



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Walter Supper im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 1. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer 2002 nach der am 15. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1.7.2000 gründeten 3 Personengesellschaften (davon 2 KEGs) eine ARGE unter der Bezeichnung „ARGE Ausbau X-Gasse 9999“ (idF Bw). Den Zweck der Bw bildete lt Gesellschaftsvertrag die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes in 0000 Wien, X-Gasse 9999, „und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile und einem DG-Ausbau.“ Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollten innerhalb eines Zeitraumes von rund 2 Jahren ab Gründung der Bw an Wohnungskäufer des Objektes

---

oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden sollten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag – je nach Durchsetzbarkeit am Markt – weiterverrechnet werden. Die geplanten Erlöse belaufen sich auf ATS 12 Mio bis 16 Mio.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde ein Gesamtbetrag der Entgelte iHv €1,338.567,41,-- ausgewiesen. Dem Umsatzsteuerbetrag von € 267.713,48,-- stand ein Vorsteuerbetrag von € 213.742,42,-- gegenüber, sodass sich erklärungsgemäß (unter Außerachtlassung der Bauleistungen gem § 19 Abs 1a UStG) eine Zahllast iHv € 53.971,06,-- ergab.

Der Bericht vom 27.12.2004 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2000 bis 2001 traf unter Tz 15 Feststellungen zur „Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG“. Unter dieser Tz wird iW ausgeführt, von der Bw seien Sanierungsarbeiten an die in der Folge angeführten Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet worden, obwohl Empfänger der betreffenden Leistungen die „jeweiligen Eigentümer-KEGs (=Wohnungsverkäufer) waren“. (Anm: bei den „Eigentümer-KEGs“ – im Folgenden auch „Handels-KEGs“- handelt es sich um die an der Bw beteiligten KEGs.) Eine Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber sei auszuschließen, da keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen als Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft festgestellt bzw nachgewiesen worden sei. Das Tragen von Baurisiko habe ebenfalls in keinem einzigen Fall festgestellt werden können. In sämtlichen Bauaufträgen seien die Kosten des Bauauftrages („Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten“) zuzüglich 20% Umsatzsteuer festgehalten worden (die „Kosten wurden demnach nachweislich im Vorhinein einvernehmlich festgesetzt“). Zusammenfassend sei festzuhalten, dass „zweifellos alle Käufer die Wohnungen in saniertem Zustand erworben haben“. Durch die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis der unsanierten Wohnung sei den Erwerbern die Möglichkeit eröffnet worden, „Grunderwerbsteuer zu verkürzen und Vorsteuern aus Baukostenrechnungen zu Unrecht in Anspruch zu nehmen.“ Es seien daher von der Beschwerdeführerin Leistungen an die Käufer fakturiert worden, die „de facto im Auftrag der Eigentümer KEGs erbracht wurden und an diese abzurechnen gewesen wären“. Folgende „bisher erklärte Umsätze wurden nicht an die tatsächlichen Bauherrn, sondern an die Wohnungskäufer zur Abrechnung gebracht.“ Dazu enthält der Prüfungsbericht Ausführungen betreffend Wohnungserwerbe durch die XY I. AG, deren Bauherreneigenschaft entsprechend dem festgestellten Sachverhalt – ua ist von rückdatierten Bauaufträgen und von einer „willkürlichen“ Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis für die Wohnungen – zu verneinen sei. Die bisher erklärten Umsätze seien daher „der tatsächlichen Leistungserbringung an die Eigentümer-KEGs zuzuordnen.“ Die an die Wohnungskäuferin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs 14

---

UStG geschuldet. Eine Rechnungsberichtigung sei bis dato nicht erfolgt.

Die Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG betrage somit für das Jahr 2002 € 195.500,00,-- (womit sich auch nach dem Bp Bericht Tz 16 die Betragsdifferenz gegenüber dem erklärten Umsatzsteuerbetrag ergab).

Für das Streitjahr 2002 (Nachschauzeitraum) werde eine vorläufige Veranlagung vorgenommen.

Aus Vereinfachungsgründen würden in der Folge nicht die Beträge für den Nachschauzeitraum 1-9/2002, sondern die Jahresbeträge laut vorliegender Erklärung 2002 zuzüglich der Feststellung laut Bp dargestellt.

Gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 11. Jänner 2005 erhob die Bw Berufung und führte darin iW aus, wahr sei vielmehr, dass selbstverständlich ausschließlich die beiden damaligen Vorstände der XY I. AG, Mag. X. und Hr Y., den Einfluss auf die planerische Gestaltung der ggstdl Umbau- und Sanierungstätigkeiten hatten.

Bei Gründung der ARGE sei ein Dachbodenausbau nicht vorgesehen gewesen.

Mit Vereinbarung vom 18.12.2001 sei der Gesellschaftsvertrag vom 1.7.2000 mit Wirkung ab 1.1.2001 dahingehend geändert worden, dass drei weitere Handels KEGs in die Gesellschaft eintraten und die Befristung der Gesellschaft bis 31.12.2003 verlängert wurde. Die Pläne der neu strukturierten ARGE seien dahingehend geändert worden, dass zur Kenntnis genommen wurde, dass die XY I. AG eine Option auf die gesamte Liegenschaft mit den jeweiligen Liegenschaftseigentümern abgeschlossen hatte und dass die Revitalisierung der Liegenschaft nunmehr auch den Dachgeschoßausbau umfassen würde.

Zur Durchführung der Renovierungs- und Ausbautätigkeit sei am 12.2.2000 von der XY I. AG ein erster Bauauftrag erteilt worden. Dieser Bauauftrag sei am 18.10.2002 erweitert worden. Die Baubewilligung für die Um- und Ausbauarbeiten sei erst am 18.2.2002 erteilt worden. Die überwiegenden Bauleistungen seien erst im Frühsommer 2002 begonnen und in der Folge auch durchgeführt worden.

Mit Kaufvertrag vom 20.12.2002 sei die Kaufoption effektuiert und ggstdl Liegenschaft zur Gänze von der XY I. AG von den Handels KEGs erworben worden. Mit Rechnungen vom 27.5.2002 und 28.6.2002 sei dann der XY I. AG von der ARGE ein Teil der Sanierungskosten der Liegenschaft in Rechnung gestellt worden.

Wirtschaftliche Notwendigkeit der ggstdl Konstruktion sei gewesen, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Renovierung etwa im Juni 2000 die grundbürgerlichen Eigentümerinnen der einzelnen Eigentumsobjekte zur Finanzierung des erforderlichen Reparaturaufwandes nicht in der Lage gewesen seien. Daher habe die XY I. AG die Zusage zum Erwerb der Liegenschaft

---

tätigen sowie die Finanzierung der damit verbundenen Sanierungskosten vorab übernehmen müssen.

Selbst wenn die von der Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierte Wohnungen stattgefunden hätten, würde dies noch keineswegs bedeuten, dass dieser SV dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die „Eigentümer-KEGs“ zu fakturieren. Die Bw könne keinesfalls dazu gezwungen werden, die von ihr erbrachten Leistungen des Dachbodenausbaus und der Sanierung der allgemeinen Teile nur über den Umweg der vormaligen grundbürgerlichen Wohnungseigentümerinnen zu fakturieren. Ob die von der Bw in Rechnung gestellten Ausbau- und Sanierungskosten zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehörten oder nicht, sei eine davon völlig unabhängige und in einem anderen Abgabenverfahren zu lösende Frage. Soweit sich die Ausführungen im Bp Bericht über weite Strecken mit dem Bauherrenbegriff beschäftigten, sei die Bw der Ansicht, dass der Bauherrenbegriff für die Lösung des Berufungsfalles und die Beurteilung der Leistungserbringung durch die Bw nicht von Bedeutung sei.

Die entscheidende Frage sei allein die, ob die „zivilrechtliche Vertragsbeziehung zwischen der ggstdl ARGE und der ggstdl Käuferin im umsatzsteuerlichen Rechtsbereich anzuerkennen ist oder nicht“. Bei der Umsatzsteuer sei jedenfalls das Außenverhältnis maßgeblich für die Besteuerung. Leistungsempfänger sei derjenige, der die Leistung ausbedungen habe. Das Umsatzsteuerrecht knüpfe an die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht an. Auch der EuGH habe im Urteil vom 8. Juli 1986, C-73/85, festgehalten, dass sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells erbracht würden, isoliert zu betrachten seien und mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Eine abgabenrechtliche Umdeutung eines zivilrechtlichen Sachverhaltes durch die Finanzbehörde sei unzulässig. Nur im Fall des Vorliegens eines Scheingeschäftes könne ausnahmsweise von den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten abgewichen werden. Ein Beweis für ein Scheingeschäft sei den Ausführungen des Bp Berichtes aber nicht zu entnehmen. Dies wäre auch nicht möglich, denn die „Auftragerteilung der Immobilienkäufer an die ARGE war ein von allen Teilen gerade auch in dieser Form gewolltes Rechtsgeschäft.“

In einer Stellungnahme zur Berufung wies das FA ua darauf hin, dass die Bw einer aus „über 100 Firmen“ bestehenden Firmengruppe angehöre, in deren Rahmen „Immobilien angeschafft, saniert, parifiziert und in der Folge Wohnungen vermietet bzw verkauft“ würden. In ähnlich gelagerten Prüfungsfällen sei auch „gegen den nahezu gleichen Sachverhalt“ berufen worden. Eine detaillierte Stellungnahme zum Berufungsvorbringen erscheine entbehrlich, zumal es sich „um eine reine Wiederholung der im Ermittlungsverfahren

---

vorgebrachten und entkräfteten Einwendungen handelt.“ Das Vorliegen von Scheingeschäften „wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.“

Am 3.5.2005 wurde die Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Die Bw gab zur Stellungnahme des FA mit Schriftsatz vom 9.5.2005 eine Gegenäußerung ab.

Im Zuge der Vorbereitung einer mündlichen Senatsverhandlung vor dem UFS (welche letztlich erst 2010 abgehalten wurde), betonte die Bw in einem ergänzenden Schriftsatz vom 6. April 2006, dass „die Lieferbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGEen gegeben war“ und auch nach deren freien Willensentscheidung jeweils ausgeübt worden sei. Sei ein Käufer eines Eigentumsobjektes gefunden worden, sei mit diesem – je nach Bauzustand des Objektes im Zeitpunkt der Willensübereinstimmung – eine Lieferung der bereits in der Verfügungsmacht der „ARGE stehenden Teile der Ein-, Aus- und Umbauten sowie eine Leistungsvereinbarung bezüglich der noch zu erstellenden restlichen Arbeiten abgeschlossen“ worden. Sei hingegen von der jeweiligen Eigentümerin des zu verkaufenden Objekts ein Käufer gefunden worden, „der das ganze Objekt von dieser erwerben wollte, so erfolgte im Zuge dieses Geschäfts eine Willensübereinstimmung zwischen der grundbürgerlichen Eigentümerin (der jeweiligen Handels-KEG) und der ARGE auf Übertragung der Verfügungsmacht an den Ein-, Um- bzw Ausbauten, welche dann in einer entsprechenden Faktura der ARGE an die Handels-KEG mündete.“

Im Juni 2006 wies der UFS die Berufungen in sechs Parallelfällen als unbegründet ab; iW mit der Begründung, dass die (jeweilige) Bw (ARGE) die Bauherrin gewesen sei, die von ihr an die Wohnungserwerber verrechneten Bauleistungen tatsächlich an die Wohnungseigentümer (die „Eigentümer-KEGs“) erbracht hätte, welche wiederum (in Form einer einheitlichen Leistung) nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 steuerbefreite Grundstücksumsätze (sowohl den Verkauf der unsanierten Wohnung als auch die weiterverrechneten Bauleistungen umfassend) an die Wohnungserwerber getätigten hätten.

Mit Bescheid vom 4.9.2006 setzte der UFS die Entscheidung über ggstdl Berufung bis zur Beendigung des beim VwGH zur Gz 2006/13/0128 schwebenden Verfahrens aus, da der Ausgang des genannten Verfahrens für die Entscheidung über die Berufung von wesentlicher Bedeutung sei.

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, Gz 2006/13/0128, den Bescheid des UFS, RV/0733-W/05, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und führte dazu aus, unbestritten sei, dass der Bw Unternehmereigenschaft zukam und sie auch die Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf

die Renovierung und den Ausbau des ggstdl Immobilienprojektes war. Ihr sei auch im Sinne der Ausführungen des angefochtenen Bescheides die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zugekommen. Dass die Bw im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr in den strittigen Rechnungen verrechneten Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern nicht nach außen als Unternehmerin aufgetreten wäre, habe die belangte Behörde nicht festgestellt. Dass den Rechnungen Scheingeschäfte zu Grunde gelegen wären, habe sie ebenfalls nicht ausdrücklich festgestellt (in der Stellungnahme des FA zur Berufung sei vielmehr ausdrücklich auch davon die Rede, dass das Vorliegen von Scheingeschäften von der Behörde nie behauptet worden sei). Der Frage der Bauherreneigenschaft komme aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen. In diesem Sinne sei es im Beschwerdefall auch nicht wesentlich gewesen, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Bw in Rechnung gestellten Bauleistungen die im angefochtenen Bescheid näher dargelegten Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllten (dass die Eigentümer KEGs, an die nach Ansicht der belangten Behörde die Lieferung der in Rechnung gestellten Leistungen „tatsächlich“ erfolgt sei, den von der Behörde als maßgeblich erachteten Bauherrenbegriff erfüllt habe, habe die belangte Behörde im Übrigen auch nicht festgestellt). Schon die Überlegungen zur Verneinung der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber vermögen daher den angefochtenen Bescheid in Bezug auf die Vorschreibung einer Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG nicht zu tragen. Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein in der Regel keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken sei.

Bezüglich der im angefochtenen Bescheid auch enthaltenen Missbrauchsüberlegungen sei darauf hinzuweisen, dass keine konkrete Rechtsgrundlage angeführt sei, auf welche sich derartige Überlegungen stützen könnten. Aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel erfordere die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze iW einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziels zuwiderlaufen würde. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert. Zu Recht werde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass es aG der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht bei Grundstückslieferungen vollkommen irrelevant sei, ob die Sanierungsleistungen jeweils steuerpflichtig direkt an die jeweils vorsteuerabzugsberechtigten Erwerber oder über die im Falle einer Option zur Steuerpflicht ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigten Handels-KEGs geliefert worden wären.

Mit Schreiben vom 6.11.2009 wurde der Amtspartei Gelegenheit geboten, die per E-mail angekündigten ergänzenden Schriftsätze (in denen die grs aufrecht erhaltenen Standpunkte der Amtspartei begründet würden), die uA ggstdl Fall betreffen, einzubringen.

Nach gewährter Fristverlängerung brachte die Amtspartei am 25.2.2010 die Stellungnahme ein und führte allgemein abermals aus, es sei ein fixer Verkaufspreis, welcher in einem willkürlichen Verhältnis in Kaufpreis und Baukosten aufgeteilt worden sei, vereinbart worden. In diesem Kaufvertrag sei uA festgehalten worden, dass die betreffende Wohnung unsaniert sei, obwohl die Sanierung bereits begonnen oder schon abgeschlossen war. Zeitnah mit dem Kaufvertrag sei ein Bauauftrag unterzeichnet worden, in dem der Käufer die ARGE mit der Gesamtsanierung der Wohnung und uU auch mit der Sanierung allgemeiner Hausteile beauftragt habe, obwohl diese Sanierungsleistungen bereits erbracht worden seien. Die Höhe der im Bauauftrag vereinbarten und in den Rechnungen der ARGE an den Käufer ausgewiesenen Baukosten entspreche weiters nicht dem Ausmaß der tatsächlich geleisteten Bau- bzw Sanierungsarbeiten, sondern stellten nachweislich einen willkürlichen Betrag (vereinbarter Prozentsatz des Gesamtkaufpreises) dar.

Der tatsächliche wirtschaftliche Vorgang der Veräußerung von sanierten Wohnungen sei daher mittels Scheinverträgen in zwei zivilrechtliche Vorgänge, nämlich die Veräußerung von angeblich unsanierten Wohnungen, welche tatsächlich zumindest teilweise saniert gewesen seien, sowie die Sanierung dieser Wohnungen aufgeteilt, wobei weder im Kaufvertrag noch im Bauauftrag der tatsächliche Zustand der Liegenschaft sowie der Fortschritt der Sanierungsarbeiten im Zeitpunkt der Veräußerung bzw der Auftragserteilung ersichtlich seien, sondern dieser Zustand sogar bewusst falsch dargestellt worden sei. Somit sei versucht worden, das tatsächliche Geschäft, nämlich die Sanierung im Auftrag der Wohnungseigentümer und den anschließenden Verkauf der fertig sanierten Wohnungen zu verschleiern. Gem § 916 ABGB sei somit das durch den Bauauftrag verborgene Geschäft, nämlich die Veräußerung von fertig sanierten Wohnungen, nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen. Tatsächlicher Leistungsempfänger der Sanierungsleistungen seien in den in der Folge angeführten Fällen daher nicht die Wohnungserwerber, sondern die Verkäufer gewesen. Hinsichtlich der nicht erwähnten Wohnungskäufer dürften die tatsächlichen Verhältnisse ähnlich gelagert sein; es gäbe aber keine Beweismittel in der Qualität der übrigen Fälle, daher erscheine es der Amtspartei aus taktischen Gründen vertretbar, diese Vorgänge nicht weiter zu verfolgen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen beschränke sich die Abgabenbehörde auf diejenigen Fälle, in denen die beschlagnahmten Unterlagen eindeutig das Vorliegen von Scheinaufträgen und somit Scheingeschäften bewiesen. Die im Erkenntnis vom 25.2.2009, ZI 2006/13/0128 vom VwGH vermisste ausdrückliche Feststellung von Scheingeschäften werde damit den festgestellten Sachverhalten entsprechend nachgeholt.

---

Hinsichtlich der in der Folge angeführten Wohnungskäufer vertrete die Amtspartei die Rechtsauffassung, dass die Beauftragung der jeweiligen ARGEs mit im Zeitpunkt der Auftragerteilung bereits erbrachten Leistungen zivilrechtlich gar nicht möglich wäre, weshalb die jeweiligen „Bauaufträge“ nichtig und somit als Scheinaufträge zu qualifizieren seien.

Ggstl Fall RV/0747-W/05 wurde bei den angeführten einzelnen Wohnungskäufern, bei denen die jeweiligen Bauaufträge nichtig und als Scheinaufträge zu qualifizieren seien, nicht erwähnt.

Der UFS übermittelte die Stellungnahme der Amtspartei mit Schreiben vom 17.3.2010 der Bw.

Die Bw brachte mit Schriftsatz vom 20.4.2010 eine Gegenäußerung ein und bracht darin iW vor, die Amtspartei bringe keine neuen Argumente vor. Es werde daher grs auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2009, ZI 2006/13/0128, verwiesen, dem uA die folgenden Grundsätze zu entnehmen seien:

- Das Vorliegen von Bauherreneigenschaft sei für die umsatzsteuerliche Beurteilung irrelevant.
- Aus der Erfüllung des Gesellschaftszweckes für sich allein würden keine Leistungen gegenüber den Mitgliedern erbracht.
- Den Unternehmereigenschaft habenden ARGEs komme die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zu.

Es sollte mit den Bauaufträgen auch kein anderes Geschäft verborgen werden; ganz im Gegenteil bewiesen nämlich neben den „aufgesplitteten“ Kaufverträgen auch und gerade die Bauaufträge, dass die Parteien die Sanierungsleistungen von den ARGEs direkt an die Wohnungskäufer (und eben nicht an die Immobilienhandels-KEGs) übertragen wollten. Diese seien somit ein zusätzlicher Beweis für den Umstand, dass die Geschäfte genau in der Form gewollt waren, in der sie auch fakturiert waren.

Ob die Bauaufträge wie vom FA vorgebracht als „Scheinaufträge nichtig“ seien, sei für die Beurteilung jedenfalls irrelevant. Eine derartige Beurteilung ändere ja nichts an dem Umstand, dass die ARGEs die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zum Zeitpunkt der Kaufvertragsabschlüsse hätten und daher auch autonom entscheiden könnten, an wen sie diese wann weiterverrechneten.

Die ARGEs hätten ihre Verfügungsmacht über die Sanierungsleistungen eben nicht bereits vor der erst mit den Kaufverträgen erfolgen Veräußerung der Sanierungsleistungen an die Wohnungskäufer verloren (aus diesem Umstand folge zwingend, dass es das laut FA

---

angeblich verborgene Geschäft der „Sanierung im Auftrag der Wohnungseigentümer“ gar nicht gegeben habe).

Es sei daher angesichts der mittlerweile klaren Rechtslage entbehrlich, zu den einzelnen konkreten Sachverhalten, mit denen das FA nachweisen wolle, dass die Bauaufträge Scheinaufträge seien, Stellung zu nehmen.

Am 7.9.2010 übermittelte der UFS die Äußerung der Bw an die Amtspartei zur Kenntnisnahme.

In der am 15.9.2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw ergänzend ausgeführt, wenn das FA nunmehr das Vorliegen von Scheingeschäften releviere, so sei dem zu entgegnen, dass alle Geschäfte in der Art, wie sie stattgefunden hätten, von den Parteien auch tatsächlich so gewollt waren. Voraussetzung für das Vorliegen eines Scheingeschäftes wäre es aber, dass in Wahrheit kein Geschäft von den Vertragsparteien angestrebt bzw ein anderes Geschäft hierdurch verdeckt werden soll.

Von den Vertretern der Amtspartei wurde vorgebracht, der VwGH sei eine Rechts- und keine Tatsacheninstanz. Somit hätte er auch nur die letztlich aufgehobene Entscheidung an Hand des dort angenommenen Sachverhaltes beurteilen können. Im Zentrum dieser Entscheidung sei die Bauherrenproblematik gestanden. Darauf komme es aber laut VwGH nicht an. Der Gerichtshof habe vielmehr ausgeführt, es sei nicht festgestellt worden, dass ein Scheingeschäft vorliege. Das FA habe dokumentiert, dass tatsächlich ein Scheingeschäft vorliege.

In gleicher Weise werde das FA dokumentieren, dass sehr wohl ein Steuervorteil vorliege und somit Missbrauch gegeben sei.

Überdies habe die aufgehobene Entscheidung Besonderheiten aufgewiesen, die in den nun offenen Berufungsfällen nicht gegeben seien.

Auch wenn ein Scheingeschäft gewollt sei, bleibe es dennoch ein Scheingeschäft.

Bezüglich des Vorliegens eines Steuervorteils werde auf ein Schreiben des Mag. X. vom 7.5.1999, welches er an eine potentielle Anlegerin, Fr W., gerichtet habe und welches nunmehr vorgelegt werde, verwiesen. Aus diesem Schreiben gehe hervor, dass der Rechtsvertreter der Anlegerin Bedenken gegen die künstliche Aufteilung der Verkaufsvorgänge geäußert habe, worauf Mag. X. sich wie folgt geäußert habe:

„Natürlich birgt die Trennung in Kaufvertrag und Bauauftrag sowie die von uns vorgeschlagene Vorgangsweise das Restrisiko, dass die Finanzbehörden nicht unserer

---

Auslegung der Sachlage folgen können. Dennoch halten wir unverändert an unseren Vorschlägen fest, da sie Ihnen jedenfalls vorerst rd S 286.000,-- an Grunderwerbsteuer und rund S 1.060.000,-- an Umsatzsteuer ersparen.“

Wirtschaftlich gesehen wäre die angemessene Gestaltung gewesen, einen einheitlichen Kaufvorgang durchzuführen. Die KEG sei nicht vorsteuerabzugsberechtigt gewesen, da sie nicht zur Steuerpflicht optiert habe und hätte somit das Recht auf Vorsteuerabzug verloren. Der Nachteil der Optierung wäre gewesen, dass dann auch bisher steuerbefreite Umsätze, nämlich der Umsatz des Grund und Bodens, der Steuerpflicht unterlegen wären.

Neben dem scheinbaren Vorteil der Grunderwerbsteuerminderung sei damit auch der bei einem Missbrauch notwendige steuerliche Vorteil bei der Umsatzsteuer dargelegt worden.

Für den Fall, dass der UFS nicht ohnehin zu dem Ergebnis komme, dass ein Steuervorteil vorliege, werde die Ladung des Rechtsanwaltes Dr. Wt. R. zu diesem Thema beantragt. Dieser Rechtsanwalt habe schon damals offensichtlich Bedenken geäußert.

Erwähnt werde auch, dass im konkreten Fall Fr W. mit sämtlichen an der Durchführung des Baus verbundenen Unternehmen eine Zusatzvereinbarung abgeschlossen habe, dass ungeachtet der ursprünglich geplanten Aufsplitterung in mehrere Vertragsverhältnisse sie nunmehr eine fertig sanierte Wohnung erhalte.

Dies bedeute also, dass hier nur mehr von einem einzigen Rechtsgeschäft gesprochen worden sei, womit das Vorliegen eines Scheingeschäfts auch in den übrigen Fällen augenscheinlich dokumentiert sei.

Dem sei hinzuzufügen, dass Fr W. sich mit der besagten Zusatzvereinbarung rein zivilrechtlich habe absichern wollen, da sie Streitigkeiten bezüglich einer etwaigen Gewährleistung vermeiden wollte und sie sich durch die Vereinbarung nur an einen Vertragspartner wenden musste.

In etlichen Fällen sei dokumentiert, dass die Anleger ausschließlich eine fertig sanierte Wohnung erwerben wollten. Weiters seien mehrere Fälle aktenkundig, wonach schon den Wohnungsverkäufern, den KEGs, die Verfügungsmacht über die Wohnung einschließlich Sanierung übertragen worden sei, sie auch die Wohnung vermietet hätten und die Anleger sodann in den Mietvertrag eingetreten seien. Danach allerdings habe die ARGE nach Storno der bisherigen Vereinbarung die Sanierungskosten neuerlich den Anlegern in Rechnung gestellt.

---

Bei diesen Sanierungsaufträgen habe es sich um ein Scheingeschäft gehandelt, da die zu Grunde liegende Leistung ja bereits davor erbracht worden sei und somit eine neuerliche Leistungserbringung schon zivilrechtlich völlig ausgeschlossen sei.

Der Vertreter der Bw führte aus, es werde im Schreiben des FA ständig betont, dass bezüglich der Bauaufträge Scheingeschäfte vorlägen. Dies sei aber völlig irrelevant. Der Bauherreneigenschaft käme keine Bedeutung zu. Daraus folge, dass es keine Rolle spiele, ob überhaupt Bauaufträge ausgestellt worden seien bzw ob sie rückdatiert wurden.

Der angebliche Steuervorteil liege nicht vor. Wenn der Erwerber der Wohnung diese umsatzsteuerpflichtig weitervermiete, stehe ihm jedenfalls der Vorsteuerabzug zu, weshalb auch aus dem Titel der Umsatzsteuer kein Steuervorteil eintreten konnte. Gleiches gelte für die Grunderwerbsteuer; da ein Vertragsgeflecht vorgelegen habe, war die Grunderwerbsteuer jedenfalls auch vom Anteil des Gebäudes zu berechnen.

Ein Vertreter der Amtspartei erwiderte, es liege sehr wohl ein Steuervorteil vor. Es sei nämlich keinesfalls so gewesen, dass alle Erwerber vorsteuerabzugsberechtigt waren, womit die Umsatzsteuer, wäre sie in Rechnung gestellt worden, Kostencharakter erlangt hätte.

Der Vertreter der Bw entgegnete, in den Fällen, wo eine Übergabe der Wohnungen an Personen erfolgt wäre, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien, wäre in keinem Fall gemäß § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optiert worden. Aus diesem Titel sei daher ein Steuervorteil denkunmöglich. Allenfalls könnte ein Steuervorteil dann entstehen, wenn gegenüber Stpf, die unternehmerisch tätig werden, zur Steuerpflicht optiert würde, weil dann auch die Besteuerungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sich um diese Umsatzsteuer, die auf den Grundanteil entfalle, erhöhe.

Nach Ansicht eines Vertreters der Amtspartei habe die Umsatzsteuer, die im Falle einer Nichtoption an die KEGs weiterverrechnet würde, sehr wohl Kostencharakter, der einer unechten Steuerbefreiung entspreche.

Zur Frage, warum das FA trotz des Umstandes, dass sie den Aufteilungsschlüssel von 60 : 40 als willkürlich betrachtet habe und diesen Prozentsatz dann wiederum für die Aufteilung herangezogen habe, sei auszuführen, dass die Aussage der Willkürlichkeit des Aufteilungsschlüssels so zu verstehen sei, dass hierdurch ein Indiz gegeben wäre, dass von den Anlegern tatsächlich der Erwerb von sanierten Wohnungen gewollt war. Allerdings sei es so gut wie unmöglich gewesen, den genauen Aufteilungsschlüssel festzulegen, nicht einmal mit sehr großem Aufwand, da die verschiedensten Arten von Sanierungen vorgelegen hätten und in Rechnung gestellt worden seien. Somit sei sodann wiederum im Wege einer groben Schätzung der Aufteilungsschlüssel 60 : 40 angewandt worden; dies aus Gründen der

---

Verwaltungsökonomie. Die geltend gemachten Kosten seien jedenfalls tatsächlich angefallen; eine Änderung des Aufteilungsschlüssels je Wohnung hätte daher in Summe steuerlich das gleiche Ergebnis gebracht.

Über das Befragen des Berichterstatters, ob das FA das Vorliegen eines Scheingeschäfts oder aber Missbrauch unterstellt habe, führte ein Vertreter der Amtspartei aus, die Berufungsbehörde werde gebeten, beide Möglichkeiten in Betracht zu ziehen und zu überprüfen. Dem Erkenntnis zu Folge seien die fehlenden Argumente vom FA nachbelegt worden.

Abschließend ersuchte der Vertreter der Bw, der Berufung Folge zu geben.

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

Die Entscheidung über ggstdl Berufung war mit Bescheid vom 4.9.2006 bis zur Beendigung des beim VwGH zur Gz 2006/13/0128 schwebenden Verfahrens gem § 281 BAO iVm § 282 BAO ausgesetzt, da der Ausgang des genannten Verfahrens für die Entscheidung über die Berufung von wesentlicher Bedeutung war.

Die vom VwGH in seiner aufhebenden Entscheidung dargelegten Grundsätze und rechtlichen Ausführungen sind daher im vorliegenden Verfahren zu beachten und es wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2009, ZI 2006/13/0128 sowie auf die im fortgesetzten Verfahren ergangene Berufungsentscheidung des UFS vom 18.9.2009, RV/0938-W/09, welche in Rechtskraft erwachsen ist, verwiesen.

Auf die weiteren aufhebenden Erkenntnisse des VwGH und die daraufhin stattgebenden Berufungsentscheidungen des UFS in Parallelfällen, welche ebenfalls in Rechtskraft erwachsen sind, wird hingewiesen.

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der X./Y. Unternehmensgruppe. Es handelt sich dabei um ein Bauherren- bzw Verlustbeteiligungsmodell. Zur Illustration des generellen Ablaufs wird auf die Stellungnahme des FA zur Berufung verwiesen.

Die ARGE, die KEGs, die XY I. AG und die D. Bau- und Handels GmbH gehören zur Unternehmensgruppe. Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. X. und Hr Y..

Zum gegenständlichen Fall:

---

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1.7.2000 gründeten 3 Personengesellschaften (davon 2 KEGs) eine ARGE unter der Bezeichnung „ARGE Ausbau X-Gasse 9999“ (idF Bw). Den Zweck der Bw bildete lt Gesellschaftsvertrag die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes in 0000 Wien, X-Gasse 9999, „und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile und einem DG-Ausbau.“ Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollten innerhalb eines Zeitraumes von rund 2 Jahren ab Gründung der Bw an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden sollten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag – je nach Durchsetzbarkeit am Markt – weiterverrechnet werden. Die geplanten Erlöse beliefen sich auf ATS 12 Mio bis 16 Mio.

Beteiligt an der ARGE sind die Eigentümer der Liegenschaft, die U. Y. I. Handel KEG mit 50% und die Q. Y. Handel KEG mit 50%. Weitere Gesellschafterin ist die X. & Y.. Letztere ist nicht Eigentümerin und nicht am Betriebsergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt, wofür sie eine prozentuelle Vergütung erhält.

Mit Vereinbarung vom 18.12.2001 wurde der Gesellschaftsvertrag vom 1.7.2000 mit Wirkung ab dem 1.1.2001 dahingehend geändert, dass drei weitere Handels-KEGs in die Gesellschaft eintraten. Die Befristung der Gesellschaft wurde dabei bis 31.12.2003 verlängert. Die Pläne der neu strukturierten ARGE wurden dahingehend geändert, dass zur Kenntnis genommen wurde, dass die XY I. AG eine Option auf die gesamte Liegenschaft mit den jeweiligen Liegenschaftseigentümern abgeschlossen hatte und dass die Revitalisierung der Liegenschaft nunmehr auch den Dachgeschoßausbau umfassen würde.

Zur Durchführung der Renovierungs- und Ausbautätigkeit wurde am 12.2.2000 von der XY I. AG ein erster Bauauftrag erteilt. Dieser Bauauftrag wurde am 18.10.2002 erweitert. Die Baubewilligung für die Um- und Ausbaurbeiten war erst am 18.2.2002 erteilt worden. Die überwiegenden Bauleistungen wurden erst im Frühsommer 2002 begonnen und in der Folge auch durchgeführt.

Mit Kaufvertrag vom 20.12.2002 wurde die Kaufoption effektuiert und ggstdl Liegenschaft zur Gänze von der XY I. AG von den Handels KEGs erworben.

Mit Rechnungen vom 27.5.2002 und 28.6.2002 wurde der XY I. AG von der ARGE ein Teil der Sanierungskosten der Liegenschaft in Rechnung gestellt.

Es handelt sich um den Betrag von gesamt € 977.500,00,-- zuzüglich 20% USt iHv € 195.500,00,-- brutto somit € 1,173.000,00,--.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. E. X. und Hr J. Y..

Die ARGE tritt nach außen auf und ist Unternehmer iSd UStG.

---

Die Miteigentümer der Liegenschaft haben sich zusammengeschlossen und eine ARGE gegründet, um die Renovierung des Gebäudes und den anschließenden Verkauf der Wohnungen durchzuführen. Die ARGE beauftragte die D. Bau- und Handels GmbH als Generalunternehmer und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Die vom FA vorgeschriebene und nunmehr strittige Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 beträgt somit für das Streitjahr 2002 € 195.500,00,--.

In den strittigen Fällen trat die Bw als Unternehmer auf, war hinsichtlich der Sanierungsleistungen verfügberechtigt und hat die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht. Sie lieferte die Bauleistungen in Form des Dachgeschoßausbaues, der Wohnungsrenovierungen und der renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses gemäß oben dargestellten Rechnungen an die XY I. AG.

Die Handels KEGs (grundbürgerlichen Eigentümer) lieferten die unsanierten Wohnungen gemäß jeweiligem Kaufvertrag an die XY I. AG.

Die ausgestellte Rechnung entspricht den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten. Die Geschäfte waren genau in der Form gewollt, in der sie auch fakturiert wurden.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der X./Y. Unternehmensgruppe ist unbestritten.

Der Gesellschaftsvertrag der Bw befindet sich im Steuerakt.

Dass die Bw nach außen auftritt und Unternehmer iSd UStG ist, ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig und entspricht dem Akteninhalt.

Der Zweck der ARGE ist dem Gesellschaftsvertrag entnehmbar. Die Sanierung und der Ausbau des Gebäudes war einziger Gesellschaftszweck. Die Sanierung des Gebäudes und die Errichtung von Dachgeschoßwohnungen dient unbestritten dem Zweck, die Wohnungen zu verkaufen (s zB Projektbeschreibung, eingereicht bei der Bank, Ab Bp; Leistungsbeschreibung).

Dass die D. Bau- und Handels GmbH von der ARGE als Generalunternehmer beauftragt wurde, ist unbestritten.

Die Beteiligungsverhältnisse sind aktenkundig und unbestritten.

Der Zweck der ARGE ist aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich.

---

Der Ablauf der Arbeiten ist aktenkundig und unbestritten.

Die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen und die entsprechenden Rechnungen sind aktenkundig.

Neben den „aufgesplitteten“ Kaufverträgen beweist auch der Bauauftrag, dass die Vertragsparteien die Sanierungsleistungen von der ARGE direkt an die XY I. AG übertragen wollten. Die ARGE hat die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zum Zeitpunkt der Kaufvertragsabschlüsse und kann daher auch – im Einvernehmen mit dem jeweiligen Vertragspartner – entscheiden, wann und an wen sie diese weiterverrechnet. Ob die Bauaufträge wie von der Amtspartei zT vorgebracht als rückwirkende „Scheinaufträge“ zu qualifizieren und daher „nichtig“ seien, ist daher für vorliegende Beurteilung irrelevant, da sie nichts an der Verfügungsmacht der ARGE zum Zeitpunkt der Kaufvertragsabschlüsse ändert.

Der Bw ist Recht zu geben, dass die ARGE ihre Verfügungsmacht über die Sanierungsleistungen nicht bereits vor der erst mit den Kaufverträgen erfolgten Veräußerung der Sanierungsleistungen an die jeweiligen Wohnungskäufer verloren hat.

Zum vorgelegten Schreiben der Amtspartei in einem Parallelfall, gerichtet von Mag. X. an den Rechtsanwalt einer potentiellen Erwerberin, ist auszuführen, dass dieses Beweismittel an dem vom UFS festgestellten Sachverhalt nichts zu ändern vermag.

Das vorgelegte Schreiben betrifft Fr W., eine Erwerberin in einem anderen Verfahren. Für die Frage, ob im vorliegenden Verfahren die konkreten Erwerber zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Willenserklärungen bloß zum Schein abgegeben haben oder ob sie ihrem wahren Willen entsprechen, ist der Wille einer Erwerberin in einem anderen Verfahren irrelevant.

Dennoch nimmt der Berufungssenat zu dem Schreiben Stellung und kommt zu dem Schluss, dass auch bei unterstellter Relevanz für den konkreten Fall der Standpunkt der Amtspartei nicht erhärtet worden wäre.

Die in dem Schreiben angesprochene Teilung in 2 Rechtsgeschäfte, nämlich Kaufvertrag und Bauauftrag, ist bekannt. Aus dem Schreiben ist nicht ableitbar, dass die betreffende Partei ein anderes Geschäft als das von ihr letztlich getätigte abschließen wollte. Es werden bestehende Zweifel an der vorgeschlagenen Vertragsgestaltung und an verschiedenen Vertragsmodalitäten angesprochen. Der behauptete „Mehraufwand an Umsatzsteuer“ (keine Abzugsfähigkeit) wird vom Berufungssenat ohnehin überprüft, da es sich um eine im Berufungsverfahren bereits aufgeworfene und zu beurteilende Frage handelt. Die anderen Ausführungen in dem Schreiben betreffen zivilrechtliche Fragestellungen und sind für vorliegendes Verfahren irrelevant. Die Tatsache, dass die Erwerberin anwaltlich vertreten ist, ist vielmehr ein eindeutiger Hinweis, dass sie genau die Verträge, die sie nach Beratung durch

---

ihren Rechtsanwalt letztlich unterzeichnet hat, abschließen wollte und genau die in den Verträgen geregelten Rechtsverhältnisse herbeiführen wollte. Dass die Vertragspartner der Erwerberin, die ARGE und die jeweilige Handels KEG (damalige Wohnungseigentümerin) genau die Verträge abschließen und die Geschäfte auf die Art und Weise durchführen wollten wie in den Verträgen geregelt, steht außer Zweifel, stehen doch hinter diesen Gesellschaften die Initiatoren des Projekts, Hr Mag. X. und Hr Y., die die gegebene Vertragsgestaltung entwickelt und beworben haben.

Im vorliegenden Fall steht auch die Amtspartei nach ihrer Stellungnahme vom 25.2.2010 offenbar auf dem Standpunkt, es dürfte (da die Käuferin in der Stellungnahme nicht explizit erwähnt wurde) aus „taktischen Gründen vertretbar (sein), diese Vorgänge nicht weiter zu verfolgen.“

Die Höhe der Beträge ist unbestritten.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 idfd Streitjahre gF unterliegen der Umsatzsteuer ua die folgenden Umsätze:

"1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt...."

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (s VwGH 25.2.2009, ZI 2006/13/0128).

Leistungen sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Der Unternehmerbegriff des § 2 Abs 1 UStG 1994 umfasst auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, wenn diese als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen. Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der Gesellschafter gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen. Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft haben im Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung. Auch Beziehungen zwischen einer Arbeitsgemeinschaft und ihren Mitgliedern sind nach den allgemeinen Kriterien als Leistungsaustausch oder Leistungsvereinigung zu beurteilen (s VwGH aaO.)

Gemäß § 3 Abs 1 UStG sind Lieferungen "Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen."

---

Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden. Gemeinschaftsrechtliche Entsprechung findet diese Norm in der im vorliegenden Berufungsfall anzuwendenden Bestimmung des Art 5 Abs 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EG. Demnach gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Die Ausdrücke, die nach der 6. Mwst-RL die steuerbaren Umsätze definieren, haben sämtlich objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar. Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung und eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, kommt es nicht darauf an, ob der betreffende Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wurde (s VwGH aaO).

Die Bw ist Unternehmer iSd UStG und sie ist Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau des gegenständlichen Immobilienprojektes. Ihr kommt die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zu.

Die Bw ist im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr in den strittigen Rechnungen verrechneten Bauleistungen gegenüber der Erwerberin nach außen als Unternehmer aufgetreten.

Ausbauten an einer Liegenschaft bilden umsatzsteuerlich einen eigenständigen lieferfähigen Gegenstand (s Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6, Rz 205).

Als umsatzsteuerliche Leistung kommt nämlich jedes wirtschaftlich relevante Verhalten in Betracht. Entscheidend für das Vorliegen einer Leistung ist nur, ob eine von dem Leistenden verschiedene Person aus dem vom wirtschaftlichen Kalkül getragenen Verhalten einen vermögenswerten Nutzen zieht. Dies ist dann anzunehmen, wenn ein Dritter bereit ist, für das Verhalten Vermögenswerte aufzuwenden (s Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 14). Ggstdl Ausbauten teilen ungeachtet des Umstandes, dass sie eventuell zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile des Gebäudes untrennbar mit dem Grundstück verbunden sind, nicht dessen umsatzsteuerrechtliches Schicksal. Der Verfügungsberechtigte an den Ausbauten hat vielmehr die Möglichkeit, seine an der Liegenschaft bestehenden Rechte (einschließlich der Einbauten) entgeltlich an eine andere Person zu übertragen.

Lt VwGH aaO ist die umsatzsteuerlich eigenständige Lieferfähigkeit der Umbauten eindeutig gegeben.

Die Frage der Bauherreneigenschaft ist für ggstdl Fall unmaßgeblich. Ihr kommt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zu, wenn – wie im vorliegenden Fall – rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen. Daher ist es im Berufungsfall auch nicht wesentlich, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an

---

sie von der Bw in Rechnung gestellten Bauleistungen die Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllen (s VwGH aaO). Die alte Rechtsprechung des VwGH, wonach der Initiator eines Bauherrnmodells als Bauherr anzusehen ist, ist aG des Urteils des EuGH vom 8.7.1986, C-73/85, Kerrutt, überholt.

In die Lieferungen an die Erwerber waren nicht ein, sondern zwei unterschiedliche Unternehmer mit umsatzsteuerlich jeweils eigenständigen Ansprüchen eingebunden. Diese eigenständigen Ansprüche von zwei unterschiedlichen Unternehmern wurden auf Basis von zwei unterschiedlichen zivilrechtlich gültigen Verträgen übertragen. Es hat daher keine Aufspaltung einer Lieferung in zwei Teilleistungen gegeben.

Diese von zwei unterschiedlichen Unternehmern erbrachten Leistungen können nicht unter Berufung auf die Unteilbarkeit der Leistung zu einer Leistung zusammengefasst werden. Eine dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entsprechende Zusammenfassung mehrere Leistungen kommt umsatzsteuerlich nur bei Lieferungen ein- und desselben Unternehmers in Betracht. (S Urteil BFH vom 29.8.1991, VR 87/86). Durch bloße rechtsgeschäftliche Verbindung lässt sich eine umsatzsteuerrechtliche Einheitlichkeit grs nicht herstellen (vgl zB BFH 3.3.1988, BStBl 1989 II S 205).

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein regelmäßig keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken ist (s VwGH aaO).

Zum Beweisantrag der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat auf Einvernahme des Rechtsanwaltes von Fr W. für den Fall, dass der UFS nicht ohnehin zu dem Ergebnis komme, dass ein Steuervorteil vorliege, zu diesem Thema, ist einerseits auszuführen, dass hier eine bedingte Prozesshandlung vorliegt. Bedingte verfahrensrechtliche Anträge sind grundsätzlich unzulässig, außer die Prozesshandlung wird von einem bestimmten im Verfahrensablauf eintretenden Ereignis abhängig gemacht, ohne dass dadurch ein dem Verfahren abträglicher Schwebzustand herbeigeführt wird (Ritz, BAO3, § 85 Tz 3). Nach ständiger Rechtsprechung sind bedingte Prozesshandlungen unzulässig, wenn sie Rechtsunsicherheit erzeugen (vgl zB Stoll, BAO-Kommentar, 853; Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 85 Tz 3).

Eine bedingte Prozesshandlung erzeugt Rechtsunsicherheit, wenn ihre Beachtung einen unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens haben könnte (7 Ob 331/98x). Die Bewilligung des Antrags auf Zeugeneinvernahme in der mündlichen Verhandlung würde zu einer Vertagung der Verhandlung führen und hätte somit unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens und würde Rechtsunsicherheit erzeugen. Der bedingte Beweisantrag ist daher schon aus diesem Grund unzulässig.

Andrerseits gelangt der Berufungssenat zur Ansicht, dass die Einvernahme des beantragten Rechtsanwalts entbehrlich ist, da dieser eine Erwerberin nach dem vorgelegten Schreiben der Amtspartei lediglich in zivilrechtlicher Hinsicht beraten hat und so zur abgabenrechtlichen Lösung vorliegenden Falles nichts beitragen könnte.

Darüber hinaus sollen Zeugen im Verfahren über wahrgenommene Tatsachen eine Aussage machen. Das angegebene Beweisthema, nämlich das Vorliegen eines steuerlichen Vorteils bei der Umsatzsteuer, ist eine rechtliche Frage, die vom Berufungssenat aG des gegebenen Sachverhalts zu lösen ist.

Der bedingte Antrag auf Zeugeneinvernahme ist daher unbeachtlich.

**Scheingeschäfte:** Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Auffällig ist, dass in den bereits entschiedenen Verfahren das Vorliegen von Scheingeschäften von der Amtspartei stets ausgeschlossen wurde. Siehe dazu Erk VwGH vom 25.2.2009, 2006/13/0128, S 17: „in der Stellungnahme des Finanzamtes zur Berufung ist vielmehr ausdrücklich auch davon die Rede, dass das Vorliegen von Scheingeschäften von der Behörde nie behauptet worden sei.“

Der UFS hatte in den bereits entschiedenen Verfahren, beiden Parteien folgend, dh in gleichgelagerten Sachverhalten zum vorliegenden Fall, keinen Anlass gesehen, das Vorliegen von Scheingeschäften in Erwägung zu ziehen.

Der VwGH führte diesbezüglich aus: „Dass den Rechnungen ...Scheingeschäfte zu Grunde gelegen wären, hat sie (Anm: die belangte Behörde) ebenfalls nicht ausdrücklich festgestellt.“

Auch im vorliegenden Fall – ein Parallelfall zu den bereits entschiedenen Verfahren, welcher zur gleichen Zeit wie die bereits entschiedenen Verfahren vom FA im Zuge einer umfassenden Betriebsprüfung beurteilt wurde – lautet ein Passus in der Stellungnahme des FA vom 14.2.2005, S4: „ das Vorliegen von Scheingeschäften wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.“

Nach dem Ergehen des Erkenntnisses des VwGH, 25.2.2009, 2006/13/0128, änderte sich die Argumentationslinie der Amtspartei. Nunmehr wird vorgebracht, es lägen Scheingeschäfte vor. (Siehe oben Darstellung des Verwaltungsverfahrens). Das durch den Bauauftrag verborgene Geschäft, nämlich die Sanierung und anschließende Veräußerung von fertig sanierten Wohnungen, sei nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen.

Zu bemerken ist, dass in sechs Fällen die Bescheide des UFS vom VwGH wegen

---

Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben wurden. In 5 Fällen wurde auf das zit Erkenntnis vom 25.2.2009, 2006/13/0128, verwiesen. Im fortgesetzten Verfahren wurden alle sechs Fälle vom UFS mit Stattgabe rechtskräftig erledigt. Es liegen gleichgelagerte Sachverhalte zum vorliegenden vor.

Es ist schwer vorstellbar, bei gleichgelagerten Fällen einmal nicht von Scheingeschäften und ein andermal doch von Scheingeschäften auszugehen, zumal sich an den gleichgelagerten Sachverhalten nichts geändert hat. Der Sachverhalt wurde auch in allen Fällen zur gleichen Zeit vom FA im Zuge von Betriebsprüfungen festgestellt.

Trotz alledem prüft der Berufungssenat, ob im vorliegenden Fall Scheingeschäfte vorliegen. Die Frage, ob im Einzelfall ein Scheingeschäft (Scheinvertrag) vorliegt, die Willenserklärungen der Vertragspartner also im beiderseitigen Einverständnis nur zum Schein abgegeben wurden oder ob die Parteien gerade das miteinander vereinbart haben, was im Vertrag festgehalten wird und die Vereinbarung daher dem wahren Willen der Parteien entspricht, ist nach ständiger Rechtsprechung des OGH keine Rechtsfrage, sondern eine Feststellung tatsächlicher Art. (S zB OGH 14.11.1973, Ob 174/73; 9.1.1975, 7 Ob 293/74; 13.7.1978, 6 Ob 629/78).

Die entsprechende Feststellung wurde daher im Sachverhalt getroffen (s oben). Rechtlich ist darüber hinaus auszuführen wie folgt.

Nach Lehre und Judikatur liegt ein Scheingeschäft (iSd § 916 ABGB) vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (s Ritz, BAO Kommentar, § 23 Tz 1).

Wenn Geschäfte vorgetäuscht werden, die in Wirklichkeit nicht bestehen, auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft verdecken, liegt ein Scheingeschäft vor (s VwGH 4.2.1987, 85/13/0120). Willenserklärungen müssen im Einverständnis mit dem Empfänger bloß zum Schein abgegeben werden. Zum Schein abgegeben sind Erklärungen, die einverständlich keine bzw nicht die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen (s VwGH 5.3.1990, ZI 89/15/0125).

Ein relatives Scheingeschäft bezweckt als verdecktes Rechtsgeschäft ein Rechtsgeschäft anderer Art (zB Schenkung statt Kauf) oder ein Rechtsgeschäft derselben Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen (s Ritz aaO, Tz 3).

---

Scheingeschäfte sind gemäß § 916 ABGB zivilrechtlich unwirksam; wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft, welches nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen ist. Dies gilt auch im Abgabenrecht (s Ritz aao, Tz 5.)

Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (s Ritz aaO Tz 2 mwN). Das kann zB die Abgabenbehörde sein, denn Scheingeschäfte bezwecken idR die Täuschung bzw Schädigung Dritter.

Sind die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien gewollt, dann liegt kein Scheingeschäft (keine Scheinhandlung) vor, auch wenn das wirtschaftliche Ziel üblicherweise auf einem anderen Weg erreicht wird. Ein Abgabepflichtiger kann im Rahmen der Gestaltungsfreiheit wählen, welchen Weg er wählt. Abgesehen vom Missbrauchstatbestand (Minderung oder Umgehung der Abgabenpflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) ist dem Abgabenrecht eine Bestimmung fremd, wonach ein tatsächlich gewählter, wenn auch unüblicher Weg zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges in den üblichen Weg umzudeuten wäre (s VwGH v 5.4.1989, 85/13/0086).

Läge im vorliegenden Fall ein Scheingeschäft vor, würde das bedeuten, dass einerseits die ARGE und die Erwerberin und andererseits die jeweilige Handels KEG (Veräußerer) und die Erwerberin die entsprechenden Willenserklärungen in Abstimmung mit dem Vertragspartner bloß zum Schein abgegeben haben.

Dafür gibt es keinen Anhaltspunkt. Wie bereits ausgeführt, wollten die ARGE und die KEGs die geschäftlichen Beziehungen genau in der vertraglich festgelegten Form regeln. Die Lieferung der unsanierten Wohnung einerseits und der Bauleistungen andererseits war gewollter und überlegter Teil des Geschäftsmodells. Auf Grund dieser Tatsache können schon keine Scheingeschäfte vorliegen, da im Falle von Scheingeschäften beide Vertragspartner zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses den Willen haben müssen, den Vertrag nur zum Schein abzuschließen und in Wirklichkeit ein anderes Geschäft abschließen wollten.

Aber auch ein Nachweis, dass die Erwerberin die Verträge nur zum Schein abgeschlossen hätte, ist nicht gegeben. Sie wurde auf die Möglichkeit der Aufspaltung in Kaufverträge einerseits und Erwerb der Bauleistungen andererseits aufmerksam gemacht und hat diese Möglichkeit bewusst und gewollt in Anspruch genommen.

Da die Erwerberin, auch wenn sie nur einen Vertrag über den Erwerb der sanierten Liegenschaft abgeschlossen hätte, das gleiche Ergebnis erzielt hätte wie bei der vorgeschlagenen Gestaltung, nämlich den Erwerb der Liegenschaft samt Sanierung, war es ihr egal, auf welchem Weg sie dieses Ziel erreichte und sie stimmte der vorgeschlagenen

---

geplanten Lösung zu und gab die Willenserklärung ab, das gewünschte Objekt samt Sanierung in Form von zwei umsatzsteuerrechtlichen Leistungen in Form zweier Verträge von zwei getrennten Rechtssubjekten erwerben zu wollen.

Auffallend ist, dass die Amtspartei nur in bestimmten Fällen das Vorliegen von Scheingeschäften behauptet. Nach Ansicht der Amtspartei komme es auf den tatsächlichen Zustand der Liegenschaft, den Fortschritt der Sanierungsarbeiten bzw ob „Scheinaufträge“ vorliegen, an. Diesen Ausführungen kann nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2009, 2006/13/0128, nicht gefolgt werden. Einerseits wird hier von der Amtspartei darauf abgestellt, ob den Erwerbern die Bauherreneigenschaft zukommt, was aber nach VwGH aaO irrelevant ist. Andererseits ist auch irrelevant, ob die Bauaufträge rückwirkend erteilt wurden und nach Ansicht der Amtspartei „nichtig“ und als „Scheinaufträge“ zu qualifizieren wären (s oben Beweiswürdigung), da die ARGE die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zum Zeitpunkt der Kaufvertragsabschlüsse hat.

Wahlweise kumulativ bzw alternativ bringt die Amtspartei vor, es handle sich um Missbrauch. Dazu ist festzuhalten, dass der VwGH im Erkenntnis 2006/13/0128 die (damaligen) Missbrauchsüberlegungen des UFS angesprochen und dazu bereits Stellung genommen hat.

§ 22 BAO lautet:

- „(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Liegt ein Missbrauch (Abs 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

Der Missbrauch ist vom Scheingeschäft zu unterscheiden. Ein und derselbe Sachverhalt kann nicht der Bestimmung des § 22 BAO und jener des § 23 Abs 1 BAO gleichzeitig unterstellt werden. Während bei Scheingeschäften das nach außen vorgegebene Geschäft nicht gewollt und daher nicht wirksam ist, ist bei Umgehungsgeschäften die Absicht darauf gerichtet, die der Umgehung dienenden Geschäfte sehr wohl wirksam werden zu lassen. (S VwGH 7.9.1995, 93/13/0095).

Da im vorliegenden Fall keine Scheingeschäfte vorliegen, könnte es sich theoretisch um Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO handeln. Auch dies muss vom Berufungssenat im Hinblick auf das in Kenntnis der Ausführungen des VwGH ZI 2006/13/0128 erstattete Vorbringen der Amtspartei geprüft werden.

---

Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. In diesem Fall wäre zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (s VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Für ggstdl Fall hat der VwGH in 2006/13/0128 bereits unmissverständliche Ausführungen getätigt. Demzufolge können für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung Ersparnisse an Grunderwerbsteuer oder Ertragsteuern nicht maßgeblich sein, wobei weiters der gemeinschaftsrechtliche Blickwinkel zu beachten ist. Demnach erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze im Wesentlichen einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. (S VwGH in 2006/13/0128 mwN). Darauf hinzuweisen ist auch, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert.

Zu Recht wird dazu von der Bw vorgebracht, dass zur Vermeidung von diesbezüglichen Verzerrungen für Grundstückslieferungen in § 6 Abs 2 UStG 1994 die Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist.

Wie vom VwGH in 2006/13/0128 angeführt, ist es auf Grund dieser gesetzlich eingeräumten Möglichkeit für das Umsatzsteueraufkommen vollkommen irrelevant, ob die Sanierungsleistungen von der Bw jeweils steuerpflichtig direkt an die jeweils vorsteuerabzugsberechtigten Erwerber oder über die im Falle einer Option zur Steuerpflicht ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigten KEGs geliefert worden wären.

Ebenfalls zu Recht hat die Bw in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat darauf hingewiesen, dass im umgekehrten Fall, nämlich in den Fällen, wo eine Übergabe der Wohnungen an Personen erfolgt wäre, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien, in keinem Fall gemäß § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optiert worden wäre. Aus diesem Titel kann daher ebenfalls kein Steuervorteil entstehen.

Allenfalls könnte, wie die Bw vorbringt, ein Steuervorteil dann entstehen, wenn gegenüber Stpfl, die unternehmerisch tätig werden, zur Steuerpflicht optiert würde, weil dann auch die Besteuerungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sich um diese Umsatzsteuer, die auf den Grundanteil entfalle, erhöhe. Dies ist jedoch nach VwGH 2006/13/0128 irrelevant, da Ersparnisse an Grunderwerbsteuer irrelevant sind. Nach VwGH 2006/13/0128 ist eine rein umsatzsteuerliche Beurteilung vorzunehmen.

Dass die fraglichen Umsätze einen Steuervorteil wie vom VwGH in 2006/13/0128, S 19, dargestellt, zum Ergebnis hätten, ist nicht erkennbar. Dass ein Vermieter für die Umsätze aus dem Erwerb einer sanierten Eigentumswohnung den Vorsteuerabzug geltend machen kann, ist systembedingt und sichert die Kostenneutralität in der Unternehmerkette. Ob er den Vorsteuerabzug wie im ggstdl Fall oder bei einheitlicher Lieferung der sanierten Eigentumswohnung durch Option zur Umsatzsteuerpflicht erreicht, macht keinen Unterschied. Die gewählte Konstruktion war daher nicht auf einen ungerechtfertigten Vorsteuerabzug ausgerichtet. Auch im Falle der nichtunternehmerischen Nutzung ist ein derartiger Steuervorteil nicht erkennbar (s oben).

Dass im ggstdl Fall ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt, ist somit nicht hervorgekommen.

Die von der Amtspartei nach wie vor vorgebrachte „willkürliche“ Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Bauleistungen würde nach VwGH 2006/13/0128, S 18, die Feststellung der tatsächlichen Bemessungsgrundlage erfordern. Das diesbezügliche Argument in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat, es könnte im Wege einer groben Schätzung wiederum nur die bekannte „willkürliche“ Aufteilung herangezogen werden, würde im Verfahren vor dem VwGH nicht haltbar sein.

Folgte man der Argumentation der Amtspartei, müssten auch zur Frage der Entgeltgestaltung gegenüber den KEGs Überlegungen angestellt worden sein (s VwGH 2006/13/0128, S 18). Solche wurden von der Amtspartei nicht vorgebracht, sodass ihre Argumentation auch insoweit unschlüssig ist.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet nach § 11 Abs 14 UStG 1994 diesen Betrag.

Die Bw ist Unternehmer und hat die der strittigen Rechnung zu Grunde liegenden Leistungen gegenüber der Erwerberin, der XY I. AG, erbracht.

Die Voraussetzungen des § 11 Abs 14 UStG 1994 liegen nicht vor.

Die Umsatzsteuerschuld verringert sich um den gesamten gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 vorgeschriebenen Betrag.

Die Umsatzsteuer wird wie beantragt festgesetzt. Die Richtigkeit des Zahlenmaterials des bekämpften Umsatzsteuerbescheides ist (abgesehen von der Umsatzsteuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG) unbestritten und wird daher der Berechnung zu Grunde gelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Dezember 2010