

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, über die Beschwerde vom 02.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kufstein Schwaz vom 02.02.2015, betreffend Umsatzsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer-Zahllast für das Jahr 2010 beträgt € 12.688,58.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

1. Mit Kaufvertrag vom 30. Dezember 2010 veräußerte der Beschwerdeführer (Bf) die Liegenschaft L, mit dem darauf befindlichen Gebäude G, um € 340.000,00 ohne Option gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994.
2. Im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft machte der Bf in den Jahren 2008 und 2010 Vorsteuern aufgrund von Reparaturen geltend: Es wurden in beiden in dem Gebäude befindlichen Wohnungen (je ca. 80 m²) die Fenster und Türen getauscht; auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes wurde mitgeteilt, dass die Arbeiten Ende 2009 oder Anfang 2010 abgeschlossen wurden; die entsprechende Rechnung datiert vom 03. Februar 2010. In der im Obergeschoß befindlichen Wohnung wurden die Zentralheizung und die sanitären Installationen erneuert; diese Arbeiten wurden teilweise bereits 2008, teilweise im Juni 2009 abgeschlossen. Laut Rechnung der I GmbH vom 08. Jänner 2010 wurden die Leistungen zwischen Juli 2007 und Juni 2009 erbracht.

Der geltend gemachte Reparaturaufwand betrug im Jahr 2008 € 10.880,60 und im Jahr 2010 € 6.405,00. Die Mieteinnahmen betrugen 2008 € 8.200,00 bzw. 2009 und 2010 jeweils € 12.600,00.

3. Die Liegenschaft wurde laut Anlagenverzeichnis um insgesamt € 56.184,10 angeschafft.

4. Im Rahmen einer 2015 abgeschlossenen Betriebsprüfung führte das Finanzamt für das Jahr 2010 Vorsteuerkorrekturen durch. Betreffend die für das Jahr 2008 geltend gemachten Vorsteuern handelte es sich um eine Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994, weil die Abgabenbehörde bei den erwähnten Reparaturen von einer Großreparatur im Sinne dieser Bestimmung ausging. Die 2010 geltend gemachte Vorsteuer wurde gem. § 12 Abs. 11 leg. cit. berichtigt.

5. In der Beschwerde wurde ausschließlich das Vorliegen einer Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 bestritten.

Beweiswürdigung

Der eingangs dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt und dem Grundbuch.

Mit Vorhalten des Bundesfinanzgerichtes wurde abgeklärt, wann die Reparaturarbeiten durchgeführt bzw. abgeschlossen wurden und welche der beiden Wohnungen bzw. ob beide Wohnungen von den Arbeiten betroffen waren. Die erstmalige Verwendung iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 lag gemäß der erwähnten Vorhaltsbeantwortung und der Rechnungen für die Heizungs- und Badsanierung der Wohnung im Obergeschoß im Jahr 2009 und für den Fenster- und Türentausch im Jahr 2010.

Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 in der für die Entscheidung wesentlichen Fassung BGBI. I 2003/134 lauten:

§ 12 Abs. 1: Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. (...)

Abs. 3: Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet;
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt; (...)

Abs. 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, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die bei Gebäuden 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 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 Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; (...)

Abs. 11: Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

§ 12 Abs. 12: Die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Zunächst ist festzuhalten, dass, soweit es die Vorsteuer betrifft, welche für im Jahr 2010 abgeschlossenen Arbeiten geltend gemacht wurde, diese unabhängig davon zu korrigieren war, ob eine Großreparatur vorlag oder nicht.

Dies betrifft die Vorsteuer für den Fenster- und Türentausch, welche - unter Berücksichtigung eines dreiprozentigen Skontos - € 388,00 betrug.

Unter der vom Finanzamt in der Betriebsprüfung und dem Beschwerdeverfahren nicht in Abrede gestellten Voraussetzung, dass zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Vorsteuer geltend gemacht wurde, die (steuerbefreite) Veräußerung der Liegenschaft noch nicht geplant war, liegt ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG 1994 vor. Die in dieser Bestimmung geforderte Änderung der Verhältnisse ist im selben Jahr eingetreten, in dem die Vorsteuer für die Reparaturaufwendungen geltend gemacht wurde. Es hatte daher eine vollständige Berichtigung des Vorsteuerabzuges zu erfolgen (UFS 11.11.2003, RV/4558-W/02).

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass sich am steuerlichen Ergebnis auch nichts ändern würde, wenn infolge der bereits bei Durchführung dieser Reparaturarbeiten geplanten Veräußerung der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 UStG 1994 gar nicht zugestanden hätte. In diesem Fall hätte die Vorsteuer aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Ausführung eines steuerfreien Umsatzes keine Berücksichtigung finden dürfen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 245; UFS 11.11.2003, RV/4558-W/02).

2. Vorliegen einer Großreparatur

Im konkreten Fall ist zu beurteilen, ob es sich bei den im Zusammenhang mit dem Austausch der Heizungsanlage und der sanitären Installationen der im Obergeschoß gelegenen Wohnung durchgeführten Arbeiten um eine Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 handelt.

In der Beschwerde wird der "Instandsetzungsaufwand" der Jahre 2008 und 2010 mit dem Veräußerungserlös in Relation gesetzt. Da die Instandsetzungsaufwendungen nur ca. 3 % (2008) bzw. 2 % (2010) des Gebäudewertes betragen, könne von keinem *relativ hohen Aufwand* (wohl im Sinne der UStR 2000 idF vom 23. November 2011) gesprochen werden.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0036) ist eine "Großreparatur" im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht "regelmäßig" erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle "ins Gewicht". Das ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand in Relation zum "gesamten Anschaffungswert" des Grundstücks bzw. Gebäudes nur gering ist. In diesem vom VwGH entschiedenen Fall betrug laut Revision der Aufwand in Relation zum "gesamten Anschaffungswert" der Mietobjekte nur etwa 2 %.

Der hier zu beurteilende Reparaturaufwand entfiel zur Gänze auf die Wohnung im Obergeschoß. Betreffen Großreparaturen einzelne Wohnungen, so sind sie ausschließlich diesen zuzurechnen (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 318).

Werden in einer Wohnung die Heizungsanlage und die sanitären Installationen zur Gänze ausgetauscht, ist jedenfalls - bezogen auf diese Wohnung - von einer Großreparatur auszugehen, auch wenn die Aufwendungen nur einen geringen Prozentsatz des bei der Veräußerung erzielten Erlöses ausmachen.

Vom Bf selbst wurden die 2008 getätigten Aufwendungen für die Badsanierung als Instandsetzungsaufwand gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 behandelt. Der einkommensteuerrechtliche Begriff der Instandsetzung ist dem UStG zwar fremd, nichtsdestotrotz fallen sachverhaltsmäßig in vielen Fällen Instandsetzungsaufwendungen unter den Begriff der Großreparatur, so zB Austausch von Fenstern, Türen, des Daches, der Heizungsanlage (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 318).

Was die zweifellos erforderliche (relative) Höhe des Aufwandes angeht, so wurden im gegenständlichen Fall für die Badsanierung und den Austausch der Heizungsanlage insgesamt € 15.114,03 aufgewendet (Fliesenlegerarbeiten des Jahres 2008 iHv € 2.888,60 sowie Rechnung der Firma I GmbH vom 08. Jänner 2010 über insgesamt € 12.603,54, letztere abzüglich 3 % Skonto).

Da dieser Betrag im Zusammenhang mit der Sanierung nur einer von zwei Wohnungen aufgewendet wurde, ist er in Relation mit dem auf diese Wohnung anteilig entfallenden Veräußerungserlös zu sehen. Er macht somit ca. 9 % des Veräußerungserlöses aus.

Ein solcher Anteil kann vor dem Hintergrund der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung jedenfalls als relativ hoch bzw. ins Gewicht fallend bezeichnet werden.

Wenn noch weitere Bezugsgrößen in Betracht gezogen werden sollen, beispielsweise die erzielten Mieteinnahmen, muss die Beurteilung noch eindeutiger ausfallen: So erklärte der Bf für das gesamte Objekt, somit beide Wohnungen, 2009 und 2010 jeweils Mieteinnahmen in Höhe von € 12.600,00. Der Reparaturaufwand für eine Wohnung war somit höher als die Mieteinnahmen für beide Wohnungen zusammen. Auch unter diesem Gesichtspunkt fällt der Reparaturaufwand jedenfalls ins Gewicht.

3. Berechnung der Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994

Der gesamte maßgebliche Reparaturaufwand betrug wie bereits erwähnt € 15.114,03. Die erstmalige Verwendung fand laut Vorhaltsbeantwortung im Jahr 2009 statt. Die umsatzsteuerfreie Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 2010 bewirkte eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 1. Satz UStG 1994. Es ist daher eine Korrektur im Ausmaß von 9/10 der geltend gemachten Vorsteuern vorzunehmen:

Maßgeblicher Reparaturaufwand 2010	€ 15.114,03
davon 20 % Vorsteuer	€ 3.022,81
9/10 von € 3.022,81 = VSt-Korrektur gem. § 12 (10)	€ 2.720,53
+ VSt-Korrektur gem. § 12 (11)	€ 388,00
gesamte Vorsteuerkorrektur 2010	€ 3.108,53

4. Die Umsatzsteuerzahllast für das Jahr 2010 errechnet sich wie folgt:

steuerpflichtige Umsätze gesamt	€ 105.806,63
Steuer 20 % von € 50.048,67	€ 10.009,73
Steuer 10 % von € 55.757,96	€ 5.575,80
Summe Umsatzsteuer	€ 15.585,53
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- € 6.005,48
Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 und 11	€ 3.108,53
Umsatzsteuerzahllast	€ 12.688,58

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.

Die Rechtsfrage des Vorliegens einer Großreparatur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 erscheint durch die angeführte Entscheidung des VwGH für den gegenständlichen Fall ausreichend geklärt. Die Revision war deshalb nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 6. August 2018