jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/27 99/15/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2003

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;
58/03 Sicherung der Energieversorgung;
98/04 Wohnungsgemeinnützigkeit;

Norm

HeizKG 1992 §2 Z10;
UStG 1972 §10 Abs2 Z12 idF 1988/410;
UStG 1972 §10 Abs2 Z5 idF 1988/410;
WGG 1979 §14 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der G WohnbaugmbH in S, vertreten durch Dr. Peter Zumtobel und Dr. Harald Kronberger, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Giselakai 51, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 25. April 1996, Zl. 3-GA8BK-DPr/95, betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist eine gemeinnützige Wohnbaugesellschaft, deren Umsätze gemäß§ 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Davon ausgenommen ist ua die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme. Strittig ist, inwieweit bei einem einheitlichen Entgelt für die Nutzungsüberlassung von Wohnungen und anderen Räumlichkeiten einschließlich der als Nebenleistung erbrachten Lieferung von Wärme die Bemessungsgrundlage in einen Teil, der dem ermäßigten Steuersatz von 10 % und einen solchen, der dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegt, aufzuteilen ist.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass in den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme entfällt, die Abgeltung der Finanzierungskosten der Heizanlage nicht einbezogen worden seien. Weiters sei der Abschreibungsanteil, der auf die Heizanlage entfällt, auf der Basis einer Nutzungsdauer von höchstens 20 Jahren zu ermitteln.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1990.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte sie den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Teil des Entgelts, der auf die Lieferung von Wärme entfalle, abgesehen von offen ausgewiesenen Bereichen wie Energieträger oder Wartung, zum Teil nicht direkt zuordenbar sei. Eine solche Zuordnung habe somit im Schätzungswege zu erfolgen. Dieser Methode habe sich auch die Beschwerdeführerin bedient. Bei der somit im Schätzungswege vorzunehmenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei die Einbeziehung von Finanzierungskosten sowie der Ansatz einer lediglich 20-jährigen Nutzungsdauer der Heizanlage strittig.

Gemäß § 13 Abs. 1 WGG hätten gemeinnützige Bauvereinigungen für die Überlassung des Gebrauches einer Wohnung oder eines Geschäftsraumes ein angemessenes Entgelt (Preis) zu vereinbaren, das nicht höher, aber auch nicht niedriger angesetzt werden dürfe, als es zur Deckung der Aufwendungen für die Bewirtschaftung der Baulichkeit und unter Berücksichtigung der Kosten der Wirtschaftsführung der Bauvereinigung sowie nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Wirtschaftsführung zur Bildung von Rücklagen erforderlich sei. Gemäß Abs. 2 leg. cit. seien der Berechnung des Entgeltes (Preis) gemäß Abs. 1 die für die widmungsgemäße Benützung der Baulichkeit aufgewendeten Baukosten einschließlich der Bauverwaltungs- und Finanzierungskosten zu Grunde zu legen.

Gemäß § 14 Abs. 1 WGG dürfte bei der Berechnung des Entgeltes ua ein Betrag für die Absetzung für Abnutzung, dessen Ausmaß sich nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Wirtschaftsführung bestimme, angerechnet werden. Weiche die Tilgung der Fremdmittel einschließlich der Darlehen aus öffentlichen Mitteln von der Absetzung für Abnutzung ab, sei diese Tilgung an Stelle der Absetzung für Abnutzung anzurechnen.

Die §§ 13 und 14 WGG seien vom Grundsatz der Kostendeckung beherrscht. Das Kostendeckungsprinzip werde sowohl durch überhöhte Preise und Entgelte, aber auch durch die Vereinbarung von Preisen und Entgelten verletzt, die nicht kostendeckend seien. Dies bedeute aber, dass gemeinnützige Bauvereinigungen bei der Berechnung der Entgelte vom Kapital, welches für die Errichtung habe aufgewendet werden müssen, auszugehen hätten.

1. Absetzung für Abnutzung:

Unter Hinweis auf § 14 Abs. 1 Z 1 WGG habe das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass zum Entgelt für die Wärmelieferung grundsätzlich auch die anteiligen Kosten der Heizanlagen gehörten. Im Wege einer Schätzung sei das Finanzamt dabei von einem Durchschnittswert dahingehend ausgegangen, als bei vor dem 1. Jänner 1968 in Nutzung genommenen Objekten von einer Hinzurechnung eines entsprechenden, die Heizanlagen betreffenden AfA-Anteiles zwar Abstand genommen, aber hinsichtlich der übrigen Heizanlagen von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen worden sei. Das Finanzamt habe dies damit begründet, dass die seit 1968 errichteten Objekte fast ausschließlich mit Fremdmitteln finanziert worden seien und die Laufzeit der Bezug habenden Darlehen in weiten Bereichen 20 Jahre betragen würde. Die belangte Behörde schließe sich der vorstehenden Schätzungsmethode des Finanzamtes, bei welcher im Hinblick auf die Laufzeit der gewährten Darlehen der zweite Satz des § 14 Abs. 1 Z 1 WGG zur Anwendung gelange, an. Das tatsächliche Entgelt für die Überlassung der Heizanlagen bestehe für die nach dem 1. Jänner 1968 errichteten Objekte in Entsprechung des Kostendeckungsprinzips somit in der anteiligen Darlehenstilgung. Soweit die Finanzierung mit Darlehen längerer Laufzeit (als 20 Jahre) erfolgt sei, sei festzuhalten, dass diese Darlehen betragsmäßig untergeordnet seien und in Anbetracht der Nichterfassung von vor dem 1. Jänner 1968 errichteten Objekten zu vernachlässigen gewesen seien.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die Heizanlage zum Wirtschaftsgut Gebäude gehöre und die Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes teile, gehe an der Sache vorbei, zumal gegenständlich nicht ertragsteuerliche Grundsätze zur Anwendung gelangten und die eingangs zitierte Bestimmung des WGG bei der Ermittlung des anteiligen Entgeltes in den Fällen des (zeitlichen) Abweichens von Nutzungsdauer und Darlehenstilgung ausdrücklich auf letztere abstelle.

In diesem Sinne sei wohl auch der Erlass des BMF vom 22. Dezember 1980, Zl. 09 1050/3-IV/9/80, zu verstehen, wonach bei Berechnung des AfA-Anteiles zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Lieferung von Wärme eine betriebsmögliche Nutzungsdauer von mindestens 20 Jahren anzunehmen sei.

Die Beschwerdeführerin habe sich insoweit der vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Schätzungsmethode bedient, als bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die vor dem 1. Jänner 1968 errichteten Objekte nicht erfasst worden seien. Somit könne jedoch - wie von der Beschwerdeführerin begehrt - hinsichtlich der verbliebenen Objekte keinesfalls der sich aus dem Rechenwerk der Beschwerdeführerin ergebende AfA-Satz - dieser bewege sich je nach Objekt zwischen 1 % und 3 % und orientiere sich ua an der Laufzeit des eingeräumten Baurechtes - zur Anwendung gelangen, zumal eine solche Vorgangsweise weder in den tatsächlichen Verhältnissen noch im Gesetz Deckung finde.

2. Finanzierungskosten:

Hinsichtlich der Finanzierungskosten wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass diese grundsätzlich das Gesamtentgelt für die Überlassung von Wirtschaftsgüter erhöhten.

Anschaffungskosten für ein Gebäude und allfällige Finanzierungskosten würden auch anteilig die Heizanlage betreffen. Darauf stelle auch § 13 Abs. 2 WGG iVm § 14 Abs. 1 Z 2 WGG ausdrücklich ab und sehe bei Berechnung des Entgeltes für die Überlassung von Räumlichkeiten und Liegenschaften ua auch den Ansatz von Finanzierungskosten vor.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, wonach es für die einzelnen Mieter weder nachvollziehbar noch beeinflussbar sei, ob die Heizanlage unter Heranziehung von Eigen- oder Fremdmitteln zur Verfügung gestellt werde, komme keine Bedeutung zu. Seitens der Bestandnehmer bestehe grundsätzlich keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Art der Finanzierung im Zusammenhang mit den eigentlichen Bauerrichtungskosten. Somit sei eine Nachvollziehbarkeit der ermittelten Bemessungsgrundlage im gleichen Ausmaß gegeben wie im Rahmen der Ermittlung des Gesamtentgeltes für die Vermietung der Räumlichkeiten. Im Übrigen stelle das UStG 1972 ausschließlich auf die tatsächliche Höhe des Entgeltes ab. Führe der Einsatz von Fremd- bzw. Eigenmitteln zu einer unterschiedlichen Entgeltshöhe, so sei dem aus der Sicht des UStG 1972 auch Rechnung zu tragen.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 WGG seien gemeinnützige Wohnbaugesellschaften grundsätzlich berechtigt, dem Entgelt für die Nutzungsüberlassung eine angemessene Verzinsung ihrer Eigenmittel zuzuschlagen. Es wäre somit an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, eine Eigenmittelverzinsung vorzunehmen, um die von ihr ins Treffen geführte Ungleichbehandlung zwischen fremd- und eigenfinanzierten Objekten zu vermeiden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende - vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 14. Juni 1999, B 2893/96-7, gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abgetretene - Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht, für Zwecke der Umsatzsteuer den Abschreibungsanteil, der auf die Heizanlage entfällt, auf Basis einer Nutzungsdauer von höchstens 100 Jahren zu ermitteln, sowie in ihrem Recht, Finanzierungskosten für die Lieferung von Wärme nicht für die Berechnung der Umsatzsteuer anzusetzen, verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 (in der Fassung BGBl. Nr. 410/1988) unterliegt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken dem ermäßigten Steuersatz. Dies gilt nicht für eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme. Gemäß § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 (in der Fassung BGBl. Nr. 410/1988) unterliegen Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, dem ermäßigten Steuersatz. Dies gilt nicht für eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Strittig ist die Aufteilung des Entgeltes für die Nutzungsüberlassung von Wohnungen oder anderen Räumlichkeiten durch die Beschwerdeführerin in das Entgelt für die Hauptleistung (Nutzungsüberlassung) und jenes für die Nebenleistung (Lieferung von Wärme).

Im gegenständlichen Fall hatte die Beschwerdeführerin das Entgelt nach den Regelungen des § 14 WGG zu berechnen. Eine davon abweichende Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und den Nutzungsberechtigen ist aus dem vorgelegten Verwaltungsakt nicht ersichtlich.

Für die Heizkosten normiert § 14 Abs. 1 WGG (in der für die Streitjahre anzuwenden Fassung): Ist der Wärmeverbrauch jedes einzelnen Benutzers einer zentralen Wärmeversorgungsanlage durch besondere Vorrichtungen (Geräte)

feststellbar, sind von den Mietern oder sonstigen Nutzungsberechtigten, die die zentrale Wärmeversorgungsanlage benützen, 60 % der durch den Betrieb der Anlage auflaufenden Kosten des Verbrauches nach Maßgabe des durch die besonderen Vorrichtungen festgestellten Verbrauches oder Anteiles am Gesamtverbrauch, der Restbetrag der Verbrauchskosten und die sonstigen Kosten des Betriebes aber nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu berechnen.

Aus § 14 Abs. 1 WGG ergibt sich, dass die Heizkosten aus den Kosten des Verbrauches und aus den sonstigen Kosten des Betriebes der Heizanlage bestehen. Das entspricht auch der ab 1. Oktober 1992 geltenden Regelung des Heizkostenabrechnungsgesetzes (HeizKG), BGBl. Nr. 827/1992.

Die Kosten des Verbrauches sind die laufenden Energiekosten (zB für Heizöl, Gas oder Fernwärme). Zu den sonstigen Kosten des Betriebes gehören insbesondere die Kosten für die Betreuung und Wartung einschließlich des Ersatzes von Verschleißteilen und die Kosten für die Abrechnung, nicht aber der Aufwand für die Erhaltung oder Verbesserung der gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage (vgl. Würth/Zinger, Miet- und Wohnrecht19, 220 und § 2 Z 10 HeizKG).

Die Abschreibung der Heizanlage (AfA) und die Finanzierungskosten für die Anschaffung der Heizanlage zählen weder zu den des Kosten des Verbrauches noch zu den sonstigen Kosten des Betriebes. Solche Kosten sind daher keine Heizkosten iSd § 14 Abs. 1 WGG. Aus umsatzsteuerlicher Sicht folgt daraus, dass es sich hiebei nicht um ein Entgelt für die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme handelt.

Die belangte Behörde hat, indem sie die Kosten, die aus der Abschreibung der Heizanlage resultieren, und die Finanzierungskosten der Heizanlage als "Heizkosten" und damit als Entgelt für die Lieferung von Wärme als Nebenleistung iSd § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1972 angesehen hat, die Rechtslage verkannt.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150128.X00

Im RIS seit

05.05.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at