

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NKH, vom 22. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Oktober 2001 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Hausgemeinschaft (Bw.), an der NK. und NG zu je 50% beteiligt sind, erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für das Jahr 1999 wurde ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 110.370,56 S erklärt. Außerdem wurde ein Verzeichnis über die Bildung von steuerfreien Beträgen gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass in den Jahren 1991 bis 1995 steuerfreie Beträge in Höhe von insgesamt 849.024,66 S gebildet wurden.

Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Streitjahr erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Mit Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO wurden die steuerfreien Beträge unter Hinweis auf § 116 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 jedoch zur Gänze aufgelöst und der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten entsprechend erhöht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit der Begründung, die Möglichkeit, Mietzinsrücklagen bzw. steuerfreie Beträge zu bilden, sei seinerzeit eingerichtet worden, um die Schaffung von Wohnraum und die damit verbundene Rückzahlung von

Darlehen zu erleichtern. Durch die Auflösung der gesamten steuerfreien Beträge im Jahr 1999 komme es zu einer Progressionssteigerung, die dem ursprünglichen Zweck des Gesetzes zuwiderlaufe, für den einzelnen Steuerpflichtigen unzumutbar sei und dem Vertrauensgrundsatz widerspreche. Auch wenn der Gesetzgeber die Bildung neuer Mietzinsrücklagen bzw. steuerfreier Beträge ab dem Jahr 1996 ausgeschlossen habe, müsse die Möglichkeit, die bis dahin gebildeten Rücklagen bzw. steuerfreien Beträge nach den ursprünglich geltenden Bestimmungen aufzulösen, erhalten bleiben. Der im Jahr 1991 gebildete steuerfreie Betrag werde daher erst im Jahr 2000 aufgelöst.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, konnten bei der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) auf Antrag Überschüsse an verrechnungspflichtigen Mietzinsen einem steuerfreien Betrag zugeführt werden. Die steuerfreien Beträge waren in den folgenden Jahren mit Instandsetzungsaufwendungen und Verlusten zu verrechnen. Steuerfreie Beträge, die nicht bis zum Ende von neun Jahren ab ihrer Bildung zu verrechnen waren, waren einkünfteerhöhend aufzulösen.

Daraus ergab sich eine Steuerstundung, die vor allem Steuerpflichtigen zugute kam, die aus dem Mietobjekt hohe Mieterträge erzielten und deshalb hohe Mietzinsrücklagen bzw. steuerfreie Beträge bilden konnten. Mit der steuerfreien Mietzinsrücklage bzw. dem steuerfreien Betrag konnte der Vermieter die Versteuerung seiner Mieteinnahmen auf zehn Jahre hinausschieben. Begünstigt waren ertragreiche Mietobjekte aber auch dadurch, dass die an sich auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen mit bestehenden Mietzinsrücklagen bzw. steuerfreien Beträgen zu verrechnen und damit sofort absetzbar waren. Vergleichsweise benachteiligt waren hingegen reparaturanfällige Miethäuser mit niedrigen Einnahmen, die keine entsprechenden Mietzinsrücklagen (steuerfreien Beträge) bilden konnten und die die Instandsetzungsaufwendungen daher nur auf zehn Jahre verteilt absetzen konnten (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage in ÖStZ 7/1996, S 179 f; sowie Doralt, Die Mietzinsrücklage – Neuauflage gereffertigt? RdW 1998, 513).

Um zu vermeiden, dass weiterhin ertragreiche Mietobjekte gegenüber ertragsarmen Mietobjekten begünstigt werden, wurde ab der Veranlagung 1996 die Bildung einer Mietzinsrücklage bzw. eines steuerfreien Betrages ausgeschlossen.

Um die durch diese gesetzliche Änderung plötzlich eintretenden nachteiligen steuerlichen Folgen abzumildern, wurden für die ab dem Jahr 1987 gebildeten steuerfreien Beträge im § 116 Abs. 2 und Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 zahlreiche Übergangsregelungen getroffen. Danach konnten die in den Jahren 1987, 1988 und 1989 gebildeten steuerfreien Beträge noch bis zum Ende der Jahre 1996, 1997 bzw. 1998 verrechnet bzw. aufgelöst

werden. Für die in den Jahren 1990 bis 1995 gebildeten steuerfreien Beträge wurde der zunächst ebenfalls mit 31. Dezember 1998 vorgesehene Zeitpunkt für deren Verrechnung auf 31. Dezember 1999 geändert (Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBI. I Nr. 28/1999). Für alle steuerfreien Beträge galt, dass zunächst vorrangig eine auf das jeweilige Mietobjekt bezogene Verrechnung vorgesehen, diese jedoch nicht mehr nur mit den Instandsetzungsaufwendungen, sondern auch mit bestimmten Herstellungsaufwendungen möglich war. Nachrangig war aber auch eine über das jeweilige Mietobjekt hinausgehende Verrechnung der steuerfreien Beträge mit Herstellungsaufwendungen eines anderen den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegenden Mietobjektes des Steuerpflichtigen möglich. Das galt auch, wenn im Fall einer Miteigentümergemeinschaft ein Miteigentümer die ihm zuzurechnenden Anteile der steuerfreien Beträge mit den auf ihn entfallenden Herstellungsaufwendungen eines anderen der Vermietung und Verpachtung dienenden Mietobjektes verrechnete. Soweit die in den Kalenderjahren 1990 bis 1995 gebildeten steuerfreien Beträge nicht bis zum 31. Dezember 1999 verrechnet wurden, waren sie zu diesem Zeitpunkt einkünfteerhöhend aufzulösen. Eine freiwillige frühere einkünfteerhöhende Auflösung der steuerfreien Beträge ermöglichte die Übergangsregelung nicht, weil dies dem Sinn und Zweck der Übergangsregelung, nämlich dem Anreiz zu baulichen Maßnahmen unter dem Gesichtspunkt der Beschaffung und Sicherung von Arbeitsplätzen zu dienen, widersprochen hätte (vgl. nochmals Erläuterungen zur Regierungsvorlage in ÖStZ 7/1996, S 179 f.).

Die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid vorgenommene einkünfteerhöhende Auflösung der in den Jahren 1991 bis 1995 gebildeten steuerfreien Beträge war daher zwingend.

Hinsichtlich des von der berufungswerbenden Hausgemeinschaft im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 201/1996, angesprochenen Vertrauenschutzes wird auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 11.12.2003, G28/00, VfSlg. 17091/2003, hingewiesen. Danach könne niemand darauf vertrauen, dass eine nur ausnahmsweise eingeräumte Steuerbefreiung, wie sie früher in § 11 und § 28 Abs. 5 EStG 1988 für die Mietzinsrücklage vorgesehen gewesen sei, aufrecht bleibe. Mit der Beseitigung solcher Steuerbefreiungsbestimmungen – etwa aufgrund budgetärer Erfordernisse – müsse daher durchaus gerechnet werden. Wenn überdies entsprechende Übergangs- und Einschleifregelungen vorgesehen werden – wie dies gerade im vorliegenden Zusammenhang sowohl steuerrechtlich als auch mietrechtlich geschehen sei –, könne sich niemand in seinem Vertrauen auf die bestehende Gesetzeslage verletzt erachten. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung von Beschwerden, in denen behauptet worden war, die Aufhebung der §§ 11 und 28 Abs. 5 EStG 1988 sei verfassungswidrig, daher auch in zahlreichen Fällen ab

(vgl. den Hinweis auf die entsprechenden Beschlüsse in dem bereits genannten Erkenntnis VfGH 11.12.2003, G28/00; sowie in UFS 27.5.2005, RV/3832-W/02).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. August 2005