



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch J.L., vom 13. Dezember 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 16. November 2000 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	276.760,00 S
	20.112,93 €

Feststellung der erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	211.938,00 S
	15.402,14 €

Die Anteile der Beteiligten sind der Begründung der Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. sind Eigentümer eines Wohnhauses und erzielen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Wohnhaus wurde im Jahr 1983 errichtet. Erstmals ab dem Jahr 1985 wurden Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Vermietung von

Wohnungen dieses Wohnhauses erzielt. Ab diesem Jahr wurde auch laufend die Bildung steuerfreier Beträge (Mietzinsrücklagen) gem. § 28 Abs. 3 EStG 1972 idgF bzw. ab dem Veranlagungsjahr 1989 gem. § 28 Abs. 5 Z. 1 EStG 1988 idgF. geltend gemacht.

Die Veranlagungen erfolgten erklärungskonform.

In den einzelnen Jahren wurden folgende steuerfreie Beträge als "Mietzinsrücklagen" (MRL) gebildet:

Jahr	Jahresüberschuss	Mietzinsrücklage	Überschuss lt. Erklärung
1985	207.627,31	178.518,77	29.108,54
1986	196.640,79	189.176,07	7.464,72
1987	205.000,98	175.397,23	29.603,75
1988	165.859,12	150.637,98	15.221,14
1989	191.197,53	164.547,00	26.650,53
1990	178.128,00	164.380,00	13.748,00
1991	193.854,94	177.041,00	16.813,94
1992	214.029,20	187.939,00	26.090,20
1993	205.565,84	164.123,00	41.442,84
1994	217.495,67	193.804,00	23.691,67

Anlässlich der Veranlagung des Jahres 1994 löste das Finanzamt mit Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 10. Jänner 1996 die im Jahre 1985 gebildete Mietzinsrücklage in Höhe von 178.518,17 S auf und stellte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 202.210,00 S fest. Der Bescheid wurde rechtskräftig.

Mit Schreiben vom 19. Februar 1997 gab der Bw. bekannt, dass die Steuererklärungen der Jahre 1985 bis 1994 zu berichtigen seien. Erst anlässlich der Erstellung der Steuererklärungen 1995 habe sich herausgestellt, dass in den Jahren 1985 bis 1994 die Begünstigung des § 28 Abs. 5 EStG 1988 bzw. § 28 Abs. 3 EStG 1972 zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei. Bei Erstellung dieser Steuererklärungen sei übersehen worden, dass der Mietgegenstand nicht den mietrechtlichen Vorschriften betreffend verrechnungspflichtiger Einnahmen gem. § 20 Mietrechtsgesetz (Mietzinsreserve) unterliege.

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17. Juni 1997 ist ersichtlich, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO durchgeführt werden sollte. Dies betreffe die Jahre bis einschließlich 1991; die übrigen, weiter zurückliegenden Jahre seien verjährt.

Mit Bescheiden vom 25. Juni 1997 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1991 bis 1994 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und machte die für diese Jahre vorgenommene Bildung der Mietzinsrücklagen wieder rückgängig.

Mit Schreiben vom 28. Juli 1997 erhoben die Bw. gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das **Jahr 1994** Berufung mit folgender Begründung: Das Veranlagungsverfahren sei gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen worden, da die Mietzinsrücklage für 1994 zu Unrecht gebildet worden sei. Bei der ursprünglichen Veranlagung

sei jedoch die im Jahr 1985 gebildete Mietzinsrücklage aufgelöst worden. Da die Bildung der Mietzinsrücklage 1985 bereits zu Unrecht erfolgt sei, sei eine Auflösung im Jahr 1994 nicht möglich. Die Einkünfte 1994 aus Vermietung und Verpachtung seien daher um 178.518,00 S zu vermindern und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 217.496,00 S festzustellen.

Diesem Berufungsbegehren gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 1998 statt.

Mit Feststellungsbescheiden vom 4. März 1999 betreffend die Jahre 1995, 1996 und 1997 wurden (nach Ablauf der Neunjahresfrist) die Mietzinsrücklagen der Jahre 1986, 1987 und 1988 im jeweiligen Jahr zur Auflösung gebracht. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 1999 brachten die Bw. eine Anregung auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Feststellungsbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1997 ein. Die in den Jahren 1986 bis 1988 zu Unrecht gebildeten steuerfreien Beträge gem. § 28 EStG seien bei der Veranlagung der Jahre 1995 bis 1997 aufgelöst worden. Da die Bildung der Mietzinsrücklage 1986 bis 1988 zu Unrecht erfolgt sei, sei eine Auflösung in den Jahren 1995 bis 1997 nicht möglich. In der Bescheidebegründung werde auf den Vorjahresbescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung verwiesen. In der Berufungsvorentscheidung vom 16. April 1998 betreffend den Feststellungsbescheid 1994 sei die Rechtsansicht der Bw. jedoch voll bestätigt worden.

Da die Feststellungsbescheide 1995 bis 1997 keine unmittelbare Steuer ausgelöst hätten, sei übersehen worden, dagegen zu berufen.

Mit Schreiben vom 20. März 2000 an die damalige Finanzlandesdirektion beantragte das Finanzamt daraufhin die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995, 1996 und 1997 gem. § 299 BAO aufzuheben. Hierbei wies das Finanzamt auf die Anregung auf Bescheidaufhebung durch den Steuerberater hin.

Mit Schreiben vom 28. März 2000 gab die Finanzlandesdirektion dem Finanzamt bekannt, dass die gegenständlichen Feststellungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 nicht aufgehoben werden. Nach Darstellung des Sachverhaltes und ausführlicher Begründung kam die Finanzlandesdirektion in diesem Schreiben zu folgendem Schluss: Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kommt es im gegenständlichen Fall nicht darauf an, ob die steuerfreien Beträge für die Jahre 1985 bis 1994 zu Recht oder zu Unrecht gebildet worden sind. Wenn zu Recht gebildete steuerfreie Beträge einkünfteerhöhend aufzulösen sind, dann sind umsomehr zu Unrecht gebildete steuerfreie Beträge der Besteuerung zuzuführen, zumal bereits wesentlich früher eine Versteuerung hätte erfolgen müssen und den Abgabepflichtigen ohnedies bereits ein "Steuerkredit" eingeräumt wurde. Es sei daher nicht nur aus Billigkeitser-

wägungen, sondern auch aus Zweckmäßigkeitsgründen eine Bescheidaufhebung gem.

§ 299 BAO nicht vorzunehmen.

In der Folge löste das Finanzamt mit Feststellungsbescheiden vom 16.11.2000 betreffend die Jahre 1998 und 1999 die Mietzinsrücklagen aus den Jahren 1989 und 1990 bis 1993 einkünfteerhöhend auf.

Gegen diese Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 erhoben die Bw. mit folgender Begründung Berufung:

Da die Bildung der Mietzinsrücklage 1989 bereits zu Unrecht erfolgt sei, sei eine Auflösung im Jahr 1998 nicht möglich. Die Einkünfte 1998 aus Vermietung und Verpachtung seien daher um 164.547,00 S zu vermindern. Gleiches gelte auch für die Auflösung der im Jahr 1990 zu Unrecht gebildeten Mietzinsrücklage im Jahr 1999. Eine Auflösung von Mietzinsrücklagen für die Jahre 1991, 1992 und 1993 entbehre überhaupt jeglicher Rechtsgrundlage, da das Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1991 bis 1993 am 25. Juni 1997 wieder aufgenommen und die Einkünfte ohne Berücksichtigung einer Mietzinsrücklage festgestellt worden seien.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens richtete der UFS an die Bw. folgende Fragen:

"Nach § 1 Abs. 1 MRG in Verbindung mit § 1 Abs. 2 und 4 MRG ergibt sich die Anwendung des § 20 MRG (verrechnungspflichtige Einnahmen und Ausgaben) auf alle Vermietungen von Wohnungen, Wohnungsteilen und Geschäftsräumlichkeiten aller Art. Davon ausgenommen sind u.a. Mietgegenstände, die in Gebäuden gelegen sind, die ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung errichtet worden sind (§ 1 Abs. 4 Z. 1 MRG; "frei finanzierter Neubau").

1. Um Vorlage folgender Unterlagen wird ersucht:

- a) Baubewilligungsbescheid sowie Einreichplan des gegenständlichen Mietobjekts*
- b) Unterlagen betreffend die Finanzierung des Mietobjekts (Darlehensverträge etc.)*
- c) Unterlagen, aus denen die Rückzahlungsmodalitäten der Darlehensbeträge hervorgehen.*

Weiters wird um Erläuterung der Finanzierung und Rückzahlungsmodalitäten (samt Bestätigungen der finanzierenden Banken) und zahlenmäßige Zusammenfassung ersucht.

2. Frage: Wurden Wohnbauförderungsmittel irgend welcher Art in Anspruch genommen; wenn ja, welche?

3. Seit Beginn der Vermietung werden Sie steuerlich vertreten und wurden erstmals für das Jahr 1985 steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 gebildet und auch jeweils eine dem Gesetz entsprechende Berechnung der steuerfreien Beträge samt Verzeichnis beigeschlossen.

Im Schreiben vom 19.2.1997 hat Ihr steuerlicher Vertreter bekannt gegeben, es habe sich herausgestellt, dass die steuerfreien Beträge zu Unrecht in Anspruch genommen worden seien.

Frage: Warum hat sich dieser Irrtum erst im Jahr 1997 "herausgestellt"? Um Erläuterung der näheren Umstände wird ersucht."

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2005 nahm der steuerliche Vertreter der Bw. zu den Fragen wie folgt Stellung:

Zu 1. a)	Eine Kopie des Einreichplanes, sowie des Baubewilligungsbescheides legen wir bei.
b)	Das Mietobjekt wurde aus vorhandenen Barmitteln errichtet.
c)	Somit keine Darlehensverträge vorhanden.
Zu 2.	Es wurden keine Wohnbauförderungsmittel beansprucht.
Zu 3.	Der Sachbearbeiter hat bei der erstmaligen Bildung des steuerfreien Betrages gem. § 28 Abs. 3 EStG 1972 ebenso wie der Steuerreferent nicht bedacht, dass das Mietobjekt nicht den Bestimmungen des § 20 Mietrechtsgesetz unterliegt. In den Folgejahren wurde offensichtlich im gleichen System weitergearbeitet. Die anlässlich des Sparpaketes 1996 eingeführte Verwendungsfrist für bis 1995 gebildete Mietzinsrücklagen und die damit durch Fachliteratur, Vorträge und Diskussionen erfolgte Sensibilisierung führte auch zur Überprüfung der Mietzinsrücklagen des gegenständlichen Betriebes, wobei sich eben der Fehler herausstellte, dass die steuerfreien Beträge eigentlich zu Unrecht gebildet wurden.

Mit Schreiben vom 9. März 2005 wurden dem Finanzamt sowohl der Vorhalt als auch die Vorhaltsbeantwortung zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt und insbesondere auf Folgendes hingewiesen:

"Im gegenständlichen Fall war der Sachverhalt insoweit ergänzungsbedürftig, als die Behauptung der Berufungswerber, die Bildung der Mietzinsrücklagen (MRL) sei zu Unrecht erfolgt, bisher nicht überprüft wurde.

Nunmehr wurde in einem Vorhalteverfahren geklärt, dass die Voraussetzungen für die Bildung der Mietzinsrücklagen tatsächlich nicht vorgelegen waren (siehe Beilagen).

Mit Erledigung der FLD. vom 28. März 2000, GZ. AO 720/4-7/2000, wurde ausgesprochen, dass dem Antrag des FA vom 20. März 2000 auf Aufhebung der Feststellungsbescheide 1995, 1996 und 1997 gem. § 299 BAO nicht gefolgt werde. In dieser Erledigung hat die FLD darauf hingewiesen, dass das FA der am 29. Juli 1997 eingebrachten Berufung gegen den F-Bescheid 1994 wegen Auflösung der Mietzinsreserve 1985 ohne Begründung mit BVE vom 16. April 1998 stattgegeben habe und die Überlegungen hierzu nicht nachvollziehbar seien.

Mittlerweile hat der VwGH in einer "Grundsatzentscheidung" (VwGH vom 25.11.1999, 99/15/0194) den Standpunkt vertreten, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der

"Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt (Ausführungen dazu siehe RdW 1/2000, 51 lt. Beilage).

Die der BVE des FA vom 16. April 1998 zu Grunde liegende Rechtsauffassung steht nach Ansicht des Referenten mit der angeführten Judikatur des VwGH in Einklang. Eine Korrektur der Bemessungsgrundlagen wäre demnach – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten - im jeweiligen Veranlagungsjahr vorzunehmen.

Zu beachten ist auch, dass die Rückgängigmachung der Bildung der Mietzinsrücklagen für die Jahre 1991, 1992 und 1993 bereits mit Wiederaufnahmebescheiden vom 25. Juni 1997 in diesen Veranlagungsjahren erfolgte und somit der Einwand der Berufung, die (nochmalige) Auflösung der MRL für diese Jahre entbehre jeglicher Rechtsgrundlage, zu Recht vorgebracht wird.

Mit E-Mail vom 22. April 2005 nahm das Finanzamt wie folgt Stellung:

Der Einwand der Bw. betreffend Rückgängigmachung der Bildung der Mietzinsrücklagen für die Jahre 1991, 1992 und 1993 sei richtig, weshalb diese Rücklagen im Jahr 1999 nicht mehr aufgelöst werden können.

Die angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 99/15/0194 werde wohl zur Kenntnis zu nehmen sein; obwohl natürlich aus Sicht der "steuer-spezifischen Gerechtigkeitsidee" usw. die Auflösung der zu Unrecht gebildeten steuerfreien Beträge (1989 und 1990) Sinn ergäbe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 bzw. ab dem Veranlagungsjahr 1989 gemäß § 28 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 konnten bis zum Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996 bei der Vermietung eines Grundstücks (Gebäudes) auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden, wenn die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 Mietrechtsgesetz (MRG) vereinnahmten Beträge sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten übersteigen.

Nach § 28 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 waren steuerfreie Beträge (Teile von steuerfreien Beträgen), die nicht bis zum Ende der Neun-Jahres-Frist der Z 3 des § 28 Abs. 5 EStG zu verrechnen waren, zu diesem Zeitpunkt einkünfterhöhend aufzulösen.

Aus § 1 Abs. 1 MRG in Verbindung mit § 1 Abs. 4 MRG ergibt sich die Anwendung des § 20 MRG (verrechnungspflichtige Einnahmen und Ausgaben) auf alle Vermietungen von Wohnungen, Wohnungsteilen und Geschäftsräumlichkeiten aller Art.

Davon ausgenommen sind u.a. Mietgegenstände, die in Gebäuden gelegen sind, die ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung errichtet worden sind (§ 1 Abs. 4 Z. 1 MRG).

Der im Rahmen des Vorhalteverfahrens eingereichten Kopie des Bauplanes der vermieteten Liegenschaft ist zu entnehmen, dass die Baubewilligung mit Bescheid vom 21. Dezember 1984 erteilt wurde. Weiters wurde mitgeteilt, dass das Mietobjekt aus vorhandenen Barmitteln errichtet wurde und weder Darlehen aufgenommen noch Wohnbauförderungsmittel in Anspruch genommen wurden.

Das gegenständliche Vermietungsobjekt befindet sich also in einem Gebäude, das ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung errichtet wurde. Das Fehlen der Voraussetzungen für die Bildung der Mietzinsrücklagen (MRL) ist somit evident und wurde nach Übermittlung der Unterlagen des Vorhalteverfahrens zur Stellungnahme auch von der Amtspartei nicht in Abrede gestellt.

Somit ist die Frage zu beantworten, ob die mangels vorliegender Voraussetzungen u.a. in den Jahren 1989, 1990 1991, 1992 und 1993 zu Unrecht gebildeten MRL in den Berufungsjahren 1998 und 1999 einkünfterhöhend aufzulösen sind.

Mit Erkenntnis vom 30.10.1996, 94/13/0126 hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass sich die Frage der "Notwendigkeit des Überganges von einem abweichenden Wirtschaftsjahr auf ein Kalenderjahr" nicht stellen kann, wenn seit Jahren zu Unrecht Gewinne nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wurden und dies von vornherein unzulässig war.

In einem weiteren Fall einer KG, welche Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus steuerberatender Tätigkeit erzielte und seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1987 den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr bei Einkünften aus selbständiger Arbeit ermittelte und somit die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr nicht erfüllte, erblickte der VwGH im Erkenntnis vom 25.11.1999, 99/15/0194 keine Handhabe im Gesetz, für ein Veranlagungsjahr steuerlich auch solche Gewinne zu erfassen, die im Vorjahr erzielt worden sind (und für das Vorjahr zu erfassen gewesen wären). Der Gerichtshof führte hierfür im Wesentlichen zwei Argumente an:

1. Unrichtigkeiten in der Bilanz sind bis zur Wurzel zu berichtigen, auch wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschrift zur Folge hat.
2. Aus der von der Höhe des Jahreseinkommens abhängigen Progression des Tarifes ergibt sich, dass das Gesetz der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" einräumt.

Schließlich hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.10.2003, 2000/13/0090 im Fall einer GmbH, welche seit Bestehen des Unternehmens (1978) einmalige Anschlussgebühren für

Kabel-TV-Anschlüsse passiv abgegrenzt und auf 10 Jahre verteilt gewinnerhöhend aufgelöst hat nochmals auf das Erkenntnis vom 25.11.1999, 99/15/0194 und die dort verwendeten Argumente hingewiesen. Das FA hatte bei den Veranlagungen 1996 bis 1998 ua. die erklärten Gewinne um die Erträge aus der Auflösung der früher vereinnahmten und einer Passivpost zugeführten (somit noch nicht versteuerten) "Baukostenzuschüsse" erhöht. Der GH stellte klar, dass die anlässlich der Herstellung der Kabelanschlüsse gebotene Gewinnrealisierung aus der Vereinbarung (und Vereinnahmung) von Anschlussgebühren nicht durch den Ansatz eines Passivpostens "Baukostenzuschüsse" in spätere Gewinnermittlungszeiträume verlagert werden kann.

Im gegenständlichen Fall wurden Mietzinsrücklagen in den Jahren 1985 bis 1994 gebildet, ohne dass die erforderlichen Voraussetzungen hierfür vorgelegen wären.

Erstmals anlässlich der Veranlagung 1994 löste das FA die im Jahr 1985 gebildete MRL einkünfteerhöhend auf. Im Rahmen des anschließenden Berufungsverfahrens stellte sich das FA – in Übereinstimmung mit den oben dargestellten, von der Judikatur des VwGH geprägten Grundsätzen - auf den Standpunkt, dass die MRL **in den einzelnen Jahren ihrer ursprünglichen Geltendmachung** rückgängig zu machen sind und rechnete den für die Jahre 1991, 1992, 1993 und 1994 erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mittels Wiederaufnahme des Verfahrens die für diese Jahre gebildeten MRL wieder hinzu. Für die übrigen, zurückliegenden Jahre (1990 bis 1985) war Bemessungsverjährung eingetreten und somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich. Der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994, mit welchem die im Jahr 1985 gebildete MRL einkünfteerhöhend aufgelöst worden war, gab das FA, der oben beschriebenen Rechtsansicht entsprechend, mit Berufungsvorentscheidung statt. Entgegen seiner zuvor der BVE zu Grunde gelegten Rechtsauffassung löste das FA im Rahmen der Veranlagung der folgenden Jahre (1995, 1996 und 1997) die in den Jahren 1986, 1987 und 1988 gebildeten MRL auf. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Einem in der Folge vom FA (offenbar wiederum unter Zugrundelegung des ursprünglich in der BVE vertretenen Rechtsstandpunktes) an die FLD gestellten Antrag auf Aufhebung dieser Bescheide wurde nicht statt gegeben.

Hinsichtlich der im Zuge der Veranlagung des Jahres 1999 erfolgten Auflösung der MRL für die Jahre 1991, 1992 und 1993 stimmte das FA in der Stellungnahme vom 22. April 2005 dem Einwand der Berufung zu Recht zu, dass eine Auflösung dieser MRL nicht mehr möglich sei, da deren Bildung bereits im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens für diese Jahre rückgängig gemacht wurde.

Da die Bildung der MRL zu Unrecht erfolgte, sich die Bw. nicht auf eine vertretbare Rechtsansicht stützen konnten und das FA in sämtlichen Jahren die unrichtige Beurteilung offenbar ungeprüft übernommen hat, ist auch hinsichtlich der für die beiden übrigen Jahre 1989 und 1990 gebildeten MRL zumindest der zweite, oben erläuterte, von der Judikatur zu diesem Themenbereich geprägte Grundsatz auch auf Überschusseinkünfte anzuwenden:

Das Gesetz räumt unter Hinweis auf die von der Höhe des Jahreseinkommens abhängige Progression des Tarifes der Richtigkeit der Periodenbesteuerung den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der "Gesamtgewinnbesteuerung" ein. Die mit der in den Jahren 1989 und 1990 erfolgten ungerechtfertigten Bildung der MRL iHv. 164.547,00 S und 164.380,00 S und die damit insoweit verbundene unterlassene Besteuerung darf demnach nicht in späteren Veranlagungsperioden korrigiert bzw. nachgeholt werden.

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass selbst das FA diese Rechtsansicht der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1991, 1992, 1993 und 1994, der Berufungsvorentscheidung vom 16. April 1998 betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1994 sowie dem Antrag auf Bescheidaufhebung vom 20. März 2000 zu Grunde gelegt hat.

Die von der Vermietungsgemeinschaft in den Jahren 1998 und 1999 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden wie folgt aufgeteilt:

1998:

AB (50%)	138.380,00 S 10.056,47 €
AM (50%)	138.380,00 S 10.056,47 €

1999:

AB (50%)	105.969,00 S 7.701,07 €
AM (50%)	105.969,00 S 7.701,07 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Mai 2005