

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuervertreter, über die Beschwerde vom 20.06.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 04.06.2013, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 2009 beträgt 0,00 EURO.

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

Entscheidungsgründe

Die zwischenzeitig verstorbene Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb im Jahr 2001 eine Wohneinheit. Aus diesem Erwerbsvorgang resultierte ein Vorsteuerabzug in Höhe von 22.274,66 EURO. Im selben Jahr stellte die Bf. diese Wohneinheit einer Pflegeeinrichtung entgeltlich zur Verfügung. In den Jahren 2003 bis 2009 blieb die Pflegeeinrichtung die Entgeltzahlung schuldig. Auf Grund der Konkursöffnung über das Vermögen der Pflegeeinrichtung im Jahr 2009 wurden die Verträge mit der Pflegeeinrichtung zum 31.3.2009 gekündigt. Nach einer Leerstehungszeit ist es im Jahr 2012 gelungen, die Wohneinheit auf dem freien Markt zu vermieten.

In der von der Bf. angestellten Prognoserechnung sind für die Jahre 2001 und 2002 positive Einkünfte (Mieteinnahmen von 2.012,00 EURO bzw. 4.024,00 EURO abzüglich Gebäude-Afa von 617,00 EURO (Halbjahresafa) bzw. 1.235,00 EURO (Ganzjahresafa) aus der Vermietung der Wohneinheit ausgewiesen und in den Jahren 2003 bis 2012 negative Einkünfte (infolge der Nichtbezahlung der Miete von 2003 bis 2008 und der Leerstehung der Wohneinheit 2009 bis 2012 lediglich Ansatz einer Gebäude-Afa von 1.235,00 EURO). Infolge der Neuvermietung im Jahr 2012 seien ab dem Jahr 2013

positive Einkünfte (Mieteinnahmen von 2.510,00 EURO abzüglich Afa von 1.235,00 EURO) und ab dem Jahr 2018 ein positiver Gesamtüberschuss zu erwarten.

Das Finanzamt gelangte zur Auffassung, dass es infolge der Kündigung der Verträge mit der Pflegeeinrichtung zu einer Änderung der Bewirtschaftung gekommen sei. Bis zum Jahr 2008 sei auf Grund der Unwagbarkeit der Zahlungsschwierigkeiten und Konkurseröffnung über das Vermögen der Pflegeeinrichtung von einer Einkunftsquelle auszugehen. Ab dem Jahr 2009 sei aber nicht mehr mit einem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 bzw. 23 Jahren zu rechnen, wenn man richtigerweise bei der Prognoserechnung zusätzlich Instandhaltungskosten, eine jährliche Indexanpassung von 4% und ein Mietausfallswagnis von 20% ansetze. Bei einer entsprechenden Adaptierung der Prognose ergäbe sich ab dem Jahr 2009 bis zum Jahr 2030 ein kumulierter Verlust von rund 4.200,00 EURO. Es liege daher ab dem Jahr 2009 Liebhaberei vor. Dies führe umsatzsteuerlich zu einem unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch der Wohneinheit und damit zu einer Berichtigung der Vorsteuer aus dem Erwerb der Wohneinheit im Ausmaß von 2 Zehntel und somit im Betrag von 4.495,18 EURO.

In ihrer Beschwerde hält die Bf. dem entgegen, dass eine unternehmensfremde Verwendung der Wohneinheit nie stattgefunden habe. Die Bf. sei immer bestrebt gewesen, die Wohneinheit entgeltlich zu vermieten. Der Konkurs der Pflegeeinrichtung habe die Bf. erst in die Lage versetzt, die Wohneinheit auf dem freien Markt zur Vermietung anzubieten. Dies sei trotz der schwierigen Lage des Objekts und des offenen Konkursverfahrens der Pflegeeinrichtung erst im Jahr 2012 erfolgreich gelungen. Ab Dezember 2012 werde diese Wohneinheit vermietet und würden – wie der beigeschlossenen Prognoserechnung zu entnehmen sei – laufende Einnahmen erwirtschaftet werden. Die Vorsteuerkorrektur habe nicht zu erfolgen, da keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG gegeben sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Fassung legt fest:

(10) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung Liebhaberei nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Strittig ist in erster Linie die Frage, ob es im Jahr 2009 zu einer Änderung der Bewirtschaftung und zum Wechsel der Vermietung von einer Einkunftsquelle zu einer Liebhabereitätigkeit gekommen ist oder nicht.

Nach Ansicht des Gerichtes liegt mit dem Erlöschen des Bestandverhältnisses zur Pflegeeinrichtung noch keine Änderung der Bewirtschaftung vor. Bei einer Vermietungstätigkeit sind Kündigungen von Mietverhältnissen nichts Ungewöhnliches bzw. geradezu typisch. Das mit der Pflegeeinrichtung vereinbarte Entgelt (im Jahr 2002 von rund 4.000,00 EURO) war zwar höher als jenes, welche die Bf. nach der Kündigung der zahlungssäumigen Pflegeeinrichtung am freien Wohnungsmarkt vereinbaren konnte (rund 2.600,00 EURO pro Jahr), doch wird dies marktbedingt gewesen sein und keine bewusste Neugestaltung der Vermietung. Die Ausgabenseite ist durchgehend dieselbe.

Beispiele aus der Lehre und Rechtsprechung zum Thema Änderung der Bewirtschaftung bei einer Vermietungstätigkeit sind die Vermietungserweiterung (zusätzliche Räume) sowie der Übergang von einer Vermietung an Feriengäste auf eine Dauervermietung bzw. der Übergang von einer gewerblichen Vermietung zu einer Vermögensverwaltung und wohl jeweils auch umgekehrt (vgl. dazu Jakom/Laudacher, EStG 2017, § 2, Rz 262 und die dort angeführte Judikatur). Von diesen Beispielen unterscheidet sich der gegenständliche Fall

erheblich. Hier ist der Mietgegenstand unverändert geblieben und hat sich auch an der Dauervermietung nichts geändert.

Nach Ansicht des Gerichtes ist daher eine von Beginn der Tätigkeit durchgehende Betrachtung anzustellen, wobei es für die Frage der Berichtigung der Vorsteuern dahingestellt bleiben kann, ob diese Gesamtbetrachtung nun zur Beurteilung als Liebhaberei führt oder nicht. Die Bf. hat für das Streitjahr eine Nullerklärung für die Umsatzsteuer eingereicht. Im angefochtenen Bescheid wurde ausschließlich die Vorsteuerberichtigung zum Ansatz gebracht. Für den Streitfall genügt es daher bereits, dass es im Jahr 2009 nicht zu einem Wechsel der Vermietung von einer Einkunftsquelle zu einer Liebhabereitätigkeit durch die Kündigung des alten Bestandsverhältnisses gekommen und darüberhinaus auch eine private Verwendung der Wohneinheit nicht aktenkundig ist. Glaublich und unwidersprochen ist auch das Vorbringen der Bf., dass sie nach der Kündigung der Pflegeeinrichtung ernsthaft nach einem neuen Mieter gesucht dies aber auf Grund der ungünstigen Lage der Wohnung eine Zeit lang gedauert habe. Demnach kann nicht von einem Eigenverbrauch der Wohneinheit im Jahr 2009 ausgegangen werden, worauf sich die gegenständliche Vorsteuerberichtigung gründet.

Die vom Finanzamt für das Jahr 2009 vorgenommene Vorsteuerberichtigung ist daher unberechtigt. Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Dadurch ändert sich die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wie folgt:

Zahllast lt. FA 4.495,18 EURO abzüglich Vorsteuerberichtigung von 4.495,18 EURO ergibt eine Zahllast lt. BFG von 0,00 EURO.

Zulässigkeit einer 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. Zur Frage einer Änderung der Bewirtschaftung bei Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle liegt bereits eine ausgeprägte Rechtsprechung vor. Das gegenständliche Erkenntnis ist im Sinne dieser Rechtsprechung ergangen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Juli 2018

