



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IH-GmbH in Adresse, vom 7. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. März 2008 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 4.11.2004 und Nachtrag vom 2.3.2005 gründeten HT, dessen Gattin und dessen Eltern die Firma IH-GmbH (Berufungswerberin). Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 15.3.2005. Die Gesellschafter waren mit jeweils 25 % an der Gesellschaft beteiligt. Der Gesellschafter HT leistete seine Einlage (9.000 €) in Form einer Barzahlung in Höhe von 8.999 € und in Form einer Sacheinlage, bestehend aus dem mit 1 € bewerteten Baurecht auf näher bezeichneten, in seinem Alleineigentum stehenden Grundstücken (Sacheinlagevertrag vom 11.11.2004). Das Baurecht wurde auf 99 Jahre eingeräumt, der Baurechtszins mit jährlich 13.000 € (wertgesichert) vereinbart. Die anderen Gesellschafter leisteten ihre Einlage von jeweils 9.000 € in bar (§ 3 des Gesellschaftsvertrages).

Die Berufungswerberin errichtete auf dem Grundstück eine aus 18 Einheiten bestehende und durch die Wohnbauförderung objektgeförderte Reihenanlage (Naturpark K in O), um diese

zu vermieten. Für jede Wohneinheit wurde im Grundbuch je eine „Stammeinlagezahl“ (Grundanteil) und eine „Baurechtseinlagezahl“ (Gebäude) eingetragen.

Am 27.7.2007 schloss die Berufungswerberin mit ihrem Gesellschafter HT einen „Mietvertrag mit Kaufoption“ ab. Dieser lautet auszugsweise:

„1 Mietgegenstand

ist die Haushälfte Top ... auf Baurecht EZ ... GB ... mit einer Wohnnutzfläche von ... m², 1 Tiefgaragenabstellplatz im Naturpark K in O.

2 Zahlungen und Entgelte

Grundlage dieses Vertrages sind die anteiligen Gesamtbaukosten des Mietgegenstandes sowie der jeweilige Baurechtszins. Die Baukosten sowie der Baurechtszins und deren Finanzierung bilden die Basis für die Errechnung der Bestandteile des laufenden Entgeltes und der neben dem laufenden Entgelt zu leistenden Beträge. Diese Beträge dürfen von der Vermieterin nicht höher, aber auch nicht niedriger angesetzt werden, als es dem für Objektförderung gültigen Kostendeckungsprinzip entspricht. Änderungen können sich aus Bedingungen der Darlehensverträge bzw. Förderungszusagen oder Förderungsvorschriften ergeben. Die Errichtung des Hauses wurde unter anderem aus öffentlichen Mitteln gefördert.

Die monatliche Belastung gemäß Anhang A beträgt zum Stichtag:

Nettomiete

*+ Bewirtschaftungskosten
+ Baurechtszins (Eventualposition)
+ Umsatzsteuer
- Annuitätenzuschuss
+ Ansparplan
Gesamt monatlich Euro 343,12 (ohne Baurechtszins)*

...

Der Mietzins (laufendes Entgelt) wird nach den Richtlinien der Wohnbauförderung unter Berücksichtigung der Entgeltrichtlinienverordnung in der jeweilig geltenden Fassung berechnet und kann diesen Vorschriften entsprechend verändert werden, wenn sich die der Berechnung des Entgeltes zugrunde liegenden Beträge ändern. Es gelten die nach den genannten Bestimmungen jeweils zulässigen Höchstsätze als vereinbart. Die vorliegende Mietzinsberechnung setzt die Förderungswürdigkeit des Mieters nach den WBF-Richtlinien voraus. ...

3 Finanzierungsbeitrag

Der Mieter hat einen Finanzierungsbeitrag von Euro 12.500 binnen 10 Tagen auf das Konto ... BLZ ... zu erlegen. Die verspätete Zahlung berechtigt die Vermieterin, Verzugszinsen in der Höhe von 4 % über den eigenen Sollzinsen pro Jahr zu verlangen.

Der Beitrag wird im Sinne des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979 bei Beendigung des Mietverhältnisses zurückgezahlt (pro Jahr 1 % Wertverlust des Finanzierungsbeitrages).

4 Im Falle des Kaufes der Stammeinlage

Begriffsbestimmung:

Im Grundbuch entspricht die Stammeinlage jener Einlagezahl, aus welcher die Baurechtseinlage hervorgegangen ist.

Der Baurechtsgeber ist Eigentümer der Stammeinlage (=Grund).

Der Baurechtsnehmer ist Eigentümer der Baurechtseinlage (=Gebäude).

Vereinfacht gesagt ist das Baurecht „Eigentum auf Zeit“ und für die Überlassung dieses „Eigentumes“ fließt Geld, der sogenannte Baurechtszins.

Die Vermieterin verpflichtet sich für den Kauf der Stammeinlage, EZ ... Grundbuch ..., zur Rückerstattung des geleisteten Finanzierungsbeitrages, wenn die erworbene Stammeinlage zugunsten der Vermieterin als Sicherheit verpfändet wird.

Herr HT ist bereits Eigentümer der EZ ... GB ..., deshalb ist eine verbücherungsfähige Pfandurkunde zu Gunsten der Vermieterin zu erstellen. Der unter Punkt 3 genannte Finanzierungsbeitrag wird dann zurückerstattet.

12 Kaufoption

Der Mieter hat nach Ablauf einer Zehnjahresfrist ab Beginn des Mietverhältnisses das Recht, den Mietgegenstand auf Basis des Baurechts um den Kaufpreis von Euro 92.000 zu erwerben, und zwar so, wie er zu diesem Zeitpunkt liegt und steht. Der Zeitraum, binnen der die Option einzulösen ist, beträgt zwei Jahre.

...“

Mit dem am 26.3.2008 ausgefertigten (vorläufigen) Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 ließ das Finanzamt den beantragten Abzug der in den Kosten für die Wohneinheit enthaltenen Vorsteuer in Höhe von 14.614,60 € nicht zu. Begründend führte das Finanzamt aus, entgegen der *„klaren Vertragsbestimmung“* sei der vorgesehene Finanzierungsbeitrag in Höhe von 12.500 € durch den Mieter HT nicht bezahlt worden. Der Mietvertrag enthalte keine Vereinbarung über den Beginn des Mietverhältnisses. Nach den Schlussbestimmungen der abgeschlossenen Mietkaufverträge habe die Vermieterin zu prüfen, ob der Mieter *„die Bestimmungen der Wohnbauförderung des Amtes der Tiroler Landesregierung vollinhaltlich erfülle“*. Im Vertrag mit HT fehle diese Klausel. Da somit *„wesentliche Vertragsmerkmale entweder zur Gänze nicht vereinbart oder nicht eingehalten worden“* seien, halte der Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht stand.

In der am 7.4.2008 gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde die erklärungs-gemäße und endgültige Veranlagung beantragt. Alle im Jahr 2007 errichteten Wohnungen seien *„marktkonform/fremdüblich“* an Dritte vermietet. Eine Vermietung an Gesellschafter oder Angehörige sei nicht erfolgt und vom Finanzamt irrtümlich angenommen worden. Gründe für einen vorläufigen Bescheid seien nicht erkennbar. Zur Vermietung einer Wohneinheit an den Gesellschafter HT teilte die Berufungswerberin in einem der Berufung angeschlossenen Schreiben (vom 1.3.2008) mit, dass *„der bedungene Mietvertrag von der Wohnbauförderung abgelehnt“* worden sei. Aus diesem Grund hätten beide Vertragsteile den Mietvertrag einvernehmlich aufgehoben. Die Wohnung sei noch nicht fertiggestellt und daher auch noch nicht übergeben worden. Das Mietverhältnis sei nicht zustande gekommen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke unterliegt als Sonstige Leistung der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Z 1 iVm § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994).

Verträge, die dem Mieter eine Kaufoption unter Anrechnung des Mietzinses oder von Baukostenbeiträgen einräumen, bleiben bis zur Ausübung der Option Bestandverträge (Kohler / Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Auflage, Seite 414 f). Hinsichtlich der Beurteilung des gegenständlichen Vertrages als Mietvertrag ist auch auf die (zur Grunderwerbsteuer ergangene) UFS-Entscheidung RV/0651-I/07 vom 17.12.2007 zu verweisen.

Die Berufungswerberin hat als Baurechtsinhaberin eine aus 18 Wohneinheiten bestehende Reihenhausanlage zum Zweck der Vermietung errichtet. Sie hat mit Schreiben vom 7.7.2006 erklärt, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu verzichten und die Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern. Die mit der Errichtung und Vermietung der Reihenhausanlage in Zusammenhang stehende Mehrwertsteuer machte sie als abziehbare Vorsteuer geltend.

Mit dem bekämpften Bescheid wurde jener Teil der Mehrwertsteuer, der auf die vom Gesellschafter HT gemietete Wohnung (Top 15) entfalle (14.614,80 €), nicht als abziehbare Vorsteuer berücksichtigt. Dies mit der Begründung, der dem Finanzamt vorgelegte „Mietvertrag mit Kaufoption“ halte einem Fremdvergleich insofern nicht stand, als der im Vertrag vorgesehene Finanzierungsbeitrag nicht bezahlt und der Beginn des Mietverhältnisses nicht datiert worden sei. Auch fehle die in den mit anderen Mietern abgeschlossenen Verträgen enthaltene Vereinbarung, wonach die Vermieterin zu prüfen habe, ob der Mieter *„die Bestimmungen der Wohnbauförderung des Amtes der Tiroler Landesregierung vollinhaltlich erfülle“*.

Dazu war festzustellen, dass auch der gegenständliche Mietvertrag unter seinem Punkt *„2 Zahlungen und Entgelte“* die Förderungswürdigkeit des Mieters nach den WBF-Richtlinien voraussetzt. Mit Schreiben vom 6.3.2008 teilte das Amt der Tiroler Landesregierung – Abteilung Wohnbauförderung dem Gesellschafter HT mit, nicht förderungswürdig zu sein, weshalb der Vergabe einer geförderten Wohnung im Bauvorhaben Naturpark K in O nicht zugestimmt werden könne. Bereits am 1.3.2008 richtete die Berufungswerberin ein Schreiben folgenden Inhaltes an das Finanzamt:

„Es wurde kein Finanzierungsbeitrag geleistet, weil der bedungene Mietvertrag von der Wohnbauförderung abgelehnt wurde. Aus diesem Grund heben beide Vertragsteile den Mietvertrag

einvernehmlich auf. Da die Wohnung bis dato nicht fertiggestellt ist, wurde die Wohnung auch noch nicht übergeben. Das Mietverhältnis kam nicht zustande.“

Bei einer Vorsprache am 8.9.2008 teilte der Gesellschafter HT mit, dass die Wohnanlage bis auf zwei Einheiten in Bestand gegeben sei. Für die Einheit Top 15 sei ein Interessent vorhanden und ein Vertragsabschluss stehe bevor.

Somit ergibt sich, dass die Wohneinheiten beginnend mit 2008 zu gleichen Bedingungen an Mieter, die der Gesellschaft (Berufungswerberin) fremd gegenüberstehen, vergeben wurden. Die Versagung des auf die Einheit Top 15 entfallenden Vorsteuerabzuges (mit der Begründung der Vermietung an einen Gesellschafter der Berufungswerberin zu nicht fremdüblichen Bedingungen) erweist sich als nicht gerechtfertigt. Ein Mietverhältnis mit einem Gesellschafter ist nicht zustande gekommen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 30. September 2008