

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch ***NN***, ***NN-Adr***, SBF Steuerberatung OG, Wielandgasse 35, 8010 Graz, und Mag. Brunner, Mag. Stummvoll Rechtsanwälte OG, Volksgartenstraße 1/IV. Stock, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 28. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 05. Mai 2022 betreffend Einkommensteuer 2019 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

Die Beschwerdeführerin brachte am 11.11.2021 ihre Abgabenerklärung elektronisch beim Finanzamt ein. Das Finanzamt veranlagte antragsgemäß die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit Bescheid vom 05.05.2022. Mit Schreiben vom 24.05.2022 wurde ein Fristverlängerungsansuchen bis „Ende Juli“ via FinanzOnline eingebracht. Am 28.07.2022 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 Beschwerde eingebracht. Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.01.2023 (zugestellt am 25.01.2023) als unbegründet ab. Dagegen wurde durch die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 22.02.2023 ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht erhoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus der Vermietung von drei Liegenschaften, wobei zwei der Liegenschaften (***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2***) in den Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) fallen. Nach dem Ableben der Mutter der Beschwerdeführerin erbte die Beschwerdeführerin im Jahr 1984 diese Liegenschaften, welche nach Abwicklung des Nachlasses und Vorliegen der Einantwortungsurkunde im Jahr 1989 grundbücherlich als Eigentümerin eingetragen wurde. Mit Übergabsvertrag vom 20.11.2015 hat die Beschwerdeführerin die gegenständlichen Liegenschaften zum Stichtag 31.12.2015 unentgeltlich übertragen. Die Übernehmer der gegenständlichen Liegenschaften räumten der Beschwerdeführerin allerdings hinsichtlich sämtlicher Übergabsobjekte ein unentgeltliches, unbefristetes und unwiderrufliches Fruchtgenussrecht ein.

Mit elektronisch eingebrachter Abgabenerklärung vom 11.11.2021 wurde die Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingebracht. Der im gegenständlichen Verfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 05.05.2022 wurde erklärungsgemäß veranlagt. Nach erfolgter (stillschweigender) Fristverlängerung zur Einbringung einer Beschwerde wurde am 28.07.2022 fristgerecht eine Beschwerde erhoben. Darin wurde durch die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorgebracht wie folgt:

- 1) Aus der Formulierung des § 28 Abs 1 EStG 1988 *„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.
 [...]“ sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin abzuleiten, dass Einkünfte aus Liegenschaften die im Vollenwendungsbereich des MRG stehen nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 wären, da hier als zusätzliches Kriterium die Anwendung des bürgerlichen Rechts (ABGB) gefordert würde. Daraus würde sich nach der Meinung der Beschwerdeführerin ergeben, dass im vorliegenden Fall die Einnahmen der beiden im Vollenwendungsbereich des MRG stehenden Liegenschaften keinesfalls unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 fallen könnten.
- 2) Die Beschwerdeführerin beantragte hinsichtlich einer Rechnung für *„eine Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung“* (***Fa. X***-Rechnung) die Aufwendungen auf einen Zeitraum von 10 Jahren verteilt bzw sofort abzusetzen.

- 3) Die Beschwerdeführerin begehrt eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 mit der Begründung, dass durch die Anwendung des MRG und des Denkmalschutzgesetzes (DMSG) eine Einschränkung der Verfügungsgewalt und eine deutliche Verminderung der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit einherginge.
- 4) Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, dass für die gem §§ 18 bis 20 MRG zwingend von der Vermieterin zu bildende Mietzinsreserve eine Rückstellung gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zu bilden sei.
- 5) Die Beschwerdeführerin beantragt, dass ihre Einkünfte zuerst für jede Liegenschaft gesondert der Progression gem § 33 EStG 1988 zu unterwerfen und diese Steuerbeträge erst dann in einem weiteren Schritt zusammenzurechnen wären.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 19.01.2023 als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus wie folgt:

„Die Abweisung Ihrer Beschwerde vom 28.07.2022 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 05.05.2022 erfolgt aufgrund der Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vom 28.07.2020, GZ. RV/2100398/2020 – betreffend die Beschwerde vom 23.01.2020 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2017 und 2018, beide vom 29.11.2019.

Die gegenständliche Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ist inhaltlich ident mit der oben angeführten Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018.“

Mit Vorlageantrag vom 22.02.2023 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung beantragt.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 30.08.2023 auf, die Rechnung betreffend die „Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung“ vorzulegen und darzustellen, welche Leistungen zu welchem Zeitpunkt erbracht wurden.

Mit Schreiben vom 15.09.2023 (eingelangt beim BFG am 18.09.2023) legte die Beschwerdeführerin eine Rechnung vom 28.11.2018 der ***Fa. X*** vor. Inhalt der mit dieser Rechnung verrechneten Leistungen war die Einregulierung der Schwerkraftheizung nach Umstellung auf ein Gasbrennwertgerät, hydraulischer Abgleich der Heizungsstränge inkl Protokollierung der Arbeiten, Leistungsermittlung und Einstellungsarbeiten am Hoalbrennwertgerät, Durchführung einer Wasseranalyse für das Heizungssystem, Optimierungsarbeiten am Pumpensystem inkl Protokollierung, Erstellen eines E-Attestes, Überprüfung der Heizungsanlage nach ÖN EN 12828, sowie die Vergrößerung der Heizflächen der Wohnungen in den Obergeschoßen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin in ihrem Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 15.09.2023 müsste auf Grund der durchgeführten Arbeiten, die eigentlich nur einen geringfügigen Eingriff in die bestehende Heizanlage dargestellt habe, eine sofortige Absetzung des Rechnungsbetrages möglich sein, da es sich nicht um eine Neuherstellung, sondern um eine Adaptierung gehandelt habe. In der Beschwerde ist die Beschwerdeführerin noch davon ausgegangen, dass diese Rechnung auf 10 Jahre abzusetzen sei, da hier lediglich eine Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung durchgeführt worden sei.

Das Finanzamt verteilte diesen Aufwand im Entstehungsjahr 2018, wie auch im Beschwerdejahr 2019 gem § 28 Abs 2 EStG 1988 auf 15 Jahre. Eine Beschwerde betreffend das Entstehungsjahr 2018 ua gegen die Verteilung dieser Kosten auf 15 Jahre wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes rechtskräftig abgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaften ***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2*** mit Einantwortungsurkunde vom 07.06.1989 als alleinige Eigentümerin übertragen bekommen hat, erschließt sich aus dem Übergabsvertrag vom 20.11.2015. Zum Stichtag 31.12.2015 hat die Beschwerdeführerin diese Liegenschaften unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an sämtlichen übertragenen Liegenschaften übergeben. Beide Liegenschaften dienten im Beschwerdezeitraum der Wohnraumvermietung. Dass diese beiden Liegenschaften in den Vollarwendungsbereich des MRG fallen, hat die Beschwerdeführerin in glaubwürdiger und nachvollziehbarer Weise in ihren bisherigen Ausführungen dargestellt.

Der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid 2019 wurde antragsgemäß veranlagt. Dieser Umstand erschließt sich aus der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung 2019.

Aus der Rechnung vom 28.11.2018, welche von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 15.09.2023 vorgelegt wurde, erschließt sich ein Leistungszeitraum vom 10.09.2018 bis 02.10.2018. Der Rechnungsbetrag war zahlbar bis zum 12.12.2018. Leistungsinhalt dieser Rechnung war die Umstellung der Schwerkraftheizung auf ein Gasbrennwertgerät samt den dazu gehörigen Einstellungs- und Überprüfungstätigkeiten. Eine erstmalige Errichtung einer Zentralheizungsanlage oder eine Umrüstung der Heizanlage von Kohle, Öl oder Gas auf Fernwärme ist aus der Rechnung und aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht zu erschließen. Vielmehr erschließt sich aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die bereits bestehende Gasheizanlage im Jahr 2018 modernisiert wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1) Ermittlung des Einkommens

§ 2 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I Nr 62/2018 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 des Freibetrags nach § 105.

(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) [...]“

Die Beschwerdeführerin begehrt in ihrer Beschwerde, dass ihre Einkünfte zuerst für jede Liegenschaft gesondert der Progression gem § 33 EStG 1988 zu unterwerfen und diese Steuerbeträge erst dann in einem weiteren Schritt zusammenzurechnen wären.

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 durch diese Zusammenrechnung aller Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten zur verfassungsrechtlich verankerten Gleichbehandlung bei. Es macht dementsprechend keinen Unterschied, ob das Einkommen durch ein großes, oder mehrere kleinere Mietobjekte erzielt wird. Das Begehren der Beschwerdeführerin verstößt dementsprechend gegen die klare Regelung des § 2 EStG 1988.

2) Einkunftsart

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde würden Einkünfte aus Liegenschaften die im Vollenwendungsbereich des MRG stehen, nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 anzusehen sein.

§ 28 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden 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.

2. [...]“

Soweit die Beschwerdeführerin ihr Begehren darauf stützt, dass sich aus der Textierung des § 28 Abs 1 Z 1 EStG ergäbe, dass *„Einkünfte aus den beiden oben angeführten Liegenschaften im Vollenwendungsbereich des MRG nicht Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterliegen, da hier als zusätzliches Kriterium die Anwendung des bürgerlichen Rechtes (ABGB)“* gefordert würde, ist ihr Folgendes zu entgegenen:

Einkünfte aus 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 dazu Jakom EStG¹⁶, § 28 Rz 74). Die Tatsache, dass Grundstücke im Vollenwendungsbereich des MRG stehen, schließt nicht aus, dass aus diesen Grundstücken erzielte Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 darstellen.

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 dazu beispielsweise VwGH 17.12.1998, 97/15/0060; VwGH 26.06.2002, 2000/13/0202).

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

3) Rechnung Heizungsanlage – Aufteilung auf 10 oder 15 Jahre

Die Beschwerdeführerin beantragte in ihrer Beschwerde, dass der Rechnungsbetrag der Rechnung ***Fa. X*** auf 10 Jahre bzw sofort zur Gänze abzusetzen sei, da lediglich eine Optimierung der Hydraulik der bestehenden Zentralheizung durchgeführt worden sei.

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

„[...]

(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. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:*
- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
 - Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(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.*
- 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.*
- 3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.*

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden

Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) [...]“

Entsprechend der Bestimmung des § 28 Abs 2 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen 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. Der Nutzwert des Gebäudes wird dann erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielen höherer Einnahmen besser nutzbar ist bzw wenn Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist. Eine Anhebung des Nutzungswerts liegt nicht nur dann vor, wenn tatsächlich höhere Mieten verlangt werden, sondern schon dann, wenn bei einer angenommenen Neuvermietung mehr verlangt werden könnte, infolge der Instandsetzung kürzere Leerstehungen vorliegen, der Wohnwert für den Mieter verbessert wird, wie dies zB bei Einbau von Schallschutzfenstern oder besser isolierten Fenstern der Fall ist, oder bei einer Veräußerung mehr erzielt werden könnte. Instandsetzungsaufwand liegt beispielsweise bei Aufwendungen im Rahmen des Austausches von Heizungsanlagen und Feuerungseinrichtungen wie zB bei der Umstellung einer Zentralheizungsanlage von festen Brennstoffen auf Gas und beim Austausch einer Gaseinzelofenheizung durch eine Gasetagenheizung (VwGH 23.10.2013, 2010/13/0147) vor.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15.09.2023 führte die Beschwerdeführerin betreffend die Heizanlage Folgendes aus:

„[...]“

Mitte der 80er Jahre wurde eine damals sehr moderne Gasheizung eingebaut und die Schwerkraftheizung. Daraus haben wir dann die Erfahrung gewonnen, dass die gewaltigen gusseisernen Heizkörper riesige Wassermengen beinhalten, die aufgeheizt werden müssen und dies sehr viel Energie benötigt. Daher wurde in den folgenden Jahren keine Gussheizkörper repariert (Undichtigkeiten, Ventile etc.), sondern diese teils von Mietern, teils vom Vermieter größtenteils gegen moderne Heizkörper mit viel geringerem Wasservolumen, ausgetauscht. Somit konnte das aufzuheizende Wasservolumen von ca. 8.000l auf etwa 3.000l gesenkt werden, was eine deutliche Energieeinsparung erbrachte.

Mitte der 2010er Jahre wurde der alte Gaskessel über eine große Förderung aufgrund des Energieeffizienzgesetzes getauscht. Es wurde ein modernes Brennwertgerät verbunden mit oszillierenden Umwälzpumpen eingebaut. Aufgrund der Erfahrungen mit dieser Heizung und den nunmehr einlangenden Beschwerden der Mieter konnte festgestellt werden, dass aufgrund der nunmehr sehr sensiblen Hydraulik vorzugsweise die alten gusseisernen Heizkörper - aufgrund des viel größeren Heizwasseranschlusses - mit Wärme versorgt werden und die modernen Heizkörper - aufgrund des sehr dünnen Heizwasseranschlusses - unter permanenter

Unterversorgung leiden.

Durch Beratung einiger Professionisten kristallisierte sich heraus, dass einerseits eine hydraulische Angleichung der unterschiedlichen Anschlussdimensionen durch Einbau von Durchflussbegrenzern - verbunden mit Einregelung derselben - eingebaut werden müssen. Dies war relativ aufwendig, da - aufgrund der alten Leitungsführung - jede Wohnung über mehrere Steigstränge verfügt und jeder Steigstrang 4 oder 5 Geschosse versorgt. Im 5. Geschöß mussten sogar teilweise die Heizkörper vergrößert werden.

Damit einhergehend musste der elektrische Anschluss den aktuellen ÖVE-Vorschriften angepasst werden und eine Heizung beim Edelstahlkamin eingebaut werden, da durch die geringe Abgastemperatur der energieeffizienten Heizung die Abgase bereits im Kamin kondensierten und somit im Winter das Wasser im Kamin einzufrieren begann. Weiters wurden die Heizkurven und die Einstellungen der oszillierenden Umwälzpumpe auf die Gegebenheiten abgestimmt werden.

Dadurch wurde eine kostengünstige Angleichung des bestehenden Heizungssystems durchgeführt und vermieden, dass die gesamten überdimensionierten Heizwasserleitungen inklusive der Steigstränge ausgetauscht werden müssen. Diese Kosten hätten mit weit über € 100.000 zu Buche geschlagen.

Aufgrund der hier durchgeführten Arbeiten, die eigentlich nur einen geringen Eingriff in die bestehende Heizanlage darstellten, sollte eigentlich eine sofortige Absetzung des Rechnungsbetrages möglich sein, da es sich nicht um eine Neuherstellung, sondern vielmehr um - im Verhältnis zur Gesamtanlage - geringfügige Adaptierung handelte.

Aus diesen Arbeiten resultierte in weiterer Folge eine spürbare Energieeinsparung.

Abgesehen davon wurde dadurch den gesetzlichen Verpflichtungen aufgrund des MRG im Sinne einer schnellen und bestmöglichen Versorgung der Mieter nachgekommen und ist daher jegliche Andersbehandlung der Absetzbarkeit von Investitionen als diese im MRG gegenüber den Mietern mit der Verrechnung in der Mietzinsreserve vorgesehen sind, rechtswidrig.

Insbesondere sei hier auf den pauschalen Abzugsbetrag des Vermieters aus der Mietzinsreserve gemäß MRG hingewiesen, welcher durch die Bestimmung des Mitrechtsgesetzes zur Ausweisung des gesamten Investitionsbetrages im Jahr des Anfalles im Verhältnis zu einer steuerlichen Absetzbarkeit über von 15 Jahre gemäß Einkommenssteuergesetz ad absurdum geführt wird.“

Für das Bundesfinanzgericht ist auf Basis der Ausführungen der Beschwerdeführerin und den in der Rechnung vom 28.11.2018 der ***Fa. X*** verzeichneten Leistungen erwiesen, dass diese verrechneten Maßnahmen zu einer Energieeinsparung und zu einer besseren Heizleistung in den einzelnen Wohnungen (bessere Heizwasserversorgung der einzelnen Heizkörper, Vergrößerung der Heizkörper) geführt hat. Ein erstmaliger Einbau einer Zentralheizung oder eine Umrüstung von Kohle, Öl oder Gas auf Fernwärme ist dieser Rechnung hingegen nicht zu entnehmen. Auch die Beschwerdeführerin führte aus, dass auf diese Weise einer bestmöglichen Versorgung der Mieter nachgekommen wurde. Dementsprechend ist es, iSd der

obigen Ausführungen, zu einer wesentlichen Nutzwertsteigerung des Gebäudes gekommen. Einerseits wurde durch diese Maßnahmen der Wohnwert für die einzelnen Mieter verbessert, andererseits ist davon auszugehen, dass eine modernisierte Heizanlage, die dem heutigen Stand der Technik entspricht, zu einer Verkürzung allfälliger Leerstellungen führt. In abstrakter Sichtweise und unter Ausklammerung der Mietzinsbeschränkungen des MRG ist auch ein höherer Mietzins durch diese Instandsetzungsaufwendungen zu erzielen bzw. könnte bei einer allfälligen Veräußerung des Gebäudes durch diese Modernisierung der Heizanlage ein höherer Erlös erzielt werden. Die Aufwendungen aus der Rechnung vom 28.11.2018 stellen damit eindeutig Instandsetzungsaufwendungen dar. Da das gegenständliche Gebäude in der ***Liegenschaft 1*** Wohnzwecken dient, ist gem § 28 Abs 2 EStG 1988 dieser Instandsetzungsaufwand gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

4) **Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung**

Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde hinsichtlich der Liegenschaften ***Liegenschaft 1*** und ***Liegenschaft 2*** eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988. Die Beschwerdeführerin begründet ihren Antrag damit, dass beide Liegenschaften im Vollarbeitsbereich des MRG stehen und somit Mietzinsbindungen unterworfen sind. Darüber hinaus bestünde nach der Ansicht der Beschwerdeführerin eine durch das MRG bedingte deutliche Verminderung der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit dieser beiden Liegenschaften. Weiters wird ausgeführt, dass die Liegenschaft ***Liegenschaft 1*** seit 2018 dem Denkmalschutz unterliegen würde. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin bestünde auch aus diesem Grund eine deutliche Verminderung der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit.

§ 8 Abs 4 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I Nr 118/2015 lautet wie folgt:

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

Bei Gebäuden ist diese Sonderabschreibung nach § 8 Abs 4 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann gerechtfertigt, wenn ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich unbenütztbar geworden ist (VwGH 26.07.2006, 2006/14/0024; VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110; technische Abbruchreife zB wegen Bauauffälligkeit oder wirtschaftliche Abbruchreife wegen wirtschaftlicher Unvertretbarkeit der Sanierung auf Grund hoher Kosten). Die Umstände der Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung sind vom der Steuerpflichtigen nachzuweisen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0133).

Im gegenständlichen Fall wurden durch die Beschwerdeführerin keine Umstände nachgewiesen, die eine Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung iSd § 8 Abs 4 EStG 1988 rechtfertigen würden. Soweit die Einschränkungen durch das MRG und das DMSG zu verminderten Einkünften aus der Vermietung führen, wird diesem Umstand dadurch Rechnung

getragen, dass eben nur die tatsächlich erwirtschafteten Einkünfte nach Abzug der tatsächlichen Werbungskosten der Einkommensbesteuerung unterliegen. Eine wirtschaftliche Unbenutzbarkeit ist im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen, weil die Beschwerdeführerin unbestrittener Weise mit den Gebäuden Überschüsse erzielt hat und dementsprechend eine wirtschaftliche Nutzbarkeit jedenfalls vorlag.

Eine Abschreibung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung iSd § 28 Abs 4 EStG 1988 kann aus diesen Gründen im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen.

5) Bildung einer Rückstellung gem § 9 EStG 1988 für die nach MRG zu bildende Mietzinsreserve

Die Beschwerdeführerin beehrte in ihrer Beschwerde die Bildung einer Rückstellung gem § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 für die nach dem MRG zu bildende Mietzinsreserve.

Da die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Mieterträge – wie oben bereits ausgeführt – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 darstellen, sind diese Einkünfte den außerbetrieblichen Einkunftsarten zugeordnet. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden als außerbetriebliche Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Rückstellungen sind Bilanzpositionen, die eine Bilanz voraussetzen und können im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsart aus Vermietung und Verpachtung nicht gebildet werden.

Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Bildung einer steuerbegünstigten Rückstellung nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 für die nach dem MRG zu bildende Mietzinsreserve ist mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen nicht in Einklang zu bringen.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass den Einwendungen der Beschwerdeführerin aus den oben dargestellten Gründen nicht zu folgen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

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 im gegenständlichen Verfahren zu klärenden Rechtsfragen waren anhand des Gesetzestextes und der im Erkenntnis zitierten Judikatur des VwGH, von welcher nicht

abgewichen wurde, zu lösen. Es liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 27. September 2023