

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hausgemeinschaft L, SGasse , vertreten durch Dr. Kurt Cepicky, Wirtschaftstreuhand-GmbH., 1010 Wien, Seilerstraße 22, vom 2. Dezember 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 1. Oktober 1998 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1991 bis 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) , die Hausgemeinschaft L in SGasse., erzielt in den berufungsgegenständlichen Jahren 1991 bis 1996 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Liegenschaft steht ab dem Jahre 1991 im Miteigentum von Hrn. Dr.S (Anteil 1/2), Hrn. LS, Fr. Dr. Dr.C (geborene S) und Hrn. M mit jeweils einem Anteil von 1/6 Anteil am Gesamteigentum.

An Umsätzen werden für diesen Zeitraum von der Bw. folgende Beträge (in Schilling) erklärt:

1991	1992	1993	1994	1995	1996
253.182,25	272.125,60	343.400,00	368.280,00	386.280,00	411.540,00

Im Zuge der Veranlagung des Jahres 1992 (Ersuchen um Ergänzung vom 7. August 1997) wird der Bw. der Hauseigentümeranteil lt. Aktenlage in Höhe von 59,04 % (bis 31. 10. 1992) bzw. i. H. v. 69,14 % (ab 31. 10. 1992) bekannt gegeben.

In der von der Bw. dazu übermittelten Aufstellung vom 18. September 1997 wird dieser mit 53,72 % (bis 31. 10. 1992), danach mit 73,40 % ermittelt.

Das Finanzamt nimmt für die von den Miteigentümern gemieteten von der Hauseigentumsgemeinschaft nicht fremdüblich vermieteten Wohnungen eine Kürzung der Einnahmen der Jahre 1991 und 1992 für die Wohnung Top 12/13 im Ausmaß von 10,10 %, sowie für die Wohnung Top 8 im Ausmaß von 10,64 %, in Summe somit in Höhe von 20,74 % vor.

Für die Jahre 1993 bis 1996 erfolgt darüber hinaus eine Kürzung für die Wohnung Top 6/7 im Ausmaß von 19,68 %, somit in Höhe von insgesamt 40,42 %.

Neben der Kürzung der Einnahmen werden seitens des Finanzamtes im Zuge der Veranlagung die Werbungskosten sowie die Vorsteuern in diesem Ausmaß gekürzt.

Die Bw. erhebt gegen die vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide vom 1. 10. 1998 innerhalb der vom Finanzamt bis 6. 12. 1998 verlängerten Rechtsmittelfrist Berufung und führt darin aus:

"1. Für das Jahr 1991 erfolgte eine Kürzung für Top 6 – 7 um S 43.200. Während des Jahres 1991 war dieses Objekt noch an die Firma P vermietet und von dieser als Büro und Lagerraum benutzt. Der Umsatz wäre daher um S 43.200 zu erhöhen, die Vorsteuerkürzung nur mit 10,64 % (=Anteil Top 8) anstelle 20,74 % vorzunehmen.

2. Ab November 1992 wurde Top 6 – 7 an LS vermietet. Das Finanzamt hat die Vorsteuern um 20,74% gekürzt mit der Begründung einer dem Fremdvergleich nicht standhaltend niederen Miete. Der Mietvertrag beschreibt Top 6 – 7 als Kategorie A zugehörig wurde dabei jedoch bereits der auf Kosten des Mieters LS vorgenommene Sanierungsaufwand mitberücksichtigt. Wie aus dem Nachtrag zum Mietvertrag hervorgeht wurde in Anbetracht der völlig zerstörten Wohnsubstanz von Anfang die Kategorieuweisung an D angepasst mit der Auflage an den Mieter den Kategoriezustand A aus eigenen Mitteln herzustellen. Auf Kosten des Mieters erfolgte die Erneuerung der Sanität- und Elektroinstallationen, Herstellung eines Waschraumes und Kombitherme etc. im Ausmaß von rd. S 500.000. Ich beantrage daher die Vorsteuerkürzung für Top 6 – 7 für die Jahre 1992 bis 1996 zu unterlassen (Rechnungskopien beiliegend) da der vereinbarte Mietzins dem Kategoriezustand bei Wohnungsübernahme entsprochen hat.

3. Top 12 – 13 war erst ab Oktober 1993 an M vermietet, ich ersuche daher die Hinzurechnung 1993 nur aliquot vorzunehmen (Erhöhung der Umsätze um S 10.260 = 9/12-tel von S 13.680; Pos: 16 D) sowie die Vorsteuerkürzung für dieses Objekt im Jahr 1993 nur mit 2,53 % (Pos. 29 C: Top 8 10,64 + Top 12-13 anteilig 10,10/12*3) anstelle des für das ganze Jahr anzuwendenden Satz von 10,10 %).

4. Bei der Bemessung für die Vorsteuerkürzungen beantrage ich den auf die Betriebskosten entfallenden Anteil auszuscheiden, da dieser von den Mietern unabhängig von der Höhe der Miete vorgeschrieben und von diesen bezahlt wird (Pos. 26 B-G).

5. Sämtliche vorhergehenden Ausführungen insbesondere im Zusammenhang mit Umsatzsteuer und Vorsteuerkürzungen ersuche ich auch auf die Ermittlung der Einnahmen und Werbungskosten anzuwenden und die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1991 bis 1996 entsprechendriger Ausführungen anzugleichen".

In dem das Ersuchen um Ergänzung vom 7. 8. 1997 beantwortenden Schreiben gibt die Bw. an, dass Hr. LS bis zum 31. 10. 1992 Top 12/13 bewohnt habe, ab 1. 11. 1992 Top 6 – 7 gemietet habe (Kategorie A, Vermerk: in Ordnung). Im darüber errichteten Mietvertrag vom 1. November 1992 wird mit Hinweis auf § 16 Abs. 2 MRG die Kategorie A angegeben (dem Finanzamt mit Vorhaltbeantwortung vom 30. 5. 1994 übermittelt). Das Ausmaß der Nutzfläche beträgt 185 m², es ist ein Aufzug vorhanden, die Zentralheizung besteht in Form einer Etagenheizung, die Ausstattung ist sehr gut, die Brauchbarkeit ist sehr gut. Bezuglich der Ausstattung und Brauchbarkeit ist im Mietvertrag das Wort "sehr" nachträglich handschriftlich durchgestrichen worden.

Der Mietvertrag betreffend Top 8, abgeschlossen am 1. 1. 1984 zwischen der Bw. und Fr. Dr.C nennt als *Ausstattung* die Kategorie A und bezeichnet die *Brauchbarkeit* als in Ordnung. Der Mietvertrag für Top 12/13 vom 1. Oktober 1993 bezeichnet Ausstattung und Brauchbarkeit als gut, führt eine Etagen- Zentralheizung, Bad, WC als vorhanden an.

Diese Beurteilung der Wohnungen durch die Bw. findet sich jeweils auch in den dem Finanzamt übermittelten Aufstellungen (z. B. Aufstellung über die Mietverträge vom 16. 10. 1998).

Als Beilage zur gegenständlichen Berufung bringt die Bw. mit 13. 10. 1999 einen "Antrag auf Richtigstellung der Einstufung ihrer Mietobjekte in den Mietverträgen" ein. Darin wird ausgeführt, dass die Mitglieder der Hausgemeinschaft nach sorgfältiger Einsicht in die Jüngsten Entscheidungen des OGH beschlossen haben, dem Antrag der Mieter zuzustimmen, und in den Mietverträgen Top 8 vom 1. 1. 1984, Top 6 – 7 vom 1. 11. 1992, Top 9 vom 20. 12. 1996 die zurzeit vorhandene Kategorie Einstufung und Bezeichnung des Zustandes der Mitobjekte zu streichen und durch die Bezeichnung nicht brauchbar (Kategorie D) zu ersetzen.

Über den Einfluss dieses Beschlusses auf die Höhe der Miete werde danach mit den Mietern verhandelt. Als Beilage werden die Mietverträge in Kopie übermittelt. Darin findet sich der Vermerk, dass die Kategorie A auf D geändert wurde und die Wohnungen als "nicht brauchbar" eingestuft werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Fall der privaten Nutzung einer Liegenschaft durch einen Alleineigentümer können nur jene Werbungskosten Berücksichtigung finden, die nicht die privat genutzten Teile des Hauses betreffen. Dementsprechend ist auch keine (fiktive) Miete für die eigene Wohnung anzusetzen.

Die mit der Nutzung einer solchen Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind - einschließlich der auf die Wohnung entfallenden AfA - als nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) anzusehen.

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen sind auf ihre steuerliche Anerkennung zu untersuchen. Ein Mietverhältnis ist - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Hat der Mietvertrag mit einem Angehörigen ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen, schöpft aber in der Folge der Hauseigentümer nicht die vom MRG zugelassenen Möglichkeiten aus - er hebt etwa einen Erhaltungsbeitrag nur von den Fremdmietern ein - ist zu prüfen, ob die Wohnung nicht ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheidet.

In Bezug auf die Eigennutzung von im Miteigentum stehenden Gebäuden durch einen der Miteigentümer ist Folgendes zu beachten:

Bewohnt ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Nutzungsentgelt, ist der selbstgenutzte Gebäudeteil auch bei den Miteigentümern weiterhin Bestandteil der Einkunftsquelle.

Nutzt der Miteigentümer einen Teil des Gebäudes auf Grund einer bloßen Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern, ist sein Anteil aus der Einkünfteermittlung auszuscheiden (VwGH 20.2.1992, 89/13/0236; VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; VwGH 9.7.1997, 93/13/0002). Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründet unter Miteigentümern - auch bei fremdüblichem Entgelt - grundsätzlich noch kein

Mietverhältnis. Eine Benützungsregelung stellt nämlich unter Miteigentümern, denen schon nach § 833 1. Satz ABGB der Gebrauch gemeinsam zusteht, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine Gebrauchsregelung zu begründen (VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 9.7.1997, 93/13/0002; VwGH 27.5.1998, 98/13/0084; VwGH 24.6.1999, 96/15/0098).

Wird ein Gebäude ausschließlich von Miteigentümern oder diesen nahe stehende Personen bewohnt, liegen keine steuerlich beachtliche Mietverhältnisse zwischen der Miteigentumsgemeinschaft einerseits und den jeweiligen Miteigentümern bzw. diesen nahe stehenden Personen vor. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098).

Liegt ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis nicht vor, liegt entweder (bei Vermietung nur an Miteigentümer) keine Einkunftsquelle vor oder sind - analog der Vorgangsweise bei Alleineigentum - die Miete der Miteigentümer sowie die aliquoten Aufwendungen aus der Überschussrechnung auszuscheiden.

Im vorliegenden Fall wurden von allen Miteigentümern Mietverträge mit der Hausgemeinschaft abgeschlossen.

Zu Punkt 1 des Berufungsbegehrens:

Die Bw. begründet ihr Begehr auf Herabsetzung des Hauseigentümeranteiles auf 10,64 % (Anteil Top 8) damit, dass Top 6 – 7 im Jahre 1991 noch fremd vermietet gewesen sei. Dabei übersieht sie, dass der vom Finanzamt ermittelte Hauseigentümeranteil bis 1992 in Höhe von 20,74 % die Wohnungen Top 8 und Top 12/13 betroffen haben. In der von der Bw. dem Finanzamt übermittelten Aufstellung wurde die Wohnung Top 12/13 im Jahre 1991 von Hrn. LS mit einem Anteil von 10,10 % an der Gesamtnutzfläche bewohnt. Im Schreiben vom 16. 10. 1998 wird diese Wohnung von der Bw. als nicht fremdüblich vermietet bezeichnet. Der vom Finanzamt ermittelte Hauseigentümeranteil von 20,74 % kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht damit erfolgreich bekämpft werden, dass Top 6 – 7 fremd vermietet war, da dieses in der Berechnung des Finanzamtes von 20,74 % für das Jahr 1991 gar nicht berücksichtigt wurde.

Zu Punkt 2 des Berufungsbegehrens:

Gem. § 15 a (1) MRG hat eine Wohnung die Ausstattungskategorie A, wenn sie in brauchbarem Zustand ist, ihre Nutzfläche mindestens 30 m^2 beträgt, die Wohnung zumindest aus Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, Klosett und einer dem zeitgemäßen Standard

entsprechenden Badegelegenheit (Baderaum oder Badenische) besteht und über eine gemeinsame Wärmeversorgungsanlage oder eine Etagenheizung oder eine gleichwertige stationäre Heizung und über eine Warmwasseraufbereitung verfügt, - die Ausstattungskategorie D, wenn sie entweder über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett im Inneren verfügt, oder wenn bei ihr eine dieser beiden Einrichtungen nicht brauchbar ist **und** auch nicht innerhalb angemessener Frist nach Anzeige durch den Mieter vom Vermieter brauchbar gemacht wird.

Gem. § 15 a Abs. 2 MRG richten sich die Ausstattungskriterien nach § 15 a Abs. 1 MRG nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags. Gem. § 15 a Abs. 1 Z. 4 MRG kann eine Wohnung die Einstufung auf Kategorie D erhalten, wenn sie über keine Wasserentnahmestelle oder über kein Klosett verfügt, oder wenn bei ihr eine dieser Einrichtungen in nicht brauchbarem Zustand sind *und* auch nicht innerhalb angemessener Frist nach Anzeige durch den Mieter vom Vermieter brauchbar gemacht wird. Eine Wohnung ist in eine Ausstattungskategorie auch bei Fehlen eines Ausstattungsmerkmals einzuordnen, wenn das fehlende Ausstattungsmerkmal, nicht jedoch eine Badegelegenheit, durch ein oder mehrere Ausstattungsmerkmale einer höheren Ausstattungskategorie aufgewogen wird.

Wenn nun die Bw. dem Antrag der Mieter vom 13. Oktober 1999 auf Richtigstellung der Einstufung der Mietobjekte Top 8, Top 6 – 7 und Top 9 zustimmt und ausführt, dass oben angeführte Wohnungen nicht brauchbar gewesen seien, so kann dies, sollte diese Beurteilung zutreffend erfolgt sein, nur eine Aussage über den Wohnzustand zum Beurteilungszeitpunkt, nämlich dem 13. Oktober 1999 darstellen, und für Zeiträume nach dem 13. Oktober 1999 von Bedeutung sein. Der berufungsgegenständliche Zeitraum umfasste jedoch die Jahre 1991 bis 1996. Wenn die Bw. in der Berufung von *einer Nichtbrauchbarkeit* oben angeführter Wohnungen spricht, ist dem entgegenzuhalten, dass eben diese Wohnungen im Zeitraum 1991 bis 1996 von den Miteigentümern bewohnt wurden. Die von der Bw. behauptete Nichtbrauchbarkeit kann somit für diesen Zeitraum ausgeschlossen werden.

Was die von der Bw. begehrte, nachträgliche Änderung der Wohnungskategorie von A auf D anlangt, wird daher seitens des UFS die Auffassung vertreten, dass mit Abschluss des Mietvertrages am 1. 11. 1992 und für Top 6 – 7 mit 1. 1. 1984 für Top 8 diese Wohnungen, sowohl von Seiten der Bw. als Vermieterin, als auch von Seiten der jeweiligen Mieter, als der Kategorie A zugehörig im Mietvertrag bezeichnet und somit als solche angesehen wurden.

Somit lag zu diesen Zeitpunkten kein Zweifel darüber vor, dass diese Wohnungen über die geforderten Einrichtungen (Küche, WC, Bad, Zentralheizung, Lift) verfügten. Auch wurden in den Mietverträgen der Zustand dieser, sowie der Ausstattung und Brauchbarkeit der

Wohnungen als "in Ordnung" bzw. (sehr) gut bezeichnet. Gem. § 4 Erhaltungspflicht des Mietvertrages bestätigte der Mieter "den Mietgegenstand in gutem, *brauchbaren Zustand übernommen zu haben*".

Weiters zeigen die Investitionen in Top 6 – 7, dass die Elektroleitungen im *Arbeitsraum* (eine Verrohrung für den Computer, eine Telefon- und Fernsehverkabelung) durchgeführt wurde, im *Badezimmer* eine Dusche und ein Waschtisch einschließlich Armaturen sowie die Verrohrung errichtet, eine Fußbodenheizung hergestellt und ein Elektroboiler angebracht wurde. Wasch- und Duschraum wurde neu verfließt. Die Gaszuleitung wurde erneuert. Die Heizungsrohre im Badezimmer wurden (im Ausmaß von S 6.800) erneuert. Die Parkettfußböden wurden saniert.

Wenn nun, wie die Bw. in der Berufung ausführt, Investitionen im Bereich der Sanitär- und Elektroinstallationen vorgenommen werden, dann handelt es sich dabei um den Austausch und die Erneuerung einzelner Komponenten der Wohnung. Unzweifelhaft haben diese jedoch vorher auch schon bestanden, was zur Kategoriebeurteilung A geführt hat. Wenn nun im bestehenden Objekt beispielsweise eine Zentralheizung vorhanden ist, führt eine Erneuerung bzw. eine Investition in diese nicht dazu, dass die Kategorie von A nachträglich eine Änderung erfährt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die bereits vorher bestehende Zentralheizung die Beurteilung als Kategorie A zur Folge hatte. Durch die Investition wird daher, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Kategorie A nur beibehalten. Für die von der Bw. beabsichtigte nachträgliche Änderung von A auf D in Folge einer durchgeföhrten Investition findet sich daher für die von der Bw. begehrten Wohnungen kein sachlich gerechtfertigter Grund. Wenn die Bw. in der Berufung ausführt, dass für das Top 6 – 7 bei Zuordnung zu Kategorie A der vom Mieter vorzunehmende zukünftige Sanierungsaufwand mitberücksichtigt worden sei, so widerspricht dies dem abgeschlossenen Mietvertrag. In diesem (Mietvertrag vom 11. 3. 1993) und im geänderten Mietvertrag (mit Vermerk "Änderung mit 13. 10. 1999) und im findet sich darüber keine Aussage. Vielmehr bezeichnete auch der geänderte mit dem Vermerk "Kategorie geändert, D, nicht brauchbar" versehene Mietvertrag die Ausstattung und Brauchbarkeit noch immer mit "gut", ist also in sich widersprüchlich.

Überdies wurde der "Beschluss" der Bw. auf Kategorie Änderung im Jahre 1999 gefasst, sodass unabhängig von der Zulässigkeit derartiger Beschlüsse, dies auf die berufungsgegenständlichen Jahre, bzw. das Mietverhältnis ab dem Jahre 1992 für Top 6 – 7 steuerrechtlich keinen Einfluss haben kann. Der maßgebliche Zeitpunkt für die Beurteilung der Kategorie richtet sich gem. § 15 a Abs. 2 nach dem Ausstattungszustand der Wohnung im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages.

Zu Punkt 3 des Berufungsbegehrens:

Top 12/13 war bis 1. 10. 1993 von Hrn. LS, danach von Hrn. M bewohnt. Beide Mieter sind Miteigentümer an der Hausgemeinschaft mit einem Anteil von 1/6. Der Anteil an der Gesamtnutzfläche des Hauses beträgt für beide Fälle 10,10 %. Die Wohnung wird von der Bw. (Schreiben vom 16. 10. 1998) als unterhalb der fremdüblichen Miete vermietet angesehen. Für die von der Bw. begehrte nur aliquote Hinzurechnung des Hauseigentümeranteiles besteht daher kein Grund.

Zu Punkt 4 des Berufungsbegehrens:

Die Bw. begeht, den auf die Betriebskosten entfallenden Anteil bei der Kürzung der Vorsteuern nicht zu berücksichtigen, da dieser von den Mietern unabhängig von der Höhe der Miete vorgeschrieben werde. Dazu wird ausgeführt, dass wenn in Folge einer nicht fremdüblich vermieteten Wohnung an einen Miteigentümer es zu einem Ausscheiden des Hauseigentümeranteiles kommt, steuerlich davon auszugehen ist, dass die Nutzung der Wohnung im Rahmen der privaten Lebensführung erfolgt ist, welche steuerlich dadurch als unbeachtlich zu beurteilen ist (VwGH 24. 6. 1999; 96/15/0098). Dies hat zur Folge, dass einerseits die erklärten Umsätze um die diesbezüglichen Mieten zu kürzen, andererseits die Vorsteuern und Werbungskosten in eben diesem Ausmaß zu kürzen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2006