

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Mag. Brunner, Mag. Stummvoll Rechtsanwälte OG, Styria Center Volksgartenstraße 1/IV, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 24. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 21. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt erließ den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid betreffend das Veranlagungsjahr 2015 am 21.06.2017. Mit Antrag vom 23.06.2017 wurde durch die Beschwerdeführerin beantragt die Beschwerdefrist bis zum 31.08.2017 zu verlängern. Das Finanzamt verlängerte die Beschwerdefrist stillschweigend bis zum 31.08.2017. Am 24.08.2017 wurde durch den Vertreter der Beschwerdeführerin eine Beschwerde eingebracht. Das Finanzamt wies die gegenständliche Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.10.2017 als unbegründet ab und begründete diese Entscheidung ebenfalls am 09.10.2017 in einer gesonderten Bescheidebegründung. Am 19.10.2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog im Beschwerdezeitraum Einkünfte aus der Vermietung von drei Liegenschaften, wobei zwei Liegenschaften in den Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) fallen. Mit elektronisch eingebrachter Abgabenerklärung vom 26.04.2017 wurde die Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingebracht. Der im gegenständlichen Verfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 21.06.2017 wurde erklärungsgemäß veranlagt.

Am 24.08.2017 wurde durch die Beschwerdeführerin (nach erfolgter Verlängerung der Beschwerdefrist) eine Beschwerde fristgerecht eingebracht. In der Beschwerde wurde neben der geltend gemachten Verfassungswidrigkeit und Europarechtswidrigkeit ua wie folgt beantragt:

„1. dass, gemäß den obigen Ausführungen zur Mietzinsreserve (Punkt III 15) die Einkünfte jeder Liegenschaft gesondert mit dem entsprechenden Steuersatz berechnet werden und die Summe dieser Steuerergebnisse als Einkommensteuer vorgeschrieben wird,

2. dass die Mietzinsreserve gem. Mietrechtsgesetz als Sondervermögen der Mieter (Rückstellungsverpflichtung gem. MRG der letzten 10 Jahre) steuerbegünstigt rückgestellt wird,

*3. dass der fiktive Anschaffungswert gem den obigen Ausführungen (Punkt I 7) bei den Liegenschaften ***Liegenschaft 1*** auf € 290.160,- und ***Liegenschaft 2*** auf € 932.000,- festgesetzt und die AFA von diesen Werten berücksichtigt wird,*

4. dass die Korrektur der AFA gem. den obigen Ausführungen (Punkt I 7) der letzten 30 Jahre wegen ungerechtfertigter Bereicherung aufgrund einer vorsätzlichen Falschauskunft in Höhe von etwa € 88.451,01,- exkl. Zinsen dem Abgabenkonto gutgeschrieben wird,

5. dass ein Steuerabsetzbetrag gem. den obigen Ausführungen hinsichtlich der, dem Steuerpflichtigen durch die mietrechtlichen Bestimmungen auferlegten Transferleistungen an die Mieter, ohne Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und/oder der Bedürftigkeit des Mieters, auferlegt werden, in Höhe von € 2,50,- je Quadratmeter und Monat an vermieteter Nutzfläche im Vollenwendungsbereich des MRG, gewährt wird, wobei bei diesen Beträgen zwar kein Geldfluss stattfindet jedoch sehr wohl der Gewinn sowohl vor als auch nach Steuern gemindert wird,

6. dass die Einkommenssteuervorauszahlung unter Berücksichtigung der mietrechtlichen Wertsicherungsbestimmungen und Instandhaltungsverpflichtungen berechnet wird.

7. dass eine Refinanzierung der obigen Anträge durch eine Besteuerung der geldwerten Wohnkostenzuwendungen gem. § 15 EStG erfolgt (geschätzte Jahreseinnahmen ca 810.432.000,-) und die lukrierten Steuermehreinnahmen zur Refinanzierung der Herstellung der Gleichberechtigung von Liegenschaftseigentümern aller 3 Arten des § 1 MRG und Refinanzierung der Transferleistungen verwendet werden.

8. dass die bisher geleisteten Transferzahlungen seitens des Finanzamtes gem. § 17 Bewertungsgesetz als Nutzung bewertet werden und diese Jahresbeträge aufgrund der nicht bestehenden steuerlichen und sozialrechtlichen Berücksichtigung jährlich anwachsend errechnet werden und als Verbindlichkeit des Staates an den Liegenschaftseigentümer buchhalterisch fortgeführt werden. Dies zumindest rückwirkend bis zum Steuerjahr der Abschaffung der begünstigten Rückstellung der Mietzinsreserve.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.10.2017 als unbegründet ab und begründete diese Entscheidung wie folgt:

„Zum Antrag 1. der Seite 135:

Zum Antrag auf getrennte Ermittlung der Einkommensteuer je Liegenschaftseinkünfte und nachfolgender Saldierung der Einzelergebnisse ist auszuführen:

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Gemäß Abs 2 dieser Bestimmung ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs 3 dieser Bestimmung aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben. Da die Regelung des leg cit auf den Gesamtbetrag der Einkünfte abstellt ergibt sich für den beschwerdegegenständlichen Fall, dass alle Einkünfte des Steuerpflichtigen, sohin im gegenständlichen Fall beide Einkunftsquellen aus den beschwerdegegenständlichen Liegenschaften mit den übrigen Einkünften zusammenzuzählen sind und das Ergebnis dieser Zusammenrechnung die Bemessungsgrundlage für die Anwendung und Ermittlung des Steuersatzes bildet. Dem Antrag des Bf. zu entsprechen stünde somit klar im Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes. Der Antrag war daher abzuweisen.

Zum Antrag 2. der Seite 135:

Zum Antrag auf steuerbegünstigte Rückstellung der Mietszinsreserve ist auszuführen:

Festgehalten wird, dass der Antrag nicht mit der aktuell in Geltung stehenden Rechtslage vereinbar ist. Zwar war eine dem Antrag entsprechende Erledigung des Antrages nach alter Rechtslage möglich. Die entsprechende Regelung (§ 28 Abs 3 EStG 1972 bzw. § 28 Abs 5 EStG 1988) waren jedoch gemäß § 124b Z. 7 EStG 1988 letztmalig im Kalenderjahr 1995 anzuwenden. Die Übergangsbestimmungen zur aktuell in Geltung stehenden Rechtslage finden sich in § 116 Abs 5 EStG 1988. Der Antrag auf steuerbegünstigte Rückstellung der Mietszinsreserve war daher in Ermangelung einer gesetzlichen Bestimmung abzuweisen.

Zu den Anträgen 3. und 4. der Seite 135:

*Zum Antrag auf Neufestsetzung der fiktiven Anschaffungswerte hinsichtlich der Liegenschaften ***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2*** sowie dem Antrag auf damit in Zusammenhang stehenden Korrektur der AfA ist auszuführen:*

*Die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften standen nach Aktenlagen bis 31.12.2015 im Eigentum der Beschwerdeführerin. Das Eigentum an den Liegenschaft ***Liegenschaft 2*** und ***Liegenschaft 1*** wurde lt. Grundbuch mit Einantwortungsurkunde – somit unentgeltlich – vom 07.06.1989 begründet. Gemäß § 16 Abs 1 Z. 8 lit. b EStG 1972 konnte bei Gebäuden, die nach dem 31. Dezember 1962 unentgeltlich erworben worden sind, der Einheitswert der für den letzten vor dem unentgeltlichen Erwerb liegenden Feststellungszeitpunkt festgestellt worden ist, oder auf Antrag der Betrag, der für die Anschaffung im Zeitpunkt des Erwerbes hätte aufgewendet werden müssen, zugrunde gelegt werden. Laut Anlagenverzeichnis wurden mit 01.01.1985 die fiktiven Anschaffungskosten für beide Gebäude festgelegt wie folgt:*

*Für das Gebäude ***Liegenschaft 2*** mit EUR 363.364,17 und für das Gebäude ***Liegenschaft 1*** mit EUR 203.483,94. Von der Möglichkeit, die fiktive Anschaffungskosten im Rahmen des unentgeltlichen Erwerbes durch die Bf. am 07.06.1989 entsprechend der Regelung des § 16 Abs 1 Z. 8 lit. b EStG 1972 neu festzusetzen wurde Gebrauch gemacht. Daraus ergibt sich, dass die Abschreibungen auf Basis der zum 01.01.1985 festgestellten fiktiven Anschaffungskosten weiterzulaufen haben. Logisch ergibt sich daraus, dass aktuell auch keine Korrektur der AfA zu erfolgen hat. Worauf sich der Abänderungsantrag der Bf. auf Abänderung der fiktiven Anschaffungskosten stützt erschließt sich der Abgabenbehörde nicht. Es war daher weder eine Korrektur der fiktiven Anschaffungskosten, noch eine Korrektur der AfA vorzunehmen und die beiden Anträge abzuweisen.“*

Mit Eingabe vom 19.10.2017 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Auf Grund eines Vorhaltes bzw eines Mängelbehebungsauftrages durch das Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerde dahingehend ergänzt, dass gem § 8 Abs 4 EStG 1988 eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung beantragt wurde, weil durch die Einschränkungen des MRG - insbesondere im Vollanwendungsbereich des MRG – eine eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaften vorliegen würde. Weiters wurde durch die Beschwerdeführerin ausgeführt, dass hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung, soweit sie die Liegenschaften im Vollanwendungsbereich des MRG betreffen, keine Einkünfte iSd § 28 EStG 1988 vorliegen würden. Dies wurde durch die Beschwerdeführerin mit der Textierung des § 28 EStG 1988 begründet, weil § 28 Abs 1 EStG 1988 auf „Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen“ abzielt. Nach der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin sei aus dieser Textierung zu entnehmen, dass „der Gesetzgeber hier nur die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung im Vollaussnahmebereich der lex specialis MRG regelt“. Nach

Ansicht der Beschwerdeführerin würde sie dementsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich aus den Eingaben der Beschwerdeführerin, dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akt, sowie aus den Darstellungen des Finanzamtes. Das zwei der vermieteten Liegenschaften (***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2***) in den Vollarwendungsbereich des MRG fallen, wurde von der Beschwerdeführerin in nachvollziehbarer Weise im bisherigen Verfahren dargelegt.

Auf der Basis des Übergabsvertrages vom 20.11.2015 (BFG-Akt OZ 11) und den Grundbuchsauszügen (BFG-Akt OZ 18 bis 21) konnte festgestellt werden, dass die Beschwerdeführerin mit Einantwortungsurkunde vom 07.06.1989 die gegenständlichen Liegenschaften ***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2*** unentgeltlich erworben hat. Zum Stichtag 31.12.2015 hat die Beschwerdeführerin diese Liegenschaften unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an sämtlichen übertragenen Liegenschaften übergeben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr 163/2015 lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a.

(2a) [...]

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25)*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

(4) [...]“

§ 28 EStG 1988 in der Fassung BGBl I Nr 118/2015 lautet auszugsweise wie folgt:

„(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. [...]“

Ermittlung des Einkommens

Die Beschwerdeführerin begehrt, dass eine Besteuerung unter Anwendung der im EStG 1988 verankerten Besteuerungsstufen pro Liegenschaft gesondert zu ermitteln sei und die so ermittelten Beträge erst danach zu addieren seien (vgl dazu Beschwerde vom 24.08.2017, Seite 81 und Antrag 1 auf Seite 135 – BFG-Akt OZ 4; Mängelbehebungsschreiben der Beschwerdeführerin vom 23.03.2023 Seite 2 – BFG-Akt OZ 31).

Dazu ist auszuführen, dass gem § 2 Abs 2 EStG 1988 der Einkommensteuer das Einkommen zu Grunde zu legen ist, welches der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten. Das Begehren der Beschwerdeführerin verstößt daher gegen die eindeutige gesetzliche Vorschrift, sämtliche Einkünfte zusammenzurechnen und erst dann den progressiven Steuersatz auf das Einkommen anzuwenden.

§ 2 EStG 1988 trägt – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – gerade durch die Zusammenrechnung zur verfassungsrechtlich verankerten Gleichbehandlung bei, macht es doch für die Steuerlast keinen Unterschied, ob das Einkommen durch ein großes, oder mehrere kleinere Mietobjekte erzielt wird.

Einkunftsart

Die Beschwerdeführerin führte weiters aus, dass in § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ausschließlich Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, angeführt sind. Nach dieser Formulierung sei eine Liegenschaft im Vollenwendungsbereich der lex specialis des MRG nicht davon erfasst (vgl dazu Beschwerde vom 24.08.2017, Seite 42 – BFG-Akt OZ 4; Mängelbehebungsschreiben der Beschwerdeführerin vom 23.03.2023 Seite 4 – BFG-Akt OZ 31). Ergänzend dazu führt die Beschwerdeführerin in ihrem Mängelbehebungsschreiben auf Seite 4 (BFG-Akt OZ 31) aus:

„Darüber hinaus ist es ständige Judikatur, dass ein Vermieter, welcher mehr als 5 Wohnungen zur Vermietung besitzt, als Unternehmer den Bestimmungen des KSchG unterliegt. Demzufolge muss im Sinne der ständigen Judikatur dieser Unternehmerstatus auch im EStG anerkannt werden (Einstufung gem § 2 Abs 3 Z 3, bzw Zugang zur Festsetzung der wirtschaftlichen Abnutzung aus allen eigentumsbeschränkenden Regelungen des MRG, RIW, Bewertungsgesetz uvm).“

Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung liegen gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dann vor, wenn unbewegliches Vermögen vermietet wird. Der Hinweis im Gesetzestext auf „Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke“ bezieht sich rein sprachlich ausdrücklich auf „Rechte“ wie zB das Baurecht, und nicht auf Grundstücke (vgl Jakom EStG¹⁶, § 28 Rz 74).

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 beispielsweise VwGH 17.12.1998, 97/15/0060).

Die im Beschwerdefall vorliegende Vermietung von 3 Mietobjekten übersteigt in Art und Umfang nicht jenes Maß, das üblicherweise mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbunden ist. Es liegen daher im gegenständlichen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 vor.

Bildung einer Rückstellung (Mietzinsreserve)

In der Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin, dass *„die Mietzinsreserve gem Mietrechtsgesetz als Sondervermögen der Mieter (Rückstellungsverpflichtung gem MRG der letzten 10 Jahre) steuerbegünstigt rückgestellt wird“* (vgl ua Beschwerde vom 24.08.2017, Antrag 2, Seite 135 – BFG-Akt OZ 4).

Da die vorliegenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als außerbetriebliche Einkünfte durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind, scheidet die Bildung von Rückstellungen aus. Rückstellungen sind Bilanzpositionen, die eine Bilanz voraussetzen und können im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsart aus Vermietung und Verpachtung nicht gebildet werden.

Der Antrag auf eine steuerbegünstigte Rückstellungsbildung einer nach MRG zu bildenden Mietzinsreserve steht nicht im Einklang mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen.

Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Weiters wurde durch die Beschwerdeführerin eine Absetzung von eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten im Rahmen einer Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 beantragt. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei es durch die Einschränkungen des MRG, insbesondere durch die Mietzinsbeschränkungen im Rahmen des MRG, zu einer eingeschränkten Nutzbarkeit der Liegenschaften und damit zu einer Wertminderung der Mietobjekte gekommen, die eine Absetzung für eine außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 rechtfertige.

Hinsichtlich dieser begehrten Abschreibung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 ist auszuführen, dass eine solche dann vorliegt, wenn durch außergewöhnliche Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes vermindert wurde. Bei Gebäuden ist eine Sonderabschreibung nach § 8 Abs 4 EStG 1988 iRd Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann gerechtfertigt, wenn ein Gebäude „sei es technisch, sei es wirtschaftlich unbenützlich“ geworden ist, zB durch technische Abbruchreife (Baufälligkeit) oder wirtschaftliche Abbruchreife zB wirtschaftliche Unvertretbarkeit der Sanierung aufgrund hoher Kosten (vgl dazu VwGH 26.07.2006, 2006/14/0024; VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110). Die Umstände der Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0133).

Im gegenständlichen Fall wurden durch die Beschwerdeführerin keine Umstände nachgewiesen, die eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 rechtfertigen würden.

Wertminderung durch das MRG

In der Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin (vgl Beschwerde vom 24.08.2017, Antrag 5, Seite 135 – BFG-Akt OZ 4) *„dass ein Steuerabsetzbetrag gem. den obigen Ausführungen hinsichtlich der, dem Steuerpflichtigen durch die mietrechtlichen Bestimmungen auferlegten Transferleistungen an die Mieter, ohne Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und/oder der Bedürftigkeit des Mieters, auferlegt werden, in Höhe von € 2,50,- je Quadratmeter und Monat an vermieteter Nutzfläche im Vollenwendungsbereich des MRG, gewährt wird, wobei bei diesen Beträgen zwar kein Geldfluss stattfindet jedoch sehr wohl der Gewinn sowohl vor als auch nach Steuern gemindert wird“*.

Dieses Begehren ist mit den gesetzlichen Bestimmungen nicht in Einklang zu bringen. Insoweit die Beschwerdeführerin auf Grund der Bestimmungen des MRG nur geringere Erträge erzielen könnte, wird dieser Umstand bereits durch die steuerliche Erfassung der (tatsächlich) erzielten Mieterträge berücksichtigt. Für den Fall, dass es zu höheren Sanierungsaufwendungen komme, wird diesem Umstand ebenfalls dadurch Rechnung getragen, dass die Berechnung der Einkünfte aus dieser Vermietung als Überschuss der tatsächlichen Einnahmen über die tatsächlichen Werbungskosten erfolgt. Eine wirtschaftliche Unbenutzbarkeit ist im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen, weil dafür die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, da die Beschwerdeführerin unbestrittener Weise mit den Gebäuden Überschüsse erzielt hat und dementsprechend eine wirtschaftliche Nutzbarkeit jedenfalls vorlag.

Anpassung der fiktiven Anschaffungskosten

In der Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin weiters, dass die fiktiven Anschaffungskosten die die Bemessungsgrundlage der Abschreibung für Abnutzung (AfA) hinsichtlich der Mietobjekte ***Liegenschaft 2*** und ***Liegenschaft 1*** darstellen,

abgeändert werden, weil diese fiktiven Anschaffungskosten in der Vergangenheit keine angemessene Grundlage als Bemessungsgrundlage für die Abnutzung darstellen würden (vgl. Beschwerde vom 24.08.2017, Antrag 3, Seite 135 – BFG-Akt OZ 4; Schreiben vom 22.02.2023 Seite 2f). Weiters beantragte die Beschwerdeführerin, dass diese Korrektur der AfA für die letzten 30 Jahre vorgenommen werden solle (vgl. Beschwerde vom 24.08.2017, Antrag 4, Seite 135 – BFG-Akt OZ 4).

Die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften ***Liegenschaft 2*** und ***Liegenschaft 1*** standen im Beschwerdejahr 2015 im Eigentum der Beschwerdeführerin. Erst mit Übergabsvertrag vom 20.11.2015 wurden diese beiden Liegenschaften von der Beschwerdeführerin unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes mit Stichtag 31.12.2015 übergeben. Das Eigentum an diesen Liegenschaften wurde von der Beschwerdeführerin am 06.07.1989 unentgeltlich mittels Einantwortungsurkunde erworben. Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 idF BGBl 400/1988 ist im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung zu Grunde zu legen. Auf Antrag können auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes als Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung angesetzt werden. Lt Anlageverzeichnis wurden hinsichtlich des Gebäudes ***Liegenschaft 2*** fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von € 363.364,17 zum Stichtag 01.01.1985 und hinsichtlich des Gebäudes ***Liegenschaft 1*** fiktive Anschaffungskosten in der Höhe von € 203.483,94 zum Stichtag 01.01.1985 für den Zeitpunkt des Erwerbes zugrunde gelegt. Es konnte somit festgestellt werden, dass von der Möglichkeit des § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 idF BGBl 400/1988, wahlweise die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung zu Grunde zu legen, Gebrauch gemacht wurde (vgl. Anlageverzeichnis BFG-Akt OZ 23). Auf dieser Basis sind die weiteren jährlichen Abschreibungen ermittelt worden. In der Beschwerde und den weiteren Schriftsätzen konnte nicht dargestellt werden, dass die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Beschwerdeführerin in falscher Höhe angesetzt wurden. Das durch die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde vorgelegte Gebäudebewertungsgutachten für Versicherungszwecke aus dem Jahr 2017 hat hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten im Jahr der unentgeltlichen Übergabe (1989) keine Aussagekraft.

Hinsichtlich der weiteren Anträge in der Beschwerde (vgl. Beschwerde vom 24.08.2017, Antrag 6 bis 8, Seite 135 – BFG-Akt OZ 4) ist auszuführen, dass die Einkommensteuervorauszahlung nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens ist. Die Anträge 7. und 8. der Beschwerde zielen offensichtlich auf die durch den Gesetzgeber zukünftig zu erlassenden Regelungen ab (de lege ferenda) und sind mit den bestehenden gesetzlichen Regelungen nicht in Einklang zu bringen. Im Übrigen ist dazu auf die obigen Ausführungen unter „Wertminderung durch das MRG“ zu verweisen.

Zusammenfassung

Im Beschwerdefall wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ermittelt. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin führt das MRG aus verfassungsrechtlichen Erwägungen dazu, dass das EStG 1988 auf Liegenschaften, die im Vollenwendungsbereich des MRG sind, nicht oder anders anzuwenden wäre. Nach Art. 89 Abs 2 B-VG iVm Art. 135 Abs 4 B-VG hat das Bundesfinanzgericht dann, wenn es gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken hat, den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim VfGH zu stellen. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin können durch das Bundesfinanzgericht jedoch nicht geteilt werden. Die Einkünfte der Beschwerdeführerin wurden dem Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit entsprechend erfasst (vgl dazu allgemein Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts¹² Band I, Rz 22ff). Dem objektiven Nettoprinzip folgend, wurden von den tatsächlich erzielten Einnahmen die angefallenen Werbungskosten abgezogen, sodass nur der Teil, welcher der Beschwerdeführerin tatsächlich zur Verfügung steht, der Besteuerung unterzogen wurde.

Dadurch, dass die tatsächlichen Einnahmen und Aufwendungen erfasst wurden, wurde auch den Einschränkungen des MRG in einnahmen- und ausgabenseitiger Hinsicht Rechnung getragen. Durch die gesetzeskonforme Besteuerung wurde die Beschwerdeführerin nicht in verfassungsrechtlich bzw europarechtlich gewährleisteten Grundrechten verletzt.

Diesbezüglich sei noch auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG vom 28.07.2020, RV/2100398/2020) verwiesen, dem ein ähnlicher Sachverhalt zu Grunde lag und zu dem der VfGH zu Zahl E 2997/2020 eine Behandlung mit Beschluss abgelehnt hat. Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen. Der Beschwerdeführerin bleibt aber unbenommen eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 Abs 1 B-VG beim VfGH einzubringen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständlichen Rechtsfragen konnten direkt aus dem Gesetzes gelöst werden und ist die anzuwendende Rechtslage durch das Gesetz und die im Erkenntnis zitierte VwGH-Judikatur klargestellt, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. August 2023