



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. vom 24. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 20. Jänner 2005, 25. Jänner 2005, 29. August 2005 und 18. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zeitraum vom 29. Juli 2003 bis 22. Dezember 2004 fand im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) eine abgabenbehördliche Prüfung statt, deren Ergebnisse dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Bei der Bw. handelt es sich um eine GmbH, die in erster Linie Massivhäuser für private Auftraggeber baue, wobei zum Teil Häuser samt Grundstücken veräußert und zum anderen Teil Häuser in der Weise als Gesamtkonzept vermarktet wurden, dass sie sich von den Grundeigentümern die zu bebauenden Grundstücke lediglich als Option gesichert habe.

In Tz 16a des Prüfungsberichtes führt der Prüfer aus, die Bw. sichere sich durch Abschluss von Optionsverträgen die Möglichkeit Grundstücke selbst vom Eigentümer anzukaufen oder einen Dritten als Käufer beizubringen. In den hier strittigen Geschäftsfällen wurde ein Dritter (Hauskäufer) beigebracht. In rechtlicher Hinsicht vertrete die Bw. die Ansicht, die Lieferung der Häuser an die Erwerber stelle eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerbefreite Lieferung eines Grundstücks dar, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise beide Vorgänge als einheitliche Lieferung eines Gebäudes samt Grundstück anzusehen sei und auf Grund der

Gestaltung des Grundstücksoptionsvertrages wirtschaftliches Eigentum der Bw. vorliege. Er teile diese Ansicht deshalb nicht, da durch den Optionsvertrag lediglich das Recht erworben wurde, innerhalb einer bestimmten Zeit die Liegenschaft zu einem bestimmten Preis zu erwerben oder dieses Recht an einen Dritten weiter zu geben. Die Veräußerung sei jedoch nur ein Teil der Eigentümerrechte. Der Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers vom Verkaufsrecht sei auf Dauer nicht gegeben, weshalb keine steuerfreie Grundstückslieferung vorliege. Der Bauherrenbegriff sei bei der Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zwar einheitlich auszulegen, jedoch könnten Lieferungen eines unbebauten Grundstücks nicht zusammen mit der Lieferung eines Gebäudes durch einen Dritten zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst werden, weil der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung nur auf Leistungen ein- und desselben Unternehmers angewendet werden könne. Es sei nicht ausreichend, dass Leistungen verschiedener Rechtspersonen einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck dienen. Auch der Abschluss eines Bauträgervertrages nach dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG) führe zu keiner anderen Beurteilung, denn gemäß § 2 Abs. 4 BTVG liege ein Bauträgervertrag auch bei der Bebauung eines nicht im Eigentum des Bauträgers stehenden Grundstückes vor.

In ihrer überreichten Berufung führte die Bw. u.a. aus, bei den hier strittigen Umsätzen werde die Eigentumsübertragung insofern abgewickelt, dass sie auf die Ausübung der Grundstücksoption ihrerseits verzichte und das parzellierte Baugrundstück direkt vom ursprünglichen Eigentümer ins Eigentum des Erwerbers übertragen werde. Die Bw. schließe gleichzeitig mit dem Erwerber einen Bauträgervertrag nach dem BTVG ab. In rechtlicher Hinsicht seien mehrere gleichrangige Leistungen als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie in ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Einheit aufzufassen seien (Einheitlichkeit der Leistung). Auch der EuGH nehme eine solche Einheit an, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden sind, dass sie einen einheitlichen Vorgang darstellten. Im hier zu beurteilenden Sachverhalt sei unbestritten, dass die Käufer der Häuser ein Haus samt Grund und Boden erwerben. Dass es für den Erwerb den Abschluss zweier Verträge (einen mit dem bisherigen Grundstückseigentümer und einen zweiten mit der Bw.) bedarf, sei wirtschaftlich gesehen ohne weiteren Belang. Auch beim Abschluss des Vertrages über den Erwerb des Grundes sei die Bw. grundsätzlich involviert; einerseits würden die Vertragspartner von ihr zusammengeführt, andererseits sei es erforderlich, dass die Bw. auf die Ausübung ihres Optionsrechtes verzichte und schließlich könne der Grundverkäufer in diesem Fall den Vertrag ausschließlich mit dem von der Bw. genannten Erwerber abschließen. Diesbezüglich sei somit der Verkäufer (des Grundes) mit der Vergabe der Option an die Bw. bereits derartig eingeschränkt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden müsse, das wirtschaftliche Eigentum gehe zuerst vom Verkäufer auf die Bw. über und sodann in

einem weiteren Vorgang auf den zukünftigen Hauseigentümer. Dass die zivilrechtliche Abwicklung davon abweiche, könne am tatsächlichen wirtschaftlichen Inhalt des Vertragskonvoluts nichts ändern, denn der (künftige) Hauseigentümer erwerbe somit im Rahmen eines Bauträgervertrages einerseits ein Grundstück und andererseits in wirtschaftlicher Einheit ein darauf zu errichtendes Gebäude.

Was die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Judikatur des EuGH v. 8. Juli 1986, (Kerrutt) angehe, werde darauf hingewiesen, dass diese zur Frage der Umsatzsteuer bei Bauherrenmodellen ergangen sei. Tatsache sei wohl, dass bei solchen Verträgen, bei denen zivilrechtlich der Bauherr der Erwerber ist, das Bauträgervertragsgesetz nicht angewendet werde und somit ein Bauträgervertrag mit allen damit zusammenhängenden rechtlichen Folgen und konsumentenschutzrechtlichen Vorteilen des Erwerbers nicht greife.

Der gegenständliche Sachverhalt sei davon in wesentlichen Punkten abweichend: Die Initiative gehe hier ausschließlich von der Bw. aus und diese biete ein einheitliches Immobiliengeschäft an, bei welchem nicht zwischen dem Grund und dem darauf zu errichtendem Gebäude unterschieden werde. Die vertragliche Gestaltung sei gegenständlich dieselbe, wie wenn zivilrechtlich ein Gebäude samt Grund und Boden in einem Vertrag übertragen werde. Es liege kein Bauherrenmodell im Sinne der gängigen Begriffsbestimmung vor, sondern vielmehr um eng zusammenhängende Verträge im Rahmen der Errichtung von Eigenheimen, womit bereits der Begriff des Bauherrenmodells jedenfalls entkräftet sei und dessen Auswirkungen des zitierten Urteils unbeachtlich seien.

Zusammenfassend führt die Bw. aus, aus ihrer Sicht gehe durch die Vertragsgestaltung wirtschaftlich gesehen das Eigentum am Grundstück nicht direkt vom zivilrechtlichen Eigentümer an den Hauserwerber über, sondern dieses werde zuerst auf die Bw. übertragen und dann zusammen mit dem darauf zu errichtenden Gebäude auf den Hauserwerber, dies deshalb, weil der Eigentümer ausschließlich die Möglichkeit habe, an dem von der Bw. namhaft gemachten Erwerber zu veräußern. Der ursprüngliche Grundeigentümer habe auf den Vertragsinhalt keine Einflussmöglichkeiten mehr und werde lediglich in die vertragliche Abwicklung einbezogen. In diesem Sinne sei die Bw. beim Vertrag über den Grund wirtschaftlich gesehen Vertragspartner und somit sowohl an der Lieferung des Grundstücks, als auch an dem darauf liegenden Gebäude beteiligt, womit in einheitlicher Betrachtungsweise von einer steuerbefreiten Grundstückslieferung ausgegangen werden müsse.

In seiner Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt in Ergänzung zum angefochtenen Bescheid und die in der Berufung vorgebrachten Argumente ergänzend aus, bei Bauten auf fremden Grund und Boden sei der Bauträger zwar nicht Bauherr, vertrete aber die Interessen des Bauherrn als dessen „direkter Stellvertreter“ und in voller Projektverantwortung (*Kallinger*,

Immolex 2002, 259). Weiters sei unbestritten, dass der Bauträger kein Eigentum an dem zu bebauenden Grundstück erwerbe, da die Eigentumsübertragung direkt vom ursprünglichen Grundeigentümer auf den Erwerber erfolge. Die Einräumung einer Kaufoption führe mangels Verschaffung der Verfügungsmacht zu keiner Lieferung eines Grundstücks. Daher habe die Bw. kein wirtschaftliches Eigentum am Baugrundstück erworben. Im Übrigen sei die Frage, ob die Bw. hinsichtlich der Gebäudeerrichtung als Bauherr oder dessen direkter Stellvertreter tätig werde, für die umsatzsteuerliche Beurteilung ohne Relevanz, weil eine einheitliche (steuerfreie) Lieferung eines bebauten Grundstücks nur dann vorliegen würde, wenn der Veräußerer des Grundstücks gleichzeitig auch als Bauherr anzusehen wäre (*Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Anm. 26*).

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH vom 8. Juli 1986, Rs. 73/85 „Kerrutt“ könne von einem einheitlichen Geschäft nur dann gesprochen werden, wenn die beiden Arten von Liefergegenständen, nämlich das Gebäude und Grund und Boden, kaufrechtlich Gegenstand der ein und derselben Lieferung eines bebauten Grundstücks seien, denn getrennte steuerliche Umsätze könne man nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammenfassen, denn Lieferungen und Dienstleistungen von Bauunternehmern im Rahmen eines Bauherrenmodells seien rechtlich von dem mit einem anderen Unternehmer abgewickelten Grundstücksgeschäft als getrennter Vorgang zu behandeln und könnten nicht als eine Einheit angesehen werden, da Leistungen verschiedener Personen nicht als einheitliche Leistung i.S.d. Umsatzsteuergesetzes angesehen werden könne.

In der weiteren Folge wurde von der Bw. ohne weitere Ausführungen inhaltlicher Art die Berufungsvorlage an den unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die getrennte Lieferung von Grund und Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitlich zu sehen und damit insgesamt steuerbefreit ist. Die Lieferung des Grundstückes durch den Grundstückseigentümer und des Gebäudes durch die Bw. als solches ist nicht strittig. Zwischen der Bw. und den Erwerbern wurden Bauträgerverträge abgeschlossen. Das Bauträgervertragsgesetz (BTVG) regelt den Schutz des Konsumenten vor dem Verlust seiner Zahlungen an den Bauträger. Vertragsinhalt eines Bauträgervertrages ist die Verschaffung des Eigentums-, Wohnungseigentums-, Bau-, Bestands- oder sonstigen Nutzungsrechtes an Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen, die erst zu errichten sind. Bauträger ist, wer einem Erwerber die angeführten Rechte einräumt. § 2 Abs. 4 BTVG regelt den Fall, dass der Bauträger nicht mit dem

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

Bei Bauten auf fremden Grundstücken ist der Bauträger zwar nicht selbst Bauherr, er vertritt aber die Interessen des Bauherren als direkter Stellvertreter. Er handelt in eigenem Namen, ist aber dem Erwerber verpflichtet, für den er baut. Der Bauträger ist grundsätzlich dem "Initiator" eines Bauherrenmodells (dieser verschafft ebenfalls dem Käufer einer Wohnung oder eines Gebäudes die Möglichkeit, eine Liegenschaft zu erwerben) gleichzusetzen.

Aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht ist es Ziel von „Bauherrenmodellen“, einen grunderwerbsteuerpflichtigen Zwischenerwerb des unbebauten Grundstücks durch den Bauträger zu vermeiden und dem Käufer den Erwerb eines unbebauten Grundstücks zu der entsprechend niedrigeren Bemessungsgrundlage zu ermöglichen, was der so genannte Initiator/ Promotor dadurch erreicht, dass er sich das Grundstück rechtlich verbindlich „fest an die Hand“ geben lässt. Er entwickelt den Plan und realisiert ihn, indem er als Dritter die Erwerber gewinnt und veranlasst, Eigentum vom Grundstückseigentümer zu erwerben und in eigenem Namen die von ihm praktisch bis zum Baubeginn vorbereiteten und das Modellprojekt genau kalkulierenden Verträge mit den Bauunternehmern usw. zu schließen. Der Initiator erwirbt keinen Übereignungsanspruch, sondern lässt sich zumeist Kaufangebote mit Benennungsrecht machen. Der zum Kaufvertrag zugelassene „Erwerber im Bauherrenmodell“ erwirbt das Eigentum daher nur vom Grundstückseigentümer, nicht vom Initiator. Es darf aber in diesem Zusammenhang nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Initiator als Verwertungsbefugter iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 den „Erwerber im Bauherrenmodell“ zum Kaufvertrag zulässt (Verschaffung des Kaufanbotes nach § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG 1987. Die Anwendung dieser Bestimmungen beruht darauf, dass der verwertungsbefugte Initiator (Promotor) nicht das Grundstück (dh. das Eigentum verschafft, sondern nur den Zugang zum Kaufangebot des Grundstückseigentümers (VwGH 27. Juni 1991, 90/16/0169 und 19. April 1995, 89/16/0156) (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, 11. Auflage, § 1, Tz. 242a*).

In letzterem Erkenntnis hält der VwGH fest, im Rahmen eines Bauherrenmodells unterliegen damit der Grunderwerbsteuer - als zwei getrennte Steuerfälle - 1) der **Verkauf des unbebauten oder auch noch nicht entsprechend bebauten Grundstückes** (Miteigentumsanteiles) durch den Grundstückseigentümer an den Erwerber im Bauherrenmodell zum Kaufpreis nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 und 2) **die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss** durch den verwertungsbefugten Initiator nach § 1

Abs. 1 Z 4 und 5 in Verbindung mit § 1 Abs. 2 GrEStG 1987. Als Bemessungsgrundlage des letztgenannten Erwerbes ist die gesamte Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 Z 1) heranzuziehen, soweit sie über den Kaufpreis für das unbebaute oder auch noch nicht entsprechend bebaute Grundstück hinausgeht. Nach der Entscheidung des VwGH vom 27. Juni 1991, 90/16/0169 (zur Grunderwerbsteuer), ist bei den so genannten Bauherrenmodellen der Initiator (Organisator) des Modells als Bauherr anzusehen. Sowohl der Verkauf des unbebauten Grundstückes als auch die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den Initiator unterliegen der Grunderwerbsteuer. Teile der Lehre zogen aus dieser und anderen Entscheidungen des VwGH den Schluss, in der Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss liege eine steuerfreie Lieferung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden bzw. eine einheitliche steuerfreie Lieferung eines bebauten Grundstückes vor (*Quantschnigg, RdW 1991, 302; Fellner, ÖStZ 1996, 499*). Die von *Fellner* für die Ansicht eines steuerbefreiten Grundstücksumsatzes sprechende Entscheidung des VwGH v. 8. Oktober 1990, 89/15/0112, betrifft sachverhaltsmäßig ein zweipersonales Bauherrenmodell, die nicht unbesehen auf andere Rechtsfälle – wie dem gegenständlichen – übertragen werden kann. Soweit die Grundstückveräußerer als Bauherren angesehen werden können, fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die Umsatzsteuerbefreiung (*Scheiner/Kolacny/Caganek/Zehetner/Hinterleitner, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Anm. 26*), womit die Deckungsgleichheit des Bauherrenbegriffes von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer beim zweipersonalen Bauherrenmodell nicht in Zweifel gezogen wird (*Ruppe, UStG 1994³, § 6, Tz. 232*). Gegenständlich stehen jedoch dem Erwerber auf Veräußererseite zwei Personen gegenüber, nämlich der Lieferer des Grundstücks und der des Gebäudes. Die rein grunderwerbsteuerliche Betrachtung führt aus umsatzsteuerlicher Sicht - bei undifferenzierter Übernahme dieser Denkungsweise zu unauflöslchen bzw. nahezu unerklärbaren Widersprüchen, denn am Ende des Vertragswerkes erwirbt der Käufer ein Gebäude samt Grundstück. Der Erwerber wird zwar nicht als "Bauherr" angesehen, schließt aber dennoch einen Kaufvertrag über eine Werklieferung - nämlich ein von der Bw. zu errichtendes Gebäude und kommt somit in den Genuss der Bauleistung. Der Grundstückslieferant verschafft ihm die Verfügungsmacht über ein Grundstück mit errichtetem Gebäude, ohne dieses vorher erworben zu haben, da er in keiner Leistungsbeziehung zum Gebäudelieferanten steht. Er verpflichtet sich gegenüber dem Käufer zur bloßen Grundstückslieferung, während das Gebäude vom Gebäudelieferanten (Bw.) dem Erwerber „geliefert wird“.

Theoretisch könnte davon ausgegangen werden, dass sich Erwerber und Gebäudelieferant darauf geeinigt haben, dass sich letzterer verpflichte, das Gebäude auf Grund und Boden des Grundstückslieferanten zu errichten, der dieses dem Erwerber eine juristische Sekunde später

als bebautes Grundstück weitergibt. Dies hätte zur Konsequenz, dass die Lieferung des Hauses durch den Gebäudelieferanten allerdings als steuerpflichtige Werklieferung zu qualifizieren wäre. Außerdem bleibt zu bedenken, dass als Leistungsempfänger des Gebäudes nach wie vor der Erwerber anzusehen ist, weil nur dieser die geforderte Lieferung verlangen kann. Warum bei Beurteilung der gegenständlichen Lieferungen Leistungsbeziehungen des Grundstückslieferanten maßgeblich sein sollten, bleibt unklar, denn in umsatzsteuerlicher Sicht, ist jede Leistungsbeziehung für sich zu beurteilen. Diese Betrachtung unterscheidet sich kaum vom üblichen Vorgang eines - mit umsatzsteuerpflichtigen Vorleistungen – fertig gestellten Gebäudes. Für die - seinerzeitigen - Gebäudevorleistungen fiel ebenfalls Umsatzsteuer an.

In umsatzsteuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob man dem Grunderwerbsteuerlichen Einheitsvertrag i.S. der VwGH-Rechtsprechung, der Leistungen verschiedener Personen bündelt, eine umsatzsteuerliche Relevanz zukommen lässt. *Weiß* bemerkt hierzu in seiner Rezension (UR 1986, 109) - zeitlich noch vor dem zit. EuGH-Urteil vom 8. Juli 1986, Rs. 73/85, *Kerrutt* - des BFH-Beschlusses vom 18. September 1985 - II B 24-29/85, UR 1986, 105 ff, dass dies natürlich nicht expressis verbis geschehe, sondern in scheinbar autonomer Auslegung des Grunderwerbsteuergesetzes. Im Normalfall der Besteuerung wirklicher Vorgänge der Grundstücksverschaffung steckt das GrESt-Recht in Bezug auf das Umsatzsteuergesetz nur den Umfang der Befreiungsvorschrift ab. Hier ergeben sich wegen der insofern unbedingten Verweisung auf das GrESt-Recht keine Reibungsflächen. Soll jedoch ein Mehr gegenüber dem reinen Grundstücksverschaffungsvorgang der Besteuerung nach dem GrEStG unterworfen werden, greift im Hinblick auf die allumfassende Umsatzbesteuerung die Prerogative dieses Gesetzes. Der Rechtssatz der "lex specialis derogat lex generalis" gilt nicht, denn das Umsatzsteuerrecht legt im Einleitungshalbsatz in einer für das Grunderwerbsteuergesetz bindenden Weise fest, welches diejenige konkrete Leistungsbeziehung ist, die zur Besteuerung nach dem GrEStG abgegeben wird. Dem Rechtsanwender des GrEStG steht nicht das Recht zu, in "beliebiger" Weise den Anwendungsbereich dieses Gesetzes auszudehnen; es sind vielmehr die vom Umsatzsteuergesetz gezogenen Grenzen zu beachten. Würde dies durch den GrESt- Senat des BFH beachtet, wozu die Begründung des BFH-Beschlusses Anzeichen erkennen lasse, gäbe es das zur früheren Rechtsprechung "produzierte" Doppelbesteuerungsproblem nicht; der Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf v. 17. Dezember 1984, III 280-281/83 GE, UR 1986, 110 ff der zum EuGH Urteil vom 8. Juli 1986, Rs. 73/85, geführt hat, behandle ein Scheinproblem. In einem weiteren BFH-Urteil v. 27. Oktober 1999, II R 17/99, kommt der GrESt-Senat in seinem Leitsatz zum Ergebnis, eine den Wertungen der Befreiungsbestimmung des Umsatzsteuergesetzes widersprechende Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer liegt bei "Bauherrenmodellen" nicht vor und widersprach dem Finanzgericht. Die

Befreiungsbestimmung des Umsatzsteuergesetzes behandle nur die Frage, unter welchen Voraussetzungen steuerbare Umsätze von der Umsatzsteuer befreit seien; sie grenze somit umsatzsteuerpflichtige von umsatzsteuerfreien Vorgängen ab und enthalte kein Gesetzesgebot, ob und inwieweit in bestimmten Fällen Grunderwerbsteuer zu erheben sei. Vielmehr richte sich die Frage, ob ein Vorgang Grunderwerbsteuerpflichtig sei, allein nach den Regeln des GrEStG, dem insoweit der Vorrang gebühre. Fällt ein bestimmter Vorgang unter das GrEStG, stelle die Umsatzsteuerbefreiung nach Wortlaut, Sinn und Zweck sowie systematischer Stellung im Umsatzsteuergesetz keine Rechtsgrundlage dar, von der vollständigen oder teilweisen Erhebung der Grunderwerbsteuer abzusehen. Weiters kommt der Gerichtshof zur Überzeugung, dass eine den Wertungen der Umsatzsteuerbefreiung widersprechende Doppelbelastung mit GrESt und USt deshalb nicht vorliege, weil die Sachverhalte, die von der Rechtsprechung des BFH zum "einheitlichen Vertragsgegenstand" erfasst werden, nicht vergleichbar seien mit dem Erwerb unbebauter Grundstücke, die vom Erwerber später in eigener Regie bebaut werden. Ein Vergleich mit der zutreffenden Vergleichsgruppe "Erwerb eines noch vom Veräußerer zu bebauenden Grundstücks" ergebe vielmehr eine weitgehende Kongruenz in der (Doppel-)Belastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer. Auch wenn die Lieferung eines bebauten Grundstücks beim Veräußerer steuerfrei ist, habe dies auf Grund des bei steuerfreien Umsätzen vorgesehenen Vorsteuerabzugsverbotes zur Folge, dass die beim Veräußerer nicht abzugsfähige Umsatzsteuer über den Kaufpreis für das bebaute Grundstück, der kalkulatorisch die nicht abzugsfähige Umsatzsteuer enthält, in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer eingeht. Aus dieser Sicht sei die Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer sogar beabsichtigt (BStBl II 2000, 34f).

Klenk bemerkt in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 4 Nr. 9 Anm. 28*, dass die in Schrifttum und Rechtsprechung unternommenen Versuche, die Doppelbelastung des Gebäudes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zu verhindern, als gescheitert gelten. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer verstoße weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Gemeinschaftsrecht. Der EuGH habe vielmehr bestätigt, dass bei einer Bündelung von Verträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen durch eine andere Person als den Lieferanten des Baugrundstücks nicht unter einen der in der 6. EG-Richtlinie aufgeführten Befreiungstatbestände für Lieferungen von Gebäude und dem dazugehörigen Grund und Boden fallen. Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer seien auch dann verschiedene Personen, wenn sie durch Organschaft miteinander verbunden sind, wenn also eine GesbR als der eine Unternehmensteil das unbebaute Grundstück liefert, während eine GmbH als der andere als Generalbauunternehmen das Gebäude plant und

errichtet. Dies gelte auch für den Erwerb von Häusern. Er kommt weiters zum Schluss, dass im Falle eines einheitlichen Vertragswerkes mit verschiedenen Personen auf Veräußererseite zwischen der umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung des Grundstücksveräußerers und der (steuerpflichtigen) Bebauungsleistung, Werklieferung etc. des entsprechenden Unternehmers zu unterscheiden sei. Nur die Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht aber die Umsätze Dritter können nach § 4 Nr. 9 Buchst. a steuerfrei sein (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 4 Nr. 9, Anm. 27*).

Die von der Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gedeutete Uminterpretation einer Leistungsbeziehung (Werklieferung eines Gebäudes) in eine steuerbefreite Grundstückslieferung kann nicht gefolgt werden, weil sie eben in den hier strittigen Fällen kein wirtschaftliches Eigentum am Grundstück selbst erworben hatte. Undeutlich und unklar bleiben die bw. Ausführungen, es sei wirtschaftlich gesehen ohne weiteren Belang, dass es für diesen Erwerb den Abschluss zweier Verträge (einen mit dem bisherigen Grundstückseigentümer und einen zweiten mit der Bw.) bedurft hätte und der Hauseigentümer im Rahmen des Bauträgervertrages einerseits ein Grundstück und andererseits in wirtschaftlicher Einheit ein darauf zu errichtendes Gebäude. Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang weitgehend die tatsächlichen Besteuerungsebenen, indem sie das Umsatzgeschäft vorwiegend auf das Endergebnis beim Leistungsempfänger fokussiert und die Leistungsseite des Unternehmers ausblendet. Unverständlich bleiben die Behauptungen einerseits, wonach es sich um gar kein „Bauherrenmodell“ im Sinne der Judikatur des EuGH v. 8. Juli 1986, Rs C 73/85, „Kerrutt“, sondern lediglich um ein „einheitliches Immobiliengeschäft“ gehandelt hätte, bei welchem nicht zwischen dem Grund- und Boden und dem darauf zu errichtenden Gebäude unterschieden werde und andererseits aber, dass der Grundeigentümer durch den mit ihr abgeschlossenen Optionsvertrag ausschließlich die Möglichkeit habe, nur an einen von ihr namhaft gemachten Erwerber zu veräußern. Unter Bezugnahme auf dieses Urteil wird vom EuGH in Rz. 13 eindeutig klargestellt, von einem einheitlichen Geschäft kann nur dann gesprochen werden, wenn die beiden Arten von Leistungsgegenständen, nämlich das Gebäude und der Grund und Boden, kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstücks seien. Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität sollen getrennte steuerbare Umsätze, die nicht zu einem einheitlichen Umsatz zusammengefasst werden können, einzeln der Mehrwertsteuer unterworfen werden können (Rz. 14). Umso mehr gilt dies wohl, als die Grundstückslieferanten in der Regel sogar Nichtunternehmer sind. Der Grundstücksumsatz hat eben zwischen dem Veräußerer des Grundstücks, der nicht einmal Unternehmer sein muss und dem Erwerber stattgefunden.

Aus all diesen scheinbaren Widersprüchen ist zu schließen, dass bei mehrseitigen Leistungsbeziehungen auf Veräußererseite die rein grunderwerbsteuerliche Betrachtungsweise letztendlich keine schlüssige Lösung der Umsatzsteuerfrage zu liefern vermag, ob in der Lieferung des Gebäudes - ohne Grundstück - tatsächlich eine Lieferung eines (bebauten) Grundstückes angenommen werden kann. Daher ist den Überlegungen des BFH in seinen Urteilen vom 7. Februar 1991, V R 53/85, BStBl 1991, 737; 29. August 1991, V R 87/86, BStBl 1992, 206; 10. September 1992, V R 99/98, 27. Oktober 1999, II R 17/99, und *Weiß, UR 1986, 109*, dahingehend zu folgen, dass sich das Problem der Steuerbefreiung nur scheinbar stellt, weil die deduktive Analyse aus dem Grundtatbestand ergibt, dass die Bw. als Unternehmer keine Umsätze ausgeführt hat, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, weil sie unstrittig kein Grundstück besessen hat. Der Leistungsempfänger gilt als Besteller und Auftraggeber der Lieferung eines Hauses und erhält dieses auch. Im obzitierten Urteil des BFH vom 7. Februar 1991 geht hervor, dass soweit der maßgebliche Erwerbsvorgang iSd. GrEStG in gegenständlicher oder personeller Hinsicht über das Umsatzgeschäft hinausreicht, dadurch die (Umsatz-) Steuerbefreiung nicht erweitert wird. Ein Umsatz ist demzufolge nicht deshalb steuerfrei, weil auf Grund der Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuerrecht die bezeichnete Verpflichtung wegen eines engen sachlichen Zusammenhanges mit anderen rechtsgeschäftlichen Verpflichtungen anderer Personen aus der Sicht des Erwerbers Teil eines einheitlichen (grunderwerbsteuerlichen) Erwerbsvorgangs ist.

Daher sind die allfälligen Hinweise, die unter Zuhilfenahme der Grunderwerbsteuerjudikatur zu einer Einbeziehung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dieser Abgabe führen, für die Beurteilung der Umsatzsteuerbefreiung unbeachtlich. Das Umsatzsteuerrecht lässt es keinesfalls zu, Leistungen zu bündeln, die nicht aus einer Hand stammen, sondern von verschiedenen Personen erbracht werden (*Weiß, aaO.*). Im Übrigen wird dabei - wie schon mehrfach ausgeführt - übersehen, dass zur Begründung der Steuerfreiheit in Wahrheit Umsätze anderer Personen (Grundstückslieferant) ins Treffen geführt werden. Dieser Ansicht schließen sich auch *Kolacny/Mayer, UStG, § 6 Anm. 23h*, an, in dem sie davon ausgehen, dass nur Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht aber die Umsätze Dritter seien als Grundstückslieferung steuerfrei (ähnlich *Röbler, ÖStZ 2005/839; Laudacher, SWK 2006, 325*, unter Bezugnahme auf UFS vom 10. Februar 2006, RV/0877-L/05).

Graz, am 15. Mai 2008