



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C. und D. über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 29. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes E., vertreten durch F., betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 nach der am 22. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Veranlagung der Umsätze und Vorsteuern erfolgte für die Bw. (eine Wohnungseigentumsgemeinschaft) mit Umsatzsteuerbescheiden - für das Jahr 1999 am 24. Mai 2000, für das Jahr 2000 am 11. Juli 2001 und für das Jahr 2001 am 1. Juli 2002 - zunächst erklärungskgemäß.

Eine im Jahr 2003 bei der Bw. durchgeführte Betriebsprüfung – die Jahre 1999 bis 2001 betreffend – ergab u.a. laut Tz. 13 des BP-Berichtes vom 28. April 2003, dass die Betriebskosten der sich im Zubehör zum Wohnungseigentum befindlichen Kfz-Abstellplätze und Garagen mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert wurden. Nach Ansicht des Prüfers seien diese Umsätze dem Normalsteuersatz zu unterziehen.

Da für den Prüfungszeitraum kein Aufteilungsschlüssel vorgelegt werden konnte, seien die anteiligen Betriebskosten im Schätzungsweg i.H.v. 7 % ermittelt worden.

Die Vorsteuern aus den anteiligen Betriebskosten wurden wie folgt ermittelt:

1999				
Kto.	Bezeichnung	MWSt. 10 % (in S)	BMGI	
0400	Grundsteuer	15.762,56	157.625,60	
0404	Strom	8.610,26	86.102,60	
0410	Hausbesorgerkosten	58.644,46	586.444,60	
0419	Brandmeldeanschluss	1.855,36	18.553,60	
0420	Versicherungen	8.888,17	88.881,70	
0460	Hausverwalterhonorar	19.440,48	194.404,80	
		113.201,29	1.132.012,90	
	davon 7 % geschätzt		79.240,90	
	davon 20 % USt		15.848,18	
2000				
0400	Grundsteuer	15.762,56	157.625,60	
0404	Strom	7.619,49	76.194,90	
0410	Hausbesorgerkosten	57.698,37	576.983,70	
0419	Brandmeldeanschluss	1.855,36	18.553,60	
0420	Versicherungen	9.318,54	93.185,40	
0460	Hausverwalterhonorar	19.839,60	198.396,00	
		112.093,92	1.120.939,20	
	davon 7 % geschätzt		78.465,74	
	davon 20 % USt		15.693,15	
2001			€	ATS
0400	Grundsteuer	1.145,52	11.455,20	157.626,99
0404	Strom	573,37	5.733,70	78.897,43
0410	Hausbesorgerkosten	4.325,25	43.252,50	595.167,38
0419	Brandmeldeanschluss	134,84	1.348,40	18.554,39
0420	Versicherungen	690,97	6.909,70	95.079,54
0460	Hausverwalterhonorar	1.467,72	14.677,20	201.962,68
		8.337,67	83.376,70	1.147.288,41
	davon 7 % geschätzt		5.836,37	80.310,19
	davon 20 % USt		1.167,27	16.062,04

Es wurden daher die 20%-igen Umsätze für das Jahr 1999 um S 79.240,90, für das Jahr 2000 um S 78.465,74 und für das Jahr 2001 um S 80.310,19 erhöht und gleichzeitig die 10%-igen Umsätze um diese Beträge reduziert.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ am 6. Mai 2003 im wiederaufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

Die dagegen eingebrachte **Berufung** vom 28. August 2003 wendet sich gegen die Feststellungen in Tz. 13 des BP-Berichtes bezüglich der Kfz-Abstellplätze bzw. Garagen. Tatsächlich seien die auf im Wohnungseigentum befindliche Garagen- bzw. Abstellplätze entfallenden Betriebskosten gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG steuerfrei, sofern nicht zur Steuerpflicht optiert werde. Eine solche Option sei nicht erfolgt und werde auch nicht erfolgen. Die Vorschreibung des Normalsteuersatzes sei daher zu Unrecht erfolgt.

Andererseits habe eine Reduzierung des 10%-igen Steuersatzes bis zu einer Rechnungskorrektur zu unterbleiben, weil die Gemeinschaft die zu Unrecht ausgewiesenen Steuerbeträge aufgrund der Rechnung schulde. Die Vorsteuern seien zu kürzen, soweit sie anteilig auf im Wohnungseigentum befindliche Garagen- bzw. Abstellplätze entfallen. Es werde gegen den Schlüssel von 7 % nichts eingewendet. Die Vorsteuerkürzung betrage demnach:

Betriebskosten mit 20 % Vorsteuer	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS
Strom	86.102,60	76.194,90	78.897,43
Brandmeldeanschluss	18.553,60	18.553,60	18.554,39
Hausverwalterhonorar	194.404,80	198.396,00	201.962,68
	299.061,00	293.144,50	299.414,50
davon anteilig 7 %	20.934,27	20.520,12	20.959,02
davon 20 % Vorsteuer	4.186,85	4.104,02	4.191,80

Mit **Schreiben** vom 28. Juli 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter in Abänderung des Berufungsbegehrens der Antrag gestellt, - entgegen den Feststellungen in Tz. 13 des BP-Berichtes – die auf die Kfz-Abstellplätze bzw. Garagen entfallenden Betriebskosten dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterziehen, weil von einer einheitlichen Leistung im Zusammenhang mit der zugehörigen Eigentumswohnung auszugehen sei.

Für den Fall, dass die Einheitlichkeit der Leistung verneint werden sollte, werde zur Steuerpflicht optiert.

In RdW 1995/3, 121 vertrete Werner Doralt die Auffassung, dass auch die mit einer Wohnung mitvermietete Garage dem begünstigten Steuersatz unterliege, wogegen das BMF an seiner

früheren Auffassung festhalte, wonach der Garagenplatz immer als selbständige Hauptleistung dem Normalsteuersatz unterliege, obwohl der EuGH bereits entschieden habe, dass die mitgemietete Garage als Nebenleistung zu behandeln sei (RdW 1994, 188).

Der Hinweis des BMF auf § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, wonach die Vermietung von PKW-Abstellplätzen von der unechten Befreiung ausdrücklich ausgenommen sei und dem Normalsteuersatz unterliege, gehe deshalb ins Leere, weil das Gesetz hier die Vermietung nur als Hauptleistung regle. Solle der begünstigte Steuersatz für die Garagierung als Nebenleistung ausgeschlossen sein, dann müsse der Gesetzgeber dies in das Gesetz ausdrücklich hineinschreiben, wie er dies bei der Wärmelieferung getan habe (§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994).

Behandle man eine mitgemietete Garage nicht als Nebenleistung, widerspreche dies dem EU-Recht, wobei auf das Urteil des EuGH vom 13. Juli 1989, Rs. 173/88, verwiesen werde. Das Gleiche habe sinngemäß für die Betriebskosten einer Garage im Zubehör zu einer Eigentumswohnung zu gelten.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 10. August 2004 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Abstellplätze bzw. Garagen im Zubehör zum Wohnungseigentum befinden und deshalb gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 als steuerfrei zu behandeln seien, sofern nicht zur Steuerpflicht optiert werde. Da in Abänderung zur ursprünglichen Berufung vom 28. August 2003 nunmehr zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG optiert werde, unterlägen die Entgelte nicht - wie in der Berufung ausgeführt - dem ermäßigten Steuersatz, sondern dem Normalsteuersatz. Die weiterverrechneten Kosten für Kfz-Abstellplätze seien nicht - wie in der Abänderung zur Berufung vom 28. Juli 2004 ausgeführt - als Nebenleistung, sondern als Hauptleistung zu behandeln.

Im **Vorlageantrag** vom 8. September 2004 wurde um Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und gleichzeitig um Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat ersucht.

In der am 22. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholt der steuerliche Vertreter seine bisherigen Angaben und verwies auf die Ausführungen in einem Schriftsatz, den er dem Senat gleichzeitig vorlegt, wonach der EuGH die Qualifizierung der Mitvermietung von Kfz-Abstellplätzen als Nebenleistung wohl kaum unterschiedlich sehen könne, wenn diese Mitvermietung einmal in engem Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Grundstücksvermietung und ein anderes Mal in engem Zusammenhang mit einer dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Wohnungsvermietung erfolge. Die Qualifikation als Nebenleistung ergebe sich nicht daraus, ob die Hauptleistung steuerfrei oder steuerpflichtig sei, sondern aus dem engen Zusammenhang mit einer Hauptleistung. Diese Interpretation

habe wohl Vorrang gegenüber der Frage, was Österreich bei der Ausverhandlung des Beitrittsvertrages mit der beantragten Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Wohnungsvermietung gemeint haben könnte. Auch wenn im Kommentar zur Mehrwertsteuer von Scheiner/Kolacny/Caganek auf den Erlass AÖF Nr. 39/1989 verwiesen werde, dem zufolge schon vor dem Beitritt der ermäßigte Steuersatz nicht für die Überlassung von Kfz-Abstellflächen anwendbar gewesen sei, ist zu entgegnen, dass ein Erlass des BMF, der nicht einmal in Österreich normative Wirkung entfalte, wohl kaum als Grundlage für eine von den allgemeinen Grundsätzen – wie sie im zitierten EuGH-Urteil zum Ausdruck kommen – abweichende Rechtsprechung dienen werde. Weiters betone der steuerliche Vertreter das Vorliegen einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung, die unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen zu beachten sei. Es bestehe jedenfalls ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Wohnungsmiete und der Nutzungsüberlassung der Garage, insbesondere dann, wenn sich diese im Zubehör-Wohnungseigentum befinde.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass die historische Entwicklung der streitgegenständlichen Gesetzesstelle zu beachten sei. Österreich habe im Beitrittsvertrag eine Sonderregelung ausgehandelt. Er verweise diesbezüglich auf die Anmerkungen von Caganek in der ÖStZ 2001/541, wobei insbesondere die dort angeführten erheblichen Wettbewerbsverzerrungen hervorzuheben seien. Dem ins Treffen geführte EuGH-Urteil „Henriksen“ liege ein anderer Sachverhalt zugrunde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Unternehmereigenschaft von Personenvereinigungen ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 auch dann gegeben, wenn sie ausschließlich Leistungen gegenüber den Gesellschaftern oder Mitgliedern erbringen.

Eine Wohnungseigentümergeinschaft, wenn sie als Gemeinschaft nach außen in Erscheinung tritt, besitzt die Unternehmereigenschaft, weil sie im eigenen Namen Waren oder Dienstleistungen bezieht und diese den Mitgliedern weiterreicht. Die Tätigkeit einer Wohnungseigentumsgemeinschaft, die in der Erhaltung und Verwaltung des Gebäudes gegen Kostenersatz besteht, ist als unternehmerisch zu werten.

Streitgegenständlich ist, wie das Weiterreichen von Betriebskosten im Zusammenhang mit sich im Zubehör zum Wohnungseigentum befindlichen PKW-Abstellplätze und Garagen zu versteuern ist.

Da für die Garagierung (Abstellung) ein gesondertes Entgelt von der Wohnungseigentumsgemeinschaft nicht verrechnet wird, wurde vom Prüfer im

Schätzungswege ein – dem Normalsteuersatz unterworfenen - Entgeltsanteil von 7% ermittelt, dessen Höhe die steuerliche Vertreterin in der Berufung vom 28. August 2003 außer Streit stellte. Allerdings wurde im Berufungsverfahren die Auffassung vertreten, dieses Entgelt unterliege vor allem deshalb dem ermäßigten Steuersatz, weil Garagen/Abstellplätze sich als „Nebensache“ im Zubehör zum WEG befänden und demnach eine einheitliche Leistung im Zusammenhang mit der zugehörigen Eigentumswohnung vorliege.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt folgende Auffassung:

Das UStG 1994 sieht unechte Befreiungen (mit Ausnahmen) einerseits in § 6 Abs. 1 Z 16 für den Fall der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und andererseits in § 6 Abs. 1 Z 17 für Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften vor.

Nach § 6 Abs. 1 Z 16 von der Befreiung ausgenommen sind u.a.

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke sowie
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art.

Nach § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 sind die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht, und die nicht für Wohnzwecke verwendet werden, steuerfrei. Bei Verwendung für Wohnzwecke sind die Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen (§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994).

Nicht unter die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 fallen somit Leistungen im Zusammenhang mit einer WEG, soweit die Liegenschaft (Liegenschaftsteil) nicht Wohnzwecken dient (z.B. Geschäftslokal im Wohnungseigentum). Besteht an Garagen bzw. Abstellplätzen Wohnungseigentum bzw. befinden sich diese im Zubehör zum Wohnungseigentum, so sind die damit in Zusammenhang stehenden weiterverrechneten Kosten steuerfrei, weil auch diese Liegenschaftsteile nicht Wohnzwecken dienen (Ruppe, UStG³, § 6 Tz. 414). Für diese Leistungen kommt daher § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 (unechte Befreiung) zur Anwendung.

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann ein Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Die Option bewirkt, dass der Umsatz steuerpflichtig wird. Anzuwenden ist diesfalls der Normalsteuersatz, wobei dann auch der Vorsteuerabzug zusteht.

Der unabhängige Finanzsenat hat im vorliegenden Fall nicht zu beurteilen, ob die mit einer (Miet)Wohnung mitgemietete Garage dem begünstigten Steuersatz unterliegen kann bzw. ob eine mitgemietete Garage als Nebenleistung im Sinne eines einheitlichen wirtschaftlichen

Vorganges automatisch das Schicksal der Hauptleistung teilt. Ein Eingehen auf diesen Sachverhalt erübrigt sich, da streitgegenständlich ein derartiger „Vermietungsfall“ nicht vorliegt.

Nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL ist die Vermietung von Grundstücken steuerfrei, jedoch mit der Ausnahme u.a. „der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“.

Nach der auch vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 13.7.1989, Rs. 173/88 „Henriksen“) ist die Vermietung von Abstellplätzen vom Befreiungstatbestand mitumfasst, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung eng verbunden ist, so dass beide Vermietungen einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen.

Wie bereits festgestellt, liegt jedoch im streitgegenständlichen Verfahren kein derartiger „Vermietungsfall“ vor, sondern sind die Leistungen einer Wohnungseigentumsgemeinschaft zu beurteilen.

Darüber hinaus schließt sich der unabhängige Finanzsenat der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an und folgt diesbezüglich gleichfalls den Ausführungen von Caganek in ÖStZ 2001, 541, wonach das vorerwähnte Urteil des EuGH aus den dort angeführten Gründen auf den österreichischen Rechtsbereich der Vermietung von Wohnungen nicht übertragbar ist. Umso weniger vermag es nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates daher Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Wohnungseigentumsgemeinschaften entfalten.

Im vorliegenden Fall ist § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 einschlägig, da es sich unzweifelhaft um Leistungen der Personenvereinigung zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft handelt, an der Wohnungseigentum besteht, und die nicht für Wohnzwecke verwendet werden.

In jenen Fällen, in denen die Wohnungseigentümer auch an der Garage (dem Abstellplatz) Wohnungseigentum erworben haben bzw. sich diese im Zubehör zum Wohnungseigentum befinden (was im vorliegenden Fall vorliegt), kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, weil dieser ausdrücklich auf Liegenschaftsteile beschränkt ist, die Wohnzwecken dienen. Die auf die Garage (den Abstellplatz) entfallenden weiterverrechneten Kosten sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 steuerfrei, sofern nicht zur Steuerpflicht (20 %) optiert wird.

Da mit Schreiben vom 28. Juli 2004 zur Steuerpflicht optiert wurde, ist dem Finanzamt vollinhaltlich zu folgen und auf die strittigen Umsätze der Normalsteuersatz – anstatt eines ermäßigten Steuersatzes - anzuwenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2006