



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Dr. Karl Stetter und Mag. (FH) Heinrich Witetschka über die Berufung der Bw., (nunmehr mit Spezialvollmacht) vertreten durch Prof. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & CO KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19 vom 14. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 20. September 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Umsatzsteuer 2001 sowie Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zur Umsatzsteuer für das Jahr 2001 verfügenden Bescheid wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die im streitgegenständlichen Jahr als Angestellte und Vermieterin zweier, in 1200 Wien, WS 6 gelegener Wohnungen tätige Bw. überreichte dem Finanzamt am 26. Juli 2001 eine, auf

einen Vorsteuerüberhang von öS 241.500.- lautende Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juni 2001.

Nämlicher Abgabenerklärung waren zwei, mit 25. Juni 2001 datierte Fakturen beigelegt mittels derer die AAWS (in der Folge kurz ARGE) der Bw. gegenüber Renovierungsleistungen (Herstellung von Decken, Elektro- und Sanitärinstallationen, Heizungsinstallationen, Beleuchtungskörper und Sanitäreinrichtungen, Kücheneinrichtung) im Betrag von öS 695.000 – (netto) zuzüglich öS 139.000.- USt bzw. von öS 512.500.- (netto) zuzüglich öS 102.500.- USt abgerechnet hat.

In der Folge fand der Vorsteuerbetrag von öS 241.500.- Eingang in den auf Basis der dem Finanzamt am 22. August 2002 übermittelten Umsatzsteuererklärung 2001 erlassenen, in Rechtskraft erwachsenen Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 30. August 2002.

Nach Durchführung einer Außenprüfung verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 20. September 2005 die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ mit gleichem Datum im wiederaufgenommene Verfahren einen neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001, der den Abzug der Vorsteuer im Ausmaß von öS 241.500.- versagte.

In der Begründung des die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001 verfügenden Bescheides wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Der über die Außenprüfung erstellte Bericht begründet die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der unter Tz 1 getroffenen Feststellung.

In nämlicher Textziffer führte der Prüfer aus, dass die ARGE am 12. März 1999 gegründet worden und mit der Renovierung, respektive dem Ausbau des Objekts beauftragt worden sei.

In der Folge habe vorgenanntes Unternehmen im Zuge des Verkaufes von Anlagewohnungen einen vom Gesamtkaufpreis der Wohnungen prozentuell ermittelten Betrag an die Erwerber als Baukosten in Rechnung gestellt und hierbei gesondert Umsatzsteuer ausgewiesen.

Hierbei sei festgestellt worden, dass in realiter keine Bauherrneigenschaft der rechnungsempfangenden Bw. vorgelegen sei, da die Sanierungsarbeiten nachweislich Ende 2000 abgeschlossen gewesen seien, zumal die letzte Eingangsrechnung an die ARGE mit Dezember 2000 datiert gewesen sei.

Demgegenüber habe die Bw. mit Kaufverträgen vom 17. Mai 2001 die Wohnung Top 12 von der XX KEG zum Kaufpreis von öS 410.000.- (29.795,86 €), respektive die Top 11 von der YY KEG zum Kaufpreis von öS 550.000.- (39.970,06 €) erworben.

Zusätzlich habe die Bw. am 16. Jänner 2001 mit der ARGE einen Bauauftrag zur Sanierung obiger Wohnungen abgeschlossen, wobei letzteres Unternehmen mit Fakturen vom 25. Juni 2001 Bauleistungen im Bruttobetrag von öS 1.449.000.- (105.302,94 €) in Rechnung gestellt habe.

Auf Grund der vorliegenden Daten sei ermittelt worden, dass obiger Bauauftrag tatsächlich erst am 9. Mai 2001 erstellt und somit rückdatiert worden sei.

Aus vorgenannten Gründen habe die Bw. in realiter nur mehr fertig sanierte Wohnungen erwerben können, weswegen diese weder als Bauherrin, noch als umsatzsteuerliche Empfängerin der Sanierungsleistungen in Betracht komme.

Demzufolge sei der Vorsteuerabzug von öS 241.500.- zu Unrecht in Anspruch genommen worden und vice versa nämlicher Betrag zurückzufordern.

Mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2005 wurde sowohl gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001 verfügenden Bescheid, als auch gegen den neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2001 Berufung erhoben, wobei betreffend die Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass im vorliegenden Fall keine neuen, die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Tatsachen hervorgekommen seien und demzufolge der angefochtene Bescheid aufzuheben sei.

In materieller Hinsicht habe die Bw. einerseits zwei Wohnungen im unsanierten Zustand erworben, andererseits gesondert der ARGE im Jänner 2001 zwei Sanierungsaufträge erteilt, respektive die Investitionen nämlichen Unternehmens zum vereinbarten Preis abgekauft.

Im Übrigen sei der Prüfer auch den Beweis, wonach die Sanierung der Wohnungen bereits zum Jahresende 2000 abgeschlossen gewesen sei, schuldig geblieben.

Summa summarum sei die Bw. im Besitz zweier, voneinander unabhängiger zivilrechtlicher Verträge (Kaufvertrag, sowie Sanierungs- und Ausbauvertrag) gestanden, bzw. habe diese betreffend die Sanierungsleistungen ordnungsgemäße, zum Vorsteuerabzug berechtigende Fakturen erhalten.

Abschließend beantragte die Bw. im Falle der Vorlage des Rechtsmittels die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der mit 11. November 2005 datierten Berufungsstellungnahme des Prüfers wurde darauf verwiesen, dass ob fehlender Baustellenberichte bzw. sonstiger Aufzeichnungen im Rechenwerk der ARGE betreffend das Jahr 2001 der Abschluss der Sanierungsarbeiten im Jahr 2000 in ausreichendem Maß dargetan sei.

Mit Gegenäußerung vom 17. März 2006 gab der steuerliche Vertreter der Bw. zu bedenken, dass – unter Bezugnahme auf eine Äußerung des BMF, Fachbereich USt vom 20.7. 2004 mit Verweis auf EuGH v. 8.7. 1986, Rs 73/85 „Kerrutt“ – bei mangelnder Unternehmeridentität die Lieferung eines unbebauten Grundstückes durch die Grundeigentümer (XX KEG bzw. YY KEG) nicht mit der Lieferung des Gebäudes durch einen Dritten (ARGE) zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst werden dürfe.

Korrespondierend damit könne der Bw. der Status als Leistungsempfängerin der ARGE nicht abgesprochen werden.

In der Folge wurde am 21. April 2009 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 11. April 2012 wurde die Bw. aufgefordert die gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001 verfügenden Bescheid gerichtete Berufung zu begründen.

Im Zuge der mit 18. April 2012 datierten Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages führte die nunmehrige mit Spezialvollmacht ausgestattete steuerliche Vertretung einleitend aus, dass der in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides angezogene Hinweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung in Ermangelung diesbezüglicher Ausführungen ins Leere gehe.

Was nun den Hinweis auf die Tz 1 des BP- Berichtes anlange, so sei festzuhalten, dass die an dieser Stelle angezogenen Wiederaufnahmegründe, wonach die Bw. weder als Bauherrin, noch als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin der von ARGE erbrachten Sanierungsleistungen zu qualifizieren sei, in realiter auf einer unrichtigen rechtlichen Würdigung des von der Betriebsprüfung erhobenen Sachverhalts basiere und dementsprechend zur Rechtfertigung der verfügten Wiederaufnahme vollkommen untauglich seien.

Mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Bauherrneigenschaft für die umsatzsteuerliche Beurteilung irrelevant sei.

Im dortigen,- in Kongruenz zum strittigen Fall stehenden - Beschwerdefall werde nämlich von der ARGE aus der Erfüllung des Gesellschaftszweckes für sich allein keine Leistungen gegenüber den Mitgliedern erbracht, ein Umstand, der sich darin äußere, dass die vom Finanzamt unterstellte Leistungsbeziehung zwischen der ARGE und denjenigen Immobilien

KEG, die die betreffenden Liegenschaften an die Bw. veräußert haben, gerade nicht bestanden habe.

Im Übrigen sei darüber hinaus zu bedenken, dass der als Unternehmerin zu qualifizierenden ARGE die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zukomme.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in oben zitiertem Erkenntnis klargestellt, dass es vollkommen irrelevant sei, ob und wann Bauaufträge zwischen der ARGE und der Bw. abgeschlossen worden seien, zumal die ARGE in völliger Unabhängigkeit vom Vorliegen von Bauaufträgen berechtigt sei, ihre Leistungen an die Bw. zu fakturieren.

Im Endergebnis sei somit der Vorsteuerabzug nicht auf Grund von strittigen Bauleistungen, sondern der unstrittigen Rechnungen getätigt worden.

In Ansehung vorstehender Ausführungen sei festzuhalten, dass der bekämpfte Bescheid keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund enthalte und dem zufolge die Berufungsbehörde gehalten sei, diesen ersatzlos aufzuheben.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter der Bw. einerseits auf die positiven Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates in gleichgelagerten Fällen anderer Wohnungskäufer sowie auf die positive Erledigung der von der AAWS erhobenen Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001

Die Berufung richtet sich sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Umsatzsteuerbescheid 2001.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die

Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (z.B. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Verfügung der Wiederaufnahme von Amts wegen ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (z.B. VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141).

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 20. September 2005 verweist zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens führt der über das Ergebnis der Außenprüfung erstellte Bericht in Verbindung mit dem Verweis auf dessen Tz 1 aus, dass die - von der ARGE an die Bw fakturierte - Sanierung der von der Bw erworbenen Wohnung bereits durchgeführt worden sei, die Wohnung bei Kauf somit bereits saniert gewesen sei und demzufolge der Bw daher keine Bauherreneigenschaft zukomme.

Vice versa bestehe somit keine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen der ARGE und der Bw und sei diese folglich hinsichtlich der fakturierten Sanierungsleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der berufungsgegenständliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der X und Y Unternehmensgruppe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 25.2.2009, 2006/13/0128 betreffend der Beschwerde einer, die gleiche Tätigkeit wie die AAWS entfaltenden ARGE den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben und hierbei unter anderem ausgeführt, dass auf dem Gebiet der Umsatzsteuer Leistungen demjenigen zuzurechnen seien, der sie im eigenen Namen erbringe; Leistender sei, wer im Außenverhältnis zur Leistung verpflichtet sei.

Die Umsatzsteuerpflicht setze einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer sei die einzelne Leistung. Lieferungen seien nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähige, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Unbestritten sei, dass der Beschwerdeführerin (Bf) - das war die hinsichtlich des dort gegenständlichen

Immobilienprojekts tätig gewordene Arbeitsgemeinschaft - Unternehmereigenschaft zukam und sie nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid auch die Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau des Immobilienprojekts gewesen sei, weswegen dieser damit die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zugekommen sei. Soweit die belangte Behörde die Bauherreneigenschaft als maßgeblich für die Beurteilung erachtet habe, könne ihr nicht gefolgt werden. Der Frage der Bauherreneigenschaft komme aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nämlich dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks und den Erwerb des Gebäudes vorliegen.

In diesem Sinne sei es auch im Beschwerdefall nicht wesentlich, ob die Wohnungswerber in Bezug auf die an sie von der Bf in Rechnung gestellten Bauleistungen die Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllten. Wenn die Behörde die Meinung vertrete, die Bf. hätte die Bauleistungen an die Eigentümer KEG's weiterverrechnen müssen, sei darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein in der Regel keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken sei.

Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Ausführungen des VwGH ist auch für den vorliegenden, mit dem vom VwGH entschiedenen sachverhaltsmäßig übereinstimmenden Fall festzustellen, dass die ARGE Unternehmerin im Sinne des UStG ist (bzw. war) und ihr die Verfügungsmacht über die in Rede stehenden Bauleistungen zugekommen ist. Die ARGE ist im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr der Bw in Rechnung gestellten Sanierungsleistungen nach außen als Unternehmer aufgetreten. Auch im vorliegenden Fall ist nicht wesentlich, ob die Bw. in Bezug auf die an sie verrechneten Sanierungsleistungen die Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllt.

Da das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der fehlenden Bauherreneigenschaft der Bw. begründet hat, es im vorliegenden Fall den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zufolge auf die Bauherreneigenschaft aber eben nicht ankommt, kann auf diese Begründung die Wiederaufnahme des Verfahrens in Übereinstimmung mit den Ausführungen der steuerlichen Vertretung und unter Hinweis auf die Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 5. Jänner 2010, RV/0591-W/06 sowie vom 24. August 2010, RV/2193-W/06, RV/2194-W/06 nicht gestützt werden. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 20. September 2005 war daher ersatzlos aufzuheben.

2. Berufung gegen den Bescheid zur Umsatzsteuer 2001

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

Nach der Bestimmung des § 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 Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2001 und die Aufhebung des betreffenden Bescheides scheidet somit der Sachbescheid zur Umsatzsteuer 2001 vom 20. September 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Der ursprüngliche Sachbescheid betreffend die Umsatzsteuer 2001 vom 30. August 2002 lebt wieder auf.

Die Berufung war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Zusammenfassend war wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 5. Juni 2012