



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/2193-W/06 und
RV/2194-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Hackl & Co Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft, 1070 Wien, Halbgasse 3 - 5, vom 1. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Mai 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO und Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 1999 sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO und Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Den Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1999 sowie betreffend Umsatzsteuer 2001 wird Folge gegeben. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1999 sowie Umsatzsteuer 2001 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufungen gegen die (wieder aufgenommenen) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2001 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Die ursprünglichen Sachbescheide jeweils vom 27. Oktober 2003 betreffend die Umsatzsteuer 1999 sowie die Umsatzsteuer 2001 treten wieder in Rechtskraft und werden für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde bei dem Berufungswerber (Bw.) für die Jahre 1999 und 2001 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer durch die Abgabenbehörde erster Instanz eine Wiederholungsprüfung gem. § 148 BAO durchgeführt.

Die getroffenen Feststellungen führten zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2001.

Im Bericht vom 20.4.2006 über die Betriebsprüfung (Bp) wurde hinsichtlich der Feststellungen, die die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich machten, auf Tz. 1 des Berichtes verwiesen.

Tz. 1 enthält Feststellungen betreffend „nicht abzugsfähige Vorsteuer gem. § 12 UStG“. Die Bp führte aus, dass aufgrund einer vorliegenden Kontrollmitteilung der Verdacht der Abgabenverkürzung begründet werde, wonach der Bw. bei nachstehenden Rechnungen nicht als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger der Sanierungsleistungen in Betracht komme:

- Endabrechnung Bauauftrag vom 31.10.1999 ATS 326.640,00 + 65.328,00 Umsatzsteuer, fakturiert ARGE-P-Straße;
- Endabrechnung Bauauftrag vom 31.5.2001 ATS 1.262.708,33 + 252.541,67 Umsatzsteuer, fakturiert von ARGE-W-Straße.

Dazu liegen der Bp die folgenden Unterlagen vor:

- Brief von ManagementGmbH vom 28.8.1998 – „...Wir bieten verschiedene sanierte Eigentumswohnungen im Objekt W-Straße an. Die Umbau- und Ausbaumaßnahmen betreffend dieses Objektes sind bereits eingereicht, die Baugenehmigung wird bis längstens Oktober 1998 erwartet. Die voraussichtliche Fertigstellung der Umbaumaßnahmen wird bis Ende 1999 erfolgen.“

- Brief von ManagementGmbH vom 16.2.1999

„W-Straße – Der Gesamtpreis für die sanierten Wohnungen wurde mit ATS 2.163.250,00 festgelegt. Die Abwicklung erfolgt nunmehr in folgenden Schritten:

a) Kaufvertrag für Top 18 und 19 in unsaniertem Zustand zum Kaufpreis von insgesamt ATS 648.000,00

b) Bauauftrag betreffend Sanierung beider Tops und Herstellung des Zustandes laut Baubeschreibung zum Gesamtpreis von ATS 1.262.708,33 + 20% 252.541,67.
P-Straße / Dachgeschoßwohnung

Gesamtverkaufspreis für die sanierte und ausgebaute Dachgeschoßwohnung. Die Abwicklung erfolgt nunmehr in folgenden Schritten:

a) Kaufvertrag Top Nr. 36 in unsaniertem Zustand zum Kaufpreis von ATS 725.000,00

b) betreffend des endgültigen Ausbaus des gesamten Dachgeschoß – Tops und Herstellung des Zustandes lt. Baubeschreibung im Bauauftrag zum Gesamtpreis von ATS 326.640,00 + 20% 65.328,00.“

- Mietvertrag vom 17.7.2000 für Top 18 – Mietverhältnis beginnt ab 1.8.2000. Die allgemeinen Teile des Hauses wurden im Jahr 1999/2000 generalsaniert.
- Mietvertrag vom 20.7.2000 für Top 19 – Mietverhältnis beginnt am 1.8.2000. Die allgemeinen Teile des Hauses wurden im Jahr 1999/2000 generalsaniert.

Die Bp führte weiter aus, dass festgestellt worden sei, dass bei den von den ARGEN fakturierten Baukosten keine Bauherreneigenschaft der Rechnungsempfänger, des Bw. (= Wohnungskäufer) vorliege, da nachweislich

- der Bw. auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden nicht als Bauwerber aufscheine, sondern die jeweiligen Eigentümer-KEG
- Gegenstand der Umsätze sanierte Wohnungen gewesen seien
- der Wille der Vertragspartei eindeutig auf den Erwerb sanieter Wohnungen gerichtet gewesen sei
- der Käufer auf die bauliche Gestaltung keinen Einfluss habe nehmen können
- der Verkäufer das Baurisiko zu tragen hatte und gegenüber den bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei
- der Verkäufer das finanzielle Risiko zu tragen gehabt habe
- Fixpreise für den gesamten Wohnungskaufpreis inkl. Sanierung vereinbart gewesen seien.

Der Bw. komme weder als Bauherr noch als umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger in Betracht. Da die angeführten Sanierungsleistungen an die Wohnungsverkäufer erbracht worden seien, bestehe auch keine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen den ARGEN und dem Bw., sondern zwischen den ARGEN und der jeweiligen Eigentümer KEG. Die Baukosten seien daher an die jeweilige KEG abzurechnen und stellten in der Folge beim Erwerb durch den Bw. keine Sanierungskosten, sondern einen Bestandteil des Kaufpreises dar. Es sei daher die aufgrund des Bauauftrages in Anspruch genommene Vorsteuer rückzufordern.

Die nicht abzugsfähige Vorsteuer betrage für 1999 – ATS 65.328,00 / Euro 4.747,57 und für 2001 – ATS 252.541,67 / Euro 18.352,92.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der Bp.

Die **Bescheide** hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 1999 bzw. 2001 ergingen mit Datum 2. Mai 2006.

Die **Berufung** gegen die angeführten Bescheide wurde am 1. Juni 2006 erhoben und richtete sich gegen die unter Verweis auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorgenommenen Abänderungen.

Es wurde die ersatzlose Aufhebung sämtlicher bekämpfter Bescheide beantragt.

Die weiteren Anträge auf mündliche Verhandlung gem. § 284 Abs 1 BAO sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs 1 Z 1 BAO wurden mit Schreiben vom 13. Juli. 2010 unter Verweis auf bereits seitens des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) abgeschlossene gleichgelagerte Verfahren zurückgenommen.

In der Begründung der Berufung wurde zur Feststellung der Bp, dass keine Bauherreneigenschaft des Bw. gegeben gewesen sei, u.a. festgehalten, dass zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes dieser Umstand als irrelevant zu sehen sei.

Der tatsächliche Sachverhalt bestehe nämlich darin, dass der Bw. jeweils mit Kaufverträgen vom 25. Februar 1999 die Wohnungen in der P-Straße bzw. W-Straße von der M.KEG bzw. der Q.KEG erworben habe. Diese KEG seien zum Zeitpunkt der Verkäufe nur im Eigentum der unsanierten Wohnungen gewesen. Die komplette Adaptierung und Ausbau der Wohnungen seien von den ARGEN vorgenommen worden, die die alleinigen Eigentümerinnen der Investitionen gewesen seien. Demzufolge habe der Bw. diesen ARGEN die in deren Eigentum stehenden Investitionen der Ein- und Umbauten zum vereinbarten Preis abgekauft. Über den Kauf sei mit den Rechnungen vom 31. Oktober 1999 bzw. 31. Mai 2001 endabgerechnet worden. Dementsprechend habe der Bw. die in den Rechnungen der ARGEN ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Bw. als „umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger“ nicht in Betracht komme.

Es sei weiters die Behauptung der Behörde zurückzuweisen, wonach die „Sanierungsleistungen an die Wohnungsverkäufer erbracht“ worden sein sollten und es keine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen der ARGE und dem Bw. gegeben habe.

Richtig sei, dass die gegenständlichen ARGEN Anfang 1999 gemeinsam mit anderen Gesellschaften durch die zwei KEG allein zum Zweck der Durchführung der Sanierung und des Ausbaus der jeweiligen Liegenschaften in der P-Straße bzw. der W-Straße gegründet worden seien. Es habe keine Leistungsbeziehung zwischen den bauausführenden ARGEN und den die Wohnungen verkaufenden KEG gegeben.

Die in die Eigentumswohnungen getätigten Investitionen seien von den ARGEN an den Bw. verkauft worden, da ausschließlich diese darüber verfügberechtigt gewesen seien. Der Bw. habe über die zivilrechtlich gültigen Verträge jeweils ordnungsgemäße Rechnungen erhalten, sodass keine Rechtswidrigkeit zu erkennen sei, die den im gegenständlichen Fall vorgenommenen Vorsteuerabzug verwehren würde.

Es gebe demnach keinen ersichtlichen Grund für die Rechtfertigung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 4 BAO und sei auch die von der Behörde vertretene Ansicht, dass aufgrund der Kontrollmitteilung der Verdacht der Abgabenhinterziehung begründet werde, zurückzuweisen.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 31. Juli 2006 verwies die Bp u.a. darauf, dass die in der Berufung vorgebrachten Argumente zu keiner Änderung der bisherigen Beurteilung des Sachverhaltes führten. Da die Sanierungsleistungen an die Wohnungsverkäufer erbracht worden seien und keine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen den ARGEN und dem Bw. bestünden, seien die Baukosten an die jeweilige KEG abzurechnen. Sie stellten beim Erwerb durch den Bw. bei diesem keine Sanierungskosten dar.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 4. September 2006 wurde u.a. festgehalten, dass es für das gegenständliche Verfahren nicht maßgeblich sei, wann und in welchem Zustand dem Bw. die Wohnungen von der ManagementGmbH angeboten worden seien. Es sei ausschließlich die Rechtsfrage maßgeblich, ob die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht einer fehlenden umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung zwischen den ARGEN und dem Bw. zu verwerfen sei oder nicht.

Diesbezüglich werde auf die zur gleichen Rechtsfrage bereits beim VwGH anhängigen Verfahren (u.a. zu Zl. 2006/13/0133) verwiesen und die Aussetzung des Verfahrens angeregt.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2010 wurde die Fortsetzung des Verfahrens beantragt. Es sei am 25. Februar 2009 die Entscheidung des VwGH zur Zl. 2006/13/0128 ergangen worin auf die Entscheidung zu Zl. 2006/13/0133 verwiesen wird.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2010 wurde der durch den UFS an den Bw. ergangene Vorhalt beantwortet und ergänzend der durch den Bw. erteilte Bauauftrag beigebracht.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001 wurde festgehalten, dass die einzigen vom Finanzamt vorgebrachten Wiederaufnahmegründe auf einer unrichtigen rechtlichen Würdigung des von ihr erhobenen Sachverhalts beruhten und dementsprechend zur Rechtfertigung der verfügten Wiederaufnahme vollkommen untauglich seien. Dies folge unmittelbar aus dem Erkenntnis des VwGH vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO zur Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001

In der gegenständlichen Berufungssache ist strittig, ob zwischen dem Bw. und den Rechnungslegern eine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung bestanden hat.

Eine Serie von Berufungsentscheidungen des UFS die zu gleichgelagerten Berufungen ergangen ist, wurde zwischenzeitlich durch den VwGH betreffend der Umsatzsteuer wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben (vgl. VwGH vom 25.2.2009, 2006/13/0128 und die weiteren dort angeführten Erkenntnisse).

Der VwGH kommt in diesen Erkenntnissen zu nachstehend zusammengefassten Ergebnissen:

„Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 erfüllt. Der Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen. Das Entstehen der Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist von der Steuerschuld kraft tatsächlicher Leistungserbringung nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 zu unterscheiden.“

Dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr in den strittigen Rechnungen verrechneten Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern nicht nach außen als Unternehmerin ausgetreten wäre, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Dass den Rechnungen Scheingeschäfte zu Grunde gelegen wären, hat sie ebenfalls nicht ausdrücklich festgestellt. Soweit die belangte Behörde die Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber als maßgeblich für ihre Beurteilung erachtet, kann ihr nicht gefolgt werden.

Der Frage der Bauherreneigenschaft kommt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nämlich dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen (vgl. Kolacny/Caganek, UStG3, § 6 Anm. 33 lit. h, Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg), UStG-Kommentar, § 6 Rz 281, Ruppe, aaO, § 6 Tz 232, sowie Scheiner/Kolacny/Caganek ua, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a Anm. 58, jeweils mit Hinweis auf die Ausführungen im Urteil des EuGH vom 8. Juli 1986, C-73/85, Kerrutt, vgl. insbesondere Randnr. 15).

In diesem Sinne war es im Beschwerdefall auch nicht wesentlich, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Bauleistungen die im angefochtenen Bescheid näher dargelegten, in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllten. 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 1994 nicht zu tragen.

Wenn die belangte Behörde die Meinung vertritt, die ARGE hätte die Bauleistungen an die Eigentümer KEG weiterverrechnen müssen, ist darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein in der Regel keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken ist. Die Überlegungen der Behörde laufen vielmehr auf eine unzulässige Vermischung der Gesellschafts und Gesellschaftersphäre hinaus und haben teilweise offenbar auch nur ein fiktives Geschehen vor Augen.

Im Zusammenhang mit ev. Missbrauchsüberlegungen der belangten Behörde fehlte die konkrete Rechtsgrundlage welche diese hätten stützen können. Auch könnten für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung Ersparnisse an Grunderwerbsteuer oder "andere steuerliche Vorteile" nicht maßgeblich sein, wobei weiters der gemeinschaftsrechtliche Blickwinkel zu beachten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 2008, 2005/13/0115). 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. Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert. Zu Recht wird dazu in der Beschwerde vorgebracht, dass zur Vermeidung von diesbezüglichen Verzerrungen für Grundstückslieferungen in § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist.“

Der UFS hat bei Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. z.B. Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, S 955). Er hat sich auf keine allfälligen neuen Wiederaufnahmegründe zu stützen.

Die auf Tz. 1 des Bp-Berichtes (nicht abzugsfähigen Vorsteuern gem. § 12 UStG infolge Verneinung der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und den Rechnungslegern sowie umsatzsteuerrechtlich nicht maßgebliche Überlegungen zum Vorliegen der Bauherreneigenschaft) gestützten Wiederaufnahmegründe betreffend die Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001 rechtfertigen im Sinne der obigen Ausführungen des VwGH keine Wiederaufnahme der Verfahren für diese Jahre.

Den Berufungen war statzugeben. Die gegenständlichen Wiederaufnahmbescheide waren aufzuheben.

Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung gem. § 273 Abs 1 BAO durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Stattgabe der Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001 und Aufhebung der betreffenden Bescheide scheiden somit die Sachbescheide zur Umsatzsteuer 1999 bzw. 2001 vom 2. Mai 2006 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Die ursprünglichen Sachbescheide vom 27. Oktober 2003 leben wieder auf.

Die Berufungen gegen die Sachbescheide waren als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Über die Berufungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2010