



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, vertreten durch D, vom 12. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 9. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2002 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

(a) Umsatzsteuer:

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	3.121.154,46 S 380,00 S	Umsatzsteuer (20%) Umsatzsteuer (10%) abziehbare Vorsteuer	624.230,89 S 38,00 S -572.208,59 S
ger.				52.060,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				3.783,34 €
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	18.224,53 S	Umsatzsteuer	3.644,91 S

			abziehbare Vorsteuer	-26.756,48 S
ger.				-23.112,00 S
Gutschrift				-1.679,61 €

<b>Jahr</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>		<b>Abgabe</b>	
	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>
2001	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen, steuerfreie Umsätze Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	3.000.646,00 S -2.772.920,00 S 227.500,00 S 226,00 S	Umsatzsteuer (20%) Umsatzsteuer (10%) abziehbare Vorsteuer	45.500,00 S 22,60 S -52.139,77 S
Berichtigung n. § 16				-1.750,79 S

ger.				-8.368,00 S
Gutschrift				-608,12 €

<b>Jahr</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>		<b>Abgabe</b>	
	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>	<b>Art</b>	<b>Höhe</b>
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze und Eigenverbrauch	6,50 € 30,50 €	Umsatzsteuer (20%) Umsatzsteuer (10%) abziehbare Vorsteuer	1,30 € 3,05 € -935,53 €
Gutschrift				-931,18 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

(b) Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1999 bis 2002:

	1999	2000	2001	2002
Gewinn/Verlust der KG	550.279,00 S	-70.467,00 S	349.939,00 S	-176.773,00 S
Anteil GmbH	165.084,00 S	-21.140,00 S	104.982,00 S	-53.032,00 S

	11.997,12 €	1.536,30 €	7.629,34 €	3.853,98 €
Anteil PA	192.598,00 S 13.996,64 €	-24.663,00 S 1.792,33 €	122.478,00 S 8.900,82 €	-61.871,00 S 4.496,34 €
Anteil EG	192.597,00 S 13.996,57 €	-24.664,00 S 1.792,40 €	122.479,00 S 8.900,89 €	-61.870,00 S 4.496,26 €

Die Anteile der Beteiligten sind der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführt. Die BP stellte unter anderem folgendes fest:

a. Die Bw. (Firma E. KG) biete Häuserprojekte an. Es handle sich um Doppelhaushälften bzw. Einfamilienhäuser, die von der Firma geplant und angeboten würden. Zwei Varianten seien bei den Projekten zu unterscheiden.

(Fall 1) Die Grundstücke stünden im Eigentum der Firma, es werde ein Projekt erstellt, die geplanten Baumeisterhäuser in Ziegelbauweise würden fertig (drei Ausbaustufen wie bei Fertigteilhäusern) inklusive Grundstück angeboten und verkauft (die Erbauung der Häuser werde fremdvergeben). Für Grund und Haus werde Grunderwerbsteuer entrichtet und keine Umsatzsteuer verrechnet sowie auch keine Vorsteuern für die Errichtungskosten abgezogen. Diese Vorgangsweise entspreche § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994.

(Fall 2) Die Grundstücke stünden in fremdem Eigentum, die Firma plane ein Projekt auf diesen Grundstücken und ermögliche es dem Erwerber, das Grundstück vom Verkäufer zu erwerben, wenn dieser das Haus von der Firma abnehme. Die Firma trete daher als „Initiator“ auf. Der Erwerber schließe mit dem Grundstückseigner den Kaufvertrag über das Grundstück ab. Weiters gebe es einen Bauträgervertrag (tw. auch als Bauvertrag bezeichnet) zwischen dem Erwerber und der angeführten Firma, in dem die Ausbaustufe zu einem pauschalen Werklohn (Fixpreis gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 BTVG) vereinbart werde. Die einzelnen fälligen Teilbeträge bei Fertigstellung der Gebäudeteile seien angeführt, es werde keine Umsatzsteuer berechnet. Der Bauträger garantiere den Fixpreis für die vereinbarte Ausbaustufe, es würden jedoch Verzugszinsen von 8% bei nicht rechtzeitiger Entrichtung der Teilzahlungen vereinbart. Sonderwünsche würden nach der Unterfertigung des Auftrages gesondert verrechnet. Als Treuhänder werde ein Rechtsanwalt ernannt (meist Dr. BS).

b. Grundsätzlich stehe der Plan für die Häuser schon fest. Teilweise sei durch den Verkäufer des Grundstückes oder eine der angeführten Firmen um die Baubewilligung angesucht worden. In einem Fall habe auch der Erwerber um die Baubewilligung angesucht. Auf die Baupläne könne durch den Erwerber insoweit Einfluss genommen werden, als keine neue Baubewilligung erforderlich sei. Änderungen gingen zu Lasten des Erwerbers. Das finanzielle Risiko trage die oben angeführte Firma und nicht der Erwerber, auch das Baurisiko trage diese Firma. Nach dem steuerlichen Vertreter sei diese Firma als Bauherr anzusehen, es sei von einer einheitlichen Leistung auszugehen und für die Grundstücke und die darauf errichteten Häuser sei Grunderwerbsteuer zu entrichten. Es falle keine Umsatzsteuer für die Errichtungskosten an.

Prüferfeststellung:

- a. Nach Ansicht der BP sei in diesen Fällen, bei denen das Grundstück von einem fremden Dritten erworben worden sei, die Firma zwar als Bauherr zu sehen (direkter Stellvertreter des Hauserwerbers), sie stelle aber des weiteren den „Initiator“ für den Grundstücksverkauf dar. Das Haus werde also in Form einer Werklieferung erstellt. Es falle daher für Grundstück und Haus Grunderwerbsteuer an. Diese sei seitens des Gebührenamtes für die Errichtungskosten der Häuser noch vorzuschreiben, wo dies noch nicht erfolgt sei.
- b. Nach der Judikatur des VwGH sei der Bauherrenbegriff grunderwerbsteuerlich und im Bereich der Umsatzsteuer gleich auszulegen (VwGH 8.10.1990, 89/15/0112). Dies bedeute umsatzsteuerrechtlich nicht, dass Leistungen des Grundstücksveräußerers und Leistungen Dritter (Initiator, obangeführte Firmen) zu einem einheitlichen Grundstückserwerb zusammengefasst werden könnten. Nur die Grundstückslieferung sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit (dazu UStR 2000 in Rz 801; Protokoll der Umsatzsteuertagung 2001; EuGH vom 8.7.1986, Vorabentscheidung Bauherrenmodell „Kerrutt“, Rs 73/85, zur gleichzeitigen Vorschreibung von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer).
- c. Aufgrund dieser angeführten Literatur wäre in allen Fällen, wo die Baufirma als „Initiator“ für den Grundkauf auftrete und dann das Haus als Dritter an den Erwerber verkaufe sowohl Grunderwerbsteuer für Grundstück und Hauskosten, als auch Umsatzsteuer für die Werkleistung der Hauserrichtungskosten vorzuschreiben. Der Erwerb des Grundstückes und jener des Hauses stelle keine einheitliche Lieferung dar, sondern sei, da es bei den Lieferungen keine Übereinstimmung zwischen Käufer und Verkäufer gebe, sondern ein fremder Dritter als Verkäufer des Hauses auftrete, in zwei getrennte Erwerbsvorgänge zu teilen. Nur der Erwerb des Grundstückes (Kaufpreis) sei von der Umsatzsteuer befreit.

d. Dieses Problem der Umsatzsteuerpflicht der Leistungen des „Initiators“ sei an den bundesweiten Fachbereich Umsatzsteuer weitergegeben worden. Der Fachbereich habe dazu folgendes ausgeführt: Gemäß § 2 Abs. 1 BTVG sei ein Bauträgervertrag unter anderem ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums an einem zu errichtenden Gebäude. Nach Abs. 4 leg. cit. liege ein derartiger Vertrag auch dann vor, wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwerbe, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung des Gebäudes eine wirtschaftliche Einheit bilde. Ein Bauträger sei bei Bauvorhaben auf eigenen Grundstücken und auf eigene Rechnung selbst Bauherr, bei Bauten auf fremden Grundstücken oder für fremde Rechnung und auf fremdes Risiko sei der Bauträger zwar selbst nicht Bauherr, vertrete aber die Interessen des Bauherren als dessen „direkter Stellvertreter“ und in voller Projektverantwortung (vgl. Kallinger, immolex 2002, S. 259 ff., „Definition, Rechte und Pflichten des Bauträgers“).

Bei dem in Fall 2 angeführten Sachverhalt sei unbestritten, dass der Bauträger kein Eigentum an dem zu bebauenden Grundstück erwerbe, da die Eigentumsübertragung direkt vom ursprünglichen Grundstückseigentümer auf den Erwerber erfolge. Da nach herrschender Auffassung die Einräumung einer Kaufoption mangels Verschaffung der Verfügungsmacht zu keiner Lieferung führe, habe der Bauträger auch kein wirtschaftliches Eigentum an dem Baugrundstück erworben. Die Frage, ob der Bauträger hinsichtlich der Gebäudeerrichtung als Bauherr oder dessen direkter Stellvertreter tätig werde, sei für die weitere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ohne Relevanz, da er dem Auftraggeber nicht gleichzeitig auch als Veräußerer des Grundstückes gegenüberstrete. Eine zur Gänze steuerfreie einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstückes würde nur dann vorliegen, wenn der Veräußerer des Grundstückes gleichzeitig auch als Bauherr anzusehen wäre (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganec, Loseblattkommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 26 zu § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a).

e. Die Bestimmungen des den Konsumentenschutz bei Bauträgerverträgen regelnden BTVG seien für das Umsatzsteuerrecht nicht zwingend. Eine dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entsprechende Zusammenfassung mehrerer Leistungen komme umsatzsteuerrechtlich nur bei Leistungen ein- und desselben Unternehmers in Betracht. Es reiche somit nicht aus, dass mehrere Leistungen einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck dienten oder dass sie nur rechtsgeschäftlich miteinander verbunden worden seien (vgl. BFH vom 29.8.1991, V R 87/86).

f. Auch die europarechtskonforme Auslegung führe zu keinem anderen Ergebnis (vgl. EuGH vom 8.7.1986, Rs 73/85, zur Bündelung von Verträgen im Rahmen von Bauherrenmodellen). Der EuGH habe im Zusammenhang mit den Bauherrenmodellen betont, dass schon aus der in der Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil B lit. g enthaltenen Wendung „Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ abzuleiten sei,

---

dass von einem solchen einheitlichen Liefergeschäft nur gesprochen werden könne, wenn das Gebäude und der Grund und Boden kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstückes seien (Rn. 13 des obangeführten Urteiles).

g. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die Lieferung eines Gebäudes (zB. eines Einfamilienhauses) auf dem vom Auftraggeber (Erwerber) von einem Dritten erworbenen Grundstück nicht als einheitlicher Erwerb eines Gebäudes mit Grund und Boden unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 falle, auch wenn die Errichtung des Gebäudes aufgrund eines mit dem Grundstückskaufvertrag eine wirtschaftliche Einheit bildenden Bauträgervertrages erfolgt sei und der Bauträger als Bauherr bzw. direkter Stellvertreter des Auftraggebers tätig werde.

Klarstellend sei abschließend noch erwähnt, dass im gegenständlichen Fall der Bauträgervertrag auch für sich allein gesehen nicht zu einer steuerfreien Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden führen könne, da das für die Errichtung erforderliche Grundstück bereits vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde und die Errichtung außerdem von vornehmerein zum Zwecke der Nutzung durch den Auftraggeber erfolge. Das auf Dauer errichtete Gebäude werde zum unselbständigen Bestandteil der sich bereits in der Verfügungsmacht des Erwerbers befindlichen Liegenschaft. Auch aus diesem Gesichtspunkt liege eine steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes vor.

h. Bis auf die Doppelhaushälfte der Familie H. (Projekt 2 Doppelhaus in T.) seien alle Projekte unter Fall 2 zu subsumieren, daher entstehe bei allen Objekten für den Werklohn für die Hauserrichtungskosten Umsatzsteuerpflicht. Im Gegenzug seien die Vorsteuern der Eingangsrechnungen für diese Objekte anzuerkennen.

Mit dem Bau des Projektes D.B. sei bereits 1998 begonnen worden. Bereits im Bauträgervertrag seien die Zahlungszeitpunkte des anteiligen Fixpreises festgelegt worden. Die Übergabe sei am 23. April 1999 erfolgt und auch die Schlussrechnung habe man im Jahr 1999 erstellt. Da das Projekt aufgrund der angeführten Rechtslage nun als steuerpflichtiger Umsatz betrachtet werde, erfolge die Versteuerung des Gesamtentgeltes mit dem Zeitpunkt der Schlussrechnung im Jahr 1999. Die im Jahr 1998 angefallenen Vorsteuern, die bisher nicht abzugsfähig gewesen seien, würden gesamt im Jahr 1999 im Zeitpunkt der Versteuerung des Umsatzes gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 gewährt.

i. Bei der Schlussbesprechung am 9. Mai 2005 habe man dem Vertreter der Bw. die Anfragen an den Fachbereich vorgelegt, dieser habe auf die Abhaltung einer weiteren Schlussbesprechung verzichtet und die Einbringung eines gesonderten Rechtsmittels angekündigt.

j. Änderung der Bemessungsgrundlagen:

(1) Änderungen ergaben sich aus folgenden Geschäften: Verkauf an PW (Grundstück 1998 von FA und Haus von der Bw. – Projekt D.B.), Verkauf an BM und BB (Grundstück 1998 von FA und Haus von der Bw. – Projekt D.B.), Verkauf an FE und FM (Grundstück 1999 von KH und GH und Haus von der Bw. – Häuserprojekt T.).

(2) Betreffend das Projekt D.B. wurden 1999 brutto gesamt 472.000,00 S und 3.612.000,00 S (Anzahlung aus 1998) dem 20%igen Umsatz zugerechnet. Das Häuserprojekt T. wirkte sich für 1999 mit einem Umsatz von 1.677.000,00 S, für 2000 mit 0,00 S und für 2001 mit 273.000,00 S (alle 20%) aus.

(3) Die Vorsteuer wurde wie folgt erhöht (in Schilling):

	1999	2000	2001	2002
Projekt D.B.	74.471,71 S	738,81 S	0,00 S	0,00 S
VSt D.B. aus 1998	465.594,93 S	0,00 S	0,00 S	0,00 S
Häuserprojekt T.	181.200,28 S	16.257,36 S	43.132,77 S	4.253,44 S
Projekt T.	42.383,42 S	2.810,63 S	1.043,43 S	0,00 S
Summe	763.650,34 S	19.806,81 S	44.176,20 S	4.253,44 S

In den ausgewiesenen Beträgen des Jahres 1999 sind auch Vorsteuern des Jahres 1998 enthalten: Die Vorsteuer des Projektes D.B. iHv. 465.594,93 S und ein Teil der zusätzlichen Vorsteuer (aus 1999 mit 42.383,42) in Höhe von 15.851,22 S.

2. Gegen die aufgrund der BP erlassenen Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide für 1999 bis 2002 vom 9. Juni 2005 (eingelangt am 13. bzw. 14. Juni 2005) wurde mit Schreiben vom 12. Juli 2005 Berufung eingelegt:

a. Die Bw. habe im Prüfungszeitraum für Kunden den Erwerb eines Grundstückes (von dritter Seite) als Initiator ermöglicht und auf diesen Grundstücken als Bauherr für diese Kunden ein Gebäude errichtet. Die Umsätze für diese Gebäude seien als umsatzsteuerfreie Grundstückslieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 behandelt worden.

b. Im Zuge der BP habe man diese Umsätze nicht als steuerfrei behandelt, da sie keine Grundstückslieferungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 darstellten. Die gegenständlichen Umsätze der Gebäude seien jedoch für Zwecke der Grunderwerbsteuer gemäß der Grundstücksdefinition des § 2 Grunderwerbsteuergesetz als Grundstücke zu behandeln und daher grunderwerbsteuerpflichtig.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 seien Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz steuerfrei. Insbesondere seien auch die Ausführungen in den UStR zu den steuerfreien Grundstücksumsätze vor Rz 773 UStR unter der Überschrift „Umsätze, die auch anderen Steuern unterliegen“ angeführt. Ingesamt lasse dies erkennen, dass die Intention des Gesetzgebers darauf gerichtet gewesen sei, Umsätze nicht gleichzeitig mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zu belasten. Da die Umsätze eindeutig grunderwerbsteuerpflichtig seien, müsse die Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 zur Anwendung kommen.

Durch die doppelte Belastung eines Umsatzes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer entstehe bei Weiterverrechnung der Steuern an den Käufer ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigter Wettbewerbsnachteil für die Klienten.

c. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169, zur Grunderwerbsteuer, sei bei den Bauherrenmodellen der Initiator dieses Modells als Bauherr anzusehen. Der Erwerber verschaffe sich zwar das Eigentum vom Grundstückseigentümer (einem Dritten), doch der Initiator verschaffe dem Käufer den Zugang zum Kaufangebot des Grundstückseigentümers. Im Rahmen des Bauherrenmodells würden für Zwecke der Grunderwerbsteuer nach diesem VwGH-Erkenntnis zwei Schritte unterstellt:

- (1) Der Verkauf des unbebauten Grundstücks durch den Eigentümer an den Erwerber. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei der Kaufpreis des Grundstückes.
- (2) Der Initiator verschaffe die Möglichkeit zum Kaufabschluss, Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerb sei die gesamte Gegenleistung, soweit sie den Kaufpreis für das Grundstück übersteige.

d. Für Zwecke der Umsatzsteuer könne aus diesem Erkenntnis abgeleitet werden, dass der Grundstückseigentümer das Grundstück an den Erwerber steuerfrei verkaufe, der Initiator dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschaffe und somit einen steuerfreien Grundstücksumsatz (Gebäude auf fremdem Grund und Boden) tätige (s. Quantschnigg, RdW 1991, 302 und Fellner, ÖStZ 1996, 503).

e. Falls den angeführten Argumenten nicht gefolgt werde und man den Umsatz weiterhin als steuerpflichtig behandle, ersuche man um Berücksichtigung zusätzlicher Vorsteuern: Beim Häuserprojekt T. sei ein Doppelhaus gebaut worden. Ein Haus habe man mit dem Grund gekauft und umsatzsteuerfrei behandelt. Ein weiteres Haus sei ohne Grund gekauft und entsprechend den obigen Ausführungen von der BP als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden. Bei der Errichtung der Gebäude seien Vorsteuern entstanden, diese seien nun den umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelten Gebäuden zuzuordnen.

Bei dieser Vorsteuerzuordnung sei vermutlich ein anderer Aufteilungsschlüssel vorgelegen.

Laut der beiliegenden Berechnung sei ersichtlich, dass statt 41,28% ein Satz von 48% verwendet werden solle. Bei der Berechnung von 41,28% sei der Erlös für das Grundstück miteinberechnet und damit die Vorsteuer anteilig auch auf Grund und Boden bezogen worden. Der Aufwand der Vorsteuer enthalte sei aber ausschließlich für das Gebäude angefallen. Der Aufwand der auf Grund und Boden entfalle, enthalte gar keine Vorsteuer. Der Gesamtumsatz für das Gebäude betrage 295.292,99 € (141.712,03 € + 153.580,95 €). Der umsatzsteuerpflichtige Gebäudeumsatz von 141.712,04 € betrage dann 48% vom Gesamtumsatz für das Gebäude. Die anteilige Vorsteuer betrage ebenfalls 48% (für 1999 zusätzlich 210.698,13 S statt 181.200,28 S, für 2000 zusätzlich 18.904,04 S statt 16.257,36 S, für 2000/2001 zusätzlich 50.154,37 S statt 43.132,77 S und für 2001/2002 zusätzlich 4.946,01 S statt 4.253,44 S) und daher ermittle sich die Vorsteuer für 1999 gesamt mit 1.053.654,74 S, für 2000 mit 26.756,47 S, für 2000/2001 mit 52.139,47 S und für 2001/2002 mit 12.873,18 S.

Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer nicht oder ansonsten die Vorsteuer entsprechend oben angeführter Darstellung und Beilage festzusetzen.

3. Stellungnahme der BP (undatiert) zur Berufung vom 12. Juli 2005 (Auszug):

a. Nach Ansicht der BP seien nur jene Projekte als unecht befreiter Grundstücksumsatz anzusehen, bei denen auch der Grund und Boden mit dem Haus von der E. KG an den Erwerber geliefert werde. In jenen Fällen, bei denen das Grundstück vom Grundstücksverkäufer direkt an den Erwerber geliefert werde und die E. KG lediglich dem Erwerber ermögliche, das Grundstück bei Abnahme des Hauses zu erwerben, somit als „Initiator“ für den Grundstücksverkauf auftrete, lägen zwei voneinander getrennte Lieferungen vor. Die Grundstückslieferung durch den Veräußerer sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 als unecht befreiter Umsatz anzusehen, die Gebäudelieferung durch die Firma E. KG unterliege dem Normalsteuersatz.

b. Der Steuerberater argumentiere dahingehend, dass zwei Vorgänge gegeben seien:

(1) Die Lieferung des Grundstückes (unecht befreite Lieferung vom Veräußerer an den Erwerber).  
 (2) Die Lieferung eines Superädifikates (Gebäude auf fremdem Grund und Boden und Verschaffung der Verfügungsmacht über das Gebäude von der E. KG an den Erwerber. Dabei handle es sich ebenfalls um eine unecht befreite Grundstückslieferung).

c. Darauf sei bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung eingegangen worden: Es könne zu keiner steuerfreien Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

kommen, da das für die Errichtung erforderliche Grundstück bereits vom Auftraggeber (Erwerber) zur Verfügung gestellt worden sei und die Errichtung außerdem von vorneherein zum Zwecke der Nutzung durch den Auftraggeber erfolge. Das auf Dauer errichtete Gebäude werde zu einem unselbständigen Bestandteil, der sich bereits in der Verfügungsmacht des Erwerbers befindlichen Liegenschaft. Es liege daher eine steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes vor.

- d. Im Berufungsschreiben lege der Steuerberater keine neuen Sachverhalte bezüglich der Gebäudelieferung dar. Es werde daher angeregt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.
- e. Hinsichtlich der Vorsteuerermittlung für das Projekt T. werde seitens der BP vorgeschlagen, der Berufung stattzugeben und den abzugsfähigen Vorsteueranteil von bisher (lt. BP) 41,28% auf 48% zu erhöhen. In der Beilage seien die Änderungen ersichtlich. Angeregt werde eine teilweise Stattgabe.

4. Mit Schreiben vom 31. August 2005 übermittelte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme:

- a. Die Rechtsmeinung der BP und des bundesweiten Fachbereiches widerspreche der rechtspolitischen Motivation des Gesetzgebers, wonach bestimmte Tatbestände von der Umsatzsteuer (unecht) befreit sein sollten, wenn sie schon einer anderen Steuerbelastung (zB. Grunderwerbsteuer) unterworfen seien, wie eben die Tatbestände des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (s. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, Rz 12 zu § 6).

Verwiesen werde auf die damit ausgelöste Wettbewerbsverzerrung durch die doppelte Belastung eines Umsatzes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer. Da eine Wettbewerbsverzerrung durch die Doppelbesteuerung eines Umsatzes vom Gesetzgeber nicht gewollt sei, liege seitens der BP eine unzulässige Gesetzesanwendung vor.

- b. Unwiderlegbare Tatsache sei jedoch, dass der Bauträger ein Gebäude auf einem fremden Grundstück als Bauherr errichtet habe. Der Grundstückseigentümer sei nicht Bauherr gewesen, weshalb auch keine zweite Werklieferung seitens der E. KG vorliegen könne, sondern die Lieferung eines Grundstückes im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

5. Mit Schreiben vom 5. Oktober 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

6. In die rechtliche Würdigung sind folgende Unterlagen miteinzubeziehen:

- a. Von der Steuerberatung anlässlich der BP übergebene Unterlagen "Modell E." und "Modell EuGH Kerrutt". Nach dem Modell E. liefert nur die Baugesellschaft an den Initiator umsatzsteuerpflichtig, die weitere Lieferung an den Erwerber soll aber unecht befreit sein.

Nach dem Modell EuGH ist der Initiator Bauherr und die Baugesellschaft liefert an die Gebäudekäufer-GesbR umsatzsteuerpflichtig.

b. Mit den Erwerbern der Grundstücke und der Häuser abgeschlossene Kaufverträge bzw. Bauträgerverträge, aus denen sich ergibt, dass die Erwerber die Grundstücke von einem Dritten gekauft haben.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

A. Umsatzsteuerliche Behandlung der Gebäudelieferung:

1. (a) Nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie besteht Steuerpflicht für die Lieferung von Neubauten und Baugrundstücken durch Unternehmer, Mitgliedstaaten können aber die Umsätze von Neubauten befreien (Ruppe, UStG 1994, § 6, Tz 196).

(b) Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei.

(c) Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die getrennte Lieferung von Grund und Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitlich zu sehen und damit insgesamt steuerbefreit ist.

Die Lieferung des Grundstückes durch den Grundstückseigentümer und des Gebäudes durch die Bw. als solches ist im gegenständlichen Verfahren nicht strittig, das bezeichnete Faktum kann den Kaufverträgen bzw. Bauträgerverträgen eindeutig entnommen werden.

(d) Zwischen der Bw. und den Erwerbern wurden Bauträgerverträge abgeschlossen. Das Bauträgervertragsgesetz (BTVG) aus dem Jahr 1997 regelt den Schutz des Konsumenten vor dem Verlust seiner Zahlungen an den Bauträger. Vertragsinhalt eines Bauträgervertrages ist die Verschaffung des Eigentums-, Wohnungseigentums-, Bau-, Bestands- oder sonstigen Nutzungsrechtes an Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen, die erst zu errichten sind. Bauträger ist, wer einem Erwerber die angeführten Rechte einräumt.

§ 2 Abs. 4 BTVG regelt den Fall, dass der Bauträger nicht mit dem Liegenschaftseigentümer ident ist. Verpflichtet sich ein Dritter dem Erwerber die Liegenschaft zu verschaffen, ist dies jedoch mit der Voraussetzung verknüpft, dass der Erwerber mit dem Bauträger einen Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes (einer Wohnung, eines Geschäftsraumes) abschließt, so liegt ebenfalls ein Bauträgervertrag vor.

Der Bauträger ist bei Bauten auf fremden Grundstücken zwar nicht selbst Bauherr, er vertritt aber die Interessen des Bauherren als direkter Stellvertreter. Er handelt in eigenem Namen, ist aber dem Erwerber verpflichtet, für den er baut.

Nach dem Dargestellten ist der Bauträger grundsätzlich dem "Initiator" eines Bauherrenmodells (dieser verschafft ebenfalls dem Käufer einer Wohnung oder eines Gebäudes die Möglichkeit, eine Liegenschaft zu erwerben) gleichzusetzen.

2. Nach der Entscheidung des VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169 (zur Grunderwerbsteuer), ist bei den sogenannten Bauherrenmodellen der Initiator (Organisator) des Modells als Bauherr anzusehen. Sowohl der Verkauf des unbebauten Grundstückes als auch die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den Initiator unterliegen der Grunderwerbsteuer.

Teile der Lehre zogen aus dieser und anderen Entscheidungen des VwGH den Schluss, dass in der Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss die steuerfreie Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden bzw. eine einheitliche steuerfreie Lieferung eines bebauten Grundstückes vorliege (Quantschnigg, RdW 1991, 302; Fellner, ÖStZ 1996, 499).

Dieser Beurteilung widersprachen Kolacny/Mayer, UStG, § 6 Anm. 23 h: Nur Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht aber die Umsätze Dritter seien als Grundstückslieferung steuerfrei.

3. Zur gegenständlichen Rechtsfrage hat sich bereits der EuGH in einer älteren Entscheidung – Rs 73/85, „Kerrutt“, vom 8. Juli 1986 – geäußert:

Ein deutsches Finanzamt erhob Grunderwerbsteuer für ein Bauvorhaben im Rahmen eines Bauherrenmodells. Die Kläger hielten dem entgegen, dass im Grunderwerbsteuerrecht der Kaufvertrag über ein Grundstück und der Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes als einheitlich zu besteuerner Vorgang angesehen werde, nach einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift aber unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze von der Umsatzsteuer befreit seien.

Dem EuGH wurden daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

(1) Sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die im Rahmen einer von einem Initiator angebotenen, auf Errichtung eines Gebäudes gerichteten Bündelung von Werk- und Dienstleistungsverträgen und einem Grundstückskaufvertrag (Bauherrenmodell) erbracht werden, zusammen mit dem von einem anderen Unternehmer getätigten Grundstücksumsatz eine einheitliche Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden im Sinne der Artikel 13 Teil B Buchstabe G und 28 Abs. 3 Buchstabe B in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388 EWG), oder unterliegen diese Lieferungen und Dienstleistungen ausschließlich des Grundstücksumsatzes der Mehrwertsteuer nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie?

---

(2) Sofern nach Artikel 2 der Nr. 1 der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer zu erheben ist: Enthält das Gemeinschaftsrecht ein Verbot der Doppelbesteuerung des Inhaltes, dass die nämliche Lieferung von Gegenständen bzw. Dienstleistungen nicht zusätzlich mit einer weiteren Verkehrsteuer (hier mit der deutschen Grunderwerbsteuer) belegt werden darf?

Der EuGH beantwortete diese Fragen wie folgt:

(1) Zu prüfen sei, ob Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen im Rahmen einer Gesamtvereinbarung von der Art des Bauherrenmodells einer Mehrwertsteuerbefreiung unterliegen können. Befreit seien nach Artikel 13 Teil B Buchstabe G der Richtlinie die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und des dazugehörigen Grund und Bodens. Die Anwendbarkeit der Befreiung hänge davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen seien (Rz 12). Von einem einheitlichen Geschäft könne nur gesprochen werden, wenn die beiden Arten von Lieferungsgegenständen, nämlich das Gebäude und der Grund und Boden, kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstücks seien (Rz 13). Getrennte steuerliche Umsätze solle man nach der Sechsten Richtlinie nämlich nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammenfassen können (Rz 14). Lieferungen und Dienstleistungen von Bauunternehmern im Rahmen eines Bauherrenmodells seien rechtlich von dem mit einem anderen Unternehmer abgewickelten Grundstücksgeschäft als getrennter Vorgang zu behandeln und könnten nicht als eine Einheit im Sinne einer einheitlichen Lieferung von „Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden“ angesehen werden (Rz 15).

Im Rahmen von Bauherrenmodellen unterlägen daher Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zwecks Errichtung von Gebäuden – abgesehen von der Lieferung des Baugrundstückes – der Mehrwertsteuer (Rz 18).

(2) Artikel 33 sei eindeutig: Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hinderten die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern hätten, beizubehalten oder einzuführen. Derartige Steuern könnten auch dann erhoben werden, wenn dies, wie im vorliegenden Fall, zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Vorgang führe (Rz 22). Es gebe daher keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechtes, die einen Mitgliedstaat daran hindere, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern – wie der Grunderwerbsteuer deutschen Rechts – zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern hätten (Rz 23; dazu auch Kommentar von Ruppe, UStG 1994, § 6, Tz 232: Eine

Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Mehrwertsteuer ist nach dem vorangeführten EuGH-Urteil zulässig).

4. Die Rechtsansicht des EuGH wurde in der Folge auch von anderen Autoren und von Gerichten vertreten:

Ungeachtet der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung könne die Lieferung eines unbebauten Grundstücks durch den Grundstückseigentümer umsatzsteuerlich nicht mit der Lieferung eines Gebäudes durch einen Dritten zusammengefasst werden. Daher sei nur die eigentliche Grundstückslieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit. Eine zur Gänze steuerfreie einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstückes liege nur dann vor, wenn der Veräußerer des Grundstückes gleichzeitig auch Bauherr sei (Rößler, ÖStZ 2005/839).

Der BFH hat schon mehrfach zur Frage der Einheitlichkeit der Lieferung ausgeführt, dass von Bauhandwerkern im eigenen Namen gegenüber einem Bauherren ausgeführte Werklieferungen grundsätzlich nicht mit Umsätzen eines anderen Unternehmers (Grundstückslieferers oder Initiators eines Bauvorhabens) „gebündelt“ werden dürfen (so BFH 30.10.1986 (VR 44/86) BStBl. 1987 II S. 145; BFH 29.8.1991 (VR 87/86) BStBl. 1992 II S. 206). Auch der BGH hat in seinem Beschluss vom 7.10.1988, 3 StR 244/88, ausgesprochen, dass bei der Vermittlung von Grundstücken und anschließender Errichtung von Wohngebäuden durch einen Generalunternehmer, für die Bauherren Steuerpflicht der Bauleistungsumsätze vorliege (anders wenn bebaute Grundstücke veräußert würden).

5. Der Unabhängige Finanzsenat geht bei vertraglich getrennter Gebäude- und Grundstückslieferung von einer nicht einheitlichen Lieferung aus: Die Lieferungen verschiedener Lieferanten können weder nach europarechtlichen Kriterien, noch nach den nationalen Umsatzsteuerregelungen zu einer einheitlichen Lieferung zusammengefasst werden:

(A) Der EuGH hat im Fall „Kerrutt“ die Rechtsauffassung bestätigt, wonach nur dann von einer einheitlichen Lieferung gesprochen werden kann, wenn Gebäude und Grund Gegenstand einer und derselben Lieferung sind. Läuft die Lieferung eines Gebäudes rechtlich getrennt von dem mit einem anderen Unternehmer abgewickelten Grundstücksgeschäft ab, so ist sie nicht als einheitliche Lieferung des Gebäudes und des Grund und Bodens anzusehen.

(B) Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich auch ausdrücklich nicht der Rechtsansicht jener Autoren an, die auch in der Gebäudelieferung einen unecht befreiten Umsatz erblicken:

(1) Quantschnigg (ÖStZ 1992, 302) bezieht sich in seiner Argumentation auf die VwGH-Entscheidung vom 27.6.1991, 90/16/0169, wonach im klassischen Bauherrenmodell der

---

Initiator (und nicht der Kapitalanleger) Bauherr sei. Der Initiator im Bauherrenmodell müsse demnach als Lieferer des Gebäudes anzusehen sein, seinem Vorsteuerabzug stehe aber § 12 Abs. 3 UStG entgegen.

Ebenso wie bei anderen Entscheidungen des Höchstgerichtes zur Grunderwerbsteuer wird hier davon ausgegangen, dass bei Bindung des Erwerbers an ein vorgegebenes Gebäude eine einheitliche Lieferung vorliegt, selbst wenn über die Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird.

Nach der Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer ist entscheidend, welcher Zustand des Grundstückes zum Vertragsinhalt gemacht wird (Ruppe, UStG 1994, § 6, Tz 227). Dabei sind – aus der Sicht der Grunderwerbsteuer (die auf den Erwerber abstellt) – drei Varianten denkbar: Das Gebäude ist bereits errichtet und wird mit dem Grund veräußert. Dies löst Grunderwerbsteuerpflicht aus. Wird das Gebäude erst in der Zukunft errichtet (der Kauf einer künftigen Sache ist möglich), so kommt es darauf an, ob der Erwerber Bauherr ist, dh. ob er auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann und das Baurisiko bzw. das finanzielle Risiko trägt. Ist das der Fall, so kann von einer getrennten Lieferung von Gebäude und Grund ausgegangen werden, die Grunderwerbsteuer fällt nur für das Grundstück an. Ist der Erwerber – wie bei den Bauherrenmodellen angenommen wird, weil der Initiator als Bauherr gilt – nicht Bauherr, wird von der Judikatur eine einheitliche Lieferung unterstellt, für die zur Gänze Grunderwerbsteuer fällig wird. Geringfügige Möglichkeiten der Einflußnahme des Erwerbers auf die Gestaltung des Gebäudes fallen in diesem Zusammenhang nicht ins Gewicht.

Diese – für den Bereich der Grunderwerbsteuer entwickelte – Rechtsprechung kann nicht 1:1 auf den Umsatzsteuerbereich übertragen werden. 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.

(2) Zu den Argumenten von Fellner:

a) Fellner führt (in ÖStZ 1996, 499) zunächst aus, wenn der Veräußerer zugleich der Bauherr sei, so falle der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Befreiung.

---

Sodann wird unter Verweis auf VwGH 8.10.1990, 89/15/112, erläutert, dass auch der Abschluss eines Werkvertrages über die Errichtung eines Gebäudes nicht die Bauherreneigenschaft begründe, wenn Werkvertrag und Kaufvertrag über die Liegenschaft wirtschaftlich eine Einheit bildeten. Unter Verweis auf Quantschnigg, RdW 1991, 302, wird in der Folge der Schluss gezogen, dass der Initiator des Bauherrenmodells Lieferer des Gebäudes sei und einen unecht befreiten Umsatz tätige.

b.) In der zitierten VwGH-Entscheidung vom 8.10.1990, 89/15/0112 (betreffend die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern) schloss eine Bauherrengemeinschaft (GesbR) mit den Grundstückseigentümern AN und BN am 7. August 1984 einen Vertrag über den Ankauf einer Liegenschaft, wobei AN und BN schon am 4. April 1984 um die Baubewilligung angesucht hatten. Am 17. Oktober 1984 schlossen die GesbR und BN (als Auftragnehmer) einen Generalunternehmervertrag über die Errichtung einer Eigentumswohnung. Bauwerber waren die früheren Eigentümer der Liegenschaft. Die Miteigentumsgemeinschaft machte die Vorsteuer aus der Gebäudelieferung geltend. Seitens der BP wurde dies nicht anerkannt (Vorsteuer 0,00 S), weil nicht die Miteigentümer als Bauherren angesehen wurden, sondern die früheren Eigentümer der Liegenschaft.

Der VwGH hielt in seiner (abweisenden) Entscheidung fest, dass es sich beim Erwerb einer bebauten Liegenschaft um einen Grundstücksumsatz handle. Sei der Veräußerer zugleich Bauherr, falle der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug hänge davon ab, dass der Erwerberin gegenüber nicht die Lieferung eines bebauten Grundstückes, sondern – abgesondert von der Lieferung des unbebauten Grundstückes – die steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes erbracht werde und die Erwerberin als Errichter des Bauwerkes (Bauherr) anzusehen sei. Bauherr sei derjenige, der auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehme und das Baurisiko und das finanzielle Risiko trage. Der Erwerber könne dann nicht die Bauherreneigenschaft erlangen, wenn der Wille der Vertragspartner darauf gerichtet sei, einen ideellen Anteil des Grundstücks samt fertiger Wohnungseinheit zu erwerben bzw. zu veräußern. Verneint wurde damit die Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Miteigentümergemeinschaft.

c.) Die Erwägungen des VwGH in der vorzitierten VwGH-Entscheidung sind wie folgt zu charakterisieren:

Die Entscheidung bezieht sich zunächst – abstrakt gesehen – darauf, dass in jenen Fällen, in denen der "Veräußerer zugleich Bauherr ist", der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung fällt. Soweit also die Lieferanten der Liegenschaft zugleich als Bauherren angesehen werden müssen (diese waren hier auch Bauwerber), wäre der Rechtsansicht einer einheitlichen Lieferung (Grund und Gebäude) zuzustimmen, da dies auch

von der Lehre so vertreten wird (... „ist der Veräußerer des Grundstücks Bauherr, liegt eine einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstückes vor, die zur Gänze steuerfrei ist“ – so Scheiner/Kolacny/Caganec, Loseblattkommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 26 zu § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a).

In der Folge wird sodann die Argumentation mit den grunderwerbsteuerlichen Komponenten weitergeführt: Der Bauherrenbegriff gelte gleichermaßen für Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer. Sei der Wille der Vertragspartner – selbst bei Personenverschiedenheit von Grundstücksveräußerer und Bauführer – auf die Übertragung eines ideellen Grundstücksanteils samt fertiger Wohneinheit gerichtet, könne der Erwerber nicht Bauherreneigenschaft erlangen. Für die Frage der Einheitlichkeit der Lieferung wird in dieser Passage der Entscheidung darauf abgestellt, ob der Erwerber von Grund und Wohneinheit als Bauherr anzusehen ist oder nicht.

Diese Rechtsprechung wurde schon im Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung dahingehend kritisiert, dass das Umsatzsteuerrecht gar keinen Bauherren, sondern nur einen Unternehmer kennt und der Unternehmerbegriff nicht durch den Bauherrenbegriff eingeengt oder ersetzt werden kann. Es gelte vielmehr der Grundsatz, dass jeder abgabenrechtliche Tatbestand selbstständig und für sich beurteilt werden müsse (ecolex 1991, 341).

(3) Die Berufungsbehörde schließt sich dieser Rechtsauffassung an.

Lieferungen verschiedener Lieferanten führen zu getrennten Umsätzen. Im Sinne der bereits zitierten EuGH-Rechtsprechung kann im Bereich der Umsatzsteuer eine einheitliche Lieferung nicht vorliegen, wenn zwei verschiedene Unternehmer an den Erwerber liefern, Lieferungen unterschiedlicher Unternehmer können nicht zusammengefasst werden.

Im gegenständlich zu entscheidenden Fall waren die jeweiligen Grundstückslieferanten nicht Bauherren, sodass der Schluss einer einheitlichen Lieferung aus diesem Umstand nicht gezogen werden kann.

Die weitere Argumentation, wonach der Erwerber nicht Bauherr war und deshalb eine einheitliche Leistung vorliegt, gilt nur für den Grunderwerbsteuerbereich. Da dort Leistungen aus der Sicht des Erwerbers beurteilt werden, kann – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – aus rechtlich getrennten Vorgängen (im Bereich der Leistenden) ein „rechtlich einheitliches Geschäft“ (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017) für den Empfänger konstruiert werden. Dies gilt aber nicht für die Umsatzsteuer.

(4) Ebenfalls dieser Ansicht ist Ruppe, wenn er ausführt, Leistungen bei einer Bündelung von Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells würden mit Ausnahme des Baugrundstückes der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Leistung des Initiators

---

sei steuerpflichtige Werklieferung eines Gebäudes (Ruppe, UStG 1994, § 6, Tz 232 letzter Absatz).

(5) Die vom Steuerberater bei der Schlussbesprechung vorgelegten Schemata zum "Modell der Bw." und "Modell EuGH" ändern daran nichts.

(6) Wenn sich die Bw. in der Berufung darauf beruft, dass "Umsätze von Grundstücken iS. des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987" befreit sind, so verhilft dies ihrer Rechtsansicht nicht zum Durchbruch.

Grundstücke iS des § 2 Grunderwerbsteuergesetz sind Grundstücke iS. des bürgerlichen Rechtes. Dazu gehören die Grundstücke und das Zubehör, also selbständige und unselbständige Bestandteile (wie Häuser), weiters Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Ein Baurecht bzw. ein Superädifikat liegen nicht vor. Ein Haus (als Zubehör) liegt grundsätzlich dann vor, wenn das Haus errichtet ist.

Im Grunderwerbsteuerrecht wird zwar aufgrund der Judikatur des VwGH (vom 24.5.1971, Slg 4234/F, verstärkter Senat) bei Bauherrenmodellen (mit Initiator) der Verkauf des Grundstückes nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluß durch den Initiator nach § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 iVm. § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 besteuert (als Abtretung eines Kaufanbotes: Die Bemessungsgrundlage dafür ist der über den Preis des Grundstückes hinausgehende Kaufpreisannteil). Soweit dieses Anbot in die Lieferung eines Grundstückes nach § 2 GrEStG durch (weite) Auslegung des GrEStG 1987 miteinzubeziehen ist, weil aus der Sicht des Erwerbers ein einheitlicher Gegenstand erworben wird, ist dies für den Bereich der Umsatzsteuer nicht relevant. Umsatzsteuerlich liegen zwei Lieferungen verschiedener Lieferanten vor. Das Grundstück kann hier nicht mit derselben Rechtstechnik – wie bei der Grunderwerbsteuer – gedanklich "in den Zustand versetzt werden, in dem es (für den Erwerber) zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wurde" (so in VwGH 31.3.1999, 99/16/0066), weil es im Umsatzsteuerrecht nicht auf die Erwartungen des Empfängers ankommt.

(C) Zusammenfassend lieferte die Bw. als Bauherr und Initiator umsatzsteuerpflichtig, weil sie nicht mit den Grundstücksieberanten ident war.

Aus den bezeichneten Gründen sind die strittigen Lieferungen der Gebäude nicht steuerfrei. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für diese Vorgänge ist kein Anlass, von der Besteuerung des Umsatzes abzusehen. Ein und derselbe Rechtsvorgang kann grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, eine Doppelbesteuerung ist auch nicht verfassungswidrig (VwGH 3.6.1993, 92/16/0010).

Die mit diesen Lieferungen im Zusammenhang stehende Vorsteuer ist zum Abzug zuzulassen.

---

B. Umsätze, Vorsteuern und Betriebsergebnis des Jahres 1999:

1. In der von der BP vorgenommenen Umsatzzurechnung für 1999 (Projekt D.B.) ist eine Zahlung von 3.612.000,00 S enthalten. Dabei handelt es sich um eine Anzahlung aus dem Jahr 1998.

Ist die Besteuerung nicht nach vereinnahmten Entgelten iS des § 17 UStG 1994 vorzunehmen, so entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Wird das Entgelt (oder Teile davon) vor Ausführung der Leistung vereinnahmt, so entsteht auch bei Sollbesteuerung ausnahmsweise eine Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt (der Entgeltteil) vereinnahmt worden ist (Ruppe, UStG 1994, § 19, Tz 46 ff.). Im vorliegenden Fall wäre das Teilentgelt für das Bauvorhaben D.B. im Jahr 1998 zu versteuern gewesen. Ebenso waren die Vorsteuern aus 1998 in diesem Jahr – und nicht 1999 – geltend zu machen.

2. Der Umsatz für 1999 ermittelt sich unter Einbeziehung der Hausverkäufe daher wie folgt:

Umsatz erklärt	1.330.321,13 S
Zurechnung lt. BP bisher	4.800.833,33 S
Kürzung Projekt D.B.	-3.010.000,00 S
Summe Umsatz 1999 (20%)	3.121.154,46 S
Bisher	6.131.154,46 S

3. Die Vorsteuer des Veranlagungsjahres 1999 bemisst sich wie folgt:

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dem Antrag der Bw. und der gleichlautenden Rechtsansicht der BP bezüglich der Forderung auf Erhöhung des Prozentanteiles auf 48% beim Projekt T. an.

Vorsteuer erklärt	260.506,55 S
Zurechnung lt. BP bisher	763.650,34 S
Kürzung Projekt D.B. 1998	-465.594,93 S
Sonstige Kürzung VSt	-15.851,22 S

1998	
Zusätzliche Vorsteuer lt. Antrag Berufung – Erhöhung Anteil von 41,28% auf 48%	29.497,85 S
Summe Vorsteuer 1999	572.208,59

#### 4. Feststellungsverfahren und Gewinnermittlung für 1999:

Der bisherige Gewinn des Veranlagungsjahres 1999 betrug 596.744,00 S. Davon abzuziehen ist die Differenz zwischen Umsatzsteuererhöhung (Umsatz nunmehr 4.800.833,33 S – 3.010.000,00 S = 1.790.833,33 S x 20% = Umsatzsteuer 358.166,66 S) und Vorsteuererhöhung 311.702,04 S (763.650,34 S abzüglich 465.594,93 S und 15.851,22 S zuzüglich 29.497,85 S).

Der Gewinn des Jahres 1999 ermittelt sich anhand der obigen Zahlen und teilt sich wie folgt auf:

Gewinn 1999 erklärt	596.744,00 S
Kürzung – Differenz 358.166,66 – 311.702,04	-46.464,62 S
Gewinn 1999	550.279,38 S
ger.	550.279,00 S
Anteil GmbH (30%)	165.084,00 S
Anteil PA	192.598,00 S
Anteil EG	192.597,00 S

#### C. Vorsteuer und Betriebsergebnisse der Jahre 2000 bis 2002:

1. Die Erhöhung des Prozentanteiles der Vorsteuer beim Projekt T. führt zu folgenden zusätzlichen Vorsteuern: Für 2000 gesamt 2.646,68 S, für 2001 gesamt 7.021,60 S und für 2002 gesamt 692,57 S.

Die abziehbaren Vorsteuern betragen daher

	2000	2001	2002

Vorsteuer lt. BP	24.109,80 S	45.118,17 S	12.180,61 S
zusätzliche Vorsteuer	2.646,68 S	7.021,60 S	692,57 S
VSt gesamt	26.756,48 S	52.139,77 S	12.873,18 S
			935,53 €

2. Die Aufteilung der Betriebsergebnisse für 2000 bis 2002 stellt sich wie folgt dar:

	2000	2001	2002
Gewinn/Verlust lt. BP	-73.113,19 S	342.917,20 S	-177.465,08 S
zusätzliche Vorsteuer	2.646,68 S	7.021,60 S	692,57 S
Gesamtergebnis	-70.466,51 S	349.938,80 S	-176.772,51 S
gerundet	-70.467,00 S	349.939,00 S	-176.773,00 S
Anteil GmbH	-21.140,00 S	104.982,00 S	-53.032,00 S
Anteil PA	-24.663,00 S	122.478,00 S	-61.871,00 S
Anteil EG	-24.664,00 S	122.479,00 S	-61.870,00 S

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften war aus den bezeichneten Gründen für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2002 teilweise stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter, 3 Blätter Gewinn/Verlustverteilung, 1 Anonymisierungsliste

Linz, am 10. Februar 2006