

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***3***, ***2***, über die Beschwerde vom 1. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***1*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 20. Dezember 2016 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer der Jahre 2013 bis 2015 und Umsatzsteuerfestsetzung 03-09/2016 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge einer abgabenrechtlichen Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin (in der Folge BF) wurde in Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.11.2016 festgestellt, dass Gebäudelieferungen von der BF teilweise als unecht steuerbefreite Grundstücksumsätze behandelt wurden.

Sofern eine dritte Person -und nicht die BF- den entsprechenden Grundanteil verkaufte, beurteilte die Prüferin die Gebäudeumsätze als steuerpflichtige Werklieferungen.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren bezüglich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014.

Am 20.12.2016 ergingen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2013-2015 und ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03-09/2016.

2. Am 01.03.2017 erhob die BF nach Rechtsmittelfristverlängerung über die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 03-09/2016.

Es wurde auf eine Beschwerdeentscheidung verzichtet und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die ***Bf1*** habe Gebäude auf fremdem Boden errichtet und verkauft und für diese Umsätze die Umsatzsteuerbefreiung nach dem Wortlaut des Gesetzes in Anspruch genommen. Nach § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Dem Käufer werde mit der Unterzeichnung des zivilrechtlichen Vertrages noch keine Verfügungsmacht über den Grund verschafft. Die tatsächliche Übergabe und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht würden erst nach Fertigstellung des Gebäudes im Rahmen der offiziellen Übergaben der Häuser bzw. Wohnungen erfolgen.

Folglich könne der Erwerber des Grundstücks dieses nicht der ***Bf1*** zur Bebauung zur Verfügung stellen. Dies könne ausschließlich Herr ***Z*** als Verfügungsberechtigter der Liegenschaft. Während der Bauphase habe aus umsatzsteuerlicher Sicht Herr ***Z*** die Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück gehabt. Es sei noch keine Lieferung des Grundstückes erfolgt. Die ***Bf1*** errichte auf dem Grundstück, das im zivilrechtlichen und umsatzsteuerlichen Sinne demnach Herrn ***Z*** gehöre, ein Bauwerk. Dieses fertige Gebäude könne wohl zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht aus Sicht der ***Bf1*** nur als ein Gebäude auf fremdem Boden im Sinne des § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG eingestuft werden.

Zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Erwerber liege ein fertig erstelltes Gebäude auf fremdem Boden vor.

Nachdem sich die Steuerbefreiung in § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2016 explizit auf das Grunderwerbsteuergesetz bezieht, sei davon auszugehen, dass die Regelungen des Grunderwerbsteuergesetzes auch für die Umsatzsteuer anzuwenden sind. Auch die Umsatzsteuer-Richtlinien führen in RZ 778 und 779 aus, dass nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden wie Grundstücke zu behandeln sind. Explizit werde bei Bauwerken auf fremdem Grund ausgeführt, dass diese von der Umsatzsteuer befreit sind.

Sowohl im Projekt „***Y***“ als auch im Projekt „***X***“ sei Herr ***Z*** der Grundstückseigentümer, die ***Bf1*** der Bauherr und Bauträger. Herr ***Z*** liefere gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG unecht umsatzsteuerbefreit an den Erwerber den Grund und Boden und gleichzeitig liefere die ***Bf1*** das Gebäude auf fremdem Boden. Bei beiden Liefervorgängen werde die Verfügungsmacht an den Erwerber erst im Zeitpunkt der Abnahme verschafft.

3. Am 27.03.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm wie folgt Stellung:

*„Die Lieferung der Grundstücke durch den Grundstückseigentümer (Herr ***Z*** bzw. ***W_GmbH) einerseits und die Errichtung der Gebäude durch die BF andererseits ist im gegenständlichen Verfahren nicht strittig. Die entsprechenden Fakten sind den Kaufverträgen bzw. Bauträgerverträgen zu entnehmen.*

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Leistung der BF als Grundstückslieferung zu sehen und damit umsatzsteuerbefreit ist.

Bei den sogenannten „Bauherrenmodellen“ kann –ungeachtet der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung- die Lieferung des unbebauten Grundstückes durch den Grundstückseigentümer umsatzsteuerlich nicht mit der Lieferung des Gebäudes durch einen Dritten zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst werden. Es ist daher nur die eigentliche Grundstückslieferung gem. [§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994](#) von der Umsatzsteuer befreit.

Der EuGH hat im Urteil Rs 73/85 "Kerrutt" die Auffassung vertreten, dass die Leistungen, die bei einer Bündelung von Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells erbracht werden, mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Bei dieser Auslegung der MWSt-RL ist - unabhängig von der gestrl Behandlung - zwar die Leistung des Grundstücksveräußerers als steuerfreier Umsatz, die Leistung des Initiators (Organisators) hingegen als steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes anzusehen.

Auch der VwGH vertritt die Auffassung, die Bauherreneigenschaft spiele ustl keine Rolle, wenn rechtlich getrennte Vorgänge (Erwerb des Grundstücks einerseits, des Gebäudes andererseits) vorliegen (VwGH 25.2.2009, [2006/13/0128](#); 22.3.2010, [2006/15/0140](#); 23.9.2010, [2007/15/0220](#)). Der Erwerb des Gebäudes fällt somit auch dann nicht unter die Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG, wenn er aufgrund eines mit dem Grundstückskaufvertrag eine wirtschaftliche Einheit bildenden Bauträgervertrages erfolgt und der Bauträger als Bauherr tätig wird. Zu einer einheitlichen (steuerfreien) Lieferung könnte es nur kommen, wenn der Grundstücksveräußerer selbst zugleich als Bauherr anzusehen wäre. (Ruppe/Achatz, UStG4 § 6 Tz 232).

Auch der UFS hat sich dieser Rechtsansicht angeschlossen. Werden dem Erwerber im Rahmen eines Bauherrenmodells (Bauträgervertrag) Grund und Gebäude von verschiedenen Lieferanten überlassen, ist die Lieferung des Grundstücks nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei, die Gebäudeerrichtung ist steuerpflichtige Werklieferung. Die Behandlung des Geschäftsvorfalles bei der Grunderwerbsteuer ist für die Umsatzsteuer nicht maßgebend. (10.2.2006, [RV/0877-L/05](#)).

Es liegt aber auch keine steuerfreie Lieferung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden vor, da die Gebäudeerrichtung nicht vor dem Erwerb des Baugrundstückes, sondern Zug um Zug mit bzw im Gefolge der Grundstücksanschaffung erfolgt.

*Die BF erbringt keine Leistungen an die Grundstücksverkäufer ***Z*** und ***W_GmbH. Die Gebäude werden von der BF im Auftrag der Grundstückserwerber errichtet. Entgegen der Ansicht der BF wird aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen wirtschaftlich betrachtet das für die Errichtung erforderliche Grundstück vom Auftraggeber (Grundstückserwerber) zur Verfügung gestellt. Unzweifelhaft erfolgt angesichts der vertraglichen Konstruktion die Errichtung des Gebäudes durch die BF von vornherein zum Zwecke der Nutzung durch den Auftraggeber.*

Insoweit die BF mit Bezug auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) vorbringt dass es nicht sein könne, dass ein und derselbe wirtschaftliche Sachverhalt, nämlich letztendlich die Lieferung von Grund und Boden und Gebäude, gleichgültig ob eine Lieferung oder zwei Lieferungen von zwei verschiedenen Personen vorliegen, an den Erwerber zu unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Konsequenzen führen würden, ist die BF auf die oben angeführte Judikatur zu verweisen.

Ob eine Leistungseinheit vorliegt, kann bei mehreren Umsätzen nur von der Leistungsseite her betrachtet werden. Umsatzsteuer wird grundsätzlich für jede einzelne Leistung (eines Unternehmers) erhoben, nur wenn dessen Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, folgt auch das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und fasst diese Leistungen zusammen (VwGH 27.8.1990, [89/15/0128](#)). Niemals können aber Leistungen verschiedener Unternehmer unter dem Titel "Einheitlichkeit der Leistung" zusammengefasst werden. Darin liegt der Unterschied zur Grunderwerbsteuer, die - anders als die Umsatzsteuer - vom Erwerber ausgeht. Eine Zusammenfassung von Leistungen für den Erwerber ist in diesem Bereich möglich."

4. Mit Eingabe vom 28.04.2021 verzichtete die steuerliche Vertretung auf eine mündliche Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge BF) wickelt Bauträgerprojekte ab.

Im Jahr 2010 wurde das Grundstück ***EZ_KG*** mit dem darauf befindlichen Haus ***Y*** 4 von Hrn. ***Z*** (der auch alleiniger Geschäftsführer der BF ist) gekauft. Im Jahr 2013 wurde dieses Grundstück in neue Baugrundstücke (***Y*** 4, ***Y*** 22, 24, 26, 28 und 6, 6a) geteilt. Das Haus ***Y*** 4 wurde renoviert und wird von Hr. ***Z*** vermietet. Die

restlichen Baugrundstücke (***Y*** 6, 6a, 22, 24, 26, 28) wurden 2013 von Hrn. ***Z*** an private Erwerber verkauft.

Mit den Kaufverträgen, welche zwischen Hrn. ***Z*** und den Käufern abgeschlossen wurden, erwarben die Käufer jeweils ein Grundstück, auf dem die Errichtung einer Doppelhaushälfte durch die BF beabsichtigt war.

Betreffend die Errichtung des Gebäudes selbst schlossen die Grundstückseigentümer mit der BF gesonderte Kaufverträge (sogenannte Bauträgerverträge) ab.

Gemäß dem Kaufvertrag über den Grundanteil bilden beide Verträge eine Einheit gem. [§ 2 Abs. 4 Bauträgervertragsgesetz](#).

Kaufgegenstand dieser Verträge war jeweils eine Doppelhaushälfte zu einem vereinbarten Fixpreis, Änderungen der Gestaltung und der Ausstattung des Hauses waren ausschließlich mit der Verkäuferin zu vereinbaren und bedurften der schriftlichen Genehmigung durch die BF, welche laut den vertraglichen Bestimmungen die Gesamtkoordination der Bauführung vorzunehmen hatte.

Der Käuferseite war es nicht gestattet, den bauausführenden Unternehmen eigene Anweisungen zu geben, ausgenommen diese betrafen die vereinbarten Eigenleistungen bzw. Leistungen, die von der Käuferseite wie vereinbart, zu erbringen bzw. direkt zu bezahlen waren.

Die Grundstücksverkäufe wurden von Hrn. ***Z*** als unecht steuerbefreite Grundstücksumsätze gem. [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) und im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshändler) in der Umsatzsteuer- und Einkommenssteuerjahreserklärung 2013 erklärt.

Von der BF wurden die Umsätze aus der Errichtung der Doppelhaushälften als unecht steuerbefreite Grundstücksumsätze gem. [§ 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) behandelt.

Für die Häuser und die Grundanteilskäufe wurde von den Käufern Grunderwerbssteuer entrichtet.

Beim Projekt „***Y***“, bei dem die Kaufverträge mit den Erwerbern im August bzw. September 2013 abgeschlossen wurden, wurde der Grundanteil von Herrn ***Z*** an die Erwerber verkauft. Das fertige Bauwerk wurde von der ***Bf1*** verkauft. Die Häuser „***Y***“ wurden im Mai bzw. Juni 2014 an die Erwerber übergeben.

Beim Projekt „***X***“, das sich zum Zeitpunkt der Erstellung der bekämpften Bescheide noch in der Bauphase befand, verkaufte ebenfalls Herr ***Z*** den Grundanteil und die ***Bf1*** die fertigen Baueinheiten.

Beim Projekt „***V***“ ist die ***Bf1*** bei allen fünf Häusern Bauträger. Bei zwei Häusern verkaufte sie auch den entsprechenden Grundanteil an die Erwerber, bei drei Häusern ist die ***W_GmbH Verkäuferin des Grund und Bodens. Die Übergabe der Häuser erfolgte im Jahr 2016.

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung wurden bei denjenigen Projekten, bei denen die ***Bf1*** auch den Grundanteil verkaufte, die Umsätze umsatzsteuerfrei belassen.

Diejenigen Gebäudeverkäufe, bei denen der Grundanteil durch Herrn ***Z*** bzw. durch einen Dritten verkauft wurde, wurden als umsatzsteuerpflichtige Werklieferungen qualifiziert und die mit dieser Lieferung im Zusammenhang stehende Vorsteuer zum Abzug zugelassen. Die sich aus den strittigen Gebäudeverkäufen ergebende Umsatzsteuer und Vorsteuer wurden vom Finanzamt wie folgt angesetzt:

	2013	2014	2015	UVA 03-06/2016
Umsatzsteuer	111.049,40	127.063,47	27.816,67	174.473,66
Vorsteuer	3.596,45	78.414,00	43.548,32	178.046,69
Vorsteuer aus Bauleistungen	132.319,03			

Bei den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden 2013 und 2014 und dem Erstbescheid 2015 wurde die abzugsfähige Vorsteuer vom Finanzamt gewinnerhöhend und die Umsatzsteuer gewinnmindernd angesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und basiert auf dem vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt, den darin befindlichen Unterlagen und dem Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Lieferung der Gebäude durch die BF unter die Umsatzsteuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) fällt.

Leistungen sind umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem

Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses: VwGH 16.10.1956, [3129/54](#); *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar 5, zu § 1 UStG, Rz 254).

Der Umsatzsteuer unterliegen nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (vgl. VwGH vom 25. Februar 2009, [2006/13/0128](#)).

Nach [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#) sind Umsätze von Grundstücken iSd [§ 2 GrEStG 1987](#) steuerfrei.

§ 2 Abs 2 GrEStG stellt Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden ausdrücklich den Grundstücken gleich. Es handelt sich dabei um zwei Rechtsinstrumente, bei welchen das Eigentum am Gebäude vom Eigentum am Grund und Boden getrennt werden kann. Bauwerke, die auf fremdem Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, sind nach [§ 297 ABGB](#) als bewegliche Sachen anzusehen (Superädifikate). Sie werden nicht Bestandteil der Liegenschaft und sind Gegenstand besonderer Eigentumsrechte.

Im gegenständlichen Fall liegt jedoch kein Baurecht oder Superädifikat vor.

Gebäude gelten als Bestandteile eines Grundstücks. Bei Lieferung eines bebauten Grundstücks ist somit auch das Gebäude von [§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994](#) umfasst. Ist daher der Veräußerer zugleich Bauherr, fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des [§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994](#).

Wird hingegen ein unbebautes Grundstück erworben und gibt der Käufer gleichzeitig an den Grundstücksverkäufer den Auftrag, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, ist zu unterscheiden, ob Gegenstand des Umsatzes ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück ist, zumal zivilrechtlich der Kaufvertrag auch über ein Grundstück geschlossen werden kann, auf dem der Verkäufer vereinbarungsgemäß noch ein Gebäude zu errichten hat (*Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG 2 § 6 Rz 300).

Ist der Veräußerer der Liegenschaft Bauherr des Gebäudes, liegt insgesamt ein steuerfreier Umsatz vor; ist der Käufer der Liegenschaft Bauherr, so kommt die Steuerbefreiung nur auf das unbebaute Grundstück zur Anwendung. Die Problematik stellt sich nur dann, wenn das Grundstück von demjenigen geliefert wird, der auch das Gebäude liefert. Erfolgt, etwa im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells, die Lieferung des Grundstücks durch einen Dritten, so liegt aus umsatzsteuerlicher Sicht hinsichtlich des Gebäudes stets eine steuerpflichtige Werklieferung vor (EuGH 8.7.1986, Kerrutt, 73/85; *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, 3. Aufl., § 6, Rz 302).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass der Frage der Bauherreneigenschaft aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zukommt, wenn rechtlich getrennte Vorgänge im Hinblick auf den Erwerb eines Grundstückes (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb eines Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen (VwGH 25.02.2009, [2006/13/0128](#); VwGH 22.03.2010, [2006/15/0140](#) und VwGH 23.09.2010, [2007/15/0220](#)).

Nach dem unstrittig festgestellten Sachverhalt wurden die Grundanteile in den strittigen Fällen von dritten Personen erworben. Im Grunderwerbsteuerrecht werden die getrennten Lieferungen unter bestimmten Voraussetzungen zusammengefasst, weil dort für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll. Das Umsatzsteuergesetz stellt hingegen - wie bereits ausgeführt - auf den einzelnen Umsatz ab, weshalb im Beschwerdefall die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht geboten ist. Folglich ist [§ 6 Z 9 lit. a UStG 1994](#) auf die hier in Rede stehenden Umsätze nicht anwendbar.

Die Beschwerde ist daher spruchgemäß abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH 23.09.2010, [2007/15/0220](#)), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß keine ordentliche Revision zulässig ist.

Innsbruck, am 29. April 2021