

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***RA*** über die Beschwerde vom 23. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 29. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, Frau ***Bf1***, ist Eigentümerin dreier vermieteter Liegenschaften.

Am 24.4.2019 langten beim Finanzamt Erklärungen zur Einkommensteuer 2017 und 2018 ein, in denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 58.522,17 Euro (2017) bzw. 18.980,87 Euro (2018) erklärt wurden.

Mit Vorhalt vom 12.11.2019 wurde die Bf. aufgefordert, Instandhaltungskosten betreffend eines Mietobjektes belegmäßig nachzuweisen.

Am 28.11.2019 langte die Antwort ein und das Finanzamt erließ am 29.11.2019 die hier strittigen Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018.

Im Jahr 2017 wurde die Bf. erklärungskgemäß veranlagt. Im Jahr 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 18.980,87 Euro auf 27.380,87 Euro erhöht. Begründet wurde diese Erhöhung mit einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter sowie mit der Verteilung einer Rechnung der Firma ***1*** auf 15 Jahre (statt des Sofortabzuges).

Aus der dem BFG vorgelegten Rechnung ergibt sich, dass die Firma ***1*** folgende Leistungen erbracht hat:

- Einregulierung der Schwerkraftheizung nach Umstellung auf ein Gas Brennwertgerät
- hydraulischer Abgleich der Heizungsstränge inkl. Protokollierung der Arbeiten
- Leistungsermittlung und Einstellungsarbeiten am Hovalbrennwertgerät
- Durchführen einer Wasseranalyse für das Heizungssystem
- Optimierungsarbeiten am Pumpensystem inkl. Protokollierung
- Erstellen eines E-Attestes
- Überprüfung der Heizungsanlage nach ÖN EN 12828
- Vergrößerung der Heizflächen der Wohnungen in den oberen Geschossen

Am 23.1.2020 brachte die Bf. (nach erfolgter Fristverlängerung) eine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide ein, in der ausschließlich Verfassungswidrigkeit bzw. Europarechtswidrigkeit geltend gemacht wurde.

Das Finanzamt hat die Beschwerde ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen dem BFG vorgelegt.

Die Bf. erhob „Bescheidbeschwerde, der Antrag gemäß Art 138,139,140.144 [B-VG](#) und den [§§ 7 ff VwGVG](#) wegen Verletzung diverser verfassungsrechtlich gewährleisteter Grundrechte auf Vorlage an den Verfassungsgerichtshof, der Antrag gemäß Art. 177 EWG-Vertrag auf Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens wegen Verletzung von Bestimmungen der [GRC](#) und des geltenden EU-Rechtes“

In der Beschwerde wandte sie sich gegen die Erfassung der Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (stattdessen lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor), die Verteilung von Aufwendungen gem. [§ 28 Abs 2 EStG 1988](#) (stattdessen sei der Aufwand im Jahr des Anfallens abzugsfähig), beantragte die Rechnung der Firma E1 auf 10 Jahre (statt 15) aufzuteilen, die durch das [MRG](#) eingetretene eingeschränkte Verwendungsmöglichkeit durch eine jährliche Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung in Abzug zu bringen oder/sowie eine Rückstellung für künftige Sanierungen zu bilden. Weiters wandte sie sich gegen „die Zusammenzählung der Einnahmen mit der anschließenden Progressionsfestlegung“.

Zusammenfassend seien die beiden angefochtenen Steuerbescheide gemäß den obigen Ausführungen zu korrigieren bzw. abzuändern.

Als Begründung gab die Bf. an, dass sich diese Überlegungen aus den Restriktionen des [MRG](#) ergäben:

Aus der Diktion „Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke

unterliegen“ in [§ 28 EStG 1988](#) ergäbe sich klar, dass die Vermietung von Wohnungen, die in den Anwendungsbereich des [MRG](#) fallen, nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zähle.

Durch die Restriktionen im [MRG](#) käme es zu einer Enteignung der Eigentümer. „Daraus ergibt sich wiederum, dass ein Vermieter im Zuge einer Vermietung im Vollenanwendungsbereich des [MRG](#) staatliche, an diese Vermieter delegierte, Aufgaben wahrnimmt, indem das [MRG](#) die Enteignung als zielgerichteten Entzug/Einschränkung einer Eigentumsposition zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe einsetzt. Eine Enteignung durch Gesetz (Legalenteignung) bedingt nunmehr auch eine entsprechende Entschädigungsregelung, welche zumindest ansatzweise im § 28 Abs. 1 Z 1 durch den Zusatz " die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes unterliegen" enthalten ist“. (...) „Bedenklich ist jedoch auch die Tatsache, dass hier keine Enteignung stattfindet bei welcher die enteigneten Rechte dem Staat anheimfallen, sondern diese direkt an den stark eingeschränkten Kreis der Mieter im Vollenanwendungsbereich des [MRG](#). Durch die Ungleichbehandlung und Schaffung von 3 Liegenschaftseigentums- wie auch daraus resultierende Mieterklassen kommt es zu einer exorbitanten Ungleichbehandlung von Liegenschaftseigentümern und Mietern. Enteignungen müssen zugunsten eines öffentlichen Zweckes erfolgen, das heißt dass der Entzug nicht ausschließlich zu Gunsten Privater erfolgen darf. Jedoch ist genau das im vorliegenden Fall gegeben, da die Enteignung/ der Entzug der Rechte einzig einem überschaubaren und scharf umgrenzten Bereich an Personen/Privaten zu Gute kommt, eben durch die Schaffung von 3 Liegenschaftseigentumsklassen“.

Aufwendungen seien gem. [§ 28 Abs 3 EStG 1988](#) auf 10 Jahre zu verteilen. „Nachdem in den beiden angefochtenen Steuererklärungen keine Aufwendungen, die einen echten Herstellungsaufwand darstellen und kein Antrag auf eine Absetzung auf 15 Jahre gestellt wurde, ist die Aufwendung (E1 -Rechnung) auf 10 Jahre abzusetzen, da hier eine Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung durchgeführt wurde. Diese Maßnahme ist nicht unter die taxativ aufgezählten Fälle der §§3-5 [MRG](#) zu subsummieren. Daher wird die Absetzung auf einen Zeitraum von 10 Jahren beantragt“.

Für die beiden Wohnungen sei eine Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gem. [§ 8 Abs. 4 EStG 1988](#) vorzunehmen, weil sie durch das [MRG](#) bzw. des Denkmalschutzes an Wert verlieren, da nur ein geringerer Mietzins erzielbar ist.

Dazu heißt es: „Gemäß §§18 bis 20 [MRG](#) sind vom Vermieter die Mietzinsreserven der letzten 10 Jahre zu Sanierungen des Hauses bereitzustellen. Gern. [§ 6 MRG](#) können auch Erhaltungsarbeiten durch die Mieter gerichtlich erzwungen werden und kann es sogar zu einer Zwangsverwaltung kommen. Aus den Gesetzestexten ergibt sich nunmehr auch klar und unbestreitbar, dass der Saldo der eingenommenen Hauptmieten der letzten 10 Jahre jederzeit den Mietern zu Renovierungsarbeiten zur Verfügung stehen müssen und es sich somit unbestreitbar um Treuhandgelder der Mieter handelt, welche vom Vermieter zu verwalten sind. Erst nach Vorliegen einer 10-jährigen Einnahmenreserve reift für den Vermieter das 11. Jahr ab.

Somit handelt es sich um ein Sondervermögen der Mieter welches vom Vermieter als Treuhänder zu verwalten ist.“

Überdies sei eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden: „Aus diesen Ausführungen ergibt sich aus dem [MRG](#) eine Verminderung der Verwendungsmöglichkeit von € 2,50 je m2 vermieteter Wohnfläche im Vollanwendungsbereich des [MRG](#) je Monat. Dieser Betrag ist am untersten Ende der argumentierbaren Bandbreite angesiedelt. Aus dem Denkmalschutz ergibt sich eine Verminderung der Verwendungsmöglichkeit von zumindest € 1,00 je m2 vermieteter Wohnfläche je Monat. Hierzu sind die obigen Ausführungen analog anzuwenden, mit der Ausnahme, dass die notwendigen zusätzlich nötigen Mittel einer unbefristeten - also über den Zeitraum von 10 Jahren hinausgehenden - Rücklage bedürfen“.

Die Rückstellung sei deshalb zu bilden, weil die Mieteinnahmen „gemäß den Bestimmungen des Mietrechts ein Sondervermögen der Mieter auf die Dauer von 10 Jahren darstellen“ würden.

Über Aufforderung des BFG, das Beschwerdebegehren zu konkretisieren und insbesondere auch betragsmäßig darzustellen, beantragte die Bf. als „Variante 1“ die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen und den Einkünften eine Rückstellung in derselben Höhe gegenüber zu stellen bzw. als Variante 2 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine „Sonder-AfA gemäß [MRG](#)“ in Höhe der Erträge in Abzug zu bringen.

„Angefochten wird (auch) die Zusammenzählung der Einnahmen mit der anschließenden Progressionsfestlegung. Aufgrund der Bestimmungen des [MRG](#) über die Mietzinseinnahmen ist die Gewinnermittlung für jede einzelne Liegenschaft im Vollanwendungsbereich mit der jeweiligen Steuerprogression und dem entfallenden Steuerbetrag festzusetzen und erst anschließend zu addieren. Jede andere Vorgehensweise stellt Eigentümer mehrerer Liegenschaften im Vollanwendungsbereich des [MRG](#) deutlich schlechter als solche, die nur eine Liegenschaft im Vollanwendungsbereich besitzen. Dies stellt eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtslage

§ 28 EStG 1988

(1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

(...)

(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,
sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen.

Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. (...)

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der [§§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes](#) in Gebäuden, die den Bestimmungen [des Mietrechtsgesetzes](#) über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.

§ 8 EStG 1988

(1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5%. Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%. (...)

(4) Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Einkunftsart

Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung liegen gem. [§ 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988](#) dann vor, wenn unbewegliches Vermögen vermietet wird.

Der Hinweis auf „Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke“ bezieht sich schon sprachlich auf „Rechte“ (zB Baurecht), und nicht auf Grundstücke (vgl dazu beispielsweise Jakom/Laudacher, EStG 2020, § 28 Rz 74f).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen bei Vermietungstätigkeiten nur vor, wenn die Vermietung nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbunden ist (vgl. zB VwGH 17.12.1998, [97/15/0060](#)).

Die im Beschwerdefall vorliegende Vermietung von 3 Mietobjekten übersteigt die Vermögensverwaltung nach Art und Umfang nicht. Es liegen daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

2.2. Heizungsanlage - Aufteilung auf 10 oder 15 Jahre

Strittig ist die Aufteilung der Rechnung der Firma E1 Home.Technik.Service auf 10 bzw. 15 Jahre.

Verrechnet wurde die „Einregulierung der Schwerkraftheizung nach Umstellung auf ein Gas Brennwertgerät, der hydraulische Abgleich der Heizungsstränge inkl. Protokollierung der Arbeiten, die Leistungsermittlung und Einstellungsarbeiten am Hovalbrennwertgerät, die Durchführen einer Wasseranalyse für das Heizungssystem, Optimierungsarbeiten am Pumpensystem inkl. Protokollierung, das Erstellen eines E-Attestes, die Überprüfung der Heizungsanlage nach ÖN EN 12828 sowie die Vergrößerung der Heizflächen der Wohnungen in den oberen Geschossen“.

Entgegen den Angaben in der Beschwerde wurde hier nicht nur eine „Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung“ vorgenommen, sondern die Heizanlage von Öl auf Gas umgestellt. So wie die Umstellung der Wärmeversorgung von Öl auf Fernwärme nicht als bloße Instandhaltung anzusehen ist (VwGH 2.10.2014, [2011/15/0195](#)), ist auch im Beschwerdefall die Umstellung von Öl auf Gas (inklusive der Erweiterung der Heizungsanlage) als Herstellungsaufwand anzusehen. Das ergibt sich schon daraus, dass bei der Umstellung Umbaumaßnahmen erforderlich waren.

Die Aufwendungen für die oben bezeichneten Leistungen der Firma E1 Home.Technik.Service, die Herstellungsaufwand darstellen, wurden gem. [§ 28 Abs 3 EStG 1988](#) über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt (statt über 67,5 Jahre), weil sie in einem Gebäude, das den Bestimmungen [des Mietrechtsgesetzes](#) über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegt, getätigt wurden.

Eine Aufteilung auf 10 Jahre kommt für Herstellungsaufwand nicht in Betracht.

2.3. Berücksichtigung der durch das [MRG](#) eingetretenen Wertminderung

Zusammengefasst beantragt die Bf. eine ihrer Meinung nach durch das [MRG](#) eingetretene Wertminderung ihrer Mitobjekte durch eine Abschreibung für außergewöhnliche

wirtschaftliche Abnutzung iSd [§ 8 Abs 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen bzw. eine Rückstellung für künftige Sanierungen iSd [§ 9 EStG 1988](#) zu bilden.

Da die vorliegenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (siehe 2.1.) als außerbetriebliche Einkünfte durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind, scheidet die Bildung von Rückstellungen, die eine Bilanzposition sind, mangels Bilanz von vornherein aus.

Die Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung iSd [§ 8 Abs 4 EStG 1988](#) liegt vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes vermindert wurde.

Eine Sonderabschreibung nach [§ 8 Abs. 4 EStG 1988](#) ist im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann gerechtfertigt, wenn ein Gebäude "sei es technisch, sei es wirtschaftlich unbenützbar" geworden ist (VwGH 26.07.2006, [2006/14/0024](#); VwGH 27.4.2005, [2000/14/0110](#)) mit anderen Worten die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Objektes nicht mehr gegeben ist (VwGH 9.9.2004, [2002/15/0192](#)).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, den Nachweis für den Eintritt des außergewöhnlichen Wertverzehr zu erbringen (VwGH 28.10.2004, [2004/15/0133](#)).

Im Beschwerdefall beantragt die Bf. unter dem Titel der außerordentlichen Wertminderung laufend eine Verminderung der Verwendungsmöglichkeit von € 2,50 je m² vermieteter Wohnfläche im Vollanwendungsbereich des [MRG](#) je Monat, sowie zumindest € 1,00 je m² vermieteter Wohnfläche je Monat aus Gründen des Denkmalschutzes zu berücksichtigen.

Dieses Begehren ist mit den gesetzlichen Vorschriften nicht in Einklang zu bringen:

Soweit es sich auf (aufgrund des [MRG](#) möglicherweise geringere) Erträge bezieht, wird dem Begehren schon durch die Erfassung der tatsächlichen Mieterträge automatisch Rechnung getragen.

Soweit es mögliche höhere Sanierungsaufwendungen betrifft, so wird dies ebenfalls durch die Berechnung der Einkünfte als Überschuss der tatsächlichen Einnahmen über die tatsächlichen Werbungskosten berücksichtigt.

Soweit es sich auf die wirtschaftliche Unbenutzbarkeit beziehen sollte, sind die Voraussetzungen dafür nicht gegeben, da die Bf. ja mit den Gebäuden Überschüsse erzielt hat und daher die wirtschaftliche Nutzbarkeit jedenfalls gegeben ist.

2.4. Zusammenzählung der Einkünfte aus den verschiedenen Mietobjekten

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat ([§ 2 Abs 1 EStG 1988](#)). Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den Einkunftsarten ([§ 2 Abs 2 EStG 1988](#)).

Die eindeutige gesetzliche Vorschrift, sämtliche Einkünfte zusammenzurechnen und sodann den progressiven Steuersatz auf das Einkommen anzuwenden, widerspricht der geforderten gesonderten Ermittlung der Einkommensteuer je vermieteter Wohnung.

§ 2 EStG trägt – entgegen der Ansicht der Bf. – gerade durch die Zusammenrechnung zur verfassungsrechtlichen Gleichbehandlung bei: Es macht für die Steuerlast keinen Unterschied, ob das Einkommen durch ein großes, oder mehrere kleine Mietobjekte erzielt wird.

2.5. Zusammenfassung

Im Beschwerdefall wurde das Einkommen der Bf. den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend berechnet.

Die gesetzeskonforme Besteuerung wird von der Bf. (mit Ausnahme der Aufteilung der Rechnung über die Einstellung der Heizanlage) auch nicht bestritten.

Nach Ansicht der Bf. führt allerdings das [MRG](#) aus verfassungsrechtlichen Erwägungen dazu, dass das EStG nicht oder zumindest anders anzuwenden ist.

Diese Bedenken können nicht geteilt werden. Die Einkünfte der Bf. wurden dem Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit entsprechend erfasst (siehe dazu allgemein Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechts I, Rz 22ff):

Dem objektiven Nettoprinzip zufolge wurden von den tatsächlich erzielten Einnahmen die angefallenen Werbungskosten abgezogen, sodass nur der Teil der Besteuerung unterliegt, der der Bf. auch zur Verfügung steht. Dadurch, dass die tatsächlichen Einnahmen und Aufwendungen erfasst wurden, wurde auch den Einschränkungen des [MRG](#) in einnahmen- und ausgabenseitiger Hinsicht Rechnung getragen.

Dem Prinzip der sachlichen Universalität folgend wurde das gesamte Einkommen der Bf. besteuert und zur Erzielung einer gleichen Steuerbelastung im Sinne einer gleichen Nutzeneinbuße wurde dieses Einkommen dem progressiven Tarif entsprechen besteuert. Im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen trifft die Bf. dieselbe Steuerlast.

Durch die gesetzeskonforme Besteuerung wurde die Bf. nicht in verfassungsrechtlich bzw. europarechtlich gewährleisteten Grundrechten eingeschränkt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

2.6. Zur Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall ist die Rechtslage durch Gesetz und die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend klargestellt, sodass keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung vorliegt.

Graz, am 28. Juli 2020