



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Dr. T in W, vertreten durch Mag. Josef Wiedeschitz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in 2700 Wiener Neustadt, Bahngasse 43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. April 2021, Zl. RV/7103485/2015, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2012, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheid vom 7. Februar 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 fest.
- 2 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung.
- 3 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 4. März 2015 wurde u.a. ausgeführt, der Revisionswerber sei Inhaber von mehreren Eigentumswohnungen, die er vermietet; er erziele daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Als Werbungskosten mache er dazu u.a. die von ihm bezahlten Beiträge an den „Reparaturfonds“ geltend. Die mit diesen Zahlungen gebildete Rücklage stelle zwar formal Vermögen der Eigentümergemeinschaft dar. Wirtschaftlich sei die Rücklage aber weiterhin den Wohnungseigentümern zuzurechnen. Es seien daher die auf den Liegenschaftsanteil des Revisionswerbers entfallenden tatsächlichen Reparaturausgaben aus dem Reparaturfonds anstelle der bisher geltend gemachten Zuführungen zum Reparaturfonds als Werbungskosten zu berücksichtigen.





- 4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. März 2015 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2010 ab. In der Begründung verwies es auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. März 2015.
- 5 Der Revisionswerber beantragte, die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag bekämpfte er u.a. die von den Abgabenerklärungen abweichende Beurteilung der Zuführungen zum Reparaturfonds.
- 6 Mit weiteren Bescheiden vom 6. März 2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 fest. Auch in diesen Bescheiden verwies das Finanzamt auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. März 2015.
- 7 Mit Eingaben vom 29. Mai 2015 erhob der Revisionswerber auch gegen diese Bescheide Beschwerden; er bekämpfte wiederum die Beurteilung betreffend Zuführungen zum Reparaturfonds. Er beantragte, es möge eine Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO unterbleiben.
- 8 Mit Vorlagebericht vom 8. Juli 2015 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.
- 9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 (zu Punkten, die im Revisionsverfahren nicht mehr strittig sind) ab und wies die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 10 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, der Revisionswerber habe in den Streitjahren mehrere Eigentumswohnungen vermietet. Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung habe er die an den Reparaturfonds der jeweiligen Wohnungseigentümergeinschaft geleisteten Beiträge als Werbungskosten geltend gemacht (in den Streitjahren in Höhe von 7.662,61 €; 7.884,11 €;



6.213,28 €). Die tatsächlich durch die Eigentümergemeinschaften aufgewendeten Reparaturkosten seien jeweils geringer gewesen (4.901,64 €; 3.562,97 €; 2.482,29 €).

- 11 Werbungskosten setzten ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirke und zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen diene. Es möge zwar sein, dass die Dotierung der Rücklage beim Revisionswerber zu einem Abfluss seines frei verfügbaren Vermögens führe, da der aufgewendete Betrag in die Rechtszuständigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft übergehe und der Revisionswerber über die von allen Wohnungseigentümern gebildete Rücklage nicht allein verfügen könne. Dies allein rechtfertige aber nicht die Anerkennung des eingezahlten Betrages als Werbungskosten.
- 12 Wirtschaftlich betrachtet führe die Dotierung der Rücklage nach § 31 WEG lediglich zu einer Umschichtung und nicht zu einer Minderung des Vermögens des Revisionswerbers, da er im Verhältnis seines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft und seiner diesem Anteil entsprechend geleisteten Beiträge an der gesamten Rücklage beteiligt sei. Er habe daher insoweit Anteil am Sondervermögen der Miteigentümergemeinschaft, auch wenn der Eigentümergemeinschaft Rechtspersönlichkeit zukomme. Die Rücklage diene zur Vorsorge für künftige Aufwendungen, die ausdrückliche Zweckwidmung der Rücklage für die Kosten von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten sei jedoch weggefallen. Damit könne die Rücklage auch für jeden anderen Zweck herangezogen werden.
- 13 Werbungskosten lägen erst dann vor, wenn sie anfielen. Die Dotierung der Rücklage führe zu einer Ansparung eines zweckgebundenen Vermögens und habe noch keinen Aufwandscharakter. Die Rücklage diene lediglich der Vorsorge für künftige Ausgaben. Zum Zeitpunkt der Dotierung stehe noch nicht fest, zu welchem konkreten Zweck die Gelder tatsächlich verwendet würden. Zum Zeitpunkt der Beitragsleistung könne überdies nicht beurteilt werden, ob zum Zeitpunkt der Verwendung der Rücklage die Eigentumswohnung noch vermietet werde. Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, würde die Dotierung der Rücklage zu Werbungskosten führen,





die zukünftige Verwendung der Rücklage aber nicht mehr der Erzielung von Einkünften dienen.

- 14 Die geleisteten Beiträge zur Rücklage könnten daher erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie aufwandswirksam für die Erhaltung oder Verbesserung des gemeinsamen Wohnungseigentumsobjekts verwendet würden und aus der gebildeten Rücklage abfließen.
- 15 Von Werbungskosten könne bei den Zahlungen an den Reparaturfonds auch deshalb keine Rede sein, weil diese Zahlungen durch die Eigenschaft des Revisionswerbers als Miteigentümer der Wohnungseigentümergeinschaft und daher nicht durch die Inbestandgabe der Eigentumswohnungen veranlasst worden seien. Dass diese Zahlungen in Hinblick auf Bestandverhältnisse weder notwendige noch zweckmäßige Aufwendungen gewesen seien, wenn nicht einmal der Bestand eines Zusammenhanges zwischen den abgeführten Beträgen zu einer Einkunftsquelle vor Eintritt des Zeitpunkts des Kostenanfalls mit Sicherheit angenommen werden könne, sei bemerkt.
- 16 Der Wohnungseigentümer habe wirtschaftliches Eigentum am aliquoten Rücklagenbetrag. Spätestens im Zeitpunkt des Verkaufs müsse er wohl dieses wirtschaftliche Eigentum verlieren. In diesem Zeitpunkt könne der aliquote Rücklagenbetrag bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.
- 17 Auch bei zivilrechtlicher Betrachtungsweise sei die Annahme eines Werbungskostencharakters bei den Zahlungen an den Reparaturfonds zu verneinen, weil der Verwalter hinsichtlich seiner Handlungen jedem einzelnen Wohnungseigentümer Rede und Antwort zu stehen habe.
- 18 Seien Gelder in den Reparaturfonds einbezahlt worden, erfolge die Abfuhr der Gelder der Höhe nach auf Basis einer Vereinbarung, welche nicht zwischen dem Revisionswerber und seinen Bestandnehmerinnen, sondern zwischen dem Revisionswerber und sonstigen Beteiligten an der Wohnungseigentümergeinschaft abgeschlossen worden sei. Die Zahlungen seien in seiner Eigenschaft als Wohnungseigentümer erfolgt, sie dienten ausschließlich der Erhaltung seiner Eigentümerposition.



- 19 Erst mit dem Abfluss der Gelder aus dem gemeinschaftlichen Eigentum gegen Rechnung sei der abgabenrechtliche Kostencharakter des verausgabten Betrages anhand der dazugehörigen Rechnungen bestimmbar.
- 20 Die Rechtsansicht des Revisionswerbers wäre überdies verfassungsrechtlich bedenklich, weil sie einer gleichmäßigen Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Wohnungseigentümern mit gleichartigen Einkünften von Zinshausbesitzern, die derartige Reparaturrücklagen nicht als Werbungskosten abziehen könnten, zuwiderlaufen würde.
- 21 Da Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Werbungskostencharakter von Beiträgen an den Reparaturfonds einer Wohnungseigentümergeinschaft fehle, sei die ordentliche Revision zuzulassen gewesen.
- 22 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision. Bekämpft wird das angefochtene Erkenntnis insoweit, als es die Nichtanerkennung der Beitragszahlungen zum Reparaturfonds von Wohnungseigentümergeinschaften als Werbungskosten betrifft.
- 23 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 24 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 25 Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sämtliche Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Wirtschaftsgütern sowie deren Wertverzehr in Form der Abnutzung oder Substanzverringerung), die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).
- 26 Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegen vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Der Begriff der Werbungskosten setzt somit - wie sich in Umkehrung aus § 15 EStG 1988 ergibt - einen Abfluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des



Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. neuerlich VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

- 27 Im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist zu beachten, dass Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand) im Jahr des Aufwandes (im Allgemeinen) sofort abzugsfähig ist, während Herstellungsaufwand zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben ist (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 104). Diese allgemeinen Regelungen werden aber insbesondere dahin modifiziert, dass nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 (in der hier anwendbaren Fassung vor BGBl. I Nr. 118/2015) Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bestandobjekte im vorliegenden Fall - wie sich aus den in den Verwaltungsakten befindlichen Urkunden ergibt - zu Wohnzwecken vermietet wurden.
- 28 Strittig ist im vorliegenden Fall, ob Beiträge an einen „Reparaturfonds“ als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 29 Nach § 31 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG 2002) haben die Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden. Bei der Festlegung der Beiträge zur Bildung der Rücklage ist auf die voraussichtliche Entwicklung der Aufwendungen Bedacht zu nehmen.
- 30 Dazu sieht § 20 Abs. 2 WEG 2002 vor, dass der Verwalter den Wohnungseigentümern bis spätestens zum Ende der laufenden Abrechnungsperiode eine Vorausschau zur Kenntnis zu bringen hat, in der die in absehbarer Zeit notwendigen, über die laufende Instandhaltung hinausgehenden Erhaltungsarbeiten und die in Aussicht genommenen Verbesserungsarbeiten, die dafür erforderlichen Beiträge zur Rücklage sowie die sonst vorhersehbaren Aufwendungen, vor allem die Bewirtschaftungskosten, und die sich daraus ergebenden Vorauszahlungen bekannt zu geben sind.



- 31 Durch die in der Regel laufende Einhebung von Beiträgen (im Sinn eines Zwangs-Ansparsystems) soll ein Haftungsfonds oder eine Liquiditätsreserve mit ausreichenden Mitteln geschaffen werden, um nicht nur alltägliche Auslagen, sondern größere (unvorhergesehene oder vorhersehbare) Investitionen finanzieren zu können. Die Rücklage ist für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendbar (vgl. OGH 20.2.2020, 5 Ob 161/19s, mwN).
- 32 Der Zweck der Regelungen über die Bildung einer Rücklage besteht primär darin, Mittel für hohe, nicht jährlich wiederkehrende Auslagen, insbesondere für große Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten, anzusparen und damit die mit der Aufnahme eines Darlehens verbundenen Kosten für die Geldbeschaffung und Verzinsung zu vermeiden (vgl. - auch unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien – OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x).
- 33 Die Rücklage ist Vermögen der Eigentümergemeinschaft. Der einzelne Wohnungseigentümer kann Rückzahlungen aus (dem angesparten Teil) der - im Eigentum der Eigentümergemeinschaft stehenden - Rücklage nicht verlangen (vgl. neuerlich OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x), und zwar auch nicht bei Ausscheiden aus der Eigentümergemeinschaft infolge Veräußerung seines Anteils (vgl. OGH 15.5.2013, 3 Ob 63/13f). Beitragsleistungen der Wohnungseigentümer fließen, sobald sie in die Verfügungsgewalt der Eigentümergemeinschaft eintreten, ex lege und widmungsunabhängig der Eigentümergemeinschaft zu (vgl. OGH 1.4.2008, 5 Ob 185/07b). Damit profitieren künftige Erwerber eines Wohnungseigentumsobjekts von der früher erfolgten Einhebung (besonders) hoher (und unverbraucht erhalten gebliebener) Beiträge zur Rücklage, während für künftige Erwerber geringe oder nicht eingehobene Beiträge wirtschaftlich nachteilig sind (vgl. neuerlich OGH 15.12.2009, 5 Ob 171/09x).
- 34 Betreffend die u.a. in § 20 Abs. 2 WEG 2002 angesprochenen Erhaltungsarbeiten verweist § 28 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 auf die ordnungsgemäße Erhaltung der allgemeinen Teile der Liegenschaft iSd § 3 MRG (vgl. zur Anknüpfung an die Begriffe des MRG auch OGH 28.6.2018, 6 Ob 101/18y).



- 35 Die Begriffe des Wohnungseigentumsrechts sind mit jenen des Einkommensteuerrechts nicht deckungsgleich. § 28 Abs. 3 EStG 1988 enthält insbesondere Regelungen für Aufwendungen im Sinne der § 3 MRG („Erhaltung“) und §§ 4 und 5 MRG („Nützliche Verbesserung“), bei denen es sich aber nach dem Einkommensteuerrecht auch um Herstellungsaufwand handeln kann (arg: „soweit sie Herstellungsaufwand darstellen“).
- 36 Die von den Wohnungseigentümern zu leistenden Beiträge zur Rücklage iSd § 31 Abs. 1 WEG 2002 umfassen insbesondere Zahlungen für (geplante) Erhaltungsarbeiten und Verbesserungsarbeiten (iSd WEG und damit iSd MRG). Dabei kann es sich auch um Instandsetzungsaufwand (iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988) oder um Herstellungsaufwand (iSd § 28 Abs. 3 EStG 1988) handeln.
- 37 Voraussetzung für den Werbungskostencharakter von Anzahlungen oder Vorauszahlungen ist, dass im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden muss, dass der die Werbungkosteneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist. Es muss damit also der Zusammenhang mit Instandhaltungsaufwand und nicht mit zu aktivierendem Herstellungsaufwand gegeben sein (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0257; vgl. auch VwGH 20.12.2000, 97/13/0119).
- 38 Gleiches gilt auch für die hier zu beurteilende Dotierung einer Rücklage iSd § 31 WEG 2002. Da die Rücklage vom Verwalter für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendet werden kann, steht bei Dotierung der Rücklage durch den Wohnungseigentümer noch nicht fest, ob dieser Zahlung Werbungskostencharakter zukommt. Diese Zahlungen können erst dann und nur insoweit als Werbungskosten abgezogen werden, als eine Zahlung aus der Rücklage erfolgt, der Werbungskostencharakter zukommt (vgl. in diesem Sinne auch *Zorn/Stanek* in *Doralt et al*, EStG²⁰, § 16 Tz 18; *Mayr/Hayden* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 19 Tz 40 „Instandhaltungsfonds“ („Reparaturfonds“); *Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 98 „Reparaturrücklage“; *Jakom/Lenneis*, EStG, 2021, § 16 Tz 56 „Instandhaltungsrücklage“).



- 39 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 40 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

W i e n , am 2. Mai 2022

