



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen

- 1) der EM., Adr.1, vertreten durch Stb.1
- 2) des HM., Adr.1, vertreten durch Stb.2

als Miteigentümer der Miteigentumsgemeinschaft M1. gegen die Bescheide des Finanzamtes S., vertreten durch J. betreffend

ad 1) Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 und

ad 2) einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß 188 BAO für das Jahr 1999

im Beisein der Schriftührerin G. nach der am 6. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerber) waren im streitgegenständlichen Zeitraum Miteigentümer eines Mietgebäudes und benützten einen Teil dieses Gebäudes für eigene Wohnzwecke. Auf die Erstberufungswerberin entfiel im streitgegenständlichen Zeitraum ein Anteil von 14 % und auf den Zweitberufungswerber ein Anteil von 9 % an der Miteigentümergemeinschaft (Hausgemeinschaft).

Bei der Hausgemeinschaft fand für die Jahre 1999 bis 2001 eine Betriebsprüfung statt. Die Prüferin stellte im Betriebsprüfungsbericht – soweit für das Berufungsverfahren von Relevanz – in der Tz. 13 Folgendes fest:

"Fensteraustausch 1999 bei Wohnung EM. und HM.:

a Bisherige steuerliche Behandlung:

Die Rechnungen dazu lauten auf die Hausgemeinschaft, die auch die Vorsteuerbeträge in der USt-Erklärung 1999 geltend gemacht hat.

Die Bruttoausgabe wurde zur Gänze beim Anteil an den Vermietungseinkünften von Fr. EM. und HM. als Sonderbetriebsausgabe in Abzug gebracht.

Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte ebenfalls von Fr. EM. und HM..

	EM.	HM.	Summe
Rechnungen Fensteraustausch 1999 netto	40.000,00	113.576,55	153.576,55
Rechnungen Fensteraustausch 1999 VSt	8.000,00	22.715,71	30.715,71
Summe Kosten brutto Fensteraustausch	48.000,00	136.292,26	184.292,26

b Sachverhalt lt. Bp:

Nach geltender Lehre und Rechtsprechung ist der Abschluss eines Mietvertrages unter Miteigentümern nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine Gebrauchsregelung zu begründen. Dies erscheint hier durch jahrelange Mietenverrechnung der Fall, die bei bloßer Benutzung durch Gebrauchsregelung nicht vorzunehmen wäre.

Lässt der Vermieter das Mietobjekt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an die Bedürfnisse des Mieters anpassen, so liegt auch dann ein Aufwand des Vermieters und keine Mieterinvestition vor, wenn der Mieter die Aufwendungen ersetzt; die Zahlungen des Mieters führt im Jahr des Zuflusses zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (siehe auch Kommentar Doralt, Tz 52 zu § 28 EStG).

c steuerliche Auswirkungen Hausgemeinschaft 1999:

Fensteraustausch	bisher	lt. Bp	Diff.
Bruttoeinnahmen	0,00	184.292,26	184.292,26
Bruttoausgaben	0,00	-184.292,26	-184.292,26

steuerliche Auswirkung	0,00	0,00	0,00
Fensteraustausch	Vorsteuer	Umsatzsteuer	Nettoerlös 20%
bisher	-30.715,71	0,00	0,00
lt. BP	-30.715,71	30.715,71	153.578,55
steuerliche Auswirkung	0,00	30.715,71	153.578,55

d steuerliche Auswirkungen 1999 bei Miteigentümer, der laut Punkt b als Mieter anzusehen ist:

Der bisherige Aufwand "Sonderausgabe" für den Fensteraustausch wird bei den Einkünften der Miteigentümer nicht anerkannt. Begründung siehe 13 b).

(Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG können nur bei der Veranlagung zur Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden).

	EM.	HM.
anteilige Einkünfte an V+V lt. Erklärung 1999 bisher	1.650.807,03	955.797,99
nicht abzugsfähiger Aufwand Fensteraustausch	48.000,00	136.292,26
anteilige Einkünfte an V+V lt. Bp	1.698.807,03	1.092.090,25"

Das Finanzamt erließ am 15. Mai 2003 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 – den Feststellungen Betriebsprüfung folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999.

Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2003 wurde Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1999 erhoben und in dieser begründend wie folgt ausgeführt:

Die Berufung richte sich dagegen, dass die Aufwendungen betreffend Fensteraustausch bei Frau EM. in Höhe von ATS 48.000,-- und Herrn HM. in Höhe von ATS 136.292,26 nicht als Sonderwerbungskosten (in der Steuererklärung irrtümlich als Sonderausgabe bezeichnet) anerkannt worden seien.

Die Hausgemeinschaft M bestehe aus mehreren Miteigentümern, zu denen Frau EM. und Herr HM. gehörten. Neben Fremdmietern seien auch die Miteigentümer Mieter der

Hausgemeinschaft und bezahlten für die von Ihnen benutzten Räume Miete an die Hausgemeinschaft. Im Jahr 1999 hätten Frau EM. und Herr HM. Fenster im Werte von ATS 48.000,00 bzw. ATS 136.292,26 in ihren Wohnungen ausgetauscht und diesen Fensteraustausch als Sonderwerbungskosten geltend gemacht. Die Betriebsprüfung habe sich auf den Standpunkt gestellt, dass diese Fenster als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien. Wie schon vorhin erwähnt worden sei, zahlten die Miteigentümer Miete in die Hausgemeinschaft ein, die somit zu einer Besteuerung führe. Dem österreichischen Steuersystem liege zugrunde, dass steuerlich relevante Vorgänge nicht außer Acht gelassen werden dürften, aber auch nicht doppelt besteuert werden dürften.

Im gegenständlichen Fall würden zwar die Mieteinnahmen über den Umwege der Einkommensteuererklärungen der Mitbesitzer der Einkommensteuer unterzogen. Andererseits lasse aber die Betriebsprüfung die den Mieteinnahmen gegenüberstehenden Werbungskosten in Form des Fensteraustausches nicht zu, wodurch es zu einer Doppelbesteuerung komme. Gemäß § 16 (1) seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Sicherung der Einnahmen in laufender Höhe sei aber nur dann möglich, wenn die entsprechenden Wohnungen adaptiert bzw. in Stand gehalten würden, wozu auch der Fensteraustausch zähle. Werbungskosten seien weiters bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen seien. Im gegenständlichen Fall sei der Fensteraustausch richtigerweise bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen worden. Der von der Betriebsprüfung dargestellte Sachverhalt unter Buchstabe b in der Beilage zur Niederschrift der Schlussbesprechung vom 5. Mai 2003 sei insofern nicht richtig, da in diesem Fall der Fensteraustausch ertragsneutral betrachtet würde und somit nicht zur Minderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen würde.

Es werde beantragt den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen berichtigten Feststellungsbescheid 1999 unter Berücksichtigung der Sonderwerbungskosten für Fensteraustausch für Frau EM. in Höhe von ATS 48.000,00 und für Herrn HM. in Höhe von ATS S 136.292,26 zu erlassen.

Sollte das Finanzamt der Berufung nicht stattgeben, werde um Vorlage beim unabhängigen Finanzsenat ersucht und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 2003 brachte die Steuerberatungsgesellschaft X. als Vertreterin von Frau EM. Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide vom 15. Mai 2003 hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 und Feststellung der Einkünfte 1999, den Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 15. Mai 2003 und den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 1999 vom 15. Mai 2003 ein.

Die steuerliche Vertretung der Bw. führt aus, die Berufung richte sich gegen die Wiederaufnahme an sich sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch hinsichtlich Feststellung der Einkünfte sowie gegen die Höhe der Steuern zufolge Nichtberücksichtigung der Sonderwerbungskosten (Fenstertausch S 40.000,00 + 20% USt) bei Frau EM..

Zur Begründung wird angeführt, aus ökonomischen Gründen werde auf die Begründung in der bereits von Herrn D. eingebrachten Berufung verwiesen.

Der unabhängige Finanzsenat erließ mit 7. März 2006 einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO (Bescheid) und führte an, dass die Berufung der EM. vom 20. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes S. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1999 dem Inhalt nach (§ 250 Abs. 1 BAO) die nachstehend angeführten Mängel aufweise. Es fehlten gemäß § 250 Abs.1 lit. b bis d BAO "die Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (lit. b)", "die Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden (lit. c)" und "die Begründungen (lit. d)".

Aufgrund des § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 275 BAO werde die Behebung der angeführten Mängel innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Erhalt des Schreibens aufgetragen. Bei Versäumnis dieser Frist würden die Berufungen als zurückgenommen gelten.

Die steuerliche Vertretung von Frau EM. führte in ihrem Schreiben vom 7. April 2006 unter "Betrifft: Bescheid vom 07.03.2006 betr. Berufungsergänzung 1999" wie folgt aus:

"Namens und auftrags unserer Mandantin, Frau EM., wird die Berufung wie folgt ergänzt hinsichtlich:

1. Den Bescheiden betr. Wiederaufnahme des Verfahrens und Umsatzsteuer 1999 und
2. Den Bescheiden betr. Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Feststellung von Einkünften und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 1999:

Zu 1. Die Berufung richtet sich gegen die Behandlung der Kosten des Fensteraustausches in Höhe von ATS 48.000,-- als der Hausgemeinschaft zugeflossene Bruttoerlöse und

Zu 2. gegen die Nichtenkennung dieser Kosten als Sonderwerbungskosten.

Begründung:

Folgender Sachverhalt liegt dem Berufungsbegehren zu Grunde: Unsere Mandantin – und nicht die Hausgemeinschaft – beauftragte die Fa. R. mit dem Fensteraustausch. Sie bezahlte dann auch zwar die auf die Hausgemeinschaft ausgestellte Rechnung und wurde ihr dann von der Hausverwaltung lediglich die Vorsteuer in Höhe von ATS 8.000,-- vergütet. Den

Nettobetrag, ATS 40.000,-- trug sie selbst und begehrte über die Hausverwaltung A. seine Absetzung als Sonderwerbungskosten (vgl. F-Erkl., in der allerdings von der HV der Ausdruck "Sonderausgaben" verwendet wurde).

Von der Bp wurde unter Hinweis auf Doralt, Kommentar ESt, Tz 52 zu § 28 EStG der Betrag von ATS 48.000,-- als Bruttoerlös der Hausgemeinschaft behandelt und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet.

In der Tz 52 wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0080, verwiesen. Nur liegt diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zu Grunde, nämlich der, daß der Vermieter im Zuge der Errichtung des Gebäudes bereits die Installationswünsche der zukünftigen Mieterin insoweit berücksichtigte, in dem er die Professionisten beauftragte und deren Rechnung bezahlte. Der Vermieter behandelte dann die Zahlung der Mieterin als durchlaufende Post, eine Auffassung die von der Finanzbehörde und auch vom VwGH nicht geteilt wurde.

Im gegenständlichen Fall sind daher die Kosten unserer Mandantin in Höhe von ATS 48.000,- nicht der Hausgemeinschaft zuzurechnende Bruttoerlöse und als freiwillige Mieterinvestitionen Sonderwerbungskosten unserer Mandantin.

Es wird begeht, den Betrag von ATS 48.000,-- hinsichtlich

- der Umsatzsteuer nicht als Bruttoerlös der Hausgemeinschaft zu behandeln und
- der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Sonderwerbungskosten zu berücksichtigen.

Hingewiesen wird noch auf Folgendes:

Von der BP hätte, wenn sie schon nicht die auf unsere Mandantin zutreffende Rechtsauffassung vertritt, nicht der gesamte Betrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden dürfen, sondern lediglich der auf sie entfallende Anteil an den Einkünften in Höhe von 14 %.

Sollte sich der Senat nicht dieser Auffassung anschließen, so wird beantragt, den Betrag von ATS 48.000,-- als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 3 c EStG zu behandeln und den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1999 für unsere Mandantin zu berichtigen."

In der am 6. September 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter des Zweitberufungswerbers brachte ergänzend vor, dass nach dem österreichischen Einkommensteuersystem keine steuerlichen Vorgänge doppelt besteuert werden dürften. Einerseits trage der Bw. für seine eigene Wohnung durch seine Mietzahlung zu den Mieteinnahmen der Hausgemeinschaft bei, wobei diese Mietzahlungen beim Bw. im

Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann auch besteuert würden, andererseits könne der Bw. aber im Zusammenhang mit seiner Wohnung anfallende Aufwendungen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung steuerlich nicht zum Abzug bringen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass aufgrund der Angaben in den Rechnungen betreffend den Fensteraustausch davon ausgegangen werden könne, dass die Hausgemeinschaft den Auftrag zum Fensteraustausch gegeben habe. Dies erschließe sich aus der Anführung der Hausgemeinschaft als Rechnungsadressat und daraus, dass in der Rechnung auf einen diesbezüglichen Auftrag der Hausgemeinschaft hingewiesen werde. Weiters führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass im Vergleich mit einem Fremdmietner der nicht Miteigentümer des Mietwohngebäudes sei, in dem er seine Wohnung angemietet habe, dieser Fremdmietner entsprechende Investitionen in seine Wohnung nicht als Werbungskosten geltend machen könne.

Der Bw. brachte dagegen vor, dass ein allfälliger Fremdmietner einen Fensteraustausch nicht durchführen müsse, da dieser vom Vermieter (Hauseigentümer) durchgeführt werde. Vom Bw. wird weiters darauf verwiesen, dass der Austausch von elementaren Teilen einer Wohnung (Fenster, Heizung, Installationen) dem Vermieter obliege. Dies treffe nach Ansicht des Bw. nicht für Einrichtungsgegenstände der Wohnung zu.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass Vermieterin im gegenständlichen Fall die Hausgemeinschaft sei und auf Auftrag des Mieters durchgeführte Sanierungsmaßnahmen als Sonderwerbungskosten nicht anzuerkennen seien.

Der Bw. führte weiters aus, dass der Auftrag zum Fensteraustausch von den Berufungswerbern an die Firmen R. und Z. erteilt worden sei und die Bezahlung des Fensteraustausches von den Berufungswerbern direkt an diese Firmen erfolgt sei. Die Hausgemeinschaft war bei der Durchführung des Fensteraustausches abgesehen von der Rechnungslegung an diese nicht eingebunden.

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

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, ob die Aufwendungen der Berufungswerber für einen Fensteraustausch in ihren, von der Hausgemeinschaft, bei der sie im streitgegenständlichen Zeitraum Mieteigentümer waren, gemieteten privaten Wohnungen, Sonderwerbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen (Ansicht der Bw.) oder ob die Aufwendungen für den Fensteraustausch Kosten der privaten Lebensführung darstellen (Ansicht des Finanzamtes).

### **Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:**

Die Bw. sind Mieter in einem in ihrem Miteigentum stehenden Mietwohnhaus. Das von den Bw. als selbstnutzende Miteigentümer an die Miteigentümergemeinschaft bezahlte Nutzungsentgelt (Miete) ist Teil der von der Miteigentumsgemeinschaft erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In den von den Bw. als Mieter bewohnten Wohnungen wurde auf deren Auftrag ein Fensteraustausch vorgenommen. Die ausgetauschten Fenster wurden von den Bw. bestellt und bezahlt.

Diese Feststellungen finden in den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Zweitberufungswerbers in der Berufung, cit: "Im Jahr 1999 haben Frau EM. und Herr HM. Fenster ... in ihren Wohnungen ausgetauscht.", weiters in den Ausführungen des Zweitberufungswerbers in der mündlichen Verhandlung sowie in den Ausführungen im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Erstberufungswerberin vom 7. April 2006, cit: "Unsere Mandantin – und nicht die Hausgemeinschaft beauftragte die Fa. R. mit dem Fenstertausch.", Deckung.

Auf den Rechnungen betreffend Fensteraustausch wurde die Hausgemeinschaft als Leistungsempfängerin angeführt (siehe Arbeitsbogen der BP, Teil I, S 235 ff). Die Hausgemeinschaft hat auch die Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteuererklärung 1999 geltend gemacht (siehe BP-Bericht, Tz 13 a). Wenn vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung darauf verwiesen wurde, dass aus der Anführung der Hausgemeinschaft als Rechnungsadressat und daraus, dass in der Rechnung betreffend den Fensteraustausch auf einen diesbezüglichen Auftrag der Hausgemeinschaft hingewiesen werde, davon ausgegangen werden könne, dass die Hausgemeinschaft den Auftrag zum Fensteraustausch gegeben habe, ist dem nach den oben angeführten Feststellungen entgegenzuhalten, dass nach den übereinstimmenden Aussagen der Bw. die Beauftragung und Bezahlung des Fensteraustausches durch die Berufungswerber erfolgte. Die Hausgemeinschaft hatte aus dem Fensteraustausch der Bw. weder Ausgaben zu tragen noch waren Einnahmen durch den Fensteraustausch der Bw. bei der Hausgemeinschaft gegeben, denn die Bw. haben direkt an die auftragnehmenden Firmen bezahlt. Des Weiteren wird vom unabhängigen Finanzsenat auch darauf verwiesen, dass in der Einnahmen Ausgaben-Rechnung der Hausgemeinschaft weder Werbungskosten noch Einnahmen betreffend den Fensteraustausch der Bw. enthalten sind (siehe Umsatzsteuerakt, S 1f/1999).

Damit gab es nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates keine Leistungsbeziehungen zwischen jenen Firmen, die Fenster lieferten, den Fensteraustausch vornahmen und der Hausgemeinschaft. Die Leistungsbeziehungen ergaben sich vielmehr zwischen den Berufungswerbern und den mit dem Fensteraustausch beauftragten Firmen.

Dem steht nicht entgegen, dass die Rechnungen der von den Bw. beauftragten Firmen an die Hausgemeinschaft gelegt wurden.

**Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu würdigen:**

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1980, Zl. 1303/78 wird ausgeführt, dass bei einem im Miteigentum stehenden Gebäude, welches teilweise von einem oder mehreren Miteigentümern für eigene Wohnzwecke benutzt wird, wobei der Miteigentümer die selbstbenutzte Wohnung als Mieter der Miteigentümergemeinschaft (Hausgemeinschaft) nutzt, ein derartiges Mietverhältnis bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nicht anders behandelt werden kann als das Mietverhältnis mit einem fremden Mieter.

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 der 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.

Das von einem selbstnutzenden Miteigentümer an die Miteigentümergemeinschaft bezahlte Nutzungsentgelt kann aber einkommensteuerlich ebensowenig als Abzugspost geltend gemacht werden, wie ein Mieter den Mietaufwand für seine Wohnung (vgl. VwGH 25.6.1980, 1303/78).

**Umsatzsteuer 1999:**

Mit dem Hinweis auf die obigen Ausführungen zu den Leistungsbeziehungen zwischen den Berufungswerbern und der Firma R. sowie der Firma Z. stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass umsatzsteuerlich kein Leistungsaustausch – bezüglich des an die Hausgemeinschaft fakturierten Fensteraustausches bei den Berufungswerbern – zwischen der Hausgemeinschaft und der Firma R. sowie der Firma Z. vorliegt. Auftraggeber und Leistungsempfänger sind vielmehr die Berufungswerber.

Der Unternehmer (Hausgemeinschaft) kann Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung "für sein Unternehmen" ausgeführt worden ist. Das bedeutet, dass nur derjenige die Vorsteuer abziehen kann, der Empfänger der Leistung ist. Leistungsempfänger ist bei vertraglich geschuldeten Leistungen grundsätzlich, wer sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 63 ff).

Nach den klaren Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Erstberufungswerberin im Schreiben vom 7. April 2006 cit: "Unsere Mandantin – und nicht die Hausgemeinschaft beauftragte die Fa. R. mit dem Fensteraustausch" und des Bw. in der mündlichen Verhandlung sind die Berufungswerber im gegenständlichen Fall Leistungsempfänger.

Aus den angeführten Feststellungen ergibt sich aber auch, dass der auf der Rechnung angegebene Leistungsempfänger (Hausgemeinschaft) nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger übereinstimmt.

Eine Rechnung die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigten soll, hat gem. § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 u.a. zur Voraussetzung, dass der Name und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung auf der Rechnung angeführt sind. Stimmt der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger überein, so sind beim angegebenen Leistungsempfänger die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben, weil er für sein Unternehmen keine Leistung erhalten hat (vgl. Ruppe, UStG3, § 11 Tz 64 u. VwGH vom 27.1.1998, 93/14/0234).

Die Ausstellung der Rechnungen betreffend den Fensteraustausch, in denen die Hausgemeinschaft als Abnehmer der Lieferung angeführt ist, erfolgte um über den Umweg der Hausgemeinschaft den Vorsteuerabzug für den Fensteraustausch in Anspruch nehmen zu können. Da aber – wie bereits ausgeführt – kein Leistungsaustausch zwischen der Hausgemeinschaft und der Firma R. sowie der Firma Z. stattgefunden hat, konnte aus den an die Hausgemeinschaft gelegten Rechnungen kein Recht auf einen Vorsteuerabzug abgeleitet werden. Denn aus einer Rechnung, der kein Leistungsaustausch zugrundeliegt, ist für den Leistungsempfänger keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben.

Da nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates betreffend Fensteraustausch keine Leistungsbeziehungen zwischen der Hausverwaltung und der Firma R. sowie der Firma Z. gegeben ist, daher kein Recht auf einen Vorsteuerabzug für die Hausgemeinschaft besteht und weiters keine der Umsatzsteuer zu unterziehenden Einnahmen aus dem Fensteraustausch bei der Hausgemeinschaft vorliegen, sind bei der Hausgemeinschaft aus dem Fensteraustausch keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen gegeben.

Wenn von der steuerlichen Vertretung der Bw. ausgeführt wird, der Hausgemeinschaft seien Beträge in Höhe der Zahlungen der Bw. für den Fensteraustausch als Bruttoerlöse zugerechnet worden, ist dazu auszuführen, dass nach den sachverhaltsmäßigen Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates die von der Betriebsprüfung angenommenen Zahlungen der Bw. an die Hausgemeinschaft betreffend Fensteraustausch nicht erfolgten und daher die von der Betriebsprüfung angesetzten Betriebseinnahmen aus dem Fensteraustausch in Höhe von S 184.292,26 nicht vorliegen. Daher kann auch keine Umsatzbesteuerung dieser

von der Betriebsprüfung angenommenen Einnahmen erfolgen. Es liegen des Weiteren aber auch nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates keine Werbungskosten bei der Hausgemeinschaft aus dem Fensteraustausch vor, aus denen bei der Hausgemeinschaft eine Vorsteuer geltend gemacht werden könnte.

### **Einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 – Sonderwerbungskosten:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem Zusammenhang stehen, sie also durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 16 Tz 4 u. 32).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen bei den einzelnen Einkünften nicht abzogen werden.

§ 20 gilt ohne Unterschied für alle Einkünfte ("bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden ..."), also auch für alle Einkunftsarten (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 4 und VwGH 22.1.1985, 84/14/0035).

Aufwendungen eines Miteigentümers, die im Zusammenhang mit seinem Anteil stehen, sind als Sonderwerbungskosten geltend zu machen (z.B. Zinsen aus einem Darlehen zur Anschaffung des Miteigentumsanteiles oder im Zusammenhang mit Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, ebenso Prozesskosten aus Streitigkeiten mit den Miteigentümern zur Verteidigung der Eigentumsrechte am Mietgebäude), (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz 240).

Die als Sonderwerbungskosten berücksichtigbaren Aufwendungen müssen aber – wie bereits zu den Werbungskosten ausgeführt – im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen beziehungsweise durch die Einkünfteerzielung veranlasst sein (vgl. VwGH 24.1.1990, 88/13/0233).

Da die Berufungswerber den Fensteraustausch in ihrer – von der Hausgemeinschaft bei sie Miteigentümer sind – gemieteten privaten Wohnung durchführen haben lassen, steht dieser Fensteraustausch im gegenständlichen Fall nicht im Zusammenhang mit der Erzielung von

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern mit der privaten Nutzung des Wohnraumes. Es unterliegen damit aber die als Sonderwerbungskosten beantragten Aufwendungen dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Dem steht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch nicht entgegen, wie in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung vom steuerlichen Vertreter des Zweitberufungswerbers ausgeführt, dass die Bw. Mieten für ihre Wohnungen an die Hausgemeinschaft bezahlen und diese Mieten nach einheitlicher und gesonderter Feststellung gemäß § 188 BAO bei den Bw. anteilig der Besteuerung unterzogen werden.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Zweitberufungswerbers, wonach die Bw. als Mieter Miete in die Hausgemeinschaft einzahlt und diese Mieteinnahmen über den Umweg der Einkommensteuererklärungen der Mitbesitzer (der Bw.) der Einkommensteuer unterzogen würden, andererseits die Betriebsprüfung aber die den zu versteuernden Mieteinnahmen gegenüberstehenden Werbungskosten in Form des Fensteraustausches nicht zulasse, ist weiters Folgendes entgegenzuhalten:

Die von den Bw. an die Hausgemeinschaft bezahlte Miete wurde für die Anmietung von privat genutztem Wohnraum bezahlt. Wenn nun die Bw. in ihren privat genutzten Wohnungen einen Fensterausch haben durchführen lassen, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen der Bw. privat veranlasst, auch wenn die Bw. Miteigentümer jenes Gebäudes sind, in denen sich die angemieteten Wohnungen befinden. Denn auch der Wohnungsmieter, der nicht Mitbesitzer des Wohngebäudes ist, kann sich keine Werbungskosten abziehen, wenn er die Kosten für einen Fensteraustausch in seiner Mietwohnung übernimmt. Es kann nicht entscheidend sein, ob der Mieter einer Wohnung, die von ihm privat genutzt wird, Miteigentümer der vermittelnden Hausgemeinschaft ist, er an diese Miete bezahlt und diese nach einheitlicher und gesonderter Feststellung bei der Hausgemeinschaft im Einkommensteuerverfahren beim Miteigentümer versteuert wird. Denn die Stellung der Bw. als Mieter ist getrennt zu sehen von ihrer Stellung als Miteigentümer eines Wohnhauses, die Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen in diesem Wohnhaus erzielen.

Wenn im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der Erstberufungswerberin vom 7. April 2006 ausgeführt wird, die Kosten der Bw. seien "als freiwillige Mieterinvestitionen Sonderwerbungskosten unserer Mandantin" ist dem insofern teilweise zuzustimmen als freiwillige Mieterinvestitionen vorliegen, aber Sonderwerbungskosten deshalb nicht berücksichtigt werden können, da diese Investitionen in der Privatwohnung der Bw. durchgeführt worden sind und solche Aufwendungen Kosten der Lebensführung darstellen. Dies trifft auch dann zu, wenn die Wohnung von einer Hausgemeinschaft angemietet wird, bei der die Mieterin Miteigentümerin ist.

Bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles kann daher nichts anderes gelten als im Falle eines eine Mietwohnung bewohnenden Steuerpflichtigen, der sich im eigenen Auftrag und durch eigene Bezahlung die Fenster in seiner Mietwohnung austauschen lässt. Diese Aufwendungen können nicht als Werbungskosten beim Wohnungsmieter berücksichtigt werden, sondern allenfalls als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Wenn der steuerliche Vertreter der Erstberufungswerberin ausführt, von der Betriebsprüfung hätte, wenn sie schon nicht die auf seine Mandantin zutreffende Rechtsauffassung vertrete, nicht der gesamte Betrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden dürfen, sondern lediglich der auf sie entfallende Anteil an den Einkünften in Höhe von 14%, ist dem entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die steuerliche Anerkennung von Sonderwerbungskosten strittig ist, diese aber Aufwendungen **eines** Miteigentümers darstellen und daher dem Anteil der Bw. an der Miteigentumsgemeinschaft bei der Frage der steuerlichen Anerkennung von Sonderwerbungskosten keine Bedeutung zukommt.

Zum vom steuerlichen Vertreter der Erstberufungswerberin gestellten Antrag, den Betrag von S 48.000,00 in eventu als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 3 c EStG 1988 zu behandeln und den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 1999 der Erstberufungswerberin zu berichtigen, ist darauf hinzuweisen, dass der berufungsgegenständliche Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 kein Grundlagenbescheid im Hinblick auf die Berücksichtigung von Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 3 c EStG 1988 ist, weiters der Einkommensteuerbescheid 1999 der Erstberufungswerberin keinen Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet und daher nicht über im Einkommensteuerverfahren allenfalls zu berücksichtigende Sonderausgaben abgesprochen werden kann.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

<b>Umsatzsteuer 1999</b>		Steuer
Gesamtbetrag Bemessungsgrlg. lt. BP	S 2.496.873,40	
20 % Normalsteuersatz lt. BP	S 2.412.384,02	S 482.476,80
10 % ermäßiger Steuersatz lt. BP	S 84.489,38	S 8.448,94
Summe Umsatzsteuer lt. BP		S 490.925,74
- Einnahmen aus Fenstertausch lt. BE	- S 153.578,55	-S 30.715,71
Gesamtbetrag Bemessunggrlg. lt. BE	S 2.343.24,85	

20 % Normalsteuersatz lt. BE	S 2.258.805,47	S 451.761,09
10 % ermäßiger Steuersatz lt. BE	S 84.489,38	S 8.448,94
Summe Umsatzsteuer lt. BE		S 460.210,03
Vorsteuern gesamt lt. BP		S 66.519,26
- Vorsteuern Fenstertausch lt. BE		- S 30.715,71
Vorsteuern gesamt lt. BE		S 35.803,55
Zahllast lt. BP		S 424.406,48
Zahllast lt. BE		S 424.406,48

Der vom unabhängigen Finanzsenat festgestellte Sachverhalt, wonach kein Leistungsaustausch zwischen der Hausgemeinschaft und den Firmen, welche die Fenster geliefert sowie den Fensteraustausch durchgeführt haben vorliegt, hat zur Folge, dass bei der Hausgemeinschaft aus dem Fensteraustausch bei den Bw. weder eine umsatz- noch ertragssteuerliche Auswirkung gegeben ist. Die von der Betriebsprüfung umsatzsteuerlich in gleicher Höhe berücksichtigen Vorsteuern und Umsatzsteuern bzw. Ausgaben und Einnahmen aus dem Fensteraustausch der Bw. führten auch zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis.

Materiell tritt damit durch diese Verschiebungen laut Berufungsentscheidung keine Änderung zu den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 – jeweils vom 15. Mai 2003 – ein.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. September 2006