

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache A.B. und B.B., Adr., vertreten durch PKF Centurion Wirtschaftsprüfungs GmbH, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17.05.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 26.04.2017 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 10-12/2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.02.2020 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 27.7.2017 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

A.B. und B.B. (die Beschwerdeführer, Bf) erwarben als Ehegatten-Miteigentumsgemeinschaft im Jahr 2015 eine Eigentumswohnung je zur Hälfte zu Vermietungszwecken. Für den Zeitraum 10-12/2016 machten die Bf damit in Zusammenhang einen Vorsteuerabzug von 77.841,33 Euro (in der Folge berichtigt auf 90.113,71 Euro) geltend.

Im **Bericht vom 25.4.2017 über das Ergebnis der Außenprüfung** bei den Bf ist zur geprüften Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2016 folgendes festgehalten:

Tz 1 Sachverhaltsdarstellung:

Die Bf erwarben mit Kaufvertrag vom 9.4.2015 jeweils zur Hälfte eine Wohnung in einem in Errichtung befindlichen Appartementgebäude in Z. mit zwei KFZ-Abstellplätzen um 1.625.000 Euro. Verkäufer und Bauherr sei die X. GmbH. Baubeginn sei im Juni 2014 gewesen.

Kaufgegenstand sei der Erwerb der Wohnungseigentumsanteile entsprechend der Pläne, Bau- und Ausstattungsbeschreibung lt. Anlage des Kaufvertrages. Der „vereinbarte pauschale Fixkaufpreis“ enthalte keine Umsatzsteuer sowie keine allfälligen Sonderwünsche der Käufer.

Der Kaufvertrag enthalte folgende Bestimmungen:

Der Kaufpreis werde auf ein Treuhandkonto bezahlt und entsprechend des Baufortschritts an den Verkäufer ausbezahlt. Zahlungen für Sonder- oder Zusatzaufträge, die vor Übergabe des eigentlichen Vertragsgegenstandes an Professionisten geleistet werden, können lt. Hinweis im Vertrag unter Umständen die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr entsprechend erhöhen. Die Verkäuferin übernehme keine Haftung für Qualität und Vertragskonformität für Aufträge über Sonder- oder Zusatzwünsche, die von Käufern direkt an Professionisten erteilt werden. Mit solchen Aufträgen dürfen nur solche Unternehmen beauftragt werden, die von der Verkäuferin vertraglich zur Errichtung und Ausgestaltung der Anlage verpflichtet wurden. Die Verkäuferin sei verpflichtet, auch die Zahlungen für Sonder- und Zusatzaufträge zu sichern, und sie dürfe daher Zahlungen an Professionisten nur nach Maßgabe des Ratenplans und des Baufortschritts leisten. Zahlungen der Käufer im Rahmen des Bauträgervertrages seien vom Anderkonto des Treuhänders an die jeweiligen Zahlungsempfänger weiterzuleiten. Vereinbart werde, dass die Käufer auch Zahlungen für Sonder- oder Zusatzwünsche auf dieses Anderkonto erlegen, und die Treuhänderin diese Zahlungen an den jeweiligen Auftragnehmer der Käufer weiterzuleiten haben, sobald der Sonderwunsch mängelfrei hergestellt wurde, spätestens jedoch bei Fertigstellung der Gesamtanlage.

Der Bau- und Ausstattungsbeschreibung lasse sich entnehmen, dass Änderungen/Sonderwünsche, die den Bau nicht verzögern, dem Bauträger vorher schriftlich bekannt zu geben seien. Sie seien auf den Kaufpreis zu vergüten. Eigenleistungen wie Kücheneinbau, Tischlerarbeiten dürfen erst nach vollständiger Bezahlung und Übergabe der Einheit vorgenommen werden.

Das Abnahmeprotokoll vom 26.1.2016 dokumentiere, ob die vom Käufer bestellten Arbeiten ordnungsgemäß ausgeführt worden seien und sei nicht mit der Übernahme der Wohnung gleichzusetzen. Das Protokoll verweise darauf, dass für die zusätzlich von den Käufern beauftragten Leistungen, welche über die X an die Käufer verrechnet werden, die X der generelle Ansprechpartner für die Käufer sei und diese auch die Gewährleistungsabwicklung vornehme.

Die Finanzierung des Objektes erfolge neben Eigenmitteln mit einem Darlehen über 1.000.000 Euro.

In Hinblick auf Baubewilligung und Widmung dürfe die Wohnung nur für touristische Zwecke genutzt werden. Eine Hauptwohnsitzbegründung und die Verwendung als Freizeitwohnsitz

seien unzulässig. Es gebe eine Bewirtschaftungsvereinbarung mit der C.. Die aus der Vermietung der Wohnung (Hotelsuite) vereinnahmten Entgelte seien danach im Verhältnis 70:30 zwischen Investor und dem X. aufzuteilen.

Laut vorgelegter Prognoserechnung sei ab 2027 ein Gesamtüberschuss zu erwarten.

Tz 2 Voranmeldungen:

Die Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2016 mit einem Guthaben von 77.841,33 Euro sei mit Prüfungsbeginn auf ein Guthaben von 90.113,71 Euro berichtigt worden.

Tz 3 Vorsteuerkorrektur:

Zur Anzahlungsrechnung der Fa. D vom 26.6.2015 sei eine Zahlung von 66.666,66 Euro netto erfolgt. Das Vorsteuerkonto weise einen Betrag von 69.505,17 Euro aus. Die sich daraus ergebende Differenz an Vorsteuern von 567,71 Euro werde korrigiert.

Tz 4 Zusätzliche Vorsteuern

Die Bf habe im Zuge der Außenprüfung einen weiteren Vorsteuerabzug mit einer Rechnung vom 31.10.2016 über 5.311,01 Euro zuzüglich 1.062,20 Euro Umsatzsteuer geltend gemacht. Es handle sich um eine Betriebskostenabrechnung für 12/15 – 10/16, die Vorsteuer sei anzuerkennen.

Tz 5 Vorsteuern – steuerfreier Grundstückskauf

Die Vorsteuern seien iZm der Wohnungsanschaffung geltend gemacht worden. Zu beurteilen sei, ob die Aufwendungen mit dem steuerfreien Grundstückerwerb verbunden seien.

a. Aufwendungen für Sonderausstattung / Sonderwünsche

In der Rechnung vom 3.10.2016 habe die X. GmbH für „Einrichtung und Sonderpositionen“ einen Betrag von 111.720,32 Euro zuzüglich 22.344,06 Euro Umsatzsteuer ausgewiesen. Die Beilage „Mehr- Minderkostenaufstellung Sonderwünsche“ führe die Professionisten und deren Leistungen sowie die dazu erfolgte Rechnungslegung bzw Schlussrechnung und teilweise auch Arbeitsberichte an. Die anteiligen Kosten für Standardausführungen seien gegenverrechnet worden.

Die verrechneten Kosten für Sonderwünsche seien Teil der Grundstückslieferung, die ohne Umsatzsteuer erfolgt sei. Der Vorsteuerabzug sei daher nicht möglich. Der steuerliche Vertreter beurteile diese Aufwendungen als Zusatzausstattung, die nicht mit der Grundstückslieferung verbunden sei.

Der Betriebsprüfer habe in eine Teilrechnung der X. GmbH vom 30.12.2015 in Höhe von 70% der „Sonderkosten für Ihr Appartement“ Einsicht genommen. Die beiliegende Aufstellung habe insgesamt Gebäudekosten von brutto 114.392,59 Euro und Einrichtungskosten von netto 9.579,11 Euro sowie das Honorar für die Bauleitung enthalten. Die Kosten des Gebäudeteiles seien unter Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 9 UStG ohne Umsatzsteuer verrechnet worden.

In rechtlicher Beurteilung seien Grundstückslieferungen unecht steuerbefreit. Eine mögliche Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 habe der Verkäufer nicht in Anspruch genommen. Beim Erwerb einer bebauten Liegenschaft handle es sich wegen der Zubehöreeigenschaft des Gebäudes um einen Grundstückumsatz. Da der Veräußerer zugleich Bauherr sei, falle der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung. Der Veräußerer könne somit für die Baukosten des Gebäudes keinen Vorsteuerabzug vornehmen und der Erwerber keinen Vorsteuerabzug für den Erwerb des Grundstücks samt Gebäude.

Im Kaufvertrag sei ein pauschaler Fixpreis für die Grundstückslieferung vereinbart. Im Fall von Sonderwünschen und Abweichungen gegenüber der Standardausführung vor der Übergabe des Vertragsgegenstandes sei eine verpflichtende Beauftragung der vom Bauherrn bestimmten Professionisten vorgesehen. Die Sonderwünsche seien laut Kaufvertrag auch Bestandteil für die Berechnung des Haftrücklasses. In der Beilage zur Rechnung sei eine detaillierte Aufstellung der Mehr- bzw Minderkosten für Sonderwünsche beigelegt. Kalkulierte Kosten (dh im Fixpreis enthaltene) für die Standardausstattung seien gegenverrechnet worden. Die Professionisten seien im Zuge der Errichtung der Gebäude tätig gewesen. Die Verrechnung ihrer Leistungen sei direkt mit dem Verkäufer, der X. GmbH, zugleich Bauherr, erfolgt, der mit dem Erwerber eine Abrechnung aller Sonderwünsche durchgeführt habe. Da die Professionisten mit der X. GmbH abrechnen, habe wohl der Investor diese Arbeiten vor der Übergabe des Vertragsgegenstandes beauftragt (Kaufvertrag Pkt. VII) und trete nicht selbst als Bauherr auf.

Vertragsgegenstand sei die Lieferung eines ideellen Grundstücksanteiles samt einer fertigen Wohnungseinheit. Das bauliche und preisliche Risiko der Bauherstellung trage der Verkäufer. Das entspreche auch dem Kaufvertrag (Pkt VII/4) iVm dem Bauträgervertragsgesetz. Die mit dem Verkäufer abgerechneten Sonderwünsche seien Teil der einheitlichen, steuerfreien Grundstückslieferung. Ein Vorsteuerabzug von 22.344,06 Euro sei nicht möglich.

Die Ansicht des steuerlichen Vertreters, die Kosten für die Zusatzausstattung der Einrichtung würden nicht in Verbindung mit der steuerfreien Grundstückslieferung stehen, sei nicht nachvollziehbar. Die Verrechnung dieser Kosten sei mit dem Verkäufer erfolgt, was eine direkte Beauftragung durch den Erwerber der Wohneinheit ausschließe. Damit liege auch das Haftungsrisiko beim Verkäufer.

b. sonstige Aufwendungen

Für folgende Aufwendungen iZm dem steuerfreien Grundstückserwerb sei gemäß § 12 Abs. 3 UStG kein Vorsteuerabzug möglich:

Notarkosten Kaufvertrag: 31,86 Euro

Beratungskosten Kauf: 1.514,78 Euro

Architektenkosten anteilig für Grundstückserwerb: 3.285,60 Euro

Insgesamt: 4.832,24 Euro

Der Architekt und Bauleiter habe Leistungen von 46.937,19 Euro zuzüglich 9.387,43 Euro Umsatzsteuer verrechnet. Die Kosten der Sonderwünsche, die mit dem Verkäufer abgerechnet werden (109.404,93 Euro netto), seien Teil der Berechnungsgrundlage seines Honorars und somit Teil der steuerfreien Grundstückslieferung. Die Vorsteuer sei im Verhältnis dieser anteiligen Kosten zu den Gesamtkosten (312.914,62 Euro) im Ausmaß von 35% nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Außenprüfung und setzte die Umsatzsteuer für 10 – 12/2016 mit **Bescheid vom 26.4.2017** mit -63.431,90 Euro fest und verwies zur Begründung auf die abgabenbehördliche Prüfung bzw den Prüfungsbericht.

In der **Beschwerde vom 16.5.2017** beantragten die Bf die Umsatzsteuerfestsetzung gemäß Umsatzsteuervoranmeldung.

Die Bf hätten im Zuge der Bauphase einen Architekten für die Umsetzung der Inneneinrichtung (bzw Sonderausstattung), wie Tischlerarbeiten, Kucheneinbau, Bäderumbauten etc., beauftragt.

Aufgrund der Baubewilligung und der Widmung dürfe die Wohnung nur für touristische Zwecke genützt werden. Die Wohnung werde exklusiv von der C verwaltet und im Rahmen deren Hotelbetriebes als Appartement mit Hotelservice verwendet. Die Bf seien daher Unternehmer und erzielen Vermietungserlöse mit 13% Umsatzsteuer. Demzufolge bestehe auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Die Vorsteuern aus den Honoraren des Notars, des Rechtsanwaltes bzw des Architekten und Vorsteuern aus dem Erwerb von Sonderausstattungen würden dem Unternehmer zustehen und stehen nicht in Zusammenhang mit dem steuerfreien Grundstückserwerb.

In den Anlagen des Kaufvertrages seien u.a. die genaue Lage, Größe und die Ausstattung der Suite dargestellt. Es handle sich um eine Standardausstattung, wobei die Käufer schon in der Bauphase Sonderwünsche bekannt geben bzw selbst die vom Verkäufer namhaft gemachten Professionisten beauftragen konnten. Die Bf hätten das Architekturbüro persönlich und exklusiv mit der Bauleitung und Architekturleistung der Sonderausstattung beauftragt.

Wie vertraglich vereinbart, sei der Verkäufer vor Erteilung eines entsprechenden Auftrages über Art und Umfang des Sonder- bzw Zusatzwunsches sowie das vereinbarte Entgelt verständigt worden.

Bei der Abrechnung der Sonderausstattung seien die Kosten der geplanten Standardausstattung in Abzug gebracht worden und lediglich die Differenz zu den Mehrkosten in Rechnung gestellt worden. Die Bf hätten alle Sonderwünsche in Auftrag gegeben, hätten selbst bezahlt und nicht über das für den Kauf des Objektes eingerichtete Anderkonto. Die Zahlungsnachweise seien bei der Außenprüfung vorgelegt worden. Die von den Bf beauftragten Professionisten hätten zum Großteil direkt mit den Bf abgerechnet. Teilweise sei über die X. GmbH, welche gleichzeitig als Hausverwalter bestellt worden sei, abgerechnet worden, was jedoch ohne Wissen der Bf erfolgt sei. Eine diesbezügliche Beanstandung der Bf bzw des Architekturbüros habe keinen Erfolg gehabt. Die Begründung für die Abrechnung mit dem Verkäufer sei im Bereich der Gewährleistung - vor allem bezüglich der Installateurleistungen - zu sehen. Es sei argumentiert worden, dass allfällige Mängel über die Hausverwaltung beanstandet und Reparaturen rasch durchgeführt werden könnten.

Die Vorgangsweise bezüglich der Sonderausstattung sei durchaus üblich, da die Entfernung der Standardausstattung nach Übernahme der Wohnung und deren Ersatz durch eine neue Ausstattung unwirtschaftlich sei.

Der Betriebsprüfer habe gemäß § 12 Abs. 3 UStG weitere Vorsteuerbeträge nicht anerkannt. Aufgrund der obigen Ausführungen dürften auch hier nicht 35% herausgerechnet werden.

Sämtliche beanstandeten Punkte seien nicht mit der steuerfreien Grundstückslieferung in Verbindung und getrennt voneinander zu betrachten.

Der Beschwerde ist der Vertrag der Bf mit der E. Architektur ZT GmbH vom 4.8.2015 sowie eine Aufstellung vom 04.08.15 über Kosten von 323.885,97 Euro plus 20% USt beigelegt. Vereinbart ist ein Architektenhonorar von 10% der Netto-Herstellungskosten für das Planen von Möbel-Inneneinrichtungen, die Beleuchtungsplanung etc sowie für die Bearbeitung von Grundrissen. Die Bauleitung wird mit 5% des Budgetrahmens verrechnet.

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.7.2017** teilweise statt und setzte die Umsatzsteuer für 10-12/2016 mit einer Gutschrift von 68.264,14 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wiederholte das Finanzamt die Feststellungen im Bericht über die Außenprüfung und das Vorbringen in der Beschwerde und ergänzte, dass dem Erwerber laut Kaufvertrag Wohnungseigentum an der Suite und zwei KFZ-Abstellplätzen verschafft werden solle. Vertragsgegenstand sei somit die Lieferung eines ideellen Grundstücksanteiles samt

einer fertigen Wohnungseinheit. Das bauliche und preisliche Risiko der Bauerstellung trage der Verkäufer. Dies sei den Bestimmungen des Kaufvertrages iVm den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes zu entnehmen.

Der Erwerber habe laut Kaufvertrag keine Möglichkeit auf die bauliche Gestaltung des Gesamtprojekts Einfluss zu nehmen. Etwaige Veränderungen in den Innenräumen seien laut Judikatur des VwGH in diesem Zusammenhang nicht von Relevanz.

Die Verrechnung aller Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit den Sonderwünschen, die sich auf die Standardausstattung bezogen, durch die Professionisten, die im Zuge der Errichtung der Gebäude tätig waren, sei mit dem Bauherrn erfolgt. Dies entspreche der vertraglichen Vereinbarung zu Pkt VII.

Die Vorsteuern für Leistungen iZm der Einrichtung (Tischlerei etc), die direkt zwischen den Erwerbern und den Professionisten abgerechnet wurden, seien nicht Teil der Grundstückslieferung und seien vom Betriebsprüfer anerkannt worden.

Es seien lediglich die Vorsteuern für jene Leistungen, die iZm der Grundstückslieferung stehen, nicht anerkannt worden. Laut Vertrag sei der Erwerb der Suite im Zustand der Ausstattungs Ausschreibung (Anhang 3 des Kaufvertrags) geschuldet. Der Erwerber könne Sonderwünsche vor Übergabe des Vertragsgegenstandes nur durch Unternehmen durchführen lassen, die von der Verkäuferin mit der Errichtung und Ausgestaltung der gegenständlichen Anlage beauftragt sind.

Der Rechnung der X. GmbH sei eine detaillierte Aufstellung der Mehr- bzw Minderkosten für Sonderwünsche beigelegt. Kalkulierte Kosten (dh im Fixpreis enthaltene) für die Standardausstattung seien gegenverrechnet worden. Die Professionisten (wie Installateur, Elektroinstallateur) seien im Zuge der Errichtung der Gebäude tätig gewesen, die ihre Leistungen mit dem Verkäufer abgerechnet hätten. In der Folge habe der Verkäufer dem Käufer eine Rechnung über alle Sonderwünsche gelegt.

Da die Professionisten mit dem Verkäufer abgerechnet hätten, habe wohl der Investor diese Arbeiten bereits vor der Übergabe des Vertragsgegenstandes beauftragt und trete nicht selbst als Bauherr auf. Der Umstand, dass der Erwerber die Professionisten für Veränderungen in den Innenräumen beauftragt habe, mache ihn noch nicht zum Bauherrn.

Laut Kaufvertrag sei ein pauschaler Fixpreis vereinbart. Für Sonderwünsche und Abweichungen von der Standardausführung sei eine verpflichtende Beauftragung der vom Bauherrn bestimmten Professionisten vorgesehen. Sie seien auch Bestandteil für die Berechnungen des Haftungsrücklasses.

Der Erwerber werde im Kaufvertrag weiters in Kenntnis gesetzt, dass Zahlungen für Sonder- oder Zusatzaufträge vor Übergabe des Vertragsgegenstandes an die vorgegebenen Professionisten unter Umständen die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr entsprechend erhöhen können. Diese Aufträge seien beim Gebührenamt anzuzeigen gewesen.

Daraus könne geschlossen werden, dass die Sonderwünsche, die mit dem Veräußerer abgerechnet wurden, in Zusammenhang mit der steuerfreien Lieferung des Grundstücksanteils zu sehen sind. Die auf Sonderwünsche entfallenden Vorsteuern von 22.344,06 Euro seien daher nicht abzugsfähig.

Laut Bp-Bericht Tz 5b sei die Vorsteuer für sonstige Aufwendungen, nämlich für Notar, Beratung Kauf und Architekt anteilig für Grundstückserwerb nicht anerkannt worden. Aufgrund des Bewirtschaftungsvertrages werde die gegenständliche Wohnung vom Hotelbetrieb verwaltet und als Appartement mit Hotelservice verwendet. Die Vermietungserlöse seien mit 13% Umsatzsteuer zu versteuern. Die genannten Leistungen würden künftige steuerpflichtige Vermietungsumsätze betreffen.

Die Vorsteuern aus den sonstigen Aufwendungen von 4.832,24 Euro seien daher abzugsfähig.

Im **Vorlageantrag vom 7.8.2017** wiederholte der steuerliche Vertreter die Ausführungen der Beschwerde.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde samt den Akten des Verwaltungsverfahrens dem **Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichts führte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 11.11.2019** aus:

Im Zuge der Bauphase sei die E. Architektur ZT GmbH von den Bf mit der Umsetzung der Inneneinrichtung bzw. Sonderausstattung des Appartements beauftragt worden. In der Beilage zum Vertrag seien die erwarteten Kosten der gewünschten Sonderausstattung nach Abzug der Standardausstattung zusammengefasst.

Mit E-Mail vom 7.11.2019 habe der Architekt die Beauftragung für Interiordesign und zugehöriger Bauleitung durch die Bf bestätigt.

Mehrere Protokolle des Architekten belegen Besprechungen mit den Bf über Änderungswünsche und Sonderausstattungen, die bei DI E. in Auftrag gegeben worden seien. In der Folge seien diese Wünsche entweder über das Architekturbüro direkt oder über den Bauherrn in Auftrag gegeben worden. Der Grund für die Auftragsvergabe über den Bauherrn, der gleichzeitig als Hausverwalter auftrete, sei gewährleistungsrechtlicher Natur. Es sei

argumentiert worden, dass allfällige Mängel schnell und unbürokratisch über die Hausverwaltung beanstandet und Reparaturen rasch durchgeführt werden können.

Mit der strittigen Rechnung vom 3.10.2016 seien die Sonderkosten des Appartements abgerechnet worden. In der entsprechenden Aufstellung seien die vertraglich festgelegten Preise für die Standardinnenausstattung in Abzug gebracht worden und seien lediglich die Mehrkosten den Bf in Rechnung gestellt worden. Für den Kamin sei jedoch keine Standardausstattung abgezogen worden, da laut Kaufvertrag ein Kamin gar nicht vorgesehen sei. Die abgerechneten Elektroinstallationen und Sanitärinstallationen seien nicht im Standardpreis inbegriffene Sonderleistungen. Sie seien separat, also unabhängig vom Kaufpreis des Appartements abgerechnet worden. Dazu werde auf die Leistungsbeschreibung betreffend die Sanitärinstallationen aufmerksam gemacht.

Die gesamte Innenausstattung sei in Besprechungen des Architekten mit den Bf ausgewählt worden. Leistungen, die über das Architekturbüro direkt bei den Professionisten in Auftrag gegeben wurden, seien von den Professionisten direkt mit den Bf abgerechnet worden. Die vom Architekten über den Bauherren in Auftrag gegebenen Leistungen, seien mit der gegenständlichen Rechnung an die Bf abgerechnet worden.

Der Kaufpreis von 1.625.000 Euro sei in sechs Raten an die Verkäuferin überwiesen worden. In der beiliegenden Rechnung vom 31.12.2016 seien die einzelnen Zahlungsdaten über den Kaufpreis inklusive Standardausstattung ersichtlich. Die Mehrkosten der Sonderausstattung seien mit der strittigen Rechnung vom 3.10.2016 separat abgerechnet worden. Wie bereits beschrieben, seien sämtliche Sonderwünsche natürlich von den Bf selbst bzw über den Architekten in Auftrag gegeben worden.

Dem Schreiben des steuerlichen Vertreters ist u.a. eine **E-Mail des Architekten DI E.** vom 7.11.2019 beigelegt, der angibt, dass die Tischlerei und die Raumausstattung direkt von den Bf beauftragt und bezahlt worden sei. Die Fliesenlegearbeiten, die Sanitärinstallationsarbeiten, die Elektroinstallationen, die Natursteinarbeiten, die Metallarbeiten und der Ofenbau sei hingegen vom Bauherrn beauftragt und an die Bf weiterverrechnet worden.

Der Architekt sei für das Interiordesign und die zugehörige Bauleitung direkt von den Bf beauftragt worden. In der Bau- und Ausstattungsbeschreibung werde klar beschrieben, dass Holzböden, Wand- und Bodenfliesen bis zu einem bestimmten Wert im Liegenschaftskaufpreis inkludiert seien und sämtliche über diesen Wert hinausgehende Sonderwünsche vom Käufer selbst zu bezahlen seien. Es sei jedoch kein Produkt vorausgewählt gewesen, wodurch sämtliche Leistungen der genannten Firmen von ihm gemeinsam mit den Bf zu bearbeiten gewesen seien, nämlich Neuplanung des Grundrisses, Aussuchen der Materialien, Detailplanung mit den Firmen, Anbotserstellung aller Gewerke, Bauaufsicht, Abrechnung.

In der **mündlichen Verhandlung vom 27.2.2020** führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus:

Hätten die Bf. die Sonderausstattung erst nach Übernahme der Wohnung beauftragt und die Standardeinrichtung wieder entfernt, wäre der Vorsteuerabzug zweifellos zulässig gewesen.

Die Abweichung über den Architekten und die Beauftragung der Professionisten seien nachgewiesenermaßen durch die Bf. selbst veranlasst worden. Die Abrechnung an den Verkäufer, der zugleich Hausverwalter sei, sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt, da die Bf. Auslandsösterreicher seien, also zur Zeit der Kaufführung in Österreich nicht körperlich anwesend gewesen seien.

Die Zusammenfassung der Lieferung des Wohnungseigentumes samt Gebäudeanteil mit den Leistungen für die Sonderausstattung zu einem einheitlichen Grundstückserwerb sei steuerrechtlich nicht richtig. Der steuerliche Vertreter verwies dazu auf den Kommentar von Ministerialrat Dr. Melhardt, Umsatzsteuerhandbuch (§ 6 Tz 801), wo dieser Vorgang als zulässiger Vorgang mit Vorsteuerabzug beschrieben werde.

Da steuerrechtlich der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgeblich sei, wäre auch im gegenständlichen Fall aus der Rechnungslegung an den Verkäufer und der Weiterverrechnung an die Käufer keine gegenteilige steuerliche Beurteilung zulässig.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass hier zu beurteilen sei, ab wann eine eigenständige Lieferung vorliege, die nicht mehr der Verkäuferin zuzurechnen sei. Wenn die Lieferung als separate Leistung zu sehen sei, stehe sicher der Vorsteuerabzug zu. Im vorliegenden Fall würden aber folgende Argumente dafür sprechen, dass die Lieferung der Sonderausstattung der Wohnungslieferung zuzuordnen sei: die Gegenverrechnung der Standardausführung und der Umstand, dass der Verkäufer die Gewährleistung für die Sonderausstattung zu übernehmen hatte.

Der steuerliche Vertreter gab bekannt, dass die Wohnung über knappe 200 m² und drei Bäder verfüge. Der Kamin sei ein gemauerter, offener Kamin.

Er regte an, als Kompromiss rund 16.000,00 Euro Vorsteuer zuzuerkennen. Das würde dann der Lage entsprechen, wie wenn die Bf. die Standardausstattung übernommen hätten und nach Übergabe der Wohnung eine Sonderausstattung selbst beauftragt hätten.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass er sich dem nicht anschließen könne. Eventuell wäre denkbar, die Vorsteuer für den Kamin anzuerkennen bzw. für zusätzliche Leistungen, die nicht in der ursprünglichen Ausstattungsbeschreibung vorhanden waren.

Der steuerliche Vertreter zog seinen Vorschlag zurück, da sich nach Überprüfung der strittigen Rechnung ergeben habe, dass die Gutschrift für die nicht bezogene Standardausstattung bereits abgezogen sei. Nach seiner Rechtsauffassung stehe daher die Vorsteuer für den gesamten Rechnungsbetrag zu.

Bei Vergleich des Angebotes laut Kaufvertrag und der Ausführung, die die Bf. veranlasst haben, würde man feststellen, dass es sich um eine völlige Neuplanung des Innenbereiches der Wohnung handle, insbesondere im Sanitärbereich, Küche, Kamin, Heizung etc. Die Übergabe der Wohnung an die Bf sei am 1.12.2016, jedenfalls nach Fertigstellung des Umbaus, erfolgt. Die Mietpreise für die Wohnungen im gegenständlichen Hotelbetrieb seien von der Größe der Wohnungen abhängig.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bf erwarben im Jahr 2015 von der X. GmbH eine Eigentumswohnung mit zwei Kfz-Stellplätzen in einem in Bau befindlichen Hotel-Appartementgebäude. Das Appartement wird ab 2017 im Rahmen eines Hotelbetriebes vermietet. Der Verkäufer des Appartements war Liegenschaftseigentümer und Bauherr. Er hat keine Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch genommen. Im Kaufvertrag vom 9.4.2015 ist demgemäß ebenso wie in der entsprechenden Rechnung vom 31.12.2016 keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Der Kaufvertrag vom 9.4.2015 enthält bezüglich der Sonder- oder Zusatzausstattungen folgende Regelungen:

- Die vereinbarte (Standard-)Ausstattung der Wohnung ist in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung in der Anlage 3 des Kaufvertrages angeführt (Pkt I.). In Anlage 3 werden konkret die Bodenbeläge, die Wände (gestrichen bzw Naturstein), Fenster, Türen, die Sanitäreinrichtungen in Küche (nur Wasseranschlüsse), Bädern und WCs (Armaturen, Waschtische, WC, Badewanne) sowie die Elektroinstallationen (Lichtauslässe, Steckdosen) beschrieben.
- Der pauschale Fixkaufpreis von 1.625.000 Euro enthält keine Umsatzsteuer sowie keine Sonderwünsche der kaufenden Partei (Pkt IV.1.).
- Zahlungen für Sonder- oder Zusatzaufträge vor Übergabe der Wohnung an die vorgegebenen Professionisten können die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr erhöhen (Pkt IV.7.).

- Die verkaufende Partei übernimmt die Gewährleistung für den Vertragsgegenstand und die allgemeinen Teile der Gesamtanlage. Sie haftet nicht für die Qualität und Vertragskonformität der von der kaufenden Partei direkt an Professionisten erteilten Aufträge zur Herstellung von Sonder- oder Zusatzausstattungen; diesbezüglich hat sich die kaufende Partei mit ihren Auftragnehmern auseinanderzusetzen. Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche wegen mangelhafter Herstellung dieser Sonder- oder Zusatzausstattungen sind von der kaufenden Partei daher gegen die jeweils von ihr beauftragten Professionisten auf eigenes Risiko und Gefahr sowie auf eigene Kosten geltend zu machen (Pkt V.1.).
- Mit Änderungen gegenüber der Ausführung laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung vor Übergabe der Wohnung darf die kaufende Partei nur Unternehmer beauftragen, die von der verkaufenden Partei mit der Errichtung und Ausgestaltung der gegenständlichen Anlage verpflichtet wurden (Pkt VII.1.).
- Die kaufende Partei hat die verkaufende Partei vor der Erteilung eines Auftrages an einen vorgegebenen Professionisten über den Sonder- oder Zusatzwunsch sowie das mit dem Professionisten vereinbarte Entgelt zu verständigen (Pkt VII.3.).
- Zahlungen für Sonder- oder Zusatzwünsche sind ebenso wie der Kaufpreis auf das Anderkonto der Treuhänderin zu erlegen und sind nach Fertigstellung an den jeweiligen Auftragnehmer der kaufenden Partei weiterzuleiten, wobei wie beim Kaufpreis ein zweiprozentiger Haftrücklass abzuziehen ist (Pkt VII.4.).

Unbestritten steht fest, dass die Bf das Appartement zu Vermietungszwecken erworben haben und somit als Unternehmer iSd Umsatzsteuergesetzes gelten. Für den gegenständlichen Zeitraum 10-12/2016 machten die Bf Vorsteuer von 90.113,71 Euro geltend – darunter einen Vorsteuerbetrag von 22.344,06 Euro, der in der Rechnung vom 3.10.2016 ausgewiesen ist. Diese Rechnung der X. GmbH an die Bf betrifft „Einrichtung und Sonderpositionen“ über 111.720,32 Euro plus Umsatzsteuer. Die Zusammensetzung dieses Betrages ist in der Beilage detailliert aufgelistet, wobei von den Mehrkosten für Sonderwünsche die anteiligen Kosten der im Kaufpreis des Appartements enthaltenen Standardausführung in Abzug gebracht wurden.

Die Beilage zur Rechnung vom 3.10.2016 beinhaltet zusammengefasst folgende Positionen:

Elektroinstallationen	56.850,13
Sanitärinstallationen	17.160,02
Kamin	16.150,00
Fliesenlegerarbeiten	12.900,77

Natursteinlegerarbeiten (abzgl. Standard 9.104,37)	2.087,88
Parkettlegerarbeiten (abzgl. Standard 15.142,50)	733,83
Trockenbauarbeiten	7.212,12
Glaserarbeiten/Spiegel	271,27
Türen (abzgl Standard 6.400,00)	-3.510,18
Anteilige Kosten Reinigung	1.864,66
Mehr/Minderkosten netto	111.720,31
20% USt	22.344,06
Mehr/Minderkosten brutto	134.064,38

Strittig ist, ob die angeführten Leistungen Teil der steuerfreien Grundstückslieferung sind bzw. ob die Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Weitere für den Zeitraum 10–12/2016 geltend gemachten Vorsteuerbeträge betreffen Leistungen iZm der Ausstattung der Wohnung, die seitens der Bf direkt bei den entsprechenden Unternehmern in Auftrag gegeben wurden, welche in der Folge direkt mit den Bf abgerechnet haben. Die darauf entfallende Vorsteuer wurde von der Abgabenbehörde anerkannt.

Beweiswürdigung:

Die Abrechnung der strittigen Leistungen erfolgte durch die Professionisten gegenüber dem Verkäufer bzw Bauherrn, der diese Kosten in Höhe von insgesamt 111.720,32 Euro netto plus Umsatzsteuer wiederum den Bf in Rechnung stellte (Rechnung vom 3.10.2016). Die Professionisten waren Subunternehmer des Bauherrn, die im Zuge der Errichtung des Gebäudes mit der Ausgestaltung beauftragt waren. Die Erwerber der Wohnungen konnten vor Übergabe ihrer Wohnung nur von diesen Unternehmern Änderungen gegenüber der vorgesehenen Ausstattungsbeschreibung durchführen lassen (Kaufvertrag Pkt VII.1.).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass laut Auskunft des Architekten (E-Mail vom 7.11.2019) die Standardausstattung mit einem bestimmten Wert im Wohnungskaufpreis inkludiert gewesen sei, aber keine Produkte ausgewählt gewesen seien. Daraus folgt, dass die

Wohnungskäufer in jedem Fall die von ihnen gewünschte Ausstattung der Wohnung gegenüber den Subunternehmern des Bauherrn bekannt zu geben hatten.

Die Bf bezahlten die Rechnung durch Überweisung an den Bauherrn X. GmbH (siehe Zahlungsnachweis).

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Bf die entsprechenden Leistungen beim Bauherrn in Auftrag gegeben haben (siehe auch Kaufvertrag Pkt VII.3.), der Bauherr hat die Aufträge an die Unternehmer weitergegeben (siehe E-Mail des Architekten vom 7.11.2019). Auch wenn die Bf über ihren Architekten die Auswahl der Sonderausstattung und die Preisgestaltung mit den Professionisten besprochen haben, konnte dennoch kein direktes Auftragsverhältnis zwischen den Bf und den Professionisten festgestellt werden, zumal dafür keinerlei Nachweise (Verträge, Aufträge etc.) vorliegen.

Fest steht auch, dass die Bf mit weiteren Leistungen, etwa Tischlerarbeiten, direkt entsprechende Professionisten beauftragt haben, die auch direkt mit den Bf abgerechnet haben. Diese Leistungen sind von den obigen Feststellungen nicht betroffen und ist diesbezüglich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht in Frage zu stellen.

Rechtslage:

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994](#) in der für 2016 geltenden Fassung sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unecht steuerbefreit.

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994](#) kann der Unternehmer 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 Vorsteuerbeträge abziehen.

Vom Vorsteuerabzug sind gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994](#) Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw in Anspruch nimmt.

Erwägungen:

Die Lieferung der gegenständlichen Wohnung erfolgte steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994, da die X. GmbH keine Option zur Steuerpflicht gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) ausgeübt hat.

Die Option kann bei Eigentumswohnungen für jede Wohnung gesondert erfolgen. Wird ein Grundstück in bebautem Zustand erworben, ist die Lieferung zur Gänze umsatzsteuerfrei (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz5, § 6 Tz 225). Die Rechnung über den Verkauf der Wohnung vom 31.12.2016 enthält demgemäß keine Umsatzsteuer. Zu beurteilen ist aber, ob

auch die auf die Sonderausstattung entfallenden Mehrkosten, die die X. GmbH mit der Rechnung vom 3.10.2016 mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet hat, Teil der steuerfreien Grundstückslieferung sind.

Hat der leistende Unternehmer einen steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig behandelt, führt der Ausweis der Umsatzsteuer zwar zur Steuerpflicht auf Grund der Rechnung gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) (sofern sie nicht berichtigt wird), eröffnet dem Erwerber aber nicht das Recht auf Vorsteuerabzug (VwGH 2.9.2009, [2005/15/0140](#)). Der Leistungsempfänger kann nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet (EuGH 13.12.1989, [C-342/87](#) „Genius Holding“). Eine nur aufgrund der Rechnungslegung geschuldete Steuer ist grundsätzlich nicht erstattungsfähig (EuGH 15.3.2007, [C-35/05](#), *Reemtsma*).

Folgt man nun der Ansicht der Abgabenbehörde, dass die gegenständlichen Leistungen Teil des steuerfreien Grundstücksumsatzes sind und somit die X. GmbH zu Unrecht Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, besteht für die Bf kein Recht auf Vorsteuerabzug (siehe auch *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁵, § 12 Tz 49, § 6 Tz 249/10).

Die Übertragung der Eigentumswohnung (genauer: des Miteigentumsanteiles samt Wohnungseigentumsrechts) und die Lieferung der Sonderausstattung erfolgten durch denselben Vertragspartner. Die Sonderausstattung ist als Abänderung bzw Ergänzung gegenüber der Ausführung laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Wohnungskaufvertrags zu sehen. Nach Ansicht des erkennenden Senates handelt es sich bei der Lieferung der nach den Wünschen der Bf adaptierten Wohnung um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang. Auch der Umstand, dass die Kosten der nicht ausgeführten Standardausstattung in der gegenständlichen Rechnung in Abzug gebracht wurden, bestätigt diese Beurteilung. Die Wohnung wurde den Bf mitsamt der Sonderausstattung Ende des Jahres 2016 übergeben. Es liegt damit eine einheitliche Lieferung vor. Allein die getrennte Rechnungslegung kann nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁵, § 1 Tz 36).

Die Lieferung der Sonderausstattung ist vielmehr als Nebenleistung zur Hauptleistung der Lieferung der Wohnung zu sehen. Der Verwaltungsgerichtshof nimmt eine unselbständige Nebenleistung an, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (zB VwGH 27.2.2014, [2012/15/0044](#)). Das ist hier der Fall. Auch wenn die Bf (mittels den gegenständlichen und noch weiteren Leistungen) insgesamt umfangreiche und finanziell aufwendige Adaptionen der laut Wohnungskaufvertrag vorgesehenen Standardausführung vornehmen ließen, um eine Hotelsuite im Luxusbereich zu erhalten, so bleibt doch nach der Verkehrsauffassung die Lieferung des Appartements die Hauptleistung, der die Ausstattung der Wohnung untergeordnet ist.

Nebenleistungen teilen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁵, § 1 Tz 31). Schon nach diesem Gesichtspunkt war die Lieferung der Sonderausstattung eine steuerfreie Leistung.

Auch die Gewährleistungsansprüche betreffend die Sonderausstattung, die seitens der Bf unbestritten gegenüber der X. GmbH geltend zu machen waren, sprechen für eine einheitliche Leistung.

Der steuerliche Vertreter hat in der mündlichen Verhandlung auf *Mehlhardt*, Umsatzsteuerhandbuch 2017, § 6 Tz 801, verwiesen, wonach Leistungen des Grundstücksveräußerers und Leistungen Dritter nicht zu einem einheitlichen Grundstückserwerb zusammengefasst werden können. Daraus könne man nach Ansicht des steuerlichen Vertreters für den vorliegenden Fall ableiten, dass die Lieferung der Sonderausstattung nicht Teil der steuerfreien Grundstückslieferung sei. Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass die Lieferung der Wohnung und die Erbringung der gegenständlichen Leistungen eben nicht durch verschiedene Unternehmer erfolgten und diese Literaturstelle daher nicht anwendbar ist.

Würde man annehmen, dass die Professionisten ihre Leistungen umsatzsteuerlich direkt an die Bf erbracht haben, käme im Übrigen ein Vorsteuerabzug auf Grundlage einer von der X. GmbH ausgestellten Rechnung von vorneherein nicht in Betracht.

Steuerfrei ist die Lieferung von Grundstücken iSd § 2 GrEStG, das sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts. Zum Grundstück zählt nach § 2 Abs 1 GrEStG grundsätzlich auch das Zubehör. Das Zubehör eines Grundstücks bestimmt sich ebenfalls nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Darunter versteht man u.a. das Gebäude bzw die Eigentumswohnung sowie auch Bestandteile der Wohnung, die mit dem Gebäude so fest verbunden sind, dass ihre Trennung nicht ohne Wertminderung für die Gegenstände oder für das Gebäude selbst vorgenommen werden könnte (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁴, § 6 Tz 201, 386).

Die strittigen Leistungen wurden im Wesentlichen zu fest verbundenen Bestandteilen der Wohnung, deren Abtrennung nicht ohne weiteres möglich wäre - so etwa auch der gemauerte Kamin. Da sich die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG](#) 1994 grundsätzlich auch auf Bestandteile und Zubehör eines Grundstücks erstreckt (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁴, § 6 Tz 200), fällt die Sonderausstattung auch nach diesem Gesichtspunkt unter die Steuerfreiheit für Grundstückslieferungen.

Die X. GmbH hat somit für die Mehr- und Minderkosten der Sonderausstattung zu Unrecht Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und schuldet die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungslegung. Damit entfällt aber wie bereits dargelegt für die Bf als Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass nach der Judikatur des EuGH (zB EuGH 15.3.2007, C-35/05, *Reemtsma*) in Einzelfällen, etwa bei Insolvenz des

leistenden Unternehmers, trotz Steuerschuld aufgrund der Rechnung die Gewährung eines Vorsteuerabzuges in Betracht kommen kann. Derartiges wurde seitens der Bf jedoch nicht geltend gemacht und ist für den Senat eine entsprechende Konstellation des Sachverhalts nicht erkennbar (siehe auch EuGH 11.4.2019, C-691/17, *Porr*).

Der steuerliche Vertreter brachte schließlich vor, dass der Vorsteuerabzug zulässig gewesen wäre, wenn die Bf die Sonderausstattung erst nach der Übernahme der Wohnung in Auftrag gegeben hätten. Die tatsächlich vorgenommene, wirtschaftlich sinnvollere, Bestellung der Sonderausstattung bereits in der Bauphase müsse daher umsatzsteuerlich gleich behandelt werden.

Dem ist zu entgegnen, dass ein nicht verwirklichter Sachverhalt für die rechtliche Beurteilung nicht maßgebend ist.

Die Abgabenbehörde hat der Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung insofern teilweise stattgegeben, als Vorsteuer in Höhe von 4.832,24 Euro für Aufwendungen wie für Notar, Beratung und Architektenleistungen wegen des Zusammenhangs mit künftigen steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen anerkannt wurde. Der Senat sieht keine Veranlassung, von dieser Beurteilung abzugehen.

Der Beschwerde war daher im Sinne der Beschwerdeverentscheidung teilweise stattzugeben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Qualifizierung der Wohnungsausstattung als Nebenleistung zur Übertragung des Hotelappartements bzw die Beurteilung als einheitliche Leistung ist eine Sachverhaltsfrage. Im Übrigen lehnt sich das Erkenntnis in der rechtlichen Beurteilung des Vorsteuerabzuges an die Rechtsprechung des VwGH und des EuGH an.

Wien, am 4. März 2020