

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
ABTEILUNG IV/14

GZ. 14 0106/5-IV/14/97/257

DVR: 0000078  
Himmelfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien  
Telefax: 5139861Sachbearbeiter:  
Dr. Peter Quantschnigg  
Telefon:  
51433 / 2594 DWAn den  
Präsidenten des Nationalrates  
Parlament

- 25 fach -

|                      |                        |
|----------------------|------------------------|
| <b>Gesetzentwurf</b> |                        |
| Zl.                  | 1 -GE/19 <sup>PS</sup> |
| Datum                | 7. 1. 1998             |
| Verteilt             | 8. 1. 98 1/4           |

Dr. Klausgraber

Das Bundesministerium für Finanzen beehrt sich, den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 und das Mietrechtsgesetz geändert werden, samt Erläuterungen zur gefälligen Kenntnisnahme mit dem Bemerken zu übersenden, daß der Entwurf den gesetzlichen Interessensvertretungen zur gutächtlichen Äußerung bis 16. Februar 1998 übermittelt wurde.

Gleichzeitig wurden die gesetzlichen Interessensvertretungen gebeten, je 22 Abzüge ihrer Stellungnahme dem Präsidenten des Nationalrates zuzuleiten.

15. Dezember 1997

Für den Bundesminister:

Dr. Nolz

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

**Bundesgesetz vom ....., mit dem das Einkommensteuergesetz  
1988 und das Mietrechtsgesetz geändert werden**

Der Nationalrat hat beschlossen:

**Artikel I**

**Einkommensteuergesetz 1988**

Das Einkommensteuergesetz 1988, BGBl.Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. XXX/1997, wird wie folgt geändert:

1. § 28 Abs. 5 lautet:

„(5) Für Instandsetzungs- und Herstellungskosten im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes gilt folgendes:

1. Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, daß ihm zur Abgeltung einer Absetzung als Werbungskosten Einkommensteuer erstattet wird (Abgeltungsbetrag). Der Abgeltungsbetrag ist bescheidmäßig festzusetzen.
2. Insoweit für die Instandsetzungs- und Herstellungskosten Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gewährt werden, ist Abs. 6 zweiter Satz anzuwenden.
3. Der Abgeltungsbetrag ist in der Form zu berechnen, daß auf die in einem Kalenderjahr verausgabten Beträge an Instandsetzungs- und Herstellungskosten der gewogene Durchschnittsteuersatz der letzten fünf Kalenderjahre, maximal aber ein Satz von 35%, angewendet wird. Der Abgeltungsbetrag ist mit jenem Betrag begrenzt, der sich ergibt
  - aus der Anwendung des Prozentsatzes im Sinne des vorstehenden Satzes
  - auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks (Gebäudes) und den mit diesem Grundstück (Gebäude) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten, die während der letzten zehn Kalenderjahre vor Beginn der Herstellung oder Instandsetzung angefallen sind.Fällt im Zeitraum der letzten fünf Kalenderjahre in einem dieser Kalenderjahre keine Einkommensteuer an, so scheidet dieses Kalenderjahr sowohl hinsichtlich der Ermittlung des gewogenen Durchschnittsteuersatzes als auch hinsichtlich der Ermittlung des Unterschiedsbetrages im Sinne des vorstehenden Satzes aus.
4. Insoweit Instandsetzungs- oder Herstellungskosten Grundlage eines Abgeltungsbetrages sind, dürfen sie nicht als Werbungskosten abgesetzt werden.

5. Wird ein Gebäude unter Lebenden übertragen und sind innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung beim Steuerpflichtigen oder bei Erwerb von Todes wegen bei seinem Rechtsvorgänger Herstellungskosten verausgabt worden, für die ein Abgeltungsbetrag geltend gemacht worden ist, so ist ein Teil des Abgeltungsbetrag mit Bescheid zurückzufordern. Der Rückforderungsbetrag errechnet sich folgendermaßen: Es sind unter sinngemäßer Anwendung des § 28 Abs. 7 besondere Einkünfte mit der Maßgabe zu ermitteln, daß an die Stelle der tatsächlich abgesetzten Teilbeträge die der Ermittlung des Abgeltungsbetrages zugrunde gelegten Herstellungskosten treten. Auf den so ermittelten Betrag ist der Prozentsatz nach Z 3 anzuwenden."

2. In § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a zweiter Satz tritt an die Stelle der Wortfolge "in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden" die Wortfolge "in Teilbeträgen des § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden oder von Herstellungsaufwendungen, für die ein Abgeltungsbetrag gemäß § 28 Abs. 5 geltend gemacht worden ist."

3. In § 124 b wird als Z 31 angefügt:

"31. § 28 Abs. 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XXX ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 anzuwenden. Der Abgeltungsbetrag kann erstmals in der Steuererklärung für das Kalenderjahr 1999 geltend gemacht werden."

## Artikel II

### Mietrechtsgesetz

Das Mietrechtsgesetz, BGBl.Nr. 520/1981, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. XXX/1997, wird wie folgt geändert:

Nach dem § 49b wird folgender § 49c samt Überschrift eingefügt:

#### **"Übergangsregelung für Mietzinsreserven der Jahre 1989 bis 1998**

§ 49c. (1) § 20 Abs. 1 Z 2 lit. f und § 49b Abs. 6 treten mit Ablauf des 31. Dezember 1998 außer Kraft.

(2) Soweit in den zehnjährigen Verrechnungszeitraum (§ 18 Abs. 1) auch Zeiten fallen, die vor dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XXX/1998 liegen, sind - abweichend

von der Regelung des Abs.1 - bei der Berechnung der Mietzinsreserve (§ 20) auch nach dem 31. Dezember 1998 § 20 Abs. 1 Z 2 lit. f und § 49b Abs. 6 weiterhin anzuwenden."

## VORBLATT

### **Problem:**

Mit EntschlieÙung des Nationalrates vom 23. Jänner 1997, E 41-NR/XX.GP, wurden der Bundesminister für Justiz und der Bundesminister für Finanzen im Hinblick auf die BeschluÙfassung einer Änderung der Regelungen betreffend die Mietzinsreserve ersucht, bis Jahresende 1997 eine akkordierte steuer- und mietenrechtliche Regelung zu erarbeiten, die einen dauernden Entzug von Mietzinseinnahmen für die Erhaltung und Verbesserung der Miethäuser verhindert.

### **Ziel:**

Der EntschlieÙung soll Rechnung getragen werden.

### **Lösung:**

Ausarbeitung entsprechender mietrechtlicher und steuerrechtlicher Regelungen, die einen dauernden Entzug von Mietzinseinnahmen für die Erhaltung und Verbesserung der Miethäuser verhindern.

### **EU-Konformität:**

Die ausgearbeiteten Regelungen stehen nicht in Widerspruch zum Recht der EU.

### **Kosten:**

Die ausgearbeiteten Regelungen würden ab dem Jahr 2000 eine Budgetbelastung von etwa 300 Mio S jährlich bewirken.

## Erläuterungen

### Allgemeiner Teil

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde unter anderem die Bildung des steuerfreien Betrages für Überschüsse, die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtig sind (Mietzinsreserve), gestrichen. Damit wurde die Möglichkeit eines zeitlichen Vorziehens der steuerlichen Wirkung späterer Gebäudeinvestitionen beseitigt.

Abgesehen von diesem - aus Gründen eines Beitrags zur Budgetkonsolidierung angestrebten - Effekt, kann es durch die Streichung des steuerfreien Betrages aber auch zu der Situation kommen, daß verrechnungspflichtige Überschüsse zunächst versteuert werden, die später aus den verrechnungspflichtigen Überschüssen bedeckten Gebäudeinvestitionen aber (teilweise) steuerunwirksam bleiben. Diese Situation tritt dann ein, wenn die aus den Gebäudeinvestitionen resultierenden Werbungskosten zu einem Verlust führen, der mangels anderer Einkünfte nicht ausgeglichen werden kann.

Dem soll nun durch die Einführung des im § 28 Abs. 5 EStG 1988 näher umschriebenen Abgeltungsbetrags entgegengewirkt werden; zur Vermeidung einer doppelten Begünstigung wird aber gleichzeitig in Aussicht genommen, daß die derzeitige Ausgabenpost nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. f MRG, die bisher als Äquivalent für die durch die Besteuerung der Mietzinseinnahmen herbeigeführte Verkürzung der dem Vermieter für Reparatur- und Verbesserungsarbeiten zur Verfügung stehenden Mittel gedient hat, entfallen soll. Auf diese Weise wird im Sinn der EntschlieÙung des Nationalrates vom 23. Jänner 1997, E 41-NR/XX.GP., verhindert, daß Mietzinseinnahmen, die der Erhaltung und Verbesserung der Miethäuser dienen (§ 3 Abs. 3, § 4 Abs. 3 Z 1 und 2, § 20 Abs. 1 Z 1 lit. a MRG), dieser Zweckbestimmung dauernd entzogen werden.

Die vorgeschlagene Lösung steht mit der oben erwähnten EntschlieÙung des Nationalrates im Einklang. Dies aus folgenden Überlegungen: Der EntschlieÙung vom 23. Jänner 1997 gemäß ist eine Lösung zu finden, die einen dauernden Entzug von Mietzinsüberschüssen für die Erhaltung und Verbesserung der Miethäuser verhindert. Grundsätzlich wird auch nach Wegfall der Steuerfreiheit für die Dotierung der Mietzinsreserve die Erhaltung und Verbesserung der Miethäuser weiterhin steuerlich berücksichtigt. Die steuerliche Berücksichtigung erfolgt lediglich in einem späteren Zeitpunkt, nämlich bei der steuerlichen Absetzung der Erhaltungs- und Verbesserungsaufwendungen. Nach der Rechtslage bis zum Jahr 1995 war die Dotierung der Mietzinsreserve steuerlich abzugsfähig, die aus der Mietzinsreserve gedeckten Erhaltungs- und Verbesserungsaufwendungen konnten

hingegen steuerlich nicht geltend gemacht werden. Ab dem Jahr 1996 ist die Dotierung der Mietzinsreserve nicht mehr abzugsfähig, dafür aber können die Erhaltungs- und Verbesserungsaufwendungen nunmehr steuerlich abgesetzt werden. Es handelt sich also nur um eine zeitverschobene steuerliche Berücksichtigung. Ein dauernder Entzug von Mietzinsüberschüssen (nämlich durch eine Steuerbelastung) liegt also prinzipiell nicht vor. Es kann allerdings in dem ab 1996 geltenden Regime Fälle geben, in denen die Erhaltungs- und Verbesserungsaufwendungen steuerlich nicht oder nicht zur Gänze wirksam werden können, weil durch sie ein Verlust entsteht, der steuerlich in keiner Weise verwertet werden kann. Es handelt sich dabei um nicht gewerbliche Vermieter, die außer den Vermietungseinkünften keine oder keine nennenswerten anderen Einkünfte haben. Nur in solchen Fällen kann von einem dauernden Entzug von Mietzinsüberschüssen gesprochen werden. Kann hingegen der Verlust steuerlich ohnedies verwertet werden, etwa durch einen Ausgleich mit anderen Einkünften oder durch einen Verlustvortrag in spätere Einkommensjahre, so liegt kein dauernder Entzug von Mietüberschüssen (durch eine Steuerbelastung) vor. Allenfalls kommt es - wie beim Verlustvortrag - bloß zu einer weiteren Zeitverschiebung. Körperschaften jener Rechtsformen, die zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet sind, haben jedenfalls gewerbliche Einkünfte; sie können entstandene Verluste in spätere Kalenderjahre vortragen und auf diesem Weg verwerten. Ab dem Jahr 1998 können Verluste ohne jegliche zeitliche Begrenzung ("ewig") in spätere Jahre vorgetragen und dann steuermindernd abgesetzt werden. Ein derartiger Verlustvortrag steht bei gewerblichen Einkünften zu, wenn der Verlust auf Grund einer ordnungsmäßigen Buchführung - diese kann auch freiwillig geführt werden - ermittelt worden ist. Verluste aus gewerblichen Einkünften können daher - bei entsprechender Einrichtung des Rechnungswesens - keinen dauernden Entzug von Mietüberschüssen bewirken.

Für nichtbuchführungspflichtige Körperschaften (zB Vereine) gilt § 28 Abs. 5 EStG 1988 "automatisch". Dies ergibt sich aus § 7 KStG 1988, wonach sämtliche Bestimmungen des EStG 1988 auch für Körperschaften gelten, für nicht gewerbliche Körperschaften damit auch der gesamte § 28 EStG 1988. Derartige Körperschaften haben daher Anspruch auf den Abgeltungsbetrag.

Gemäß den vorstehenden Überlegungen ist daher auch die vorgesehene Beschränkung des Abgeltungsbetrages auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) gerechtfertigt. Eine weitergehende Zuerkennung des Abgeltungsbetrages auch bei gewerblichen Einkünften ist weder geboten noch aus budgetären Gründen möglich.

Der steuerrechtliche Lösungsvorschlag (Art. I des Gesetzesentwurfes) wurde vom Bundesministerium für Finanzen entworfen; die ergänzenden mietrechtlichen Bestimmungen (Art. II des Gesetzesentwurfes) sind vom Bundesministerium für Justiz erarbeitet worden.

### **Besonderer Teil**

#### **Zu Artikel I (Einkommensteuergesetz 1988)**

##### **Zu Z 1 (§ 28 Abs. 5):**

###### **§ 28 Abs. 5 Z 1:**

Die vorgeschlagene Regelung soll die im allgemeinen Teil der Erläuterungen dargestellte Konsequenz beseitigen. Die zeitliche Verschiebung der Steuerwirksamkeit bei Gebäudeinvestitionen von der Phase der Dotierung der Mietzinsreserve auf die Investitionsphase soll nicht mehr dazu führen können, daß Investitionen steuerlich unberücksichtigt bleiben. Die dabei angewendete "Technik" ist die einer Steuerabgeltung der Investitionsaufwendungen durch einen Abgeltungsbetrag. Dieser wirkt auch in jenen Fällen, in denen sich durch den Ansatz der Aufwendungen als Werbungskosten ein Verlust ergäbe. Die Auszahlung des Abgeltungsbetrages führt also im Effekt zur steuerlichen Entlastung der seinerzeit "steuerpflichtigen Dotierung" der Mietzinsreserve, und zwar insoweit, als tatsächlich Gebäudeinvestitionen erfolgen. Der Abgeltungsbetrag steht wahlweise - an Stelle einer Abschreibung als Werbungskosten (siehe Z 4) - zur Verfügung. Das Wahlrecht wird jeweils mit Wirkung für ein Jahr ausgeübt.

###### **§ 28 Abs. 5 Z 2:**

Soweit der Investitionsaufwand durch öffentliche Mittel subventioniert wird, steht kein Abgeltungsbetrag zu. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil die betreffenden Investitionsaufwendungen auch nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können (§ 28 Abs. 6 zweiter Satz). Soll der Abgeltungsbetrag einen ansonsten als Werbungskosten abzusetzenden Betrag abgelden, dann kann der Abgeltungsbetrag auch nur vom "potentielle" Werbungkostenvolumen berechnet werden.

###### **§ 28 Abs. 5 Z 3:**

Der Abgeltungsbetrag soll sich folgendermaßen errechnen: Die für Gebäudeinvestitionen bezahlten Beträge werden mit dem durchschnittlichen Steuersatz der letzten fünf Jahre (damit werden die steuerlichen Verhältnisse während der Phase der Dotierung der



Mietzinsreserve nachempfunden) multipliziert. Als Obergrenze wird ein Prozentsatz von 35% eingezogen. Diese Begrenzung erfolgt deshalb, weil die beschriebenen nachteiligen Effekte der "Phasenverschiebung" typischerweise nur in Bereichen derartiger Steuerbelastungen eintreten. Die zweite Begrenzung ist eine absolute. Dem Abgeltungsbetrag soll kein höherer Betrag zugrunde liegen als jener, der während der Phase der Dotierung der Mietzinsreserve als gebäudebezogene Einkünfte angefallen ist. Dabei ist zunächst eine Jahresbetrachtung anzustellen; sodann sind die Jahreseinkünfte zusammenzurechnen. Diese zweite (absolute) Begrenzung in der Form einer "Betragsdeckelung" ist deshalb gerechtfertigt, weil die der Mietzinsreserve zugerechneten Beträge überhaupt nur in diesem Ausmaß eine Steuerpflicht bewirkt haben.

Bei beiden Begrenzungen bleiben Jahre unberücksichtigt, in denen keine Einkommensteuer anfällt. Damit sollen einerseits Verzerrungen bei Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes vermieden werden (die in einem steuerpflichtigen Jahren dotierte Mietzinsreserve unterlag ungeachtet des Nichtanfallens von Einkommensteuer in anderen Jahren jedenfalls dem Steuersatz dieses Jahres). Andererseits ist gewährleistet, daß eine in Vorjahren steuerlich unbelastete Dotierung der Mietzinsbeihilfe nicht in die Errechnung des Abgeltungsbetrages einbezogen werden kann.

#### **§ 28 Abs. 5 Z 4:**

Schließlich wird in Z 4 vorgesehen, daß der Abgeltungsbetrag die steuerliche Wirkung eines Werbungskostenabzugs ersetzt. Die "prämierten" Investitionen können daher nicht (nochmals) als Werbungskosten abgesetzt werden. Sollte nur ein Teil des Werbungkostenvolumens der Bemessung des Abgeltungsbetrages zugrunde gelegt werden, so ist der nicht abgeltete Teil als Werbungskosten abzusetzen. Unterbleibt ein Werbungskostenabzug auf Grund der Z 4, so erhöht sich dadurch gleichzeitig der Durchschnittsteuersatz für die Errechnung künftiger Abgeltungsbeträge. Nicht zulässig wäre es, unter Berufung auf die Z 4 von vornherein nur für einen bestimmten Betrag an Instandsetzungs- und Herstellungskosten den Abgeltungsbetrag anzusprechen und den Rest als Werbungskosten abzusetzen ("Betragsplitting"). Wird die Zuerkennung eines Abgeltungsbetrages beantragt, so ist dieser im größtmöglichen Ausmaß zu ermitteln. Lediglich ein sodann allenfalls (wegen der Betragsdeckelung) noch verbleibender Betrag an Instandsetzungs- oder Herstellungskosten könnte bei den Werbungskosten abgesetzt werden.

#### **§ 28 Abs. 5 Z 5:**

Die vorgesehene Rückforderung des Abgeltungsbetrages bei nachfolgender Gebäudeübertragung soll unerwünschten Gestaltungen entgegenwirken. Von einer

Rückforderung kann ein Abgeltungsbetrag nur insoweit betroffen sein, als er ursprünglich von Herstellungskosten ermittelt worden ist. Auf Instandsetzungskosten entfallende Abgeltungsbeträge bleiben auch im Falle der Gebäudeübertragung erhalten. Die (jahresweise) Reduktion des rückzufordernden Betrages trägt dem Umstand Rechnung, daß im Falle eines "normalen" Werbungskostenabzugs eine AfA anzusetzen wäre. Diese kann weder im Falle der Inanspruchnahme einer Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung nachversteuert werden (das entspricht nach § 28 Abs.7 schon der derzeitigen Rechtslage) noch soll dies im Effekt bei an die Stelle dieser Absetzungen tretenden Abgeltungsbeträgen geschehen.

**Zu Z 2 (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a):**

Es handelt sich dabei um eine analoge Regelung, wie sie für die Inanspruchnahme von beschleunigten Absetzungen gemäß § 28 Abs. 3 vorgesehen ist.

### **Zu Artikel II (Mietrechtsgesetz)**

Die vorgeschlagenen Änderungen im Mietrechtsgesetz sind eine Folge des Art. I, der es dem Vermieter bei Vorliegen der dort näher angeführten Voraussetzungen ab dem 1.1.1999 ermöglicht, einen Abgeltungsbetrag für Investitionen im Sinn der §§ 3 bis 5 MRG in Anspruch zu nehmen, wodurch sich die ihm für Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten zur Verfügung stehenden Mittel erhöhen, die durch die Besteuerung der Mietzinsreserve zunächst verkürzt worden sind.

Die zur pauschalen Abgeltung der Einkommensteuer vorgesehene, mit der Wohnrechts-Novelle 1997 eingeführte Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. f MRG (die im Rahmen der Hauptmietzinsabrechnung eine Abzugspost aus der Mietzinsreserve in Höhe von 40% des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben normiert) und die damit im Zusammenhang stehende Übergangsbestimmung des § 49b Abs. 6 MRG sollen daher mit Ablauf des 31.12.1998 außer Kraft treten; im Falle eines - auch nach diesem Zeitpunkt eingeleiteten - Verfahrens nach §§ 18 ff oder § 6 MRG sollen diese beiden Bestimmungen jedoch für die Zeiträume, die vor dem 1.1.1999 liegen, weiterhin anwendbar bleiben.