

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch Vertreter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, adr2, über die Beschwerde vom 06.06.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 30.05.2012 betreffend Umsatzsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A. Umsatzsteuer 2002 bis 2004:

Bf. (idF.: Bf.) war in den Jahren 2002 bis 2004 beruflich als Restaurator tätig. In den Jahren 2002 bis 2004 erhielt er Aufträge, in denkmalgeschützten Gebäuden (A, H, Burg-F) Decken-, Wand- bzw. Fassadenmalereien zu renovieren.

Der Bf. erteilte dazu Aufträge an B.B. als Subunternehmer, vorbereitende Arbeiten durchzuführen. Herr B.B. stellte für die in den Jahren 2002 bis 2004 erbrachten Leistungen Rechnungen unter Ausweis von 20 % Umsatzsteuer.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde dem Bf. der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 aus diesen Rechnungen aberkannt, da die Leistungsbeschreibung (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG 1994) fehle.

Selbst eine nachgereichte Leistungsbeschreibung würde nicht zum Vorsteuerabzug (gemeint: gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994) führen, zumal es sich dabei um "die Freilegung und Retuschierung einer Festsaaldecke", also um Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 handle.

Nehmen der Leistende und der Leistungsempfänger im Zweifelsfall an, dass eine Bauleistung nicht vorliegt, obwohl sich dies nachträglich als falsch erweist, bleibe es dabei, wenn es dadurch endgültig zu keinem Steuerausfall gekommen ist (zB. die Umsatzsteuer wurde an das Finanzamt abgeführt). Diesen Umstand habe der Unternehmer nachzuweisen. Da im gegenständlichen Fall kein Nachweis erbracht

werden habe können, dass der Leistungserbringer die Umsatzsteuer auch abgeführt hat, komme es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung; die in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge seien daher als Vorsteuer Bauleistung anzusetzen, gleichzeitig sei die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 in Ansatz zu bringen.

Die Vorsteuern (gemäß § 12 Abs.1 Zif. 1 lit. a UStG 1994) hätten daher aufgrund eines Rechnungsmangels, bzw. da die Leistung eine Bauleistung darstellt, nicht anerkannt werden können:

	2002	2003	2004
Vorsteuerkürzung	2.209,24	2.095,33	398,33

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2002 bis 2004 erfolgte entsprechend diesen Feststellungen.

Mit Berufung vom 14.8.2007 beantragte der Bf., die strittigen Vorsteuern anzuerkennen und führte aus:

Er sei beauftragt worden, das Deckengemälde im Festsaal der A zu renovieren. Es handle sich dabei um ein Deckengemälde aus dem Jahr 1827, welches in SECCO-Technik ausgeführt wurde, nicht in FRESCO-Technik. In der SECCO-Technik werde das Bild auf den bereits trockenen Putz aufgetragen, bei der Fresco-Technik müsse das Bild unter hohem Zeitdruck auf den noch nassen Putz übertragen werden.

Das Deckengemälde sei in späterer Zeit, da es viele bereits große Fehlstellen aufgewiesen habe, vollkommen unsachgemäß übermalt worden. Aufgabe von Herrn B.B. sei es gewesen, nach Freilegung des ursprünglichen Bildes, die Fehlstellen sachgemäß zu ergänzen. Diese Ergänzung sei eine schwierige künstlerische Tätigkeit (Umsatzsteuer 10 %) und habe mit einer Bauleistung nichts zu tun. Die von Herrn B.B. gelegten ordnungsgemäßen Rechnungen würden Leistungsstunden ausweisen; ein Rechnungsmangel liege daher nicht vor.

Unter Bauleistung seien alle Leistungen zu verstehen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen“. Selbst bei weitester Auslegung sei es unmöglich, die Leistung von Herrn B.B. unter „Stukkaturgewerbe, Gipserei und Verputzerei“ zu erfassen.

Überdies gehe im konkreten Fall auch der Hinweis auf die Umsatzsteuerrichtlinien betreffend Restauratoren ins Leere, da hier als nach Ansicht des Bf. völlig unzutreffendes Beispiel für Bauleistungen die Tätigkeit von Restaurateuren bei der Restaurierung von Fresken angeführt werde. Im gegenständlichen Falle sei kein Fresko-Deckenbild, sondern ein Secco-Deckenbild restauriert worden.

Auch der Hinweis der Finanzverwaltung, dass es dem Bf. obliege, die Abfuhr von Umsatzsteuer durch Herrn B.B. nachzuweisen, sei nicht stichhältig. Da der Bf. keinen Zugang zu den Aufzeichnungen des Herrn B.B. und zu seinem

Finanzamtskonto habe, könne diese Forderung vom Bf. unmöglich erfüllt werden. Da im Betriebsprüfungsverfahren allerdings von der Finanz nie behauptet worden sei, dass Herr B.B. die gegenständliche Umsatzsteuer nicht abgeliefert habe, sei von keinem Steuerausfall auszugehen.

Vor dem Unabhängigen Finanzsenat fand am 9.11.2011 eine mündliche Senatsverhandlung statt. In dieser Verhandlung wurde laut interner email der Finanzamtsvertreterin vom 6.12.2011 vom Senatsvorsitzenden dem Bf. vorgeschlagen, „er könne bis zum 15.12. berichtigte Rechnungen des Leistenden bringen (Berichtigungen hinsichtlich Leistungsbezeichnung) und wenn das Finanzamt die Rechnungen anerkennt und die Vorsteuer ex nunc berücksichtigt, soll die Berufung zurückgezogen werden.“

Mit Schreiben vom 25.11.2011 legte der Bf. dem Finanzamt „berichtigte“ Rechnungen des B.B. vom 24.11.2011 betreffend die in den Jahren 2002 bis 2004 erbrachten Leistungen vor, worin wiederum 20 % USt ausgewiesen wurde. In den Rechnungen wurden nachstehende Leistungsbeschreibungen angeführt:

Honorarnote Nr.	Leistungsbeschreibung
1/2002	Rekonstruktionen an beschädigten Stellen an der freigelegten Deckenmalerei im Festsaal der A, 06.06.-21.06.2002
2/2002	w.o., und Proben für Reinigung und Festigung der Wandmalereien von J im K-Appartement der H 23.-29.07.2002 °
3/2002	Freilegungen der übertünchten Fassadenmalereien des 17. Jahrhunderts im Inneren Burghof der Burg-F, 13.08.-15.09.2002
4/2002	w.o., 09.09.-11.10.2002
5/2002	Reinigung und Festigung der Wandmalereien von J im K-Appartement der H, 14.10.-18.11.2002
1/2003	Freilegungen der übertünchten Fassadenmalereien des 17. Jahrhunderts im Inneren Burghof der Burg-F, 29.04.-15.05.2003
2/2003	w.o., 19.05.-18.06.2003
3/2003	Freilegungen und Retuschen der Fehlstellen an den übertünchten Fassadenmalereien des 17. Jahrhunderts im Inneren Burghof der Burg-F, 23.06.-31.07.2003
4/2003	w.o., 14.08.-19.09.2003
5/2003	w.o., 22.09.-06.10.2003
1/2004	Freilegungen der übertünchten Fassadenmalereien des 17. Jahrhunderts in der Toreinfahrt zum Inneren Burghof der Burg-F, 13.04.-27.04.2004
2/2004	w.o., 28.04.-07.05.2004

[...]

Der Bf. zog mit Schriftsatz vom 12.12.2011 die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 zurück. Die Berufung wurde mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom gleichen Tag als gegenstandslos erklärt, sodass das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 rechtskräftig abgeschlossen ist.

B. Umsatzsteuer 2011 :

Die Vorsteuern aus den „berichtigten“ Rechnungen vom 24. November 2011 wurden vom Bf. in der Umsatzsteuererklärung 2011 nochmals geltend gemacht.

Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2011 wurden vom Finanzamt Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 lit. a UStG 1994 im Betrag von € 1.415,72 betreffend die Leistungszeiträume vor dem 1.10.2002 anerkannt. Bei den Vorsteuerbeträgen ab Oktober 2002 iHv. € 3.287,18 handle es sich um Bauleistungen; die Vorsteuer habe daher nicht anerkannt werden können.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung vom 6.6.2012, worin der Bf. ausführte:

Im Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2004 habe er ausführlich ausgeführt, dass es sich bei den Leistungen von Herrn B.B. nicht um Bauleistungen handle.

Diese Frage sei allerdings nicht allein entscheidungsrelevant. Falls eine Bauleistung vorliege, habe die Finanz gemäß Rz 1825 UStR die ausgewiesene Vorsteuer zu berücksichtigen. Grundlage dieser Verpflichtung der Finanz seien die Umsatzsteuerrichtlinien in der Fassung der Jahre 2002 bis 2004. Es seien daher auch € 3.287,18 als Vorsteuer zu berücksichtigen.

Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22.6.2012 ab.

Der Bf. führte im Vorlageantrag vom 3.7.2012 nochmals aus, im normalen Verständnis und Sprachgebrauch werde die Restaurierung eines Kunstwerkes und Luxusgutes wie einer Wandmalerei (ob in „al fresco“ oder „al secco“ Technik) nicht als Bauleistung angesehen. Die Leistung des Bf. könne daher nicht wie die eines Malers und Anstreichers oder Maurers unter Bauleistung erfasst werden.

In einem Telefonat vom 19.3.2015 verwies der steuerliche Vertreter des Bf. gegenüber dem Bundesfinanzgericht auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2013, 2011/15/0049, worin die Anlieferung und Montage von Beleuchtungskörpern in einem Gebäude nicht als Bauleistung angesehen worden sei. Gleiches müsse für den Bf. gelten.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde vom Bf. mit Schriftsatz vom 11.3.2019 zurückgezogen. Der steuerliche Vertreter brachte in diesem Schreiben nochmals seine Ansicht zum Ausdruck, der Bf. erbringe als Restaurator für Wandmalereien keine Bauleistungen, sondern KÜNSTLERISCHE Leistungen. Eine Bauleistung wäre zum Beispiel ein ordnungsgemäßer Verputz. Dazu brauche es keine aufwendigen Wandmalereien. Der § 19 (1a) UStG sei als Ausnahmeregelung zwecks

Vermeidung von Vorsteuerbetrug konzipiert worden. Eine Anwendung der Reverse Charge Regelung im gegenständlichen Fall sei nicht statthaft.

C. Veranlagungsdaten betreffend B.B.:

B.B. wurde zur Umsatzsteuer 2002 bis 2004 mangels Abgabe von Steuererklärungen mit Bescheiden vom 7.4.2004, 15.7.2005 und 21.2.2006 im Schätzungsweg veranlagt. Die vorgeschriebene Umsatzsteuer von € 1.000,00 (2002), € 2.000,00 (2003) und € 2.400,00 (2004) wurde laut Rückstandsaufgliederung bis dato nicht entrichtet.

Zur Umsatzsteuer 2011 wurde von B.B. keine Steuererklärung abgegeben. Ein Vorhalt vom 11.10.2012 blieb unbeantwortet, sodass B.B. mit Bescheid vom 25.1.2013 zur Umsatzsteuer 2011 ebenfalls im Schätzungsweg veranlagt wurde, wobei er jedoch als Kleinunternehmer behandelt wurde und ihm die in den strittigen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer auch nicht vorgeschrieben wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

A. Rechnungsberichtigung mit Wirkung ex nunc:

Die vorliegenden Rechnungen stellen bloße Berichtigungen der in den Jahren 2002 bis 2004 ausgestellten Rechnungen dar, da sie diese lediglich hinsichtlich eines fehlenden Rechnungsmerkmals, nämlich der Angabe der Art der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit. c UStG 1994) ergänzen.

Entgegen der neueren Judikatur und Literatur, wonach eine Rechnungsberichtigung ex tunc wirkt (Ruppe/Achatz, UStG, 5. Aufl., § 12 Tz 45), ist im Beschwerdefall im Sinne der im Zeitpunkt der Ausstellung der berichtigten Rechnungen herrschenden Rechtsmeinung (derselbe, § 12 Tz 45 idF. der 4. Aufl.) von einer ex nunc-Wirkung (für das Jahr 2011) auszugehen, umsomehr als auch der UFS in der damaligen Berufungsverhandlung den Bf. auf eine Berichtigungsmöglichkeit „ex nunc“ hingewiesen hatte, sodass der Bf. die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 zurückzog, um seine Anträge bei der Veranlagung 2011 geltend zu machen.

Es ist daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren betreffend Umsatzsteuer 2011 zu prüfen,

- ob die Leistungen des Rechnungsaussteller beim Bf. umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen darstellen, und
- ob dem Bf. der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 für gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldete Umsatzsteuerbeträge zu gewähren ist.

B. Umsatzsteuerliche Einordnung der Renovierung von Wandmalereien als Bauleistung:

Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 der den Umsatz bewirkende Unternehmer.

Bei Bauleistungen wurde jedoch mit Wirksamkeit ab 1.10.2002 ein Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (reverse-charge) eingeführt. § 19 Abs. 1a UStG 1994 idF des 2. AbgÄG 2002, BGBl. I 132/2002 lautet:

„Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet.

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.“

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 3 „die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 19.9.2013, 2011/15/0049 zur Frage, ob die Lieferung und Montage von Beleuchtungskörpern für ein Gebäude umsatzsteuerlich eine Bauleistung darstellt, entschieden:

„Die Sechste MwSt-Richtlinie 77/388/EWG sah einen Übergang der Steuerschuld in Zusammenhang mit Bauleistungen nicht vor. Der Rat hat Österreich jedoch mit Wirkung ab Oktober 2002 gemäß Art. 27 der RL ermächtigt, bei Bauleistungen von Subunternehmern an bestimmte Empfänger eben diese Empfänger der Dienstleistung als Steuerschuldner zu bestimmen (vgl. ÖStZ 2002, 601). Dabei geht es insbesondere um Bauleistungen durch einen Subunternehmer an ein von einem Bauherrn beauftragtes Generalunternehmen bzw. an ein Unternehmen, das selbst Bauleistungen erbringt. Diese nach Art 27 der RL erteilte Ermächtigung umfasst sowohl Dienstleistungen wie auch Baulieferungen (vgl. sinngemäß EuGH vom 13. Dezember 2012, C- 395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, Rn 35).

Für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2007 normiert Art 199 Abs. 1 lit. a der MwStSystRL ein entsprechendes Mitgliedstaatenwahlrecht in Bezug auf Bauleistungen (einschließlich Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen) an Unternehmer. Nach Art 199 Abs. 2 der RL können die Mitgliedstaaten u.a. näher bestimmen, für welche Lieferungen und Dienstleistungen sie vom Wahlrecht Gebrauch machen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 19 Tz 44; Tumpel/Melhardt, UStG, § 19 Tz 45). Bei der Festlegung der von der Regelung erfassten Personen bzw. Leistungen hat

der Mitgliedstaat den unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit zu beachten. Demnach muss der Rechtsunterworfenen in der Lage sein, den Umfang der ihm auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (vgl. nochmals EuGH, BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, Rn 47 bis 50). Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist von jeder mit der Anwendung des Unionsrechts betrauten innerstaatlichen Stelle zu beachten.

In der Beschwerde bringt die Beschwerdeführerin vor, sie betreibe den Handel mit Beleuchtungskörpern. Auf die in Rede stehende Befestigung der Schienen zum Zweck des Einlegens der Leuchten entfalle nur ein Anteil von etwa 2 % des gesamten, für den gegenständlichen Auftrag in Rechnung gestellten Betrages. Im Hinblick auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung könne insgesamt keine Bauleistung vorliegen. Die gelieferten und eingelegten Beleuchtungskörper seien von der Gebäudesubstanz getrennte, selbständige Gegenstände.

Die belangte Behörde nimmt im gegenständlichen Fall nicht an, dass die Beschwerdeführerin üblicherweise selbst Bauleistungen erbringe. Sie geht aber davon aus, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der durch einen Subunternehmer erbrachten Montage der Leuchten im konkreten Fall auch selbst Bauleistungen erbracht hat.

Einem Unternehmer, der sich zur Durchführung einer Bauleistung verpflichtet, sind auch die von seinen Subunternehmern erbrachten Bauleistungen zuzurechnen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2012/15/0161). Im gegenständlichen Fall ist somit entscheidend, ob die Lieferung und Montage der Beleuchtungskörper (unter Mitberücksichtigung der Leistungen des Subunternehmers) als Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1988 idF BGBl. I Nr. 132/2002, anzusehen ist.

Das Unionsrecht ermächtigt zu einer innerstaatlichen Regelung, nach welcher bei Bauleistungen - an bestimmte Abnehmer - der Leistungsempfänger Steuerschuldner sein soll, definiert aber den Begriff der "Bauleistungen" nicht (vgl. nochmals das Urteil des EuGH BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH, Rn 21ff, das in Rn 25ff auf die Auslegung nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch und dem auf die Vermeidung von Steuerausfällen ausgerichtete Zweck der Regelung hinweist). Innerhalb der vom Unionsrecht gezogenen Grenzen darf der Mitgliedstaat im innerstaatlichen Recht eine Regelung treffen. Vor diesem Hintergrund definiert das UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 132/2002 die Bauleistungen als Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (und erfasst zusätzlich auch bestimmte Arbeitskräftegestellungen).

Ein Fall der "Beseitigung von Bauwerken" liegt gegenständlich unstrittig nicht vor.

Somit verbleibt zu prüfen, welche Leistungen als "Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung ... von Bauwerken" zu verstehen sind. Durch die Verwendung dieser Begriffe nimmt der österreichische Gesetzgeber Bezug auf die einkommensteuerliche Beurteilung von Baumaßnahmen. Aus einkommensteuerlicher Sicht sind unter den angeführten Maßnahmen solche zu verstehen, die entweder (als Änderung der Wesensart des Gebäudes) zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand

auf dieses Wirtschaftsgut "Gebäude" führen oder sich als Gebäudeerhaltung (Instandhaltung, Instandsetzung, vgl. etwa § 28 Abs. 2 EStG 1988) darstellen. Von Fällen reiner Dienstleistungen in Form der Planung und Überwachung der Gebäudeerrichtung abgesehen (vgl. Ruppe/Achatz, aaO, § 19 Tz 46) ist dieses Verständnis auch den Tatbestandsmerkmalen der Gebäudeherstellung und Gebäudeänderung sowie, wenn Gebäude oder Gebäudeteile betroffen sind, Instandsetzung und Instandhaltung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 beizumessen. Die Grenzen der in Rede stehenden unionsrechtlichen Ermächtigung werden mit dieser Interpretation beachtet. Durch die Anknüpfung an einkommensteuerlich vorgegebene Begriffe wird auch dem unionsrechtlichen Gebot der Wahrung der Rechtssicherheit entsprochen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Beleuchtungskörper einkommensteuerlich nicht als Teile des Wirtschaftsgutes "Gebäude", sondern als selbständige Wirtschaftsgüter zu behandeln, sodass etwa die Abschreibung im Wege der AfA nicht einheitlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes erfolgt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. November 1964, 1011/64, Slg. 3181/F).

Mit der Anschaffung eines Beleuchtungskörpers für sein Gebäude erwirbt der Hauseigentümer als Käufer ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Der Vorgang findet keinen Niederschlag in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. Daran ändert nichts, dass der Beleuchtungskörper regelmäßig durch die Montage in gewisser Weise mit dem Gebäude verbunden ist. Im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Wirtschaftsgutes stellt sich der Vorgang auch nicht als "Gebäude"erhaltung dar.

Die Lieferung von Beleuchtungskörpern (Leuchten) ist damit keine Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994. Selbst wenn die Montage im Wege von Trageschienen isoliert betrachtet eine Bauleistung darstellen sollte, bildet sie im gegenständlichen Fall eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Leuchten und kann damit nicht die Rechtsfolgen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 herbeiführen. Wenn vom Gesetzgeber nicht anders angeordnet wird, gehen unselbständige Nebenleistungen in der Hauptleistung auf und teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 1 Tz 31).“

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Vorauszuschicken ist, dass ab 1.10.2002 die Leistungen des B.B. nicht, wie in der Berufung vom 14.8.2007, auf welche sich die gegenständliche Beschwerde bezieht, ausgeführt wurde, die Renovierung der Festsaaldecke der A, sondern der "Wandmalereien von J im K-Appartement der H" (Rechnungen 2/2002 und 5/2002), im Übrigen aber die "Freilegung (und Retuschen) der übertünchten Fassadenmalereien im Inneren Burghof und in der Toreinfahrt zum Inneren Burghof der Burg-F" betrafen.

Zu prüfen ist, ob diese Leistungen des B.B. aus einkommensteuerlicher Sicht aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand auf das Wirtschaftsgut "Gebäude" bzw. Gebäudeerhaltung (Instandhaltung, Instandsetzung, vgl. etwa § 28 Abs. 2 EStG 1988) darstellen oder ein bewegliches Wirtschaftsgut betreffen.

Ertragsteuerlich werden Wirtschaftsgüter (ua.) in bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter unterschieden. Diese Unterscheidung richtet sich nach der Verkehrsauffassung (Jakom/*Marschner*, EStG, 2018, § 4 Tz 70; VwGH 11.11.1992, 91/13/0033).

Gebäude gelten ertragsteuerlich als unbewegliche Wirtschaftsgüter. Teile, denen kein typischer Gebäudecharakter beizumessen ist, sind dann beweglich, wenn sie ohne wesentliche Beeinträchtigung ihrer Substanz und ohne unverhältnismäßige Kosten von einem Ort an einen anderen Ort verbracht und dort verwendet werden können (VwGH 14.6.1988, 88/14/0015). Die Beurteilung eines Wirtschaftsgutes als (un)beweglich richtet sich ausschließlich nach der Verkehrsauffassung. Deshalb sind eine Gleisanlage, eine Hochspannungsleitung oder eine Wassertransportleitung unbeweglich; betreffend Investitionen in einem Gebäude stellen eine Zentralheizungsanlage ebenso wie ein gemauerter Kachelofen sowie eine integrierte Abluft- bzw. Klimaanlage einen unselbständigen Gebäudeteil dar (aao, § 4 Tz 138 unter Verweis auf die Judikatur).

Betreffend die einkommensteuerliche Einordnung von Wand- und Fassadenmalereien als bewegliches Wirtschaftsgut oder als unselbständiger Gebäudebestandteil liegt noch keine Judikatur vor. Allerdings ist davon auszugehen, dass Wand- und Fassadenmalereien mit dem Gebäude derart verbunden sind, dass sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung – anders als z.B. frei an der Wand hängende Gemälde oder Wandteppiche – wohl nicht ohne Beschädigung oder Wertverlust ohne Weiteres an einen anderen Ort verbracht werden können. Somit stellen Wand- und Fassadenmalereien, selbst wenn sie von hohem künstlerischem Wert und kunstgeschichtlicher Bedeutung sind, unselbständige Gebäudebestandteile dar und teilen deren steuerliches Schicksal.

Die vom Bf. angesprochene „Lieferung und Montage von Beleuchtungskörpern“ wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 19.9.2013, 2011/15/0049 deshalb nicht als Bauleistung eingestuft, weil dieser Vorgang keinen Niederschlag in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes findet. Daran ändert nichts, dass der Beleuchtungskörper regelmäßig durch die Montage in gewisser Weise mit dem Gebäude verbunden ist. Im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Wirtschaftsgutes stellt sich der Vorgang auch nicht als „Gebäude“erhaltung dar. Denn mit der Lieferung der Beleuchtungskörper waren bloß untergeordnete Arbeiten am Bauwerk selbst verbunden.

Umgekehrt ist im Fall von Wand- und Fassadenmalereien nach dem allgemeinem Verständnis davon auszugehen, dass sie untrennbar dem Gebäude verbunden sind und somit einen Gebäudebestandteil bilden. Somit stellen Renovierungsarbeiten von Wand- und Fassadenmalereien in Gebäuden Leistungen, die der Instandsetzung/Instandhaltung von Bauwerken dienen, dar und sind umsatzsteuerlich als Bauleistungen einzuordnen.

Diese Beurteilung gilt ungeachtet von Überlegungen, ob die Tätigkeit der Renovierung wertvoller alter, u.U. denkmalgeschützter Wandmalereien unter Heranziehung besonderen künstlerischen, wissenschaftlichen und/ oder handwerklichen Wissens eine

(kunst)handwerkliche, wissenschaftliche bzw. künstlerische Tätigkeit darstellt. Denn es kommt bei der umsatzsteuerlichen Einordnung als „Bauleistung“ nicht auf die Qualität der in Rechnung gestellten Leistung, sondern alleinig darauf an, ob die erbrachte Leistung sich auf ein Bauwerk bezieht.

So können auch andere Leistungen, welche sich auf ein Gebäude beziehen, zwar künstlerische Fähigkeiten erfordern (beispielsweise die Renovierung gotischer Steinmetzarbeiten am Stephansdom), und würden dennoch Bauleistungen im umsatzsteuerlichen Sinn darstellen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung untrennbar mit dem Gebäude verbunden sind.

Umgekehrt würde zB. die Restaurierung alten Interieurs in Schlössern (beispielsweise Wandteppiche oder wertvolles altes Mobiliar), unabhängig davon, ob die Tätigkeit selbst handwerkliche, wissenschaftliche oder künstlerische Fähigkeiten erfordert, keine Bauleistung darstellen, weil nach allgemeinem Verständnis diese Gegenstände nicht untrennbar mit dem Gebäude verbunden sind.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass die strittigen Leistungen des B.B., soweit sie ab dem 1.10.2002 durchgeführt wurden, nämlich die Renovierung von Wandmalereien im K-Appartement der H und die Freilegungen und Retuschen der Fehlstellen an den Fassadenmalereien in der Burg-F - Bauleistungen darstellen, für welche der Bf. gemäß § 19 Abs. 1a erster Satz UStG 1994 in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2004 (Zeiträume der Ausführung der Bauleistungen) die Steuer schuldete.

Gleichzeitig waren in den Veranlagungszeiträumen 2002 bis 2004 die gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 geschuldeten (Umsatzsteuer-)Beträge entsprechend § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 beim Bf. als Vorsteuer abzugsfähig und fanden in den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 zutreffend Berücksichtigung.

C. Abzug von Vorsteuern betreffend Umsatzsteuerbeträge, die lediglich aufgrund der Rechnung geschuldet werden (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm § 11 Abs. 12 UStG 1994):

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 lautet: Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag aufgrund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Nach der Judikatur des EuGH kann der Leistungsempfänger nach Art. 168 MwSt-RL nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, C-342/87 „Genius Holding“). Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen (Ruppe/Achatz, UStG, 5. Aufl., § 11 Tz 116 und § 12 Tz 49). Der BFH (BFH 2.4.1998, V R 34/97) und der Verwaltungsgerichtshof (2.5.2009, 2005/15/0140 ua.) folgen dieser Judikatur.

Der EuGH bejaht allerdings gestützt auf die Grundsätze der Neutralität und Effektivität einen unmittelbaren Anspruch des Dienstleistungsempfängers gegenüber den Steuerbehörden, wenn der zivilrechtliche Anspruch gegenüber dem Dienstleistungserbringer nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist (EuGH 15.3.2007, C-35/05 "Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH", Rn 40 ff). Diese Sicht hat der EuGH im Urteil vom 26.4.2017, C-564/15 „Tibor Farkas“ für den Fall einer Rechnung für einen reverse-charge-Umsatz bestätigt, in der zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen war.

Nach Auffassung der Literatur ist jedoch, wenn eine Berichtigung nicht mehr möglich ist (z.B. infolge Insolvenz des leistenden Unternehmers), der Vorsteuerabzug nur dann zu gewähren, wenn der Fiskus die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer erhalten hat (Ruppe/Achatz, UStG 1994, 5. Aufl., § 12 Tz 49 und § 11 Tz 137).

Der Antrag des Bf. - zusätzlich zu den bereits bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2002 bis 2004 gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 gewährten Vorsteuern - bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2011 Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994 aus den im Jahr 2011 vorgelegten berichtigten Rechnungen zu gewähren, ist, soweit es sich um nach dem 30.9.2002 erbrachte Leistungen handelt, schon deshalb abzuweisen, da ansonsten eine doppelte Abzugsfähigkeit von Vorsteuern aufgrund ein- und derselben Leistung gegeben wäre.

Zum Verweis des Bf. auf Rz 1825 der UStR wird ausgeführt, dass dies eine bloße Verwaltungspraxis ohne gesetzlich fundierten Rechtsanspruch darstellt, wobei in den Fällen des Übergangs der Steuerschuld laut USt-Wartungserlass 2009 der Abzug einer vom Leistenden zu Unrecht ausgewiesenen Steuer generell verweigert wird (Rz 1825 letzter Satz UStR idF. BMF-010219/0277-VI/4/2009 vom 10.11.2009).

Dass die Einforderung von Rechnungsberichtigungen gegenüber dem Rechnungsaussteller im Zivilrechtsweg im Jahr 2011 nicht mehr möglich war, wurde vom Bf. nicht geltend gemacht.

Vom Bf. konnte auch nicht nachgewiesen werden, dass B.B. die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat. Tatsächlich wurde B.B. mangels Abgabe von Steuererklärungen zur Umsatzsteuer 2002 bis 2004 im Schätzungswege veranlagt, wobei die vorgeschriebenen Abgabennachforderungen bis dato nicht entrichtet wurden. Im Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2011 wurde B.B. im Schätzungsweg sodann als Kleinunternehmer behandelt; die in den strittigen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde ihm nicht vorgeschrieben.

Es ist somit erwiesen, dass B.B. die in den strittigen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge weder in den Jahren 2002 bis 2004 noch im Jahr 2011 an das Finanzamt abgeführt hat.

Es würde daher dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer widersprechen, wenn dem Bf. die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern für die in den strittigen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge gewährt würde, obwohl der Rechnungsaussteller keine Umsatzsteuer abgeführt hat.

Der Bf. ist daher, soweit er trotz Vorliegen von Bauleistungen aufgrund der Rechnungen Umsatzsteuerbeträge an B.B. bezahlt hat, auf den Zivilrechtsweg zu verweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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. Im Beschwerdefall ist die Revision zulässig, da die umsatzsteuerliche Qualifizierung der Renovierung von Wand- und Fassadenmalereien als Bauleistung noch nicht ausjudiziert ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2019