



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 15. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird für endgültig erklärt.

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 2.5.2000 gründeten 3 Personengesellschaften (in der Rechtsform einer KEG) eine ARGE unter der Bezeichnung „ARGE Ausbau X-Gasse ab/Y-Gasse cd“ (idF Bw). Den Zweck der Bw bildete lt Gesellschaftsvertrag die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes X-Gasse ab/Y-Gasse cd, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile, einem Lifteinbau und einem Dachgeschoßausbau mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rund ATS 15 Mio zuzügl USt. 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.

Im Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr wurde, beruhend auf den Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw, ein Gesamtbetrag der Entgelte iHv € 767.723,50,-- ausgewiesen. Dem Umsatzsteuerbetrag von € 153.544,70,-- stand ein Vorsteuerbetrag von € 136.756,90,-- gegenüber.

Als Steuer gem § 12 Abs 14 UStG 1994 wurde ein Betrag von € 359.020,00,-- angesetzt.

Der Bericht vom 27.9.2004 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2000 und 2001 traf unter Tz 14 Feststellungen zur „Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG“. Unter dieser Tz wird iW ausgeführt, von der Bw seien Sanierungsarbeiten an den Käufer der einzelnen Wohnungen, die Z. I. AG, 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 Wohnungserwerberin 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 im Vorhinein einvernehmlich festgesetzt“). Zusammenfassend sei festzuhalten, dass „der Z. I. AG als Erwerberin der fertig sanierten Wohnungen keine Bauherreneigenschaft zukommt.“. Durch die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis der unsanierten Wohnung sei der Erwerberin 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 Bauherren, sondern an die Wohnungskäufer zur Abrechnung gebracht.“

Dazu enthält der Prüfungsbericht nähere Ausführungen betreffend Wohnungserwerbe durch die Z. I. AG. Die bisher erklärten Umsätze seien daher „der tatsächlichen Leistungserbringung an die Eigentümer-KEGs zuzuordnen.“ Die an die Wohnungskäufer 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 Streitjahr € 359.020,--.

Gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 13. Oktober 2004 erhob die Bw Berufung und führte darin iW aus, im ggstdl Fall sei gerade kein Fixpreis für ggstdl Sanierungen verrechnet worden. Darüber hinaus sei die Wohnung Top 53 in Tz 14 Bp Bericht aufgelistet worden, obwohl diese Wohnung nachweislich nicht von der Z. I. AG gekauft worden wäre und die Sanierungskosten an die Wohnungseigentümerin fakturiert worden seien.

Tatsächlich habe die Z. I. AG die Bauaufträge mit der Bw und die Kaufverträge mit den Handels KEGs abgeschlossen. Dementsprechend seien auch die Leistungen erbracht worden. Wirtschaftliche Notwendigkeit ggstdl Konstruktion sei gewesen, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses der Komplettsanierung ggstdl Liegenschaft nicht nur die ggstdl Handels KEGs und die Z. I. AG, sondern weitere Eigentümerinnen der jeweiligen Eigentumsobjekte bestanden hätten. Die Sanierung hätte primär wohl von der damals schon bestehenden Wohnungseigentumsgemeinschaft beauftragt werden müssen. Finanziell waren aber weder die WEG noch die Handels KEGs in der Lage, die Sanierungskosten zu bezahlen. Da auch die Bank bei weitem nicht die gesamten Baukosten finanziert hätte, musste die Z. I. AG die Zusage zum Erwerb der Wohnungen sowie die Finanzierung der mit diesen verbundenen Ausbaurkosten zusätzlich zu den Sanierungskosten der bereits seit 2000 der Z. I. AG gehörenden Objekte übernehmen.

Im Übrigen könnten selbst bei Richtigkeit der Rechtsansicht der Behörde nur die tatsächlich in Rechnung gestellten Beträge als Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung angesetzt worden. Die Rechnungen seien aber nur zum Teil im Jahr 2002 gelegt worden, zum anderen Teil erst im Jahr 2003. Letztere würden jedenfalls nicht das Streitjahr betreffen.

Selbst wenn die von der Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierter 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 Dachbodenausbaues und der Sanierung der allgemeinen Teile nur über den Umweg der vormaligen grundbücherlichen 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. Überdies sei zB die Annahme wirklichkeitsfremd, die Z. I. AG als Wohnungskäuferin sei nicht in der Lage gewesen, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben.

Selbstverständlich hätten damals die beiden ehemaligen Vorstände der Z. I. AG, Mag. G. und Hr H., maßgeblichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der Sanierungstätigkeiten gehabt. Immerhin habe im Streitzeitraum Personalunion zwischen den Vorständen dieser AG und den Komplementären der KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGE gewesen seien, bestanden. Die entscheidende Frage sei allein die, ob die zivilrechtliche Vertragsbeziehung zwischen der ggstdl ARGE und den ggstdl Käufern im umsatzsteuerlichen Rechtsbereich anzuerkennen sei 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 unterlägen. 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 „Auftragserteilung der Immobilienkäufer an die ARGE war ein von allen Teilen gerade auch in dieser Form gewolltes Rechtsgeschäft.“

Es werde daher die erklärungskonforme Veranlagung der Umsatzsteuer beantragt.

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.“

Nach einer Äußerung der Bw zur Stellungnahme und der Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung vor dem UFS betonte die Bw in einem ergänzenden Schriftsatz vom 6. April 2006, dass „die Lieferbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGEn 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 Geschäftes eine Willensübereinstimmung zwischen der grundbücherlichen 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.“

Der Berufungssenat 15 des UFS gab der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 16. Juni 2006, ZI RV/0741-W/05, teilweise Folge.

Der UFS führte aus, dass zur Lösung des Falles ua die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerberin, der Z. I. AG, maßgeblich sei, welche er verneinte. Wegen der fehlenden Bauherreneigenschaft der genannten Wohnungserwerberin sei davon auszugehen, dass die Bw, die Bauherrin gewesen sei, die von ihr an diese Wohnungserwerberin 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 (umfassend sowohl den Verkauf der unsanierten Wohnung als auch die weiterverrechneten Bauleistungen) an die Wohnungserwerber getätigt hätten.

Allerdings falle ein Teil der strittigen Beträge in das Jahr 2003, welches nicht streitgegenständlich sei. Die Rechnungsbeträge 2002, die an die Erwerberin statt an die tatsächlichen Verkäufer fakturiert worden seien, machten € 720.000,-- aus, was bedeute, dass die darauf entfallende Umsatzsteuer iHv € 144.000,-- gem § 11 Abs 14 UStG geschuldet werde.

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, ZI 2006/13/0132, den Bescheid des UFS, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und führte dazu iW aus, der Beschwerdefall gleiche hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhalts und der zu beantwortenden Rechtsfrage zur für das Streitjahr strittigen Vorschreibung einer Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs 14 UStG 1994 jenem, den der VwGH mit Erkenntnis vom selben Tag, ZI 2006/13/0128, entschieden habe, in einer Weise, die es erlaube, auf die Gründe jenes Erkenntnisses zu verweisen.

In jenem Erkenntnis führte der VwGH iW aus, unbestritten sei, dass der Bw Unternehmereigenschaft zukam und sie auch die Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau 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 wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS ist im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des VwGH gebunden; die Verwaltungsbehörden haben nach § 63 Abs 1 VwGG nach einer Aufhebung des Bescheides mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die Bw hat mit Schreiben vom 19.8.2009 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Das Verfahren findet daher ohne mündliche Verhandlung statt.

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der G. /H. 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 Z. I. AG und die D. GmbH gehören zur Unternehmensgruppe. Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. G. und Hr H..

Zum gegenständlichen Fall:

Mit Kaufvertrag vom 18.12.1997 erwarben die S. H. I. Handel KEG und die C. T. L. KEG je 50% an der Liegenschaft in X-Gasse ab/Y-Gasse cd , Wien. Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen ("Zinshaus").

In weiterer Folge erwerben weitere KEGs der Firmengruppe Anteile. Bei allen KEGs (außer C. T. L. KEG) sind Mag. E. G. und J. H. als Komplementäre beteiligt. Als Kommanditisten sind Anleger beteiligt.

Zum Zeitpunkt der Gründung der ARGE sind an der Liegenschaft beteiligt:

S. H. X-Handel KEG 20%

C. T. L. KEG 20%

U. H. X-Handel KEG 60%

Später erwarben auch andere KEGs der Firmengruppe Anteile, und zwar

F. H. X-Handel KEG 25%

V. H. X-Handel KEG 18%

W. H. X-Handel KEG 22%

M. G. X-Handel KEG 15%

Die ARGE (Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2.5.2000 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile, einem Lifteinbau und einem Dachgeschoßausbau mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rund ATS 15 Mio. zuzügl. USt. Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollten innerhalb eines Zeitraumes von rund 2 Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden – an die einzelnen Eigentümer des Objektes weiterverrechnet werden.

Beteiligt sind die Eigentümer der Liegenschaft, die S. H. I. Handel KEG mit 20%, die C. T. KEG mit 20% und die U. H. I. Handel KEG mit 60%.

Weitere Gesellschafter sind die G. & H. P. KEG und die Z. Management Services GmbH. Diese Beiden sind allerdings nicht Eigentümer und nicht am Betriebsergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt. Sie nehmen auch nicht an der Finanzierung der Renovierungs- und Ausbaukosten teil, insbesondere nicht an den vorgesehenen Kreditfinanzierungen.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. E. G. und Hr J. H..

Seit 1.1.2001 sind folgende Firmen an der ARGE beteiligt.

S. H. I. Handel KEG 3%

C. T. L. KEG 12%

U. H. I. Handel KEG 5%

F. H. I. Handel KEG 25%

V. H. I. Handel KEG 18%

W. H. I. Handel KEG 22%

M. G. I. Handel KEG 15%

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

An der Liegenschaft wurde 1998 Wohnungseigentum begründet.

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. GmbH als Generalunternehmer und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Die Z. I. AG erwarb bereits mit Kaufvertrag vom 13.7.2000 die Tops Lager 1 und 2, Geschäftslokale 3,4,5,6 und 7 sowie die Garage 1 und 2, somit die gesamte Erdgeschoßfläche ggstdl Liegenschaft. In der Folge legte die Z. I. AG stufenweise weitere Angebote auf Abschluss von Kaufverträgen betreffend einzelner Tops ggstdl Liegenschaft. Die ersten

Angebote datieren vom 17.1.2002. Am selben Tag wurde der hier ggstdl Bauauftrag abgeschlossen. Weitere Kaufanbote wurden am 19.11.2002 und 30.4.2003 abgeschlossen. Auf Grund dieser weiteren Kaufanbote wurde der Bauauftrag vom 17.1.2002 am 19.11.2002 und 30.4.2003 jeweils erweitert und konkretisiert. Die Endabrechnung des Bauauftrags datiert vom 1.8.2003. Mit Kaufvertrag vom 9.7.2003 wurden die Kaufanbote effektuert und 28 Wohnungen von der Z. I. AG von den diversen Handels KEGs erworben.

Die einzelnen Rechnungen betreffend die verrechneten Bauleistungen der ARGE datieren vom 26.4.2002, 20.6.2002, 31.7.2002, 31.10.2002, 27.3.2003, 18.5.2003 (Teilrechnungen) und 1.8.2003 (Endabrechnung).

Der strittige Umsatzsteuerbetrag 2002, der vom Finanzamt als USt-Schuld gem § 11 Abs 14 UStG 1994 betrachtet wurde, beträgt € 144.000,--. Der darüber hinaus gehende Betrag, der von der Bp ebenfalls als USt-Schuld gem § 11 Abs 14 UStG 1994 angesetzt wurde, betrifft das Jahr 2003.

Somit hat die Z. I. AG den Bauauftrag mit der Bw und die Kaufverträge mit den Handels KEGs abgeschlossen. Dementsprechend wurden auch die Leistungen erbracht.

Die Sanierung der Wohnungen Top 32/33,37/38, 53 und 57 wurde nicht der Z. I. AG in Rechnung gestellt, sondern den jeweiligen Wohnungseigentümern und sind nicht streitgegenständlich.

In den strittigen Fällen lieferten die grundbücherlichen Eigentümer die unsanierten Wohnungen bzw den unsanierten Dachboden an die Z. I. AG.

Die ARGE lieferte die Bauleistungen in Form des Dachgeschoßausbaues, Wohnungsrenovierungen und renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses aG des erteilten Bauauftrags an die Z. I. AG.

Sie verrechnete die Bauleistungen gegenüber der Z. I. AG und trat dabei als Unternehmer auf.

Die ausgestellten Rechnungen entsprechen den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der G./H. 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.

Dass Wohnungseigentum begründet wurde, ist aus dem Grundbuchsauszug, verschiedenen Verträgen und dem Vorbringen der Bw ersichtlich.

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. 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.

Die Höhe der Beträge ist unbestritten.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 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 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 Bestimmung des Art 5 Abs 1 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 den Wohnungserwerbern nach außen als Unternehmer aufgetreten.

Dass Scheingeschäfte zu Grunde liegen, konnte im ggstdl Fall nicht festgestellt werden.

Die Frage der Bauherreneigenschaft ist für ggstdl Fall unmaßgeblich. Ihr kommt 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. 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).

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).

Dass im ggstdl Fall ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt, ist nicht hervorgekommen. Nach VwGH aaO könnten für eine derartige Beurteilung Ersparnisse an Grunderwerbsteuer oder „andere steuerliche Vorteile“ nicht maßgeblich sein, wobei weiters der gemeinschaftsrechtliche Blickwinkel beachtet werden müsse. Der VwGH weist auch darauf hin, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert und dass zur

Vermeidung von diesbezüglichen Verzerrungen für Grundstückslieferungen in § 6 Abs 2 UStG 1994 die Option zur Steuerpflicht vorgesehen 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 den strittigen Rechnungen zu Grunde liegenden Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern erbracht.

Dass ein Teil der vom Finanzamt gem § 11 Abs 14 UStG 1994 in Rechnung gestellten Umsatzsteuer auf Rechnungen des Jahres 2003 beruht und daher im Jahr 2002 nicht streitgegenständlich ist, ist unbestritten, jedoch im Ergebnis irrelevant, da die Umsatzsteuer gem § 11 Abs 14 schon dem Grunde nach zu Unrecht festgesetzt wurde.

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

Die Umsatzsteuerschuld verringert sich um die gesamten gemäß § 11 Abs 14 UStG vorgeschriebenen Beträge.

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 ist kein Grund für eine vorläufige Veranlagung gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird daher für endgültig erklärt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. Oktober 2009