

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Robert Wittek und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der HG, vertreten durch Frigo Immobilientreuhand GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 nach der am 9. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine aus drei Miteigentümern bestehende Hausgemeinschaft. Bei ihr fand eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung statt; aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung nach § 150 BAO ist – soweit berufungsrelevant – zu entnehmen, dass das Mietobjekt im Ausmaß von 72,27% von den Miteigentümern genutzt wird, wobei die an die Miteigentümer verrechneten Mieten nicht fremdüblich seien.

Die von den Miteigentümern bezahlten Mieten wurden daher aus den erklärten Einnahmen ausgeschieden und die Werbungskosten um den Anteil von 72,27% gekürzt.

In der gegen die aufgrund der Außenprüfung erlassenen Feststellungsbescheide eingebrachten Berufung wird ausgeführt, der Anteil der Eigennutzung der Miteigentümerin H.

betrage laut Betriebskostenschlüssel 35,39% und der Anteil der Familie R. 36,88%. Die vorgenommene Kürzung der Eigennutzung sei daher entsprechend abzuändern.

In der am 9. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Vertreter der Bw.: Für die Kürzung der Werbungskosten um den Hauseigentümeranteil bieten sich zwei Methoden an:

- 1) Man kürzt die gesamten auf 100% hochgerechneten Werbungskosten um den gesamten Hauseigentümeranteil von 72,27 %.
- 2) Und dies ist unserer Ansicht nach die richtige Methode: Man teilt zunächst die Werbungskosten nach dem Beteiligungsverhältnis auf die Miteigentümer auf und kürzt sodann die verbleibenden Aufwendungen um den jeweiligen individuellen Hauseigentümeranteil, also im Fall der Miteigentümerin H. um 35,39 % und im Fall der Familie R. um 36,88 %.

Der Effekt der ersten Methode wäre nämlich, dass der jeweilige Miteigentümer deswegen benachteiligt wäre, weil die ihn betreffenden Aufwendungen auch um Beträge gekürzt würden, die in Wahrheit andere Miteigentümer betreffen, die keinen angemessenen Mietzins entrichten.

Ich lege dem Berufungssenat für 2002 ein Berechnungsbeispiel vor, aus dem sich die unserer Ansicht nach richtige Kürzung der Werbungskosten ergibt.

ADir. Gürschka: Das Finanzamt bleibt bei seiner Ansicht, dass die Berechnung richtig erfolgt ist; es soll nämlich bei der Kürzung der Aufwendungen um den Gesamtanteil von 72,27 % eine Gleichstellung der Miteigentümer mit dem Alleineigentümer erreicht werden. Korrespondierend dazu hat das Finanzamt die gesamten Einnahmen um diejenigen Einnahmen gekürzt, die von den Miteigentümern auf Grund des nicht anerkannten Mietvertrages an die Hausgemeinschaft gezahlt wurden. Im Ergebnis liegt daher nur für einen Anteil von 27,73 % der Gesamtnutzfläche eine Einkunftsquelle vor, dies hat der Betriebsprüfer in seinem Bericht rechnerisch richtig dargestellt.“

Aus der von der Vertreterin der Bw. für das Jahr 2002 vorgelegten Aufstellung ist die ihrer Meinung nach richtige Berechnungsart ersichtlich. Einvernehmen herrscht mit dem Finanzamt hinsichtlich der Kürzung der gemeinsamen Werbungskosten um einen Anteil von 72,27%; Divergenzen bestehen allerdings betreffend die Sonderwerbungskosten der Miteigentümer. Während das Finanzamt auch die Sonderwerbungskosten um einen Anteil von 72,27% gekürzt hat, berechnete die Vertreterin der Bw. den Kürzungsbetrag wie folgt:

	Anteil an Gesamt kosten	WK für Anteile vor Kürzung	Kürzung in %	Kürzung für 100% der Kosten	Kürzung für Anteil	gekürzte WK
A. R.	7/18	8.236,91	18,44	- 8.918,83	- 1.518,89	6.718,02
M. R.	9/18	8.713,73	18,44	- 8.918,83	- 1.606,81	7.106,92
H.	2/18	1.084,30	35,39	- 17.117,00	- 383,73	700,57
		18.034,94	72,27	- 34.954,66	- 3.509,43	<b>14.525,51</b>

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unter Miteigentümern genügt nach der jüngeren Rechtsprechung sowohl des OGH (zB 17. 5. 2000, 6 Ob 52/00s) als auch des VwGH (zB 27.5.1998, 98/13/0084; 28.6.2006, 2002/13/0119) – anders als sonst – eine Vereinbarung nach Art einer Gebrauchsüberlassung nicht zur Begründung eines Mietverhältnisses (zwischen der Miteigentümergemeinschaft und einem Miteigentümer); eine Benützungsregelung stellt nämlich unter Miteigentümern, denen schon nach § 833 Satz 1 ABGB der Gebrauch gemeinsam zusteht, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung geleistete Zahlungen führen nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Eine private Nutzung durch einen Miteigentümer ohne Mietvertrag bedingt jedenfalls das Ausscheiden dieser Wohnung aus der Einkunftsquelle.

Sofern mehr als eine bloße Gebrauchsregelung beabsichtigt ist, kann ein vom Miteigentümer mit der Miteigentümergemeinschaft abgeschlossener fremdüblicher Mietvertrag dazu führen, dass das Mietverhältnis steuerlich anerkannt wird.

Nach Rechtsprechung des VwGH (25.6.1980, 1303/78) verliert der von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil allerdings nur dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw. als Bestandteil einer Einkunftsquelle, wenn dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden.

Wird ein Gebäude ausschließlich von Miteigentümern oder diesen nahe stehenden Personen bewohnt, liegen daher keine steuerlich beachtlichen Mietverhältnisse zwischen der Miteigentümergemeinschaft einerseits und den jeweiligen Miteigentümern bzw. diesen nahe stehenden Personen vorliegen. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (sh. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 28 Anm 4 mwN).

Von der Bw. wird nicht bestritten, dass die Mietverträge zwischen der Hausgemeinschaft und den Miteigentümern nicht fremdüblich sind; bemängelt wird nur das Ausmaß der Eigennutzung.

Dem ist zu entgegnen, dass die Liegenschaft unbestrittenmaßen zu 72,27% keine Einkunftsquelle darstellt. Dies bedingt zum Einen, dass die den Miteigentümern verrechneten Mieten aus den Einnahmen auszuscheiden sind, zum Anderen aber auch, dass die Werbungskosten um den vollen Anteil der privaten Nutzung zu kürzen sind. Im Ergebnis wird dadurch eine steuerliche Gleichbehandlung mit der Eigennutzung durch einen Alleineigentümer erreicht, die durch die von der Bw. monierte Vorgangsweise nicht eintreten würde.

Eine Kürzung nur um den individuellen Anteil der Privatnutzung des Miteigentümers könnte somit nur dann erfolgen, wenn es sich bei der Wohnung des anderen Miteigentümers um eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle handeln würde (was aber im Berufungsfall unbestrittenmaßen nicht der Fall ist). Konsequenterweise wären dann aber auch die auf die jeweilige Wohnung entfallenden Einnahmen zu erfassen. Dies ist im Berufungsfall zutreffend unterblieben.

Die Bw. begeht bei ihrer Berechnung des Kürzungsbetrages insofern einen Denkfehler, als sie die Sonderwerbungskosten von insgesamt 18.034,94 € für jeden Miteigentümer faktisch auf 100% hochrechnet. Dadurch kommt sie auf einen Kürzungsbetrag von weniger als 20%. Allerdings handelt es sich bei der obigen Summe bereits um 100% der gesamten Sonderwerbungskosten, die folglich ebenso wie die gemeinsamen Werbungskosten um die vollen 72,27% zu kürzen ist.

Dies wird deutlich, wenn man die 18.034,94 € – analog den gemeinsamen Werbungskosten, wo dies unbestritten ist – um 72,27% vermindert und sodann jedem der Miteigentümer seinen prozentuellen Anteil an den Sonderwerbungskosten zuweist:

	%-Anteil Miteigentümer	SonderWK	Kürzung in %	Kürzungsbetrag	verbleibende WK
		18.034,94	72,27%	13.033,85	5.001,09
A. R.	45,67				2.284,00
M. R.	48,31				2.416,03
H.	6,02				301,06

Da die so ermittelten Sonderwerbungskosten fast exakt – von Rundungsdifferenzen abgesehen – den in Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichts ausgewiesenen gesonderten Werbungskosten der Miteigentümer entsprechen, ist auch daraus erkennbar, dass die Berechnungsmethode des Finanzamtes nicht zu beanstanden ist.

Wien, am 11. September 2008