



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. und Mitbesitzer, 1000 Wien, A-Straße 00, vertreten durch A.- KG, 1000 Wien, A-Gasse 1, und Prof. Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftsprüfung GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Theobaldgasse 19, 1060 Wien, vom 25. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 29. März 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004, Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004, nach der am 24. Dezember 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004 wird Folge gegeben.
Diese Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004 wird als unzulässig gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Wohnungseigentumsgemeinschaft in Wien.

Mit den Überschussrechnungen für die Jahre 2001 bis 2004 wurden an Werbungskosten u. a. unter dem Titel "REP.FOND, BK" € 12.666,12 für das Jahr 2001, € 10.697,88 für das Jahr 2002, € 13.132,96 für das Jahr 2003 und € 13.182,43 für das Jahr 2004 geltend gemacht. In Streit steht, ob die von der Vermietungsgemeinschaft an die WEG bezahlten Zuführungen zum Reparaturfonds sofort als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand u. a. die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) jeweils für die Jahre 1999 bis 2004 gewesen war, vertrat die Außenprüferin des Finanzamts die Rechtsmeinung, dass nur die anteiligen tatsächlichen Reparaturausgaben aus dem Reparaturfonds in den einzelnen Jahren als Werbungskosten anzuerkennen seien, und stellte die abgabenrechtlichen Folgen ihrer Rechtsansicht in der Tz 2 des mit

22. März 2006 datierten Prüfberichts gemäß § 150 BAO in Form der nachfolgenden Tabelle dar:

	2000	2001	2002	2003	2004
	€	€	€	€	€
Dotierung Reparaturfond lt. Erkl.	2.219,52	2.219,52	2.220,72	2.220,72	2.220,72
Aufwendungen	-3.419,70	768,28	- 2.159,79	- 199,29	- 1.269,33
Differenz	-1.200,18	2.987,80	60,93	2.021,43	951,39

Seitens der Außenprüferin wurde die Anerkennung des Werbungskostencharakters im Sinn des [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) nur hinsichtlich der auf das Objekt entfallenden "Aufwendungen" als neue Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) gewertet.

Mit der Berufung gegen jene Bescheide, mit denen das Finanzamt die Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend der Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) jeweils für die Jahre 2001 bis 2004 wiederaufgenommen und die Einkünfte abweichend von den Erstbescheiden festgestellt hatte, brachte Prof. Dr. Keppert - abgesehen von den Anträgen auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat - zunächst vor, dass der Fachliteratur (Doralt, EStG-Kommentar, Tz 98 zu § 28 EStG) zufolge die Dotierung einer Reparaturrücklage gemäß § 16 WEG keine Werbungskosten begründe; Werbungskosten würden demnach erst bei Verwendung der Rücklage vorliegen. Doralt stütze sich bei dieser Ansicht auf ein Judikat des deutschen Bundesfinanzhofs (in weiterer Folge kurz: BFH), BStBl 1988 II 577.

Wider die (analoge) Anwendbarkeit der von Doralt und der Finanzbehörde verwendeten Rechtsprechung des BFH auf die österreichische Rechtslage führte Prof. Keppert [danach] ins Treffen, dass dies zumindest seit dem 1. März 1994, dem Inkrafttreten des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes, gelte. Mit dieser Gesetzesnovelle sei der Wohnungseigentumsgemeinschaft eigene Rechtspersönlichkeit zuerkannt worden. Nunmehr sei in [§ 2 Abs. 5 WEG 2002](#) normiert, dass die Eigentümergemeinschaft eine juristische Person mit Rechtsfähigkeit in dem durch [§ 18 Abs. 1 WEG 2002](#) umschriebenen Umfang sei. [§ 31 WEG 2002](#) regle die Bestimmungen über die Rücklage der Eigentümergemeinschaft. Nach [§ 31 Abs. 2 WEG 2002](#) sei die Rücklage Vermögen der Eigentümergemeinschaft und vom Verwalter als Vertreter der Eigen-

tümergemeinschaft auf einem auf die Gemeinschaft lautenden Konto fruchtbringend anzulegen und für die Deckung der Aufwendungen der Eigentümergemeinschaft zu verwenden. Die Rücklage stelle den wichtigsten Haftungsfonds der Eigentümergemeinschaft dar und sei gemäß [§ 18 Abs. 3 WEG 2002](#) zugleich das primäre Exekutionsobjekt von deren Gläubiger. Die Rücklage stelle demnach ausschließlich Vermögen der juristischen Person Eigentümerge meinschaft und keinesfalls (mehr) quotenmäßiges Miteigentum der Liegenschaftseigentümer dar (MietSlg 50.600, MietSlg 51.566). Kein Wohnungseigentümer habe ein Recht oder auch nur die theoretische Möglichkeit, einen Beitrag zur Rücklage wieder zurück zu erhalten. Der Vermögensabfluss aus dem Bereich der Wohnungseigentümer sei mit Bezahlung der Beiträge zur Rücklage endgültig und unwiderruflich.

Der Wohnungseigentümer könne sich dieser Zahlungspflicht nicht entziehen, auch bei Verkauf seines Wohnungseigentumsobjekts könne er nicht über vorhandene Rücklagenbeträge disponieren. Die im oben zitierten BFH-Judikat vertretene Rechtsansicht stütze sich möglicherweise auf eine völlig andere Rechtslage in Deutschland. Eine Überprüfung der deutschen Rechtsansicht sei Prof. Keppert nicht möglich und für das gegenständliche Verfahren auch nicht relevant, da es nur den deutschen Rechtsbereich betreffe.

Ungeachtet der noch ausstehenden Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen sei die Bw. aber der durch die gesetzlichen Regelungen des WEG begründeten Rechtsansicht, dass die Beiträge eines jeden Wohnungseigentümers zur Rücklage gemäß § 31 WEG im Zeitpunkt der Bezahlung Werbungskosten gemäß [§ 16 EStG 1988](#) darstellen würden und bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 EStG 1988](#) berücksichtigt werden müssten.

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 7. Jänner 2008 eingelangten Fax zog Prof. Keppert als steuerlicher Vertreter der Bw. seinen Antrag auf die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO zurück.

In der am 18. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bestritt Prof. Keppert, was die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide betrifft, das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, weil die Vorgangsweise gesetzeskonform gewesen sei. Was die angefochtenen Feststellungsbescheide (= die strittige Rechtsfrage) betrifft, begründete der steuerliche Vertreter seine Rechtsansicht insbes. aus dem Sachverhalt bei der Veräußerung einer Eigentumswohnung mit Rücklagen. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen habe der Wohnungseigentümer wirtschaftliches Eigentum an den aliquoten Rücklagenbetrag, spätestens im Zeitpunkt des Verkaufs müsse er wohl dieses wirtschaftliche Eigentum verlieren. "*Würde die Rechtsansicht des BMF zutreffen, müsste dann in diesem Zeitpunkt der aliquote Rücklagenbetrag als Werbungskosten abgesetzt werden können*".

Mag. Kovacs verwies auf den "Salzburger Steuerdialog" und führte aus, dass Wohnungseigentümer Miteigentümer nach dem Wohnungseigentumsgesetz seien, die an bestimmten Räumlichkeiten ein dingliches Nutzungsrecht haben. Betreffend die gemeinschaftlichen Teile bleibe es weiterhin beim Miteigentum, bestehe kein dingliches Recht. Da die Instandhaltungsrücklage Aufwendungen, die auf eben diese gemeinschaftlichen Teile entfallen, betreffe, sei die Rücklage wirtschaftlich den Wohnungseigentümern zuzurechnen. Werbungskosten seien Kosten, die dem Erhalt, der Sicherung oder Erwerb von Einnahmen dienen. Die Beurteilung, ob tatsächlich Werbungskosten vorliegen, könne man erst dann vornehmen, wenn man genau wisse, wofür konkret Aufwendungen getätigt werden, z. B., ob Kosten für eine bestimmte Reparatur tatsächlich unter den Werbungskostenbegriff fallen; dies spreche wiederum für die Abzugsfähigkeit zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausgabe aus dem Reparaturfond.

Abschließend gab Prof. Keppert zu Protokoll, dass das Schicksal der Rücklagenzahlungen, die aus dem Vermögen des einzelnen Wohnungseigentümers abfließen, durch §§ 31 und 32 WEG in Verbindung mit § 18 WEG eindeutig geregelt sei. Insbesonders sei eine Rückzahlung der Rücklagenbeträge an die Zahler vom Gesetz eindeutig ausgeschlossen.

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. Juli 2012, Zl. [2008/13/0081](#), hob der Verwaltungsgerichtshof die abweisende Berufungsentscheidung vom 29. Februar 2008, RV/1908-W/07, betreffend Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) und Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 31. Juli 2012, [2008/13/0081](#), zufolge sind neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung keine Tatsachen im Sinne dieser Vorschrift. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme

des Verfahrens beseitigen (vgl. dazu mit weiteren Nachweisen etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 2009, 2008/16/0148).

Mit dem den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenats vom 29. Februar 2008, RV/1908-W/07 aufhebenden Erkenntnis vom 31. Juli 2012, 2008/13/0081, brachte der Verwaltungsgerichtshof klar und unmissverständlich zum Ausdruck, dass als Wiederaufnahmsgrund bei der Bw. eine geänderte rechtliche Beurteilung der Zuführung von Beträgen zur Rücklage als Wiederaufnahmegrund gedient hatte. Mangelte es den angefochtenen Bescheiden an „Tatsachen“ im Sinn des [§ 303 Abs. 4 BAO](#), die für die Beurteilung der Frage der Anerkennung von Dotierungen der Rücklage - an Stelle der aus der Rücklage getätigten Aufwendungen - als Werbungskosten von Bedeutung gewesen wären, so hatte die belangte Behörde keine andere Möglichkeit als der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004 Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

2) Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Feststellung der Einkünfte der Bw. gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2001 bis 2004 verfügenden Bescheide sind die mit 29. März 2006 datierenden Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#) ex lege gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) ("Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.") weggefallen. Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 25. April 2006 gegen nicht (mehr) existente Bescheide und war daher als unzulässig gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (siehe auch Ritz, BAO, Rz 12 zu § 273, 800).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. August 2012