

## **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 S., vertreten durch E., 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 erklärungsgemäß.

Eine im Jahr 2003 bei der Bw. durchgeführte Betriebsprüfung – die Jahre 1999 bis 2001 betreffend – ergab u.a. laut Tz. 12 des BP-Berichtes vom 28. April 2003, dass die Betriebskosten der sich nicht im Wohnungseigentum befindlichen Kfz-Abstellplätze 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. 5 % ermittelt worden.

Die Vorsteuern aus den anteiligen Betriebskosten wurden wie folgt ermittelt:

| <b>1999</b> |                      |                   |                 |                 |
|-------------|----------------------|-------------------|-----------------|-----------------|
| Kto.        | Bezeichnung          | MWSt. 10 % (in S) | BMGI            |                 |
| 0400        | Grundsteuer          | 11.465,52         | 114.655,20      |                 |
| 0410        | Hausbesorgerkosten   | 51.697,24         | 516.972,40      |                 |
| 0420        | Versicherungen       | 8.101,72          | 81.017,20       |                 |
| 0460        | Hausverwalterhonorar | 15.120,36         | 151.203,60      |                 |
|             |                      | 86.384,84         | 863.848,40      |                 |
|             | davon 5 % geschätzt  |                   | 43.192,42       |                 |
|             | davon 20 % USt       |                   | <b>8.638,48</b> |                 |
| <b>2000</b> |                      |                   |                 |                 |
| 0400        | Grundsteuer          | 11.456,52         | 114.565,20      |                 |
| 0410        | Hausbesorgerkosten   | 51.907,46         | 519.074,60      |                 |
| 0420        | Versicherungen       | 8.489,47          | 84.894,70       |                 |
| 0460        | Hausverwalterhonorar | 15.430,80         | 154.308,00      |                 |
|             |                      | 87.284,25         | 872.842,50      |                 |
|             | davon 5 % geschätzt  |                   | 43.642,13       |                 |
|             | davon 20 % USt       |                   | <b>8.728,43</b> |                 |
| <b>2001</b> |                      | €                 | €               | ATS             |
| 0400        | Grundsteuer          | 833,24            | 8.332,40        | 114.656,32      |
| 0410        | Hausbesorgerkosten   | 3.732,26          | 37.322,60       | 513.570,17      |
| 0420        | Versicherungen       | 616,95            | 6.169,50        | 84.894,17       |
| 0460        | Hausverwalterhonorar | 1.141,56          | 11.415,60       | 157.082,08      |
|             |                      | 6.324,01          | 63.240,10       | 870.202,75      |
|             | davon 5 % geschätzt  |                   | 3.162,01        | 43.510,14       |
|             | davon 20 % USt       |                   | <b>632,40</b>   | <b>8.702,03</b> |

Es wurden daher die 20%-igen Umsätze für das Jahr 1999 um S 43.192,42, für das Jahr 2000 um S 43.642,13 und für das Jahr 2001 um S 43.510,14 (€ 3.162,01) 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 eingebrachten **Berufung** vom 29. August 2003 wendet sich gegen die Feststellungen in Tz. 12 des BP-Berichtes bezüglich der Kfz-Abstellplätze. An den Abstellplätzen bestehe zwar formell kein Wohnungseigentum, faktisch jedoch eine gleich kommende Nutzungsvereinbarung. Die Vereinbarung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes der Miteigentümer an bestimmten Liegenschaftsteilen treffen den Kern eines Wohnungseigentumsvertrages und sei daher abgabenrechtlich als Wohnungseigentum zu qualifizieren, auch wenn die formellen Konsequenzen nicht gezogen worden seien. Jeder Wohnungseigentümer verfüge über einen Abstellplatz, der ausschließlich ihm zur Verfügung stehe. Ein Nutzungsentgelt werde nicht eingehoben.

Eine Option zur Steuerpflicht 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 5 % nichts eingewendet. Die Vorsteuerkürzung betrage demnach:

| Betriebskosten mit 20 % Vorsteuer | 1999<br>ATS | 2000<br>ATS | 2001<br>ATS |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Hausverwalterhonorar              | 151.203,60  | 154.308,00  | 157.082,08  |
| davon anteilig 5 %                | 7.560,18    | 7.715,40    | 7.854,10    |
| davon 20 % Vorsteuer              | 1.512,04    | 1.543,08    | 1.570,82    |

Mit **Schreiben** vom 28. Juli 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter in Abänderung des Berufungsbegehrens der Antrag gestellt, - entgegen den Feststellungen in Tz. 12 des BP-Berichtes – die auf die Kfz-Abstellplätze 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. Sollte 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 – das Jahr 1999 betreffend - wurde die Berufung abgewiesen und begründend ausgeführt, dass nur in jenen Fällen, in denen Wohnungseigentümer auch an den Garagen (Abstellplätzen) Wohnungseigentum erworben haben oder von Zubehör-Wohnungseigentum auszugehen ist, die darauf entfallenden weiterverrechneten Kosten steuerfrei gemäß § 6 Abs.1 Z 17 UStG 1994 seien. Da dies im vorliegenden Fall nicht zutreffe, unterliegen diese Leistungen zwingend dem Normalsteuersatz. In den Berufungsvorenscheidungen mit gleichem Datum für die Jahre 2000 und 2001 wird auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 1999 verwiesen.

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 wiederholte der steuerliche Vertreter seine bisherigen Angaben und verwies auf die Ausführungen in einem Schriftsatz, den er dem Senat gleichzeitig vorlegte, 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 ermäßigen 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 betonte 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 befindet.

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 Wohnungseigentümergemeinschaft, 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 nicht im Wohnungseigentum befindlichen PKW-Abstellplätze und Garagen zu versteuern ist. Laut den Berufungsausführungen werden die Kfz-Abstellplätze im vorliegenden Fall den Wohnungseigentümern zur Nutzung überlassen.

Da für die Garagierung (Abstellung) ein gesondertes Entgelt von der Wohnungseigentumsgemeinschaft nicht verrechnet wird, wurde vom Prüfer im Schätzungswege ein – dem Normalsteuersatz unterworferne - Entgeltsanteil von 5 % ermittelt, dessen Höhe die steuerliche Vertreterin in der Berufung vom 29. August 2003 außer

Streit stellte. Allerdings wurde im Berufungsverfahren die Auffassung vertreten, dieses Entgelt unterliege vor allem deshalb dem ermäßigten Steuersatz, weil 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 kein Wohnungseigentum, so sind die damit in Zusammenhang stehenden weiterverrechneten Kosten zwingend dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.

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-RI. 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.

In jenen Fällen, in denen die Wohnungseigentümer an der Garage (dem Abstellplatz) kein Wohnungseigentum erworben haben (was im vorliegenden Fall vorliegt), kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, weil dieser ausdrücklich auf Liegenschaftsteile beschränkt ist, die Wohnzwecken dienen. Erfolgt eine Vermietung (Nutzungsüberlassung) der Garagen (Abstellplätze) durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer an alle oder einzelne Wohnungseigentümer, so unterliegt diese Leistung zwingend dem Normalsteuersatz. Diesfalls kommt nämlich § 6 Abs. 1 Z 16 4.TS UStG zur Anwendung, wonach für „*die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art*“ eine Steuerbefreiung ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Eine Option zur Steuerpflicht – wie sie im Schreiben vom 28. Juli 2004 erfolgte – ist bei der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation nicht möglich bzw. erforderlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2006