



GZ. RV/0557-W/02

GZ. RV/1574-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Der Berufung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1997 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid für das Jahr 1997 wird abgeändert. Die getroffene einheitliche und gesonderte Feststellung für das Jahr 1997 entspricht somit der Berufungsvor-entscheidung vom 14. Oktober 1998 [siehe das Ende der folgenden Entscheidungsgründe, II), 1) und 2), c)] und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1998 und 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1998 und 1999 werden abgeändert. Die getroffenen einheitlichen und gesonderten Feststellungen für die Jahre 1998 und 1999 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe [siehe Punkte II), 2), d) und e)] zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Für die Jahre 1998 und 1999 entfällt der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit.

### 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

**A)** Seitens der Bw. wurde am 10. April 1998 die F-Erklärung für die Hausgemeinschaft für das Jahr 1997 (OZ 4 ff./1997) nach der Bruttomethode erstellt. In dieser Erklärung werden gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von S 118.920,00 ausgewiesen. In diesen Einkünften ist ein Privatanteil für eine Wohnung in Höhe von 15% (= S 24.925,00) enthalten.

Der Erstbescheid (OZ 7 f./1997) für das Jahr 1997 wurde am 17. September 1998 erklärungs-gemäß erstellt.

Mit Schreiben vom 22. September 1998 wurde gegen diesen Bescheid berufen (OZ 9/1997), weil der 15%-ige Privatanteil von den Gesamtwerbungskosten, die auch die bezahlte Umsatzsteuer in Höhe von S 43.875,00 enthalten, berechnet worden sei. Daher werde beantragt, den Privatanteil von den Gesamtwerbungskosten abzüglich der bezahlten Umsatzsteuer mit S 18.344,00 anzusetzen und demgemäss die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 112.339,00 festzustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 1998 (OZ 17 f./1997) wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 224.614,00 einheitlich festgestellt wurden. Dieser Betrag ergibt sich aus den in der Berufung beantragten Einkünften von S 112.339,00 und der nunmehr aufgelösten Mietzinsreserve aus 1988 in Höhe von

S 112.275,00. In der gesonderten Begründung zu dieser Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 1998 (OZ 16/1997) wird ausgeführt, dass

- die im Jahr 1988 gebildete Mietzinsreserve (wohl gemeint: steuerfreier Betrag) gemäß § 116 EStG nach Ablauf von neun Jahren aufzulösen sei;
- die Einkünfte daher anteilig um die gebildete Mietzinsreserve erhöht worden seien. Das ergebe bei Frau Ga. H. eine Erhöhung von (gemeint: um) S 77.491,00 und bei Ge. H. eine Erhöhung um S 34.784,00.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 1998 (OZ 22 ff./1997) wurde – nach entsprechendem Fristverlängerungsansuchen vom 30. Oktober 1998 – der als "Einspruch" bezeichnete Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In diesem Schreiben wird ausgeführt, dass die Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung gemäß § 28 (5) EStG 1988 das Vorliegen verrechnungspflichtiger Einnahmen gemäß § 20 Mietrechtsgesetz (MRG) sei. Somit werde die Anwendung des MRG auf das Mietobjekt vorausgesetzt. Der Geltungsbereich des MRG werde in § 1 abgesteckt, er umfasse vorwiegend Wohnungen, aber auch den Mietgegenstand "Geschäftslokal". Laut § 1 (4) (MRG) gelte § 20 (Bestimmung über die Mietzinsreserve) nicht für Mietgegenstände, die in Gebäuden gelegen seien, die ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel aufgrund einer nach dem 30. 6. 1953 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden seien.

Kohler [siehe Beilage A)] sehe nur die Errichtung von Mietgegenständen, die vor dem 30. 6. 1953 bewilligt wurden, (als) vom MRG erfasst, was im SWK-Artikel Nr. 30/92 hinterfragt worden sei. Es sei jedoch wirtschaftlich verständlich, dass nicht die nackten Feuermauern, sondern die Räumlichkeiten Gegenstand eines Mietverhältnisses seien. Diese Ansicht werde auch in der Loseblattausgabe Dr. Thomas Lederer zum Ausdruck gebracht: Nicht dem MRG unterliege ein Geschäftslokal (Typ 10), das ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel aufgrund einer nach dem 30. 6. 1953 erteilten Baugenehmigung (-bewilligung) neu errichtet worden sei. Wobei als Neuerrichtung etwa das "Niederreißen" eines Gebäudes bei Stehenlassen der Außen-(Feuer-)mauern (Beispiel Ringstraßenpalais) gelte. Der gegenständliche Mietgegenstand sei zwar nicht in einem Ringstraßenpalais gelegen, sondern in einem Giebelhaus anno 1600. Wie bei derart alten Häusern üblich, komme es zu einer völligen Aushöhlung unter Erhalt der Fassade. Wie aus der Niederschrift zur Erteilung der Baubewilligung [siehe Beilage D)] ersichtlich, komme es zum Abbruch der alten Mauern, Gewölbe und Decken (die oberhalb des Geschäftslokales gelegene Wohnung des Mitbesitzers O. H. sei ebenfalls "zum Fall" gekommen). Die Baubewilligung sei am 1. 9. 1969 erteilt worden [siehe Beilage E)], wonach es zur Errichtung des Mietgegenstandes ohne öffentliche Mittel gekommen sei.

Aus obiger Darstellung ergebe sich, dass mangels Vorliegen eines mietrechtlich geschützten Objektes, die Mietzinsrücklage grundsätzlich zu Unrecht gebildet worden sei, und die jeweiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne MZR nach dem E(St)G 1988 anzusetzen seien. Die Einkünfte aus V(ermietung) und V(erpachtung) 1988 würden sich demnach mit S 152.227,00 errechnen, wovon 50% auf Ga. H. und 25% auf Ge. H. entfielen. Eine Zurechnung der irrig gebildeten MZR in die Ergebnisse 1997 (und jeweils folgende MZR-Auflösungen) seien daher mangels rechtlicher Existenz nicht möglich. Die Verquickung von Mietrechtsgesetz und EStG führe zu einer noch schwierigeren Materie als diese, separat betrachtet, schon sei. Auch die einschlägige Rechtsprechung und Kommentierung sei eher dünn. Seitens der Bw. werde daher in den irrtümlich gebildeten MZR keine Absicht und keine (Steuer-)Hinterziehung gesehen. Für den Fall einer anderen behördlichen Ansicht, werde hiermit Selbstanzeige erstattet. Die Änderungen der Bemessungsgrundlagen hätten nach Ansicht der Bw. gemäß § 303 (4) BAO zu erfolgen gehabt, um der Rechtsrichtigkeit zu entsprechen.

**B)** Die F-Erklärung für die Hausgemeinschaft für das Jahr 1998 (OZ 6 ff./1998) wurde am 20. März 1999 erstellt und weist Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 198.317,00 aus.

Das Finanzamt erstellte den Erstbescheid am 16. August 1999 (OZ 10 f./1998) und stellte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 287.672,00 (= Summe aus den erklärten Einkünften zuzüglich der MZR 1989 in Höhe von S 89.355,00) fest. Dieser Bescheid erging vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. In der gesonderten Begründung vom 17. August 1999 zu diesem Bescheid (OZ 12/1998) führte das Finanzamt aus, dass die im Jahr 1989 gebildete Mietzinsreserve gemäß § 116 EStG nach Ablauf von neun Jahren aufzulösen sei. Daher würden die Einkünfte anteilig um die gebildete Mietzinsreserve 1989 erhöht.

Mit Schreiben vom 14. September 1999 (OZ 14/1998) wurde seitens der Bw. gegen diesen Bescheid berufen und ausgeführt: Wie für das Jahr 1997 dargestellt, seien die seinerzeitigen MZR fälschlich, aber absichtslos und ohne Hinterziehungsgedanken, gebildet worden. Das Haus mit dem vermieteten Geschäftslokal sei völlig ausgehöhlt und die betrieblich genutzte Fläche vervielfacht worden. Es sei also eine Parallele zu den Ringstraßenpalais gegeben, die nicht dem Mietrechtsgesetz unterlägen, und wofür keine MZR gebildet werden könne. Nach Ansicht der Bw. sei die (im Vorlageantrag gegen die BVE für 1997) aufgezeigte Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen, und die Mieteinkünfte im entsprechenden Jahr des Anfalls anzusetzen.

**C)** Die F-Erklärung für das Jahr 1999 wurde am 23. März 2000 erstellt (OZ 4 ff./1999) und weist Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 189.980,00 aus.

Mit Bescheid vom 6. April 2000 (OZ 10 f./1999) stellte das Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 781.605,00 (= erklärte Einkünfte in Höhe von S 189.980,00 zuzüglich aufgelöste restliche MZR in Höhe von **S 591.625,00**) fest. Auch dieser Bescheid erging vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Die aufgelösten restlichen MZR wurden vom Finanzamt wie folgt errechnet:

| Jahr der Bildung der MZR | Ga. H.<br>(in S) | Ge. H.<br>(in S) | O. H.<br>(in S) | Summe<br>(in S)   |
|--------------------------|------------------|------------------|-----------------|-------------------|
| 1988                     | 77.491,00        | 34.784,00        | ---             | 112.275,00        |
| 1989                     | 58.044,00        | 31.311,00        | ---             | 89.355,00         |
| 1990                     | 80.765,00        | 36.420,00        | ---             | 117.185,00        |
| 1991                     | 83.458,00        | 37.767,00        | ---             | 121.225,00        |
| 1992                     | 62.101,00        | 27.089,00        | ---             | 89.190,00         |
| 1993                     | 86.863,00        | 39.469,00        | 39.469,00       | 165.801,00        |
| 1994                     | 40.059,00        | 16.067,00        | ---             | 56.126,00         |
| 1995                     | ---              | 42.098,00        | ---             | 42.098,00         |
| Summe                    | 488.781,00       | 265.005,00       | 39.469,00       | 793.255,00        |
| MZR 1988 + 1989          | - 135.535,00     | - 66.095,00      | ---             | - 201.630,00      |
| verbleibende MZR         | 353.246,00       | 198.910,00       | 39.469,00       | <b>591.625,00</b> |

In der gesonderten Begründung vom 10. April 2000 (OZ 8/1999) wird ausgeführt, dass die vorhandenen Mietzinsreserven gemäß § 116 EStG im Jahr 1999 zur Gänze aufzulösen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 22. April 2000 (OZ 12/1999) wurde gegen diesen Bescheid berufen. Darin wird ausgeführt, dass wie gegen die vorjährigen Bescheide Berufung gegen die Zurechnung der seinerzeit irrig gebildeten Mietzinsrücklagen erhoben würde. Da das gegenständliche Gebäude total ausgehöhlt, völlig neu errichtet und erweitert wurde, greife der Begriff des "Ringstraßenpalais", für das es keine Bildung einer MZR gebe, weil es nicht dem Mietengesetz unterliege.

Diese Entscheidung sei auf Seiten der Bw. erst später bekannt geworden, weshalb keine Steuerhinterziehung begangen worden sei. Andernfalls werde Selbstanzeige erstattet und der Weg zur Wiederaufnahme des Verfahrens eröffnet. Die unrechtmäßigen MZR mögen als

Ertrag dem jährlichen Ertrag zugerechnet werden. Alternierend werde die kumulierte "Nachversteuerung", die zu einer scharfen und unzulässigen Steuerprogression führe, bekämpft. Ein Gebäude sei wie ein Forst ein Langzeitertragsobjekt und könne nicht kurzfristig und vom bisherigen Recht abweichend behandelt werden. Die Gesetzesbestimmung zur geballten Nachversteuerung sei bereits beim VwGH bekämpft.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2000 (OZ 14/1999) wurde die Berufung vom 22. April 2000 wie folgt ergänzt:

Dem 25% Miteigentümer O. H. seien Mieteinkünfte von S 88.246,00 (entgegen den erklärten S 48.777,00) zugerechnet worden, was zu einer Einkommensteuer von S 14.932,00. Nach Durchsicht der Unterlagen seien offenbar S 39.469,00 ex 1993 zugerechnet worden. In der Beilage zur Ermittlung der V und V-Einkünfte 1993 seien für O. H. S 39.469,00 als mögliche MZR bezeichnet worden, die nur bei steuerlicher Auswirkung anzusetzen sei. Dieselbe sei in den Feststellungsbescheid (für) 1993 aufgenommen worden, für den Mitbesitzer ohne Steuer- nummer. Dieser Bescheid sei unter dem Grundsatz von "Treu und Glauben" zur Kenntnis genommen worden. Da sich aber laut ESt-Bescheid (für) 1998 bei V und V-Einkünften von S 51.810,00 (richtig: S 51.819,00) eine (erstmalige) ESt von S 2.456,00 ergeben habe, sei anzunehmen, dass sich 1993 keine ESt ergeben hätte und dem "Eventualantrag" unbegründet, und daher nicht rechtskräftig, nicht entsprochen worden sei. Es werde ersucht, die 25%igen Einkünfte dem Jahr 1993 zuzurechnen, also eine MZR nicht in Ansatz zu bringen und die Einkünfte (für) 1999 in erklärter Höhe anzusetzen.

O. H. habe nach einem Lungen- und Herzinfarkt 1993 erstmals als Frührentner seine Mindestrente erhalten, weshalb die steuerliche Größe seines Einkommens ohne steuerliche Tabelle für den Steuerpflichtigen ungewiss gewesen sei. Die nunmehrige "kalte Progression" stünde zur erbetenen Überprüfung 1993 in krassem Gegensatz.

**D)** Laut Aktenvermerk vom 15. Jänner 2001 sei Frau Ga. H. am 6. Jänner 2001 verstorben. Die Zustellung von Erledigungen sei auf Herrn Ge. H. zu veranlassen.

**E)** Mit Schreiben vom 23. Juni 2003 wurde das Vorhalteschreiben vom 2. Juni 2003 beantwortet und im Wesentlichen ausgeführt: Ende 1998 sei seitens der Bw. wegen der kumulierten Nachversteuerung der offenen Mietzinsrücklagen und der möglicherweise unzulässigen MZR-Bildung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1997 berufen worden. Soweit es der Bw. bekannt sei, sei in Sachen Kumulierung (von MZR) bereits der VwGH angerufen worden. Wenn diese Sache bereits negativ entschieden worden sei, werde dieser Berufungspunkt zurückgezogen.

In Sachen "Ringstraßenpalais-Modell" werde auf den beiliegenden Bauplan verwiesen, erstellt von Architekt St. der Fa. H., die den Um- und Zubau (das Hausgärtchen sei verbaut worden) ausgeführt habe: Der Wohnungsteil sei mit "W" gekennzeichnet, der Rest vermietet. Nach dem Tod der Großeltern im Jahr 1956 sei die Wohnung von O. H. (Parkinsonpatient) bewohnt worden, nach seiner Heirat im Jahr 1975 von ihm und seiner Frau.

Der erste Mietvertrag datiere vom 18. August 1969, nach dessen vorzeitiger Beendigung sei die Fa. Sch. Mieterin geworden. Beide Mietverträge seien von den Mietern beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien vergebührt worden.

Ge. H. sei vor 10 Jahren wegen 60% Behinderung in Frühpension gegangen und daher nicht mehr so "bewandert".

**F)** Laut telefonischer Auskunft vom 18. Juli 2003 sei die Fa. Sch. nach wie vor Mieterin bei der Bw. Das Obergeschoss des Hauses sei die Wohnung von O. H. und seiner Gattin.

**G)** Mit Schreiben vom 19. August 2003 nahm das Finanzamt Amstetten zur Vorhaltsantwort seitens der Bw. vom 23. Juni 2003 Stellung und führte aus: Zum Streitpunkt "Ringstraßenpalais" habe die Einsicht in den Bauplan und die Baubeschreibung ergeben, dass im gesamten Gebäude einzelne Mauern oder Teile davon entfernt und andere neu errichtet worden seien. Es seien bestehende Räume umgestaltet und ein Stiegenaufgang eingebaut worden. Wesentliche Teile der Innenmauern und die gesamten Außenmauern seien erhalten geblieben, weshalb im gegenständlichen Fall nicht von einem vergleichbaren Sachverhalt wie beim "Ringstraßenpalais", das bis auf die Fassade neu errichtet werde, auszugehen sei.

Ergänzend werde noch erwähnt, dass sich die Annahme eines Altgebäudes auch mit der Aktenlage im Bewertungsakt decke. Frau Ga. H. habe 1973 das Baujahr des Gebäudes mit 16. Jhdt. angegeben, was einen Altersabschlag von 70% bei der Berechnung des Einheitswertes bewirkt habe. Der Einheitswertbescheid sei von seiten der Bw. nicht beeinsprucht worden.

Diesem Schreiben wurden folgende Kopien beigelegt:

- Schreiben der Baurechtsabteilung des Magistrates der Stadt W.;
- Baubeschreibung über die Umbauarbeiten im Haus der Bw.;
- Bestandsplan des Hauses der Bw., der am 3. Dezember 1969 vom Magistrat der Stadt W. genehmigt wurde. Dieser Plan weist im Original die abgerissenen Mauer(-teile) und die errichteten Mauer(-teile) farblich gekennzeichnet aus. In der übermittelten Kopie sind die abgerissenen Mauer(-teile) gelb gekennzeichnet und die im Zuge des Umbaues errichteten Mauer(-teile) blau.

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

Strittig sind die Berechnung des 15% Privatanteil im Jahr 1997 und die Zurechnung der steuerfreien Beträge der Jahre 1988 bis 1995 in den Jahren 1997 bis 1999.

#### I) Sachverhalt:

1) In der Überschussrechnung für das Jahr 1997 wurde von den gesamten Werbungskosten inklusive Umsatzsteuer in Höhe von S 166.170,00 ein 15% Privatanteil für die Wohnung von O. H. in Höhe von S 24.925,00 bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Diese erklärten Einkünfte wurden auch der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Bescheid vom 17. September 1998 zugrunde gelegt.

2) Laut Niederschrift des Magistrates der Stadt W. vom 26. August 1969 [siehe Beilage D) zum Schreiben vom 30. Dezember 1998] sollen im Wohn- und Geschäftshaus Oberer Stadtplatz 6 die bestehenden Verkaufsräume dahingehend abgeändert werden, dass durch Abbrechen der alten Mauern und Gewölbe und Wiederaufstellung von neuen Trägern und Massivdecken ein Verkaufsraum von 148 m<sup>2</sup> geschaffen wird. Ein Teil des angrenzenden Gartens wird auf eine Breite von 5 m und eine Tiefe von 11 m verbaut. Im Untergeschoss des Zubaues soll ein Heizraum, ein Altpapierraum, ein Abstellraum sowie eine Stiege zu den Geschäftsräumen im Erdgeschoss errichtet werden. Im Erdgeschoss soll ein Lagerraum, eine Garderobe sowie ein Waschraum mit anschließender WC-Gruppe eingebaut werden.

3) Die Baubeschreibung vom 1. September 1969 wiederholt alle Ausführungen der Niederschrift laut vorigem Punkt 2) und führt zusätzlich aus, dass das Hintergebäude in Massivbauweise errichtet und mit einem Flachdach mit Presskieseindeckung abgedeckt wird. Für die Belichtung und Belüftung der ebenerdigen Verkaufsräume stehen die vorgesehene Fensterfront stadtplatzseitig sowie hofseitig zur Verfügung. Die Beheizung der Räume soll durch eine Ölzentralheizungsanlage mit Radiatoren und Lufterhitzern erfolgen.

4) Auf Basis der Bauverhandlungsschrift laut vorigem Punkt 2) erging der Baubewilligungsbescheid vom 1. September 1969 [siehe Rückseite der Beilage D) zum Schreiben vom 30. Dezember 1998]. Mit diesem Bescheid wurde der Umbau des Erdgeschosses des Hauses W. sowie die Errichtung eines hofseitigen Zubaues zu diesem Haus bewilligt.

5) Im Bestandsplan vom 3. Dezember 1969 sind die abgerissenen, die stehengebliebenen und die errichteten Mauern oder Teile davon ersichtlich.

6) Im Jahr 1973 gab Frau Ga. H. für Zwecke der Einheitswertfeststellung das Baujahr des Gebäudes mit 16. Jhdt. an. Der daraufhin erstellte Einheitswertbescheid erwuchs in Rechtskraft. Im Vorlageantrag vom 30. Dezember 1998 wird das gegenständliche Gebäude als ein Giebelhaus anno 1600 bezeichnet.

II) abgabenrechtliche Würdigung:

1) Privatanteilsberechnung:

Die §§ 15 Abs. 1 und 16 Abs. 1 EStG 1988 sehen bei Einnahmen und Werbungskosten vor, dass hinsichtlich von durchlaufenden Posten § 4 Abs. 3 leg. cit. anzuwenden ist. Nach dieser Gesetzesstelle kann der Steuerpflichtige entscheiden, ob er bei der Gewinn-/Verlustermittlung die Brutto- oder Nettomethode anwendet. Dies bedingt letztlich die Ausscheidung der durchlaufenden Posten, sodass auch die Ermittlung eines Privatanteiles ohne Einbeziehung der Umsatzsteuer zu erfolgen hat.

Im Fall der Bw. bedeutet dies, dass die in der Überschussrechnung für das Jahr **1997** erklärte Umsatzsteuer in Höhe von S 43.875,00 von den erklärten Werbungskosten in Höhe von S 166.170,00 abzuziehen ist, sodass der Privatanteil von 15% von den verbleibenden Werbungskosten von S 122.295,00 zu berechnen ist (= S 18.344,00). Wird dieser Privatanteil den Einkünften nach Abzug der Gesamt-AfA in Höhe von S 93.995,00 zugerechnet, ergeben sich für das Jahr 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 112.339,00. Ebenso ergibt sich ein entsprechend geänderter Einkünfteanteil des Mitbesitzers O. H., der die Wohnung im ersten Stock des Gebäudes mit seiner Gattin bewohnt. Der Einkünfteanteil des Mitbesitzers O. H. beträgt demnach S 39.862,00 (= S 46.443,00 lt. Erstbescheid abzüglich Differenz des Privatanteils von S 6.581,00).

Der Berufung ist daher in diesem Punkt – wie schon in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 1998 – Folge zu geben.

2) steuerfreie Beträge:

a) Bis zum Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996, konnten bei der Vermietung eines Grundstückes oder Gebäudes auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden (§ 28 Abs. 3 EStG 1972 und § 28 Abs. 5 EStG 1988). Dabei mussten u. a. die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 MRG vereinnahmten Beträge sämtliche mit diesem Grundstück oder Gebäude in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten übersteigen.

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).

Aus dem oben unter Punkt 4) ausgeführten Baubewilligungsbescheid ist ersichtlich, dass beim Gebäude der Bw. im Jahr 1969 der Umbau des Erdgeschosses sowie die Errichtung eines hofseitigen Zubaus vom Magistrat der Stadt W. bewilligt wurde. Auch der Einreichplan, der der Vorhaltsantwort vom 23. Juni 2003 beigelegt wurde, ist mit "Umbauarbeiten im Erdgeschoss des Hauses W." überschrieben. Der beim Magistrat der Stadt W. aufliegende Bestandsplan vom 3. Dezember 1969, der von der damaligen Grundeigentümerin Ga. H. unterschrieben ist, weist im 148 m<sup>2</sup> großen Verkaufsraum keine abzubrechenden Mauern auf. Im Erdgeschoss wurden Zwischenmauern nur im geringen Ausmaß abgerissen, etwa zwischen Lager und Verkaufsraum und in der Garderobe. Neu errichtete Mauern betreffen im Erdgeschoss überwiegend den zugebauten Teil wie den Vorraum und die WC-Gruppe. Im Obergeschoss wurden nicht alle Zwischenmauern abgerissen, die beiden querverlaufenden Zwischenmauern und die Mauer zwischen Diele und dem Zimmer mit 21,60 m<sup>2</sup> blieben erhalten. Das Argument seitens der Bw., dass nur die Außenmauern ihres Hauses stehen geblieben seien, ist durch diese nachgereichten Unterlagen nicht gedeckt. Der im Vorlageantrag vom 30. Dezember 1998 und in den Berufungen vom 14. September 1999 und 22. April 2000 angestellte Vergleich mit dem "Ringstraßenpalais", bei dem nur die Außenfassaden erhalten geblieben sind, trifft aufgrund der vorstehenden Ausführungen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht zu. Diese Ansicht wird auch von den Angaben zur Einheitswertfeststellung im Jahr 1973 gestützt, wo die seinerzeitige Grundeigentümerin, Frau Ga. H., nach Abschluss der Renovierungsarbeiten und des Zubaus angegeben hat, dass das gegenständliche Gebäude eine "Giebelhaus anno 1600" ist. Jedenfalls kann gesagt werden, dass lediglich der laut Bauverhandlungsniederschrift vom 26. August 1969 5 m x 11 m umfassende Zubau damals neu errichtet worden ist. Deshalb geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 4 Z. 1 MRG, wonach es sich beim gegenständlichen Gebäude um einen Mietgegenstand, der ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung **neu errichtet** worden ist, **nicht** erfüllt ist.

Daraus folgt wiederum, dass bei dem Gebäude der Bw. Geschäftsräumlichkeiten im Sinne des MRG vermietet worden sind und daher verrechnungspflichtige Mieteinnahmen vorgelegen sind. Daraus kann aber wiederum gefolgert werden, dass seitens der Bw. der Überschuss der auch steuerlich verrechnungspflichtigen Einnahmen über die Werbungskosten bis 1995 gesetzeskonform steuerfrei gestellt wurde. Im Vorlageantrag und in den gegenständlichen Berufungen gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 wurde die Meinung geäußert, es sollten die Bemessungsgrundlagen für die Jahre geändert werden, für die steuerfreie Beträge gebildet wurden. Diese Meinung trifft nicht zu, weil die Bemessungsgrundlagen der Rechtslage entsprechend gebildet wurden. Eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO erübrigt sich daher.

Im Vorlageantrag wird auch ein Artikel in der SWK, Nr. 30/1992 (siehe A I, S. 326 f.) erwähnt. Dieser Artikel wurde vom Miteigentümer und ehemaligen Finanzbeamten Ge. H. verfasst und behandelt die "Mietzinsrücklage gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 bei Teilvermietung". Der Verfasser schreibt in diesem Artikel u. a.:

*"Für den klein- und mittelstädtischen Bereich ist allerdings die Teilvermietung [Geschäftslokal] kennzeichnend. Gibt nun ein Unternehmer seinen Betrieb auf und vermietet sein Geschäftslokal ... , so fällt es einerseits unter das MRG, andererseits steht die Bildung einer Mietzinsrücklage zu. Dies auch dann, wenn der Mietgegenstand durch aufwendige Um-, Ein- und Zubauten (!) neu gestaltet oder errichtet und gemäß § 16 MRG ein angemessener Mietzins festgelegt wird. Die Angemessenheit bestimmt sich nach Angebot und Nachfrage, womit sie in Deckungsnähe frei vereinbarter Mieten kommt – die hohen Geschäftsmieten bestätigen dies".*

Weiter unten führt der Verfasser aus: *"In Ermangelung einer Verwendungsmöglichkeit von Mietzinsrücklagen im Fall der aufgezeigten Teilvermietungen stellt sich somit § 28 Abs. 5 EStG als einzige Bestimmung dar, die steuerfreie [und nach Auslaufen sanktionsbese (!)] Rücklagen für eine nicht unternehmerische Sphäre erlaubt. ... Die Anwendung des § 20 MRG im Wege des § 28 Abs. 5 EStG müsste wirtschaftlich betrachtet auf Mietgegenstände eingeschränkt sein, deren Errichtung auf einer vor (!) dem 30. 6. 1953 erteilten Baubewilligung basieren [ist es doch eine Erfahrungstatsache, dass Gebäude mit Geschäftslokalen überwiegend im innerstädtischen Bereich gelegen sind, wo es kaum zur Errichtung neuer Gebäude kommt bzw. ab 1953 kam]. ... Auch eine Limitierung der Mietzinsrücklage im Verhältnis bewirtschafteter [vermieteter] Gebäudeteil zu privatgenutztem könnte andiskutiert werden."*

Aus diesen Zitaten kann gefolgert werden, dass der Verfasser und Miteigentümer der Liegenschaft der Bw. bereits im Jahr 1992 die damals geltende Rechtslage genau kannte. Das Berufungsargument im Schreiben vom 14. September 1999, dass die seinerzeitigen Mietzins-

rücklagen fälschlich, aber absichtslos gebildet worden seien, ist vor dem Hintergrund dieses SWK-Artikels nicht glaubwürdig und auch nicht der Sach- und Rechtslage entsprechend.

b) Der Feststellungsbescheid für das Jahr **1997** trägt daher der Privatanteilsberechnung laut der Berufung vom 22. September 1998 Rechnung und berücksichtigt den für 1988 gebildeten steuerfreien Betrag gemäß obiger Z. 3 einnahmenerhöhend, wie es in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 1998 berechnet worden.

c) Der Feststellungsbescheid für das Jahr **1998** wird entsprechend den vorherigen Ausführungen wie folgt abgeändert:

| Tabelle für 1998                          | Verl n. Ga. H.    | Ge. H.            | O. H.            | Einkünfte aus V + V |
|---|-------------------|-------------------|------------------|---------------------|
| Einkünfte lt. Erstbescheid                | 158.351,00        | 77.502,00         | 51.819,00        | 287.672,00          |
| zuzüglich verbleibende MZR lt. Abschn. C) | 353.246,00        | 198.910,00        | 39.469,00        | 591.625,00          |
| <b>Einkünfte lt. Senat</b>                | <b>511.597,00</b> | <b>276.412,00</b> | <b>91.288,00</b> | <b>879.297,00</b>   |

d) Der Feststellungsbescheid für das Jahr **1999** wird entsprechend den vorherigen Ausführungen wie folgt abgeändert:

| Tabelle für 1999                                     | Verl n. Ga. H.   | Ge. H.           | O. H.            | Einkünfte aus V + V |
|--|------------------|------------------|------------------|---------------------|
| Einkünfte lt. Erstbescheid                           | 450.023,00       | 243.336,00       | 88.246,00        | 781.605,00          |
| abzüglich verbleibende MZR lt. Abschn. C)            | - 353.246,00     | - 198.910,00     | - 39.469,00      | - 591.625,00        |
| <b>Einkünfte lt. Senat</b><br>(= erklärte Einkünfte) | <b>96.777,00</b> | <b>44.426,00</b> | <b>48.777,00</b> | <b>189.980,00</b>   |

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. August 2003