

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.01.2014

Geschäftszahl

2009/13/0220

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger, Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der WEG Z in K, vertreten durch die Jeannee Rechtsanwalt GmbH in 1010 Wien, Bösendorferstraße 5/8, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 14. September 2009, Zl. RV/1172-W/08, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer Wohnungseigentumsgemeinschaft, fand eine Umsatzsteuerprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 statt. Die Prüferin stellte fest, dass die Beschwerdeführerin die Kosten für "Wartung, Instandhaltung und technische Betreuung der Heizungsanlage" in den Jahren 2004 (9.527,09 EUR), 2005 (8.052,77 EUR) und 2006 (7.224,64 EUR) als Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft angesehen und mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 besteuert habe. Tatsächlich stellten diese Aufwendungen Kosten dar, die mit der Gewinnung und Verteilung von Wärme in Zusammenhang stünden und dem Normalsteuersatz unterlägen.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die aufgrund der Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide und brachte vor, dass gemäß "§ 10.2.4.4 (5. UStR)" jene Kosten dem Normalsteuersatz unterlägen, die mit der Gewinnung und Verteilung der Wärme im Zusammenhang stünden. Diese Definition sei wohl mit dem in § 2 Z 10 Heizkostenabrechnungsgesetz (im Folgenden nur: HeizKG) angeführten Begriff "Lieferung von Wärme" zu vergleichen, wo angeführt werde, dass Energiekosten (Gas, Strom, Heizöl etc.), sonstige Kosten des Betriebes (Betreuung, Wartung, Verschleißteile insbesondere Messvorrichtungen) und die Kosten der Abrechnung unter diesen Begriff fielen, nicht aber der Aufwand für die Erhaltung und Verbesserung der Wärmeversorgungsanlage. Von der Prüferin seien ausschließlich Kosten beanstandet worden, welche die "Erhaltungs- bzw. Reparaturkosten der Heizung" betreffen. Die Kosten der Wärmelieferung (inklusive der Kosten für die laufende Wartung bzw. Service der Heizungsanlage) seien "im Zuge der Jahresabrechnung gemäß HeizKG ordnungsgemäß mit dem Normalsteuersatz veranlagt" worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und begründete dies damit, dass Wärmelieferungen dem Normalsteuersatz unterlägen, wenn sie als Hauptleistung erbracht würden. Die Ausnahme in § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 solle Mieter, die Wärme als Nebenleistung vom Vermieter beziehen, jenen Personen umsatzsteuerlich gleichstellen, die individuell für die Beheizung sorgen müssten. Sinn der Vorschrift sei somit die umsatzsteuerliche Gleichstellung der Heizkosten, was bei Auslegung des Begriffes Wärme zu beachten sei (Hinweis auf *Ruppe*, UStG3, § 10 Tz 70).

Bei der Ermittlung des auf die Wärmelieferung entfallenden Entgeltsteiles seien alle Kosten zu berücksichtigen, die mit der Gewinnung und Verteilung der Wärme in Zusammenhang stünden. Dies seien vor

allem jene Kosten, die regelmäßig unter der Bezeichnung "Heizungsbetriebskosten" verrechnet würden, worunter nicht nur die Kosten für Strom, Gas, Öl oder einen anderen Energieträger fielen, sondern auch jene für die Wartung, die Instandhaltung und die technische Betreuung der Heizungsanlage (Hinweis auf Rz 1195 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 sowie *Kolacny/Caganeek*, UStG3, § 10 Anm. 25).

Das HeizKG bezwecke die verbrauchsabhängige Abrechnung der Heizkosten und sei auf Grund des unterschiedlichen Normzwecks für die umsatzsteuerliche Beurteilung der strittigen Frage der Ermäßigung des Steuersatzes nicht relevant. "Zielsetzung der Bestimmung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist die Befreiung von Lieferungen für Wohnzwecke. Die Kosten für Heizungsreparaturen fallen jedoch nicht darunter, da diese mit der Lieferung von Wärme zusammenhängen, welche vom ermäßigten Steuersatz ausgenommen ist. Daraus ergibt sich, dass die Versteuerung der strittigen Kosten mit dem Normalsteuersatz im vorliegenden Fall gesetzeskonform erfolgte."

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung Wohnungseigentumsgemeinschaften Unternehmereigenschaft zukommt, weil sie einerseits im eigenen Namen nach außen auftreten, Leistungen in Auftrag geben und bezahlen und andererseits dadurch nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werden, dass sie von den einzelnen Mit- und Wohnungseigentümern den auf sie entfallenden Anteil an den Kosten erheben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2007/15/0129, mwN).

Nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 unterliegen 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, dem ermäßigten Steuersatz von 10 %.

Die in § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 normierte Ausnahme soll - worauf im angefochtenen Bescheid unter Hinweis auf *Ruppe*, (vgl. jetzt UStG4, § 10 Tz 70) zutreffend hingewiesen wird - Mieter/Eigentümer, die Wärme als Nebenleistung vom Vermieter beziehen, jenen Personen umsatzsteuerrechtlich gleichstellen, die individuell für die Beheizung sorgen müssen. Sinn der Vorschrift ist somit die umsatzsteuerrechtliche Gleichstellung der Heizkosten.

Was unter den Begriff Heizkosten zu subsumieren ist und wie diese Kosten auf die einzelnen Mieter bzw. Eigentümer einer Wohnhausanlage zu verteilen sind, ist seit 1992 im für alle Rechtsformen des Wohnens geltenden Heizkostenabrechnungsgesetz (HeizKG), BGBl. Nr. 827/1992, geregelt.

Nach § 2 Z 8 HeizKG werden die Heizkosten in Energiekosten und sonstige Kosten des Betriebes unterteilt. Energiekosten sind gemäß § 2 Z 9 leg. cit. die Kosten jener Energieträger, die zur Umwandlung in Wärme bestimmt sind, wie Kohle, Öl, Gas, Strom, Biomasse oder Abwärme, und die Kosten der sonst für den Betrieb der Wärmeversorgungsanlage erforderlichen Energieträger, wie etwa Stromkosten für die Umwälzpumpe, für den Brenner oder für die Regelung der Aggregate. Die sonstigen Kosten des Betriebes umfassen nach § 2 Z 10 leg. cit. alle übrigen Kosten des Betriebes, zu denen die Kosten für die Betreuung und Wartung einschließlich des Ersatzes von Verschleißteilen - insbesondere von Vorrichtungen zur Erfassung (Messung) der Verbrauchsanteile - und die Kosten der Abrechnung, nicht aber der Aufwand für Erhaltung oder Verbesserung der gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage zählen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0128, VwSlg 7798/F, zu der der Ausnahmebestimmung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 entsprechenden Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 unter Bezugnahme auf § 14 Abs. 1 WGG sowie das ab 1. Oktober 1992 geltende HeizKG ausgesprochen, dass die Abschreibung der Heizanlage (AfA) und die Finanzierungskosten für die Anschaffung der Heizanlage weder zu den Kosten des Verbrauches noch zu den sonstigen Kosten des Betriebes zählen. Nichts anderes kann in Bezug auf den Aufwand für die Erhaltung oder Verbesserung einer gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage gelten, zumal dieser Aufwand gemäß § 2 Z 10 HeizKG ausdrücklich nicht zu den übrigen Kosten des Betriebes einer Heizungsanlage zählt.

Die belangte Behörde hat, indem sie dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren, wonach die hier allein strittigen Kosten ausschließlich "Erhaltungs- bzw. Reparaturkosten der Heizung" betreffen, keine Beachtung geschenkt und diese Kosten (ungeprüft) als Entgelt für die Lieferung von Wärme als Nebenleistung iSd § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 angesehen hat, die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 29. Jänner 2014