



GZ. RV/2287-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch IB Interbilanz Wthd. GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14. Jänner 1980 gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Baumeistergewerbes unter Beachtung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften, sowie die

Beteiligung und Geschäftsführung bei anderen einschlägigen Gesellschaften. Die Gesellschaft ist berechtigt, Zweigniederlassungen für ihre Zwecke zu errichten.

Alleiniger Gesellschafter ist die Firma A, Geschäftsführer sind die je selbständig zur Vertretung befugten B und C.

Die Bw. hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das den Zeitraum 1. Februar bis 31. Jänner umfasst.

Im Zuge einer im Jahr 2000 stattgefundenen Betriebsprüfung, die u.a. die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 betraf, stellte die Betriebsprüfung fest, dass die Bw. Ende 1992 von der Eigentümergemeinschaft D als Generalunternehmer den Auftrag zur Sanierung des Objektes D bekommen hätte. Ab 1993 wären von der Bw. an verschiedene Subfirmen Aufträge vergeben worden, im Baubereich an die Firma E. Ab dem Wirtschaftsjahr 1994 wären von verschiedenen Subfirmen bereits Schlussrechnungen gelegt worden, die bei der Gewinnermittlung der einzelnen Jahre in den halbfertigen Arbeiten wie folgt ihren Niederschlag fanden (inklusive E-Rechnungen):

1994: (E-Rechgen.	2.463.031,74)	7.226.000,--
1995: (E-Rechgen.	2.835.636,56)	8.695.000,--
1996: (E-Rechgen.	4.499.395,52)	10.878.500,--

Von der Firma E wäre erstmalig im Wirtschaftsjahr 1996 mit Rechnungsdatum 10. November 1995 eine Rechnung über geleistete Fassadenarbeiten in Höhe von netto S 270.858,-- gelegt worden. Die weiteren Rechnungen wären erst wieder im Wirtschaftsjahr 1998 wie folgt ausgestellt worden:

21.2.1997 Bauarbeiten Aufzug	netto 441.850,86
27.2.1997 Bauarbeiten Wohnung 22	netto 98.582,65
1.4.1997 Instandsetzung Stgh.+Whgen.	netto 2.905.448,10

Diese Rechnungen wären alle vom Sachverständigenbüro F überprüft und im September 1997 unter Berücksichtigung verschiedener Korrekturen für richtig anerkannt worden. Als offener Betrag wäre in der Schlussrechnung vom Sachverständigen eine Summe von S 844.835,59 errechnet und für anweisbar erklärt worden. Bedingt durch im Laufe der Zeit aufgetretene Mängel und nicht ausgeführte Arbeiten wäre von der Bw. die Auszahlung der

offenen Summe verweigert worden. Die Bw. wäre in der Folge vom Masseverwalter der Firma E (Konkurs 1997) und einer Raiffeisenkasse auf Zahlung verklagt worden.

Weiters wären am 8. April 1999 von der Bw. die Klagebeantwortung bzw. am 14. Mai 1999 ein vorbereitender Schriftsatz vorgelegt worden. In letzterem Schreiben wäre dargelegt worden, dass der eingeforderte Betrag von S 844.825,59 aufgrund von Rechenfehlern, Mängeln und nicht fertiggestellten Arbeiten nicht gerechtfertigt wäre. Als Beweis wäre folgende Aufstellung des Bausachverständigen G vorgelegt worden:

Mängel-Pos. 1-3 der Aufstellung	Summe 111.000,--
Rechenfehler – Pos. 6 der Aufstellung	Summe 210.009,--
Fehlende Arbeiten – Pos. 4,5 u. 7-13	Summe 212.161,60
Nettosumme	533.170,60
+ 20 % MWSt	106.634,12
Bruttosumme	639.804,72

Ende 1999 wäre dann ein Vergleich in Höhe von S 300.000,-- zwischen beiden Parteien geschlossen bzw. im Monat Oktober 1999 von der Bw. folgende Schlussrechnung an die Miteigentümergeinschaft D gelegt worden:

Nettobetrag	8.722.304,30
+ Generalunternehmerzuschlag	805.000,--
davon 20 % MWSt	1.905.460,86
Brutto	11.432.765,16

Seitens der Bw. wäre diese Rechnung im Voranmeldungszeitraum 1999 umsatzsteuerlich berücksichtigt worden. Die Betriebsprüfung stellte dazu folgende maßgebliche Umstände fest:

Bereits zum 31. Jänner 1994 wären ein Großteil der Bau- und Baunebenleistungen erbracht worden (halbfertige Arbeiten in Höhe von S 7,226.000,--).

Auch die Firma E wäre bereits mit Leistungen in Höhe von S 2,463.000,-- erfasst gewesen.

Im Zuge des Prozesses mit dem Masseverwalter bzw. der Raiffeisenbank wäre nur der Vergleich im Jahre 1999 abgewartet und dann erst die Schlussrechnung gelegt bzw. der Erlös versteuert worden.

In der Aufstellung des Sachverständigen G wären neben einem Rechnungsfehler (S 200.000,-) und Baumängel (S 111.000,--) lediglich fehlende Arbeiten in Höhe von S 212.000,-- angeführt worden.

Wenn man den Betrag von S 212.000,-- im Verhältnis zur Schlussrechnungssumme von S 2,905.450,-- setzen würde, käme man auf lediglich 7 % des Bauvolumens, das noch nicht fertig gestellt worden wäre.

Von der Betriebsprüfung wurde daher aufgrund des dargestellten Sachverhaltes die Ansicht vertreten, dass die Leistungen der Bw. an die Miteigentümergeinschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes bereits im Zeitpunkt der Rechnungskontrolle im September 1997 zur Gänze erbracht worden wäre und auch im Voranmeldungszeitraum 10/1997 umsatzsteuerlich hätte abgerechnet werden müssen. Seitens der Betriebsprüfung erfolgte daher folgende Versteuerung:

Nettoumsatz Oktober 1997	79.000,--
+ Umsatz Miteigent. D	9.527.304,30
Umsatz Oktober 1997 lt. Bp	9.606.304,30

Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998, in dem die Umsatzsteuer mit S 1,074.440,-- festgesetzt wurde, das einer Nachforderung in Höhe von S 1,270.791,-- entsprach.

Dagegen brachte die Bw. mit Schreiben vom 19. Juni 2000 das Rechtsmittel der Berufung ein. Sie begründete diese ausschließlich mit den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes hinsichtlich der Fakturierung der an die Hausgemeinschaft erfolgten Leistungen. Begründend führte die Bw. zunächst aus, dass die Betriebsprüfung auf die tatsächlichen Verhältnisse, wonach die Leistungen nicht vollständig erbracht worden wären, nicht Rücksicht genommen und die beanstandeten Beträge bzw. die nicht erfolgten Leistungen lediglich einen geringen Umfang ausgemacht hätten. Außer Streit wurde gestellt, dass entsprechend des Gutachtens 7 % des Bauvolumens nicht bzw. noch nicht erfüllt worden wären, weshalb auch die Fakturierung erst nach Beendigung eines vor Gericht geführten Vergleichsverfahrens erfolgen hätte können. Erst aufgrund dieses gerichtlichen Vergleiches hätten Feststellungen getroffen werden können, auf welche Arbeiten, die ursprünglich im Auftrag vorgesehen gewesen wären, verzichtet hätte werden können. Nach Auffassung der Bw. wäre erst zu diesem Zeitpunkt die Leistung vollendet und daher auch die Legung der Schlussrechnung im Jahre 1999 gesetzeskonform durchgeführt worden.

Ergänzend führte die Bw. aus, dass die Zahlung der Umsatzsteuer der Bw. und die Inanspruchnahme der Vorsteuer durch die Hausgemeinschaft zum gleichen Termin in der Weise erfolgt wäre, dass das auf dem Konto der Hausgemeinschaft angefallene Vorsteuerguthaben auf das Konto der Bw. beim Finanzamt überrechnet worden und auf diese Weise die Abdeckung der Abgabenschuld der Bw. erfolgt wäre. Die Bw. beantragte, für den Fall, dass diese Berufung ohne Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt würde, die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der Stellungnahme zur Berufung vertrat die Betriebsprüfung wie in ihrem Bericht die Ansicht, dass es für die Abrechnung einer Bauleistung an den Kunden unerheblich wäre, ob noch geringe Mängel bzw. 7 % unerledigte Arbeiten vorlägen, da dies lediglich ein finanzielles Problem zwischen dem Auftraggeber und seiner Subfirma darstellen würde. Die Bw. regte an, die Berufung in vollem Umfang abzuweisen.

Mit Schreiben vom 3. November 2000 replizierte die Bw. auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung und führte aus, dass die Leistungsforderung der Firma E gegenüber der Bw. deshalb strittig gewesen wäre, da gegen Ende ihrer Tätigkeit über diese Subfirma das Konkursverfahren eröffnet worden wäre und sie die auftragsgemäßen Arbeiten nicht ordnungsgemäß erledigt hätte. Jedenfalls wären 7 % der Arbeiten nicht durchgeführt worden. Da es aufgrund der Situation der Firma E nicht zielführend gewesen wäre, im Prozess ein Begehren auf Vollendung der auftragsgemäßen Arbeiten zu stellen, wäre eine Minderung des Entgeltes vereinbart worden. Dieser Vergleich wäre jedoch erst erfolgt, nachdem die Bw. mit der Hausgemeinschaft klar gestellt hätte, dass auch die Hausgemeinschaft der Bw. gegenüber auf die Fertigstellung verzichte, wenn die Bw. ihrerseits die Minderung des Entgeltes, wie sie sich aus dem Prozess ergäbe, an die Hausgemeinschaft weitergeben würde. Es wäre also die Leistung nicht vollendet, vielmehr eine Minderung vereinbart und diese Vereinbarung mit der Hausgemeinschaft getroffen worden. Danach hätte die Bw., trotz der nicht vollendeten Leistungen, die Rechnung legen können. Es wäre somit durch den Umstand, dass die Rechnung erst mit Feststellung des gerichtlichen Vergleiches erfolgte, für den Fiskus kein wie immer gearteter Nachteil eingetreten, da die Steuerschuld und das Vorsteuerguthaben termingleich angefallen wären.

Mit Schreiben vom 27. November 2000 dazu Stellung nehmend vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass, falls die beschriebene Vereinbarung zwischen den Partnern tatsächlich so getroffen worden wäre, den beteiligten Firmen die Möglichkeit der Inanspruchnahme des § 16 UStG – Änderung der Bemessungsgrundlage – zur Auswahl gestanden wäre. Die Besteuerung des Umsatzes hätte aber sehr wohl bereits im September 1997 erfolgen müssen.

Im Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates wurde das Organ der Betriebsprüfung zu dem Vorbringen der Bw. befragt und verwies dieses zunächst auf die im Arbeitsbogen inliegenden Aufzeichnungen. Insbesondere wäre für die vorliegende Beurteilung ausschlaggebend gewesen, dass die erste Schlussrechnung bereits am 1. April 1997 gelegt worden wäre und die Korrektur dieser Schlussrechnung schließlich durch das Planungsbüro am 28. September 1997 erfolgt wäre. Die Art der fertig gestellten Arbeiten wie Isolier-, Putz-, Keller-, Kaminschleif-, und Erneuerungsarbeiten sowie ein Lifteinbau wären geeignet gewesen, unmittelbar in Betrieb oder Benutzung genommen zu werden, da das Gebäude durchgehend bewohnt gewesen wäre. Nur eine Wohnung (Top 22) wäre generalsaniert worden. Ausschlaggebend wäre weiters die Kontrolle durch das Planungsbüro vom 28. September 1997, die die Geltendmachung von Mängeln oder nicht ausgeführter Arbeiten zum Inhalt hatte sowie das auffällige Missverhältnis zwischen der von der Firma E geltend gemachten offenen Forderung von S 3,5 Millionen zu der letztlich verglichenen Summe von S 300.000,--.

In der hiezu erstatteten Stellungnahme der Bw. vom 15.9.2003 stellte sie zunächst fest, dass die Legung der Schlussrechnung der Firma E am 7. Juli 1997 und nicht wie durch die Betriebsprüfung angeführt am 1. April 1997 erfolgt wäre. Sie vertrat weiters die Ansicht, dass sie in der verglichenen Summe von S 300.000,-- zum geforderten Betrag von S 639.804,72 kein Missverhältnis erkennen könnte. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung der gesamten Bauleistungen vertrat sie die Ansicht, dass diese gegenüber der Hausgemeinschaft erst im Zeitpunkt des gerichtlichen Vergleiches fertig erbracht und von der Hausgemeinschaft als gesamte Bauleistung abgenommen worden wäre. Da es sich um keine abgrenzbaren Teilleistungen gehandelt hätte, wäre die Fertigstellung der gesamten Bauleistungen erst bei Abnahme durch den Auftraggeber entstanden.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. ergänzend aus, dass durch die Betriebsprüfung lediglich eine Betrachtung des Verhältnisses E GmbH mit der Bw. stattgefunden hätte, hingegen die Übertragung der Verfügungsmacht des sanierten Bauobjektes im Vergleichszeitpunkt Oktober 1999 erfolgt wäre. Es wären auch keine abrechenbaren Teilleistungen vereinbart worden. Die Vertreterin der Bw. verwies hiezu auf die Randzahlen der Umsatzsteuerrichtlinien, im speziellen auf die Randzahl 2613, die auf Vereinbarungen der Teilleistungen hinweist. Die Rechnungskontrolle wäre nach Ansicht der Bw. lediglich eine mathematische Überprüfung, jedoch keine Verschaffung der Verfügungsmacht über das Bauobjekt gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 2 Zif 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Während die Berufungswerberin ihre Ansicht im Wesentlichen mit dem Umstand begründet, dass die Schlussrechnung erst im Jahre 1999 gelegt werden konnte, da erst zu diesem Zeitpunkt der Umfang der geleisteten bzw. nicht geleisteten Arbeiten aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches festgestanden wäre, vertritt die Betriebsprüfung die Ansicht, dass die Leistungen der Bw. spätestens im Zeitpunkt der abschließenden Rechnungskontrolle im September 1997 zur Gänze erbracht worden wären und daher die Verschaffung der Verfügungsmacht über die Leistungen an den Kunden mit diesem Zeitpunkt übergegangen wäre. Insbesondere wäre durch die Art der fertig gestellten Arbeiten wie Isolier-, Putz-, Keller-, Kaminschleifarbeiten sowie Erneuerung und der Lifteinbau geeignet gewesen, unmittelbar betrieben oder benutzt zu werden, da das Gebäude durchgehend bewohnt war.

Zwar kann zutreffen, dass es sich dann um keine abgrenzbaren Teilleistungen handelt, wenn die gesamten Bauleistungen durch den Auftraggeber abgenommen worden sind, im gegenständlichen Fall ist jedoch unbestritten, dass das Bauobjekt im Wesentlichen während des Zeitraumes durchgehend benützt war. Diesfalls konnten die sanierten Gebäudeteile während oder unmittelbar nach Ende der jeweiligen Sanierung wieder in Benutzung gebracht werden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist jedoch diesfalls die Leistung teilbar (vgl. hierzu auch Ruppe, UStG § 3 Tz 153). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn Teilleistungen gesondert in die Verfügungsmacht übernommen werden. Auf eine förmliche Abnahme kommt es bei Bauleistungen genauso wenig an wie auf den Zeitpunkt, nach welchem aufgrund einer zivilrechtlichen Vereinbarung, wie sie ein Vergleich darstellt, zwischen den Parteien Rechnung gelegt werden soll. Aufgrund der Nutzung der Objekte ist davon auszugehen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hier abgrenzbare Teilleistungen vorliegen. Dem steht nicht entgegen, dass aufgrund des gerichtlichen Vergleiches die Rechnungslegung erst später erfolgen sollte, waren doch die Arbeiten spätestens im Zeitpunkt der Rechnungsüberprüfung durch das Sachverständigenbüro im September 1997 beendet. Dafür spricht auch, dass die Bw. es selbst als nicht zielführend ansah, auf Vollendung der auftragsgemäßen Arbeiten zu bestehen.

Auch den von der Berufungswerberin angesprochenen Verpflichtungen auf mängelfreie Herstellung durch die Subfirma kommt in diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu, zumal diese auch nach Abschluss des Gesamtprojektes, nach Legung der Schlussrechnung, zu Tage treten hätten können. Auch bei einer Legung einer Schlussrechnung nach Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für umsatzsteuerliche Zwecke eine Summe von Teilleistungen bereits zu einem Zeitpunkt erbracht worden, zu dem feststand, dass die ausstehenden Leistungen nicht mehr erbracht werden konnten.

Dem von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachten Einwand, dass die Rechnungskontrolle lediglich eine mathematische Überprüfung gewesen wäre ist insofern zu widersprechen, als für eine solche Überprüfung wohl kein Sachverständigenbüro beauftragt worden wäre. Denn ein Sachverständiger hatte in diesem Zusammenhang sehr wohl auch materiell zu prüfen, ob die in Rechnung gestellten Arbeiten auch tatsächlich und ordnungsgemäß erbracht worden waren und dementsprechend die Schlussrechnung zu beurteilen.

Auch der Hinweis, dass Teilleistungen im Sinne der Umsatzsteuerrichtlinien Rz. 2611 ff. dann vorlägen, wenn abrechenbare Teilleistungen vereinbart worden wären, ist daher im Lichte obiger Ausführungen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht berufungsdienlich.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, wird bei der Errichtung von Bauwerken für die Entstehung der Umsatzsteuerpflicht nicht die "Vollendung" der Werklieferung wie bei sonstigen Leistungen gefordert. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft genügt die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertig gestellte Werk. Hierbei kommt es weder auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung noch auf die Legung einer Schlussrechnung an. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten (Nutzung) abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll. Da die erbrachten Bauleistungen durch die Auftraggeber unmittelbar in Nutzung genommen wurden, war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. November 2004