

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende die Senatsvorsitzende Dr. Gabriele Krafft, die Richterin Mag. Monika Kofler sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Wolfgang Baumann und Maria Carmen Kopal B.Sc. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. April 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. März 2016 betreffend Umsatzsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Mai 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Monika Holub zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich Vorläufigkeit Folge gegeben im Übrigen wird der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Umsatzsteuer 2014 (endgültig) mit einer Gutschrift von 32.754,44 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Jahressteuererklärung Umsatzsteuer 2014 (USt 2014) erklärte die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, Bf.) keine Umsätze und beantragte den Abzug von Vorsteuern in Höhe von 42.437,86 € aus der Errichtung eines zur Vermietung bestimmten Gebäudes. Der geltend gemachte Vorsteuerbetrag resultiere aus anteiligen Errichtungskosten und laufenden Betriebskosten von 53% der Gesamtvorsteuern. 53% der Liegenschaft würden als Wohnungen, die übrigen 47% unecht steuerfrei vermietet werden.

Eine Prognoserechnung – wie vom FA zur Überprüfung des Vorliegens von Liebhaberei abgefordert – wurde mit der Begründung nicht vorgelegt, dass sich eine solche erübrige, da

aufgrund wirtschaftsfeindlicher gesetzlicher Änderungen die Abschreibung für Abnutzung von Gebäuden so gering sei, dass jedenfalls Überschüsse entstünden.

Mit gemäß § 200 BAO vorläufigem Bescheid vom 4.3.2016 anerkannte das FA lediglich 32.711,46 € an Vorsteuern und begründete wie folgt:

Da die Kellerräume mitvermietet werden, gehören sie ebenfalls zu den direkt zuordenbaren Gebäudeteilen. Lagerraum 3 (10,77 m²) ist daher dem unecht befreiten Teil zuzurechnen. Der Anteil an abzugsfähiger Vorsteuer beträgt daher 41,04 %.

*Die Veranlagung ergeht vorläufig gem. § 200 BAO, da aus heutiger Sicht noch nicht beurteilt werden kann, ob es sich bei der Vermietung des Objekts in ***Ort*** um eine Einkunftsquelle handelt oder Liebhaberei. Dies hängt von der künftigen Entwicklung der Einnahmen und Betriebsausgaben, wie z.B. Fremdkapitalzinsen, ab. Da es sich bei dem Objekt um ein Wohnhaus handelt, liegt ein Anwendungsfall des § 1 Abs 2 LVO vor, auch wenn ein Teil der Räumlichkeiten als Geschäftsräume verwendet werden, diese jedoch grundsätzlich dazu geeignet sind, auch Wohnbedürfnisse zu befriedigen. Die Liebhabereibetrachtung betrifft daher auch die Umsatzsteuer.*

Der Bescheid wurde – laut den vorgelegten Aktenteilen - ohne Zustellnachweis zugestellt.

Mit Beschwerde vom 11.4.2016 wendete die Bf. ein, dass nicht nur der Lagerraum 3 dem unecht befreiten Gebäudeteil zugerechnet worden sei, sondern auch die Gesamtfläche wegen Ausscheidens der allgemeinen Gebäudeteile (Stiegenabgänge, Heizungs- und Kellerräume) von bisher rd 386m² auf 325m² gekürzt worden sei. Auch für diese Gebäudeteile seien Baukosten angefallen, welche im Rahmen der Vorsteuer zu berücksichtigen seien. Unter Ausscheidung des Kellerabteils 3 ergebe sich ein befreiter Anteil von rund 50%.

Zur Vorläufigkeit wird ausgeführt, dass eine Prognoserechnung grundsätzlich abzulehnen sei, weil der Gesetzgeber eine Entscheidung nicht auf zukünftige Verhältnisse abstellen könne. Auch bei Vermietung und Verpachtung könnten nicht absehbare Ereignisse eintreten, welche eine seriöse Prognoserechnung unmöglich machen würden. Es sei gesicherte Erfahrung, dass bei Vollvermietung eines Neubauprojekts ein positives Gesamtergebnis höchst wahrscheinlich erreicht werde, weshalb die Vorläufigkeit des Bescheides zu hinterfragen sei.

Ebenfalls am 4.3.2016 erließ das FA auch ein vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid mit welchem Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben wurde. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

In der Beschwerde gegen den USt-Bescheid wird ausgeführt, dass die Vorläufigkeit des Ertragsteuerbescheides wohl kaum mit der Begründung aus dem Umsatzsteuerbescheid gerechtfertigt werden könne.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 20.5.2016, zugestellt am 24.5.2016 wies das FA die Beschwerde ab und führte begründend (auszugsweise) aus:

Berechnung laut Finanzamt:

*Unecht befreite Fläche + Kellerabteil $181,19 \text{ m}^2 + 10,77 \text{ m}^2 = 191,96 \text{ m}^2$,
steuerpflichtige Fläche + Kellerabteil $118,72 \text{ m}^2 + 14,92 \text{ m}^2 = 133,64 \text{ m}^2$. Gesamtfläche $325,60 \text{ m}^2$ der vermieteten Fläche = 100 %.*

Verhältnis unecht befreit zu steuerpflichtig 58,96 %: 41,04 % (Basis $325,6 \text{ m}^2$).

Dieses Verhältnis wurde auf die gesamte Vorsteuer umgelegt, um anteilige Vorsteuern für die allgemeinen Flächen zu berechnen. Eine Berechnung mit der Gesamtfläche als Basis kann nicht erfolgen, da diese allgemeinen Gebäudeteile nicht ausschließlich den unecht befreiten beziehen Weise steuerpflichtigen Umsätzen zuzuordnen sind. Ergebnis bleibt daher unverändert.

Vorläufigkeit:

..... Im Jahr 2014 wurde ein Verlust von -4.294 € erklärt. Die Veranlagung für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2014 erging vorläufig mit der Begründung gemäß § 200 BAO, da aus heutiger Sicht noch nicht beurteilt werden kann ob es sich bei der Vermietung des Objekts um eine Einkunftsquelle handelt oder Liebhaberei. Dies hängt von der künftigen Entwicklung der Einnahmen und Betriebsausgaben, wie z.B. Fremdkapitalzinsen, ab da es sich bei dem Objekt um ein Wohnhaus handelt, liegt ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 2 LVO vor,

Die Liebhabereibetrachtung betrifft....auch die Umsatzsteuer.

Die Liebhabereiverordnung ist im Bereich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer anzuwenden. Vermietet eine Kapitalgesellschaft ein Gebäude, ist der Sachverhalt in Bezug auf die Liebhaberei vor Beurteilung im Rahmen des § 2 Abs. 3 LVO (entgeltliche Gebäudeüberlassung) zu beurteilen, ungeachtet des Umstandes, dass Einkünfte aus einer Vermietung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu betrieblichen Einkünften führen..... Da - trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde - keine Prognoserechnung vorgelegt wird, bleibt es bei der vorläufigen Bescheiderlassung. In diesen Fällen wird in der Regel vorläufig von Liebhaberei auszugehen sein. In unionskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung zwingend unecht steuerbefreit.....

Mit fristgerecht eingebrachtem Vorlageantrag 21.6.2016 (Postaufgabe 22.6.2016) vom beehrte die Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Dezember 2020 kam es im Bundesfinanzgericht zu einem pensionsbedingten Richterwechsel.

In der von der Bf. beantragten mündlichen Senatsverhandlung vom 25.5.2021 wurde vom FA auf die BVE verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass von einer Vermietung von Eigenheimen bzw. Eigentumswohnungen auszugehen sei, da die als Ordination vermietete Einheit auch zu Wohnzwecken nutzbar sei (Verweis auf UFS 17.2.2005, RV/0604-L/04). Dementsprechend seien auch Prognoserechnungen vorzulegen, was die Bf. unterlassen habe. Die Veranlagung habe daher vorläufig zu erfolgen.

Die Bf. bzw. deren Vertreter war zur Verhandlung nicht erschienen. Einer mit e-mail an die Vorsitzende eingebrachten Vertagungsbitte vom Freitag 21.5.2021 konnte nicht entsprochen werden und wurde dies auch von der Senatsvorsitzenden mittels Antwort-E-Mail vom 21.5.2021 mitgeteilt.

Die Terminfestlegung und Organisation mündlicher Senatsverhandlungen ist für das Gericht aufgrund der derzeitigen Pandemielage äußerst schwierig. Bereits vor Versendung der Ladung hatte die Richterin die Kanzlei des Vertreters in mehreren Telefonaten auf diesen Umstand hingewiesen und klargestellt, dass sich die Terminfestlegung nach den Kapazitäten des Gerichts richten werde (Knappheit der benutzbaren Verhandlungssäle sowie Schriftführungspersonal) und allfälligen Vertagungsbitte nicht entsprochen werden könne. Der Vertreter hätte in seiner Kanzlei – auch und gerade wegen der Pandemielage - jederzeit für einen Ersatz sorgen können. Zudem hatte der Vertreter seine Verhinderung lediglich behauptet und nicht einmal den Nachweis seiner Verhinderung durch Übermittlung des Absonderungsbescheides der Bezirksverwaltungsbehörde erbracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** errichtete beginnend ab 2014 (Fertigstellung Herbst 2015) an der Adresse ***Anschrift*** ein Gebäude mit drei vermietbaren Einheiten und einer Gesamtnutzfläche von 386,28m². Das Gebäude wurde nicht parifiziert.

Die größte Einheit mit 181,19m² wurde ab Fertigstellung des Gebäudes gemeinsam mit einem Kellerabteil 3 von 10,77m² (insgesamt sohin 191,96 m²) als Arztordination samt Lagerraum an die Ehefrau des Gesellschaftergeschäftsführers unecht steuerfrei vermietet.

Die Wohnungen Top 2 mit einer Wohnnutzfläche von 50,06m² zuzüglich Kellerabteil 2 mit einer Nutzfläche von 7,46 m² (insgesamt 57,52m²) und Top 1 mit einer Wohnnutzfläche von 68,32m² zuzüglich Kellerabteil 1 mit einer Nutzfläche von 7,46m² (insgesamt 75,78m²) wurden ab 1.10.2015 zu Wohnzwecken steuerpflichtig vermietet.

Aus den Bauplänen ist ersichtlich, dass das Gebäude zum Zweck der Vermietung in der letztlich erfolgten Art und Weise vorgesehen war.

Die Vorsteuern aus den Errichtungskosten betrugen 2014 79.706,29 €, die Betriebskosten der Liegenschaft 182,58 €, die der Höhe nach unstrittigen Gesamtvorsteuern für 2014 betragen daher insgesamt 79.888,87 €.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen zur Gesamtnutzfläche sowie der Größe der jeweils vermieteten Einheiten ergeben sich unstrittig aus dem Vorbringen der Bf. und den vorgelegten Bauplänen und Mietverträgen.

Die Höhe der festgestellten Gesamtvorsteuerbeträge war nicht strittig und wird aus dem Vorbringen der Bf. übernommen.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist einerseits ob die Veranlagung vorläufig gem § 200 BAO zu erfolgen habe und andererseits die Aufteilung der Vorsteuern.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Vorläufige Bescheide dürfen daher vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG gilt Liebhaberei, also eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Umsätze aus Liebhaberei sind sohin nicht steuerbar und damit verbundene Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (L-VO) ist Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Eigenheime sind nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 Wohnhäuser mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Bei dem streitgegenständlichen Gebäude handelt es sich daher – mangels Parifizierung der einzelnen Einheiten - nicht um eine oder mehrere Eigentumswohnungen oder ein Eigenheim iSd § 18 EStG weshalb die Betätigung nicht unter § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO fällt.

Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Die Vermietung des von der Bf. errichteten Gebäudes stellt daher eine unternehmerische Betätigung im Sinne des Umsatzsteuerrechts dar. Eine vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer wegen allfälliger Ertragsunfähigkeit und daraus resultierender Liebhaberei scheidet daher aus und ist die Beschwerde in diesem Punkt berechtigt.

Gemäß § 12 Abs. 3 § Z. 1 und Z. 2 UStG sind die Vorsteuern für Lieferungen und sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen soweit der Unternehmer diese Gegenstände oder Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt.

§ 12 Abs. 4 UStG und § 12 Abs. 5 UStG lauten wörtlich:

(4) Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

(5) An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Das UStG ordnet daher eine Zuordnung der Vorsteuern nach Maßgabe ihres Zusammenhanges mit den Ausgangsumsätzen an. Der Zusammenhang zwischen Vorsteuern und Ausgangsumsätzen ist dabei nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Leistung zu beurteilen.

Bei Vorsteuerbeträgen, die sowohl mit unecht steuerfreien als auch mit steuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang stehen, muss ein Aufteilungsmaßstab gewählt werden, der im Einzelfall zu einem möglichst sachgerechten Ergebnis führt. Eine bestimmte Vorgangsweise schreibt das Gesetz hierfür nicht vor. Zulässig ist jede Methode, die eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung der Vorsteuerbeträge gewährleistet (VwGH 6.3.1989, 87/15/0087; 23.2.2010, 2007/15/0289). Dabei bieten sich gerade bei Gebäuden auch Flächenschlüssel an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0289, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines Ordinationsgebäudes samt Räumlichkeiten für die Hausapotheke den Flächenschlüssel als sachgerechter Aufteilungsmaßstab angesehen. Der sich aus dem Verhältnis der eindeutig zugeordneten Nutzungsflächen ergebende Schlüssel ist in einem weiteren Schritt auf die Vorsteuern für die Errichtung jener Räumlichkeiten anzuwenden, welche der gemischten Nutzung (Stiegenhäuser, allgemeine Keller- und Dachbodenflächen udgl.) unterliegen (BFG 11.10.2018, RV/5100346/2018).

Bezogen auf den festgestellten Sachverhalt ergibt sich sohin folgende Berechnung:

vermietete Flächen	in m2	in m2	in m2
Top 1	68,39		
Keller 1	7,46		
Top 2	50,06		
Keller2	7,46		
steuerpflichtig gesamt		133,37	
Ordination	181,19		
Keller Ordination	10,77		
unecht steuerfrei vermietet		191,96	
vermietete Flächen gesamt			325,33
allgemeine Flächen			60,95
Gesamtfläche			386,28

Der Anteil der steuerpflichtig vermieteten Flächen an den insgesamt vermieteten Flächen beträgt daher 41%. Dabei ist eine Relation zwischen den eindeutig zuordenbaren Flächen herzustellen und dieser Schlüssel ist auf die allgemeinen Flächen von 60,95 m2 anzuwenden.

Die Berechnung der Bf. ist insoweit unzutreffend, als dort bei Berechnung des Flächenschlüssels die allgemeinen Flächen unrichtig zur Gänze den steuerpflichtig vermieteten Flächen zugeschlagen wurden.

Der oben errechnete Vorsteuerschlüssel von 41% ist auf die Gesamtvorsteuern des Gebäudes mit einer Fläche von 386,28m2 anzuwenden.

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern beträgt 2014 79.888,87 €, davon sind gemäß § 12 (3) UStG iVm § 6 (1) Z 16 UStG nicht abzugsfähig 47.134,43 €. Es verbleibt eine abziehbare Vorsteuer von 32.754,44 € (Berechnung: 79.888,87 € * 41%).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt hier nicht vor.

Das Nichtvorliegen von Liebhaberei ergibt sich unmittelbar aus den zitierten Bestimmungen der L-VO. Die Entscheidung zur Vorsteueraufteilung entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (zB.: VwGH 23.2. 2010, 2007/15/0289).

Wien, am 25. Mai 2021