



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GmbH, W., vertreten durch PLUS Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1180 Wien, Sternwartestraße 82, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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

Die Berufungswerberin (Bw.), die Firma AG m.b.H., bei der als Betriebsgegenstand „Immobilienentwicklung, Vermietung“ angegeben ist, ersteigerte im Jahr 2004 die Liegenschaft EZ XY GB I., (B-Gasse) um € 1.124.577,30 (netto). Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf € 52.650,--. In der Folge wurden Investitionen in die Tops in Höhe von € 207.370,75 netto getätigt.

Im Streitzeitraum waren Gesellschafter der Bw. Al M. mit einem Anteil von 99% am Stammkapital sowie D. M. mit einem Anteil von 1%. Al M. war zugleich Geschäftsführer der Bw.

Mit Kaufvertrag vom 7. August 2008 verkaufte die Firma AG m.b.H. das Grundstück B-Gasse an den Gesellschafter-Geschäftsführer Al M. (85/100 Anteil) und seine Gattin Frau Dipl.Ing. G. MG (15/100 Anteil) um € 1,300.000,--, wovon auf den Käufer Herrn Al M. 85/100stel, das sind € 1.105.000,-- und auf die Käuferin Frau Dipl.Ing. G. MG 15/100stel, das sind € 195.000,-- entfielen. Der Verkauf wurde nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 als steuerfrei behandelt.

Von der zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer von insgesamt € 45.500,-- entfielen € 38.675,-- auf Al M. und € 6.825,-- auf dessen Gattin.

Von der gerichtlichen Eintragungsgebühr von insgesamt € 13.000,-- entfielen € 11.050,-- auf Al M. und € 1.950,-- auf dessen Gattin.

Der Verkaufspreis wurde ursprünglich zur Gänze ertragswirksam gebucht. Damit stand einem Aufwand von ca. € 1,385.000,-- ein Erlös von € 1,300.000,-- gegenüber.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschau (Bericht vom 2.4.2009) hat das Finanzamt aufgrund der unecht steuerbefreiten Veräußerung eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von € 29.121,51 vorgenommen.

Am 30.10.2009 wurde eine Rechnung ausgestellt, in der die Grundstücksveräußerung als steuerpflichtig behandelt wurde, um die Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 rückwirkend auszuschließen. In dieser Rechnung wurde der Erlös auf € 1,083.333,33 gemindert, dies aber in der Buchhaltung nicht erfasst.

Dieser Mindererlös von rd. € 300.000,-- (Einstandspreis € 1,385.000,-- Verkauf an den Gesellschafter und Gattin um € 1,083.333,33) wurde von der Prüfung als nicht unerheblich angesehen. Ausgehend davon, dass von einem fremden Dritten zumindest die angefallenen Kosten verlangt würden, wurde von der Prüfung der Nettokaufpreis von € 1,083.333,33 auf den ursprünglich ertragswirksamen Wert von netto € 1,300.000,-- erhöht.

Das Schätzgutachten vom 10. Juli 2008 von Herrn C. H. (für die X1 Handels GesmbH) wurde in Ergänzung der Berufung vorgelegt.

Die steuerliche Vertretung erhob gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 Berufung.

Darin führte sie aus, dass aus dem Schätzgutachten hervorgehe, dass die B.-Gasse netto € 1,090.000,-- zum Verkaufszeitpunkt wert gewesen sei, womit die Meldung in der UVA 10/2008 korrekt und eine Nachfakturierung der Umsatzsteuer nicht erforderlich gewesen sei. Die Ausbuchung der verjährten Verbindlichkeit gegenüber der Firma S. sei leider eine Fehlbuchung gewesen. Bei dieser Verbindlichkeit habe es sich nicht um eine Ausbuchung wegen Verjährung gehandelt, sondern weil diese Forderung bereits von der Firma X1 GmbH

bezahlt worden sei. Die Buchung hätte nicht gegen Ertrag, sondern Verrechnungskonto X1 erfolgen müssen. Die Vorsteuer sei damit nicht zu korrigieren gewesen.

Schätzgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes Sachverständiger C. H., Stichtag 10. Juli 2008:

"...Zusammenfassung

	Sachwert	572.142,00
	Ertragswert	817.092,00
	Verkehrswert, unangepasst, gerundet	755.900,00
Projekt	Verkehrswert, angepasst, gerundet	1,090.400,00

...

Preisbasis

Für ein Objekt wie das vorliegende kommen überwiegend Kaufinteressenten in Frage, die im Sinne des Umsatzsteuergesetzes Unternehmer sind und somit die bei einem Kauf anfallende Vorsteuer geltend machen können. Solche Objekte werden üblicherweise zur Vermietung gekauft, sodass die Bewertung exklusive Umsatzsteuer erfolgt.

Bewertungsgrundlagen

- Besichtigung der Liegenschaft am 10.07.2008
- Anwesende Personen: der SV
- Grundbuchsabschrift vom 13.03.2007
- Auszug aus der Digitalen Katastralmappe mit
- Flächenwidmungs- und Bebauungsplan
- Zinsliste vom 06.2008
- Projektunterlagen für Dachgeschossausbau
- Ablösevereinbarung für Wohnung top 7
- Fotos

Befund, Beschreibung der Liegenschaft

Grundstücksbeschreibung

Situierung: Beginn der B.-Gasse zwischen ...

Nutzung der Umgebung/Immissionen: Universität,... Wohnen

Verkehrslage: gesuchte innerstädtische Lage. ... Ca. 7 Min zur U..., mehrere Straßenbahnlinien in ca. 4 Min. Entfernung.

Versorgung/Aufschließung: vollständige Städtische, Einkaufsmöglichkeiten für den täglichen Bedarf und öffentliche Dienstleistungen in ca. 10 Min. fußläufig erreichbar.

Figuration: unregelmäßiges Viereck, eben.

Widmung: Bauland-Wohnen, Bauklasse IV, geschlossene Bauweise, maximale Bauhöhe 18 m, Schutzzone, Wohnzone, dahinter schmaler Gartenbereich.

Gebäudebeschreibung

Objekttyp: Zinshaus aus dem Spätbiedermeier, Keller-, Erd- und 3 Obergeschoss, äußerlicher Zustand weitgehend ursprünglich erhalten.

Alter/Baujahr: 1843

Beschreibung/Ausstattung: Dem Baualter entsprechende Massivbauweise, Satteldach mit alter Ziegelaufdeckung und ebensolchen Verblechungen, glatte oder gering strukturierte Fassaden mit geringen Putzschäden, durchwegs Holzkastenfenster in schlechtem bis brauchbarem Zustand, Tore aus Holz. Besonderheit: Gangfenster mit jeweils Innen- und Außenflügeln, alte Steigleitungen, gewendelte Treppe aus Natursteinstufen, teilweise ausgetreten. Keine Gegensprechanlage.

Substanz/Erhaltungszustand: durchschnittlich, teilweise vernachlässigt, geringe Putzschäden an der strukturierten Straßenfassade, einige Holzkastenfenster dringend zu sanieren/ersetzen, Hof tor desolat.

Außenanlagen: kleiner befestigter Hof dient als Lagerfläche für Baumaterial und diverses Gerümpel, Einfriedung durch Mauerwerk.

Bestandseinheiten

Pro Etage waren ursprünglich drei WE eingerichtet, in den Obergeschossen wurden jeweils 2 WE zusammengelegt, sodass pro Etage nur 2 WE mit integrierten WC bestehen. Bei den Zusammenlegungen wurden auch die jeweils vorgelagerten Gangflächen einbezogen.

Von den 9 Einheiten stehen derzeit 2 im Erdgeschoss leer (schlechter Zustand), sind 5 zu niedrigen Kategoriemieten vermietet und 2 saniert sowie zu € 7,5 bzw. 8,9/m² und Monat vermietet.

Hinsichtlich der Wohnung 7 existiert eine Ablösevereinbarung, diese Einheit soll nach Auskauf des Mietvertrages saniert und neu vermietet werden. Diese Vereinbarung wurde bei der Bewertung als werterhöhend berücksichtigt.

Projekt

Baubehörlich bewilligt ist ein Dachgeschossausbauprojekt auf 2 Ebenen, mit dem nach der derzeitigen Planung zwei Wohneinheiten mit rd. 330 und 65 m² Wohnnutzfläche und ca. 270 m² Freiflächen geschaffen werden sollen. Dieses Projekt wurde laut den vorgelegten Unterlagen im 05/2007 bewilligt.

Geplant ist dabei eine Einheit top 14 auf 2 Etagen mit einer Wohnungsgröße von rd. 330 m² Nutzfläche zuzüglich 270 m² Freiflächen auf der oberen Etage sowie dem Dach und eine Einheit top 15 nur auf der unteren Etage mit einer Nutzfläche von rd. 65 m² zu schaffen. Die Planung in dieser ungleichen Flächenaufteilung steht einem Verkauf nach üblichen marktnahen und ertragsmaximierenden Kriterien entgegen und könnte in der Form nur dann voll bewertet werden, wenn bereits ein entsprechender Käufer unter einem den Verkauf absichernden Vertrag vorhanden wäre.

Als Alternative ist es aber möglich, die bewilligte zusätzliche Nutzfläche marktkonform auf 2 bis 3 Maisonetten mit jeweiligem Anteil an der ersten und zweiten Dachetage sowie den Terrassen aufzuteilen.

Für die Bewertung wird die derzeit bewilligte Projektnutzfläche daher nur mit 50 % als werterhöhend berücksichtigt.

Anmerkungen

- Einfaches Zinshaus in sehr guter Lage mit Grünblick in Parkanlagen vom Hof aus
- Durchschnittlicher, teilweise vernachlässigter Zustand
- Geplant ist im Erdgeschoss den Firmensitz der Eigentümerin einzurichten und das Dachgeschoss als Wohnraum auszubauen
- Im Zuge des Umbaus sollen auch die Allgemeinteile des Hauses saniert werden
- Wertreserve durch verbleibend 4 Wohnungen mit Kat. C/D-Mieten

Schlusskommentar

Die Bewertung erfolgte auf Basis der vorliegenden Unterlagen sowie unter Berücksichtigung der Preise für vergleichbare Grundstücke und Baulichkeiten, sowie der besonderen Verhältnisse. Insbesondere wurde auch Bedacht genommen auf die Lage, Aufschließung, Widmung, Nutzungsmöglichkeit und die bestehende Bebauung.

Gutachten
Sachwert

Bodenwert

Grundstück Nr. 420

Bauland, gemischtes Baugebiet, bebaut, ausgeschöpft

420,00 m² Grundfläche á 1.500,00 630.000,00

60,00 % Abwertung (1) - 378.000,00

Grundstückswert 252.000,00

(1) Abwertung

10,00 % Bebauungsabschlag - 63.000,00

50,00 % mietrechtliche Gebundenheit - 315.000,00

Summe (Basis Prozentwerte: 630.000,00)

Bodenwerte 252.000,00**Gebäudewert**

ZH B.-Gasse

Baujahr 1843, fiktives Baujahr 1900, fiktives Alter des Objektes 108 Jahre, Lebensdauer 170 Jahre, Restlebensdauer 62 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten**Wohnungen Kat A + B**270,19 m² à 1.500,00 **405.285,00****Wohnungen bestandsfrei**90,31 m² à 1.200,00 108.372,00**Wohnungen Kat C + D**410,90 m² à 1.200,00 493.080,00**Neubauwert 1,006.737,00****Bauwert**

Neubauwert 1,006.737,00

2,50 % Baumängel, Bauschäden (2) - 25.168,43

981.568,57

52,00 % progressive Alterswertminderung - 510.415,66

15,00 % Abwertung (3) - 151.010,55

Bauwert zum Stichtag 10.07.2008 320.142,36

(2) Baumängel, Bauschäden

1,00 % Putzschäden an der Straßenfassade - 10.067,37

1,50 % Fenster zu sanieren - 15.101,06

Summe (Basis Prozentwerte: 1,006.737,00) - 25.168,43

(3) Abwertung Objektkosten

15,00 % Verlorener Bauaufwand - 151.010,55

Gebäudewerte 320.142,00**Sachwert der Liegenschaft**

Grundwert 252.000,00

Gebäudewert 320.142,00

Sachwert der Liegenschaft 572.142,00Ertragswert

ZH B.-Gasse

62 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer, Kapitalisierungszinssatz 4,50 %

Jahresroherträge**Miete laut Zinsliste**

Miete monatlich 2.989,59 35.875,08

Mieten für Leerstehungen Kat. A+B

90,31 m ² à monatlich 7,50 (fiktiv)	8.127,90
--	----------

Jahresrohertrag	44.002,98
5,00 % Bewirtschaftungskosten (4)	- 2.200,15
0,50 % Erhaltungskosten von 1,006.737,00	- 5.033,69
Jahresreinertrag	36.769,15

(4) Bewirtschaftungskosten	
5,00 % Bewirtschaftung	- 2.200,15

Ertragswert des Objektes

Jahresreinertrag 36.769,15, Kapitalisierungszins 4,50 %, Vervielfältiger 22,2222

Ertragswert**817.092,03**

Ertragswert der Liegenschaft

Ertragswerte	817.092,00
--------------	------------

Ertragswert der Liegenschaft**817.092,00**Verkehrswert

Sachwert	572.142,00
----------	------------

Ertragswert	817.092,00
-------------	------------

Gewichtung Sachwert/Ertragswert 1 zu 3	755.854,50
---	-------------------

44,27 % positiv wertbeeinflussende Umstände (5)	334.582,80
---	------------

Verkehrswert zum 10.07.2008**1,090.400,00****(gerundet)****(5) positiv wertbeeinflussende****Umstände**

198,54 m ² à 900,00; Dachgeschossausbau, bewilligt, Nutzflächen, top 14: 332,34 m ² , top 15: 64,74 m ²	178.686,00
--	------------

Ansatz derzeit 50 % - siehe Projekt

270,34 m ² à 270,00; Dachgeschossausbau, bewilligt, Freiflächen, top 14: 270,34 Freiflächen top 15: 0 m ²	72.991,80
---	-----------

TOP /; Ablöse und Sanierung, 77,25 m², Mietenanhebung von € 1,39 auf 8,50 = 7,11 = 549,25 p.m.

= Barwert € 137.905/Ablöse €

20.000/Sanierungskosten ca. € 35.000

Summe (Basis Prozentwerte: 755.854,50)**334.582,80**

Dieser Wert gilt für das bestehende Objekt sowie den baubehördlich bewilligten Dachgeschossausbau..."

Das Finanzamt gab zur Berufung eine Stellungnahme ab, in der es das Gutachten einer kritischen Würdigung unterzog. So sei der vom Gutachter angesetzte Grundstückskaufpreis mit 400 €/m² im Vergleich zur amtlichen Kaufpreissammlung von 2.900 €/m² viel zu gering angesetzt. Weiters betone der Gutachter die gesuchte, sehr gute Lage, kapitalisiere aber mit dem Prozentsatz für sehr schlechte Lage. Im Vergleich der im Gutachten angesetzten Mieten zu den im Oktober 2009 tatsächlich erzielten Mieten sei bereits eine zusätzliche Miete von rd. 800 €/Monat (trotz der noch im Haus befindlichen Altmieten) zu verzeichnen. Der „Hoffnungswert“

für die C/D-Wohnungen sei nicht angesetzt worden, der bewilligte, aber noch nicht begonnene DG-Ausbau sei mit 50% angesetzt worden.

In einem Vorhalt des Finanzamtes sei gebeten worden, die verschiedenen Wertminderungen zu erhellern, die gestellten Fragen seien seitens des Unternehmens aber keiner Klärung zugeführt worden.

Bezüglich Vorsteuerkorrektur für Ausbuchung verjährter Verbindlichkeiten iHv € 3.505,57 schloss sich die Außenprüfung nunmehr der Meinung der Bw. an.

Am 18.12.2012 hat die Bw. den Käufern nunmehr € 1,300.000 + 20% USt = € 260.000 in Rechnung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen

Nach [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) wird einer Lieferung gegen Entgelt u.a. gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Nach [§ 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994](#) bemisst sich der Umsatz im Falle des § 3 Abs. 2 nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

„Stellt die Gesellschaft dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine Leistung gegen eine unangemessen niedrige Gegenleistung zur Verfügung, so liegt insgesamt eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken, nämlich zur Vorteilszuwendung an den Gesellschafter vor... Es liegt daher Eigenverbrauch (nach § 3 Abs 2 oder § 3a Abs 1a) vor, dessen Bemessungsgrundlage sich nach § 4 Abs 8 richtet...“ (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 4 Rz 96)

Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Das Finanzamt zeigt durchaus zutreffend Unschlüssigkeiten des Gutachtens auf, die insgesamt zu einem zu niedrigen Wert führen. Im Berufungsfall ist aber Folgendes zu beachten:

Im ursprünglichen Kaufvertrag zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer Al M. sowie dessen Gattin Dipl.Ing. G. MG bestand zwischen den Vertragsparteien Einigkeit, dass der Kaufpreis 1,300.000 € betragen sollte. Dieser Betrag entspricht auch dem vom Finanzamt geschätzten Wert der Liegenschaft.

Nur um die Vorsteuerkorrektur nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) zu vermeiden, wurde in der Folge zur Steuerpflicht optiert und eine berichtigte Rechnung ausgestellt. Diese Vorgangsweise ist auch unter fremden Vertragspartnern keineswegs auszuschließen. Absolut unüblich ist es aber, den Kaufpreis um die darin enthaltene Umsatzsteuer zu vermindern, da dadurch der Käufer um diesen Betrag dem Verkäufer weniger an Kaufpreis schuldet. Der Gewinn des Verkäufers vermindert sich dadurch entsprechend.

Unter Fremden angebracht wäre es vielmehr, den Kaufpreis nunmehr als Nettogröße anzusehen und die Umsatzsteuer dieser Basis hinzuzurechnen. Allenfalls wäre es denkbar, dass die Verkäuferin, um das Einverständnis der Käufer zu erreichen, eine geringfügige Kaufpreisreduktion im Kauf nehmen müsste, da sich zum einen durch die Hinzurechnung der Umsatzsteuer auch die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer erhöhen würde, und überdies die Käufer ihrerseits bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft – falls nicht wieder nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optiert wird – eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu gewärtigen hätten. Die Kaufpreisreduktion ist aber jedenfalls mit der ersparten Vorsteuerkorrektur gedeckelt (hier: € 29.121,51), da sonst die Option zur Steuerpflicht wirtschaftlich unsinnig wäre.

Die Berufungsbehörde schätzt somit die unter Fremden mögliche Kaufpreisreduktion mit maximal € 20.000 ein und vermindert die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auf € 1,280.000.

Weiters wurde – der Berufung sowie der Außenprüfung folgend – die Vorsteuerkorrektur iHv € 3.505,57 rückgängig gemacht.

Aufgrund der nunmehr erstellten Rechnung wird die Differenz zur dort ausgewiesenen Bemessungsgrundlage von € 1,300.000 zu berücksichtigen sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. Mai 2013