



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WEG-L, vertreten durch Kulmburg & Partner WP und StB GmbH, 8010 Graz, vom 3. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. April 2010 betreffend Umsatzsteuer 2009 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird *Folge gegeben*.

Die **Umsatzsteuer 2009** wird festgesetzt mit **-€ 10.905,07** (Gutschrift).

Die Berechnung der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden Wohnungseigentumsgemeinschaft fand im April 2010 eine Außenprüfung statt. In ihrem Bericht traf die Prüferin folgende Feststellungen:

„Der begünstigte Steuersatz für Leistungen der Wohnungseigentumsgemeinschaft gegenüber ihren Miteigentümern steht nur für Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen, an denen Wohnungseigentum besteht, zu (insbesondere für Betriebs- und Verwaltungskosten). Die Regelung des nach dem Miet- und Wohnungseigentumsrecht maßgeblichen Erhaltungsbegriffes findet sich im § 3 MRG.

Bei den im 4. Quartal 2009 an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Sanierungsaufwendungen im vorliegenden Ausmaß (Anzahlungsrechnungen iHv. € 198.000,- brutto, € 165.000,- netto) handelt es sich jedoch um „nützliche Verbesserungen durch bautechnische Maßnahmen“ im Sinne des § 4 MRG – speziell wurden lt. vorgelegten Rechnungen folgende Sanierungen durchgeführt:

- Fassadenerneuerung (Wärmedämmung)*
- Heizungsanlage erneuert (Pelletsheizung) und Kaminsanierung*
- Dachstuhl-sanierung*
- Solaranlage*
- Erneuerung der gesamten Heizungs- und Elektroinstallation*

Die Sanierung wird im 1. Quartal 2010 abgeschlossen.

Für die Weiterverrechnung dieser Sanierungskosten an die Wohnungseigentümer kommt daher der Normalsteuersatz in Höhe von 20% zur Anwendung (.....)“

Das Finanzamt setzte mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 den Feststellungen der Prüferin entsprechend fest.

In der vorliegenden Berufung wird im Wesentlichen geltend gemacht, für die Einordnung der in Frage stehenden Arbeiten sei § 14 Abs. 1 Z 1 bzw. Abs. 3 WEG maßgebend. Sowohl Erhaltung bzw. Instandhaltung als auch Instandsetzung seien dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Lediglich für Anschaffung und Herstellung sei der Normalsteuersatz anzuwenden. Verbesserungen würden im Umsatzsteuerrecht als reine Erhaltungskosten gelten und sohin von § 10 Abs. 2 lit. d UStG erfasst. Dort werde auch – im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht – keine Unterscheidung zwischen Erhaltung und Instandsetzung getroffen.

Von Seiten der Bw. wurde vor dem UFS ergänzend vorgebracht, dass die (ursprüngliche) Ölheizung in den Jahren 1975 bis 1977 im Zuge der Errichtung des gegenständlichen Objektes eingebaut worden sei. Der im Streitjahr erfolgte Austausch sei im Hinblick auf das Alter und die Reparaturbedürftigkeit der alten Anlage erforderlich gewesen. Auf Grund der allgemeinen Energiesituation sei eine Umstellung von Öl auf Pellets in Kombination mit Solarenergie vorgenommen worden. Eventuelle Mehrkosten (der neuen Anlage) gegenüber anderen Heizsystemen würden durch die errechneten Energiekosteneinsparungen auf lange Sicht bei weitem wett gemacht. Die Solaranlage sei zur Unterstützung der Heizung installiert worden. Eine zusätzlich Senkung des Energiebedarfs werde durch den im Zuge der Fassadenerneuerung erfolgten Einbau von Dämmungen bewirkt. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen (Verbrauchsberechnung der Lieferfirma sowie Energieausweis) ist zu ersehen, dass im Bereich

der Energiekosten eine jährliche Kosteneinsparung von insgesamt rund € 8.200,-- erzielt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 kommt für 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, der ermäßigte Steuersatz von 10% zum Tragen.

Ob eine Leistung der **Erhaltung** dient, richtet sich angesichts der durch § 14 WEG 1975 beeinflussten Diktion nach den Maßstäben des WEG bzw. des § 3 MRG und nicht nach den ertragsteuerlichen Kriterien (s. dazu insbesondere VwGH vom 12. April 1994, 93/14/0215).

Die Erhaltung umfasst nach § 3 Abs. 2 MRG insbesondere

- die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses erforderlich sind (Z 1),
- die Arbeiten, die zur Aufrechterhaltung des Betriebes von bestehenden, der gemeinsamen Benützung der Bewohner dienenden Anlagen (wie im Besonderen etwa von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) erforderlich sind; ist die Erhaltung einer bestehenden Anlage unter Bedachtnahme auf die Kosten der Errichtung und des Betriebes einer vergleichbaren neuen Anlage wirtschaftlich nicht vertretbar, so ist anstelle der Erhaltung der bestehenden Anlage eine vergleichbare neue Anlage zu errichten (Z 3);
- die Installation von technisch geeigneten Gemeinschaftseinrichtungen zur Senkung des Energieverbrauchs oder die der Senkung des Energieverbrauchs sonst dienenden Ausgestaltungen des Hauses, von einzelnen Teilen des Hauses oder von einzelnen Mietgegenständen, wenn und insoweit die hierfür erforderlichen Kosten in einem wirtschaftlich vernünftigen Verhältnis zum allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses und den zu erwartenden Einsparungen stehen (Z 5).

Nach dem im Miet- und Wohnungseigentumsrecht maßgeblichen Erhaltungsbegriff stellt der Ersatz einer nur mit unwirtschaftlichem Aufwand reparaturfähigen Anlage durch eine (gleichartige) neue jedenfalls noch Erhaltung dar (VwGH vom 12. April 1994, 93/14/0215, mWH).

Entscheidend ist allerdings – so der VwGH im zitierten Erkenntnis –, dass es sich nicht um einen Fall der Neuerrichtung der Gemeinschaftsanlage handelt. Ein solcher liegt aber jedenfalls dann nicht vor, wenn die Anlage bereits vorhanden, aber reparaturbedürftig ist, mag der Schaden auch so weit gehen, dass ein Betrieb der Anlage überhaupt nicht möglich ist und die

Reparatur aus wirtschaftlichen Gründen nur durch Erneuerung wesentlicher Anlageteile erfolgen kann.

Ganz generell unterliegen daher Sanierungskosten dem ermäßigten Steuersatz von 10% (*Ruppe*, UStG³, § 10 Tz 88).

Im Einzelnen fallen unter die Erhaltungspflicht des § 3 MRG beispielsweise:

- die Instandsetzung des Daches (OGH vom 25. Mai 1993, 5 Ob 1025/93);
- Erneuerung der Hausleitungen (zB LGZ Wien vom 1. Oktober 1989, 48 R 367/89, LGZ Wien vom 19. Dezember 1998, 41 R 412/98m);
- zur Senkung des Energieverbrauchs führende Maßnahmen wie die Aufbringung eines äußeren Fassadenvollwärmeschutzes und der Einbau neuer Fenster (zB OGH vom 26. September 2000, 5 Ob 64/00y);
- die Sanierung eines schadhaften Kamins (OGH vom 21. Jänner 2003, 5 Ob 297/02s).

Nicht unter die Begünstigung fällt auch hier die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme. Als auf die Lieferung von Wärme entfallende Kosten gelten die Kosten des Verbrauches (also die laufenden Energiekosten für Öl, Gas, Fernwärme oä.) und die sonstigen Kosten des Betriebes der Heizanlage. Zu Letzteren 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 (s. VwGH vom 27. Februar 2003, 99/15/0128, unter Hinweis auf das HeizKG sowie auf *Würth/Zingher*, Miet- und Wohnrecht 19. Auflage, 220).

Im konkreten Fall wurde im Wesentlichen die Fassade erneuert, der Dachstuhl saniert sowie die gesamte Heizungs- und Elektroinstallation erneuert. Zudem erfolgte die Umstellung der bestehenden Ölheizung auf eine solarunterstützte Pelletsheizung. Die Ölheizung war bereits rund 40 Jahre alt und in den letzten Jahren schon sehr reparaturanfällig und wartungsintensiv. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit kam daher eine weitere Reparatur bzw. Wartung nicht mehr in Betracht. Der Ersatz einer noch funktionsfähigen, aber „reparaturunwürdigen“ Anlage durch eine neue ist aber als Erhaltung iSd. § 3 Abs. 2 Z 3 MRG zu beurteilen. Die Umstellung bzw. der Austausch der Heizung hat überdies laut den vorgelegten Unterlagen eine deutliche Senkung der Energiekosten zur Folge (Maßnahme nach Z 5 leg. cit.). Laut Bestätigung der Lieferfirma (Fa. H) ergibt sich im Berufungsfall eine jährliche Kostenersparnis von insgesamt rund € 8.200,--. Internetrecherchen des Referenten ergaben ebenfalls, dass durch den Betrieb der neuen Anlage eine erhebliche Senkung der laufenden Energiekosten bewirkt wird.

Nach den oa. Kriterien des MRG liegen daher im gegenständlichen Fall jedenfalls Erhaltungsaufwendungen iSd. § 3 MRG – und nicht etwa (Neu-)Errichtungskosten – vor, welche von der Eigentümergemeinschaft unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. d UStG 1994 weiter verrechnet werden können.

Der begünstigte Steuersatz gilt auch für die Kosten der Heizungsumstellung: Wie oben dargelegt, zählt der Aufwand für die **Erhaltung** oder Verbesserung der gemeinsamen Wärmeversorgungsanlage *nicht* zu den Heizkosten (i. e.: Verbrauchskosten bzw. sonstige Kosten des Betriebes der Heizanlage). Umsatzsteuerlich handelt es sich daher hiebei nicht um ein Entgelt für die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (s. nochmals VwGH 99/15/0128). Dieser Rechtsmeinung trat vor dem UFS letztlich auch das Finanzamt bei.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und waren die von der Prüferin im Vergleich zu den erklärten Umsätzen vorgenommenen Änderungen (Erhöhung der *Umsätze 20%* um € 165.000,-- bzw. Verminderung der *Umsätze 10%* um € 180.000,--) mit vorliegender Entscheidung wieder rückgängig zu machen (Ansatz der Bemessungsgrundlagen sohin laut elektronisch eingereichter Erklärung).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 13. Dezember 2011