

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HG DI. A. B. & Mag. C. D., 0000 Wien, A-Gasse 26, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Andreas Frank, 1080 Wien, Albertgasse 6, vom 26. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Juni bis November jeweils des Jahres 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gemeinschaft, bestehend aus den Miteigentümern DI A. und Mag. C., denen je zur Hälfte eine Liegenschaft mit einem Zinshaus in Wien gehört. Der an den UFS adressierten E-Mail des rechtsfreundlichen Vertreters der Bw. vom 20. Juli 2009 zufolge besteht zwischen den beiden Miteigentümern kein Verwandtschaftsverhältnis. Der frühere Rechtsvertreter der Bw., Dr. M., wurde zwecks Pensionsantritts per 28. Februar 2009 emeritiert, das Vollmachtsverhältnis zur Bw. wurde beendet. Seit 1. März 2009 ist Eva Maria E., zur Verwaltung des in Rede stehenden Zinshauses bevollmächtigt. Zum mittlerweiligen Stellvertreter für Dr. M. wurde von der Rechtsanwaltskammer Dr. Frank bestellt.

Mit der mit 22. Jänner 2009 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung bei der Bw. hielt die Außenprüferin Manuela Oberbauer/Kreimer fest:

Im Jahr 1985 hätten Mag. D. C. und DI B. A. die Liegenschaft 0000 Wien, A-Gasse 26, je zur Hälfte erworben. Nach der Sanierung bewohne Mag. C. 80,18 m² Nutzfläche, das seien 7,49 %. Die Gesamtnutzfläche des Hauses nach der Sanierung betrage 1.070,21 m². Am 11. September 2007 sei die Zusicherung betreffend der Sockelsanierung vom Amt der Wiener Landesregierung MA 50 erteilt worden. Die Sanierung sei im Jahr 2007 und 2008 erfolgt.

Im Zuge der Nachschau seien die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juni bis September jeweils des Jahres 2008 überprüft worden.

Im Zuge der Sanierung seien 100 % der Vorsteuern geltend gemacht worden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG würden bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dies gelte auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten würden (VwGH vom 23. Mai 2007, 2003/13/0120).

Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründe unter Miteigentümern - auch bei fremdüblichem Entgelt - grundsätzlich noch kein Mietverhältnis. Eine Benützungsregelung stelle unter Miteigentümern, denen schon nach § 833 1. Satz ABGB der Gebrauch gemeinsam zustehe, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Nutze ein Miteigentümer einen Teil des Gebäudes aufgrund einer bloßen Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern, sei sein Anteil aus der Einkunftsermittlung auszuscheiden (VwGH 20. Februar 1992, 89/13/0236; 11. Dezember 1996, 95/13/0227; 24. April 1997, 94/15/0126; 9. Juli 1997, 93/13/0002).

Betreffend der Umsatzsteuer würden Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung und der Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten seien. Somit hätten die Vorsteuern nur in Höhe von 92,51 % anerkannt werden können. Der an die Hausgemeinschaft entrichtete Mietzins (+ Betriebskosten) von Fr. C. werde ausgeschieden.

Mit der nachfolgenden Tabelle wird das Ergebnis der Außenprüfung in Zahlen dargestellt:

UVA 06/2008				
	bisher		Lt. BP	
Gesamtbetrag der Umsätze		141,48		100,00
Ermäßigter Steuersatz		141,48		100,00
Vorsteuern		22.750,07		21.046,09
UVA 07/2008				
	bisher		Lt. BP	
Gesamtbetrag der Umsätze		384,88		219,38
Ermäßigter Steuersatz		384,88		219,38

Vorsteuern		35.909,75		33.220,11
UVA 08/2008				
	bisher		Lt. BP	
Gesamtbetrag der Umsätze		384,88		219,38
Ermäßiger Steuersatz		384,88		219,38
Vorsteuern		10.093,11		9.337,14
UVA 09/2008				
	bisher		Lt. BP	
Gesamtbetrag der Umsätze		384,88		219,38
Ermäßiger Steuersatz		384,88		219,38
Vorsteuern		27.258,38		25.216,73

Unter Zugrundelegung der obigen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt die Bescheide vom 23. Jänner 2009 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Juni bis September jeweils des Jahres 2008 und die mit 5. Februar 2009 datierten Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Oktober und November jeweils des Jahres 2008, gegen die Rechtsanwalt Dr. Schütz Berufung erhob.

Mit der Berufung beantragte der Hausverwalter die Abänderung der angefochtenen Bescheide dahingehend, dass darin 1) von den erklärten Umsätzen laut UVA die Mietzinszahlungen von Mag. C. für Top 8 bzw. anschließend Top 9 nicht ausgeschieden werden; 2) von den erklärten Vorsteuern kein prozentueller Abzug für die von ihr bewohnte Wohnung vorgenommen wird, bestritt der Hausverwalter die Richtigkeit der abgabenrechtlichen Wertung des Mietverhältnisses der Miteigentümerin Mag. C. als bloße Benützungsregelung und führte als Begründung für die Berufung ins Treffen: Bezuglich des Hauses der Bw. finde eine Sockelsanierung mit Dachgeschoßausbau statt. Dabei würden die Umsatzsteuern im Wege von Überrechnungsanträgen bezahlt. Aufgrund dessen sei eine Umsatzsteuerprüfung durchgeführt worden, als Ergebnis sei der rechtlich relevante Sachverhalt jedoch nur verkürzt ~~dargestellt~~ gehabt um die Frage, ob und wann ein Mietverhältnis mit einem Miteigentümer steuerlich anzuerkennen sei. Darüber gebe es eine Fülle von Entscheidungsmaterial, aus welchem die verschiedenen Autoren durchaus unterschiedliche Schlussfolgerungen ziehen. Allen Entscheidungen sei jedoch gemeinsam, dass die steuerliche Beurteilung nur von Fall zu Fall zu beantworten sei.

Der volle im Anlassfall zu beurteilende Sachverhalt verhalte sich wie folgt:

Die Bw. hätten das Haus im Jahr 1985 käuflich erworben und im Jahr 1996 ihren jetzigen Beteiligungsstand durch entsprechenden Anteilszu- bzw. -verkauf hergestellt. Bereits damals im Jahr 1985 habe die Miteigentümerin Mag. C. kraft Vereinbarung mit ihrem Miteigentümer die Wohnung Top 8 im Haus zum unentgeltlichen Gebrauch, d.h. konkret ohne Entgeltzahlung

an den Miteigentümer oder die Hausgemeinschaft, aber auch ohne Zahlung von Betriebskosten bezogen. Dies stelle in rechtlicher Hinsicht eine bloße Gebrauchsregelung oder Benützungsregelung gemäß § 834 ABGB dar.

Im Jahr 2003 sei dieser Rechtsgrund für die Nutzung der Wohnung Top 8 durch die Miteigentümerin Mag. C. jedoch einvernehmlich beendet worden, einmal auf Drängen des Miteigentümers DI A., dem kein Objekt im Haus zur Nutzung zur Verfügung gestanden sei und der auf Entgeltlichkeit bestanden habe, zum anderen auf Drängen von Mag. C., die ihr Nutzungs- oder Gebrauchsrecht an der Wohnung unter den Schutz des Mietrechtsgesetzes gestellt haben wollte, womit auch der Miteigentümer DI A. einverstanden gewesen sei. Es sei daher damals eine Mietvertragsurkunde mit für Zinshäuser und Wohnungen der nach dem Mietrechtsgesetz gegebenen Kategorie üblichem Formulartext der Innung errichtet worden. Im Zuge der Sockelsanierung sei die Mieterin Mag. C. aus der Wohnung Top 8 in die Wohnung Top 9 übergewechselt, worüber eine neue Mietvertragsurkunde errichtet worden sei, in gleicher textlicher Fassung, wie mit allen anderen Neumieter bzw. Altmietern (in der Zinsklausel).

Beide Mietvertragsurkunden seien fremdüblich gestaltet und die Wohnungsfläche in Relation zur Gesamtnutzfläche des Hauses untergeordnet, was nicht zweifelhaft sein könne und offenbar auch nicht strittig sei.

Die erstinstanzliche Behörde berufe sich darauf, dass unter Miteigentümern die bloße Gebrauchsregelung der Regelfall sei; die Begründung eines Bestandverhältnisses sei jedoch die Ausnahme. Diese allgemeine Aussage werde jedoch dem konkreten Anlasssachverhalt nicht gerecht und sei insoweit rechtsirrtümlich.

Zum einen judiziere der OGH, den auch der VwGH bei dieser grundsätzlichen Aussage folge, nach wie vor eine auf MietSlg 36.108 zurückgehende Ausnahme von der allgemeinen Regel, „*wenn ein Miteigentümer bisher Mieter war und jetzt eine andere frei gewordene Wohnung gegen höheren Mietzins in Benützung nimmt*“ (vgl. Rz 5 zu § 834 Gamerith in Rummel Kommentar ABGB).

Zum zweiten sei rechtlich richtig beurteilt, und zwar sowohl zivilrechtlich, als auch steuerrechtlich schon das erste Mietverhältnis, nämlich der Mietvertrag ab 1. Juni 2003, als solches und nicht als bloße Gebrauchsregelung zu beurteilen. Die Errichtung dieser Vertragsurkunde manifestiere nämlich den eindeutigen Willen der Parteien, damit mehr als die frühere Gebrauchsregelung zu begründen. Zur bloßen Ergänzung der bisherigen Gebrauchsüberlassung durch ein Entgelt hätte es keinerlei Urkunde bedurft, geschweige denn eine total auf das Mietrecht und seine zwingenden Gesetzesbestimmungen zugunsten eines Mieters zugeschnittene. Mit Abschluss der neuen Vereinbarung und Errichtung der Mietvertragsurkunde darüber sei der eindeutige Wille dokumentiert, den bisherigen

Rechtsgrund für die Wohnungsnutzung zu ändern. Der Mietvertrag vom 25. Juni 2003 stelle, jedenfalls unter diesen besonderen Umständen, daher eine echte Vermietung durch die Miteigentumsgemeinschaft dar. Durch die verkürzte Sachverhaltsfeststellung habe die Erstbehörde den wesentlichen Umstand des damit gewollten Rechtsgrundwechsels bei Errichtung der Mietvertragsurkunde vom 25. Juni 2003 nicht erkannt.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung seien daher beide Mietverträge auch in steuerlicher Hinsicht als solche zu qualifizieren und anzuerkennen. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung seien daher die Zinszahlungen für die Wohnung(en) der Miteigentümerin Mag. C. bei der Hausgemeinschaft anzusetzen und die Vorsteuern nicht zu kürzen.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 21. April 2009 hielt das Finanzamt dem Hausverwalter vor, dass Mag. C. und DI A. laut Grundbuch Hälfteeigentümer der Liegenschaft in 0000 Wien, A-Gasse 26 seien. Mag. C. habe vor der Sockelsanierung die Wohnung Top 8 und nach Sanierungsabschluss die Wohnung Top 9 im Ausmaß von 80,18 m² bewohnt. In den Jahren 2007 und 2008 sei mit Förderungsmitteln das Haus generalsaniert worden. Die zehn Wohnungen im Haus seien lt. Mietzinsliste Wohnungen der Kategorie D brauchbar gewesen und seien auf Kategorie A verbessert worden. Die im Zuge der Sanierung angefallenen Vorsteuern seien von der Bw. zu 100 % geltend gemacht worden.

Mag. C. habe den Hälftenanteil an der Liegenschaft bereits im Jahr 1985 erworben, seit 1998 (laut ZMR-Abfrage) habe sie ihren Hauptwohnsitz in diesem Mietwohnhaus. Ein Mietvertrag sei erstmalig mit der Bw. für die Wohnung Top 8 am 25. Juni 2003 abgeschlossen worden. Der Mietvertrag ab 1. Juni 2003 betreffe eine Wohnung der Kategorie D brauchbar mit einem monatlichen Mietzins (incl. BK) iHv € 182.

Im ungesanierten Zustand seien noch zwei Wohnungen an Altmieter vermietet gewesen. Die restlichen sieben Wohnungen seien im Zeitpunkt der Sanierung leer gestanden.

Der neu abgeschlossene Mietvertrag vom 31. Oktober 2008 sei für die Wohnung Top 9 abgeschlossen worden; dorthin sei Mag. C. nach den Sanierungsmaßnahmen übersiedelt. Die Vorschreibung der Mietzinse erfolge nunmehr für alle Wohnungen nach dem Kategoriemietzins A gemäß § 15 a MRG plus Zuschlag gemäß § 18 Abs. 1 Z. 5 MRG iVm § 64 WWSFG 1989. Die Einhebung gelte für die nächsten 15 Jahre (€ 3,43 + 0,50 Zuschlag pro m²). Zwischen Erwerb des Liegenschaftsanteiles und dem erstmaligen Abschluss eines Mietvertrages liege eine Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt vor und genüge unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht. Die bloße Gebrauchsregelung stelle den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Nach Meinung der BP stelle der Abschluss der Mietverträge eine rechtliche Gestaltung dar, den Wohnaufwand der Hälfteeigentümerin in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden. Dies insbesondere auf die beabsichtigte und durchgeführte Gesamtsanierung des

Hauses. Durch die geförderten Sanierungsmaßnahmen sei die selbst genutzte Wohnung zu Lasten der Hausgemeinschaft wesentlich verbessert worden (Kategorie D brauchbar in Kategorie A).

Durch die Formulierung des § 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG, wonach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, sei zum Ausdruck gebracht worden, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollten, selbst dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten würden.

Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieses Entgeltes in einem Zinsbuch würden nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages rechtfertigen. „*Wird von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung dem anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages, geleistete Zahlungen ertragsteuerlich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar*“ (Zitat Ende).

Wie der jüngsten Rechtsprechung zu entnehmen sei (VwGH vom 23. Mai 2007, ZI. 2003/13/0120), seien auch bei Vereinbarungen, die einem Fremdvergleich standhalten, die Vermietung an die Miteigentümer selbst bei außersteuerlichen Gründen vom Abzugsverbot betroffen.

Somit seien nach Ansicht der BP die Vorsteuern im Verhältnis zu den eigen genutzten Räumlichkeiten und die an die Hausgemeinschaft entrichteten Mietentgelte zu Recht ausgeschieden worden.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2009 informierte Rechtsanwalt Dr. Frank das Finanzamt über den Pensionsantritt des bisherigen Rechtsvertreters der Bw. samt den damit verbundenen Vollmachtswechsel und gab folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamts vom 21. April 2009 ab:

Zum Sachverhalt werde ausgeführt, dass die Miteigentümerin gleich nach dem Kauf auf Top 8 eingezogen sei, auch wenn die polizeiliche Anmeldung erst 1998 erfolgt sei. Wesentlich dabei sei und bleibe, dass die damalige, also erstmalige Benützung nur kraft Benützungsregelung und unentgeltlich erfolgt sei und dieser Rechtsgrund im Jahr 2003 auf Miete geändert worden sei, worauf die Stellungnahme jedoch nicht eingehe, obwohl es von entscheidender Bedeutung sei.

Der Satz „zwischen Erwerb des Liegenschaftsanteiles und dem erstmaligen Abschluss eines Mietvertrages liegt Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt vor“, sei tatsächenwidrig.

Die Stellungnahme des Finanzamts folge (auch textlich) der zitierten VwGH - Entscheidung vom 23. Mai 2007, wonach „*auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, steuerlich unbeachtlich wären, selbst wenn sie das Kriterium Fremdvergleich erfüllen*“. Dieses VwGH - Erkenntnis verneine im dortigen Anlassfall daher eines der drei Kriterien für die einkommensteuerliche und umsatzsteuerliche Berücksichtigung, nämlich das Vorliegen eines Mietverhältnisses. Eine solche rechtliche Beurteilung sei im vorliegenden Fall jedoch verfehlt, da es für ein solches „Abzielen“, sprich Absicht, nicht den geringsten Hinweis gebe, sodass im Anlassfall tatsächlich alle drei Kriterien vorliegen würden.

Soweit die Stellungnahme aus der zitierten Entscheidung ableite, dass generell Vermietungen an Miteigentümer vom Abzugsverbot betroffen wären, so überschreite sie unseres Erachtens die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes und finde darin keine Deckung. Es folge damit wohl der Autorenmeinung von Dr. Kohler (SWK 25/2007), die jedoch in dieser weitreichenden Interpretation soweit ersichtlich nach wie vor vereinzelt geblieben sei.

Neuhold/Karel würden jedenfalls auch in der 3. Auflage aus Herbst 2008 in ihrem Buch „*Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung*“ dabei bleiben, dass durchaus eine echte Vermietung durch die Miteigentumsgemeinschaft vorliegen könne und sich dies nach dem Gesamtbild der Verhältnisse richte und derartige Mietverhältnisse steuerlich anzuerkennen seien. 527/91 vom 4. April 1991, EStR 2000 Rz 6530 sei daher durchaus insoweit zu beachten und im vorliegenden Fall anzuwenden: Denn mit dem Übergang 2003 von der ursprünglich unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung auf Mietvertrag hätten die Miteigentümer ausdrücklich ihren Willen bekundet, eben mehr als die bis dahin bestehende bloße Gebrauchsüberlassung zu begründen.

Die Fremdüblichkeit komme dann nur noch hinzu. Der erste Abschluss eines Mietvertrages sei also viel mehr als bloße Gebrauchsüberlassung, weshalb im vorliegenden Fall eben nicht vom Regelfall einer solchen, sondern von einer Ausnahme auszugehen sei.

Unter dieser rechtlich unrichtigen Beurteilung würden die angefochtenen Entscheidungen leiden und die Stellungnahme keine gegenteilige Argumentation finden. Mit dem Mietvertrag 2003 sei die Rechtsstellung der Miteigentümer nämlich umfassend neu geregelt worden; nicht nur in einzelnen Punkten, was zur Annahme berechtigen könnte, trotzdem noch immer Gebrauchsregelung anzunehmen. Darauf gehe aber die Stellungnahme nicht ein.

Dem Satz „*Würde man der Stellungnahme folgen, würde sich die Vielzahl der Entscheidungen des VwGH darüber, ob und wann eine Gebrauchsüberlassung aus Vermietung auch steuerlich*

Anerkennung findet, ja erübrigen, wenn sie sowieso niemals dazu führen kann.“ fügte Dr. Frank hinzu, dass es nach wie vor eine Fülle von VwGH - Material gebe, das sich gerade mit dieser Differenzierung befasse, woraus abzuleiten sei, dass sie nach wie vor entscheidungswesentlich sei. In jedem Fall von einer „*rechtlichen Gestaltung auszugehen, die nur bezweckt, Wohnaufwand in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden*“, finde im Anlassfall jedenfalls keine Deckung und sei in dieser Allgemeinheit auch verfehlt. Im Anschluss daran verwies Dr. Frank auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 6529, 6530 und die Ausführungen Neuhold/Karel aaO unter 6.3.3. und 6.3.5. und brachte vor: Zusammenfassend sei gewesen und bleibe es verfehlt

1)	schon den Mietvertragsabschluss aus 2003 und ihm folgend den neuen Mietvertrag anlässlich der Umsiedlung (diesbezüglich trotz gegenteiliger OGH - Entscheidung) nicht als solchen anzuerkennen und
2)	von „einer rechtlichen Gestaltung“ auszugehen, wonach diese Vertragsurkunden bzw. deren Abschluss lediglich „darauf abziele, Haushaltsaufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Hauseinkünften zu kleiden“.

Nicht zuletzt dürfe nicht übersehen werden, dass trotz § 833 ABGB auch weiterhin anerkanntermaßen Miteigentümer Bestandverträge abschließen könnten; die vorliegenden Vertragsurkunden hätten eine Vielzahl von Kriterien zum Inhalt und zur Folge! (zwingende Rechtslage nach dem MRG zugunsten eines Mieters!), die ein wesentliches Mehr als eine bloße Gebrauchsregelung begründen würde. Am Grundsatz der Vertragsfreiheit und der damit verbundenen Freiheit in der Wahl des Vertragstypus (selbstverständlich in den Grenzen des Missbrauches) könne auch im Wege bloßer Interpretation des § 20 EStG nicht gerüttelt werden. Ein dahingehender gesetzgeberischer Wille würde schon einer diesbezüglichen ausdrücklichen Gesetzesbestimmung bedürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gemäß § 12 Abs. 1 Ziffer 1, 1. Satz leg. cit. kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Aus folgenden Gründen war der Berufung Folge zu geben:

Nach ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs (vgl. Beschluss des OGH vom 4. April 1991, 7 Ob 527/91) kann der Abschluss eines Mietvertrages zwischen Miteigentümern

nur dann angenommen werden, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck gebracht haben, durch die Vereinbarung mehr zu beabsichtigen als eine bloße Gebrauchsregelung; der bloße Wille, das gemeinsame Gut oder einen Teil davon auf längere Zeit gegen Entgelt zu überlassen, der sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses ausreicht, genügt daher nicht, da ein solcher Vertragsinhalt auch einer bloßen Gebrauchsregelung unter Miteigentümern, die als Regelfall zu gelten hat, entsprechen würde (SZ 37/6; SZ 54/163; EvBl. 1958/ 133; JBl. 1979, 144; MietSlg 25.097, 25.098; 31.071, 32.075). Die ausschließliche Benützung durch den Miteigentümer und die Zahlung eines Entgelts (JBl. 1979, 144), oder die Bezeichnung des Entgelts als "Miete" (MietSlg 32.075) reichen daher nicht aus, um die Begründung eines Bestandvertrages über die gemeinsame Liegenschaft unter Miteigentümern annehmen zu können.

Nach Christian Lenneis, Betriebliche, private und gemischte Nutzung von Liegenschaften, Seite 125ff. in der Festschrift zum 60-Jahr-Jubiläum von Hübner & Hübner mit dem Titel „Familienunternehmen im Steuerrecht, herausgegeben von Stb. MMag. DDr. Hubert W. Fuchs ist schon durch die zivilrechtliche Judikatur klargestellt, dass ein Bestandverhältnis zwischen Miteigentümer und Miteigentumsgemeinschaft nur dann anzunehmen ist, wenn die Parteien in eindeutiger Weise zu erkennen gegeben haben, dass mehr als eine bloße Gebrauchsregelung gewollt ist (in diesem Sinn betreffend Familienangehörige VwGH 16. Dezember 1998, 93/13/0299). Diese Judikatur wird nun auch vom Verwaltungsgerichtshof angewendet und sowohl zur Verneinung eines Bestandverhältnisses eines Miteigentümers (zB VwGH 24. Juni 1999, 96/14/0098), als auch zur Ablehnung der steuerlichen Anerkennung einer gemeinsamen Ehewohnung (zB VwGH 27. Mai 98/13/0084) herangezogen. Hieraus folgt:

+)	Eine private Nutzung durch einen Miteigentümer ohne Mietvertrag bedingt das Ausscheiden dieser Wohnung als Bestandteil der Einkunftsquelle.
+)	Ein vom Miteigentümer mit der Miteigentumsgemeinschaft abgeschlossener fremdüblicher Mietvertrag kann dazu führen, dass das Mietverhältnis steuerlich anerkannt wird, sofern nämlich mehr als eine bloße Gebrauchsregelung beabsichtigt ist.

Zur Beantwortung der Frage, wann nun aber mehr als eine bloße Gebrauchsregelung vorliegt, stellt auch der OGH in seinem Urteil vom 17. Mai 2000, 6 Ob 52/00s, auf den Einzelfall ab.

In seinem Erkenntnis vom 25. Juni 1980, 1303/78 vertritt der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtsmeinung: „Dient nämlich ein im Miteigentum stehendes Gebäude der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, so verliert der von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil 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.“

Der Gerichtshof stellt hier also auf die Sicht der anderen Miteigentümer ab. Diese Rechtsansicht wird von Doralt, EStG, 9. Auflage, Tz 247 zu § 28, mit überzeugenden Argumenten kritisiert; die Einkunftsquelleneigenschaft müsse für jeden Miteigentümer selbstständig geprüft werden. Die Anerkennung der selbst genutzten Wohnung als Bestandteil der Einkunftsquelle führe darüber hinaus zu einer Art Nutzwertbesteuerung, im Rahmen dessen Aufwendungen für die eigene Lebensführung abgesetzt werden können.

Für den Fall, dass nicht alle Miteigentümer im selben Gebäude wohnen, wäre nach Meinung von Christian Lenneis (und Doralt folgend) auf der Seite 127 der oben zitierten Festschrift nachstehende Lösung sachgerecht; Der Überschuss- bzw. Verlustanteil des nicht im Gebäude wohnhaften Miteigentümers bleibt unverändert. Aus seiner Sicht stellt die Wohnung des im Gebäude wohnhaften Miteigentümers eine Einkunftsquelle dar. Bei der Ermittlung des Überschuss- bzw. Verlustanteils des im Gebäude wohnhaften Miteigentümers sind die ihn betreffenden Einnahmen- bzw. Werbungskostenkomponenten aus der Überschussrechnung auszuscheiden.

Für die Annahme eines fremdüblichen Mietvertrages zwischen Mag. C. als Mieterin der Top 8/Top 9 und der Bw. als Bestandgeberin in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht sprach die Tatsache, dass die in Rede stehende Wohnung nicht in irgendeinem Wohngebäude, sondern in einem Zinshaus ist, in dem die einzelnen Wohnungen vom Vermieter gegen ein monatliches Entgelt, den Mietzins zur Verfügung gestellt werden. Für ein Zinshaus im Sinn des UStG 1994 ist charakteristisch, dass zwischen Bestandgeber und jedem einzelnen Bestandnehmer ein Vertrag geschlossen wird, in dem sich der Bestandgeber verpflichtet, den Gebrauch des Mietgegenstandes einschließlich aller dazugehörigen baulichen und technischen Einrichtungen zu gewährleisten, während sich der Bestandnehmer verpflichtet, den hierfür vereinbarten Bestandzins einschließlich aller anfallenden Nebenkosten regelmäßig fristgerecht ~~Ausser~~^{Ausser} zu entrichten. Es steht, dass die 50 %-Miteigentümerin der in Rede stehenden Liegenschaft - Mag. C. - die Wohnung Top 8 in dem in Rede stehenden Haus im Jahr 1985 bezogen hat, ohne zur Zahlung eines Entgelts an den Miteigentümer oder die Hausgemeinschaft verpflichtet gewesen zu sein. Der zweite Miteigentümer der Bw. - DI A. - verfügt über keine einzige Wohnung in dem in Rede stehenden Zinshaus. Vor der Sockelsanierung des Hauses waren drei von den zehn Wohnungen in dem in Rede stehenden Zinshaus vermietet gewesen. Dass jedem einzelnen der Bestandnehmer vor der Sockelsanierung ein Mietzins/m² in gleicher Höhe vorgeschrieben worden war, legten die auf die Bestandnehmer bezogenen Mietzinsdaten in der im Arbeitsbogen abgelegten Mietzinsliste offen. Dass es sich bei der Wohnung Top 8 um eine solche der Ausstattungskategorie D gehandelt hatte, bewies der zwischen dem Hausverwalter als Vertreter der Hausgemeinschaft und Mag. C. als Mieterin am 25. Juni 2003 abgeschlossene Bestandvertrag, demzufolge der Mietgegenstand aus zwei Zimmern, Küche,

Badegelegenheit, Gang - WC-Mitbenützung und einem Kellerabteil bestanden hatte. Hatte die Mieterin einvernehmlich auf jeden Investitionsersatz, soweit er nicht in § 10 MRG gedeckt ist, verzichtet, so hatte dieser Vertragspunkt der Bestimmung des § 10 Abs. 7 MRG, derzufolge der Hauptmieter auf den Ersatzanspruch im voraus nicht rechtswirksam verzichten kann, Rechnung getragen und den Ersatz auf die nachfolgend aus § 10 Abs. 3 MRG zitierten Aufwendungen auf die Wohnung beschränkt:

„(3)	<i>Die im Abs. 1 genannten Aufwendungen sind:</i>
1.	<i>die Errichtung oder die den Erfordernissen der Haushaltsführung dienende Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der Errichtung von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) oder sanitären Anlagen in normaler und dem jeweiligen Stand der Technik entsprechender Ausstattung sowie die Erneuerung einer bei Beginn des Mietverhältnisses vorhandenen, aber schadhaft gewordenen Heiztherme oder eines</i>
2.	<i>statisch heruntergelagerte Umgestaltung der Wohnung mit der zur Zumietung angebotenen Nachbarwohnung (§ 5 Abs. 2) in normaler Ausstattung,</i>
3.	<i>die gänzliche Erneuerung eines schadhaft gewordenen Fußbodens in einer dem sonstigen Ausstattungszustand der Wohnung entsprechenden Ausführung und</i>
4.	<i>andere gleich wesentliche Verbesserungen, insbesondere solche, die von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln gefördert worden sind.“</i>

Da Bestandverhältnisse mit Altmietern schon vor der Sockelsanierung bestanden hatten und neue Bestandverträge nach der Sockelsanierung abgeschlossen worden waren, sprach die intensivere Art der Bewirtschaftung des Zinshauses für das vorrangige Interesse der beiden Miteigentümer an der Nutzung des Zinshauses zur Erzielung von Umsätzen. Wechselte Mag. C. die Wohnung und bewohnt nunmehr die Wohnung Top 9 aufgrund eines Mietvertrages mit der Miteigentümergemeinschaft, der die Mieterin zur Bezahlung eines Benützungsentgelts in fremdüblicher Höhe verpflichtet, so war der von Mag. C. genutzte Gebäudeteil auch bei den Miteigentümern Bestandteil des für unternehmerische Zwecke im Sinn des Umsatzsteuergesetzes gewidmeten Objekts. Damit waren die angefochtenen Bescheide der Berufung gemäß abzuändern und die Umsatzsteuer für die Monate Juni 2008 bis November 2008 abgabenerklärungsgemäß festzusetzen.

Zu dem von der Außenprüferin in der Stellungnahme zur Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Mai 2007, Zi. 2003/13/0120, sei bemerkt: Eine analoge Anwendung eines Erkenntnisses auf einen Sachverhalt setzt voraus, dass der dem Erkenntnis zugrunde gelegene Sachverhalt mit dem Sachverhalt, der noch nicht einer Beschwerde in einem verwaltungsgerichtlichen Verfahren zugrunde gelegen ist, in den maßgeblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen. Insofern war die analoge Anwendung des

letztzitierten Erkenntnisses im gegenständlichen Berufungsfall zu verneinen, weil die Beschwerdeführer der Beschwerde Ehegatten waren, die zu 90 % (Erstbeschwerdeführerin) bzw. 10 % (Zweitbeschwerdeführerin) Miteigentümer eines Mietwohnhauses waren, in dem sich u. a. zwölf Wohnungen befanden, von denen die Wohnungen Top 5 und Top 14 vom Erstbeschwerdeführer bzw. Top 7 vom Zweitbeschwerdeführer gemietet und jeweils zu gemeinsamen Wohnzwecken der Eheleute genutzt wurden; im Gegensatz zu den beiden Beschwerdeführern sind Mag. C. und DI A. nicht miteinander verwandt und hatten keine einzige der Mietwohnungen gemeinsam für Wohnzwecke in den Streitmonaten genutzt. Wurde keine einzige der in Bestand gegebenen Wohnungen von DI A. für Wohnzwecke genutzt, so waren das Fehlen eines zwischen den beiden Miteigentümern bestehenden Angehörigen-Verhältnisses im Sinn des § 25 BAO in Verbindung mit der Tatsache, dass Mag. C. die einzige Miteigentümerin war, die eine Wohnung zu fremdüblichen Bedingungen für Wohnzwecke in Bestand genommen hatte, jene Sachverhaltselemente, durch die sich der der Beschwerde zugrunde gelegene Sachverhalt von jenem, der der Berufung zugrunde gelegen war, maßgeblich unterschieden hatte. Damit war eine analoge Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Mai 2007, ZI. 2003/13/0120, auf den gegenständlichen Berufungsfall ausgeschlossen.

Da der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Dezember 2007, 2003/14/0053, ausgesprochen hatte, dass es sich bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000 mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle handle, waren die Verweise in der Gegenäußerung des Rechtsanwalts Dr. Frank vom 18. Mai 2009 auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 6529 und 6530, für die Berufungsentscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren ohne Belang.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 31. Juli 2009

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat Juni 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		141,48 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	141,48 €	14,15 €
Summe Umsatzsteuer		14,15 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-22.750,07
Umsatzsteuer für Juni 2008		-22.735,92

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat Juli 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		384,88 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	384,88 €	38,49 €
Summe Umsatzsteuer		38,49 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-35.909,75 €
Umsatzsteuer für Juli 2008		-35.871,26 €

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat August 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		384,88 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	384,88 €	38,49 €
Summe Umsatzsteuer		38,49 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-10.093,11 €
Umsatzsteuer für August 2008		-10.054,62 €

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat September 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		384,88 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	384,88 €	38,49 €
Summe Umsatzsteuer		38,49 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-27.258,38 €
Umsatzsteuer für September 2008		-27.219,89 €

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat Oktober 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		815,90 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	815,90 €	81,59 €
Summe Umsatzsteuer		81,59 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-9.260,40 €
Umsatzsteuer für Oktober 2008		-9.178,81 €

Berechnung der Umsatzsteuer für den Monat November 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne den nachstehend angeführten Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen		6.166,46 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
10% ermäßiger Steuersatz	6.166,46 €	616,65 €
Summe Umsatzsteuer		616,65 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-32.543,77 €
Umsatzsteuer für November 2008		-31.927,12 €