



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die **Berufung** der Bw., vertreten durch die Verwaltungs-GmbH, vom 22. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 11. November 2004 betreffend **Umsatzsteuer 2001** und **2002**

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

In ihren Umsatzsteuererklärungen hatte die Berufungswerberin (in der Folge auch bloß: Bw.), eine Wohnungseigentumsgemeinschaft, die an die einzelnen Miteigentümer weiterverrechneten Kosten und Aufwendungen entsprechend deren im Grundbuch eingetragenen Nutzwertanteilen entweder den zum Normalsteuersatz oder den mit dem begünstigten Steuersatz versteuerten Umsätzen zugeordnet. Dies deshalb, da nicht nur an Wohnungen, sondern auch an einem Büro und an Garagenplätzen gesondertes Miteigentum begründet worden war. Dementsprechend erfolgten auch die Veranlagungen.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte die Prüferin zur Auffassung, dass verschiedene in den Jahren 2001 und 2002 getätigte Aufwendungen eindeutig nur den Garagen zuzuordnen waren. Diese weiterverrechneten Kosten seien daher in Anlehnung an die Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR), Rz. 1217, nicht nach Maßgabe des

Aufteilungsschlüssels, sondern zur Gänze dem Normalsteuersatz zu unterwerfen, da sich diese Leistungen nicht auf Wohnzwecken dienende Liegenschaftsanteile beziehen würden.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, nahm die Verfahren wieder auf und setzte der Bw. gegenüber mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden die Umsatzsteuer neu fest, indem es die zum begünstigten Steuersatz versteuerten Umsätze entsprechend verringerte und im Gegenzug jene zum Normalsteuersatz erhöhte.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Hausverwalterin als steuerliche Vertreterin der Bw. zunächst damit, dass nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) die Aufteilung von Aufwendungen zwingend nach den Anteilen, wie sie im Grundbuch eingetragen sind, zu erfolgen habe. Eine nach diesem Gesetz auch mögliche geänderte Aufteilungsvereinbarung sei von den Miteigentümern nicht getroffen worden. Eine vom Aufteilungsmaßstab nach dem WEG abweichende Regelung in den Richtlinien des Finanzamtes wäre daher gesetzwidrig. Wenn man jedoch der – trotzdem nicht geteilten – Ansicht des Finanzamtes folgen könnte, müssten konsequenterweise die bislang aufgeteilten Aufwendungen, die erwiesenermaßen nicht den Garagen zuordenbar wären, dem begünstigten Steuersatz zu unterwerfen sein. Konkret handle es sich dabei um Liftkosten, da die Garagen mit dem Lift nicht erreichbar seien. Weiters gäbe es weder in der Tiefgarage noch in den einzelnen Garagen einen Kaltwasseranschluss oder ein WC. Deshalb könnten keine Kosten für Kaltwasser und Kanalisation verrechnet werden. Auch falle dort auch kein Müll an. Die entsprechenden Kosten für Kaltwasser, Kanalisation, Müllentsorgung und Lift wären sohin aus den bislang dem Normalsteuersatz unterzogenen Umsätzen herauszunehmen und begünstigt zu besteuern. Die sonstigen Aufwendungen müssten nach Aufwendungen des Hauses und Aufwendungen für die Tiefgarage getrennt werden.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurden ergänzende Erhebungen vorgenommen und dann eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. Nach Ausführungen zum Sachverhalt, die weiter unten Berücksichtigung finden, betonte die rechtsfreundliche Vertreterin der Bw. nochmals, dass von der zwingenden Vorschrift des § 32 WEG nicht abgegangen werden könne. Bedeutsam erschien ihr auch das Urteil des EuGH vom 11. Juni 2009 in der Angelegenheit *Tellmer Property*, Rs C-572/07, wonach eine Leistung dann als Nebenleistung zu qualifizieren sei, wenn sie keinen allgemeinen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen.

Der Amtsvertreter führte zur Stützung seiner rechtlichen Erwägungen das Erkenntnis des OGH vom 8. April 2003, 5 Ob 37/03g, an und verwies auf die im Kommentar zum WEG von *Feil/Marent/Preis*, Linde Verlag, Wien 2009, § 32 Anm. 12, vertretene Ansicht. In Bezug auf das Urteil des EuGH könne wohl nicht von einer bloßen Nebenleistung gesprochen werden, da

ein Garagenplatz in der xxx Innenstadt sehr wohl einen eigenständigen Nutzen habe. Zur eventualiter beantragten geänderten Zuordnung der Kosten von Lift, Kanalisation, Kaltwasser und Müll wendete der Amtsvertreter ein, dass all diese Aufwendungen einen Bezug zur Garagierung hätten. Als Beispiele nannte der Amtsvertreter fallweise Autowäschen, in den Garagenboxen und in der Tiefgarage anfallenden Müll, und dass bei einem mehrstöckigen Haus der Lift mit der Nutzung der Garagenplätze in unmittelbarem Zusammenhang stünde, weshalb der diesbezügliche Antrag abzuweisen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakte in Verbindung mit den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens, der mündlichen Berufungsverhandlung und einer Grundbuchsabfrage konnte der Unabhängige Finanzsenat nachstehenden Sachverhalt als entscheidungsrelevant feststellen:

Die Berufungswerberin ist eine Wohnungseigentumsgemeinschaft. Die Wohnanlage besteht aus einem mehrstöckigen und unterkellerten Hochhaus, einem Parkdeck mit Garagenboxen sowie einer Tiefgarage. Die Tiefgarage befindet sich niveaugleich mit dem Keller unter dem direkt an das Gebäude anschließenden Parkdeck mit den versperrbaren Garagen. Der Lift führt in den Keller bis auf die Ebene der Tiefgarage, welche durch eine Tür unterirdisch betreten wird. Es besteht verbüchertes Wohnungseigentum sowohl an den 40 Wohneinheiten als auch den insgesamt 26 Garagenplätzen. Die Eigentümer der Garagen (-plätze) sind gleichzeitig auch (Mit-) Eigentümer von Wohnungen, außenstehende Garageneigentümer sind also nicht vorhanden. Da eine der Wohnungen als Büro (in den Unterlagen auch als Geschäftslokal bezeichnet) genutzt wird, wurde diese Wohnung eben als Büro in den von der Hausverwaltung in den Streitjahren angewendeten Aufteilungsschlüssel einbezogen. Von den gesamten Nutzwertanteilen entfallen sohin 89,98% auf Wohnungen, 7,433% auf Garagen und 2,587% auf das Büro, wobei dieser Aufteilungsschlüssel von den Verfahrensparteien außer Streit gestellt wurde.

Im Jahr 2001 wurden S 67.539,56 netto in eine Garagenwarnanlage investiert. Im Zusammenhang mit dem Austausch des Tiefgaragentores sind im Jahr 2002 insgesamt € 27.159,24 netto an Investitionen für ein Garagentor, Maurer-, Elektriker- und Malerarbeiten angefallen. Diese Aufwendungen, die von der Prüferin vorgenommenen Korrekturen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen sowie die daraus abgeleitete Höhe der neu festgesetzten Umsatzsteuer sind ebenso unstrittig wie die seitens der Bw. bekanntgegebenen und auf den Garagierungsanteil entfallenden Kosten für Lift, Müll, Kaltwasser und Kanalisation (für 2001 insgesamt S 18.698,46 netto, für 2002 € 1.445,19 netto).

In rechtlicher Hinsicht wird dazu ausgeführt:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994 (UStG) 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. Nach Abs. 2 leg. cit. kann ein Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Die Steuer ermäßigt sich gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit. d UStG auf 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 und die Wohnzwecken dienen, (...).

Im vorliegenden Fall hat die Berufungswerberin die an die Eigentümer der Garagenplätze weiterverrechneten Aufwendungen den Nutzwertanteilen entsprechend als steuerpflichtig behandelt. Im Lichte der Rechtslage und im Einklang mit der herrschenden Lehre (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 414 und Tz 415 zu § 6, sowie Tz 87 zu § 10; *Pircher/Schuchter/Wellinger/Zorn*, Fallbeispiele zum Umsatzsteuergesetz 1994, S. 127) war die von der Bw. auch in den Berufungsjahren 2001 und 2002 gewählte Zuordnung zu den mit dem Normalsteuersatz zu besteuern den Umsätzen nicht zu beanstanden.

Strittig ist zunächst, ob die eindeutig nur den Garagenplätzen zuzuordnenden Kosten der Investitionen zur Gänze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind oder entsprechend dem Aufteilungsmaßstab nach Nutzwertanteilen auch mit dem begünstigten Steuersatz.

Gemäß § 32 WEG sind die Aufwendungen nach dem Verhältnis der Anteile, wie sie im Grundbuch eingetragen sind, aufzuteilen, sofern nicht von der Miteigentümergeinschaft was anderes vereinbart ist. Nach herrschender Rechtsauffassung (*Feil/Marent/Preis*, Wohnungseigentumsgesetz – WEG 2002, Kommentar, Wien 2009, § 32 Anm. 12) regle § 32 zwar eine Verteilungsordnung für Liegenschaftsaufwendungen, definiere allerdings die zur Verteilung gelangenden Aufwendungen nicht. Das Gesetz gebe daher nur indirekt Auskunft darüber, welche liegenschaftsbezogenen Kosten nach dem gesetzlich festgelegten Schlüssel zu verteilen wären. Aufwendungen, die im Einzelinteresse oder im Interesse einer Gruppe von Wohnungseigentümern getätigt werden, müssten ohne Einbeziehung in die Verteilungsordnung nach § 32 von diesen getragen werden (so auch *Hausmann* in *Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht, WEG, Kommentar, Rz 11 zu § 32 mwN). Die Aufwendungen für die Garagenwarnanlage und die mit dem Austausch des Tiefgaragentores verbundenen Kosten wurden unzweifelhaft nur im Interesse einer klar

abgrenzbaren Gruppe, nämlich für die (Wohnungs-) Eigentümer von Garagenplätzen, getätigt. Auch spricht das von beiden Parteien angezogene Urteil des OGH vom 8. April 2003, 5 Ob 37/03g, nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates für den Standpunkt des Finanzamtes. Darin hat der Gerichtshof erkannt, dass Stromkosten für im Wohnungseigentum stehende Garagen und Abstellplätze keine allgemeinen Teile der Liegenschaft betreffen würden. Dies unabhängig davon, ob und wie diese Kosten ermittelt würden. Diese Kosten wären daher ausschließlich den betroffenen Eigentümern anzulasten. Gleiches gelte auch für die aufgelaufenen und nur diesen Eigentümern zuzurechnenden Verwaltungskosten. Damit ist aber klargestellt, dass eine von der gesetzlichen Regelung abweichende Zuordnung derartiger Aufwendungen sehr wohl möglich ist bzw. sogar gefordert wird. Der Ansicht der Bw., die Vorgangsweise des Finanzamtes stehe im Widerspruch zu den zwingenden Bestimmungen des WEG, kann sohin seitens der Berufungsbehörde nicht gefolgt werden.

Die Garagenplätze dienen unstrittig nicht Wohnzwecken, weshalb die weiterverrechneten Aufwendungen dem Normalsteuersatz zu unterwerfen waren (vgl. auch die Entscheidung des UFS vom 27. November 2006, RV/0114-W/05).

Die Berufungswerberin brachte in der mündlichen Verhandlung weiters vor, der EuGH habe in seinem Urteil vom 11. Juni 2009, Rs C-572/07, "*Tellmer Property*", entschieden, dass eine Leistung dann als Nebenleistung zu qualifizieren sei, wenn sie keinen allgemeinen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen. Insofern die Bw. nun die Garagierung bloß als Nebenleistung zur Hauptleistung "Nutzung der Liegenschaft für Wohnzwecke" gewertet haben möchte, ist ihr wiederum die herrschende Ansicht von Lehre und Rechtsprechung entgegenzuhalten. Demnach kann eine Garagenvermietung bzw. eine Nutzung von im Wohnungseigentum stehenden Garagenplätzen nicht einmal im weitesten Sinn als Nebenleistung und daher als begünstigt zu versteuernde Vermietung – und auch Nutzung im Rahmen einer Miteigentümergeinschaft – von Grundstücken für Wohnzwecke angesehen werden (UFS vom 15. März 2007, RV/2408-W/06, und vom 27. Mai 2010, RV/0862-W/06, beide unter Hinweis auf *Caganek*, ÖStZ 2001, 541, und *Berger/Wakounig* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar (2006), § 10 Rz 57).

Eine Qualifikation der Garagierung als Nebenleistung kann nach *Ruppe/Achatz*, a.a.O., Tz 403 zu § 6, nur in Ausnahmefällen Platz greifen, so etwa dann, wenn mit jeder Wohneinheit ein Garagen- oder Parkplatz verbunden ist und mit der Ver- bzw. Anmietung einer Wohnung automatisch das Nutzungsrecht an diesem Stellplatz verknüpft ist. Da im gegenständlichen Fall erst gesondertes Wohnungseigentum an den jeweiligen Stellplätzen begründet werden musste und nicht alle Eigentümer von Wohnungen einen Stellplatz erwerben konnten bzw. laut Grundbuchstand manche Wohnungseigentümer sogar mehrere Stellplätze in ihr Eigentum

übertragen erhielten, kann von einem wie geschilderten Ausnahmefall und einer die Wertung als Nebenleistung rechtfertigenden Verbundenheit wohl nicht einmal ansatzweise gesprochen werden.

Selbst das von der rechtsfreundlichen Vertreterin ventilierte Urteil des EuGH, Rs "*Tellmer property*", ist nach Meinung der Berufungsbehörde nicht geeignet, eine Entscheidung zugunsten der Bw. herbeizuführen. Dort hat der EuGH ausgeführt, dass eine Leistung insbesondere als Neben- und nicht als Hauptleistung anzusehen sei, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Ein in der nahe der xxx Innenstadt gelegenen Eigentumswohnanlage vorhandener Garagenplatz indes stellt sich für den erkennenden Senat angesichts der evidenten Parkraumknappheit geradezu als Paradebeispiel für eine Hauptleistung dar, die für interessierte Kunden auch ohne jeglichen Bezug zu einer Eigentumswohnung einen eigens abgrenzbaren, gesondert bewertbaren und wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen kann.

Inwiefern die Garagierung als Mittel für die optimale Nutzung einer Eigentumswohnung angesehen werden kann, ist der Berufungsbehörde nicht erschießbar. Dies schon deshalb, da viele Wohnungseigentümer offenkundig auch ohne Garagenplatz in der Lage sind, ihre Eigentumswohnung zweckentsprechend zu benützen. Dass vertragliche Verknüpfungen oder sonstige Umstände vorhanden waren, wonach der Erwerb eines Garagenplatzes notwendige Voraussetzung für den Kauf einer Eigentumswohnung und deren anschließende Nutzung sei, haben die Vertreterinnen der Bw. nicht vorgetragen.

Wenn nun der EuGH in der Rechtsache "*Tellmer property*" schon bloße Reinigungsleistungen nicht mehr als unselbständige Nebenleistungen zur Vermietung von Grundstücken, sondern als eigenständige Hauptleistung angesehen hat, muss dies nach Auffassung der Berufungsbehörde umso mehr für die im gesonderten Eigentum stehenden Garagenplätze einer Wohnungseigentumsanlage gelten.

Zusammengefasst war dem Begehren der Berufungswerberin, die eindeutig der Garagierung zuordenbaren Investitionen dem Aufteilungsschlüssel nach dem WEG entsprechend begünstigt zu besteuern, ein Erfolg zu versagen. Gleiches gilt auch für den Einwand der Bw., die Garagierung würde bloß eine unselbständige Nebenleistung, die das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teile, darstellen.

Eventualiter hatte die Bw. noch beantragt, verschiedene und bisher dem Normalsteuersatz unterzogene Aufwendungen, die keinen Bezug zur Garagierung hätten, ebenfalls begünstigt zu versteuern.

Von diesen Aufwendungen hatte die Bw. zunächst die anteiligen Liftkosten angeführt. Dazu wird seitens der Berufungsbehörde bemerkt, dass mit dem Lift nicht nur der Hauseingang und über diesen die im Freien befindlichen Garagenboxen, sondern auch die Tiefgarage, die über eine eigene Türe vom Keller aus betreten wird, erreicht werden können. Es widerspricht allerdings jeglicher Lebenserfahrung, dass die im Haus wohnhaften Fahrzeughalter, die über einen gesondert ins (Wohnungs-) Eigentum erworbenen Stellplatz verfügen, üblicherweise den Lift benützen und nur sonst, wenn sie zu ihrem garagierten Kraftfahrzeug wollen oder von diesem zurückkehren, das Treppenhaus.

Der Einwand der Bw., es wäre in bzw. bei den Stellplätzen kein Kaltwasseranschluss vorhanden, führt ebenfalls nicht zu dem von ihr gewünschten Ergebnis. Auch diesbezüglich ist auf die allgemeine Lebenserfahrung zu verweisen, wonach an in Tiefgaragen oder Parkboxen abgestellten Fahrzeugen immer wieder Reinigungsarbeiten vorgenommen werden, für die Wasser erforderlich ist. Außerdem hat die Bw. gar nicht erst vorgebracht, dass Wasser für Autowäschen nicht von einem anderen auf der Wohnanlage befindlichen Kaltwasseranschluss entnommen worden ist.

Eng damit in Zusammenhang zu sehen sind auch die Ausführungen der Bw. hinsichtlich nicht zurechenbarer Kosten für Kanalisation. Dem Einwand des Amtsvertreters, dass auch für die Garagen und Tiefgaragenplätze entsprechende Kanalisationseinrichtungen vorhanden wären, wurde seitens der Vertreterin der Bw. nichts Substanzielles entgegengehalten. Da nach der auf die Erfahrungen des täglichen Lebens gestützten Ansicht des erkennenden Senates nicht nur anlässlich von Autowäschen, sondern etwa im Winter aus Schneeablagerungen am Auto noch zusätzlich Abwässer anfallen, die natürlich über die Kanalisation entsorgt werden müssen, vermochte auch die diesbezügliche Argumentation der Bw. nicht zu überzeugen.

Schließlich bleibt betreffend die strittigen Müllgebühren noch festzuhalten, dass es nach der allgemeinen Lebenserfahrung nahezu ausgeschlossen ist, dass in Tiefgaragen oder freistehenden Garagenboxen keinerlei Müll anfällt. Auch dieser Müll muss entsorgt werden, die entsprechenden Aufwendungen für die Müllabfuhr sind daher auch anteilmäßig den Eigentümern von Garagenplätzen zuzurechnen.

Die sonstigen nach Meinung der Bw. getrennt auf Haus und Garagen aufzuteilenden Aufwendungen hat die Bw. nicht näher ausgeführt, weshalb darauf nicht eingegangen werden konnte.

Insgesamt gesehen kommt der gegenständlichen Berufung eine Berechtigung nicht zu und war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2011