

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter Mag. ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Lai1*** und ***Lai2***

in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Nagele & Pesl - Rechtsanwälte, Südtirolerplatz 8, 6020 Innsbruck,

betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 22. April 2021

hinsichtlich Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2020, Steuernummer ***BF1StNr1***,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. April 2025

in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer wandte sich durch seine steuerliche Vertretung mit **Beschwerde** gegen den im Spruch genannten Bescheid und führte aus: Es komme ihm keine Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 zu. Selbst unter der Annahme, dass ihm Unternehmereigenschaft zukommen sollte, ergäbe sich für ihn keine Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 iVm. § 6 BAO. Eine Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 könne allenfalls die ***2*** Verwaltungs-GmbH treffen. Über die Bestimmung des § 6 BAO lasse sich keine Steuerschuld des Beschwerdeführers konstruieren, weil diese Bestimmung die Steuerschuld eines Gesellschafters einer nicht rechtsfähigen Gemeinschaft für Steuerschulden

der Gemeinschaft normiere, was wiederum voraussetze, dass der Gemeinschaft selbst Unternehmereigenschaft zukomme. Keinesfalls könne aus § 6 BAO eine Steuerschuldnerschaft eines Gesellschafters für Steuerschulden eines anderen Gesellschafters abgeleitet werden. Da jedoch der durch die Vereinbarung vom 27.06.2013 möglicherweise zwischen der ***2*** Verwaltungs-GmbH und dem Beschwerdeführer entstandenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts als reiner Innengesellschaft keine Unternehmereigenschaft zukomme, sei auch keine Gesamtschuldnerhaftung des Beschwerdeführers denkbar. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben und den strittigen Abgabebetrag iHv. € 1.313.360,19 gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der im Wesentlichen ausgeführt wurde: Die mit Vereinbarung vom 27.06.2013 gegründete GesbR habe den Zweck der Errichtung von vier Wohnhäusern auf einem Grundstück sowie deren bestmöglichen Verkauf gehabt. Die Planung und Errichtung von mehreren Bauwerken auf beigestellten Grundstücken bzw. die Übernahme der betreffenden organisatorischen und finanziellen Abwicklung samt anschließendem Verkauf der selbstständigen bebauten Liegenschaften stelle eine nachhaltige gewerbliche Tätigkeit dar. Die GesbR habe bis zum Abschluss des Bauprojekts Bestand, dh, gemäß Vereinbarung grundsätzlich bis zum Ablauf von drei Jahren nach faktischer Übergabe an die Ersteherin, also bis zum 18.06.2023.

Das streitgegenständliche Umsatzgeschäft umfasse eine einheitliche und unteilbare Lieferung eines zum Zeitpunkt der Veräußerung bereits bebauten Grundstücks. Die ***2*** Verwaltungs-GmbH leiste dabei nicht an den Beschwerdeführer, ansonsten müsste dieser der GmbH ein Entgelt schulden. Die GmbH leiste auch nicht an die GesbR, bei der Werkerrichtung handle es sich um einen Gesellschafterbeitrag. Auch der Beschwerdeführer leiste nicht an die GesbR, bei der Grundstücksbeistellung handle es sich ebenso um einen Gesellschafterbeitrag. Gegenüber den Käufern der Wohnhäuser liege eine nach außen erkennbare, gemeinsame Werklieferung der beiden Gesellschafter vor. Die im Innenverhältnis vereinbarte, dh nach außen nicht in Erscheinung tretende GesbR selbst, scheide nach dem Willen der Gesellschafter als Unternehmerin aus. An ihre Stelle träten die Gesellschafter als Unternehmer. Die Unternehmereigenschaft sei daher auf Ebene der Gesellschafter zu beurteilen. Während der Bauphase sei die GmbH unstrittig unternehmerisch tätig gewesen. Der Beschwerdeführer sei in dieser Phase durch die Beistellung des Grundstücks zum Zweck der Bebauung im Rahmen des Gemeinschaftsprojekts unternehmerisch in Erscheinung getreten. Umsätze hätten am 07.01.2014 durch den planmäßigen Verkauf des Chalets Nr. 2 und am 18.06.2020 mit dem Zuschlag zum Meistbot betreffend die Chalets Nr. 1, 3 und 4 stattgefunden.

Der Verkauf des Chalets Nr. 2 vom 07.04.2014 sei durch beide Gesellschafter als Verkäufer außenwirksam durchgeführt worden.

Die ***2*** Verwaltungs-GmbH habe während der Bauphase den Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung der Wohnhäuser geltend gemacht. Im Rahmen der Zwangsversteigerung sei keine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt worden. Daher hätten sich die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug geändert und es sei eine Berichtigung des gesamten, für die restlichen 3 Chalets beanspruchten Vorsteuerabzuges als in Bau befindlichen Umlaufvermögens nach Maßgabe des § 12 Abs. 11 UStG für den Zeitraum, in welchem der Zuschlag zum Meistbot erfolgte, also für Juni 2020, vorzunehmen gewesen.

Die ***2*** Verwaltungs-GmbH habe als Gesellschafterin der GesbR während der Bauphase Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der organisatorischen und kommerziellen Abwicklung des Bauvorhabens im eigenen Namen durchgeführt und die Gutschrift des Vorsteuerabzugs auf ihrem Abgabenkonto bewirkt. Der Beschwerdeführer sei als Gesellschafter sowohl durch die Grundstücksbeistellung, als auch durch das Dulden der Bebauung durch die GmbH, als auch durch die gemeinsame Pfandbestellung auf seinem Grundstück als Unternehmer hinzugetreten. Nach außen seien daher in dieser Phase sowohl die ***2*** Verwaltungs-GmbH als auch der Beschwerdeführer in Erscheinung getreten, etwa als Verkäufer im Kaufvertrag betreffend Chalet Nr. 2.

Die hypothekarische Pfandbestellung sei durch beide Gesellschafter gemeinsam erfolgt, obwohl die ***2*** Verwaltungs-GmbH nicht Miteigentümerin der Liegenschaft war. Die Realisierung dieses Pfandrechts durch den Pfandgläubiger im Rahmen der Zwangsversteigerung der Liegenschaft sei daher nur gegenüber dem als grundbücherlichen Eigentümer eingetragenen Gesellschafter möglich gewesen. Als Verpflichteter des gerichtlichen Zwangsversteigerungsverfahrens sei der Beschwerdeführer als Gesellschafter nach außen in Erscheinung getreten. Zwangsläufig und entgegen der Vereinbarung habe er nicht nur seine jeweiligen Grundanteile sondern untrennbar auch die jeweiligen Gebäudeanteile stellvertretend für die GmbH veräußert. Die Realisierung des Pfandrechts habe aufgrund der Pfandbestellung auch gegenüber der GmbH gewirkt.

Mit dem Zuschlag sei der Umsatz zwischen dem Verpflichteten und der Ersteherin hinsichtlich der gesamten Liegenschaft bewirkt worden.

Im Falle einer reinen Innengesellschaft entfalle die GesbR als Abgabenschuldnerin, die Abgabenschuld entstehe für die als Unternehmer auftretenden Gesellschafter gemäß § 6 Abs. 1 BAO als Mitschuldner zur ungeteilten Hand. Die im Fall einer Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 entstandene Steuerschuld wäre daher von beiden Gesellschaftern gemeinsam geschuldet worden. Die Lieferung eines bebauten Grundstücks durch zwei Gesellschafter sei ein unteilbarer Umsatz und werde daher von beiden Gesellschaftern als Unternehmer bewirkt. Nichts anderes könne für eine Zwangsversteigerung, die dem Zweck des

bestmöglichen Verkaufs der Wohnhäuser diene, gelten, verzichte der Gesetzgeber doch auch in diesem Fall ausdrücklich nicht auf die Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994.

Ebensowenig könne auf eine Vorsteuerberichtigung verzichtet werden, auch diese führe zu einer Steuerschuld. Die Berichtigung werde für einen Voranmeldezeitraum, in welchem die Voraussetzungen für den seinerzeitigen Vorsteuerabzug weggefallen wären, vorgenommen. Der Wegfall der Voraussetzungen gem. § 12 Abs. 11 UStG 1994 sei gegenständlich dadurch bewirkt worden, dass die Gesellschafter den Zuschlag unter Verzicht auf die Optionsausübung herbeigeführt hätten. Ohne Optionserklärung schuldeten beide am Umsatzgeschäft beteiligten Gesellschafter gemeinsam die aus der Vorsteuerberichtigung resultierende Umsatzsteuer.

Entsprechend dem Wesen eines Gesamtschuldverhältnisses könne der Gläubiger beliebig jeden Gesamtschuldner für die Zahlung der ganzen Schuld heranziehen. Eine im Innenverhältnis bestehende Ergebnisverteilungsregelung sei für die Umsatzsteuer allenfalls im Rahmen der Ermessensübung zu beachten. Sei aber nur einer der in Frage kommenden Schuldner zahlungsfähig, so bestehe kein Auswahlermessen der Abgabenbehörde.

Soweit von Seiten der steuerlichen Vertretung vorgebracht worden war, es sei bereits im Parallelverfahren nachgewiesen worden, dass dem Beschwerdeführer keine Unternehmereigenschaft zukomme, könne dies seitens der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden. Es seien vielmehr keinerlei entsprechende Nachweise erbracht worden.

In der Folge langte ein **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein, in welchem ausgeführt wurde: Das BFG (gemeint ist wohl: der UFS) habe in einer Entscheidung vom 28.02.2004, RV/0125-K03, bereits einen ähnlichen Fall behandelt. Das Finanzamt habe in dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Fall versucht, über die Bestimmung des § 6 BAO Umsatzsteuerschulden eines an einer reinen Innengesellschaft - einer stillen Gesellschaft - beteiligten Gesellschafters bei einem anderen Gesellschafter, nämlich dem stillen Gesellschafter, geltend zu machen. Der UFS habe diesem Ansinnen eine Absage erteilt, weil eine Gesamtschuldnerschaft ein gegen die Personenvereinigung gerichtetes Leistungsgebot voraussetze, welches bei einer reinen Innengesellschaft nicht durchsetzbar sei. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

In der **Stellungnahme zum Vorlageantrag** wurde von Seiten der Abgabenbehörde als wesentlich die Rechtsfrage aufgezeigt, ob es zulässig sei, einen Grundstücksumsatz einer durch zwei miteinander verbundene Gesellschafter (Innengesellschaft GesbR) bebauten Liegenschaft im Zuge einer Zwangsversteigerung in einen Grundanteil und einen Gebäudeanteil mit der Folge aufzuspalten, dass auf den Grundanteil des Hypothekarschuldners (Beschwerdeführer) 100 % des Versteigerungserlöses entfielen, welcher steuerfrei bzw. mangels Unternehmereigenschaft nicht steuerbar sei, während auf den Gebäudeanteil, für den die andere Gesellschafterin (GmbH) erhebliche Vorsteuern aus empfangenen Bauleistungen geltend gemacht habe, 0% des Erlöses entfielen.

Am 23.04.2025 fand im Bundesfinanzgericht die beantragte **Senatsverhandlung** statt, zu welcher der Beschwerdeführer mit seiner Rechtsvertreterin sowie seinem steuerlichen Vertreter erschien. Ebenso war der Vertreter der Abgabenbehörde anwesend.

Über den Verlauf der Verhandlung wurde ein Protokoll angefertigt, auf das verwiesen wird.

Die Rechtsvertreterin des Beschwerdeführers legte im Zuge der Verhandlung nachstehende Unterlagen vor, die zum Akt genommen wurden:

- Eine schriftliche Zusammenfassung dahingehend, dass die zwischen dem Beschwerdeführer und der ***2*** Verwaltungs-GmbH geschlossene Vereinbarung vom 27.06.2013 fremdüblich sei,
- ein Rechtsgutachten eines Rechtsanwaltes und allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien zur Rechtsfrage, ob einerseits die Vereinbarung vom 27.06.2013 rechtsgültig sei und es sich andererseits dabei um einen üblichen Vorgang gehandelt habe,
- eine Skizze der Chalet-Anlage, um zu dokumentieren, dass beim Verkauf des Chalet Nr. 2 nicht von dem ursprünglich vereinbarten Aufteilungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der GmbH abgewichen wurde,
- ein Mailwechsel aus dem Jahr 2012 zwischen der steuerlichen Vertretung und einem Vertreter der Abgabenbehörde aus dem Fachbereich Umsatzsteuer zur Frage, ob die streitgegenständlichen Liegenschaftsübertragungen grundsätzlich als einheitlicher Vorgang zu beurteilen seien, oder ob jeweils zwei Lieferungen vorlägen. Seitens der Abgabenbehörde war im Zuge dieses Mailwechsels die Auskunft erteilt worden, dass zwei getrennte Leistungen vorlägen, nämlich eine steuerfreie Lieferung des Grundstückes und eine steuerpflichtige Werklieferung des Gebäudes.

Ergänzend führte der steuerliche Vertreter im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung aus, es habe sich um ein Bauherrenmodell gehandelt, bei welchem die ***2*** Verwaltungs- GmbH das Gebäude errichtet und die Vorsteuer geltend gemacht habe. Beim Kauf sei zwischen zwei Lieferungen zu unterscheiden, einerseits die Grundstückslieferung durch den Beschwerdeführer an den Käufer, andererseits die Werklieferung des Gebäudes durch die GmbH an den Käufer. Bei der Zwangsversteigerung müsse man sich vorgeschaltet eine Gebäudelieferung an den Beschwerdeführer denken, da ja Gegenstand der Versteigerung ein bebautes Grundstück war (siehe Protokoll).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

- Der Beschwerdeführer ***Bf1*** war Alleineigentümer einer Liegenschaft in ***3***.
- Er erwirkte im eigenen Namen am 22.06.2012 die Baugenehmigung für vier Einfamilienwohnhäuser (Chalets) auf dem Grundstück.
- Mit schriftlicher Vereinbarung vom 27.06.2013 verband er sich zum Zweck der Vermarktung dieser Gebäude mit der ***2*** Verwaltungs-GmbH zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die eine reine Innengesellschaft sein sollte.
- Vereinbarungsgemäß war die Beitragsleistung des Beschwerdeführers zur Verwirklichung des gemeinsamen Projektes die Einbringung der Grundstücksfläche, die Beitragsleistung der ***2*** Verwaltungs-GmbH die schlüsselfertige Errichtung der geplanten Wohnanlage.
- Gemäß Pkt IV. der Vereinbarung wurde eine Ergebnisverteilung festgelegt: Der Beschwerdeführer sollte jedenfalls zunächst einen Betrag i.H.v. € 6.650 pro Quadratmeter erhalten. Der Rest des jeweils vereinbarten Kaufpreises sollte zur Abdeckung der Baukosten an die ***2*** Verwaltungs-GmbH gehen.
- Gemäß Punkt V. der Vereinbarung sollte im Innenverhältnis der Beschwerdeführer alle Risiken tragen, welche den zur Projektrealisierung bestimmten Bauplatz betreffen, die GmbH sollte für Mängel der Baulichkeiten eintreten müssen.
- Der Beschwerdeführer war bis November 2016 zugleich Geschäftsführer der ***2*** Verwaltungs-GmbH, ab November 2016 war seine Gattin Geschäftsführerin.
- Gesellschafter waren seine Gattin, sein Sohn und die Schwester seiner Gattin.
- Die am 27.06.2013 zwischen dem Beschwerdeführer und der ***2*** Verwaltungs-GmbH geschlossene Vereinbarung wurde vom Beschwerdeführer auch als Geschäftsführer der GmbH unterfertigt.
- Es wurde der ***4*** Bank AG grundbücherlich ein Pfandrecht eingeräumt.
- Die ***2*** Verwaltungs-GmbH hielt die Bauwerke im Umlaufvermögen.
- Der ***2*** Verwaltungs-GmbH kommt laut Abschnitt I., Pkt. 2.) und 3.) des Kaufvertrages vom Jänner 2014, „*Rechtsverhältnisse und Vertragsgrundlagen*“, mit welchem das Chalet Nr. 2 um insgesamt 5,4 Millionen € veräußert wurde, die Stellung der Bauträgerin und hauptverantwortlichen Wohnungseigentumsorganisatorin hinsichtlich der Wohnanlage zu.
- Laut Abschnitt X., „Gewährleistung“, des Kaufvertrages obliegt die Errichtung der Wohnanlage nach den anerkannten Grundsätzen der Bautechnik durch befugte Gewerbetreibende ausschließlich der ***2*** Verwaltungs-GmbH, die auch der Käuferseite für die mängelfreie Ausführung haftet.

- Gemäß Pkt VII. des Kaufvertrages schlüsselt sich der Kaufpreis für Chalet 2 wie folgt auf: Grundanteil 3.000.000,00 € (ohne Umsatzsteuer), Gebäudeanteil 2.033.333,33 € + 20 % Umsatzsteuer i.H.v. 406.666,67 €, das ist ein Gesamtkaufpreis von 5.440.000 €.
- Als Parteien des Kaufvertrages auf Verkäuferseite traten der Beschwerdeführer und die ***2*** Verwaltungs-GmbH auf.
- Die Verkäufer optierten gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 hinsichtlich des ausgewiesenen Gebäudeanteils zur Umsatzsteuer.
- Die ***2*** GmbH (vormals ***2*** Verwaltungs-GmbH) wurde am ***5*** im Firmenbuch gelöscht.
- Im Juli 2017 wurde über das Vermögen des Beschwerdeführers ***Bf1*** ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.
- Im Rahmen dieses Verfahrens erfolgte auf Betreiben der Gläubigerin ***4*** Bank AG im Juni 2020 eine Zwangsversteigerung der Liegenschaft samt den restlichen drei – nicht fertiggestellten – Chalets.
- Der Beschwerdeführer war verpflichtete Partei in diesem Verfahren.
- Der Zuschlag ging gegen ein Meistbot von 12.300.000 € an eine zypriotische Staatsbürgerin.
- Gegenüber dem Exekutionsgericht hatte der Verpflichtete keinen Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 erklärt.
- Mit Bescheid vom 02.02.2021 setzte das Finanzamt gegenüber der ***2*** Verwaltungs-GmbH Umsatzsteuer für den Zeitraum 06/2020 i.H.v. € 1.312.974,60 plus 385,59 fest, das sind € 1.313.360,19 (Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994).
- Die Vorsteuerberichtigung errechnete sich auf Grundlage der auf die Chalets 1, 3 und 4 entfallenden Errichtungskosten von € 6.566.800,97.
- Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom BFG zur GZ RV/1100148/2021 als unbegründet abgewiesen, nach Erhebung einer Revision wurde diese Entscheidung durch den VwGH mit Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0017, aufgehoben.
- Im fortgesetzten Verfahren erklärte das BFG die Beschwerde für gegenstandslos, zumal die GmbH am ***5*** im Firmenbuch gelöscht worden war.
- Am 22.4.2021 erging der hier streitgegenständliche, an den Beschwerdeführer gerichtete und inhaltlich gleichlautende Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2020 in Form einer Nachforderung von 1.313.360,19 €.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf unstrittigen Akteninhalt sowie auf von der RichterIn nachgeforderte bzw. beige-schaffte Dokumente, das sind die Vereinbarung vom 27.06.2013, der Kaufvertrag betreffend Chalet 2 vom 07.01.2014, der Beschluss vom 28.04.2021 über den Erlag von 1.313.653,82 € an die Verwahrungsabteilung beim Oberlandesgericht Innsbruck, das Versteigerungsedikt des Bezirksgerichts Bludenz vom 14.05.2020, Firmenbuch- Grundbuchauszüge, sowie auf das Ergebnis der mündlichen Verhandlung vom 23.04.2025.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 **unterliegen der Umsatzsteuer** Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird ...

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt ...

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 fallenden Umsätzen die **Lieferungen von Grundstücken** steuerfrei.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ist bei der Lieferung von Grundstücken im **Zwangsversteigerungsverfahren** durch den Verpflichteten an den Ersteher (§ 19 Abs. 1b lit. c) nur zulässig, wenn er spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts (§ 144 EO) dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 ist, wenn sich bei dem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern, ..., eine **Berichtigung des Vorsteuerabzuges** für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist **Steuerschuldner** in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 4. der Aussteller der Rechnung.

Strittig ist: Erfolgte die USt-Festsetzung für 06/2020 (Vorsteuerberichtigung) gegenüber dem Beschwerdeführer zu Recht?

Zur Frage der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung bei Lieferung bebauter Grundstücke ist zunächst auszuführen:

Aus dem Grundstücksbegriff der EU-DfV 282/2011 idF 1042/2013 ergibt sich, dass sich die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG jedenfalls auf die Lieferung von unbebauten und bebauten Grundstücken bezieht.

Wird also ein Grundstück in bebaute Zustand erworben, erstreckt sich der Grundstücksumsatz auch auf das Gebäude; die Lieferung ist grundsätzlich zur Gänze umsatzsteuerfrei. Der Veräußerer kann aus den Baukosten keinen Vorsteuerabzug geltend machen bzw. hat einen in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 12 Abs. 10 zu korrigieren. Der Erwerber hat aus dem Umsatz selbst keinen Vorsteuerabzug (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 6 Tz 225, 2024).

Ist der Veräußerer eines bebauten Grundstückes zugleich Bauherr, fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Absatz ein Z. 9 lit. a UStG 1994 (BFG 11.11.2020, RV/7101667/2014; ÖStZ, Heft 17 vom 01.09.2005).

Wird eine Liegenschaft in unbebautem Zustand erworben und das Bauwerk erst vom Erwerber errichtet, umfasst der Grundstücksumsatz nur die unbebaute Liegenschaft; die Errichtung des Gebäudes (durch einen oder mehrere Bauunternehmer) führt zu einer steuerpflichtigen Werklieferung (*Ruppe/Achatz aaO*, Tz 226).

Wird ein Grundstück erworben und ist in diesem Zusammenhang die Errichtung eines Bauwerkes vorgesehen, ist die Frage zu lösen, ob ein einheitlicher Umsatz (Lieferung eines bebauten Grundstücks) oder zwei Umsätze (Lieferung eines unbebauten Grundstücks und Bauleistung) vorliegen. Die Frage wird von der Judikatur nicht anhand der vertraglichen Formulierungen, sondern danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft zukommt. Als Bauherr ist nach der gefestigten Rechtsprechung des VwGH jener anzusehen, der auf die bauliche Gestaltung des Hauses einen Einfluss nehmen kann, der über unbedeutende Änderungen der vorgelegten

Pläne hinausgeht, der das Baurisiko zu tragen hat, d. h. den bauausführenden Unternehmern gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und der das finanzielle Risiko tragen muss, d. h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (*Ruppe/Achatz aaO Tz 227-229*).

Der EuGH hat im Urteil 8. Juli 1986, 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 Mehrwertsteuer unterliegen. Bei dieser Auslegung der MwSt-RL ist - unabhängig von der Grunderwerbsteuerrechtlichen Behandlung - zwar die Leistung des Grundstücksveräußerers als steuerfreier Umsatz, die Leistung des Initiators (Organisators) hingegen als steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes anzusehen (*Ruppe/Achatz aaO Tz 232*, Stand **2024** sowie „*Bauherrenproblem*“ in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, § 6 Rz 296 ff., Stand **2021**, und VwGH 23.09.2010, 2007/15/0220).

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich:

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, scheinen im Kaufvertrag vom 07.01.2014 betreffend den Verkauf des Chalets Nr. 2 als Verkäufer 1.) der Beschwerdeführer und 2.) die ***2*** Verwaltungs-GmbH auf. Unter I. 3.) wird dargelegt, dass Verkäufer zum einen der Beschwerdeführer als Eigentümer der Liegenschaft ist, zum anderen die GmbH als Bauträgerin der auf dieser Liegenschaft errichteten Wohnanlage „***2***“. Unter VII. wird der Kaufpreis für den gesamten Kaufgegenstand aufgeschlüsselt in 3 Mio. € Grundanteil ohne Umsatzsteuer einerseits und 2.033.333,33 € + 20 % Umsatzsteuer i.H.v. 406.666,67 € Gebäudeanteil andererseits, das ist ein Gesamtkaufpreis von 5.440.000 €. Weiters findet sich unter Punkt VII. die Formulierung: „*Die Verkäufer optieren gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 betreffend den ausgewiesenen Gebäudeanteil zur Umsatzsteuer*“. Betreffend den Grundanteil wird keine Option zur Steuerpflicht ausgesprochen.

Unter Punkt X. wird festgehalten, dass die Errichtung der Wohnanlage ausschließlich der ***2*** Verwaltungs-GmbH obliegt und diese auch gegenüber der Käuferin für die mängelfreie Ausführung haftet. Den Beschwerdeführer als Liegenschaftseigentümer treffen nach diesem Vertragspunkt keine bautechnischen Gewährleistungspflichten im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage.

Die diesem Vertrag vorangegangene, zwischen den Beschwerdeführern und der ***2*** Verwaltungs-GmbH am 27.06.2013 geschlossene Vereinbarung dokumentiert, dass sich die beiden Vereinbarungspartner zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die als reine Innengesellschaft nicht am geschäftlichen Verkehr teilnimmt, zusammenschließen. Im Außenverhältnis handeln nach dem Parteiwillen beide Vertragspartner selbstständig. Der Beschwerdeführer stellt zum Zwecke der Verwirklichung des gemeinsamen Projekts - das ist

der bestmögliche Verkauf der Wohn- (Chalet-) Anlage, seine Liegenschaft zur Verfügung, die GmbH leistet ihren Anteil an der Projektverwirklichung durch die schlüsselfertige Errichtung des Neubaus der geplanten Wohnanlage.

Entsprechend dieser Sachlage ist die GmbH die Bauherrin, die den bauausführenden Unternehmen gegenüber berechtigt und verpflichtet ist und das Baurisiko trägt.

In diesem Sinne haben auch die Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 23.04.2025 klargestellt, dass nach Gestaltung der Verträge (Vereinbarung vom 27.06.2013, Kaufvertrag vom 07.01.2014) der Beschwerdeführer als Lieferant der (unbebauten) Liegenschaft, die GmbH als Werklieferantin des erstellten Gebäudes fungierte (siehe Protokoll).

Die beiderseits im Kaufvertrag als Verkäufer firmierenden Personen treten insofern nicht als Gesellschafter der GesbR auf, die nach dem erklärten Parteiwillen eine reine Innengesellschaft ist, vielmehr verwirklicht die gewählte Gestaltung einen Bauträgervertrag, wie er auch dann vorliegt, *wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwirbt, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung ... des Gebäudes, der Wohnung oder des Geschäftsraums eine wirtschaftliche Einheit bildet* (§ 2 Abs. 4 BTVG Bauträgervertragsgesetz).

Da somit der Beschwerdeführer und die GmbH nach außen nicht als Gesellschafter der GesbR, sondern als jeweils unabhängige Vertragspartner mit unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten, kommt eine solidarische Abgabenschuld gemäß § 6 Abs. 2 BAO als „Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind“, was insbesondere für Gesellschafter nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen gilt, nicht in Betracht und hat sich die Abgabenbehörde auch nicht auf diese Gesetzesstelle bezogen. Soweit die Abgabenbehörde eine solidarische Abgabenschuld gemäß § 6 Abs. 1 BAO für als gegeben sieht, ist ihr nicht zuzustimmen. Derartige Gesamtschuldverhältnisse entstehen, wenn im Gesetz umschriebene Tatbestände verwirklicht werden. So sind beispielsweise gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 lit a GebG bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften die Unterzeichner der Urkunde Gesamtschuldner, wenn diese von beiden Vertragsteilen unterfertigt wurde.

Der Streitsachverhalt, bei dem eine Person die Lieferung eines Grundstückes und eine Person die Werklieferung eines Gebäudes schuldet, entspricht nicht einem solchen, im Gesetz standardisiert umschriebenen Tatbestand (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 6, Anm. 1-4).

Die gewählte Gestaltung mit einer Bündelung von Liefer- und Werkvertrag ist auf dem Sektor der Realisierung von Bauvorhaben nicht unüblich und entspricht insofern auch der Rechtsauskunft, die der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Jahr 2012 seitens des Fachbereiches der Abgabenbehörde erteilt wurde. Es kommt bei der Übertragung von

Grundstücken mit Gebäuden also nicht auf eine alte bzw. neue Rechtslage an, vielmehr darauf, ob ein einheitlicher Umsatz oder zwei Umsätze vorliegen. Lassen sich zwei Umsätze feststellen, ist nur die Übertragung der (unbebauten) Liegenschaft ein Grundstücksumsatz, die Übertragung des Gebäudes eine steuerpflichtige Werklieferung.

Im Kaufvertrag betreffend Chalet Nr. 2 wurde die Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1999 **bezogen auf die Werklieferung des Gebäudes** ausgesprochen, was nach Rechtsmeinung des BFG bei Anerkennung zweier getrennter Lieferungen bzw. Leistungen im Lichte der oben wiedergegebenen Auszüge aus Lehre und Judikatur gar nicht erforderlich gewesen wäre, zumal in einem solchen Fall die Werklieferung ohnehin steuerpflichtig ist (vgl. dazu Ruppe/Achatz, UStG⁶, Stand **2024**, § 6 Tz 232: „... auch der VwGH vertritt nunmehr die Auffassung, die Frage der Bauherreneigenschaft spiele umsatzsteuerlich dann keine Rolle, wenn rechtlich getrennte Vorgänge vorliegen; der Erwerb des Gebäudes fällt somit auch dann nicht unter die Steuerfreiheit nach Z 9 lit a, 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“).

Da es grundsätzlich jedermann freisteht, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster gesetzlich vorgesehener Abgabenbelastung erreicht wird, kann auch der Einwand der mangelnden Fremdüblichkeit der Gestaltung zwischen dem Beschwerdeführer als Grundstückslieferant und der von Familienmitgliedern repräsentierten GmbH als Werklieferantin der Argumentation der Abgabenbehörde nicht zum Durchbruch verhelfen (auch sind Gestaltungen wie die gewählte im Bereich des BTVG generell anerkannt, siehe oben, § 2 Abs. 4 BTVG). Vertragliche Gestaltungen haben ihre Wurzel zudem nicht immer bzw. nicht ausschließlich in einer angestrebten Steuerersparnis, sondern vielfach in Gründen der Haftung (vgl. dazu das anlässlich der Senatsverhandlung überreichte Gutachten).

Nach allem Ausgeführten war der Beschwerdeführer im Rahmen des gemeinsamen Projekts Lieferant des unbebauten Grundstücks, die GmbH Werklieferantin des Gebäudes. Als Unternehmerin, die die gesamte Wohnanlage „***2***“ durch von ihr beauftragte, befugte Gewerbetreibende errichten ließ, durfte die ***2*** Verwaltungs-GmbH die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen.

Verpflichtete Person im Schuldenregulierungsverfahren, das die Zwangsversteigerung der Liegenschaft mit den verbliebenen Chalets Nr. 1, 3 und 4 nach sich zog, war der Beschwerdeführer als natürliche Person. Ziel des Schuldenregulierungsverfahrens ist es, für natürliche Personen, die kein Unternehmen betreiben, Lösungen zu finden, die die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners beheben (www.oesterreich.gv.at). Rechtsgrundlage des Schuldenregulierungsverfahrens - auch „Privatkonkurs“ genannt - ist die Insolvenzordnung.

Gemäß § 2 Abs. 2 IO wird im Zuge des Schuldenregulierungsverfahrens das dem Schuldner gehörende Vermögen seiner Verfügung entzogen.

Der Zugriff im Rahmen des Schuldenregulierungsverfahrens richtete sich, ausgehend vom Grundbuchsstand, wonach der Beschwerdeführer als Eigentümer aufschien, auf die Liegenschaft als Ganzes, d. h., mitsamt den darauf befindlichen Gebäuden. Die Lieferung der Gebäude an den Beschwerdeführer muss man sich dabei - wie es auch der steuerliche Vertreter in der Verhandlung ausgeführt hat - als gedanklich der Zwangsversteigerung vorgeschaltet vorstellen.

In Zusammenschau ergibt sich:

- Die GmbH lieferte (oder beabsichtigte zu liefern - bis das Projekt ins Stocken geriet) Gebäude, die sie errichten lassen hatte. Daraus resultiert eine Vorsteuerabzugsberechtigung gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994.
- Der Beschwerdeführer lieferte als Verpflichteter im Zwangsversteigerungsverfahren ein bebautes Grundstück. Er hatte dabei nicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 verzichtet.

Es besteht keine Personenidentität zwischen der Unternehmerin (GmbH), welcher von anderen Unternehmern Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden war und dem Beschwerdeführer, auf den als Privatperson im Zuge eines Schuldenregulierungsverfahrens gegriffen wurde. Voraussetzung für eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 ist aber, dass die Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Voraussetzungen bei ein und demselben Unternehmer im Unternehmensbereich eintritt (vgl. dazu auch UStR 2000, Rz 2072).

Soweit also der Beschwerdeführer - der keine Vorsteuer geltend gemacht hat - im Zuge der Zwangsversteigerung keine Option zur Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 ausgeübt hat, erfüllt er damit nicht den Tatbestand einer „Änderung“ iSd § 12 Abs. 11 UStG 1994.

Dem angefochtenen Bescheid kommt daher keine Berechtigung zu und es war wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Die Lösung der in Streit stehenden Rechtsfrage findet einerseits Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und beruht andererseits auf der Klärung von Sachverhaltsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 7. Mai 2025