



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des R K in B, vertreten durch Mag. Wolfgang Freudelsperger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 9400 Wolfsberg, Am Weiher 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. September 2022, Zl. RV/4100282/2020, betreffend Einkommensteuer 2018, 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 Der Revisionswerber ist Eigentümer von insgesamt 39 Eigentumswohnungen, die alle in einer Wohnungseigentumsanlage gelegen sind. In seiner Einkommensteuererklärung 2018 wies er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus und machte u.a. Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 71.480 € als Werbungskosten geltend, welche mit einem Betrag in Höhe von 61.980 € auf die Sanierung von zwei Eigentumswohnungen entfielen.
- 2 Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid 2018, in dem es den Aufwand in Höhe von 61.980 € als Instandsetzungsaufwand für Wohnzwecken dienende Gebäude qualifizierte, der auf 15 Jahre verteilt in Abzug zu bringen sei.
- 3 Der Revisionswerber erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde und führte zur Begründung aus, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung der beiden Eigentumswohnungen seien weder als Herstellungs- noch als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren, sondern bloß als Instandhaltungsaufwand. Es seien keine Wände, Türen oder Fenster versetzt worden. Ebenso wenig sei die Raumaufteilung der Objekte verändert worden. Durch die Sanierung sei es auch zu keiner Anhebung des





Kategorienmietzinses gekommen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Mai 2015, 2012/13/0024, festgehalten, bei der Sanierung von vier Wohnungseinheiten in einem Gebäude mit insgesamt 26 Wohnungseinheiten könne nicht davon ausgegangen werden, dass sich der Nutzungswert des gesamten Gebäudes wesentlich erhöhe bzw. dessen Nutzungsdauer wesentlich verlängere. Im angeführten Erkenntnis habe der Anteil der sanierten Wohnungen am Gesamtobjekt ca. 16 % (Nutzfläche der sanierten Wohnungen: 358,40 m²; Nutzfläche des gesamten Objektes: 2.250,74 m²) betragen. Im vorliegenden Fall betrage der sanierte Anteil am gesamten Gebäude lediglich 2,3 %, weshalb die Sanierungskosten als sofort abziehbarer Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.

- 4 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung als unbegründet ab, woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde keine Folge und führte zur Begründung aus, der Revisionswerber sei Eigentümer von 39 Eigentumswohnungen in der Wohnungseigentumsanlage X. Dies entspreche in Summe 62130/115350-stel Anteilen am Gesamtobjekt. Im Streitjahr habe er zwei Eigentumswohnungen saniert. Dazu lägen Angebote eines Unternehmens vor, welche diverse Abbruch- und Entsorgungsarbeiten, Baumeisterarbeiten, Elektroinstallationsarbeiten, Sanitärinstallationsarbeiten, Tischlerarbeiten etc. umfassten. Im Anbot für eine Wohnung werde ein Gesamtbetrag von 48.924 € (brutto) und im Anbot für die andere Wohnung ein Gesamtbetrag von 25.500 € (brutto) ausgewiesen. Dass durch die gegenständlichen Sanierungsarbeiten der Nutzungswert der in Rede stehenden Eigentumswohnungen wesentlich erhöht bzw. deren Nutzungsdauer wesentlich verlängert worden sei, sei unstrittig. Dies sei vom Revisionswerber im Zuge der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt worden. Strittig sei die Abgrenzung zwischen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen und dabei insbesondere die Auslegung des in der Definition der Instandsetzungsaufwendungen in § 28 EStG 1988 verwendeten Gebäudebegriffs. Fraglich sei demnach, ob als Bezugsgröße für die wesentliche



Erhöhung/Verlängerung von Nutzungswert oder Nutzungsdauer die jeweilige sanierte Eigentumswohnung heranzuziehen sei (so die Ansicht des Finanzamts) oder die gesamte Wohnungseigentumsanlage X, in der sich die Eigentumswohnung befinde (so die Ansicht des Revisionswerbers).

- 6 Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei, sei bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes einzelne Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bilde. Dies gelte insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, die an unterschiedliche Personen vermietet seien (Hinweis auf VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; 29.2.2012, 2008/13/0029, 0111; 25.4.2019, Ro 2018/13/0006).
- 7 Der Revisionswerber habe an die Mieter der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnungen keine weiteren Objekte vermietet. Daher sei davon auszugehen, dass keine wechselseitigen Abhängigkeiten der Mietverträge betreffend die in Rede stehenden Eigentumswohnungen vorlägen, und zwar weder untereinander noch in Bezug auf andere in der Wohnungseigentumsanlage X befindliche und in Bestand gegebenen Eigentumswohnungen des Revisionswerbers.
- 8 Das BFG erachte es als geboten und zulässig, bei der Beurteilung der Frage, was im Falle einer Wohnungssanierung als Bezugsgröße für die Wesentlichkeit einer Erhöhung des Nutzungswerts oder einer Verlängerung der Nutzungsdauer heranzuziehen sei, auf die von der Judikatur geprägte Beurteilungseinheit im Zusammenhang mit der Liebhabereithematik abzustellen. Es wäre nicht sachgerecht, bei einem Steuerpflichtigen, der eine Renovierung bzw. Sanierung seiner Eigentumswohnung für Zwecke der (weiteren) Vermietung vornehme, auf die Größe der gesamten Wohnungseigentumsanlage abzustellen, in der sich die Wohnung befinde. Eine derartige Beurteilung würde - unabhängig von Umfang und Qualität der durchgeführten Sanierungsmaßnahmen - bei Eigentumswohnungen, die in größeren Wohnkomplexen situiert seien, stets zu sofort abzugsfähigem „Instandsetzungsaufwand“ führen. Umgekehrt könnte es bei Eigentumswohnungen, die Teil einer sehr kleinen Anlage seien, bei



gleichartigem Sanierungsumfang zu einer entgegengesetzten Beurteilung kommen und eine für die Qualifikation als Instandsetzung erforderliche Wesentlichkeit (in Bezug auf Nutzungswert und Nutzungsdauer) durchaus als gegeben erachtet werden.

9 Das BFG teile daher den vom Finanzamt vertretenen Standpunkt, wonach als Bezugsgröße für den Gebäudebegriff iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 die jeweilige Eigentumswohnung als wirtschaftliche Einheit zugrunde zu legen sei.

10 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil über die im Revisionsfall abzusprechende Rechtsfrage in Bezug auf Eigentumswohnungen keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes existiere.

11 In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten ordentlichen Revision wird - wie im Beschwerdeverfahren - der Standpunkt vertreten, dass bei der Abgrenzung zwischen Instandhaltung und Instandsetzung für die Beurteilung der „Wesentlichkeit“ nicht auf den Nutzwert der Eigentumswohnung, sondern auf den Nutzwert des Gesamtgebäudes abzustellen sei. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 27. Mai 2015, 2012/13/0024, ausgeführt, dass sich „die Prüfung der Wesentlichkeit der Erhöhung des Nutzwertes am Nutzwert des gesamten Objektes zu orientieren“ habe.

12 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015, BGBl. I Nr. 118/2015, lautet auszugsweise:

„(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten [...] 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. (...)

- 15 § 28 Abs. 2 EStG 1988 enthält Regelungen für Instandhaltungsaufwendungen und für Instandsetzungsaufwendungen. Für Instandhaltungsaufwendungen besteht ein Wahlrecht auf Verteilung auf fünfzehn Jahre, wenn es sich um nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen handelt. Für Instandsetzungsaufwendungen hingegen normiert das Gesetz eine Pflicht zur Verteilung auf fünfzehn Jahre, soweit sich die Instandsetzungen auf Gebäude beziehen, die Wohnzwecken dienen.
- 16 In § 28 Abs. 2 EStG ist auch eine Definition der Instandsetzungsaufwendungen enthalten. Es sind dies 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“.
- 17 Eine Erhöhung des Nutzungswertes iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 liegt bei einer Gebäudevermietung vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die Erhaltungsmaßnahme wegen höherer Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (vgl. VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044, mwN). Eine Erhöhung des Nutzungswertes liegt insbesondere vor, wenn wesentliche Teile des Objekts ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass eine Änderung der Wesensart des Objektes und damit Herstellungsaufwand gegeben sind (vgl. ErlRV zum EStG 1988, 621 BlgNR 17. GP 80).
- 18 Eine Verlängerung der Nutzungsdauer eines der Vermietung dienenden Gebäudes liegt vor, wenn vor der Durchführung der Sanierungsarbeiten die Restnutzungsdauer geringer war. Dabei ist nicht auf die ursprüngliche Nutzungsdauer, sondern auf die aktuelle technische und wirtschaftliche



Restnutzungsdauer abzustellen (vgl. wiederum VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044, mwN).

- 19 Die Erkenntnisse, in denen sich der Verwaltungsgerichtshof bisher mit dem Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 befasst hat (VwGH 20.12.2006, 2003/13/0044; 28.10.2008, 2006/15/0277; und 27.5.2015, 2012/13/0024), betrafen nicht die Vermietung von Eigentumswohnungen, sondern die Vermietung von (Mietwohn-)Gebäuden. Die Einkunftsquelle war also in der Vermietung des Gesamtgebäudes gelegen.
- 20 Prüfungsmaßstab für die Erhöhung des Nutzungswertes oder die Verlängerung der Nutzungsdauer eines Gebäudes sind im Falle der Vermietung eines Gebäudes der Nutzungswert oder die Nutzungsdauer des jeweiligen Gesamtobjektes als Einkunftsquelle (vgl. VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024, mwN).
- 21 Umfasst die Einkunftsquelle die Vermietung einer Eigentumswohnung, ist diese der jeweilige Prüfungsmaßstab (vgl. *Bodis/Hammerl/Weigard* in Doralt et. al., EStG²³, § 28 Tz 125, mwN). Dies gilt jedenfalls für Erhaltungsmaßnahmen, die unmittelbar dem jeweiligen Wohnungseigentumsobjekt zuordenbar sind. Für gemeinschaftliche Gebäudeteile (wie insbesondere das Dach) kann hingegen auch diesfalls auf das Verhältnis zum Gesamtgebäude abgestellt werden.
- 22 Bei der Prüfung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich für jedes Mietobjekt gesondert zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen eines Vermieters, wenn diese an unterschiedliche Personen vermietet sind (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2018/13/0006, mwN).
- 23 Das BFG stellte - von der Revision unwidersprochen - fest, dass der Revisionswerber an die Mieter der gegenständlichen Eigentumswohnungen keine weiteren Objekte vermietet hat. Es bestehe kein Zusammenhang zwischen der Vermietung der betroffenen und weiterer in der





Wohnungseigentumsanlage X gelegenen Eigentumswohnungen; diese Eigentumswohnungen stellten daher jede für sich eine gesonderte Einkunftsquelle dar. Bei dieser Sachlage stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das BFG in Bezug auf die in Rede stehenden, der jeweiligen Eigentumswohnung unmittelbar zuordenbaren Erhaltungsmaßnahmen als Bezugsgröße für die wesentliche Erhöhung bzw. Verlängerung von Nutzungswert oder Nutzungsdauer die jeweilige Eigentumswohnung herangezogen hat. Dass sich der Nutzungswert der Eigentumswohnungen durch die durchgeführten Sanierungsarbeiten wesentlich erhöht bzw. deren Nutzungsdauer wesentlich verlängert hat, ist - den unstrittigen Feststellungen des BFG zufolge - vom Revisionswerber ausdrücklich bestätigt worden.

24 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

25 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 26. September 2024

