



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael Leissner, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Zieglergasse 12/9, vom 9. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Hofrat Dr. Walter Klang, vom 4. November 2005 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004, die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 sowie über die als gemäß § 274 BAO gegen den Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2005 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gegen den Bescheid hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2005) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aus dem Rechtsbestand getretenen Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden Wohnungseigentumsgemeinschaft (Bw.) fand in eine die Jahre 2001 bis 2004 umfassende Außenprüfung statt, wobei nachstehende Feststellungen getroffen wurden:

In der Tz 1 des mit 16. Juni 2005 datierten Berichtes stellte der Prüfer fest, dass die Bw. bis dato die über die Betriebskosten abgerechneten Aufwendungen für die – nicht via gesondertes Entgelt verrechnete - Garagierung (Reparatur der Garagentore, Beleuchtung, Begutachtung etc.) dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterzogen habe.

Demgegenüber sehe die Richtlinien 2001/17/EG v. 20.3. 2000 bei Garagen, da diese nicht zu Wohnzwecken vermietet seien, den Ansatz des Normalsteuersatzes vor.

Demzufolge seien – so die weiteren Ausführungen – ausgehend von der von der MA 50 vorgenommene Nutzwertfeststellung vom 23.11.1972, der gemäß der Gesamtwert der Anlage auf 168.490 Punkte laute, wobei auf die Garagen ein Wert von 10.970 Punkte, respektive ein Anteil von 6,51% entfalle, die von der Bw. vereinnahmten Betriebskosten und die Entnahmen aus dem Reparaturfonds im Verhältnis der Nutzwerte, dem Normalsteuersatz von 20% zu unterziehen.

Während die nachfolgenden Tz 2 bis 4 sich in der rechnerischen Darstellung der für die Jahre 2001 bis 2004 neu festzusetzenden Umsatzsteuern erschöpfen, führte der Prüfer in der Tz 5 des Berichtes aus, dass die unter Tz 1 getroffenen Feststellungen analog auf die Festsetzung der Umsatzsteuern im (Nachschau) Zeitraum Jänner bis Juni 2005 anzuwenden seien.

Betreffend die Begründung der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 verwies der Prüfer explizit auf die Tz 2, 3 und 4 des Berichtes.

1. Berufung vom 9. Dezember 2005

Gegen die mit 4. November 2005 datierten Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 sowie gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2005 wurde mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2005 Berufung erhoben.

Hierbei führet der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. betreffend die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuern für die Jahre 2001 bis 2004 aus, dass der Hinweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht dem in zahlreichen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Postulat, demgemäß sich die Begründung in einer zusammenhängenden Darstellung des von der Behörde konkret festgestellten Sachverhalts zu manifestieren habe, durch Verweis auf andere Aktenteile keineswegs Rechnung getragen worden sei.

In materiellrechtlicher Hinsicht werde der Anwendung des Normalsteuersatzes auf die in Zusammenhang mit der Garagierung stehenden Entgelt bekämpft, wobei einleitend festzuhalten sei, dass es sich bei der im Bericht erwähnte Richtlinie richtig wohl um die Richtlinie 2000/17EG vom 30.3. 2000 handle.

Des weiteren sei anzumerken, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft Wohnungseigentum begründet worden sei und die Verrechnung aller für die Immobilie anfallenden Kosten entsprechend dem Wohnungseigentumsvertrag nach grundbücherlichen Nutzwerten durchgeführt werden.

Demgegenüber seien die Garagen in den grundbücherlichen Nutzwerten ausdrücklich nicht enthalten und seien diese demzufolge als allgemeiner Teil des Hauses zu qualifizieren, ein Umstand wiederum bedeutet, dass jeder Wohnungseigentümer – unabhängig vom Besitz eines Garagenplatzes – im Verhältnis der für seine Wohnung festgestellten Nutzwerte zu den Kosten der Garagen beitrage.

Hingegen werde durch die Aufteilung der Kosten im Verhältnis der Nutzwerte (Wohnzweck-Garagierung) für die Benützer der Garagenplätze eine Einrechnung in die Nutzwerte der davon betroffenen Wohnungseigentümer unterstellt werden, ein Umstand der sich im Parifizierungsgutachten, das für die Garagen einen eigenen Nutzwert ausweise, nicht widerspiegle.

Vielmehr sei aus dem Umstand, dass in realiter die Garage wie ein sonstiger allgemeiner Teil des Hauses zu betrachten und demzufolge die Aufwendungen auch nach dem allgemeinen Aufteilungsschlüssel von allen Wohnungseigentümer zu tragen seien, abzuleiten, dass der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung gelange.

Selbst unter Aufteilung eines einheitlichen Entgelts im Sinne der Umsatzsteuerrichtlinien ergebe sich im konkreten Fall eingedenk der Tatsache, dass für die Nutzung der Garagen weder direkt, noch indirekt ein Entgelt anfalle, für die Gesamtheit der Garagenkosten die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10%.

In weiterer Folge sei auch auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 13.7. 1989. Skatteministeriet gegen Morten Henriksen , Rechtsache 137/88 zu verweisen, welche sich thematisch mit der Frage der Befreiung der Vermietung einer Garagenanlage von der Mehrwertsteuer auseinander gesetzt habe.

Hierbei habe der EuGH festgestellt, dass der Begriff der „Vermietung von Grundstücken“, die nach Art 13 Teil B lit. b der Richtlinie 77/388 von der Mehrwertsteuer befreit seien, neben den Gegenständen, die den Hauptgegenstand bilden, notwendigerweise auch deren Zubehör umfasse.

Insoweit könne aber vice versa die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nicht von dieser Befreiung ausgenommen werden, wenn sie mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken für Wohn- respektive gewerbliche Zwecke derart eng verbunden sei, sodass von einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang gesprochen werden könne.

Umgelegt auf die österreichische Situation käme anstelle der Befreiung nur die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in Betracht, da – so auch die Richtlinien – die Vermietung der sonstigen Nutzungsüberlassung bzw. dem Wohnungseigentum gleichzuhalten sei und keine sachliche Rechtfertigung bestehe, dass bei einer Vermietung einer Wohnung samt Garagenplatz unter Zugrundlegung obiger Entscheidung der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelange, während bei einer Wohnung im Wohnungseigentum samt Garagenplatz als Zubehör oder jedenfalls aufgrund einer sonstigen Vereinbarung zur Nutzung zugeordnet, ein abweichender Steuersatz zum Tragen käme.

In Ansehung des Europarechts könne sich im vorliegenden Fall nur die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ergeben, wobei in diesem Zusammenhang auch der Umstand der Nachrangigkeit der Umsatzersteuerrichtlinien als Erlass gegenüber einer Entscheidung des EuGH zu bedenken sei.

Nach der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sei die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art grundsätzlich nicht steuerbefreit.

Jedoch seien nach – der als Spezialvorschrift zu Z 16 - anzusehenden Z 17 leg. cit. die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teilen und Anlagen einer Liegenschaft an der

Wohnungseigentum besteht, und die nicht für Wohnzwecke verwendet werden, unecht steuerbefreit.

Beziehen sich nun obbeschriebene Leistungen auf solche Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht um solche Anlagen und Teile, die für Wohnzwecke verwendet werden, so komme der auf der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 basierenden ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung.

Wenn nun der Diktion der Rz 1217 der UStR in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz danach unterschieden werde, ob an Liegenschaftsanteilen – sprich den Garagen – Wohnungseigentum begründet ist oder nicht, so finde nämliche Differenzierung im UStG 1994 keine Deckung.

In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass die Frage des Wohnungseigentums mit jener des gemeinsamen Eigentums nichts zu tun habe, da Wohnungseigentümern ebenfalls gemeinsames Eigentum an der Liegenschaft anheim gestellt sei, verbunden mit der speziellen Berechtigung auf exklusive Nutzung an einer bestimmten Wohnung oder Räumlichkeit.

Angesichts nämlicher Interpretation wäre für die Beurteilung der Umsatzsteuer bei Garagenplätzen die Frage zu klären, ob Garagenplätze „für Wohnzwecke verwendet“ werden und käme demzufolge entweder ein Umsatzsteuersatz von 0% oder ein solcher von 10% zum Tragen, keinesfalls jedoch der Normalsteuersatz, da seitens der Bw. von der Behandlung der Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 und 17 UStG 1994 als steuerpflichtig gemäß § 6 Abs. 2 leg. cit. evidenten Maßen kein Gebrauch gemacht worden sei.

Unter Heranziehung der Variante, der gemäß die Bestimmungen des UStG 1994 das „gemeinsame Eigentum“ als Gegensatz zum „Wohnungseigentum“ qualifizieren hätte dies zur Konsequenz, dass eine Garage, an der kein Wohnungseigentum begründet worden sei, jedenfalls im gemeinsamen Eigentum stehe und wiederum je nach Beantwortung der Frage hinsichtlich des Wohnzweckes entweder ein Umsatzsteuersatz von 0%, respektive ein solcher von 10% zur Anwendung käme.

Zusammenfassend hätte die Abgabenbehörde bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes nur zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gelangen müssen, weswegen der Antrag auf Aufhebung der die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 respektive in eventu auf Abänderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 bzw. des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Zeitraum Jänner bis Juni 2005 gestellt werde.

2. Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 14. Februar 2006

Mit Schriftsatz vom 14. Februar 2006 replizierte der Betriebsprüfer wie folgt:

a. Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2001 bis 2004

Von einer fehlenden Begründung der die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide könne keine Rede sein, zumal sich diese aus in der Tz 1 des Berichtes ergebe, wobei anzumerken sei, dass der Umstand des Anfallens bzw. der Verrechnung von Kosten aus der Garagierung aus der bisherigen Aktenlage nicht erkennbar gewesen sei.

Im übrigen erscheine angesichts des erfolgten Verweises auf den Bericht bzw. die Niederschrift die Erstellung einer gesonderten Begründung entbehrlich.

b Materiellrechtliche Beurteilung

Einleitend sei anzumerken, dass es sich - so die Ausführungen der Bw. - tatsächlich um die Richtlinie 2000/17/EG vom 30.3. 2000 handle.

Unstrittig sei, dass an der gegenständlichen Liegenschaft Wohnungseigentum begründet worden sei, wobei im Nutzwertgutachten vom 23.1. 1972 der MA 50 der Gesamtwert der Anteile auf 16.849 Anteile belaufe, wobei im Grundbuch selbst 15.632 Anteile erfasst seien.

Die Differenz von 1.097 Anteile entfalle demzufolge auf Nebenräume und Garagen, an denen keinen Wohnungseigentum begründet worden sei.

Des weiteren entspreche es ebenfalls den Tatsachen, dass alle Wohnungseigentümer die in Zusammenhang mit der Garage anfallenden Aufwendungen zu tragen haben, wobei auch diesen vereinbarungsgemäß die (Mit) Benützung der Garage offen stehe.

Wenn aber nun in weitere Folge von der Bw. moniert werde, dass Entgelt weder auf direktem noch auf indirektem Wege vereinnahmt werde, so übersehe diese, dass die Kosten für die Garage (Torreparaturen, Schneeräumung, Beleuchtung etc.) auch höhere, von der WEG vereinnahmte Betriebskostenzahlungen verursachen.

Demzufolge erscheine auch die Aufteilung der Einnahmen im Verhältnis der Werte laut Nutzwertgutachten Ziel führend und entspreche nämliche Vorgangsweise auch einer gängigen Praxis.

Der von der Bw. zitierten Entscheidung des EuGH v. 13.7. 1989, Zl. 173/88 komme nach Auffassung des Prüfers angesichts einer Österreich in Bezug auf Wohnungseigentums-gemeinschaften eingeräumten Sonderregel keine Bedeutung zu.

In Übereinstimmung mit der Ansicht im Schrifttum zum UStG 1994 stelle die Überlassung von Abstellplätzen selbst im Falle der freien Wählbarkeit des Platzes und der Nichtverrechnung eines gesonderten Entgelts regelmäßig eine selbständige Nebenleistung dar, wobei nämliche Konsequenzen auch auf die von der Gemeinschaft bewirkten Nutzungsüberlassung von

Abstellplätzen, an denen kein Wohnungseigentum begründet wurde, Anwendung zu finden habe.

In Anbetracht des Umstandes, dass die WEG zwar für die Garagierung kein gesondertes Entgelt einhebe, ungeachtet dessen aber in den Betriebskosten auch anteilige Kosten für die Garagierung enthalten seien und keine Option ausgeübt worden sei, der Normalsteuersatz zum Tragen komme.

Zusammenfassend sei daher dem Rechtsmittel der Bw. der Erfolg zu versagen.

3. Gegenäußerung der Bw. vom 27. März 2006

a. Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers replizierte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. unter grundsätzlicher Bezugnahme auf die Ausführungen in der Berufungsschrift, dass mittels Verweis auf Ausführungen im Prüfungsbericht und Niederschrift dem Postulat, wonach Bescheide zu begründen seien, nicht Rechnung getragen worden sei.

b. Materiellrechtliche Beurteilung

Wiederholend sei darauf hinzuweisen, dass seitens der Wohnungseigentümer für die reine Nutzung der Garagenplätze kein Entgelt zu entrichten sei.

Demzufolge könne aber die Befriedigung von Forderungen aus Aufwendungen für den Betrieb und die Erhaltung der genutzten Sache nicht unter den Entgeltsbegriff subsumiert werden.

In zivilrechtlicher Hinsicht erfülle aber die vereinbarungsgemäße Tragung der Betriebskosten mangels Entgeltlichkeit nicht den Begriff der „Miete“, sondern sei diese Gestion unter den Terminus der „Leihe“ zu subsumieren.

Insoweit übersehe die Abgabenbehörde, sowohl den Umstand dass „Kosten der Garage“ als nicht in Kongruenz stehend zur „Entgelt für die Garagierung“ zu erachten sei, als auch die Tatsache, dass nicht alle Eigentümer die Garage benützen.

Die Garagen sei schlichtweg den allgemeinen Teil des Hauses zuzuzählen, wobei als Spezifikum anzumerken sei, dass jeder Wohnungseigentümer – ungeachtet einer tatsächlichen Nutzung der Garage - im Ausmaß der für seine Wohnung festgestellten Nutzwerte zu den Kosten der Garage beizutragen habe.

Die Aufteilung der Kosten erfolge so hin nach den grundbücherlichen Nutzwerten und nicht nach jenen laut Nutzwertgutachten, wobei die Garage in den grundbücherlichen Nutzwerten gerade nicht enthalten sei.

Inwieweit einer österreichischen Sonderregelung Vorrang vor einer Entscheidung des EuGH, in welcher eine Auslegung des Art. 13 der Sechsten Richtlinie (77/388) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vorgenommen worden sei, zukomme, erscheine nach dem Dafürhalten der Bw. ebenfalls als hinterfragenswert.

Wiederholend sei angemerkt, dass das UStG 1994 in Bezug auf die Vermietung von Abstellplätzen keine Befreiung sondern den ermäßigten Steuersatz von 10% vorsehe, und die Vermietung der sonstige Nutzungsüberlassung bzw. dem Wohnungseigentum gleichzuhalten sei, könne die Auslegung nicht anders vorgenommen werden, als, dass die im gegenständlichen Fall aufgrund einer Nutzungsvereinbarung den Wohnungseigentumsobjekten zugeordneten Garagen dem gleichen Steuersatz wie die Kosten für die Wohnungseigentumsobjekte unterliegen.

Es sei weiters auch offensichtlich, dass die Nutzung eines allgemeinen Liegenschaftsteils als Garage mit der Nutzung der Wohnungseigentumsobjekte in engem Zusammenhang stehe.

Darüberhinaus führe das UStG 1994 keine Differenzierung dahingehend durch, ob an einem Liegenschaftsanteil Wohnungseigentum begründet worden sei oder nicht, sondern unterscheide dieses nur nach deren Verwendung zu Wohnzwecken bzw. anderen Zwecken.

In Ansehung obiger Ausführungen könne sich im Ergebnis nur ein Steuersatz von 0% oder 10%, niemals jedoch ein solcher von 20% ergeben.

Demzufolge hätte die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren nicht erfolgen dürfen, respektive hätte der bescheidmäßige Steuersatz richtigerweise auf 10% lauten müssen.

In weiterer Folge wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2008 wurde die Bw. zur Umsatzsteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei – in Entsprechung der Ergebnisse des Prüfungsverfahrens - eine Versteuerung der „Garagenaufwendungen“ mit dem Normalsteuersatz erfolgte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den

Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide unter anderem eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise einerseits sowie die Qualifikation dieser als für den Spruch des anders lautenden Bescheides bedeutsam andererseits zu enthalten. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel dazustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz³, a.a.O., Tz 3 zu § 307 BAO).

Keinesfalls reicht als Begründung etwa der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (vgl. zB VwGH 6.7.1990, 88/17/0059), der Hinweis auf die Möglichkeit der Akteneinsicht (vgl. VwGH 13.12.1985, 84/17/0140, 0141, 0142) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO (vgl. zB auch UFS 8.3.2004, RV/0315-I/03; UFS 28.7.2004, RV/0658-L/03; UFS 31.5.2006, RV/0200-F/03; UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Die Verpflichtung zur Anführung der Wiederaufnahmegründe in der Begründung ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104) die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann.

Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

"Neue" Wiederaufnahmegründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen.

In diesem Zusammenhang verbleibt auch anzumerken, dass die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des mit Berufung angefochtenen Bescheides in der Berufungsentscheidung, nicht "nachholbar" ist.

Die strittigen Wiederaufnahmebescheide begründete das Finanzamt wörtlich wie folgt:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO, aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen."

Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen

Darüber hinaus wurde im BP- Bericht – gleichsam als Begründung für die amtswegige Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren dezidiert auf jene Tz 2 bis 4 verwiesen, welche in ihrer Gesamtheit die rechnerische Darstellung der neu festzusetzenden Umsatzsteuern der Jahre 2001 bis 2004 beinhalteten.

Die "Begründung" der gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide, welche durch Spruch, Rechtsmittelbelehrung, Nummerierung und Trennstrich klar als eigenständige Bescheide erkennbar sind, erfüllte das Erfordernis einer ausreichenden Begründung zweifellos nicht, zumal darin keinerlei sachliche Vorbringen seitens des Finanzamtes als der gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständigen Behörde, enthalten waren.

Da aus den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden somit nicht nachvollziehbar war, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder auf welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme des Verfahrens stützte, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung dass die Wiederaufnahme der Verfahren summa summarum begründungslos und somit zu Unrecht verfügt worden ist.

Da somit das Finanzamt weder einen konkreten Wiederaufnahmegrund anführte noch das geübte Ermessen begründet hat, erweist sich das diesbezügliche Berufungsbegehren als

berechtigt und war der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 stattzugeben und hatte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Wiederaufnahmebescheide zu erfolgen.

2. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004

Durch die in Punkt 1 verfügte Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide tritt das Umsatzsteuerverfahren der Jahre 2001 bis 2004 nach der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Die mit diesen Wiederaufnahmebescheiden verbundene Sachbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 scheiden damit ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Wird ein mit Berufung angefochtener Bescheid ersatzlos aufgehoben, so wird die diesbezügliche Berufung unzulässig.

Demzufolge war die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz³, a. a.O., Tz 12 zu § 273 BAO).

3. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005

Vor meritorischer Behandlung des Rechtsmittels ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht nachstehendes auszuführen:

Die Bestimmung des § 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."

Dazu ist festzuhalten, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch iSd § 274 1. Satz BAO an ihre Stelle (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die vom rechtsfreundlichensteuerlichen Vertreter der Bw. erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2005 gilt daher als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2005 gerichtet.

Betreffend die materiellrechtliche Beurteilung ist seitens der Abgabenbehörde nachstehendes festzuhalten:

1. Rechtsgrundlagen

1.1 EU-rechtliche Vorgaben

1.1.1 Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. USt-Rl 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-Rl 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 1994 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. 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

Nach dem der Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt stehen die Garagen im Zubehör-Wohnungseigentum wird für die Benutzung derselben 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 Garagennutzung 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.

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 Teilstich 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 (in diesem Sinne 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.

Abschließend ist die Bw. darauf zu verweisen, dass im Rechtsmittel keine stichhaltigen, gegen die vom Prüfer vorgenommene Aufteilung der Kosten im Verhältnis der Nutzwerte der Gesamtanteile der Liegenschaft zu jenen der Garagen sprechende Argumente vorgebracht worden sind.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 27. Mai 2010