 3 zu verrechnen waren, sind zu diesem Zeitpunkt einkünftehöhend aufzulösen.

Z. 5 Die steuerfreien Beträge sind bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen.

Aus dieser Bestimmung lassen sich, um einen steuerfreien Betrag bilden zu können, folgende Voraussetzungen entnehmen: Vorerst muss ein Antrag auf Bildung eines steuerfreien Betrages gestellt werden; die Einnahmen müssen die Werbungskosten übersteigen; der steuerfreie Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen; für den Fall, dass in der Steuererklärung kein Verzeichnis vorgelegt wurde, hat das Finanzamt eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen. Als weitere Bedingung nennt der Gesetzgeber, dass der gebildete steuerfreie Betrag in den folgenden neun Jahren mit Instandsetzungsaufwendungen oder einem entstandenen Verlust zu verrechnen ist, die nicht verrechneten steuerfreien Beträge bis zum Ende der Neun-Jahres-Frist einkünftehöhend aufzulösen und bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen sind.

Wenn nun die Bw. D. vermeint, in den Jahren 1990 bis 1995 sei keine rechtswirksame Bildung der steuerfreien Beträge erfolgt, weil kein Verzeichnis vorgelegt wurde, dann entspricht dies nicht der Aktenlage. In den Jahren 1990 bis 1995 wurden zwar keine entsprechenden Verzeichnisse betreffend die steuerfreien Beträge vorgelegt, jedoch hat das Finanzamt in sämtlichen Jahren die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgestellt, obwohl aus den Unterlagen eindeutig Einnahmenüberschüsse der betreffenden Liegenschaft erklärt wurden. Der erkennende Berufungssenat gelangt somit zur Ansicht, dass durch die Nichtvorlage eines Verzeichnisses über den steuerfreien Betrag eine rechtswirksame Bildung desselben nicht verhindert werden kann. Wird nämlich der Zweck dieser Bestimmung näher betrachtet, wonach die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen

Mieteinnahmen solange steuerfrei gehalten werden können, bis sie mit Erhaltungsaufwendungen für das Gebäude zu verrechnen sind, kann es nicht gewollt sein, dass unversteuert gebliebene Einnahmenüberschüsse gänzlich der Besteuerung entzogen würden.

Betreffend das weitere Vorbringen der Bw. D. in der Berufung, die steuerfrei gebildeten Beträge hätten im Jahr der Nichtvorlage des Verzeichnisses zur Gänze aufgelöst werden müssen, ist darauf hinzuweisen, dass eben eine Auflösung der steuerfreien Beträge laut Aktenlage nicht stattgefunden hat. Dass die Auflösung der steuerfreien Beträge zu Unrecht nicht durchgeführt wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass steuerfreie Beträge gebildet wurden.

Soweit die Bw. D. abermals vermeint, im Jahr der Nichtvorlage des Verzeichnisses sei eine Bildung des steuerfreien Betrages auf Grund des fehlenden Verzeichnisses überhaupt nicht möglich gewesen, wird entgegengehalten, dass – wie oben schon erwähnt – zwar in den jeweiligen Jahren ein diesbezügliches Verzeichnis über die Bildung eines steuerfreien Betrages gefehlt und das Finanzamt auch keine zweiwöchige Nachfrist gesetzt hat, aber die Nichtvorlage des Verzeichnisses und das Nichtsetzen einer zweiwöchigen Nachfrist durch das Finanzamt zur Vorlage eines Verzeichnisses bewirken nicht, dass im vorliegenden Fall in den Jahren 1990 bis 1995 keine steuerfreien Beträge gebildet wurden. Insoweit hat die Vorlage eines diesbezüglichen Verzeichnisses keine konstitutive Wirkung.

Wenn die Bw. D schließlich in der Berufung ausführt, eine Auflösung der nicht gebildeten steuerfreien Beträge sei nicht durchzuführen, sondern die Veranlagungsjahre 1990 bis 1995 seien zu berichtigen, ist zu erwidern, dass im vorliegenden Fall tatsächlich in den Jahren 1990 bis 1995 steuerfreie Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildet wurden, die nunmehr gem. § 116 Abs. 5 EStG 1988 bis zum 31. Dezember 1999 aufzulösen sind. Soweit die Bw. D. eine Berichtigung der Jahre 1990 bis 1995 anregt, jedoch gleichzeitig vermeint, dass diese Jahre bereits verjährt seien, ist zu bemerken, dass nach ständiger Judikatur des VwGH Feststellungsbescheide nicht der Festsetzungsverjährung unterliegen (vgl. etwa VwGH – Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, ZI. 99/13/0131).

Soweit im Vorlageantrag die Bw. D. vorbringt, die Formulierung des Gesetzestextes mit den Worten „sind, ist, hat“ sei im Zusammenhang mit der Verzeichnisvorlage und der Nachfristsetzung durch das Finanzamt eindeutig und unmissverständlich und lasse aus diesem Grund auch keinen Raum für eine Ermessensübung durch das Finanzamt zu, teilt der erkennende Senat diese Ansicht. Im vorliegenden Fall hat allerdings das Finanzamt den Anträgen auf Bildung der steuerfreien Beträge entsprochen und die jeweiligen Einnahmenüberschüsse als steuerfrei nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 behandelt.

Betreffend den genauen Stand der steuerfreien Beträge äußert die Bw. D. Zweifel an der Höhe und der Verwendung der steuerfreien Beträge und meint, dass bereits seit dem Jahr 1990 ein Teil der von der Behörde angesetzten steuerfreien Beträge verwendet oder übertragen worden sei. Hiezu ist sowohl auf die Mail vom 11. März 2010 sowie auf das Vorbringen in der mündlichen Berufungsvorhandlung zu verweisen, worin die Höhe der in den Jahren 1990 – 1995 beantragten steuerfreien Beträge außer Streit gestellt wurde. Hinsichtlich der Verwendung führte die Bw. D schließlich in der mündlichen Verhandlung aus, dass betreffend ihre anteiligen steuerfreien Beträge keine Verrechnung bzw. Verwendung stattgefunden hat. Da die anderen Miteigentümer der gegenständlichen Liegenschaft gegen den in Streit gezogenen Feststellungsbescheid – mit Ausnahme der Bw. H und der Bw. D. – kein Rechtsmittel eingelegt haben, geht der Berufungssenat davon aus, dass die seitens der Amtspartei erfolgte Einnahmenerhöhung bei den anderen Miteigentümern zu Recht erfolgt ist. Somit erübrigts sich aber ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen der Bw. D. über die Höhe und Verwendung der steuerfreien Beträge.

Wenn die Bw. D. die Möglichkeit einer doppelten Erfassung der Einkünfte ins Auge fasst und den weit zurückliegenden Zeitraum anspricht, ist zu entgegnen, dass es an ihr gelegen wäre, eine Verrechnung oder Verwendung ihrer steuerfreien Beträge durchzuführen. Weder eine doppelte Erfassung der Einkünfte noch eine gänzliche Steuerfreistellung derselben ist Ziel des Einkommensteuerrechtes.

Soweit die Bw. D. aufzeigt, dass das Finanzamt die Entwicklung der steuerfreien Beträge mangels aktenkundiger Verzeichnisse nicht ersehen konnte, zumal es auch nicht von der Verrechnung eines Teiles der steuerfreien Beträge durch Frau Mag. P. Kenntnis hatte (siehe Berufung H.), ist die Ansicht zwar zutreffend, zeigt aber nach Auffassung des Berufungssenates andererseits doch eindeutig, dass in den Jahren 1990 bis 1995 steuerfreie Beträge rechtswirksam gebildet und von Mag. H. bzw. Mag. P. anteilmäßig einer gebäudeübergreifenden Verrechnung zugeführt wurden.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw. D., das Gesetz fordere zur Sicherstellung der Entwicklung der steuerfreien Beträge die Führung und Vorlage eines speziellen Verzeichnisses, teilt der erkennende Senat zwar diese Auffassung; was jedoch die Bildung der steuerfreien Beträge im vorliegenden Berufungsfall anlangt, so wurden diese entsprechenden Beträge in Höhe der Einnahmenüberschüsse doch nachweislich gebildet und damit in den einzelnen Jahren keiner Besteuerung unterzogen.

Wenn die Bw. D. zur Stützung ihrer Ansicht, dem Finanzamt komme bei der Verzeichnisvorlage kein Ermessen zu und das Finanzamt habe bei Nichtvorlage oder beim unvollständigen Führen des Verzeichnisses sämtliche steuerfrei gebildeten Beträge aufzulösen,

das VwGH-Erkenntnis vom 31. März 2004, Zi. 99/13/0211 zitiert, ist darauf hinzuweisen, dass diesem VwGH-Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen war. Während im gegenständlichen Berufungsfall die rechtmäßige Bildung von steuerfreien Beträgen zu prüfen ist, ging es in dem von der Bw. D. zitierten Erkenntnis um ein unstrittig vorgelegtes Verzeichnis, welches jedoch insoweit unvollständig war, als die Beschwerdeführerin einen noch bestehenden steuerfreien (Rest -) Betrag weder in das aktuelle Jahr noch mit dem aktuellen Stand des steuerfreien Betrages in das Verzeichnis aufnahm. Der Senat gelangte damals zur Ansicht, dass die zweiwöchige Nachfrist nur dazu diene, bei Unklarheit oder völliger Nichtvorlage des Verzeichnisses oder Irrtum betreffend das Verzeichnis Klarheit zu verschaffen. Der VwGH hob die angefochtene Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf und vertrat die Ansicht, dass die Meinung des Senates, durch eine selektive Führung des Verzeichnisses könne eine Teilauflösung der steuerfreien Beträge erreicht werden, im Gesetz keine Deckung findet. Für den Fall eines hinsichtlich einzelner Jahre unvollständigen Verzeichnisses sind laut VwGH sämtliche steuerfreie Beträge aufzulösen. Ein vergleichbarer Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses mit dem gegenständlichen Fall liegt somit nicht vor.

Soweit die Bw. D. vorbringt, die Auflösung der steuerfreien Beträge sei mangels Vorlage eines Verzeichnisses nach § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 bereits in den Jahren 1990 bis 1995 durchzuführen und die Nachholung der versäumten Auflösung im streitgegenständlichen Jahr wegen des Nachholverbotes gesetzlich unzulässig, teilt der Berufungssenat diese Auffassung nicht, wäre doch ansonsten die Bestimmung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 inhaltsleer.

Die Bw. D. bringt in diesem Zusammenhang des Weiteren vor, dass das Nachholverbot der Bilanzierer auch für die Überschussrechner gelte, wobei dies durch den Grundsatz der Periodenbesteuerung begründet werde. Diesen Ausführungen kann sich der erkennende Senat nicht uneingeschränkt anschließen, denn für einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 ermittelt, gelten u.a. Grundsätze, die ein Steuerpflichtiger, der seinen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, buchhaltungstechnisch gar nicht anwenden kann; wie zum Beispiel die Abschreibung einer uneinbringlichen Forderung. Wenn die Bw. D. den Grundsatz der Periodenbesteuerung durch die Nachversteuerung im Jahr 1999 verletzt sieht, ist zu erwidern, dass die Bestimmung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 eben eine Ausnahmeregelung der Periodenbesteuerung darstellt.

Hinsichtlich der Bildung der steuerfreien Beträge in den Jahren 1990 bis 1995, die nach Ansicht der Bw. D. rechtswidrig sei, weil das Gesetz als materiellrechtliche Voraussetzung für die Bildung der steuerfreien Beträge die Vorlage eines speziellen Verzeichnisses fordere, ist zu erwidern, dass zwar unstrittig die speziellen Verzeichnisse nicht vorliegen, aber der

Schlussfolgerung, die Nichtvorlage der Verzeichnisse bedinge eine Nichtbildung der steuerfreien Beträge, schließt sich der erkennende Senat nicht an. Der VwGH hat nämlich in seinem Erkenntnis vom 1. Juni 2006, Zl. 2003/15/0017 ausgesprochen, dass eine Versteuerung steuerfrei gebildeter Beträge im Jahr 1999, wenn sie (die steuerfreien Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988) vom Beschwerdeführer weder einer Verrechnung zugeführt noch einer Besteuerung unterzogen wurden, nicht rechtswidrig ist. Auch im berufungsgegenständlichen Fall sind in den Jahren 1990 – 1995 unzweifelhaft die jeweiligen Einnahmenüberschüsse nicht versteuert worden und hat auch eine Verrechnung mit Ausnahme der Mag. H. bzw. Mag. P. nicht stattgefunden, sodass die diesbezüglichen Beträge nach Ansicht des Senates im Sinne des § 116 Abs. 5 EStG 1988 nunmehr im streitgegenständlichen Jahr einer Besteuerung zu unterziehen sind.

Wenn die Bw. D. vorbringt, die Anträge auf Bildung eines steuerfreien Betrages hätten wegen Nichtvorlage der Verzeichnisse zurückgewiesen und alle in den Vorjahren gebildeten steuerfreien Beträge im Jahr der Nichtvorlage des Verzeichnisses aufgelöst werden müssen, ist darauf hinzuweisen, dass wohl eine solche Vorgehensweise zutreffend gewesen sei, dennoch ist der Zweck des § 28 Abs. 5 EStG 1988 nicht aus den Augen zu verlieren. Wurden verrechnungspflichtige Einnahmen einem steuerfreien Betrag zugeführt, ergab sich damit eine Steuerstundung. Dass die angesammelten steuerfreien Beträge zur Gänze keiner Besteuerung unterzogen werden sollten, ist der Übergangsregelung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu entnehmen. Im Gegenteil, nach Auffassung des Senates stellt § 116 Abs. 5 Z. 3 EStG 1988 eine taugliche Rechtsgrundlage dafür dar, die in den Jahren 1990 – 1995 gebildeten steuerfreien Beträge im Jahr 1999 der Besteuerung zu unterwerfen. Nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung sind nämlich steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist des § 116 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 zu verrechnen sind, zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen.

Betreffend die zitierte Ansicht von Hofstätter/Reichel (§ 28, Rz 25), die Begünstigung könne nur in Anspruch genommen werden, wenn die steuerfreien Beträge in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis ausgewiesen worden seien, ist entgegenzuhalten, dass diese Literaturmeinung unter jenem Blickwinkel zu sehen ist, dass ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit hat, wenn die im Gesetz bestimmten Voraussetzungen erfüllt sind, einen steuerfreien Betrag gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 zu beantragen. Für den vorliegenden Berufungsfall ist jedoch dieser Einwand der Bw. D. deshalb nicht entscheidungsrelevant, weil das Finanzamt in den Jahren 1990 bis 1995 sämtliche Anträge auf Bildung eines steuerfreien Betrages bewilligt hat. Dies geht konkludent aus den Feststellungsbescheiden für die Jahre 1990 bis 1995 hervor, worin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit Null festgestellt wurden.

Wenn die Bw. D. hinsichtlich des normativen Gehaltes der Bestimmung des § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 auf das VwGH-Erkenntnis vom 10. November 1993, Zi. 93/13/0162 verweist, worin festgehalten wurde, dass die der Einkünfteerklärung der Mitunternehmerschaft beigelegte Überschussrechnung kein Verzeichnis im Sinne der oben zitierten Bestimmung ist, ist auszuführen, dass im Vergleich zu berufungsgegenständlichem Sachverhalt, dem oben zitierten VwGH - Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt. Während in der höchstgerichtlichen Entscheidung die Bildung eines steuerfreien Betrages mangels Vorlage eines Verzeichnisses im Sinne des § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 versagt wurde, sind im vorliegenden Fall in den Jahren 1990 bis 1995 die erklärten Einnahmenüberschüsse einem steuerfreien Betrag zugeführt worden und blieben die jeweiligen Feststellungsbescheide durch die Bw. unangefochten.

Soweit die Bw. D. die Auflösung der steuerfreien Beträge wegen formeller Mängel in den Jahren, in denen die Anspruchsvoraussetzungen für die Anerkennung des steuerfreien Betrages nicht erfüllt seien, fordert, ist auf die bereits erwähnte Ansicht des erkennenden Senates hinzuweisen, wonach die Nichtvorlage eines Verzeichnisses nach § 28 Abs. 5 Z. 2 EStG 1988 einer rechtswirksamen Bildung eines steuerfreien Betrages nicht entgegensteht. Mag die Bildung der steuerfreien Beträge in den Jahren 1990 – 1995 mangels Vorlage der entsprechenden Verzeichnisse nicht rechtmäßig erfolgt sein, so steht außer Zweifel, dass die jährliche Bildung des steuerfreien Betrages in Höhe des erklärten Überschusses jene Rechtswirkung entfaltet hat, die durch die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null in allen sechs Jahren entstanden ist. Die in den Jahren 1990 bis 1995 erklärten Überschüsse aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft N.gasse sind zwar nicht rechtmäßig, so doch rechtswirksam den steuerfreien Beträgen nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 zugeführt worden.

Schließlich führt die Bw. D. noch zur Stützung ihrer Rechtsauffassung eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 11. November 2003, RV/4558-W/02 an, worin dieser entschieden habe, dass zu Unrecht gebildete steuerfreie Beträge im jeweiligen Jahr zu korrigieren, jedoch nicht nachzuversteuern seien. Mit diesem Vorbringen übersieht die Bw. D., dass in dieser Entscheidung die Bildung eines steuerfreien Betrages deshalb zu Unrecht erfolgte, weil das diesbezügliche Gebäude nicht dem Mietrechtsgesetz unterlag und demnach keine verrechnungspflichtigen Mieteinnahmen gegeben waren. Insoweit ist der Sachverhalt der Entscheidung vom 11. November 2003 mit gegenständlichem Sachverhalt nicht ident und die dementsprechenden Rechtsfolgen auf vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Wenn die Bw. D. in der mündlichen Berufungsverhandlung ihre Rechtsmeinung bekräftigt und vermeint, in der Z. 1 und Z. 2 des § 28. Abs. 5 EStG 1988 sei kein Unterschied in der

Gewichtung der Voraussetzungen zur Bildung eines steuerfreien Betrages zu erkennen, mag dies zutreffen, Tatsache ist jedoch, dass die jährlichen Einnahmenüberschüsse der Miteigentümer der Liegenschaft N.gasse in den Jahren 1990 bis 1995 jeweils – wie oben bereits ausgeführt - rechtswirksam einem steuerfreien Betrag gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 zugeführt wurden.

Dem Berufungsbegehren der Bw. D. auf Abstandnahme der Nachversteuerung der in den Jahren 1990 – 1995 gebildeten steuerfreien Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 konnte somit aus obigen Erwägungen nicht Folge geleistet werden.

Hinsichtlich der Berufungsausführungen der Bw. H., die steuerfreien Beträge seien wegen der durch das Finanzamt vorgenommenen Auflösung im Zuge der Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 doppelt erfasst und besteuert worden, da eine gebäudeübergreifende Verwendung der auf den Anteil der Bw. H. entfallenden steuerfreien Beträge vorgenommen worden sei, hat die Amtspartei diesem Begehren mit Berufungsvorentscheidung insoweit Statt gegeben und den auf Mag. P. entfallenden Anteil der steuerfreien Beträge in Höhe von S 706.143,00 aus der Einnahmenerhöhung im Sinne des § 116 Abs. 5 EStG 1988 herausgenommen. Dieser Ansicht vermag sich auch der Berufungssenat anzuschließen und sieht keine Bedenken, von einer diesbezüglichen Einnahmenerhöhung Abstand zu nehmen.

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Die steuerfreien Beträge für die Jahre 1990 bis 1995 betragen hinsichtlich sämtlicher Miteigentümer S 2.271.007,00.

Die jeweiligen Anteile der steuerfreien Beträge für die Jahre 1990 – 1995, die aufzulösen bzw. zu verrechnen sind, werden in folgender Höhe festgestellt:

Ing. Robert B., Gabriele A. und Sylvia Wa. als Erben nach Gertrude B.	S 79.722,00
Ing. Robert B.	S 79.958,00
Verl. n. Karoline Bu.	S 159.680,00
Erika D.	S 1.139.051,00
Mag. Gertrude H. als Erbin nach Mag. Elisabeth P.	S 706.143,00
Antonia J. und Franziska J. als Erben n. Walter J.-Pa.	S 106.453,00

Mag. Gertrude H. hat ihren Anteil an den steuerfreien Beträgen gebäudeübergreifend verrechnet, sodass im Jahr 1999 einnahmenerhöhend ein steuerfreier (Teil-) Betrag in Höhe von S 1.564.864,00 anzusetzen ist.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft N.gasse betragen laut Beiblatt zur Steuererklärung für das Jahr 1999 S –232.244,00.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 werden daher wie folgt einheitlich und gesondert festgestellt:

Eink.aus Vermietung u. Verpachtung lt. Berufungsentscheidung: S 1.332.620,00 (€ 96.845,27)

	Auflösung d. steuerfreien Beträge 1990 – 1995	Anteil der Eink. lt. Beiblatt der Feststellungs- erklärung 1999	Anteil der Einkünfte laut Berufungsentscheidung
Ing. Robert B., Gabriele A. und Sylvia Wa. als Erben nach Gertrude B.	S 79.722,00	S 8.580,00	S 88.302,00 (€ 6.417,16)
Ing. Robert B.	S 79.958,00	S –150.894,00	S – 70.936,00 (€ - 5.155,12)
Verl. n. Karoline Bu.	S 159.680,00	S -21.084,00	S 138.596,00 (€ 10.072,16)
Erika D.	S 1.139.051,00	S –156.306,00	S 982.745,00 (€ 71.418,86)
Mag. Gertrude H. als Erbin nach Mag. Elisabeth P.	S 0,00	S 76.002,00	S 76.002,00 (€ 5.523,28)
Antonia J. und Franziska J. als Erben nach Walter J.- Pa.	S 106.453,00	S 11.458,00	S 117.911,00 (€ 8.568,93)
Summen	S 1.564.864,00	S – 232.244,00	1.332.620,00 (€ 96.845,27)

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Mai 2010