

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** als Vorsitzenden, den Richter ***Ri2*** als beisitzenden Richter sowie die fachkundigen Laienrichter MMag. Dr. ***Ri3*** und ***Ri4*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch WP/StB Mag. Wolfgang Horst Freudelsperger, Am Weiher 8, 9400 Wolfsberg, vom 27. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr FA Österreich) vom 11. Februar 2020 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 21. September 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin FOI ***SF*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid erfährt keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Eigentümer von insgesamt 39 allesamt in der Wohnungseigentumsanlage „***Str1***“ in ***W**“ situierten Eigentumswohnungen (ETW).

In seiner Einkommensteuererklärung für 2018 wies der Bf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 61.759,53 aus.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung wies der Bf einen Betrag in Höhe von € 71.480,00 an Instandhaltungsaufwendungen aus. Auf diesen Betrag entfällt eine Summe insgesamt € 61.980,00 auf die Sanierung der beiden ETW Top 28 und Top 31.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28.1.2020 konkretisierte der Bf, dass die Differenz zwischen den beiden genannten Beträgen sich einerseits aus der Reparaturrücklage (€ 8.751,18), andererseits aus Kleinreparaturen (€ 749,02) zusammensetze.

Im **Einkommensteuerbescheid 2018** blieb die sofortige Absetzbarkeit des geltend gemachten Sanierungsaufwandes in Bezug auf die beiden angeführten Tops versagt. Die Behörde qualifizierte die Aufwendungen als Instandsetzungsaufwand und verteilte diesen Betrag auf 15 Jahre. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass als Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, d.h. der Wohnungseigentumskomplex als solcher gelte, sondern die jeweilige Eigentumswohnung, deren Nutzungswert durch die gesetzten Sanierungsmaßnahmen wesentlich erhöht worden sei. Dies gelte sinngemäß auch dann, wenn mehrere Eigentumswohnungen gemeinsam als Einkunftsquelle anzusehen seien.

Unter Hinweis auf die Rz 6462 der EStR führte das Finanzamt aus, dass es eine Reihe von Kriterien gäbe, die eine Erhöhung der Nutzungswerte als Folge der durchgeführten Sanierungen indizieren würden. Dazu würden beispielsweise ein höherer Mietzins bei einer angenommenen Neuvermietung, kürzere Leerstandszeiten, die Erhöhung des Wohnwertes für Bestandnehmer sowie ein erzielbarer Mehrerlös im Zuge einer Objektveräußerung zählen.

Mit **Bescheidbeschwerde** vom 21.2.2020 wandte sich der Bf gegen die vom Finanzamt vorgenommene Verteilung der Sanierungsaufwendungen. In der Sachverhaltsdarstellung führte der Bf aus, dass die Nutzungswerte aller ETW des Objektes „***Str1***“ sich auf insgesamt 115.350 Einheiten belaufen würden. Sein Anteil am gesamten Objekt betrage insgesamt 53,86%.

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung der beiden Eigentumswohnungen Top 28 und Top 31 seien nicht als Herstellungs- sondern als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren, da keine Wände, Türen oder Fenster versetzt worden seien. Ebenso wenig sei die Raumaufteilung der Objekte verändert worden. Weiters sei es durch die Sanierung nicht zu einer Anhebung des Kategorienmietzinses gekommen. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 27.5.2015, 2012/13/0024, unmissverständlich festgehalten, dass bei einer Sanierung von vier Wohnungseinheiten bei einem Gebäude mit insgesamt 26 Wohnungseinheiten nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Nutzungswert des *gesamten Gebäudes* sich wesentlich erhöhe bzw. dessen Nutzungsdauer sich wesentlich verlängere. In dem besagten vom Gerichtshof entschiedenen Fall 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 in Abzug gebrachten Aufwendungen umso mehr als sofort abzugsfähiger Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren seien.

Die Bestimmung des § 28 Abs 2 EStG 1988 ordne an, Instandsetzungsaufwendungen würden jene Aufwendungen darstellen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des *Gebäudes* wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bereits aus dem reinen Gesetzestext würde sich ergeben, dass Instandsetzungsaufwendungen den Nutzungswert des gesamten Gebäudes zu erhöhen hätten. Auch im besagten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 2012/13/0024 werde explizit festgehalten, dass die Frage, ob eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes durch Sanierung eingetreten sei, anhand des gesamten Objektes zu beurteilen sei. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, wonach die Beurteilung der Nutzungswerterhöhung auf Grundlage der jeweiligen Eigentumswohnung zu erfolgen habe, stehe diametral zu der im zitierten Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht des VwGH.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.3.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass die vom Bf durchgeführten Maßnahmen betreffend Sanierung der beiden Wohnungen Top 28 und Top 31 als Instandsetzungsaufwendungen zu qualifizieren seien. Laut Pos. Nr. 5 des Anbotschreibens der Fa. ***X*** vom 9.7.2018 sei ein „Abbruch von Wand zwischen Küche und Kabinett“ vorgenommen worden. Allein dieser Umstand lasse auf das Vorliegen einer Instandsetzung schließen. Die vom Bf ins Treffen geführte VwGH-Entscheidung Zl. 2012/13/0024 lasse sich nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt umlegen, zumal die im besagten Verfahren agierenden Bf Miteigentümer eines Mietwohnhauses seien und nicht - wie im vorliegenden Beschwerdefall - Eigentümer von parifiziertem Wohnungseigentum.

Sollte die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern lediglich eine Eigentumswohnung darstellen, so sei die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes bzw. Verlängerung der Nutzungsdauer eben nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (ggst die nämliche ETW) zu beziehen. Dies gehe auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2015, Zl. 2012/13/0024, hervor. Die 25%-Grenze (lt EStR) bezieht sich daher ebenfalls auf die jeweilige Eigentumswohnung als Einkunftsquelle.

In der Beschwerdevorentscheidung wurden die Argumente in Bezug auf jene Kriterien, welche den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen und die bereits im Einkommensteuerbescheid von der Behörde dargelegt wurden, wiederholt.

Mit Eingabe vom 23.4.2020 beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

Im **Vorlagebericht** gab die Behörde nachstehende Stellungnahme ab:

„In der Beschwerde wird auf die VwGH-Entscheidung vom 27.05.2015, 2012/13/0024, Bezug genommen. Der Sachverhalt ist aber insofern nicht vergleichbar, als die zitierte Entscheidung ein Feststellungsverfahren betrifft und die Beschwerdeführer Miteigentümer eines Mietwohnhauses sind und nicht, wie im hier strittigen Beschwerdeverfahren, Eigentümer parifizierter Wohnungen. Ist die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern eine Eigentumswohnung, ist die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame Verlängerung der Nutzungsdauer oder Verlängerung des Nutzungswertes nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen (VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024). Die 25%-Grenze bezieht sich daher nach Ansicht des Finanzamtes ebenfalls auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung). Die Erhöhung des Nutzungswertes liegt vor, wenn das Gebäude durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist, die höhere Attraktivität des Gebäudes zu kürzerem Leerstehen der Wohnungen führt, der Wohnwert für die Mieter verbessert wird (zB Einbau von Schallschutzfenstern) oder bei einer gedachten Veräußerung des Objektes mehr erzielt werden könnte (VwGH 20.12.06, 2003/13/0044). Für das Vorliegen einer Instandsetzung muss eine wesentliche Verbesserung des Nutzwertes in qualitativer und quantitativer Hinsicht (wesentlich in Bezug auf das gesamte Vermietungsobjekt) stattfinden (VwGH 27.5.2015, 2012/13/0024). Ist die Einkunftsquelle eine einzelne oder mehrere (Eigentums-)Wohnungen dann ist der Nutzungswert der Wohnungen maßgeblich. Die Anzahl der Wohnungen in einem Gebäude kann diesfalls kein geeigneter Maßstab sein, da es unerheblich sein muss, ob sich in jemandes Eigentum Wohnungen in einem einzelnen Gebäude oder in verschiedenen Gebäuden befinden. Zu beurteilen ist die jeweilige Einkunftsquelle. Nach den vorgelegten Belegen liegt auf Grund der Höhe der Aufwendungen und dem Umfang der Sanierung bezogen auf die jeweilige Eigentumswohnung Instandsetzungsaufwand vor.“

Im Rahmen des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde der Bf ua. ersucht, dem Gericht jene Mietverträge betreffend die beiden streitverfangenen Wohnungen zu übermitteln, welche vor und welche nach der Renovierung abgeschlossen wurden. Ebenso wurde dem Bf aufgetragen, bekanntzugeben, in welchem Jahr die Wohnungseigentumsanlage errichtet wurde sowie ob weitere im Eigentum des Bf stehende ETW im Gebäudekomplex an dieselben Personen, die auch Mieter der Tops 28 und 31 sind, in Bestand gegeben wurden.

Mit Datum 15.6.2022 teilte der Bf dem Gericht mit, dass an die jeweiligen Mieter der Tops 28 (Mietvertrag neu vom 7.11.2018; monatl. Hauptmietzins € 765) und 31 (Mietvertrag neu vom 28.9.2018; monatl. HMZ € 636,91) keine weiteren Wohnungen vermietet worden seien. Der Wohnkomplex sei vor Ende des zweiten Weltkrieges errichtet worden. Weiters übermittelte der Bf die vor und nach Sanierung abgeschlossenen Mietverträge (Verträge aus 1955, 1968 und 2018) in Bezug auf die beiden Wohnungen.

In der mündlichen Senatsverhandlung ergänzte der Bf, dass dem Verwaltungsgerichtshoferkennntnis ZI 2012/13/0024 nicht schlichtes Miteigentum, sondern

wohl parifiziertes Eigentum zugrunde liege. Dies erschließe sich daraus, dass im Erkenntnis die jeweiligen Wohnungen als „Top“ bezeichnet worden seien (konkret: Top 9, 12, 19 und 20). Die Grundsätze dieses Erkenntnisses seien daher auf den gegenständlichen Fall übertragbar. Es stehe außer Streit, dass es sich bei den strittigen Aufwendungen der Art nach um Instandsetzungsaufwendungen handle; strittig sei indes einzig und allein die Frage nach der Bezugsgröße, d.h. ob dem Gebäudebegriff des § 28 Abs. 2 EStG 1988 der gesamte Wohnungseigentumskomplex „***Str1***“ zugrunde zu legen sei, oder aber die jeweilige ETW. Der Bf vertrete die Ansicht, dass der Gebäudebegriff den gesamten Wohnungseigentumskomplex umfasse, was sich letztlich auch aus den Ausführungen im VwGH-Erkenntnis Zl. 2012/13/0024 herleiten lasse. In dem zitierten Erkenntnis habe der VwGH moniert, dass die belangte Behörde (UFS) die Auslegung eines quantitativen Maßstabes im Verhältnis zum Gesamtnutzungswert des Gebäudes als nicht erforderlich angesehen habe; dadurch habe sie die Rechtslage verkannt.

Der Amtsvertreter wandte ein, dass die Benennung der einzelnen Tops im angeführten VwGH Erkenntnis nicht darauf schließen lasse, dass es sich hierbei um parifiziertes Mieteigentum handle. Die Nummerierung der einzelnen Wohnungen in einem Komplex ergäbe sich zwangsläufig und zwar unabhängig von der Qualität des Eigentums.

Der Bf gab an, dass beide Wohnungen abgewohnt gewesen seien, zumal er in der Vergangenheit keine Sanierungsmaßnahmen gesetzt habe. Dass durch die erfolgte Sanierung die Objekte leichter vermietbar seien und auch ein höherer Bestandzins erzielbar sei, entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung.

Sowohl Top 28 als auch Top 31 seien vor als auch nach der Sanierung als Kategorie A Wohnungen zu qualifizieren. Durch den Abschluss von Neuverträgen sei die gesetzliche Mietzinsobergrenze, mit der Altverträge belastet seien, weggefallen. Der Mietzins habe allerdings nicht frei vereinbart werden können, zumal dieser einem gesetzlichen Richtwert unterliege. Der monatliche Mietzins für die ETW Top 28 habe vor der Sanierung rund € 150 betragen, jene für die kleinere ETW (Top 31) rund € 90.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist Eigentümer von insgesamt 39 Eigentumswohnungen in der Wohnungseigentumsanlage „***Str1***, ***PLZ1** ***Stadt***“. In Summe entspricht dies 62130/115350-stel Anteile am Gesamtobjekt.

Im Streitjahr ließ der Bf die beiden Eigentumswohnungen Top 28 und Top 31 durch die Firma ***X*** ***1*** GmbH (kurz: R) sanieren. Aktenkundig sind diesbezüglich drei von der Firma

R ausgestellte Fakturen (1. Teilrechnung Nr. 57/2018 vom 1.8.2018 über € 36.000,00, 2. Teilrechnung Nr. 65/2018 vom 6.9.2018 über € 36.000,00 und Schlussrechnung Nr. 72/2018 vom 6.10.2018 über € 2.376,00). Den erbrachten Leistungen liegen zwei Angebote des besagten Unternehmens zu Grunde.

Angebot Nr. 24/2018 betrifft die Sanierung der Wohnung Top 28, Anbot Nr. 25/2018 betrifft die Sanierung der Wohnung Top 31. Beide Offerten umfassen u.a. Elektroninstallationsarbeiten, Sanitärinstallationsarbeiten, Tischlerarbeiten, Baumeisterarbeiten, diverse Abbruch- und Entsorgungsarbeiten, etc.

Die beiden Anbote weisen einen Gesamtbetrag von € 48.924 (brutto für Top 28) und € 25.500,00 (brutto für Top 31) aus.

Unstrittig ist, dass es sich bei den Kosten für die ausgeführten Sanierungsarbeiten an den beiden Wohnungen 28 und 31 um Instandsetzungsaufwendungen handelt, sollte als Bezugsgröße für die Wesentlichkeit der Erhöhung von Nutzungswert bzw. Verlängerung der Nutzungsdauer die jeweilige ETW als wirtschaftliche Einheit dienen. Dies wurde vom Bf im Zuge der Senatsverhandlung ausdrücklich bestätigt.

Strittig ist allerdings, ob als Bezugsgröße die einzelnen ETW als Einkunftsquelle heranzuziehen ist (Ansicht FA) oder aber das gesamte Gebäude, also jener Wohnungseigentumskomplex, in welchem die beiden beschwerdegegenständlichen ETW situiert sind (Ansicht des Bf).

2. Beweiswürdigung

Der erkennende Senat legte seiner Entscheidungsfindung die aktenkundigen Urkunden sowie das Vorbringen der Verfahrensparteien bis zur mündlichen Verhandlung zu Grunde. Im Übrigen wird auf Pkt. 3. dieses Erkenntnisses verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

Die Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ordnet an:

„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 gewidmet 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. [...]"*

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren die Auslegung des in § 28 Abs. 2 EStG 1988 verankerten Gebäudebegriffes. Fraglich ist demnach, ob die Bezugsgröße für den Gebäudebegriff das Bauwerk an sich (quasi im Sinne einer baurechtlichen Betrachtung) oder die einzelne ETW (als wirtschaftliche Einheit) anzusetzen ist.

Wie der VwGH in seinem zur Liebhabereithematik ergangenen Erkenntnis vom 25.4.2019, Ro 2018/13/0006, ausgeführt hat, ist bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen ist, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen, wenn diese an unterschiedliche Personen vermietet sind (ebenso VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; 21.11.2007, 2003/13/0032; 29.2.2012, 2008/13/0029, 0111).

Eine derartige getrennte, dh auf die einzelne Eigentumswohnung bezogene Betrachtungsweise setzt regelmäßig voraus, dass die zu beurteilenden Objekte entweder an verschiedene Personen vermietet sind, oder dass aufgrund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.

Im vorliegenden Fall gab der Bf an, dass an die Mieter der beiden beschwerdeverfangenen ETW keine weiteren Objekte in der Anlage vermieten worden seien. Daher ist davon auszugehen, dass keine wechselseitigen Abhängigkeiten der Mietverträge betreffend Top 28 und 31 vorliegen, und zwar weder untereinander noch in Bezug auf andere in der angeführten Wohnungseigentumsanlage befindlichen und in Bestand gegebenen ETW des Bf.

Der erkennende Senat erachtet es als geboten und zulässig, bei der Beurteilung der Frage was denn bei einer Wohnungssanierung als Bezugsgröße für die Wesentlichkeit von Nutzwertserhöhung und Nutzungsdauerverlängerung heranzuziehen ist, per analogiam auf die von der Judikatur geprägten Beurteilungseinheit im Zusammenhang mit der

Liebbabereithematik abzustellen. Dies aus folgender Überlegung: So wäre es nicht sachgerecht bei einem Steuerpflichtigen, welcher eine Renovierung bzw. Sanierung seiner ETW für Zwecke der (weiteren) Vermietung vornimmt, auf die Größe der gesamten Wohnungseigentumsanlage abzustellen, in welcher sich die Wohnung befindet. Eine derartige Beurteilung würde – und zwar unabhängig vom Umfang und Qualität der durchgeführten Sanierungsmaßnahmen – bei ETW, welche in größeren Wohnkomplexen situiert sind, stets zu sofort abzugsfähigen Instandsetzungsaufwand führen. Eine wesentliche Nutzwertserhöhung in Bezug auf die gesamte Wohnungseigentumsanlage würde bei einer entsprechenden Anlagengröße selbst bei einer umfassenden Wohnraumsanierung niemals schlagend werden.

Vice versa könnte es bei ETW, die Teil einer sehr kleinen Anlage sind (bspw. wenn etwa die Wohnungseigentumsanlage lediglich drei ETW umfasst), 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.

Der erkennende Senat teilt die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach als Bezugsgröße für den Gebäudebegriff iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 die jeweilige Eigentumswohnung (ggst. Top 28 und 31) als wirtschaftliche Einheit zugrunde zu legen ist.

Sollten mehrere Wohnungen, die sich allesamt im selben Gebäudekomplex befinden, von einem Bestandsgeber an ein und dieselbe(n) Person(en) vermietet werden, so würde diese Sachverhaltskonstellation für eine Vermögensnutzung sprechen, die als Einheit zu beurteilen wäre. Bei Vereinbarungen, die einer derartigen Konstellation zugrunde liegen, ist es nämlich naheliegend, dass unterschiedliche die Nutzung beeinflussende Faktoren (Ausmaß, Wertigkeit, etc.) wechselseitig in die Waagschale geworfen werden und so gemeinsam mit der Willensbildung der vertragsschließenden Parteien berücksichtigt werden.

Abschließend ist festzuhalten, dass der erkennende Senat das Vorbringen des Bf, wonach die im VwGH Erkenntnis ZI 2012/13/0024 verwendete Diktion „Top“ auf parifiziertes Wohnungseigentum schließen lasse, nicht zu teilen vermag. Ebenso wenig indiziert der erste Satz des Begründungsteiles „... *Die beschwerdeführenden Parteien sind Miteigentümer eines Mietwohnhauses in ...*“ die Annahme des Vorliegens von Wohnungseigentum. Auch der vom Bf zitierte Satz im genannten Erkenntnis, wonach „*die Auslegung eines quantitativen Maßstabes im Verhältnis zum Gesamtnutzungswertes des Gebäudes*“ die belangte Behörde als nicht erforderlich gesehen und dabei die Rechtslage verkannt habe, stellt kein verlässliches Indiz für die Existenz von Wohnungseigentum dar.

Büser führt in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, § 28, Tz 55 („Gebäude und Gebäudeteile“) aus, dass es ohne Bedeutung sei, ob die Vermietung eines Gebäudeteiles, bspw. einer Wohnung, durch den Eigentümer des Gebäudes (bzw. Wohnungseigentümer) erfolge oder durch den Mieter des Gebäudeteiles, weil Gegenstand der Vermietung oder

Verpachtung auch in diesem Fall der Gebäudeteil sei. *Zorn* führt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG Kommentar, § 4, Tz 390, aus, dass die Verteilungspflicht von Instandsetzungsaufwendungen nur von geringer praktischer Bedeutung sei; in erster Linie würden damit Instandsetzungsaufwendungen in vermieteten Eigentumswohnung erfasst.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Über die im vorliegenden Fall abzusprechende Rechtsfrage existiert – soweit dem Gericht bekannt – bislang noch keine speziell zu § 28 Abs. 2 EStG 1988 ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Daher war die ordentliche Revision zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. September 2022