



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WEG, vertreten durch Schmitt & Schmitt WTH GmbH, 1030 Wien, Strohgasse 25, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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

Bei der berufungswerbenden Wohnungseigentumsgemeinschaft (Bw.) fand für die Streitjahre eine Außenprüfung nach § 147 BAO statt. Dem Betriebsprüfungsbericht sind folgende Prüfungsfeststellungen zu entnehmen:

„Umsatzsteuer 20 %

Alle nicht Wohnzwecken dienende Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften sind steuerfrei. Bei Option zur Steuerpflicht – was durch die Umsatzbesteuerung der Büros mit 20 % dokumentiert wird – kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

An nicht Wohnzwecken dienenden Leistungen werden erbracht: Sauna, Waschküche, Schwimmbad, Garagierung.

Auch wenn an Garagen (Abstellplätzen) Wohnungseigentum begründet wurde, können die auf die Erhaltung, Verwaltung und den Betrieb dieser Garagen entfallenden Kosten nicht dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.“

Es folgte sodann eine Auflistung der jeweiligen Betriebskostenanteile für die Garage.

Bezüglich Schwimmbad wurde ausgeführt:

„Energieverbrauch für Schwimmbad

Da keine Energiemessgeräte zur Feststellung des Energieverbrauches des Schwimmbades installiert sind, wird der Energieverbrauch im Schätzungswege unter Heranziehung einschlägiger Literatur ermittelt.

Die seitens der Hausverwaltung vorgelegten Berechnungsunterlagen weichen erheblich von den Ausführungen in der Fachliteratur ab und erscheinen der Abgabenbehörde nicht stichhaltig.“

Die auf das Schwimmbad und Sauna entfallenden Kostenanteile wurden in weiterer Folge aufgegliedert. Die einzelnen Posten sind: Betrieb (ohne Strom und Wasser), Reparatur, Strom, Hausbesorger, Wasser und Abwasser.

Gegen die aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide brachte der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung ein, die wie folgt begründet wurde:

„...Die Berufung richtet sich nunmehr gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach die in den Hausabrechnungen aufscheinenden Anteile für Sauna, Waschküche, Schwimmbad und Garagierung der 20%igen Umsatzsteuer unterliegen sollen. Diese Rechtsansicht ist unrichtig. Zu den einzelnen Bereichen ist folgendes festzuhalten:

a) Garagierung:

In der Niederschrift vom 8.8. wird ausgeführt, dass "wenn an Garagen Wohnungseigentum begründet wurde, nicht der ermäßigte Steuersatz zum Tragen kommt". Wie die Hausverwalterin der Wohnungseigentumsgemeinschaft, Frau Dr. H., durch Vorlage des Grundbuchsatzuges nachgewiesen hat, wurde für die Garage kein selbständiges Wohnungseigentum begründet. Bei der Betriebskostenabrechnung stellt die Garage daher eine Nebenleistung dar und ist – solange nicht von der Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht wurde – mit 10 % Umsatzsteuer zu versehen. Diese Rechtsansicht wird auch vom österreichischen Verband der Immobilientreuhänder vertreten (...).

b) Schwimmbad und Sauna:

Gemäß § 10 Abs. 2 Ziff. 6 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10 % unter anderem auch für die Umsätze von Schwimmbädern und Thermalbehandlung. Auch eine Sauna fällt unter den Begriff "Thermalbehandlung" (siehe Kommentar zum Umsatzsteuergesetz Scheiner/Kolacny/Caganek zu § 10 Abs. 2 Ziff. 6).

c) Waschküche:

Der 20%ige Umsatzsteuersatz für die Waschküche wird damit begründet, dass diese nicht Wohnzwecken dient. Wenn man dieser Rechtsansicht folgen würde, dann müsste jedes Badezimmer und jede Toilette ebenfalls dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterliegen, da diese Räume entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung sicherlich nicht "Wohnzwecken" dienen, sondern eben zur Ausstattung einer Wohnung gehören. Das gleiche gilt selbstverständlich auch für eine Waschküche..."

Aus einem im Akt liegenden Grundbuchsatzug ist weiters ersichtlich, dass an der in Rede stehenden Liegenschaft bereits im Jahr 1982 Wohnungseigentum begründet worden ist.

Aus einem Vermerk der Betriebsprüferin (Bl. 199 AB) geht schließlich hervor, dass ein eigenes Entgelt für die Schwimmbadnutzung nicht verlangt wird, sondern die Nutzung jedem Wohnungseigentümer frei steht.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Festgehalten wird an dieser Stelle, dass sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Berufung vom Steuersatz betreffend die Waschküche gesprochen wird, die Betriebsprüfung hierzu aber keine Feststellungen getroffen hat. Somit wird im Rahmen dieser Berufungsentcheidung nur über die anzuwendenden Steuersätze betreffend Garagierung einerseits und Schwimmbad sowie Sauna andererseits abgesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

1.1 EU-rechtliche Vorgaben

1.1.1 Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. USt-RI lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,
2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,
4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen...”

1.1.2 Nach Art. 13 Teil C Buchstabe a der 6. USt-RI können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für eine Besteuerung zu optieren.

1.1.3 Nach Art. 28 Abs. 2 Buchstabe j der 6. USt-RI darf die Republik Österreich

„auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke einen der beiden in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a) Unterabsatz 3 genannten ermäßigten Sätze anwenden, sofern dieser Satz mindestens 10% beträgt.“

1.2 Innerstaatliche Vorschriften

1.2.1 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 und 17 UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei:

„16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;

- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke“

„17. 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“.

1.2.2 Nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit a und d UStG ermäßigt sich die Steuer auf 10% für

„4. a) die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme“

„d) 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 Wohnzwecken dienen, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme“.

1.2.3 Nach § 10 Abs. 2 Z 6 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 10% für

„die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung.“

1.2.4 Erst mit § 2 Abs. 2 WEG 2002 hat der Gesetzgeber die Begründung von selbständigen Wohnungseigentum an Garagenplätzen ermöglicht. Bis dahin konnten Kfz-Abstellplätze (außerhalb eines Parkhauses) nur im Zubehör-Wohnungseigentum stehen, was bedeutet, dass sie nur von Wohnungseigentümern einer Wohnung bzw. sonstigen selbständigen Räumlichkeit erworben werden konnten. Bestehendes Zubehör-Wohnungseigentum bleibt allerdings auch nach Inkrafttreten des WEG 2002 aufrecht.

2. Sachverhalt

Der anzunehmende Sachverhalt ist unstrittig. Die Garagen stehen im Zubehör-Wohnungseigentum; die Benutzung des Schwimmbades und der Sauna steht jedem Wohnungseigentümer frei, es wird kein gesondertes Entgelt verlangt. Die Kosten werden somit augenscheinlich über die Betriebskosten weiterverrechnet.

3. Rechtliche Würdigung

3.1 Allgemeines

3.1.1 Nach den Vorgaben des EU-Rechtes sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich (unecht) steuerfrei, eine Option zum Normalsteuersatz ist zulässig. Österreich hat sich jedoch beim Beitrittsvertrag ausbedungen, bei der Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke den ermäßigten Steuersatz zur Anwendung zu bringen.

3.1.2 Festgehalten wird zunächst, dass Zweck der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 d UStG eine Gleichbehandlung von Mietern und Wohnungseigentümern hinsichtlich des Steuersatzes

für Betriebskosten ist (sh. zB Kolacny/Caganek, UStG³ (2005) § 10 Anm 27). Es können somit unter der Beachtung der Besonderheiten von Wohnungseigentumsgemeinschaften auch die zu § 10 Abs. 2 Z 4 a sowie zu § 6 Abs. 1 Z 16 UStG ergangenen Judikate und Literaturmeinungen als Auslegungshilfe herangezogen werden.

3.1.3 Nach § 10 Abs. 2 Z 4 d UStG unterliegt eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme nicht dem ermäßigten Steuersatz. Daraus folgt, dass Nebenleistungen anderer Art der Begünstigung zugänglich sind.

Strittig ist im Ergebnis ausschließlich, ob die Weiterverrechnung von Betriebskosten iZm Garagen- und Schwimmbadnutzung eine (unselbständige) Nebenleistung im Rahmen der Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum der Wohnungseigentumsgemeinschaft stehenden Teile und Anlagen der Liegenschaft, die Wohnzwecken dienen, darstellt. Nicht näher eingegangen werden muss auf die vom steuerlichen Vertreter herangezogene Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG, die sich wohl eindeutig nur auf der Öffentlichkeit zugängliche Anlagen bezieht (in diesem Sinn auch Ruppe, UStG³, § 10 Tz 101: „Unter Schwimmbädern sind Anstalten zu verstehen, die das Schwimmen in natürlichen oder künstlichen Gewässern ermöglichen“).

Sind Leistungen als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen, gehen sie umsatzsteuerlich in der Hauptleistung unter, sie teilen daher das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 31; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 1 Abs. 1 Z 1 Anm. 70ff).

3.2 Garagen

Nach Art. 13 Teil B Buchstabe b Z 2 der 6. USt-RI ist die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von der unechten Befreiung ausgenommen. Dies wurde innerstaatlich mit der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 dritter Teilstrich UStG umgesetzt.

Zu beachten ist allerdings in diesem Zusammenhang das Urteil des EuGH vom 13.7.1989, Rs. 173/88 "Henriksen"; der Urteilstenor lautet:

„Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie (77/388) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass der Begriff ‚Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen‘, der eine Ausnahme von der Steuerbefreiung vorsieht, die in dieser Bestimmung für die Vermietung von Grundstücken vorgesehen ist, die Vermietung aller für das Abstellen von Fahrzeugen bestimmten Flächen einschließlich geschlossener Garagen umfasst, dass diese Vermietung jedoch dann nicht von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden kann, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken, die für einen anderen Gebrauch bestimmt sind, eng verbunden ist. Daher sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, diese Vermietung, soweit sie von der Befreiung ausgeschlossen ist, der Steuer zu unterwerfen.“

Österreich darf jedoch bei der Vermietung von Grundstücken für **Wohnzwecke** den ermäßigten Steuersatz zur Anwendung bringen. Es wurde also von der EU eine Ausnahmeregelung zugestanden. Die Ausnahmebestimmungen des Art. 28 Abs. 2 der 6. USt-RI sind generell eng

auszulegen (EuGH 6.7.2006, C-251/05 „Talacre Beach“). Somit könnte der ermäßigte Steuersatz nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Begriff „Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen“ noch als unselbständige Nebenleistung iZm der „Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke“ angesehen werden könnte.

Dies ist nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht der Fall; es mag sein, dass – dem Urteil des EuGH vom 13.7.1989, Rs. 173/88 "Henriksen" folgend – die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen sich noch unter „Vermietung von Grundstücken“ subsumieren lässt, wenn sie damit eng verbunden ist. Eine Garagenvermietung kann aber nicht einmal im weitesten Sinn als „Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke“ angesehen werden (sh. auch Caganek, ÖStZ 2001, 541 – Entgegnung auf Sarnthein, Einheitlichkeit der Leistung, ÖStZ 2001, 540; ebenso: Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg) UStG-Kommentar (2006) § 10 Rz 57).

Ist dies aber für den Vermietungsbereich klargestellt, so ist der ermäßigte Steuersatz umso weniger auf die Weiterverrechnung von Betriebskosten für Garagen, die im (Zubehör-) Wohnungseigentum stehen, anwendbar. Dem Finanzamt kann daher nicht entgegen getreten werden, wenn es hierfür den Normalsteuersatz herangezogen hat.

3.3 Schwimmbad, Sauna

Auch hier ist also strittig, ob es sich bei der Weiterverrechnung diesbezüglicher Betriebskosten um Nebenleistungen iZm „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 Wohnzwecken dienen“, handelt.

Nach der Verwaltungspraxis (UStR Rz 1189) erstreckt sich der ermäßigte Steuersatz

„auch auf unselbständige Nebenleistungen. Dazu zählen zB die Aufzugsbenützung, Reparaturen und Verbesserungen auf Wunsch des Mieters, Waschküchenbenützung, Endreinigung bei Ferienwohnungen und Appartements, Wasserversorgung, Flur- und Treppenreinigung, Treppenbeleuchtung.“

Diese Meinung teilt auch Ruppe, UStG³, § 10 Tz 69, unter Anführung von VwGH 17.12.1973, 643/73.

Zur insoweit vergleichbaren (allerdings die Abgrenzung steuerfrei – steuerpflichtig betreffenden) Vorschrift des § 4 Nr. 13 dUStG vertreten Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 13 Rz. 14, die Ansicht, unter die Überlassung gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch fielen auch

„beispielsweise die – jeweils entgeltliche – Waschküchen- und Waschmaschinenbenützung, die Fahrstuhlbenützung, die Benützung der Müllschluckanlage, die Benützung der zentralen Telefonvermittlung, die Benützung der Antennenanlage, die Beistellung der Balkonbepflanzung etc.“

Im Erkenntnis vom 21.12.2005, 2001/14/0123, hat der VwGH unter Bezugnahme auf die EuGH-Urteile 25.2.1999, C-349/96 „Card Protection Plan“ und 22.10.1998, C-308/96 und C-

94/97 „Madgett und Baldwin“ über einen Beschwerdefall abgesprochen, in dem strittig war, ob die Lieferung von Büchern und Skripten als Lernbehelf für den Fahrschulunterricht eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung, nämlich der Erteilung von Fahrunterricht sei, und somit einheitlich der Normalsteuersatz zur Anwendung komme. Der VwGH hat das Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung verneint; die Bücher und Skripten seien sowohl in der Fahrschule als auch im Buchhandel entgeltlich abgegeben worden, und dies auch an Personen, die an den von diesem abgehaltenen Fahrkursen nicht teilgenommen hätten. Unbestritten sei weiters, dass auch Personen, die an den Fahrkursen des Beschwerdeführers teilgenommen hätten, nur zu 40 % die entsprechenden Bücher gekauft haben. Daraus müsse abgeleitet werden, dass im Beschwerdefall nicht davon gesprochen werden könne, dass die Bücher keinen eigenen Zweck, sondern nur Mittel zum Zweck darstellen, um die Hauptleistung, im Beschwerdefall die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Lenkerberechtigung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Werden die Bücher nämlich auch im Buchhandel vertrieben und sogar in der Fahrschule an Personen verkauft, die an den Fahrkursen nicht teilgenommen hätten, so müsse von einem unabhängig von den Fahrkursen bestehenden Interesse an den Büchern ausgegangen werden.

Im Berufungsfall steht die Benutzung von Schwimmbad und Sauna den Wohnungseigentümern frei, nicht aber dritten Personen (ausgenommen möglicherweise Besuchern der Wohnungseigentümer). Es handelt sich daher um eine Annehmlichkeit, die eng mit der Nutzung der Wohnung selbst verbunden und dem Grunde nach durchaus mit der Nutzung etwa von Lift und Waschküche vergleichbar ist. Ein eigener Zweck ist somit im Sinn des obigen VwGH-Erkenntnisses mit der Schwimmbad- bzw. Saunanutzung nicht verbunden, sie dient vielmehr der Hauptleistung. Es liegt also eine unselbständige Nebenleistung vor, die das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Da aber eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme dezidiert von der Begünstigung ausgenommen ist, unterliegen die Stromkosten, soweit sie zur Warmwasserbereitung des Schwimmbades dienen, dem Normalsteuersatz. Gegen die Berechnungsmethode des Finanzamtes wurde in der Berufung nichts vorgebracht.

4. Berechnung (2001 in ATS, sonst in €)

20% statt bisher 10%	2001	2002	2003	2004	2005
Wartung Garagentor	9.766,85	446,07		467,23	662,22
Garagen/Abstellplätze	123.240,00	8.956,20	8.956,20	8.956,20	8.956,20

Schwimmbad Strom	<u>43.200,00</u>	<u>4.039,40</u>	<u>3.777,36</u>	<u>3.777,36</u>	<u>3.777,36</u>
Summe	<u>176.206,85</u>	<u>13.441,67</u>	<u>12.733,56</u>	<u>13.200,79</u>	<u>13.395,78</u>

Beilage: 6 Berechnungsblätter (für 2001 in ATS und €)

Wien, am 15. März 2007