



GZ. RV/0469-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch ADir. Johann Marbler, vom 19. Dezember 2000, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 und 1996 bis 1998 nach in Graz am 26. Jänner 2005 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung

(vgl. Tz 12 und 13 des Bp-Berichtes vom 7. Dezember 2000) die von den Errichtern der vier Dachgeschoßwohnungen (anteilmäßige schlichte Miteigentümer mit alleinigem Nutzungsrecht des Dachbodens) als Wohnungseigentümergeinschaft geltend gemachten Vorsteuern aus der Errichtung der Liftanlage, der Herstellung der Dachgeschoßwohnungen und aus den das gesamte Gebäude betreffenden Sanierungsmaßnahmen nicht anerkannt, da die Kostentragung wirtschaftlich nur als Ausfluss der Anschaffung bzw. Herstellung des Dachgeschoßausbaues zu qualifizieren sei, weshalb nicht von einer Wohnungseigentümergeinschaft im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 gesprochen werden könne.

Die gegen die Sachbescheide eingebrachte Berufung haben die Berufungswerber (Bw.) im Wesentlichen wie folgt begründet:

Bei den angesprochenen Sanierungsmaßnahmen und dem Einbau des Liftes habe es sich, wie vom Betriebsprüfer zutreffend festgestellt werde, um das gesamte Gebäude betreffende Aufwendungen, die alle im Gebäude befindlichen Wohnungseigentümer betroffen hätten und damit durchaus im Rahmen der bestehenden Wohnungseigentümergeinschaft durchgeführt und allen Wohnungseigentümern verrechnet hätten werden können, gehandelt. Da jedoch bereits im Kaufvertrag (mit den alleinigen Nutzungsberechtigten des Dachgeschoßes) eine Kostenaufteilung festgelegt worden sei und die Bereitschaft der übrigen Wohnungseigentümer auf Grund des augenscheinlich größeren Nutzens dieser Baumaßnahme für die Nutzungsberechtigten der Dachgeschoßwohnungen, anteilige Kosten zu übernehmen, nicht gegeben gewesen wäre oder nur nach längeren Verhandlungen erreicht hätte werden können, hätten sich die Bw. entschlossen, diese Kosten allein zu übernehmen.

Die genannten Baumaßnahmen hätten ungeachtet der Kostenaufteilung genauso in der bestehenden Wohnungseigentümergeinschaft erfolgen können, jedoch wäre es dadurch zu folgenden Problemen gekommen:

Bei der Durchführung der Baumaßnahmen im Rahmen der bestehenden Wohnungseigentümergeinschaft hätten nicht nur die betreffenden Wohnungseigentümer, die die Kosten getragen haben, sondern jeder einzelnen Wohnungseigentümer die Eigenschaft des Bauherren wahrzunehmen gehabt und wären auf Grund der Fremdmittelaufnahme der Wohnungseigentümergeinschaft auch die anderen Wohnungseigentümer mit einem entsprechenden Risiko belastet worden. Um solchen, die Baumaßnahmen verzögernden Schwierigkeiten aus dem Weg zu gehen, sei aus Praktikabilitätsgründen von den Bw. eine eigene Wohnungseigentümergeinschaft begründet und hierfür eine eigene Steuernummer

beantragt worden. Da das Umsatzsteuergesetz für die steuerliche Anerkennung der Wohnungseigentümergeinschaft als Unternehmer lediglich verlange, dass die Gemeinschaft nach außen hin in Erscheinung trete, nicht jedoch daran anknüpfe, dass alle Wohnungseigentümer daran beteiligt sind, sei diese Vorgangsweise als sinnvoll und zulässig erachtet worden. In weiterer Folge seien von dieser Wohnungseigentümergeinschaft für die bezahlten Bauleistungen unter ihrer Steuernummer die Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden. Im Gegenzug seien die geleisteten Darlehensrückzahlungen, beginnend mit dem Jahr 1996, dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterworfen worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Der Alleineigentümer des Hauses Egasse 3, Dr. Wolfgang A., habe mit Kaufvertrag vom 6. November 1989 179/1178 Anteile, verbunden mit dem alleinigen Nutzungsrecht an den Dachbodenräumlichkeiten je zur Hälfte an Winfried W. und Mag. Gerhard Be. verkauft. In Punkt VII. dieses Kaufvertrages sei einvernehmlich die Absicht der Errichtung einer Liftanlage und die Kostenaufteilung festgelegt worden. Weiters hätten sich die Käufer verpflichtet, verschiedene, das ganze Haus betreffende Erhaltungsmaßnahmen zu übernehmen.

Mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 1991 habe Mag. Gerhard Be. seine 179/2356 Anteile an Ing. Siegfried K., Ingrid B. und Dr. Hans-Peter B. veräußert. Im Jahr 1991 hätten die Eigentümer des Dachgeschoßes mit der Planung, im Jahr 1992 mit der Errichtung der Dachgeschoßwohnungen und des Liftes begonnen, wobei sämtliche Kosten einschließlich der damit zusammenhängenden Erhaltungskosten ausschließlich von den Dachgeschoßerrichtern bezahlt worden seien.

Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis werde auch die Tätigkeit von Wohnungseigentümergeinschaften, die in der Erhaltung und Verwaltung des Gebäudes gegen Kostenersatz bestehe, als unternehmerisch gewertet. Die Unternehmereigenschaft der Wohnungseigentümergeinschaft werde dadurch begründet, dass sie in eigenem Namen nach außen auftrete, Leistungen in Auftrag gebe und bezahle und andererseits dadurch nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werde, dass sie von den einzelnen Wohnungseigentümern die Kosten erhebe. Zwar ergebe sich die Unternehmereigenschaft einer Wohnungseigentümergeinschaft aus der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 bzw. § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994, jedoch müsse es sich dabei wohl um eine solche nach dem Wohnungseigentumsgesetz 1975 (WEG) handeln. Nach § 13c WEG bildeten *alle Wohnungs- und sonstigen Miteigentümer* der Liegenschaft zu deren Verwaltung die Wohnungseigentümergeinschaft. Deren Leistung bestehe in der Erhaltung, Verwaltung und

dem Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen der Liegenschaft. Welche Kosten zu den Erhaltungsaufwendungen zählen, sei nach den §§ 3 bis 5 MRG zu beurteilen.

Somit sei es durchaus richtig, dass die von den vier Käufern getätigten Sanierungsmaßnahmen großteils Erhaltungsmaßnahmen (dies gelte jedoch keinesfalls für den Einbau eines neuen Liftes) im Sinne des MRG darstellten. Da jedoch eine Wohnungseigentümergeinschaft nach dem WEG aus allen Wohnungseigentümern bestehe, die gegenständliche aber nur aus den Errichtern der Dachgeschoßwohnungen gebildet worden sei, könne nicht von einer Wohnungseigentümergeinschaft im Sinne des WEG 1975 und somit auch nicht von einem Unternehmen im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 bzw. § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 gesprochen werden.

Dagegen haben die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ergänzend Folgendes vorgebracht:

Es werde in der maßgeblichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 in keinsten Weise ausgeführt, welchen Umfang die Wohnungseigentümergeinschaft haben bzw. aus welchen Mitgliedern sie bestehen müsse. Überdies werde ergänzend noch darauf hingewiesen, dass in den strittigen Jahren sämtliche Wohnungseigentümer in der Wohnungseigentümergeinschaft vereinigt gewesen seien, da zu diesem Zeitpunkt die Restliegenschaft nur schlichtes Miteigentum gewesen wäre. Überdies werde übersehen, dass im § 15 WEG Benützungsregelungen getroffen werden könnten, nach denen jeder Eigentümer eine Regelung über die Benützung der verfügbaren gemeinsamen Teile und Anlagen der Liegenschaft begehren könne. Diese habe auch ohne gerichtliche Zustimmung rechtliche Relevanz. Dazu sei auszuführen, dass bereits im Kaufvertrag vom 6. November 1989 festgehalten worden sei, dass mit den erworbenen Anteilen bis zur Parifizierung ein alleiniges Nutzungsrecht an den Dachbodenräumlichkeiten verbunden wäre. Weiters seien mit diesem Zeitpunkt Nutzen, Vorteile, sowie Last, Zufall und Gefahr auf diese Käufer übergegangen, die ab diesem Zeitpunkt mit dem Dachbodengeschoß verbunden seien. Weiters hafte der Verkäufer dafür, dass den Käufern das alleinige Nutzungsrecht an den Dachbodenräumlichkeiten zukomme. In diese Rechte und Pflichten seien die Käufer, welche mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 1991 jene von Mag. Gerhard Be. veräußerten Anteile erworben haben, eingetreten und werde darin festgehalten, dass die Käufer von der beabsichtigten Begründung von Wohnungseigentum in Kenntnis seien und dass mit den

Liegenschaftsanteilen das alleinige Nutzungsrecht an dem derzeit noch nicht ausgebauten Dachboden verbunden sei.

Somit hätten sich die Wohnungseigentümer zur Tätigkeit der mit der Erhaltung und Verwaltung des Liegenschaftsteiles Dachboden verbundenen Aufwendungen als eigenständige Personenvereinigung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 zusammengeschlossen und alle Voraussetzungen zur Anerkennung der Unternehmereigenschaft dadurch erfüllt, dass die Gemeinschaft im eigenen Namen nach außen auftrete, Leistungen in Auftrag gebe und bezahle und andererseits dadurch nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werde.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 16. April 2002 haben die Bw. unter Hinweis auf die Bestimmung des § 18c MRG – "Werden in einem Haus oder in Häusern auf einer Liegenschaft, die hinsichtlich der Mietzinsbildung eine wirtschaftliche Einheit bilden, nachträglich weitere Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten durch Auf-, Ein-, Um- oder Zubau neu errichtet, sind diese hinsichtlich ihrer Errichtungskosten als eigene wirtschaftliche Einheit zu betrachten" – ausgeführt, dass durch den Dachbodenausbau und somit durch die Errichtung von weiteren Wohnungen in einem Gebäude diese zusätzlichen Wohnungen eine eigene wirtschaftliche Einheit bilden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zufolge § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1972 (§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 für die Streitjahre 1996 bis 1998) ermäßigt sich die Steuer auf 10 vom Hundert (10%) für 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.

Durch diese Bestimmung soll eine möglichst weitgehende Gleichbehandlung von Mietern und Wohnungseigentümern in Bezug auf die Umsatzsteuerbelastung der Instandhaltungs-, Verwaltungs- und Betriebskosten herbeigeführt werden.

Die Gemeinschaften der Wohnungseigentümer treten in aller Regel nicht im Namen der einzelnen Wohnungseigentümer, sondern im eigenen Namen nach außen hin auf, wenn sie in Zusammenhang mit der Instandhaltung und sonstigen Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums andere Unternehmer beauftragen, bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen an die Gemeinschaft auszuführen. Auch die Bezahlung dieser Leistungen erfolgt meist durch die Gemeinschaften der Wohnungseigentümer im eigenen Namen. Dadurch, dass die Gemeinschaft in der Folge von den einzelnen Mit- und Wohnungseigentümern den auf diese

entfallenden Anteil an den gemeinsamen Kosten einhebt, wird sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig und damit zum Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 bzw. UStG 1994 (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band III, Anm. 85ff zu § 10 und Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, Anm. 66ff zu § 10 Abs. 2 Z 4).

Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern aus der Errichtung der Dachgeschoßwohnungen, der Liftanlage und der damit zusammenhängenden Sanierung des Hauses ist streitentscheidend, ob den Bw. als Errichter der vier Dachgeschoßwohnungen (Wohnungen 9, 10, 11 und 12) als eigenständige Wohnungseigentümergeinschaft – neben "der aus allen Wohnungseigentümern bestehenden Wohnungseigentümergeinschaft" (vgl. diesbezügliche Ausführungen in der Berufung, Seite 3, 2. Absatz) – die Unternehmereigenschaft im Sinne der eingangs zitierten Norm zukommt. Diesem Begehren konnte aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Es ist eine unbestrittene Tatsache (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juni 2004), dass das Wohnungseigentum bezüglich der gegenständlichen Dachgeschoßwohnungen W 9, W 10, W 11 und W 12 erst mit dem Wohnungseigentumsvertrag vom 28. August 2001 gemeinsam mit den übrigen Wohnungen (W 1, W 2, W 4, W 6 und W 8) sowie den sonstigen selbständigen Räumlichkeiten [SSR (Kanzlei) 3, SSR (Kanzlei) 5 und SSR (Büro) 7] begründet worden ist. Damit kann in den Streitjahren keinesfalls von der rechtlichen Existenz einer Gemeinschaft der Wohnungseigentümer, auch nicht von einer auf die Dachgeschoßwohnungen beschränkten, ausgegangen werden. An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass den Bw. im Kaufvertrag vom 6. November 1989 (bezüglich Winfried W.) und im Kaufvertrag vom 19. November 1991 (bezüglich Ing. Siegfried K., Ingrid B. und Dr. Hans-Peter B.) im Zusammenhang mit den erworbenen Miteigentumsanteilen auch das alleinige Nutzungsrecht an dem noch nicht ausgebauten Dachboden eingeräumt worden ist, nichts zu ändern. Denn dieses, auf Grund vertraglicher Vereinbarung bestehende alleinige Nutzungsrecht ist nicht als Wohnungseigentum im Sinne des für die Streitjahre geltenden § 1 Abs. 1 WEG 1975 zu qualifizieren. Demnach ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Die Einräumung des Wohnungseigentums an sämtlichen im gegenständlichen mehrgeschoßigen Haus befindlichen Wohnungen und sonstigen selbständigen Räumlichkeiten (2 Kanzleien und 1 Büro) erfolgte, wie vorhin festgestellt, aber erst mit Wohnungseigentumsvertrag vom 28. August 2001. Bis zu diesem Zeitpunkt ist die

Liegenschaft im alleinigen grundbücherlichen Eigentum von Dr. Wolfgang A. gestanden (vgl. Punkt 1.3. des Nutzwert-Gutachtens vom 27. September 1998 und Grundbuchsauszug vom 30. März 2000, wonach der Anteil von Dr. Wolfgang A. 1/1 beträgt).

Selbst wenn man im Hinblick auf die vertraglich vereinbarte Absichtserklärung des Verkäufers, in Zukunft Wohnungseigentum einzuräumen, die von den Bw. gesetzten baulichen Maßnahmen bereits in den Streitjahren aus dem Blickwinkel vorbereitender Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Unternehmensgründung würdigt, kann der Berufung kein Erfolg beschieden sein. Denn auf Grund der Tatsache, dass bezüglich sämtlicher eigentumsfähiger Einheiten mit dem Wohnungseigentumsvertrag vom 28. August 2001 das Wohnungseigentum begründet worden ist, ist wohl auch umsatzsteuerrechtlich davon auszugehen, dass die Wohnungseigentümergeinschaft sämtliche Eigentümer umfasst und nicht willkürlich auf die Eigentümer der vier Dachgeschoßwohnungen beschränkt werden kann. Hinzu kommt, dass gemäß § 13c Abs. 1 WEG 1975 *alle* Wohnungs- und sonstigen Miteigentümer der Liegenschaft zu deren Verwaltung die Wohnungseigentümergeinschaft bilden. An dieser Beurteilung vermögen auch die von den Bw. in der Berufung angeführten Gründe, weshalb man die Durchführung der gegenständlichen Baumaßnahmen nicht im Rahmen der bestehenden Wohnungseigentümergeinschaft mit entsprechender Kostenverrechnung sondern im Wege einer eigenständigen, auf die zur alleinigen Nutzung des Dachbodens beschränkten Miteigentümergeinschaft durchgeführt habe, jedenfalls nichts zu ändern.

Da die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 bzw UStG 1994 ua. zwingend die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers verlangt, kann dem Berufungsbegehren auch aus dem Blickwinkel, dass die Bw. als bloße Miteigentumsgemeinschaft gegenüber den leistenden Unternehmern aufgetreten sind, aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Wenn als Bauherr eine bloße Miteigentumsgemeinschaft – die strittigen Rechnungen lauten im Übrigen nicht auf Wohnungseigentümergeinschaft, sondern auf "Miteigentümergeinschaft Egasse 3" – auftritt, dienen die von den einzelnen Miteigentümern zur Deckung der Herstellungskosten des Gebäudes aufgewendeten Beträge der Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben. Die Erfüllung der Gemeinschaftsaufgaben kommt zwar der Gesamtheit der Miteigentümer zugute, sie stellt aber keine besondere Einzelleistung gegenüber dem einzelnen Miteigentümer dar. Die Zahlungen der Miteigentümer erfolgen somit nicht als Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. Sie sind nicht Entgelt für eine Leistung der Gemeinschaft an ihre Mitglieder. Wird daher eine Miteigentumsgemeinschaft ohne Begründung von Wohnungseigentum im Sinne des WEG als Bauherr tätig, so kann die

Gemeinschaft die ihr vom Bauunternehmer für die Errichtung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer nur dann abziehen, wenn sie in der Folge etwa durch Vermietung (auch an einzelne Miteigentümer) unternehmerisch tätig wird (vgl. VwGH 8.4.1991, 88/15/0137).

Abgesehen davon, dass die Bauherreneigenschaft der Bw. auch als bloße Miteigentumsgemeinschaft, insbesondere im Zusammenhang mit der Errichtung der Liftanlage und mit den das gesamte Gebäude betreffenden Sanierungsmaßnahmen zivilrechtlich nicht möglich ist, da Verfügungen über die gesamte Liegenschaft nur von der Gesamtheit aller Miteigentümer getroffen werden können, scheitert die Vorsteuerabzugsberechtigung bereits an der fehlenden unternehmerischen Betätigung der Miteigentumsgemeinschaft. Denn die Bw. sind mit den von ihnen neu geschaffenen (ausgebauten) Dachgeschoßwohnungen nach der Aktenlage in keinsten Weise als Miteigentumsgemeinschaft unternehmerisch tätig geworden. Vielmehr wurde ihnen mit Wohnungseigentumsvertrag vom 28. August 2001 das Wohnungseigentum von der nicht nur aus ihnen, sondern aus allen Miteigentümern bestehenden Wohnungseigentumsgemeinschaft eingeräumt.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis des bevollmächtigten Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung auf sein Schreiben vom 16. April 2002, in dem er ausgeführt habe, dass nach § 18c MRG im Falle der nachträglichen Errichtung von Wohnungen durch Auf-, Ein-, Um- oder Zubauten hinsichtlich der Errichtungskosten von einer eigenen wirtschaftlichen Einheit auszugehen sei, was für seinen Rechtsstandpunkt einer gesonderten Wohnungseigentumsgemeinschaft bezüglich der Nutzer bzw. Wohnungseigentümer des Dachgeschoßes spreche, nichts zu ändern. Denn diese Bestimmung betrifft lediglich die Qualifikation der Errichtungskosten im Anwendungsbereich des MRG und vermag daher keine bindende Wirkung für die umsatzsteuerrechtliche Anerkennung einer Wohnungseigentumsgemeinschaft zu erzeugen. Denn dafür sind ausschließlich die diesbezüglichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des WEG 1975 entscheidend.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 26. Jänner 2005