



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EL, vom 4. Juli 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Juni 1996 betreffend Umsatzsteuer 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Personen, die Wohnungen erwerben wollten (nachfolgend als Wohnungswerber bezeichnet), haben über Initiative der Berufungswerberin Grundstücke, auf denen von der Berufungswerberin geplanten Reihenhausanlagen errichtet werden sollten, von dritten Personen erworben.

Nach den Verträgen zwischen der Berufungswerberin und den Wohnungswerbern trat die Berufungswerberin nur als "Vermittler" zu den bauausführenden Firmen auf. Dem widersprechend stellten hingegen die Wohnungswerber in eben denselben Verträgen an die Berufungswerberin (die die erforderlichen rechtlichen, technischen, wirtschaftlichen und finanziellen Vorarbeiten bereits in die Wege geleitet habe) den Antrag auf Erwerb der Eigentumswohnungen und erklärten, die Eigentumswohnungen zu kaufen. Laut genannten Verträgen waren die bauausführenden Firmen von der Berufungswerberin zu bestimmen. Die zwischen der Berufungswerberin und den Wohnungswerbern vereinbarten Kaufpreise durften nur einer allfälligen Erhöhung des Baukostenindex angepasst werden.

Vertragskonform hat die Berufungswerberin die bauausführenden Firmen bestimmt, die ihre Leistungen auch gegenüber der Berufungswerberin abgerechnet haben. Die

Berufungswerberin hat dann ihrerseits an die Wohnungswerber Rechnungen über die Eigentumswohnungen gelegt.

Nach den Feststellungen des Prüfers hat die Berufungswerberin die Reihenhausanlagen im Jahr 1993 an die Wohnungswerber übergeben, die diese Anlagen (obwohl mit Mängel behaftet) auch bezogen haben. Die Berufungswerberin hat diese Vorgänge nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Der Prüfer vertrat die Meinung, dass die Steuerschuld infolge tatsächlicher Übernahme durch die Wohnungswerber nach § 19 Abs. 2 UStG 1972 entstanden sei. Die Übergabe sei keine steuerfreie Grundstückslieferung. Als Bemessungsgrundlage seien die vereinbarten Preise bzw. bei jenem Objekt, das grobe Mängel aufweist, die Anzahlungen heranzuziehen (weil mit ausstehenden Restzahlungen nicht mehr zu rechnen sei).

Das Finanzamt folgte der Beurteilung des Prüfers und erließ einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid.

In der Berufung führte der steuerliche Vertreter aus:

Wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung bereits angeführt, ist die Umsatzsteuerpflicht nicht entstanden, da durch das Vorliegen gravierender Mängel die Leistungsverträge noch nicht erfüllt wurden. Das Bauwerk ist somit nicht fertig gestellt und auch nicht übergeben.

Abgesehen von diesem Umstand vertritt das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern die Auffassung, dass hinsichtlich der Lieferung dieser Bauobjekte die Grunderwerbsteuerpflicht besteht. Entsprechend den Bestimmungen des § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 ist die Lieferung der oben angeführten Bauobjekte daher von der Umsatzsteuer befreit.

Es wird daher beantragt die Umsatzsteuer entsprechend der abgegebenen Steuererklärung festzusetzen.

In Ergänzung der Berufung teilte der steuerliche Vertreter mit, dass bereits einem Wohnungswerber die Grunderwerbsteuer sowohl für den Grund und Boden als auch für das darauf errichtete Gebäude vorgeschrieben wurde. In (den) anderen Fällen ist bisher nur die Grunderwerbsteuer für den Grund und Boden vorgeschrieben worden, die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für die Gebäude werde jedoch erwartet.

Über entsprechenden Auftrag gab der Betriebsprüfer bekannt, dass (soweit aus dem Rechenwerk der Berufungswerberin ersichtlich) mit Ausnahme allfällig von den Wohnungswerbern direkt bei den bauausführenden Firmen georderter zusätzlicher Leistungen alle Leistungen betreffend die Gebäudeerrichtungen über die Berufungswerberin abgerechnet wurden. Die Berufungswerberin hat die ihr von den bauausführenden Firmen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abgezogen.

In der mündlichen Verhandlung (vor dem damaligen Berufungssenat der FLD) führte der steuerliche Vertreter aus, dass den Wohnungswerbern die Grunderwerbsteuer vom Grund und Boden und vom Gebäude und (zusätzlich) der Berufungswerberin vom Grund und Boden vorgeschrieben worden sei bzw werde. Infolge grunderwerbsteuerpflichtiger Übertragung der Gebäude an die Wohnungswerber seien die strittigen Lieferungen nach § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 steuerfrei. Andererseits stehe der geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zu, weshalb dieser zu streichen sei.

Der Senat gab der Berufung mit der Begründung statt, dass zwar die Verfügungsmacht ungeachtet vorhandener Mängel verschafft worden sei, weshalb (im Berufungsjahr) diesbezügliche Lieferungen ausgeführt worden seien, wirtschaftlich betrachtet habe jedoch die Berufungswerberin die Grundstücke erworben, sodann die Gebäude hierauf errichtet (bzw errichten lassen) und schließlich die Grundstücke samt den Gebäuden an die Wohnungswerber übertragen. Sie habe daher Grundstücke im Sinn des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 geliefert, weshalb die Steuerfreiheit zum Tragen komme.

Nach einer Präsidentenbeschwerde hob der VwGH die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil nicht zu erkennen sein, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zu ihrer Sachverhaltsannahme und rechtlichen Würdigung gelangt sei.

Im somit wieder offenen Verfahren ergänzte der steuerliche Vertreter (über diesbezüglichen Vorhalt) die Berufung wie folgt:

In der Berufungsentscheidung vom 11. Februar 2000 wird ausgeführt, dass laut vertraglicher Gestaltung der Wohnungswerber als Bauherr in Erscheinung tritt.

Diese Rechtsauffassung kann nicht geteilt werden, da unseres Erachtens der Organisator, hier die Berufungswerberin, als Bauherr zu betrachten ist.

Vorausgeschickt wird, dass die Berufungswerberin für die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz herangezogen wurde. Dies bedeutet, dass die Berufungswerberin steuerrechtlich als wirtschaftlicher Eigentümer behandelt wurde (vgl VwGH 27.2.1995, Zl. 94/16/0136 und VwGH 25.9.1997, Zl. 97/16/0329).

Der Initiator des Bauherrnmodells ist daher im vorliegenden Fall sowohl Lieferer des Gebäudes als auch Lieferer des Grundstückes, da er bei diesen als wirtschaftlicher Eigentümer auftritt.

Die Berufungswerberin ist daher bei diesem Sachverhalt als Bauherr anzusehen. Der Begriff des Bauherrn ist nach ständiger Rechtsprechung für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer grundsätzlich einheitlich auszulegen (vgl VwGH 3.6.1993, Zl. 92/16/0010 und 26.3.1996, Zl. 96/14/0011).

Als Initiator tätig ist daher die Berufungswerberin einen unecht befreiten Umsatz gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994.

Ergänzend wird noch darauf hingewiesen, dass die Wohnungswerber die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Grunderwerbsteuergesetz sowohl für den Grund und Boden als auch für das Gebäude entrichtet haben.

Zu den Ausführungen von Mag. Ferdinand Rössler in der Österreichischen Steuerzeitung Nr. 17/2005, Seite 389 ff hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung von Grundstücken mit anschließender Errichtung von Einfamilienhäusern im Rahmen eines Bauträgervertrages wird angemerkt, dass dieser immer davon ausgegangen ist, dass der Bauträger, zum Unterschied vom hier vorliegenden Fall, kein wirtschaftliches Eigentum an dem Baugrundstück erworben hat. Auch Mag. Laudacher geht in seinem Artikel in der SWK Heft 8 vom 10. März 2006 "Keine Umsatzsteuerbefreiung für Gebäudelieferungen im Bauherrnmodell", davon aus, dass das Gebäude und das Grundstück von verschiedenen Eigentümern übertragen werden.

Nach meiner Auffassung liegen daher Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 vor und die Umsatzsteuer ist daher mit 0,00 € festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bauherrneigenschaft:

Beauftragt der Käufer eines unbebauten Grundstückes den Verkäufer, auf diesem Grundstück ein Bauwerk zu errichten, stellt sich (bei erfolgter Leistungserbringung durch den Verkäufer) die Frage, ob eine einheitliche Lieferung eines Grundstückes samt Gebäude oder ob eine Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit anschließender Werklieferung des Gebäudes vorliegt. Maßgeblich hiefür ist, wer als "Bauherr" anzusehen ist. Dieser Begriff ist für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer grundsätzlich einheitlich auszulegen.

Ist der Verkäufer als Bauherr anzusehen, liegt eine Lieferung eines bebauten Grundstückes vor, die zur Gänze steuerfrei ist. Ist hingegen der Käufer des Grundstückes als Bauherr anzusehen, liegt eine steuerfreie Lieferung eines unbebauten Grundstückes und eine steuerpflichtige Lieferung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden vor (siehe Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 6 Anm 32).

Die Berufungswerberin war jedoch nie Eigentümerin der gegenständlichen Grundstücke. Wer als "Bauherr" anzusehen ist, ist daher in den berufungsgegenständlichen Fällen gar nicht von Bedeutung (siehe auch Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 6 Anm 33 h).

Demnach ist ohne Belang, dass die Verträge zwischen der Berufungswerberin und den Wohnungswerbern insofern widersprüchlich sind, als die Berufungswerberin einerseits (angeblich) nur als Vermittlerin zu den bauausführenden Firmen auftritt und andererseits die Eigentumswohnungen an die Wohnungswerber verkauft. Abgesehen davon war eindeutig Zweiteres der Fall: Nach den Verträgen zwischen der Berufungswerberin und den bauausführenden Firmen hat nämlich die Berufungswerberin besagte Firmen mit der Bauführung beauftragt (die auch die Rechnungen an die Berufungswerberin gelegt haben) und die Berufungswerberin hat dann ihrerseits Rechnungen über die Bauführungen an die

Wohnungswerber gelegt (die die Rechnungen an die Berufungswerberin bezahlt haben). Wäre es anders gewesen, hätte sich der Berufungsfall gar nicht gestellt.

Zeitpunkt der Leistungserbringung:

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Prüfers haben die Wohnungswerber die Eigentumswohnungen bereits im Berufungsjahr bezogen. In der mündlichen Verhandlung und der letzten Berufungsergänzung begründete der steuerliche Vertreter das Berufsbegehren auch nur mehr damit, dass die Lieferungen steuerfrei seien. Die Verfügungsmacht wurde daher (nunmehr unstrittig) ungeachtet vorhandener Mängel im Berufungsjahr verschafft, weshalb die fraglichen Lieferungen auch in dieses Jahr fallen (vgl. VwGH vom 9.6.1986, 84/15/0165 und vom 19.10.1987, 86/15/0120).

Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer:

Gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 sind Umsätze von Grundstücken im Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes steuerfrei.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169, unterliegen der Grunderwerbsteuer bei sogenannten "Bauherrnmodellen" (als zwei getrennte Steuerfälle)

- a) der Verkauf des unbebauten Grundstückes durch den Grundstückseigentümer zum Kaufpreis nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 und
- b) die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den verwertungsbefugten Initiator (hier: die Berufungswerberin) nach § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 iVm § 1 Abs. 2 GrEStG 1987. Als Bemessungsgrundlage des letztgenannten Erwerbes ist die gesamte Gegenleistung heranzuziehen, soweit sie über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinausgeht.

Aus diesem Erkenntnis wurde in der Literatur der Schluss gezogen (Quantschnigg, ÖStZ 1992, 302; Fellner, ÖStZ 1996, 503), dass in der Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss eine steuerfreie Lieferung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden bzw eine einheitliche steuerfreie Lieferung eines bebauten Grundstückes zu erblicken sei.

Dieser Beurteilung ist in der Zwischenzeit von Kolacny/Mayer, UStG² (1997) § 6 Anm 23 h bzw Kolacny/Caganek, UStG³ (2005) § 6 Anm 33 h widersprochen worden. Danach kann nur der Umsatz des Grundstücksveräußerers, nicht aber der Umsatz eines Dritten, dem das Grundstück gar nicht gehört, eine steuerfreie Grundstückslieferung sein.

Auch der EuGH hat im Urteil vom 8.7.1986, C-73/85, Kerrutt, entschieden, dass rechtlich getrennte Vorgänge (Bauleistung einerseits und Grundstückslieferung durch den Grundstückseigentümer andererseits) nicht als Einheit im Sinne einer einheitlichen "Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" anzusehen

sind. Im Rahmen eines Bauherrnmodells erbrachte Leistungen unterliegen daher (mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes) der Mehrwertsteuer.

Ruppe schließt sich in seinem Kommentar zum UStG 1994³, § 6 Tz 232, dieser Ansicht an und weist darauf hin, das sogar eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer nach oa EuGH-Urteil zulässig sei.

Auch nach dem Wortlaut des § 6 Z 9 lit. a UStG ist eine Steuerfreiheit nicht schon dann gegeben, wenn der Vorgang der Grunderwerbsteuer unterliegt. Vielmehr sind nur die Umsätze von Grundstücken im Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes steuerfrei.

Rössler kommt in ÖStZ 2005, 389, ebenfalls zur Ansicht, dass die Gebäudelieferungen nicht steuerfrei sind.

In der Berufung wird dagegen eingewendet, dass keine zwei getrennten Vorgänge vorlägen, weil die Berufungswerberin aufgrund der Grunderwerbsteuerrechtlichen Behandlung, die auch für die Umsatzsteuer maßgeblich sei, wirtschaftliche Eigentümerin der Grundstücke geworden sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass Leistungen verschiedener Personen (ehemalige Grundstückseigentümer einerseits, Berufungswerberin andererseits) umsatzsteuerrechtlich nicht zu einer Leistung zusammenzufassen sind (so auch UFS Graz vom 8. Februar 2006, RV/0286-G/04, RV/0284-G/05 und RV/0380-G/05). Falls die Leistungen dem gegenüber Grunderwerbsteuerrechtlich zu einer Leistung zusammenzufassen sind (siehe aber unten), so (laut oa VwGH-Erkenntnis) deswegen, weil diese aus der Sicht des Erwerbers (der Wohnungswerber), in welchem sich die Leistungen bündeln, zu beurteilen sind (siehe Laudacher in SWK 2006, S 325, und die dort angeführte UFS-Entscheidung).

Die Berufungswerberin hat daher (bloß) Gebäude auf fremden Grund und Boden errichtet und diese Gebäude dann geliefert. Die strittigen Lieferungen sind daher nicht steuerfrei. Eine erfolgte bzw erwartete Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ist somit kein Grund, von der Umsatzbesteuerung abzusehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Für die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht zwar unerheblich ist jedoch ohnehin fraglich, ob die Grunderwerbsteuer in den strittigen Fällen auch vom Gebäudewert vorzuschreiben ist:

Eine Verwertung der Grundstücke auf Rechnung der Berufungswerberin (iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987) erfolgte nämlich eindeutig nicht. Vielmehr haben die ehemaligen Grundstückseigentümer auf deren Rechnung die Grundstücke (an die Wohnungswerber)

verkauft. Daran ändert auch nichts, dass die Grundstücksverkäufe über Initiative der Berufungswerberin und de facto unter der Bedingung zustande kamen, dass die Wohnungswerber die von der Berufungswerberin zu errichtenden Eigentumswohnungen kaufen.

Die Grundstücke dienten (selbst wenn ein "Vertragsgeflecht" vorlag) der Berufungswerberin doch lediglich dazu, andere Leistungen als Grundstückslieferungen, nämlich die Errichtung und Lieferung der gegenständlichen Objekte, erbringen zu können.

Die gegenständlichen Fälle sind vergleichbar mit jenen Fällen, in denen Käufer von Grundstücken einen Generalunternehmer (zu einem fixen Preis) beauftragt haben, ein Gebäude zu errichten. Vergleichbar deshalb, weil wohl nicht entscheidend ist, von wem die Initiative für das Projekt ausgeht oder wer den Plan erstellt oder allfällige Vorarbeiten geleistet hat. In den Vergleichsfällen ist aber ohne Frage die Grunderwerbsteuer (ebenfalls nur) vom Kaufpreis des unbebauten Grundstückes (und Umsatzsteuer vom Kaufpreis des Gebäudes) vorzuschreiben.

Demnach ist anzuzweifeln, ob die fraglichen Vorgänge unter § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 fallen (siehe auch Krumenacker in Achatz/Tumpel, Umsatzsteuer und Immobilien, Wien 2006, 55). Die diesbezügliche Ansicht des VwGH hätte in letzter Konsequenz zur Folge, dass sogar Grundstücksvermittlungen sowie jedwede Bauführung auf fremden Grund- und Boden der Grunderwerbsteuer unterläge(n).

Linz, am 29. Juni 2007