



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der I, vertreten durch P, vom 15. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes S, vertreten durch A, vom 16. September 2009 betreffend Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Anlage A) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

### **1) Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz**

#### **1.1 Umsatzsteuerprüfung Zeitraum Februar 2006 bis September 2007**

##### **1.1.1 Selbstanzeige**

Am Beginn der Prüfung wurde von der Parteienvertreterin WP (*kurz: BF.*) eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 Finanzstrafgesetzes erstattet. Als Gründe für die Selbstanzeige wurde

angeführt, dass „Rechnungen mit Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 Z 1a ausgestellt wurden“ sowie „Rechnungen, die mit Reverse Charge ausgestellt wurden“ und „Rechnungen, von BS netto ausgestellt wurden“. Insgesamt wurden im Jahr 2006 Rechnungen mit Übergang der Steuerschuld in Höhe von € 165.425,74 (Umsatzsteuer € 33.085,17) und eine Rechnung mit Reverse Charge in Höhe von € 2.500,00 (Umsatzsteuer € 500,00) sowie der Gesellschafter BS stellte für seine Leistungen im Jahr 2006 Rechnungen in Höhe von € 28.000,00 „netto“ in Rechnung.

### **1.1.2 Feststellungen und rechtliche Würdigung der Abgabenbehörde erster Instanz (5. Februar 2008)**

Die Feststellungen der Prüfung und die rechtliche Würdigung wurden der Gesellschaft mit 5. Februar 2008 wie folgt zur Kenntnis gebracht:

*„Zu Prüfungsbeginn wurde Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG erstattet, da im Zeitraum 5 - 12/2006 Rechnungen mit Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 94 (Übergang der Umsatzsteuerschuld € insgesamt € 33.085,17 Ust.) bzw. § 19 Abs. 1 UStG 94 (Übergang der Steuerschuld: € 500,-- Ust.) ausgestellt wurden und eine Aufstellung mit Rechnungen für 2006 übergeben. Für 2007 wurde bei Prüfungsbeginn ein FAX mit einer Aufstellung betr. des Überganges der Steuerschuld angekündigt, welches noch am Tag des Prüfungsbeginnes (18.12.2007) gesendet werden sollte. Das angekündigte FAX mit Aufstellung wurde jedoch nicht nachgereicht.*

*Am 21.1.2008 wurden noch Rechnungen aus 2006 (bezahlt 2007) u. Rechnungen aus 2007 vorgelegt und ein Betrag betr. Übergang der Steuerschuld aus diesen Rechnungen mit € 42.383,-- Ust. bekanntgegeben. Eine Aufstellung wurde nicht vorgelegt. Ebenso wurden keine Bankauszüge (2006 u. 2007) vorgelegt. Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt abgegeben.*

*Die Geschäftstätigkeit der I. wurde erstmalig 2006 mit unten angeführter Errichtung der zwei Einfamilienhäuser aufgenommen. Im Prüfungszeitraum wurden von der I. zwei Einfamilienhäuser in Salzburg, L auf eigenem Grund errichtet und mit Kaufvertrag vom 20.7.06 (Übergabetermin spätestens 30.4.07) um € 725.000,- u. mit Kaufvertrag vom 4.12.06 (Übergabetermin spätestens 31.5.2007) um € 840.000,- veräußert. Die Verkäufe stellen steuerfreie Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG94 dar, da keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde. Die vorgelegten Eingangsrechnungen wurden vor allem ohne Umsatzsteuer mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG94 (Bauleistungen) ausgestellt.*

*Gem. § 19 Abs. 1a UStG94 wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.*

*Bei bestimmten Bauleistungen geht die Steuerschuld auf den Empfänger über. Ein Bauunternehmer (Generalunternehmer), auf den die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG übergeht, hat die Steuer, die auf diese Umsätze aus Bauleistungen entfällt, unter der Kennzahl 048 hinzuzurechnen. Sinngemäß ist auch bei Leistungen, die unter § 19 Abs. 1b UStG fallen, vorzugehen. Wenn dem Unternehmer dafür der Vorsteuerabzug zusteht, weil er selbst die Leistungen steuerpflichtig weiterverrechnet (entweder als Werkleistung oder als Werklieferung bzw. als reine Lieferung eines bebauten Grundstückes mit Option auf die 20% Umsatzsteuer), dann ist dieser Betrag wieder bei der Kennzahl 082 als Vorsteuer abzuziehen. Für den Fall, dass dem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zusteht, weil er selbst z. B. ohne Umsatzsteuer liefert oder als Generalunternehmer ein Gebäude errichtet hat, um es z. B. steuerfrei zu verkaufen, darf unter der Kennzahl 082 diese Steuer nicht eingetragen werden.“*

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Rechnungen) wurde der Übergang der Steuerschuld nach Rechnungsdatum für die Jahre 2006 und 2007 wie folgt ermittelt:

<b>Jahr</b>	<b>Auflistung der einzelnen Unternehmer</b>	<b>Rechnung ohne Umsatzsteuer €</b>	<b>Umsatzsteuer § 19 (1a) €</b>
2006	Vorgelegte Rechnungen	165.699,09	33.139,82
	Nachgereichte Rechnungen	276.805,27	22.221,06
	Summe Übergang der Steuerschuld		53.361,06
2007	Vorgelegte Rechnungen	179.516,31	35.903,26
	Summe Übergang der Steuerschuld		35.903,26

### **1.1.3 Stellungnahme der Parteienvertreterin (BF.) zu den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz**

In dieser Stellungnahme vom 20. Februar 2008 wurde Folgendes ausgeführt:

*„Es ist richtig, dass unsere Mandantschaft im Prüfungszeitraum zwei Einfamilienhäuser in Salzburg veräußert hat. Der Sachverhalt stellt sich im Detail so dar, dass laut bezughabender Kaufverträge die Grundstücke samt noch zu errichtender Gebäude (Bauwerk) zu einem Fixkaufpreis unecht steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG nach den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) veräußert wurden. Nachdem offensichtlich im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung bei der Sachverhaltsdarstellung übersehen wurde, dass es sich im gegenständlichen Fall um ein klassisches Bauträgergeschäft handelt, wurde die Rechtslage verkannt und unzutreffenderweise davon ausgegangen, dass es sich um Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG handeln würde.*

*Vorliegender Sachverhalt:*

*Bei der I. handelt es sich weder um ein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbringt noch wurde sie mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt, da es sich bei den prüfungsgegenständlichen Geschäften um eine Bauträgertätigkeit handelt. Hinsichtlich beider Kaufverträge (R und V) ist die I.. Bauherr und liefert den Liegenschaftseigentümern noch zu errichtende fertige Einfamilienhäuser. Bestandteil der Kaufverträge sind die Baubewilligungen des MZ samt die der Baubewilligung zugrunde liegenden aktualisierten Pläne sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Die Errichtung der Gebäude und der Anlagen erfolgt durch den Bauträger auf Grundlage der den Kaufverträgen beiliegenden Baupläne. Die Errichtung der Gebäude erfolgt durch den Bauträger als Bauherr im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Ungeachtet des Umstandes, dass die I. Bauträger ist, wurden von deren Sublieferanten – unrichtigerweise – Rechnungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG gelegt.*

*Umsatzsteuerliche Würdigung:*

*Aufgrund des geschilderten Sachverhalts ist der Tatbestand des § 19 Abs. 1 a UStG nicht erfüllt, weil es sich bei der I. weder um ein Unternehmen handelt, das üblicherweise Bauleistungen erbringt noch mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt wurde. Daher sind auch die weiteren umsatzsteuerrechtlichen Ausführungen zum Thema § 19 Abs. 1 a UStG im Entwurf der Niederschrift des d.o. Finanzamtes – bezogen auf die I. – insofern unzutreffend. Da die I. unrichtige Rechnungen von den Sublieferanten erhalten hat, ist sie indirekt von der Umsatzsteuerschuld der Sublieferanten betroffen. Die unrichtigerweise auf § 19 Abs. 1a UStG hinweisenden Rechnungen der Sublieferanten führen umsatzsteuerrechtlich dazu, dass es bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers bleibt und es daher nicht zum Übergang der Steuerschuld (von Sublieferanten auf die I.) kommt. Richtigerweise wurde im Entwurf der Niederschrift des d.o. Finanzamtes ausgeführt, dass bei "unrichtigen" Rechnungen auch der Leistungsempfänger (im gegenständlichen Fall die I..) die auf den*

*Umsatz entfallende Steuer schuldet. Seitens des Finanzamtes wurde jedoch nicht mehr weiter geprüft, welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen sich im Detail aus der Sicht der I... ergeben. Dies möchten wir nachfolgend ausführen:*

*Die Spezialvorschrift des § 19 Abs. 1a zweiter Satz UStG bewirkt eine Gesamtschuldnerschaft gemäß § 6 BAO (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) (siehe auch Rz 2602e der UStR). Das Wesen dieser Gesamtschuldnerschaft ist, dass der Gläubiger (diesfalls die Finanzbehörde) die Mitschuldner (diesfalls die Sublieferanten und die I.) nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Dem Gläubiger steht insgesamt jedoch nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu. Ist die gesamte Schuld (z.B. durch einen der Gesamtschuldner) entrichtet, so erlischt das Gesamtschuldverhältnis (VwGH 18.1 1.1991, 91/15/0113; danach kommt die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht). Es liegt im Ermessen der Finanzbehörde, ob bzw. im welchen Ausmaß sie im gegenständlichen Fall unsere Mandantschaft, die I., als Gesamtschuldner in Anspruch nimmt.*

*Aufgrund der geschilderten Rechtslage ist es nicht möglich, dass die bezug habenden im Entwurf der Niederschrift angeführten Steuern mittels Umsatzsteuervoranmeldungen oder mittels Bescheid zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2-12/2006 und 1-11/2007 der I.. im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung vorgeschrieben bzw. auf diese verfahrensrechtliche Art und Weise eingehoben werden. Folglich wurde der Entwurf der Niederschrift zur Umsatzsteuersonderprüfung 2-12/2006 und 1-11/2007, vom 5. Februar 2008, nicht unterfertigt."*

#### **1.1.4 Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz zur Rechtsansicht der Parteienvertreterin (BF.)**

In der Stellungnahme zur Rechtsansicht der Parteienvertreterin (BF.), die der Parteienvertreterin (BF.) zur Kenntnis gebracht wurde, wurde unter anderem ausgeführt, dass der Entwurf (der Niederschrift) dahingehend berichtigt werde, als es sich bei der I... um ein Unternehmen handle, dass üblicherweise Bauleistungen erbringe. In diesem Zusammenhang werde auf das in den Umsatzsteuerrichtlinien, Rz 2602f angeführte Beispiel – der Bauunternehmer A lässt auf einem ihm gehörigen Grundstück Einfamilienhäuser errichten, um diese später zu verkaufen. Obwohl A nicht zu Bauleistungen beauftragt worden ist, kommt es zum Übergang der Steuerschuld – verwiesen. Bei den im Anhang 4 angeführten Unternehmen (45.2 Hoch- und Tiefbau, 45.21-01 Wohnungs- u. Siedlungsbau: Errichtung von Wohngebäuden, inkl. solcher aus Fertigteilen) könne davon ausgegangen werden, dass diese üblicherweise Bauleistung erbringen.

Die I....., sei gegenüber den Sublieferanten schriftlich und telefonisch als „Bauleister“ aufgetreten. In den Auftragsschreiben sei von I..... darauf hingewiesen worden, dass die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger übergehe. Ursprünglich mit Umsatzsteuer ausgestellte Rechnungen seien auf „Bauleistungen mit Übergang der Steuerschuld“ korrigiert worden seien. Gemäß § 19 Abs. 1 Z 1a UStG komme es bei Bauleistungen an Unternehmen, die üblicherweise selbst Bauleistungen erbringen, stets zum Übergang der Steuerschuld für diese Bauleistungen.

Es sei daher beabsichtigt, die Umsatzsteuerfestsetzung, wie im Entwurf (der Niederschrift) mitgeteilt, durchzuführen. Die Festsetzung für den Zeitraum 5-12/2006 werde dahingehend ergänzt, dass in den vorgelegten Unterlagen die Schlussrechnung der Fa. HB über insgesamt € 277.806,04 abz. Teilrechnungen von € 178.200,00 = € 99.696,04 nicht enthalten sei.

Außerdem werde festgehalten, dass die angeforderten Unterlagen nicht vollständig vorgelegt worden seien.

### **1.1.5 Stellungnahme der Parteienvertreterin (BF.)**

In der Stellungnahme der Parteienvertreterin (BF.) wurde unter anderem ausgeführt, dass die bisherige Auffassung vom 20.2.2008, wonach die I. Bauträger sei und daher die Rechnungen mit Umsatzsteuer auszustellen gewesen wären, aufrecht erhalten werde. Es werde darauf hingewiesen, dass sich an der Rechtslage nicht ändere, obwohl sich die I.. zu Unrecht als „Bauleister“ ausgewiesen hat. Die Richtlinien Rz 2602f, die die Auffassung vertreten, dass wenn der Unternehmer seinem Auftraggeber zu Unrecht mitteilt, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringe es beim Übergang der Steuerschuld bleibe, rechtlich nicht gedeckt seien (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 19 Rz 19/6).

Weiters wurde ausgeführt:

*„Dessen ungeachtet sind wir für jede praktikable Lösung zugänglich unter der Voraussetzung, dass eine finanzstrafrechtliche Verfolgung unterbleibt. Wir ersuchen in diesem Fall ausnahmsweise nach Rücksprache mit der Finanzstrafstelle um eine schriftliche Bestätigung in der Niederschrift, dass keine finanzstrafrechtliche Verfolgung erfolgen wird. Andernfalls sehen wir und in dieser Sache zum Schutz unseres Mandanten gezwungen die Sache mittels Rechtsmitteln nach oben zu treiben, was jedoch nicht in unserem Sinne wäre.“*

### **1.1.6 Feststellungen und rechtliche Würdigung der Abgabenbehörde erster Instanz (Niederschrift vom 29. Februar 2008)**

Die Feststellungen der Prüfung und die rechtliche Würdigung wurden der Gesellschaft durch Übersendung einer vom Prüfer vorunterfertigten Niederschrift vom 29. Februar 2008 wie folgt zur Kenntnis gebracht und vom Vertreter der Parteienvertreterin (BF.) mit 7. März 2008 unterfertigt:

*„Zu Prüfungsbeginn wurde Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG erstattet, da im Zeitraum 5-12/2006 Rechnungen mit Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG94 (Übergang der Umsatzsteuerschuld € insgesamt € 33.085,17 Ust.) bzw. § 19 Abs. 1 UStG94 (Übergang der Steuerschuld: € 500,-- Ust.) ausgestellt wurden und eine Aufstellung mit Rechnungen für 2006 übergeben. Für 2007 wurde bei Prüfungsbeginn ein FAX mit einer Aufstellung betr. des Überganges der Steuerschuld angekündigt, welches noch am Tag des Prüfungsbeginnes (18.12.2007) gesendet werden sollte. Das angekündigte FAX mit Aufstellung wurde jedoch nicht nachgereicht. Am 21.1.2008 wurden noch Rechnungen aus 2006 (bezahlt 2007) u. Rechnungen aus 2007 vorgelegt und ein Betrag betr. Übergang der Steuerschuld aus diesen Rechnungen mit € 42.383,-- Ust. bekanntgegeben. Eine Aufstellung wurde nicht vorgelegt. Ebenso wurden keine Bankauszüge (2006 u. 2007) vorgelegt. Für den gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt abgegeben. Die Geschäftstätigkeit der I. (gegründet mit Gesellschaftsvertrag v. 23.3.2005) wurde erstmalig 2006 mit unten angeführter Errichtung von zwei Einfamilienhäusern aufgenommen. Im Prüfungszeitraum wurden von der I. zwei Einfamilienhäuser in Salzburg, L auf eigenem*

Grund errichtet und mit Kaufvertrag vom 20.7.06 (Übergabetermin spätestens 30.4.07) um € 725.000,-- u. mit Kaufvertrag vom 4.12.06 (Übergabetermin spätestens 31.5.2007) um € 840.000,-- veräußert. Die Verkäufe stellen steuerfreie Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG 94 dar, da keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde. Die vorgelegten Eingangsrechnungen wurden vor allem ohne Umsatzsteuer mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a UStG 94 (Bauleistungen) ausgestellt.

Die I..... ist gegenüber den Sublieferanten schriftlich und telefonisch als "Bauleister" aufgetreten. In den Auftragsschreiben wurde den Sublieferanten mitgeteilt, dass die Rechnung gem. § 19 Abs. 1a UStG 94 ohne Umsatzsteuer auszustellen ist und gleichzeitig die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Bei ursprünglich mit Umsatzsteuer ausgestellten Rechnungen wurde eine Korrektur auf "Bauleistungsrechnungen ohne Ust. mit Übergang der Steuerschuld" veranlaßt. Teilt der Unternehmer seinem Auftragnehmer mit, dass er üblicherweise Bauleistungen erbringt, bleibt es beim Übergang der Steuerschuld, auch wenn die Mitteilung unrichtig war.

Bauträger: Die Tätigkeit des Bauträgers umfasst die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene oder fremde Rechnung. Verkauft oder saniert der Bauträger eigene Grundstücke, handelt es sich nicht um Bauleistungen. Wird er für fremde Rechnung tätig, handelt es sich um Bauleistungen. Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts wären die Rechnungen der Sublieferanten mit Umsatzsteuer auszustellen gewesen und die ausgewiesene Umsatzsteuer hätte nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden dürfen. Da die Mitteilung der I..... betr. "Bauleistungen" an die Subunternehmer unrichtig war, kommt es zum Übergang der Steuerschuld lt. UStR Rz 2602f (KZ 048 Hinzurechnung Steuer betr. Übergang der Steuerschuld und kein Vorsteuerabzug bei KZ 082). Auf die rechtliche Problematik wurde seitens des steuerlichen Vertreters hingewiesen. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Rechnungen) wurde der Übergang der Steuerschuld nach Rechnungsdatum wie folgt ermittelt:"

<b>Jahr</b>	<b>Auflistung der einzelnen Unternehmer</b>	<b>Rechnungen ohne Umsatzsteuer €</b>	<b>Umsatzsteuer § 19 (1a) €</b>
2006	Vorgelegte Rechnungen	165.425,85	33.085,17
	Reverse Charge	2.500,00	500,00
	Abzüglich Skonto	- 2.226,75	- 445,35
	Summe Übergang der Steuerschuld	165.699,09	33.139,82
	Nachgereichte Rechnungen	210.712,22	42.142,44
	Summe Übergang der Steuerschuld Zeitraum 5 – 12/2006		75.282,26
2007	Vorgelegte Rechnungen	179.516,31	35.903,26
	Summe Übergang der Steuerschuld Zeitraum 1 – 11/2007		35.903,26

### **1.1.7 Ergänzende Feststellungen Zeitraum Jänner bis November 2007 (Niederschrift vom 7. März 2008)**

Mit 7. März 2008 wurde der Parteienvertreterin (BF.) eine weitere Niederschrift mit ergänzenden Feststellungen den Zeitraum Jänner bis November 2007 betreffend übersandt, die zu einer Erhöhung der Steuerschuld von € 35.903,26 auf € 51.266,21 führte. Diese

Niederschrift wurde vom Vertreter der Parteienvertreterin (BF.) unterfertigt und an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückgesandt.

### **1.1.8 Umsatzsteuerfestsetzungen**

In der Folge wurde unter anderem für die Zeiträume Mai bis Dezember 2006 und Jänner bis November 2007 eine Festsetzung der Umsatzsteuer (Zahllasten) in Höhe von € 75,782,26 bzw. € 51.266,21 vorgenommen. Gegen diese Bescheide wurde nicht berufen.

### **1.2 Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007**

Mit 30. April 2008 bzw. 4. November 2008 wurden von der Parteienvertreterin (BF.) unter anderem die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 elektronisch eingereicht und folgende Umsätze sowie der Übergang der Steuerschuld wie folgt erklärt:

	2006	2007
	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen	181.250,00	1.382.950,00
<b>Steuerfreie Umsätze</b>		
Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a)	181.250,00	1.382.950,00
Steuersätze		
Weiters zu versteuern:		
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1 Z. c sowie gemäß Art. 25 Abs. 5	500,00	
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1. Z. 1a (Bauleistungen)	75.282,26	54.004,07

Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 wurden am 16. September 2009 erlassen. Für das Jahr 2006 wurde eine Zahllast in Höhe von € 75.282,26 und für das Jahr 2007 eine Zahllast in Höhe € 54.004,07 entsprechend den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

### 1.3 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde vom Vertreter der Berufungswerberin – HW... – berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Die Abgabenbehörde bezieht sich auf die § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie auf Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 sowie § 19 Abs. 1 a UStG.*

*Ein Dreiecksgeschäft gemäß Art. 25 Abs. 5 UStG liegt keinesfalls vor, weil Abs. 1 leg. cit. In Form einer Legaldefinition beschreibt, was ein Dreiecksgeschäft ist. Es haben jedenfalls keine drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedsstaaten über denselben Gegenstand ein Umsatzgeschäft abgeschlossen.*

*Aber auch § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG ist nicht anwendbar, weil die Fa. I..... nicht Empfänger der Leistungen war (Näheres sogleich) und Art. 19 Abs. 1 Z 3 UStG wurde bereits mit BGBl. 1 Nr. 71/2003 aufgehoben.*

*§ 19 Abs. 1a UStG ist ebenso nicht anwendbar, weil bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist.*

*Die Fa. I..... war aber kein Unternehmen gemäß der Legaldefinition des § 2 Abs. 1 UStG, weil sie keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt und die Leistungen nicht empfangen hat.*

*Die Firma wurde nur ein einziges Mal für die gleichzeitige Errichtung von zwei Einfamilienhäusern auf einem dazu erworbenen Grundstück tätig und war weder ein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbrachte, noch wurde sie mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt, vielmehr handelte es sich um eine einmalige Bauträgetätigkeit. Die Firma lieferte als Bauherr den beiden Liegenschaftseigentümern noch zu errichtende Häuser. Bestandteil des Kaufvertrages der OEG mit den Käufern der beiden Häuser waren lediglich die Baubewilligung des MZ samt den der Baubewilligung zugrunde liegenden aktualisierten Plänen sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibungen. Die Errichtung der Gebäude und der Anlagen erfolgte durch die OEG ausschließlich in Bauträgerfunktion auf Grundlage der den Kaufverträgen beiliegenden Baupläne.*



*Die OEG war daher kein Gewerbebetrieb im Sinne der GewO und auch kein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG.*

*Die Tätigkeit eines Bauträgers ist nach § 94 Z 35 GewO im Gewerbe der Immobilienreuhänder inkludiert, ist aber kein selbständiges Gewerbe. Die Tätigkeit eines Immobilienreuhänders hat die OEG aber nicht ausgeübt. Hinzu kommt, dass die Gewerbeordnung gemäß § 1 Abs. 1 GewO nur für alle gewerbsmäßig ausgeübten Tätigkeiten gilt. Für die Gewerbsmäßigkeit beschreibt Abs. 2 leg. cit. als Legaldefinition schließlich, dass eine Tätigkeit dann gewerbsmäßig ausgeübt wird, wenn sie selbstständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist; hiebei macht es keinen Unterschied, ob der durch die Tätigkeit beabsichtigte Ertrag oder sonstige wirtschaftliche Vorteil im Zusammenhang mit einer in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallenden Tätigkeit oder im Zusammenhang mit einer nicht diesem Bundesgesetz unterliegenden Tätigkeit erzielt werden soll.*

*Da es sich nur um ein einziges Bauprojekt gehandelt hat, liegt keine Gewerbsmäßigkeit vor, da das Tatbestandsmerkmal der „Regelmäßigkeit“ fehlt und sämtliche Tatbestandsmerkmale der Gewerbsmäßigkeit aber kumulativ vorhanden sein müssen. Somit ist die Gewerbeordnung gemäß § 1 Abs. 1 GewO nicht anwendbar.*

*Die einmalige Bauträgertätigkeit wurde daher im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG weder gewerblich noch als berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt, weil sie ausschließlich von beiden Käufern als Empfänger der Leistungen abhängig war und auf Basis eines Bauträgervertrages ausgeführt wurde. Ein Bauträgervertrag ist gemäß § 2 Abs. 1 Bauträgervertragsgesetz ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandsrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist Bauträger, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in Abs. 1 genannten Rechte einzuräumen.*

*Von der Fa. I..... wurden auch üblicherweise selbst keine Bauleistungen erbracht, sondern hat sich die Tätigkeit ausschließlich auf die im Bauträgervertragsgesetz festgelegten Rechte bezogen und waren die Empfänger der Bauleistungen ausschließlich die Käufer der Liegenschaft.*

*Mithin war die Fa. I..... nicht Empfänger der Leistungen und schuldet daher keine Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 a UStG.*

*Da es sich beim Kaufvertrag um einen einheitlichen Rechtsvorgang über den Kauf des Grundstückes samt der Errichtung eines Gebäudes nach dem Bauträgervertragsgesetz handelt, liegt die im Umsatzsteuerbescheid auch folgerichtig festgestellte Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sowohl für das Grundstück, wie auch für die beiden errichtenden Gebäude vor, da es sich nicht zuletzt auch um einen einheitlichen Preis handelt, welcher nicht in Grundstückspreis und Gebäudepreis aufgeschlüsselt ist. Es wird daher die ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides beantragt."*

#### **1.4 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007**

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wurde vom Vertreter der Berufungswerberin – HW...

– berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„§ 19 Abs. 1a UStG ist ebenso nicht anwendbar, weil bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist.*

*Die Fa. I..... war aber kein Unternehmen gemäß der Legaldefinition des § 2 Abs. 1 UStG, weil sie keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt und die Leistungen nicht empfangen hat.*

*Die Firma wurde nur ein einziges Mal für die gleichzeitige Errichtung von zwei Einfamilienhäusern auf einem dazu erworbenen Grundstück tätig und war weder ein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbrachte, noch wurde sie mit der Erbringung*

von Bauleistungen beauftragt, vielmehr handelte es sich um eine einmalige Bauträgertätigkeit. Die Firma lieferte als Bauherr den beiden Liegenschaftseigentümern noch zu errichtende Häuser. Bestandteil des Kaufvertrages der OEG mit den Käufern der beiden Häuser waren lediglich die Baubewilligung des MZ samt den der Baubewilligung zugrunde liegenden aktualisierten Plänen sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibungen. Die Errichtung der Gebäude und der Anlagen erfolgte durch die OEG ausschließlich in Bauträgerfunktion auf Grundlage der den Kaufverträgen beiliegenden Baupläne.

Die OEG war daher kein Gewerbebetrieb im Sinne der GewO und auch kein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG.

Die Tätigkeit eines Bauträgers ist nach § 94 Z 35 GewO im Gewerbe der Immobilientreuhänder inkludiert, ist aber kein selbständiges Gewerbe. Die Tätigkeit eines Immobilientreuhänders hat die OEG aber nicht ausgeübt. Hinzu kommt, dass die Gewerbeordnung gemäß § 1 Abs. 1 GewO nur für alle gewerbsmäßig ausgeübten Tätigkeiten gilt. Für die Gewerbsmäßigkeit beschreibt Abs. 2 leg. cit. als Legaldefinition schließlich, dass eine Tätigkeit dann gewerbsmäßig ausgeübt wird, wenn sie selbstständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen, gleichgültig für welche Zwecke dieser bestimmt ist; hiebei macht es keinen Unterschied, ob der durch die Tätigkeit beabsichtigte Ertrag oder sonstige wirtschaftliche Vorteil im Zusammenhang mit einer in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallenden Tätigkeit oder im Zusammenhang mit einer nicht diesem Bundesgesetz unterliegenden Tätigkeit erzielt werden soll.

Da es sich nur um ein einziges Bauprojekt gehandelt hat, liegt keine Gewerbsmäßigkeit vor, da das Tatbestandsmerkmal der „Regelmäßigkeit“ fehlt und sämtliche Tatbestandsmerkmale der Gewerbsmäßigkeit aber kumulativ vorhanden sein müssen. Somit ist die Gewerbeordnung gemäß § 1 Abs. 1 GewO nicht anwendbar.

Die einmalige Bauträgertätigkeit wurde daher im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG weder gewerblich noch als berufliche Tätigkeit selbständig ausgeübt, weil sie ausschließlich von beiden Käufern als Empfänger der Leistungen abhängig war und auf Basis eines Bauträgervertrages ausgeführt wurde. Ein Bauträgervertrag ist gemäß § 2 Abs. 1 Bauträgervertragsgesetz ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandsrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist Bauträger, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in Abs. 1 genannten Rechte einzuräumen.

Von der Fa. I..... wurden auch üblicherweise selbst keine Bauleistungen erbracht, sondern hat sich die Tätigkeit ausschließlich auf die im Bauträgervertragsgesetz festgelegten Rechte bezogen und waren die Empfänger der Bauleistungen ausschließlich die Käufer der Liegenschaft.

Mithin war die Fa. I..... nicht Empfänger der Leistungen und schuldet daher keine Umsatzsteuer gemäß § 19 Abs. 1 a UStG.

Da es sich beim Kaufvertrag um einen einheitlichen Rechtsvorgang über den Kauf des Grundstückes samt der Errichtung eines Gebäudes nach dem Bauträgervertragsgesetz handelt, liegt die im Umsatzsteuerbescheid auch folgerichtig festgestellte Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sowohl für das Grundstück, wie auch für die beiden errichtenden Gebäude vor, da es sich nicht zuletzt auch um einen einheitlichen Preis handelt, welcher nicht in Grundstückspreis und Gebäudepreis aufgeschlüsselt ist. Es wird daher die ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides beantragt."

## 2. Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 und 2007 wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde vorgelegt und die Abweisung der Berufungen beantragt, weil eine erklärungskonforme Veranlagung vorgenommen worden sei.



## 2.1 Ergänzungen des Berufungsbegehrens

In der Folge wurden vom Vertreter der Berufungswerberin – HW. – weitere Schriftsätze zur Ergänzung der eingebrachten Berufung sowie ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eingebracht.

### 2.1.1 Ergänzungen zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006

#### 2.1.1.1 Schriftsatz vom 23. November 2009 (erste Ergänzung)

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Die berufende Partei beantragt nunmehr gemäß § 212a BAO auch die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Umsatzsteuer in der Höhe von 75.782,26 Euro.*

*2.0 Ungeachtet dessen erstattet die berufende Partei die nachfolgende Berufungsergänzung: Die bescheiderlassende Behörde beantragte die Abweisung der Berufung mit der Begründung, dass seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte und bezieht sich bei den bezugshabenden Normen auf die § 19 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), insbesondere sei das Vorliegen eines Gewerbebetriebes bzw. die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG strittig.*

*Die Begründung des Finanzamtes ist jedenfalls unpräzise und vermag daher das Berufungsvorbringen nicht zu entkräften. Das Finanzamt hat seinen Antrag auf Abweisung der Berufung damit begründet, dass seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte. Damit ist das Finanzamt aber nicht auf das Berufungsvorbringen eingegangen, so dass der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung lediglich das Vorbringen der berufenden Partei zu würdigen haben wird, ohne dass diesem vom Finanzamt tatsächlich etwas entgegen gesetzt wurde.*

*Die berufende Partei bestreitet, dass sie einerseits eine Bauleistung empfangen hat und dass ihr andererseits die Unternehmereigenschaft zukommt. Beides ist aber für die Entstehung der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 a UStG unabdingbar notwendig.*

*Ganz fundamental ist daher zunächst festzuhalten, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, was im gegenständlichen Fall bedeutet, dass die Umsatzsteuer in der Höhe von 75.782,26 Euro nur dann geschuldet werden würde, wenn die gesamten Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 1a UStG auf die Fa. I..... zutreffen.*

*2.1 Dies ist aber aus folgenden Gründen nicht der Fall:*

*Der bloßen Begründung, dass die Berufung abgewiesen werden möge, seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte, lässt sich die Abweisung nicht begründen. Zu untersuchen sind vielmehr die vom Finanzamt angeführten bezugshabenden Gesetzesbestimmungen der §§ 19 Abs. 1a und 2 UStG (angeführt im Vorlagebericht ist auch noch die Bestimmung des § 2 EStG, die aber für die Entstehung der Umsatzsteuer keinesfalls relevant ist).*

*Im Umsatzsteuerbescheid 2006 wird die Bestimmung des § 19 Abs. 1a UStG als maßgebliche Rechtsquelle für die Verschreibung der Umsatzsteuer angeführt.*

*Diese Bestimmung besagt, dass bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet wird und zwar dann, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist.*

*Entscheidungswesentlich ist festzuhalten, dass die Fa. I..... nie Bauleistungen empfangen hat und auch nie ein Unternehmen war, das seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt wurde. Die Fa. I..... hätte ihrerseits nie Bauleistungen erbringen können, weil sie dazu keinerlei Infrastruktur und kein Personal gehabt hat.*

*Wie bereits in der Berufung selbst ausgeführt, war die Fa. I..... lediglich in einer Bauträgerfunktion tätig, das heißt aber, dass sie eben nie eine Bauleistung selbst empfangen hat und auch ihrerseits nie mit der Erbringung einer Bauleistung selbst beauftragt war.*

*Die Fa. I..... bestand aus drei persönlich haftenden Gesellschaftern und hatte selbst weder eine Baustelle/Betriebsstätte, wo Bauleistungen empfangen oder erbracht werden hätten*

können. Es wurde einzig und allein die angeführte Bauträgertätigkeit ausgeübt, welche sich jedoch nicht auf den Empfang und die Erbringung von Bauleistungen bezogen hat. Eine solche Bauträgertätigkeit besteht vielmehr in der Vermittlung und Überwachung der für den Empfänger zu erbringenden Bauleistungen. Der Tätigkeit der Fa. I..... lag ein Bauträgervertrag nach dem Bauträgervertragsgesetz zu Grunde. Es lag sohin auch kein Auftrag zur Erbringung von Bauleistungen vor, weil kein Vertrag nach der Privatautonomie geschlossen wurde, was ein Auftrag zur Erbringung von Bauleistungen wohl wäre, sondern ein Vertrag nach den zwingenden Vorschriften des Bauträgervertragsgesetzes, der steuerrechtlich nicht dem Regime des Abs. 1a leg. cit. unterliegt.

Abs. 1 a leg. cit. verlangt kumulativ, dass die Umsatzsteuer bei Bauleistungen dann geschuldet wird, wenn der Empfänger einerseits Unternehmer ist und als *Conditio sine qua non* muss dieser Unternehmer als Empfänger schließlich auch noch seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sein. Beide Voraussetzungen müssen für die Entstehung der Steuerschuld vorhanden sein. Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, kann die Steuer nicht auf Grund dieser Gesetzesbestimmung vorgeschrieben werden.

Bei der Fa. I..... hat es sich aber weder um einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gehandelt, noch war die Fa. I..... mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt und hat vor allem keine Bauleistungen empfangen. Die Formulierung, dass die Steuer vom Empfänger der Leistung dann geschuldet wird, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Leistung beauftragt ist, beschreibt unmissverständlich den Zwischenhandel, nämlich dass dieser Empfänger einerseits Unternehmer sein muss, der andererseits wiederum durch einen Dritten mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde und vor allem die Bauleistungen selbst erbringen muss. Erbringen ist wohl so zu verstehen, dass der Unternehmer selbst aktiv Hand anlegt, um Arbeiten zu verrichten, für die er beauftragt wurde, d.h. es muss einen Auftraggeber geben, welcher die Bauleistung in Auftrag gegeben hat, wobei dieser Auftraggeber nicht ident mit dem Empfänger der Leistung ist, weil dieser Empfänger jener Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde.

Die Bauleistung muss daher zunächst empfangen werden, d.h. es muss sich um einen physischen Vorgang handeln, wo diese Bauleistung Jemanden zuwächst. Was nun eine Bauleistung ist, wird explizit in Abs. 1 a leg. cit. beschrieben, nämlich handelt es sich dabei um alle Leistungen, die unter anderem – wie z.B. gegenständlich – der Herstellung von Bauwerken dienen. Solche Bauleistungen sind unzweifelhaft vorgelegen. Empfänger dieser Bauleistungen war aber zu keiner Zeit die Fa. I....., sondern Empfänger der Bauleistungen waren die beiden Hauskäufer. Dass aber die Rechnungen für diese Bauleistungen auf die Fa. I..... ausgestellt wurden, ändert nichts daran, dass sie die Bauleistungen nicht vom bauausführenden Unternehmer empfangen haben. Der Empfang einer Rechnung für eine Bauleistung ist jedenfalls nicht gleichbedeutend mit dem Empfang der Bauleistung selbst. Denn gerade darin liegt ja die Charakteristik eines Bauträgergeschäftes. Es handelt sich dabei um ein Dreiecksgeschäft, nämlich die Hauskäufer haben die Bauleistung mit dem seinerzeitigen Kaufvertrag mit Baubewilligung und Bauplänen bei der Fa. I..... ausdrücklich nach dem Bauträgervertragsgesetz beauftragt und wurden die Bauleistungen nach Baufortschritt, sprich: nach Empfang der Bauleistungen durch die Käufer an die Fa. I..... auf ein Treuhandkonto ausbezahlt. Dies ist der ganz wesentliche Aspekt und auch der Beweis dafür, dass die Fa. I..... die Leistungen nicht empfangen hat. Hätte nämlich die Fa. I..... die Bauleistungen empfangen, wäre sie Eigentümer der durch die Bauleistungen errichteten Häuser geworden und hätten die Käufer nicht nach Baufortschritt, nämlich nach Empfang der Leistungen bezahlt. Eine der ganz wesentlichen Bestimmungen im Bauträgervertragsgesetz ist die hier relevante Bestimmung, dass der Käufer erst nach Empfang der Leistung auszahlt, um ihn als Konsumenten vor Missbrauch (siehe WEB-Skandal und Unterschlagungen von Geld) zu schützen. Es ist also nichts anderes als ein Zug-um-Zug-Geschäft, hier die Leistung, da das Geld. Damit steht einmal mehr fest, dass die Fa. I..... nie Bauleistungen empfangen hat. Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 a UStG regelt ausschließlich nur die Entstehung der Steuerschuld, wenn das Unternehmen, welches seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung

beauftragt wurde, diese Leistungen auch empfangen hat. Tatsächlicher Steuerschuldner ist daher jenes Unternehmen, welches die Bauleistungen an die Empfänger erbracht hat. Es macht letztlich keinen Unterschied, ob der Empfänger der Leistung - im gegenständlichen Fall die Hauskäufer - die Rechnung bezahlt oder ob diese - wie im gegenständlichen Fall - von der Fa. I..... bezahlt wurde. Es handelt sich lediglich um die Zahlungsmodalität, welche in Abs. 1 a leg. cit. nicht geregelt ist, wo aber jedenfalls der Unternehmer, welcher die Leistung an den Empfänger geliefert, erbracht oder was auch immer, die Umsatzsteuer schuldet und diese dem Endverbraucher bzw. im gegenständlichen Fall der Fa. I..... als Zahler für die Empfänger der Leistung in Rechnung stellen hätte müssen. Dadurch, dass diese Vorgangsweise von den Unternehmen unterlassen wurde, kann die Steuerschuld nicht der Fa. I..... in Rechnung gestellt werden, weil diese Vorschrift in der zitierten Gesetzesstelle des Abs. 1a leg. cit. keine Deckung findet. Ganz wesentlich ist auch festzuhalten, dass die Fa. I..... ja nicht einmal imstande gewesen wäre, die Umsatzsteuer aufzuschlagen, weil sie kein Unternehmen war, welches Bauleistungen erbracht hat und dafür die Umsatzsteuer dem Empfänger der Leistung vorschreiben hätte können, weil sie nie Rechnungen für Bauleistungen ausgestellt hat. Die Gesetzesbestimmung des § 19 Abs. 1a UStG wurde vom Finanzamt daher denkunmöglich angewendet.

Selbst die vom Finanzamt ins Treffen geführte erklärungskonforme Veranlagung vermag die Gesetzesbestimmung des § 19 Abs. 1a UStG nicht zu übergehen. Nach dieser Gesetzesbestimmung wird im Umkehrschluss die Steuer eben dann nicht geschuldet, wenn die Leistung einerseits nicht empfangen wurde und andererseits wenn der Empfänger der Leistung kein Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde. Selbst wenn man die Fa. I..... als Unternehmen einstufen würde, wäre es zwingend notwendig gewesen, dass sie einerseits die Bauleistungen selbst empfangen hat und ihrerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt war.

Geht man nun die Kette der Entstehung der Steuerschuld nach Abs. 1 a leg. cit. durch, so muss es sich zunächst bei dem Steuerschuldner um den Empfänger einer Leistung handeln. Genau dieser Empfänger einer Leistung muss aber auch Unternehmer sein, der wiederum mit der Erbringung der (Bau-)Leistung beauftragt wurde.

Im konkreten Fall scheidet die Fa. I..... aber schon am Anfang dieser Kette aus, weil sie nicht Empfänger der Leistungen geworden ist. Sondern Empfänger der Leistungen sind die beiden Käufer geworden, weil nicht jeweils ein fertiges Haus, sondern ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft wurde. Die Fa. I..... konnte also nie Empfänger einer Bauleistung werden, weil es keine Zwischenstufe gegeben hat, sondern sind die Bauleistungen der diversen Unternehmen direkt den Grundstückseigentümern zugekommen und hat die Fa. I..... daher diese Bauleistungen nie empfangen. Für den Empfang solcher Bauleistungen wäre eine Weitergabe an die Käufer notwendig gewesen. Ein solches Zwischengeschäft hat aber nie stattgefunden und hat die Fa. I..... tatsächlich nie Leistungen empfangen und die mit der Umsatzsteuer zu beaufschlagenden Leistungen auch nie erbracht.

Die Prüfung, ob die Fa. I..... Schuldner der Umsatzsteuer nach dieser Bestimmung ist, kann daher schon hier abgebrochen werden, weil schon das erste Tatbestandsmerkmal fehlt und das Umsatzsteuergesetz keine Umsatzsteuer für eine Bauträgertätigkeit vorsieht und das Bauträgervertragsgesetz ebenfalls keine Umsatzsteuer vorsieht.

Der Umstand, dass das Umsatzsteuergesetz die Entstehung der Steuerschuld und die Bezeichnung der Steuerschuldner abschließend und zwar sogar sehr detailliert geregelt hat, lässt den zwingenden Schluss zu, dass der Gesetzgeber für die Tätigkeit eines Bauträgers keine Umsatzsteuer vorgesehen hat. Der Bauträger macht ja naturgemäß keinen Umsatz, sondern vermittelt und organisiert vielmehr zwischen den Vertragsparteien, im Besonderen mit den Unternehmen, welche der Umsatzsteuer unterliegen.

Es ist daher auch von keiner planwidrigen Lücke im Steuerrecht auszugehen, weil diesfalls vorgesehen ist, dass die Umsatzsteuer nicht vom Empfänger, sondern vom Erbringer der Leistung abgeführt wird, welcher eben den Umsatz macht.

Die Prüfung, ob die Fa. I..... die vorgeschriebene Umsatzsteuer schuldet kann daher schon hier mit dem Ergebnis abgebrochen werden, dass § 19 Abs. 1 a UStG keine taugliche gesetzliche Grundlage bildet.

2.2 Rein der Ergänzung halber und aus advokatorischer Vorsicht wird aber auch die Unternehmereigenschaft, ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung, noch näher beleuchtet:

Nach § 2 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Auch diese Gesetzesbestimmung enthält wiederum eine Legaldefinition und zwar wann eine Tätigkeit gewerblich oder beruflich ausgeübt wird. Nämlich dann, wenn sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, ausgeübt wird.

Diese Definition weicht von der Gewerbeordnung ab und ist ihr auf Grund der *lex specialis* der Vorzug zu geben.

Nicht geregelt in dieser Bestimmung ist die Variante, wonach eine Tätigkeit, wie die der Fa. I....., vertraglich ausgeübt wird. Dieses Vertragsverhältnis im Sinne des Kaufvertrages nach dem Bau trägervertragsgesetz hat für die Fa. I..... bedeutet, dass sie nicht selbstständig gehandelt hat, wonach das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit fehlt. Abs. 2 Z 2 leg. cit. führt dazu sehr treffend aus, dass dann eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt wird, wenn eine juristische Person, welche die Fa. I..... eine war, dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Nun hat es sich bei den Käufern zwar um keine Unternehmer, sondern um Vertragspartner nach dem Bau trägervertragsgesetz gehandelt, so dass die Fa. I..... in keiner Weise selbstständig handeln konnte, sondern den Vertragsbedingungen auf Punkt und Beistrich zur Erfüllung des Vertrages unterlegen war. Das Ergebnis führt daher konsequent dazu, dass die Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt wurde.

Auch die Judikatur geht ganz konsequent diesen Weg, dass sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 die Unternehmereigenschaft dann erworben wird, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist dabei noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175).

Dass die Fa. I..... keine (Bau-)Leistungen erbracht hat, wurde oben bereits ausführlich dargelegt. Was aber bauvertragliche Leistungen betrifft, wurden diese ausschließlich im Innenverhältnis zu den Vertragspartnern (Käufern) abgewickelt, so dass die Fa. I..... auch nicht nach außen in Erscheinung getreten ist. Auf der Baustelle waren z.B. ausschließlich die Namenstafeln der bauausführenden Firmen angebracht und etwa keine Tafel der Fa. I.....

Die Judikatur besagt unter anderem auch, dass es gemäß § 2 UStG 1972 und 1994 an der zur Unternehmereigenschaft erforderlichen Voraussetzung einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen fehlt, wenn z.B. Einnahmen lediglich vorgetäuscht werden (VwGH 28.10.2008, 2008/15/0071). Bei der Fa. I..... hat es sich um ein einmaliges Rechtsgeschäft gehandelt, nämlich dass ein Grundstück mit einer Baubewilligung und Bauplänen zum Preis der noch zu errichtenden Häuser verkauft wurde und wurden während der gesamten zweijährigen Bauphase keine Einnahmen für die I..... erzielt, sondern wurde der Kaufpreis nach dem Bau trägervertragsgesetz nach dem Baufortschritt auf ein Treuhandkonto überwiesen. Die Fa. I..... ist steuerrechtlich daher nur dem Einkommensteuergesetz und nicht dem Umsatzsteuergesetz unterlegen gewesen.

Um auf die UID-Nummer zu sprechen zu kommen, welche von der Fa. I..... vorsorglich beantragt wurde, besagt die Judikatur, dass schon deshalb, weil die Rechtsordnung die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer vorsieht, das Bestehen einer solchen UID-Nummer nicht zwingend den Schluss auf die Unternehmereigenschaft zulässt (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0057).

Was nun das Thema Einkünfte betrifft, ist es ständige Rechtsprechung des VwGH, dass es bei der Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf ankommt, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung von Einkünften und damit über diese disponieren kann. Zurechnungsobjekt der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Wichtigstes Merkmal für die zur Unternehmereigenschaft iSd Umsatzsteuerrechtes notwendige Selbständigkeit ist die Tragung des Unternehmerrisikos.

Die Fa. I. .... hatte - wie oben dargelegt - keine laufenden Einkünfte, sondern wurde das gesamte Projekt jeweils zu einem Fixpreis verkauft, der nach und nach auf das Treuhandkonto geflossen ist und die Fa. I. .... daher mit diesen jeweiligen Beträgen nicht disponieren und allenfalls Marktchancen ausnützen und Leistungen erbringen oder verweigern konnte, weil es sich dabei um ein ausschließlich vertraglich gebundenes Geld handelte.

Wichtiges Merkmal ist dabei, dass ein Unternehmen Marktchancen ausnützen kann, wobei ganz sicher der freie Markt damit gemeint ist. Wenn nun aber mit einer ganz privaten Person, die sich nicht am Markt beteiligt, ein ganz bestimmter Vertrag abgeschlossen wird, fehlt es an diesem essentiellen Auslegungsmerkmal der Ausnützung von Marktchancen. Der Fa. I. .... fehlte mithin auch das wichtigste Merkmal nach dem Umsatzsteuerrecht, nämlich die Selbständigkeit zur Tragung des Unternehmerrisikos. Die Fa. I. .... hatte dieses Unternehmerrisiko nicht, weil sie nur einen im Vorhinein bestimmten und einmaligen Bauträgervertrag zu erfüllen hatte.

Schließlich ist noch die Nachhaltigkeit für die Unternehmereigenschaft zu prüfen. Die Judikatur besagt hiezu, dass im Fall einer infolge nachhaltiger Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bestehenden Unternehmereigenschaft die Nachhaltigkeit nicht für jedes einzelne Tätigkeitsgebiet des Unternehmens gegeben sein muss (Hinweis Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 151 zu § 2 UStG 1972). Für die Annahme einer nachhaltigen Betätigung reicht die Wiederholungsabsicht aus (Hinweis Kranich-Siegl-Waba, aaO, Rz 94a f zu § 2 UStG 1972). Das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht kann freilich nicht auf bloße Bekundungen des Abgabepflichtigen gestützt werden, sondern muss durch nach außen in Erscheinung tretende Umstände objektivierbar sein (VwGH 24.04.1996, 95/13/0173).

Für die Fa. I. .... fehlt es daher auch jedenfalls an der Nachhaltigkeit, zumal nur ein einziges Projekt auf die besagte Art und Weise abgewickelt wurde und auch keine Wiederholungsabsicht bestanden hat. Erst mit einer Wiederholungsabsicht auf dem freien Markt wäre schließlich die erforderliche Nachhaltigkeit zur Erzielung von Einnahmen vorhanden gewesen, wenn die Fa. I. .... mit einem allenfalls lukriertem Einkommen Marktchancen wahrgenommen hätte. So aber blieb es bei einem einmaligen Rechtsgeschäft.

2.3 Schließlich ist zu guter Letzt noch die Richtlinie des BMF, GZ BMF- 010219/0453-VI/4/2008, vom 25.11.2008 für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft heranzuziehen. Diese besagt, dass es eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform grundsätzlich nicht gibt. In Übereinstimmung mit der Judikatur geht auch das BMF davon aus, dass Unternehmer nur jede natürliche Person oder jedes Wirtschaftsgebilde sein kann, das nachhaltig, selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt. Auch Personengesellschaften und juristische Personen sind nur Unternehmer, wenn sie mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (Verweis auf VwGH 17.03.1976, 0999/75; 13.12.1977 1550/77).

Gerade das war aber nicht der Fall, weil die Fa. I. .... mit keiner Leistung an Dritte im Wirtschaftsleben herangetreten ist, sondern mit Privatpersonen einen Kaufvertrag nach dem Bauträgervertragsrecht abgeschlossen hat und es sich bei diesen Personen weder um Dritte im Wirtschaftsleben sondern um Zweite im privaten Vertragsverhältnis gehandelt hat.

Zusammengefasst mangelt es der Fa. I. .... daher auch an der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG, so dass iVm. § 19 Abs. 1 a UStG das weitere Tatbestandsmerkmal des Unternehmers fehlt.



*3.0 Letztlich ist noch vorzubringen, dass die Fa. I..... keine Umsätze gemacht hat, wobei die gesetzliche Höchstgrenze 30.000 Euro wären und daher gemäß § 6 UStG als Kleinunternehmer ohnehin von der Umsatzsteuer befreit war.*

*4.0 In Zusammenhang mit der Berufung vom 15.10.2009 wird daher noch einmal beantragt, der Berufung stattzugeben und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 16.09.2009 ersatzlos zu beheben, so dass die Umsatzsteuer der Fa. I..... für das Jahr 2006 **0;00 Euro** beträgt."*

In der Anlage zu diesem Schriftsatz wurde die Kopie des Kaufvertrages mit DV gemäß Bauträgervertragssetz vom 4. Dezember 2006 sowie die Kopie des Kaufvertrages mit DR gemäß Bauträgervertragsgesetz vorgelegt. Die im Kaufvertrag mit DV... angeführten Beilagen zu diesem Kaufvertrag, wie der Plan des Vertragsobjektes und der Lageplan (Beilage 1) sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage 2) wurden nicht vorgelegt.

### **2.1.1.2 Schriftsatz vom 27. November 2009 (zweite Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.*

*2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.*

*3.0 Mit gegenständlicher Eingabe wird eine zweite Berufungsergänzung wie folgt vorgebracht.*

*3.1 Gemäß der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010219/0458-VI/4/2008, vom 25.11.2008, ist einerseits unter Punkt 19.1.2.2 explizit geregelt, dass die Bauaufsicht nicht zu den Bauleistungen zählt.*

*3.2 Andererseits wird unter Punkt 19.1.2.5. weiters ausgeführt, dass die Tätigkeit eines Bauträgers die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene oder fremde Rechnung umfasst. Verkauft oder saniert der Bauträger eigene Grundstücke, handelt es sich nicht um Bauleistungen. Wird er für fremde Rechnung tätig, handelt es sich um Bauleistungen. Der Bauträger ist nur dann ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, wenn die Bauleistungen überwiegen. Verkauft der Bauträger vor der Fertigstellung (z.B. während der Bauphase) bereits Wohnungen bzw. Gebäude, so wird er damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig, da er weiterhin Bauherr bleibt.*

*Im berufungsanhängigen Fall wurden die beiden Häuser aber nicht während der Bauphase verkauft, wie das bei großen Bauträgern der Regelfall ist, d.h. der Bauträger baut nach seinen Vorstellungen und verkauft dann die Wohnungen und kann der Kunde nur mehr geringe Änderungen in Auftrag geben und vornehmen lassen, weil der Bauträger bis dahin die Aufträge für sämtliche Bauleistungen erteilt hat. Diesfalls ist der Bauträger als Bauherr aufgetreten und ist er eindeutig als Unternehmer zu qualifizieren.*

*Gerade das war aber im Falle der Fa. I..... nicht der Fall, weil die geplanten und baurechtlich genehmigten Gebäude schon mit dem Grundstück verkauft wurden und die Fa. I..... nicht nach eigenen Vorstellungen und Aufträgen gebaut hat, sondern ausschließlich über Auftrag der beiden Käufer tätig geworden ist nur die Bauaufsicht ausgeübt hat, zumal sämtliche Bauunterlagen bereits mit den Grundstück mit verkauft wurden.*

*Wie bereits in der ersten Berufungsergänzung ausführlich dargelegt, war Fa. I..... als Bauträger nur mit der Abwicklung des Bauvorhabens beschäftigt und verantwortlich. Gemäß Punkt III/7 des Kaufvertrages mit den Ehegatten DV.. musste die Fa. I..... den ihrer Meinung nach erreichten Baufortschritt gemäß einer Baufortschrittsmeldung samt Zahlungsanforderung sowohl den kaufenden Parteien, als auch dem Treuhänder melden, damit der Baufortschrittsbetrag ausbezahlt werden konnte. Dieser Vorgang ist ausschließlich im Rahmen der Bauaufsicht geschehen und hat die Fa. I..... dadurch keinerlei Bauleistungen erbracht, weil diese ab der notariellen Unterfertigung der Kaufverträge alle durch die Käufer*

*vorbestimmt waren sowie in Auftrag gegeben wurden und durch die jeweiligen Unternehmen und nicht durch die Fa. I..... ausgeführt und erbracht wurden.*

*Die Bauleistungen haben bei der Fa. I..... nach der Umsatzsteuerrichtlinie nicht nur nicht überwogen, sondern wurden Bauleistungen überhaupt nicht erbracht.*

*Wenn ein Bauträger nach der Umsatzsteuerrichtlinie 2000 eigene Grundstücke verkauft oder saniert, handelt es sich dabei explizit nicht um Bauleistungen.*

*Wer vor der Fertigstellung Gebäude verkauft, wird damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig. Gegenständlich hat die Fa. I..... die noch zu errichtenden Gebäude aber mit den Grundstücken verkauft und ist ausschließlich nur über Auftrag der Grundstückseigentümer tätig geworden und hat dazu - wie schon mehrfach erwähnt - die Bauaufsicht ausgeübt.*

*Es hat sich daher bei der Tätigkeit der Fa. I..... einerseits weder um Bauleistungen gehandelt, die zu keiner Zeit eigenständig empfangen oder erbracht wurden, andererseits hat die Fa. I..... ausschließlich nur die Bauaufsicht ausgeübt und hat die Verwaltungstätigkeit zwischen den Käufern als Auftraggeber und dem Treuhänder durchgeführt, damit der Kaufpreis je nach Baufortschritt von den Käufern eingefordert werden konnte.*

*4.0 Es wird daher unter nochmaliger Berufung auf die erwähnte Umsatzsteuerrichtlinie darauf verwiesen, dass ein Übergang der Umsatzsteuerschuld auf die Fa. I..... aus den erwähnten Gründen nicht stattgefunden hat und wird abermals der Antrag gestellt, den Umsatzsteuerbescheid 2006 ersatzlos zu beheben."*

### **2.1.1.3 Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 (dritte Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den*

*Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.*

*2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.*

*3.0 Mit Schreiben vom 27. November 2009 wurde eine zweite Berufungsergänzung vorgebracht.*

*3.1 Nach nochmaliger Durchsicht des bekämpften Umsatzsteuerbescheides 2006 musste festgestellt werden, dass der Bescheid keine Begründung für die Vorschreibung der Steuerschuld in der Höhe von 75.782,26 Euro enthält und wird daher eine dritte Berufungsergänzung vorgelegt.*

*Durch das bloße Zitieren von Gesetzesbestimmungen der BAO, ohne auch deren zutreffenden Gesetzeswortlaut darzulegen, wird nicht einmal mitgeteilt auf welche Tatbestandsmerkmale sich die Abgabenbehörde stützt, bei deren Vorliegen zu begründen gewesen wäre, warum die Umsatzsteuer geschuldet wird. Die Begründung hätte das Vorliegen der Voraussetzungen, den Sachverhalt sowie die darauf gestützten Feststellungen darzulegen gehabt.*

*Darüber hinaus handelt es sich um einen Bescheid von Amts wegen, der auf Grund § 93 Abs. 3 lit. a BAO im Sinne des nachstehenden Stammrechtssatzes des VwGH vom 27.02.2008, Zahl: 2005/13/0050, entsprechend zu begründen gewesen wäre.*

*Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 28. Mai 1997 94/13/0200, und vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0026, jeweils mwN).*

*Das bloße Zitieren von Gesetzesbestimmungen stellt jedenfalls keine Begründung dar, so dass schon aus diesem Grunde die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides wiederholt beantragt wird."*

#### **2.1.1.4 Schriftsatz vom 25. Jänner 2010 (vierte Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.*

*„2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.*

*3.0 Mit Schreiben vom 27. November 2009 wurde eine zweite Berufungsergänzung vorgebracht.*

*4.0 Nach nochmaliger Durchsicht des bekämpften Umsatzsteuerbescheides 2006 musste festgestellt werden, dass der Bescheid keine Begründung für die Vorschreibung Steuerschuld in der Höhe von 75.782,26 Euro enthält und wurde daher eine dritte Berufungsergänzung vorgelegt.*

*5.0 Nach Bekanntwerden einer einschlägigen Judikatur des unabhängigen Finanzsenats Linz vom 15.02.2000, RV/0333-L/05, (dieselbe Auffassung vertritt auch der UVS Wien in seiner Entscheidung vom 28.04.2009, RV/0979-W/07) wird nunmehr eine vierte Berufungsergänzung vorgelegt.*

*Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 steuerfrei.*

*Aus dem genannten Erkenntnis des UVS Linz (mit weiteren Hinweisen) ist gesichert abzuleiten, dass die gesamte Liegenschaft als ein einheitliches Immobiliengeschäft abgewickelt wurde (siehe bereits vorgelegte Kaufverträge nach dem BTVG) und somit das gesamte Rechtsgeschäft (der gesamte Umsatz) von der Umsatzsteuer gemäß der oben zitierten Gesetzesbestimmung befreit ist. Verkauft und gekauft wurde jeweils ein Grundstück mit einem bestehenden Baurecht durch einen einheitlichen Rechtsvorgang und wurde dieses Rechtsgeschäft auch nach Grunderwerbsteuergesetz so beurteilt und bemessen.*

*Zu dieser Rechtsfrage werde auch schon der EuGH im Fall „Kerrutt“ (Rs 73/35, vom 08.07.1986) angerufen und hat dieser mitgeteilt, dass nach Art. 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen (und wohl auch Baurechten) und des dazugehörigen Grund und Bodens von einer Gesamtvereinbarung abhängen. Die Anwendbarkeit der Befreiung hänge davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen sind (Rz 12).*

*Unzweifelhaft ist bei der Fa. I..... und ihren beiden Vertragspartnern so ein einheitliches und in sich geschlossenes Rechtsgeschäft vorgelegen.*

*Die Stattgebung dieser Berufung ist daher die korrekte Lösung zu dieser Problematik, zu der es mittlerweile die zitierte Judikatur gibt und kein Grund besteht, davon abzuweichen, wenn ein einheitliches Immobiliengeschäft vorliegt und dieses daher zur Gänze unecht von der Umsatzsteuer befreit ist. Auf Grund der vorgelegten Kaufverträge steht außer Streit, dass Grundstücke mit einem Baurecht für zwei zu errichtende Bauwerke rechtsgeschäftlich in einem einzigen Vorgang verkauft wurden und die Fa. I..... Bauherr war, nicht zuletzt deshalb, weil die Fa. I..... auch Verfahrenspartei bei der Baubehörde des MZ war (siehe dazu den beigeschlossenen Rechtssatz des VwGH zu VwSlg 6543 F/1990).*

*Beischaffung des Bauaktes vom MZ. für den Fall dass dem Berufungsvorbringen nicht gefolgt wird.*

*Ist ein Veräußerer einer bebauten oder zu bebauenden Liegenschaft zugleich auch Bauherr, so fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Z 9 lit. a UStG (siehe dazu den beigeschlossenen Rechtssatz des VwGH zu VwSlg 6543/1990).*

*Es bestehen also keinerlei Zweifel, dass das gesamte Immobiliengeschäft (unecht von der Umsatzsteuer befreit ist und erfolgte die Vorschreibung daher zu unrecht.*

*6.0 Unter einem Verfahrensökonomischen Gesichtspunkt ist schon alleine auf Grund dieser vierten Berufungsergänzung der Berufung stattzugeben und ist von der Vorschreibung der bekämpften Umsatzsteuer Abstand zu nehmen. Es würde sich also eine aufwändige Würdigung des bisher vorgelegten Berufungsvorbringens erübrigen.*

*Es wird daher einmal mehr beantragt, der Berufung stattzugeben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 ersatzlos zu beheben."*

#### **2.1.1.5 Schriftsatz vom 4. Juni 2010 (Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung)**

Mit diesem Schriftsatz wurde „für den Fall, dass der Berufung auf Grund des bisherigen schriftlichen Vorbringens nicht stattgegeben wird, die mündliche Verhandlung“ beantragt und vorbehalten, weitere Vorbringen zu erstatten.

#### **2.1.1.6 Schriftsatz vom 21. Juni 2010 (fünfte Ergänzung)**

Mit diesem Schriftsatz wurde nochmals auf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hingewiesen, sofern dem Berufsbegehren nicht stattgegeben werde und folgendes ausgeführt:

*„Ich habe bereits in meiner dritten Berufungsergänzung vom 01.12.2009 ausführlich und unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur vorgebracht, dass der bekämpfte Bescheid nicht ausreichend begründet ist und daher schon aus diesen Gründen aufzuheben ist. Dies ist nach wie vor ständige Rechtsprechung des VwGH und lege ich dazu das aktuellste Erkenntnis vom 11.03.2010 zur Beachtung vor.“*

Es wurde die Kopie einer RDB-Recherche zu dem Erkenntnis des VwGH vom 11.3.2011, 2008/16/0132 vorgelegt.

#### **2.1.1.7 Schriftsatz vom 31. Jänner 2011**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem ausgeführt, dass die Entscheidung über die Berufung bereits überfällig sei und daher um eine ehestmögliche Entscheidung im Sinne des Berufsbegehrens und den eingebrachten Ergänzungen ersucht werde.

### **2.1.2 Ergänzungen zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007**

In der Folge wurden vom der Vertreter der Berufungswerberin – HW. – weitere Schriftsätze zur Ergänzung der eingebrachten Berufung sowie ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eingebracht.

#### **2.1.2.1 Schriftsatz vom 23. November 2009 (erste Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Die berufende Partei beantragt nunmehr gemäß § 212a BAO auch die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Umsatzsteuer in der Höhe von 54.004,07 Euro.*

*2.0 Ungeachtet dessen erstattet die berufende Partei die Berufungsergänzung:*

*Die bescheiderlassende Behörde beantragte die Abweisung der Berufung mit der Begründung, dass seitens des Finanzamtes eine erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte und bezieht sich bei den bezughabenden Normen auf die § 19 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG),*

*insbesondere sei das Vorliegen eines Gewerbebetriebes bzw. die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG strittig.*

*Die Begründung des Finanzamtes ist jedenfalls unpräzise und vermag daher das Berufungsvorbringen nicht zu entkräften. Das Finanzamt hat seinen Antrag auf Abweisung der Berufung damit begründet, dass seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte. Damit ist das Finanzamt aber nicht auf das Berufungsvorbringen eingegangen, so dass der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung lediglich das Vorbringen der berufenden Partei zu würdigen haben wird, ohne dass diesem vom Finanzamt tatsächlich etwas entgegen gesetzt wurde.*

*Die berufende Partei bestreitet, dass sie einerseits eine Bauleistung empfangen hat und dass ihr andererseits die Unternehmereigenschaft zukommt. Beides ist aber für die Entstehung der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 a UStG unabdingbar notwendig.*

*Ganz fundamental ist daher zunächst festzuhalten, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, was im gegenständlichen Fall bedeutet, dass die Umsatzsteuer in der Höhe von 54.004,07 Euro nur dann geschuldet werden würde, wenn die gesamten Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 1a UStG auf die Fa. I..... zutreffen.*

*2.1 Dies ist aber aus folgenden Gründen nicht der Fall:*

*Der bloßen Begründung, dass die Berufung abgewiesen werden möge, seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte, lässt sich die Abweisung nicht begründen. Zu untersuchen sind vielmehr die vom Finanzamt angeführten bezug habenden Gesetzesbestimmungen der §§ 19 Abs. 1a und 2 UStG (angeführt im Vorlagebericht ist auch noch die Bestimmung des § 2 EStG, die aber für die Entstehung der Umsatzsteuer keinesfalls relevant ist).*

*Im Umsatzsteuerbescheid 2007 wird die Bestimmung des § 19 Abs. 1a UStG als maßgebliche Rechtsquelle für die Vorschreibung der Umsatzsteuer angeführt.*

*Diese Bestimmung besagt, dass bei Bauleistungen die Steuer vom, Empfänger der Leistung geschuldet wird und zwar dann, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist.*

*Entscheidendswesentlich ist festzuhalten, dass die Fa. I..... nie Bauleistungen empfangen hat und auch nie ein Unternehmen war, das seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt wurde. Die Fa. I..... hätte ihrerseits nie Bauleistungen erbringen können, weil sie dazu keinerlei Infrastruktur und kein Personal gehabt hat.*

*Wie bereits in der Berufung selbst ausgeführt, war die Fa. I..... lediglich in einer Bauträgerfunktion tätig, das heißt aber, dass sie eben nie eine Bauleistung selbst empfangen hat und auch ihrerseits nie mit der Erbringung einer Bauleistung selbst beauftragt war.*

*Die Fa. I..... bestand aus drei persönlich haftenden Gesellschaftern und hatte selbst weder eine Baustelle/Betriebsstätte, wo Bauleistungen empfangen oder erbracht werden hätten können. Es wurde einzig und allein die angeführte Bauträgertätigkeit ausgeübt, welche sich jedoch nicht auf den Empfang und die Erbringung von Bauleistungen bezogen hat. Eine solche Bauträgertätigkeit besteht vielmehr in der Vermittlung und Überwachung der für den Empfänger zu erbringenden Bauleistungen. Der Tätigkeit der Fa. I..... lag ein Bauträgervertrag nach dem Bauträgervertragsgesetz zu Grunde. Es lag sohin auch kein Auftrag zur Erbringung von Bauleistungen vor, weil kein Vertrag nach der Privatautonomie geschlossen wurde, was ein Auftrag zur Erbringung von Bauleistungen wohl wäre, sondern ein Vertrag nach den zwingenden Vorschriften des Bauträgervertragsgesetzes, der steuerrechtlich nicht dem Regime des Abs. 1a leg. cit. unterliegt.*

*Abs. 1 a leg. cit. verlangt kumulativ, dass die Umsatzsteuer bei Bauleistungen dann geschuldet wird, wenn der Empfänger einerseits Unternehmer ist und als Conditio sine qua non muss dieser Unternehmer als Empfänger schließlich auch noch seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sein. Beide Voraussetzungen müssen für die Entstehung der Steuerschuld vorhanden sein. Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, kann die Steuer nicht auf Grund dieser Gesetzesbestimmung vorgeschrieben werden.*

Bei der Fa. I. .... hat es sich aber weder um einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gehandelt, noch war die Fa. I. .... mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt und hat vor allem keine Bauleistungen empfangen. Die Formulierung, dass die Steuer vom Empfänger der Leistung dann geschuldet wird, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Leistung beauftragt ist, beschreibt unmissverständlich den Zwischenhandel, nämlich dass dieser Empfänger einerseits Unternehmer sein muss, der andererseits wiederum durch einen Dritten mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde und vor allem die Bauleistungen selbst erbringen muss. Erbringen ist wohl so zu verstehen, dass der Unternehmer selbst aktiv Hand anlegt, um Arbeiten zu verrichten, für die er beauftragt wurde, d.h. es muss einen Auftraggeber geben, welcher die Bauleistung in Auftrag gegeben hat, wobei dieser Auftraggeber nicht ident mit dem Empfänger der Leistung ist, weil dieser Empfänger jener Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde.

Die Bauleistung muss daher zunächst empfangen werden, d.h. es muss sich um einen physischen Vorgang handeln, wo diese Bauleistung Jemanden zuwächst. Was nun eine Bauleistung ist, wird explizit in Abs. 1 a leg. cit. beschrieben, nämlich handelt es sich dabei um alle Leistungen, die unter anderem – wie z.B. gegenständlich – der Herstellung von Bauwerken dienen. Solche Bauleistungen sind unzweifelhaft vorgelegen. Empfänger dieser Bauleistungen war aber zu keiner Zeit die Fa. I. ...., sondern Empfänger der Bauleistungen waren die beiden Hauskäufer. Dass aber die Rechnungen für diese Bauleistungen auf die Fa. I. .... ausgestellt wurden, ändert nichts daran, dass sie die Bauleistungen nicht vom bauausführenden Unternehmer empfangen haben. Der Empfang einer Rechnung für eine Bauleistung ist jedenfalls nicht gleichbedeutend mit dem Empfang der Bauleistung selbst. Denn gerade darin liegt ja die Charakteristik eines Bauträgergeschäftes. Es handelt sich dabei um ein Dreiecksgeschäft, nämlich die Hauskäufer haben die Bauleistung mit dem seinerzeitigen Kaufvertrag mit Baubewilligung und Bauplänen bei der Fa. I. .... ausdrücklich nach dem Bauträgervertragsgesetz beauftragt und wurden die Bauleistungen nach Baufortschritt, sprich: nach Empfang der Bauleistungen durch die Käufer an die Fa. I. .... auf ein Treuhandkonto ausbezahlt. Dies ist der ganz wesentliche Aspekt und auch der Beweis dafür, dass die Fa. I. .... die Leistungen nicht empfangen hat. Hätte nämlich die Fa. I. .... die Bauleistungen empfangen, wäre sie Eigentümer der durch die Bauleistungen errichteten Häuser geworden und hätten die Käufer nicht nach Baufortschritt, nämlich nach Empfang der Leistungen bezahlt. Eine der ganz wesentlichen Bestimmungen im Bauträgervertragsgesetz ist die hier relevante Bestimmung, dass der Käufer erst nach Empfang der Leistung auszahlt, um ihn als Konsumenten vor Missbrauch (siehe WEB-Skandal und Unterschlagungen von Geld) zu schützen. Es ist also nichts anderes als ein Zug-um-Zug-Geschäft, hier die Leistung, da das Geld. Damit steht einmal mehr fest, dass die Fa. I. .... nie Bauleistungen empfangen hat. Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 a UStG regelt ausschließlich nur die Entstehung der Steuerschuld, wenn das Unternehmen, welches seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde, diese Leistungen auch empfangen hat. Tatsächlicher Steuerschuldner ist daher jenes Unternehmen, welches die Bauleistungen an die Empfänger erbracht hat. Es macht letztlich keinen Unterschied, ob der Empfänger der Leistung – im gegenständlichen Fall die Hauskäufer – die Rechnung bezahlt oder ob diese – wie im gegenständlichen Fall – von der Fa. I. .... bezahlt wurde. Es handelt sich lediglich um die Zahlungsmodalität, welche in Abs. 1 a leg. cit. nicht geregelt ist, wo aber jedenfalls der Unternehmer, welcher die Leistung an den Empfänger geliefert, erbracht oder was auch immer, die Umsatzsteuer schuldet und diese dem Endverbraucher bzw. im gegenständlichen Fall der Fa. I. .... als Zahler für die Empfänger der Leistung in Rechnung stellen hätte müssen. Dadurch, dass diese Vorgangsweise von den Unternehmen unterlassen wurde, kann die Steuerschuld nicht der Fa. I. .... in Rechnung gestellt werden, weil diese Vorschreibung in der zitierten Gesetzesstelle des Abs. 1a leg. cit. keine Deckung findet. Ganz wesentlich ist auch festzuhalten, dass die Fa. I. .... ja nicht einmal imstande gewesen wäre, die Umsatzsteuer aufzuschlagen, weil sie kein Unternehmen war, welches Bauleistungen erbracht hat und dafür die Umsatzsteuer dem Empfänger der Leistung vorschreiben hätte können, weil sie nie Rechnungen für

Bauleistungen ausgestellt hat. Die Gesetzesbestimmung des § 19 Abs. 1a UStG wurde vom Finanzamt daher denkunmöglich angewendet.

Selbst die vom Finanzamt ins Treffen geführte erklärungskonforme Veranlagung vermag die Gesetzesbestimmung des § 19 Abs. 1a UStG nicht zu übergehen.

Nach dieser Gesetzesbestimmung wird im Umkehrschluss die Steuer eben dann nicht geschuldet, wenn die Leistung einerseits nicht empfangen wurde und andererseits wenn der Empfänger der Leistung kein Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt wurde. Selbst wenn man die Fa. I. .... als Unternehmen einstufen würde, wäre es zwingend notwendig gewesen, dass sie einerseits die Bauleistungen selbst empfangen hat und ihrerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt war.

Geht man nun die Kette der Entstehung der Steuerschuld nach Abs. 1 a leg. cit. durch, so muss es sich zunächst bei dem Steuerschuldner um den Empfänger einer Leistung handeln. Genau dieser Empfänger einer Leistung muss aber auch Unternehmer sein, der wiederum mit der Erbringung der (Bau-)Leistung beauftragt wurde.

Im konkreten Fall scheidet die Fa. I. .... aber schon am Anfang dieser Kette aus, weil sie nicht Empfänger der Leistungen geworden ist. Sondern Empfänger der Leistungen sind die beiden Käufer geworden, weil nicht jeweils ein fertiges Haus, sondern ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft wurde. Die Fa. I. .... konnte also nie Empfänger einer Bauleistung werden, weil es keine Zwischenstufe gegeben hat, sondern sind die Bauleistungen der diversen Unternehmen direkt den Grundstückseigentümern zugekommen und hat die Fa. I. .... daher diese Bauleistungen nie empfangen. Für den Empfang solcher Bauleistungen wäre eine Weitergabe an die Käufer notwendig gewesen. Ein solches Zwischengeschäft hat aber nie stattgefunden und hat die Fa. I. .... tatsächlich nie Leistungen empfangen und die mit der Umsatzsteuer zu beaufschlagenden Leistungen auch nie erbracht. Die Prüfung, ob die Fa. I. .... Schuldner der Umsatzsteuer nach dieser Bestimmung ist, kann daher schon hier abgebrochen werden, weil schon das erste Tatbestandsmerkmal fehlt und das Umsatzsteuergesetz keine Umsatzsteuer für eine Bauträgertätigkeit vorsieht und das Bauträgervertragsgesetz ebenfalls keine Umsatzsteuer vorsieht. Der Umstand, dass das Umsatzsteuergesetz die Entstehung der Steuerschuld und die Bezeichnung der Steuerschuldner abschließend und zwar sogar sehr detailliert geregelt hat, lässt den zwingenden Schluss zu, dass der Gesetzgeber für die Tätigkeit eines Bauträgers keine Umsatzsteuer vorgesehen hat. Der Bauträger macht ja naturgemäß keinen Umsatz, sondern vermittelt und organisiert vielmehr zwischen den Vertragsparteien, im Besonderen mit den Unternehmen, welche der Umsatzsteuer unterliegen. Es ist daher auch von keiner planwidrigen Lücke im Steuerrecht auszugehen, weil diesfalls vorgesehen ist, dass die Umsatzsteuer nicht vom Empfänger, sondern vom Erbringer der Leistung abgeführt wird, welcher eben den Umsatz macht. Die Prüfung, ob die Fa. I. .... die vorgeschriebene Umsatzsteuer schuldet kann daher schon hier mit dem Ergebnis abgebrochen werden, dass § 19 Abs. 1 a UStG keine taugliche gesetzliche Grundlage bildet.

2.2 Rein der Ergänzung halber und aus advokatorischer Vorsicht wird aber auch die Unternehmereigenschaft, ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung, noch näher beleuchtet.

Nach § 2 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Auch diese Gesetzesbestimmung enthält wiederum eine Legaldefinition und zwar wann eine Tätigkeit gewerblich oder beruflich ausgeübt wird. Nämlich dann, wenn sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, ausgeübt wird. Diese Definition weicht von der Gewerbeordnung ab und ist ihr auf Grund der lex specialis der Vorzug zu geben.

Nicht geregelt in dieser Bestimmung ist die Variante, wonach eine Tätigkeit, wie die der Fa. I. ...., vertraglich ausgeübt wird. Dieses Vertragsverhältnis im Sinne des Kaufvertrages nach dem Bauträgervertragsgesetz hat für die Fa. I. .... bedeutet, dass sie nicht selbstständig gehandelt hat, wonach das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit fehlt. Abs. 2 Z 2 leg. cit. führt dazu sehr treffend aus, dass dann eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht

*selbständig ausgeübt wird, wenn eine juristische Person, welche die Fa. I..... eine war, dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Nun hat es sich bei den Käufern zwar um keine Unternehmer, sondern um Vertragspartner nach dem Bauträgervertragsgesetz gehandelt, so dass die Fa. I..... in keiner Weise selbständig handeln konnte, sondern den Vertragsbedingungen auf Punkt und Beistrich zur Erfüllung des Vertrages unterlegen war. Das Ergebnis führt daher konsequent dazu, dass die Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wurde.*

*Auch die Judikatur geht ganz konsequent diesen Weg, dass sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 die Unternehmereigenschaft dann erworben wird, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist dabei noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175).*

*Dass die Fa. I..... keine (Bau-)Leistungen erbracht hat, wurde oben bereits ausführlich dargelegt. Was aber bauvertragliche Leistungen betrifft, wurden diese ausschließlich im Innenverhältnis zu den Vertragspartnern (Käufern) abgewickelt, so dass die Fa. I..... auch nicht nach außen in Erscheinung getreten ist. Auf der Baustelle waren z.B. ausschließlich die Namenstafeln der bauausführenden Firmen angebracht und etwa keine Tafel der Fa.*

*I.....*

*Die Judikatur besagt unter anderem auch, dass es gemäß § 2 UStG 1972 und 1994 an der zur Unternehmereigenschaft erforderlichen Voraussetzung einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen fehlt, wenn z.B. Einnahmen lediglich vorgetäuscht werden (VwGH 28.10.2008, 2008/15/0071). Bei der Fa. I..... hat es sich um ein einmaliges Rechtsgeschäft gehandelt, nämlich dass ein Grundstück mit einer Baubewilligung und Bauplänen zum Preis der noch zu errichtenden Häuser verkauft wurde und wurden während der gesamten zweijährigen Bauphase keine Einnahmen für die I..... erzielt, sondern wurde der Kaufpreis nach dem Bauträgervertragsgesetz nach dem Baufortschritt auf ein Treuhandkonto überwiesen. Die Fa. I..... ist steuerrechtlich daher nur dem Einkommensteuergesetz und nicht dem Umsatzsteuergesetz unterlegen gewesen.*

*Um auf die UID-Nummer zu sprechen zu kommen, welche von der Fa. I..... vorsorglich beantragt wurde, besagt die Judikatur, dass schon deshalb, weil die Rechtsordnung die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer vorsieht, das Bestehen einer solchen UID-Nummer nicht zwingend den Schluss auf die Unternehmereigenschaft zulässt (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0057).*

*Was nun das Thema Einkünfte betrifft, ist es ständige Rechtsprechung des VwGH, dass es bei der Zurechnung von Einkünften entscheidend darauf ankommt, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung von Einkünften und damit über diese disponieren kann. Zurechnungsobjekt der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Wichtigstes Merkmal für die zur Unternehmereigenschaft iSd Umsatzsteuerrechtes notwendige Selbständigkeit ist die Tragung des Unternehmerrisikos.*

*Die Fa. I..... hatte – wie oben dargelegt – keine laufenden Einkünfte, sondern wurde das gesamte Projekt jeweils zu einem Fixpreis verkauft, der nach und nach auf das Treuhandkonto geflossen ist und die Fa. I..... daher mit diesen jeweiligen Beträgen nicht disponieren und allenfalls Marktchancen ausnützen und Leistungen erbringen oder verweigern konnte, weil es sich dabei um ein ausschließlich vertraglich gebundenes Geld handelte.*

*Wichtiges Merkmal ist dabei, dass ein Unternehmen Marktchancen ausnützen kann, wobei ganz sicher der freie Markt damit gemeint ist. Wenn nun aber mit einer ganz privaten Person, die sich nicht am Markt beteiligt, ein ganz bestimmter Vertrag abgeschlossen wird, fehlt es an diesem essentiellen Auslegungsmerkmal der Ausnützung von Marktchancen. Der Fa. I..... fehlte mithin auch das wichtigste Merkmal nach dem Umsatzsteuerrecht, nämlich die Selbständigkeit zur Tragung des Unternehmerrisikos. Die Fa. I..... hatte dieses*



*Unternehmerrisiko nicht, weil sie nur einen im Vorhinein bestimmten und einmaligen Bauträgervertrag zu erfüllen hatte.*

*Schließlich ist noch die Nachhaltigkeit für die Unternehmereigenschaft zu prüfen. Die Judikatur besagt hiezu, dass im Fall einer infolge nachhaltiger Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bestehenden Unternehmereigenschaft die Nachhaltigkeit nicht für jedes einzelne Tätigkeitsgebiet des Unternehmens gegeben sein muss (Hinweis Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 151 zu § 2 UStG 1972). Für die Annahme einer nachhaltigen Betätigung reicht die Wiederholungsabsicht aus (Hinweis Kranich-Siegl-Waba, aaO, Rz 94a f zu § 2 UStG 1972). Das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht kann freilich nicht auf bloße Bekundungen des Abgabepflichtigen gestützt werden, sondern muss durch nach außen in Erscheinung tretende Umstände objektivierbar sein (VwGH 24.04.1996, 95/13/0173).*

*Für die Fa. I. .... fehlt es daher auch jedenfalls an der Nachhaltigkeit, zumal nur ein einziges Projekt auf die besagte Art und Weise abgewickelt wurde und auch keine Wiederholungsabsicht bestanden hat. Erst mit einer Wiederholungsabsicht auf dem freien Markt wäre schließlich die erforderliche Nachhaltigkeit zur Erzielung von Einnahmen vorhanden gewesen, wenn die Fa. I. .... mit einem allenfalls lukriertem Einkommen Marktchancen wahrgenommen hätte. So aber blieb es bei einem einmaligen Rechtsgeschäft.*

*2.3 Schließlich ist zu guter Letzt noch die Richtlinie des BMF, GZ BMF-010219/0453-VI/4/2008, vom 25.11.2008 für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft heranzuziehen. Diese besagt, dass es eine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform grundsätzlich nicht gibt. In Übereinstimmung mit der Judikatur geht auch das BMF davon aus, dass Unternehmer nur jede natürliche Person oder jedes Wirtschaftsgebilde sein kann, das nachhaltig, selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt. Auch Personengesellschaften und juristische Personen sind nur Unternehmer, wenn sie mit Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (Verweis auf VwGH 17.03.1976, 0999/75; 13.12.1977 1550/77). Gerade das war aber nicht der Fall, weil die Fa. I. .... mit keiner Leistung an Dritte im Wirtschaftsleben herangetreten ist, sondern mit Privatpersonen einen Kaufvertrag nach dem Bauträgervertragsrecht abgeschlossen hat und es sich bei diesen Personen weder um Dritte im Wirtschaftsleben sondern um Zweite im privaten Vertragsverhältnis gehandelt hat.*

*Zusammengefasst mangelt es der Fa. I. .... daher auch an der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG, so dass iVm. § 19 Abs. 1 a UStG das weitere Tatbestandsmerkmal des Unternehmers fehlt.*

*3.0 Letztlich ist noch vorzubringen, dass die Fa. I. .... keine Umsätze gemacht hat, wobei die gesetzliche Höchstgrenze 30.000 Euro wären und daher gemäß § 6 UStG als Kleinunternehmer ohnehin von der Umsatzsteuer befreit war.*

*4.0 In Zusammenhang mit der Berufung vom 15.10.2009 wird daher noch einmal beantragt, der Berufung stattzugeben und den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 16.09.2009 ersatzlos zu beheben, so dass die Umsatzsteuer der Fa. I. .... für das Jahr 2007 **0;00 Euro** beträgt."*

In der Anlage zu diesem Schriftsatz wurde die Kopie des Kaufvertrages mit DV gemäß Bauträgervertragssetz vom 4. Dezember 2006 sowie die Kopie des Kaufvertrages mit DR gemäß Bauträgervertragsgesetz vorgelegt. Die im Kaufvertrag mit DV. angeführten Beilagen zu diesem Kaufvertrag, wie der Plan des Vertragsobjektes und der Lageplan (Beilage 1) sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage 2) wurden nicht vorgelegt.

### **2.1.2.2 Schriftsatz vom 27. November 2009 (zweite Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.*

2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.

3.0 Mit gegenständlicher Eingabe wird eine zweite Berufungsergänzung wie folgt vorgebracht.

3.1 Gemäß der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010219/0458-VI/4/2008, vom 25.11.2008, ist einerseits unter Punkt 19.1.2.2 explizit geregelt, dass die Bauaufsicht nicht zu den Bauleistungen zählt.

3.2 Andererseits wird unter Punkt 19.1.2.5. weiter ausgeführt, dass die Tätigkeit eines Bauträgers die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene oder fremde Rechnung umfasst. Verkauft oder saniert der Bauträger eigene Grundstücke, handelt es sich nicht um Bauleistungen. Wird er für fremde Rechnung tätig, handelt es sich um Bauleistungen. Der Bauträger ist nur dann ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, wenn die Bauleistungen überwiegen. Verkauft der Bauträger vor der Fertigstellung (z.B. während der Bauphase) bereits Wohnungen bzw. Gebäude, so wird er damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig, da er weiterhin Bauherr bleibt.

Im berufungsanhängigen Fall wurden die beiden Häuser aber nicht während der Bauphase verkauft, wie das bei großen Bauträgern der Regelfall ist, d.h. der Bauträger baut nach seinen Vorstellungen und verkauft dann die Wohnungen und kann der Kunde nur mehr geringe Änderungen in Auftrag geben und vornehmen lassen, weil der Bauträger bis dahin die Aufträge für sämtliche Bauleistungen erteilt hat. Diesfalls ist der Bauträger als Bauherr aufgetreten und ist er eindeutig als Unternehmer zu qualifizieren.

Gerade das war aber im Falle der Fa. I..... nicht der Fall, weil die geplanten und baurechtlich genehmigten Gebäude schon mit dem Grundstück verkauft wurden und die Fa. I..... nicht nach eigenen Vorstellungen und Aufträgen gebaut hat, sondern ausschließlich über Auftrag der beiden Käufer tätig geworden ist und nur die Bauaufsicht ausgeübt hat, zumal sämtliche Bauunterlagen bereits Grundstück mit verkauft wurden.

Wie bereits in der ersten Berufungsergänzung ausführlich dargelegt, war Fa. I..... als Bauträger nur mit der Abwicklung des Bauvorhabens beschäftigt und verantwortlich. Gemäß Punkt III/7 des Kaufvertrages mit den Ehegatten DV.. musste die Fa. I..... den ihrer Meinung nach erreichten Baufortschritt gemäß einer Baufortschrittsmeldung samt Zahlungsanforderung sowohl den kaufenden Parteien, als auch dem Treuhänder melden, damit der Baufortschrittsbetrag ausbezahlt werden konnte. Dieser Vorgang ist ausschließlich im Rahmen der Bauaufsicht geschehen und hat die Fa. I..... dadurch keinerlei Bauleistungen erbracht, weil diese ab der notariellen Unterfertigung der Kaufverträge alle durch die Käufer vorbestimmt waren sowie in Auftrag gegeben wurden und durch die jeweiligen Unternehmen und nicht durch die Fa. I..... ausgeführt und erbracht wurden.

Die Bauleistungen haben bei der Fa. I..... nach der Umsatzsteuerrichtlinie nicht nur nicht überwogen, sondern wurden Bauleistungen überhaupt nicht erbracht. Wenn ein Bauträger nach der Umsatzsteuerrichtlinie 2000 eigene Grundstücke verkauft oder saniert, handelt es sich dabei explizit nicht um Bauleistungen.

Wer vor der Fertigstellung Gebäude verkauft, wird damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig. Gegenständlich hat die Fa. I..... die noch zu errichtenden Gebäude aber mit den Grundstücken verkauft und ist ausschließlich nur über Auftrag der Grundstückseigentümer tätig geworden und hat dazu - wie schon mehrfach erwähnt - die Bauaufsicht ausgeübt.

Es hat sich daher bei der Tätigkeit der Fa. I..... einerseits weder um Bauleistungen gehandelt, die zu keiner Zeit eigenständig empfangen oder erbracht wurden, andererseits hat die Fa. I..... ausschließlich nur die Bauaufsicht ausgeübt und hat die Verwaltungstätigkeit zwischen den Käufern als Auftraggeber und dem Treuhänder durchgeführt, damit der Kaufpreis je nach Baufortschritt von den Käufern eingefordert werden konnte.

4.0 Es wird daher unter nochmaliger Berufung auf die erwähnte Umsatzsteuerrichtlinie darauf verwiesen, dass ein Übergang der Umsatzsteuerschuld auf die Fa. I..... aus den erwähnten Gründen nicht stattgefunden hat und wird abermals der Antrag gestellt, den

**Umsatzsteuerbescheid 2006 ersatzlos zu beheben. "**

### **2.1.2.3 Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 (dritte Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.  
 2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.  
 3.0 Mit Schreiben vom 27. November 2009 wurde eine zweite Berufungsergänzung vorgebracht.  
 3.1 Nach nochmaliger Durchsicht des bekämpften Umsatzsteuerbescheides 2006 musste festgestellt werden, dass der Bescheid keine Begründung für die Vorschreibung der Steuerschuld in der Höhe von 54.004,07 Euro enthält und wird daher eine dritte Berufungsergänzung vorgelegt.  
 Durch das bloße Zitieren von Gesetzesbestimmungen der BAO, ohne auch deren zutreffenden Gesetzeswortlaut darzulegen, wird nicht einmal mitgeteilt auf welche Tatbestandsmerkmale sich die Abgabenbehörde stützt, bei deren Vorliegen zu begründen gewesen wäre, warum die Umsatzsteuer geschuldet wird. Die Begründung hätte das Vorliegen der Voraussetzungen, den Sachverhalt sowie die darauf gestützten Feststellungen darzulegen gehabt.  
 Darüber hinaus handelt es sich um einen Bescheid von Amts wegen, der auf Grund § 93 Abs. 3 lit. a BAO im Sinne des nachstehenden Stammrechtssatzes des VwGH vom 27.02.2008, Zahl: 2005/13/0050, entsprechend zu begründen gewesen wäre.  
 Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 28. Mai 1997 94/13/0200, und vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0026, jeweils mwN).  
 Das bloße Zitieren von Gesetzesbestimmungen stellt jedenfalls keine Begründung dar, so dass schon aus diesem Grunde die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides wiederholt beantragt wird.“

#### **2.1.2.4 Schriftsatz vom 25. Jänner 2010 (vierte Ergänzung)**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

„1.0 Mit Vorlagebericht vom 10.11.2009 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 15.10.2009 an den Senat 11 des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, zur Entscheidung vorgelegt.  
 „2.0 Mit Schreiben vom 23. November 2009 und Eingangsstempel beim Finanzamt S desselben Datums wurde eine Berufungsergänzung vorgelegt.  
 3.0 Mit Schreiben vom 27. November 2009 wurde eine zweite Berufungsergänzung vorgebracht.  
 4.0 Nach nochmaliger Durchsicht des bekämpften **Umsatzsteuerbescheides 2006** musste festgestellt werden, dass der Bescheid keine Begründung für die Vorschreibung Steuerschuld in der Höhe von 54.004,07 Euro enthält und wurde daher eine dritte Berufungsergänzung vorgelegt.  
 5.0 Nach Bekanntwerden einer einschlägigen Judikatur des unabhängigen Finanzsenats Linz vom 15.02.2000, RV/0333-L/05, (dieselbe Auffassung vertritt auch der UVS Wien in seiner Entscheidung vom 28.04.2009, RV/0979-W/07) wird nunmehr eine vierte Berufungsergänzung vorgelegt.“

*Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 steuerfrei.*

*Aus dem genannten Erkenntnis des UVS Linz (mit weiteren Hinweisen) ist gesichert abzuleiten, dass die gesamte Liegenschaft als ein einheitliches Immobiliengeschäft abgewickelt wurde (siehe bereits vorgelegte Kaufverträge nach dem BTVG) und somit das gesamte Rechtsgeschäft (der gesamte Umsatz) von der Umsatzsteuer gemäß der oben zitierten Gesetzesbestimmung befreit ist. Verkauft und gekauft wurde jeweils ein Grundstück mit einem bestehenden Baurecht durch einen einheitlichen Rechtsvorgang und wurde dieses Rechtsgeschäft auch nach Grunderwerbsteuergesetz so beurteilt und bemessen.*

*Zu dieser Rechtsfrage werde auch schon der EuGH im Fall „Kerrutt“ (Rs 73/35, vom 08.07.1986) angerufen und hat dieser mitgeteilt, dass nach Art. 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen (und wohl auch Baurechten) und des dazugehörigen Grund und Bodens von einer Gesamtvereinbarung abhängen. Die Anwendbarkeit der Befreiung hänge davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen sind (Rz 12). Unzweifelhaft ist bei der Fa. I..... und ihren beiden Vertragspartnern so ein einheitliches und in sich geschlossenes Rechtsgeschäft vorgelegen.*

*Die Stattgebung dieser Berufung ist daher die korrekte Lösung zu dieser Problematik, zu der es mittlerweile die zitierte Judikatur gibt und kein Grund besteht, davon abzuweichen, wenn ein einheitliches Immobiliengeschäft vorliegt und dieses daher zur Gänze unecht von der Umsatzsteuer befreit ist. Auf Grund der vorgelegten Kaufverträge steht außer Streit, dass Grundstücke mit einem Baurecht für zwei zu errichtende Bauwerke rechtsgeschäftlich in einem einzigen Vorgang verkauft wurden und die Fa. I..... Bauherr war, nicht zuletzt deshalb, weil die Fa. I..... auch Verfahrenspartei bei der Baubehörde des MZ war (siehe dazu den beigeschlossenen Rechtssatz des VwGH zu VwSlg 6543 F/1990).*

*Beischaffung des Bauaktes vom MZ. für den Fall dass dem Berufungsvorbringen nicht gefolgt wird.*

*Ist ein Veräußerer einer bebauten oder zu bebauenden Liegenschaft zugleich auch Bauherr, so fällt der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Z 9 lit. a UStG (siehe dazu den beigeschlossenen Rechtssatz des VwGH zu VwSlg 6543/1990). Es bestehen also keinerlei Zweifel, dass das gesamte Immobiliengeschäft (unecht) von der Umsatzsteuer befreit ist und erfolgte die Vorschreibung daher zu unrecht.*

*6.0 Unter einem Verfahrensökonomischen Gesichtspunkt ist schon alleine auf Grund dieser vierten Berufungsergänzung der Berufung stattzugeben und ist von der Vorschreibung der bekämpften Umsatzsteuer Abstand zu nehmen. Es würde sich also eine aufwändige Würdigung des bisher vorgelegten Berufungsvorbringens erübrigen.*

*Es wird daher einmal mehr beantragt, der Berufung stattzugeben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 ersatzlos zu beheben."*

### **2.1.2.5 Schriftsatz vom 4. Juni 2010 (Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung)**

Mit diesem Schriftsatz wurde „für den Fall, dass der Berufung auf Grund des bisherigen schriftlichen Vorbringens nicht stattgegeben wird, die mündliche Verhandlung“ beantragt und vorbehalten, weitere Vorbringen zu erstatten.

### **2.1.2.6 Schriftsatz vom 21. Juni 2010 (fünfte Ergänzung)**

Mit diesem Schriftsatz wurde nochmals auf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hingewiesen, sofern dem Berufungsbegehren nicht statt gegeben werde und folgendes ausgeführt:

*„Ich habe bereits in meiner dritten Berufungsergänzung vom 01.12.2009 ausführlich und unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur vorgebracht, dass der bekämpfte Bescheid nicht ausreichend begründet ist und daher schon aus diesen Gründen aufzuheben ist. Dies ist nach wie vor ständige Rechtsprechung des VwGH und lege ich dazu das aktuellste Erkenntnis vom 11.03.2010 zur Beachtung vor.“*

Es wurde die Kopie einer RDB-Recherche zu dem Erkenntnis des VwGH vom 11.3.2011, 2008/16/0132 vorgelegt.

### **2.1.2.6 Schriftsatz vom 31. Jänner 2011**

In diesem Schriftsatz wurde unter anderem ausgeführt, dass die Entscheidung über die Berufung bereits überfällig sei und daher um eine ehestmögliche Entscheidung im Sinne des Berufungsbegehrens und den eingebrachten Ergänzungen ersucht.

## **2.2 Auskunftersuchen des Referenten**

### **2.2.1 Auskunftersuchen an DR**

An die Erwerber der Liegenschaft EZ 2 – DR erging folgendes Auskunftersuchen des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates:

*„Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörde erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (siehe §§ 279 Abs. 1 und 260 BAO; Anlage I, II). Zu diesen Befugnissen der Abgabenbehörde zweiter Instanz gehören insbesondere Beweisaufnahmen, wie ein auf § 143 BAO (siehe Anlage III) gestütztes Verlangen um Auskunft, welches die Verbindlichkeit zur Vorlage von Unterlagen mit einschließt.*

*Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegen, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 2 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes, folgende Unterlagen vor:*

*a) Kaufvertrag vom 27. Juli 2006*

*b) Vereinbarung zum Kaufvertrag vom 29. Juni 2006 bzw. 2. Juli 2006 (Anlage IV)*

#### **1) Kaufpreis der Liegenschaft mit dem darauf errichteten Objekt**

*Bezugnehmend auf den Kaufpreis dieser Liegenschaft und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes, werden Sie ersucht, bekanntzugeben ob der Kaufpreis insgesamt € 725.000,00 oder insgesamt € 757.625,00 betragen hat, wie dies der nachstehenden Tabelle zu entnehmen ist:*

		2006	2007
<b>Kaufpreis</b>	€	€	€
Vereinbarung zum Kaufvertrag			
bis 22.9.2006	213.875,00	213.875,00	
per 22.1.2007	362.500,00		362.500,00
Restzahlung	148.625,00		148.625,00
Kaufpreis	725.000,00	213.875,00	511.125,00
<b>oder</b>			
bis 22.9.2006	213.875,00	213.875,00	
per 22.1.2007	362.500,00		362.500,00
Restzahlung gemäß Kaufvertrag	181.250,00		181.250,00
Kaufpreis	757.625,00	213.875,00	543.750,00

## **2) Nachweis der Kaufpreiszahlung**

*In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, zweckdienliche Unterlagen über die von Ihnen an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises, der in Teilbeträgen entrichtet wurde, vorzulegen."*

### **2.2.1.1 Beantwortung des Auskunftersuchens**

In diesem Zusammenhang wurde am 13. Februar 2012 folgende Niederschrift mit DR... aufgenommen:

*„In Beantwortung des Auskunftersuchen vom 3. Jänner 2012 wird ausgeführt, dass auch die Grunderwerbsteuer (3.5% = € 25.375,00 und die Eintragungsgebühr 1% = € 7.250,00 insgesamt € 32.625,00) an den Treuhänder überwiesen wurde.*

*Die Zahlungsbelege wurden vorgelegt und Kopien angefertigt. Es wurden folgende Zahlungen an den Treuhänder geleistet:*

*16.10.2006 € 32.625,00*

*27.12.2006 € 181.250,00*

*30.01.2007 € 362.500,00*

*23.07.2007 € 53.000,00*

*23.07.2007 € 58.000,00*

*31.07.2007 € 69.450,00*

### **Bau- und Ausstattungsbeschreibung**

*Die Bau- und Ausstattungsbeschreibung wird vorgelegt und eine Kopie angefertigt.*

### **Beauftragung der I..... zur Errichtung des Hauses**

*In diesem Zusammenhang wird der Vorvertrag vom 31. Mai 2006 vorgelegt. Unter Punkt II Übergabe und Übernahme wird festgehalten, dass die Verkäuferin das Haus auf der linken Hälfte errichtet.*

### **Erteilung der Bauaufträge**

*Auf die Auswahl der Professionisten hatten weder meine Frau noch ich einen Einfluss.*

### **Bauaufsicht**

*Die Bauaufsicht wurde meines Wissens von Herrn BS. wahrgenommen.*

*Auf das Objekt in der L-S wurde ich durch eine Annonce in den AR aufmerksam. Eine Kopie der Annonce werde ich übersenden.*

*Der ursprünglich annoncierte Kaufpreis betrug € 692.000,00. Die Differenz auf den tatsächlichen Kaufpreis entfiel auf Sonderwünsche."*

### **2.2.2 Auskunftersuchen an DV...**

An die Erwerber der Liegenschaft EZ 1 – DV... erging folgendes Auskunftersuchen:

*„Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörde erster Instanz*

auferlegt und eingeräumt sind (siehe §§ 279 Abs. 1 und 260 BAO; Anlage I, II). Zu diesen Befugnissen der Abgabenbehörde zweiter Instanz gehören insbesondere Beweisaufnahmen, wie ein auf § 143 BAO (siehe Anlage III) gestütztes Verlangen um Auskunft, welches die Verbindlichkeit zur Vorlage von Unterlagen mit einschließt."

Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegen, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 1 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes, unter anderem der Kaufvertrag vom 5. Dezember 2006 sowie eine Aufstellung der geleisteten Zahlungen vor, die in Teilbeträgen entrichtet worden ist, wie dies der nachstehenden Tabelle zu entnehmen ist:

		2006	2007
	€	€	€
Kaufpreis gemäß Kaufvertrag	840.000,00		
Zahlungsaufstellung	880.000,00		
Zahlungen 2006	527.200,00	527.200,00	
Zahlungen 2007	352.800,00		352.800,00
	880.000,00		

„In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, zweckdienliche Unterlagen über die von Ihnen an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises, der in Teilbeträgen entrichtet wurde (Anlage IV), vorzulegen.

Sie werden höflichst gebeten, innerhalb von **vier Wochen**, ab Zustellung dieses Ersuchens, die angeforderten Unterlagen vorzulegen."

### 2.2.2.1 Beantwortung des Auskunftersuchens

In Beantwortung des Auskunftersuchens wurde ausgeführt, dass folgende Kaufpreiszahlungen geleistet wurden:

Barzahlungen:			
20.11.2006	€	10.000,00	
12.12.2006	€	20.000,00	
13.12.2006	€	10.000,00	€ 40.000,00
Überweisungen:			
29.12.2006	€	235.200,00	
	€	252.000,00	
19.07.2007	€	88.200,00	
	€	147.000,00	
30.11.2007	€	98.600,00	
20.12.2007	€	19.000,00	€ 840.000,00
Zahlungen insgesamt		€	880.000,00

Weiters wurde ausgeführt, dass sich der insgesamt für die Liegenschaft und die Sonderausstattungen vereinbarte und bezahlte Kaufpreis aus nachstehendem Sachverhalt ableitbar sei:

„Im Zuge der durchgeführten Baumaßnahmen mussten wir unter anderem eine Flächendifferenz im Dachgeschoß zur ursprünglichen Planung im Ausmaß von 5,5 m<sup>2</sup> feststellen. Dieser Umstand sowie die Tatsache, dass während der Bauphase mehrere

*Baumängel feststellbar waren, haben unser Vertrauen zum Bauträger erschüttert. Wir sahen uns daher zunächst veranlasst, mit beiliegendem Schreiben vom 24.04.2007 den Rücktritt vom Vertrag zu erklären. Daraufhin wurde der Bau kurzfristig eingestellt. Seitens der Bauträgerin wurden damals unter anderem Mehrkosten von ca. € 25.535,00 behauptet. Nach mehrmaligen Verhandlungen kam es anlässlich einer Besprechung am 12.7.2007 zu einer Einigung dahingehend, dass ein Pauschalpreis inklusive Sonderausstattung in Höhe von € 861.000,00 festgesetzt wurde (siehe Aktenvermerk vom 13.7.2007) und sich die Bauträgerin verpflichtet hat, den Bau zügig fortzusetzen. Die bis dahin bereits erfolgten Barzahlungen und Überweisungen in Höhe von insgesamt € 527.200,00 wurden vom Bauträger damals nicht in Abrede gestellt.*

*Nach Überweisung der weiteren Teilbeträge von € 88.200,00 und € 147.000,00 am 19.7.2007 und € 98.600,00 am 30.11.2007 war der laut Aktenvermerk vom 13.07.2007 anlässlich der Besprechung am 12.07.2007 vereinbarte Pauschalbetrag von € 861.000,00 zur Gänze bezahlt. In weiterer Folge wurden seitens der Bauträgerin neuerlich Kosten für Sonderausstattung (Sanitär, Stiegen Geländer etc.) angesprochen und wurde eine Einigung dahingehend erzielt, dass noch ein weiterer Betrag von € 19.000,00 zur Anweisung zu gelangen hat. Diesen Betrag haben wir schließlich am 20.12.2007 noch zur Anweisung gebracht, sodass wir insgesamt einen Betrag von € 880.000,00 bezahlt haben.*

*Zu ihrer Information legen wir nachstehende Urkunden bei:*

*Überweisungsbelege ausweisend die erfolgten Überweisungen  
Schreiben vom 24.04.2007*

*Auflistung Mehrkosten vom 26.05.2007*

*Schreiben vom 16.07.2007 samt Aktenvermerk vom 13.07.2007 ausweisend eine  
Pauschalpreis inkl. Sonderausstattungen € 861.000,00*

*Aktenvermerk vom 19.12.2007 betreffend weitere Sonderausstattung und vereinbarter  
Pauschalnachzahlung von € 19.000,00."*

### **2.2.3 Auskunftersuchen an BS**

An den ehemaligen Gesellschafter der Berufungswerberin erging folgendes

Auskunftersuchen:

*„Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörde erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (siehe §§ 279 Abs. 1 und 260 BAO; Anlage I, II). Zu diesen Befugnissen der Abgabenbehörde zweiter Instanz gehören insbesondere Beweisaufnahmen, wie ein auf § 143 BAO (siehe Anlage III) gestütztes Verlangen um Auskunft, welches die Verbindlichkeit zur Vorlage von Unterlagen mit einschließt.*

*Sie werden höflichst gebeten, innerhalb von **drei Wochen**, ab Zustellung dieses Ersuchens, die angeforderten Unterlagen im Original vorzulegen, da Sie die Bücher und Schriften der im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft, deren Mitgesellschafter Sie waren, verwahren (siehe Anlage IV).*

#### **1) Verkauf an das Ehepaar DV...**

*Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegt, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 1 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes durch das Ehepaar DV... , unter anderem der Kaufvertrag vom 5. Dezember 2006 vor.*

*Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte nach Punkt III (Kauf und Kaufpreis) in Teilbeträgen. In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, zweckdienliche Unterlagen über die von den Erwerbern an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises (Anlage V), durch Vorlage der Bankauszüge, Überweisungsträger oder Bestätigungen über erhaltene Barzahlungen, im Original vorzulegen.*



## **2) Verkauf an das Ehepaar DR.**

*Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegen, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 2 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes durch das Ehepaar DR., unter anderem der Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 vor  
Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte nach Punkt III (Kauf und Kaufpreis) in Teilbeträgen.  
In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, zweckdienliche Unterlagen über die von den Erwerbern an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises (Anlage VI), durch Vorlage der Bankauszüge, Überweisungsträger oder Bestätigungen über erhaltene Barzahlungen, im Original vorzulegen.*

## **3) Finanzierungszusage durch die B**

*Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegt unter anderem eine Finanzierungszusage der B vom 3. Jänner 2006 vor, wonach unter anderem die Finanzierung der „Doppelhaushälften L. “ dann durch dieses Kreditinstitut erfolgt, wenn ein „GU-Vertrag“ vorgelegt wird.*

*In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, den „GU-Vertrag“ oder die „GU-Verträge“ im Original vorzulegen.*

*Sie werden höflichst gebeten, innerhalb von **drei Wochen**, ab Zustellung dieses Ersuchens, die angeforderten Unterlagen im Original vorzulegen, da Sie die Bücher und Schriften der im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft, deren Mitgesellschafter Sie waren, verwahren."*

### **2.2.3.1 Beantwortung des Auskunftersuchens**

In Beantwortung des Auskunftersuchens führte HW. Folgendes aus:

*„Herr BS hat mir Ihr Schreiben vom 12.01.2012 zur Beantwortung übergeben und darf ich Ihnen Ihre Fragen wie folgt beantworten:*

*Ad 1 und 2)*

*An die Fa. I..... sind keinerlei Barzahlungen geflossen. Den Zahlungsfluss hat die B.. in ihrem Schreiben vom 02.01.2010 auf Grund meines Ersuchens dargestellt und bestätigt. (Ich habe dieses Ersuchen deshalb gestellt und von der B.. bestätigen lassen, weil die Abgabenbehörde I. Instanz vermeint, dass mir (den Gesellschaftern) der Kaufpreis selbst zugeflossen ist und mir/uns daher eine sehr hohe Einkommensteuer vorgeschrieben hat, weil sie den Kaufpreis als Einkommen gewertet hat. Wie sich aus dem Finanzkreislauf ergibt, ist es geradezu denkunmöglich, dass mir ein versteuerbares Einkommen zugeflossen ist).*

*Ad 3)*

*Ein „GU-Vertrag“ wurde letztlich nach weiteren Verhandlungen mit der B.. nicht mehr verlangt und wurde auch kein derartiger Vertrag abgeschlossen, so dass ein solcher nicht vorgelegt werden kann."*

Dem als Anlage beigefügten Schreiben der B vom 2. Jänner 2010 ist unter anderem Folgendes zu entnehmen:

*„Die von Ihnen erstellte Darstellung des Finanzierungskreislaufes entspricht der erfolgten Abwicklung des Bauvorhabens.*

*Im Detail:*

*Der I..... wurden im Zuge der Abwicklung des Bauvorhabens L. (ursprünglich geplant waren 4 Doppelhaushälften, wobei nachträglich eine Umplanung in 2 Einzelhäuser erfolgte) folgende Finanzierungen eingeräumt, was einer vollständigen Fremdfinanzierung durch die B.. auf Basis der kalkulierten Kosten und Erlöse entsprach:*

*Betriebsmittelkredit iHv. Betrag1*

*Kredit für die Finanzierung von Grund und Nebenkosten: Betrag2*

*Kreditaufstockung um Betrag3 für Baukosten auf insgesamt Betrag4*

*Haftungskreditrahmen iHV. Betrag5 für Bankgarantien gem. BTVG (für Zahlungsflüsse nicht relevant):*

Verkauft wurden 2 Einzelhäuser zu einem Kaufpreis gem. Kaufvertrag iHV EUR 725.000,00 (Haus 1) sowie EUR 840.000,00 (Haus 2), somit insgesamt EUR 1.520.000,00 zuzüglich diverser nachträglicher Sonderwünsche der Käufer.

Die Abwicklung des Bauvorhabens erfolgte über uns in Form des 3-Konten Modells, d. h. die Grundkosten und Nebenkosten werden vom Grundkonto überwiesen, die Baukosten werden vom Baukonto überwiesen, wobei Zahlungen nur mit bankseitiger Freigabe und projektbezogen erfolgen.

Die Teilkaufpreiszahlungen der beiden Käufer ergingen jeweils auf ein bei uns geführtes Teilzahlungskonto, wobei im Gegenzug zu Gunsten der Käufer in selbiger Höhe gem. BTVG eine Bankgarantie erstellt wurde. Die Kaufpreiserlöse sind dabei bis zum Abschluss des Bauvorhabens, bzw. bis zur bestätigten Übergabe und nach Retournierung der Bankgarantie gesperrt.

Das Haus 1 wurde an den Käufer DR... am 30.6.2007 übergeben und wurde in Folge durch uns die gänzliche Umbuchung des bezahlten Kaufpreises iHV. EUR 724.200,00 zur Teilabdeckung auf das Grund- und Baukreditkonto vorgenommen.

Der Kreditrahmen wurde bis zur Fertigstellung des Hauses 2 auf insgesamt EUR 750.000,00 reduziert.

Hinsichtlich des Hauses 2 erfolgten die Umbuchungen des Kaufpreises iHV. EUR 840.000,00 vom Teilzahlungskonto im Dezember 2007 auf das Grund- und Baukreditkonto, sowie das Betriebsmittelkonto, deren Restsalden damit abgedeckt wurden. Das auf dem BMK-Konto danach verbliebene Restguthaben wurde in Folge zur Begleichung offener Rechnungen verwendet und die Konten abgeschlossen."

## 2.2.4 Bedenkenvorhalte an HW.

### 2.2.4.1 Ersuchen um Vorlage der Zahlungen der Erwerber

An HW. erging folgender Vorhalt:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, innerhalb von **zwei Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens die angesprochenen Unterlagen **im Original** vorzulegen.

#### **Verkauf an das Ehepaar DV...**

Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegt, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 1 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes durch das Ehepaar DV , unter anderem der Kaufvertrag vom 5. Dezember 2006 vor. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte nach Punkt III des Kaufvertrages (Kauf und Kaufpreis) in Teilbeträgen. In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, die von den Erwerbern an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises, durch Vorlage der Bankauszüge und der Überweisungsträger vorzulegen, da nach ihren Ausführungen keine Barzahlungen erfolgten. Die Teilkaufpreiszahlungen gingen nach den von Ihnen vorgelegten Schreiben der B,, vom 2. Jänner 2010 auf ein bei der B geführtes Konto ein und wurden in der Folge auf das Grund- und Baukreditkonto übertragen.

#### **Verkauf an das Ehepaar DR.**

Dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde liegen, betreffend des Erwerbes der Liegenschaft EZ 2 und des darauf von der I..... als Bauträger errichteten Objektes durch das Ehepaar DR.. , unter anderem der Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 vor. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte nach Punkt III des Kaufvertrages (Kauf und Kaufpreis) in Teilbeträgen. In diesem Zusammenhang werden Sie gebeten, zweckdienliche Unterlagen über die von den Erwerbern an die I, geleisteten Zahlungen des Kaufpreises, durch Vorlage der Bankauszüge und der Überweisungsträger vorzulegen, da nach ihren Ausführungen keine Barzahlungen erfolgten. Die Teilkaufpreiszahlungen gingen nach den von Ihnen vorgelegten Schreiben der B,, vom 2. Jänner 2010 auf ein bei der B geführtes Konto ein und wurden in der Folge auf das Grund- und Baukreditkonto übertragen.

Sie werden gebeten, innerhalb von **zwei Wochen**, ab Zustellung dieses Ersuchens, **die angeforderten Unterlagen im Original** vorzulegen."

### 2.2.4.1.1 Beantwortung des Auskunftersuchens

In Beantwortung des Auskunftersuchens übersandte HW. Kopien der ihm von der B.. zur Verfügung gestellten Unterlagen und führte aus, sofern die Beträge von den Kaufpreisen in den beiden Kaufverträgen geringfügig abweichen, handle es sich entweder um Reklamationsnachlässe oder um Sonderleistungen. Den Unterlagen ist zu entnehmen, dass das Ehepaar DV , insgesamt € 840.000,00 auf das bei der B geführte Konto des Treuhänders DG überwiesen haben und das Ehepaar DR.. € 724.200,00 auf das bei der B geführte Konto des Treuhänders DG überwiesen haben.

Die vom Ehepaar DV auf das Treuhandkonto des Treuhänders bei der B geleisteten Zahlungen wurden von diesem in Teilbeträgen im Jahr 2007 auf ein offenbar der Berufungswerberin bei der B zuzurechnendes Konto überwiesen. Insgesamt wurden € 840.000,00 überwiesen.

Die vom Ehepaar DR.. auf das Treuhandkonto des Treuhänders bei der B geleisteten Zahlungen wurden von diesem in Teilbeträgen in den Jahren 2006 (€ 181.250,00) und im Jahr 2007 (€ 542.950,00) auf ein offenbar der Berufungswerberin bei der B zuzurechnendes Konto überwiesen.

### 2.2.4.2 Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 im Jahr 2006

An HW. erging unter anderem folgender Vorhalt:

*In Beantwortung des Auskunftersuchens des Ehepaares DV..... wird ausgeführt, dass im Jahr 2006 insgesamt € 40.000,00 als Teil der Kaufpreiszahlungen geleistet worden sind und der Empfang dieser Zahlungen nicht in Abrede gestellt wurde.*

*Sie werden daher gebeten, zu den vom Ehepaar DV..... geleisteten Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 Stellung zu nehmen, da dieser Betrag offenbar nicht im Rechenwerk der Berufungswerberin enthalten ist, wie sich dies aus der eingereichten Abgabenerklärung (Umsatzsteuererklärung für 2006) ergibt.*

*Damit wären für das Jahr 2006 – unter gedanklicher Ausklammerung ihrer in der Berufung sowie in den insgesamt vier Ergänzungen vorgebrachten Argumente – von einem steuerpflichtigen Umsatz in Höhe von € 221.250,00 im Jahr 2006 auszugehen. In diesem Zusammenhang wird auf die Anlage XIV verwiesen.*

*Sie werden daher ersucht, innerhalb von **vier Wochen**, ab Zustellung dieses Schreibens, zu den bisher nicht der Besteuerung unterzogenen Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 eine Stellungnahme abzugeben."*

#### 2.2.4.2.1 Fristverlängerungsantrag

Der Vertreter der Berufungswerberin – HW. – stellte einen Antrag die Frist zur „Wahrung des Parteiengehörs“ um mindestens vier Wochen zu verlängern, weil er inzwischen eine steuerliche Beratung in Anspruch genommen habe und die Angelegenheit bekanntermaßen sehr komplex sei.

Diesem Antrag wurde entsprochen und die Frist um vier Wochen bis 12. April 2012 mittels Bescheid (verfahrensleitende Verfügung) verlängert.

#### 2.2.4.2.2 Beantwortung des Bedenkenvorhaltes und Stellungnahme

In der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes sowie der übersandten Beweise wurde von HW... unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Ich nehme höflich Bezug auf Ihr Schreiben vom 15.02.2012 sowie auf Ihre Vorlage von "Beweismittel" und gebe dazu folgende Stellungnahme ab:*

*Die übermittelten Anlagen I bis XIV sowie die nachträglich übermittelte Kopie einer Zeitungsannonce (Käufer DR... ) haben mit der Entstehung und vor allem mit der Vorschreibung der bekämpften Umsatzsteuer rein gar nichts zu tun und sind in keiner Weise geeignet, die bekämpften Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 zu stützen. Hier verkennt die Berufungsbehörde bedauerlicherweise den tatsächlichen Sachverhalt. Die Anlage XV ist darüber hinaus überhaupt auch noch völlig sachfremd, weil dieser Zeitungsartikel im Entferntesten weder mit dem Bauprojekt L. , noch mit den gegenständlichen Umsatzsteuerangelegenheiten und der Fa. I..... in keinerlei Zusammenhang steht.*

*Prozessgegenstand ist einzig und allein die bekämpfte Umsatzsteuer*

*a) für 2006 in der Höhe von 75.782,26 Euro und*

*b) für 2007 in der Höhe von 54.004,07 Euro,*

*welche mit den Bescheiden jeweils vom 16.09.2009 vorgeschrieben wurde sowie deren Entstehen und gesetzliche Grundlage.*

*Unter der Prämisse des tatsächlich vorliegenden Sachverhaltes erübrigt sich somit auch eine Stellungnahme zum "Bedenkenvorbehalt" über die angebliche Barzahlung von 40.000 Euro durch die Ehegatten DV... , weil das nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sein kann. Ich erstatte daher das folgende ergänzende Berufungsvorbringen, auf welches sich die Berufungsbehörde ihre Entscheidung zu reduzieren haben wird:*

*Zunächst ist grundsätzlich und allgemein festzuhalten, dass der VwGH bereits in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht hat, dass die Begründung eines Abgabenbescheides unter anderem den Sachverhalt anzuführen hat, den die Behörde als erwiesen annimmt, und die Erwägungen, auf Grund derer sie zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt gegeben ist (zur Bescheid Begründung iSd siehe § 93 BAO, VwGH 16.12.2010, 2007/15/0016).*

*Dieses Erfordernis ist eine conditio sine qua non, weil einer Partei ja die Möglichkeit gegeben werden muss, die Vorschreibung und hier wiederum vor allem die Erwägungen bekämpfen zu können, die zur Vorschreibung geführt haben. Aber auch die Berufungsbehörde muss die Möglichkeit haben, sich mit den Erwägungen der Erstbehörde auseinander zu setzen, um überprüfen zu können, ob sowohl die Tatfrage als auch die Rechtsfrage richtig gelöst wurden. Das ist in einem finanzrechtlichen Verfahren nicht anders zu beurteilen, als in allen anderen Verfahren auch. Fehlt eine entsprechende Begründung, muss schon dieser Umstand zumindest zur Zurückverweisung an die erste Instanz zur Verfahrensergänzung führen, sonst passiert genau das, was im gegenständlichen Verfahren passiert ist, nämlich dass die Berufungsbehörde einfach ins Blaue hineinarbeitet und Zeit und Ressourcen vergeudet, ohne auf den Punkt zu kommen.*

*Schon aus diesem Grunde sind die bekämpften Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet und werden zu beheben sein, weil auch die vorgelegten Beweismittel des UFS keinen Aufschluss über das Entstehen der Umsatzsteuerschuld, explizit in der vorgeschriebenen Höhe geben können und das Verfahren in der Rechtsmittelinstanz nicht geeignet ist, dieses Versäumnis der ersten Instanz nachzuholen, weil einfach aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich ist, ob überhaupt und wenn ja, in welcher Höhe daraus eine Umsatzsteuer abgeleitet werden kann. Die vorgelegten Unterlagen geben jedenfalls über das Entstehen der vorgeschriebenen Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 keinen Aufschluss, weder in tatsächlicher Höhe, noch auf welche Rechtsgrundlage sich die Umsatzsteuer gründet.*

*Verfahrensrelevante Tatsache ist vielmehr, dass sich die beiden bekämpften Bescheide auf eine Umsatzsteuersonderprüfung durch das Amtsorgan HP vom Finanzamt S stützen, welches Prüfungsergebnis als Beweismittel vorgelegt wird (siehe Anhang). Einzig und allein diese*

*Umsatzsteuerprüfung ist verfahrensrelevant und wird als zentrale Entscheidungsgrundlage – wie folgt – heranzuziehen sein:*

- 1. Das Prüfungsergebnis wurde zunächst mit Telefax vom 05.02.2008 an den Gesellschafter der Fa. I....., Herrn BS, übermittelt, welcher es noch am selben Tag an die steuerliche Vertretung, der Fa. BF, weiter geleitet hat.*
- 2. Von der steuerlichen Vertretung der Fa. I..... wurde der Entwurf der Niederschrift des Prüfers HP eingehend geprüft und wurde Herrn HP. mit Mail und Schriftsatz vom 20.02.2008, auf welchen in der Beilage vollinhaltlich verwiesen wird, übermittelt.*
- 3. Die BF. hat jedenfalls entscheidungswesentlich (und im Ergebnis von der Finanzbehörde unwidersprochen und von ihr goutiert!) festgestellt, dass der Prüfer des Finanzamtes S rechtsirrtümlich § 19 Abs. 1 a UStG angewendet hat und dass es auf Grund der geschilderten Rechtslage nicht möglich ist, dass die Bezug habenden, im Entwurf der Niederschrift angeführten Steuern mittels Umsatzsteuervoranmeldungen oder mittels Bescheid zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2-12/2006 und 1-11/2007 der I..... im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung vorgeschrieben bzw. auf diese verfahrensrechtliche Art und Weise eingehoben werden. Folglich wurde der Entwurf der Niederschrift zur Umsatzsteuersonderprüfung 2-12/2006 und 1-11/2007 vom 05.02.2008 durch die BF. in Vertretung der Fa. I..... nicht unterfertigt und ist es daher zu keinem Konsens gekommen. Dieser Vorgang war als Schlussbesprechung zu werten (siehe sogleich).*
- 4. Mit Telefax vom 29.02.2008 an die BF. hat der Prüfer HP als Antwort und Endergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung schließlich mitgeteilt, dass eine Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO stattgefunden hat und hat als Bericht über die Schlussbesprechung angeführt, dass gemäß § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG kein Finanzvergehen vorliegt. Der Prüfer hat namens der Abgabenbehörde explizit festgestellt, dass die Tat kein Finanzvergehen bildet und hat nicht etwa die Zweifelstatbestände der lit. a, c oder d leg. cit. herangezogen. Somit steht mit der notwendigen Zuverlässigkeit fest, dass die Umsatzsteuer für 2006 und 2007 durch die Fa. I..... nicht zu entrichten war, weil der Prüfer der Argumentation der BF. namens der Fa. I..... gefolgt ist und ebenfalls erkannt hat, dass es sich um ein Rechtsproblem handelt, was er auch niederschriftlich zum Ausdruck gebracht hat.*
- 5. Der Umsatzsteuersonderprüfung ist weiters zu entnehmen, dass zu Beginn der Außenprüfung der Gesellschafter BS (natürlich aus advokatorischer Vorsicht) gemäß § 29 FinStrG eine Selbstanzeige erstattet hat, die nur unter bestimmten Umständen zur Straffreiheit führt.*

*Nun würde eine solche Straffreiheit bei einer Abgabenverkürzung oder einem sonstigen Einnahmenausfall gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG unter anderem nur dann eintreten, wenn binnen einer Frist von einem Monat die sich aus der Prüfung ergebenden Beträge tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung geleistet werden. Diese Beträge wurden natürlich nicht geleistet und wäre daher keine Straffreiheit eingetreten, wenn die Umsatzsteuer zu Recht geschuldet worden wäre. Diese Entscheidung der Abgabenbehörde ist allenfalls als Hilfstatsache heranzuziehen, dass die Umsatzsteuer nicht geschuldet wird, weil sonst auch ein Finanzstrafverfahren einzuleiten gewesen wäre.*

*Die Abgabenbehörde hat nun nicht deswegen kein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil (vorsichtshalber) Selbstanzeige erstattet worden ist, sondern hat explizit deswegen kein Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil sie nach Abgabe der Stellungnahme von BF. zur Überzeugung gelangt ist, dass gemäß § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG eben kein Finanzvergehen vorliegt, d.h. es wurde die Umsatzsteuer nicht hinterzogen, weil die Fa. I..... eben keine Bauleistungen erbracht hat und daher die Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 1a UStG nicht vorliegen. Diese Entscheidung der Abgabenbehörde im Prüfungsverfahren entspricht auch voll und ganz dem Legalitätsprinzip des Art. 18 Abs. 1 B-VG, weil sich der Sachverhalt einfach nicht auf § 19 Abs. 1 a UStG stützen lässt und die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf.*

*Die Abgabenbehörde hat dies in weiterer Folge insofern verifizierbar gewürdigt, als sie zum Bericht gemäß § 150 BAO in Klammer zusätzlich angeführt hat, dass ein "Rechtsproblem" vorliegt. Auf Grundlage eines Rechtsproblems, d.h. wenn gesetzliche Tatbestandsmerkmale -*

wie die des § 19 Abs. 1a UStG - fehlen, kann man eben keinen Umsatzsteuerbescheid erlassen.

Die Umsatzsteuersonderprüfung enthält in ihrer abschließenden Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO keinen weiteren Hinweis, dass die Umsatzsteuer für 2006 und 2007 von der Fa. I..... aus einem sonstigen (Rechts-) Grund geschuldet wird, sondern liegt explizit unter Nennung der gesetzlichen Grundlage des § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG kein Finanzvergehen vor.

Mithin wurde im Prüfungsverfahren abschließend festgestellt, dass sich die Umsatzsteuer nicht auf § 19 Abs. 1a UStG stützen lässt. Wären nämlich Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1 a UStG erbracht worden, wäre die Fa. I..... auch zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG berechtigt gewesen. Da eine solche Vorsteuer jedoch nicht geltend gemacht wurde, ist daraus ebenfalls der nur zu logische Schluss zu ziehen, dass keine Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG erbracht wurden, denn wer würde denn schon auf die Vorsteuer verzichten!

Die Entscheidung der Abgabenbehörde über die Einstellung der Umsatzsteuersonderprüfung steht aber natürlich auch im Einklang mit der UStR 2000. Gemäß Richtlinie des BMF, GZ BMF-01 0219/0262~VI/4/2011, vom 23.11.2011, handelt es sich z.B. bei der Bauaufsicht und der Rechnungskontrolle um keine Bauleistungen. Was anderes hat die Fa. I..... als Bauträger nicht gemacht und war die Firma jedenfalls auch kein Generalunternehmer. Die Tätigkeit eines Bauträgers umfasst die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene und fremde Rechnung. Nur wenn der Bauträger für fremde Rechnung tätig wird, handelt es sich um Bauleistungen. Gerade das war aber nicht der Fall. Verkauft ein Bauträger vor der Fertigstellung bereits ein Gebäude, so wird er damit nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig, da er weiterhin Bauherr bleibt. Die Fa. I..... hat als Bauträger also keinerlei Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1 a UStG erbracht, wie das von der steuerlichen Vertretung auch fachkundigst ausgeführt und von der prüfenden Abgabenbehörde auch akzeptiert wurde. Die Rechtsmittelbehörde wird daher ihrer Entscheidung dieses Ermittlungsergebnis zugrunde zu legen haben und kann dieses in Korrelation mit den genannten Bestimmungen nur zur Aufhebung der bekämpften Bescheide führen.

Die Umsatzsteuerbescheide von 2006 und 2007, jeweils vom 16.09.2009, sind daher auf Grund eines Ermittlungsergebnisses ergangen, deren Ergebnis war, dass kein Finanzvergehen vorliegt und keine Umsatzsteuer geschuldet wird und werden diese Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften - vorbehaltlich dem weiteren Vorbringen - ersatzlos zu beheben sein.

Zu den Bescheiden im Einzelnen:

a) Für das Jahr 2006:

Mit Bescheid vom 10.03.2008 ist nach der Umsatzsteuersonderprüfung der Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 05-12/2006 mit einer Zahllast von 75.782,26 Euro ergangen.

Der Bescheid enthält folgende Begründung:

"Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

Aus den oben angeführten Gründen lässt sich die Vorschreibung der Umsatzsteuer in der Höhe von 75.782,26 Euro nicht auf diese Begründung stützen und ist der Bescheid daher rechtsgrundlos ergangen. Dieser Bescheid wurde damals aber nicht bekämpft und wird daher von der Abgabenbehörde I. Instanz von Amts wegen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben sein, weil sich der Spruch als nicht richtig erweist.

Abgabenbescheide haben gemäß § 192 Abs. 2 BAO im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Die Bemessungsgrundlage wird jedenfalls mit 0,00 Euro angegeben, so dass sich keine Umsatzsteuer ergeben kann.

Hilfsweise wird dazu auch der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO gestellt, der als obsolet zu betrachten ist, wenn die Abgabenbehörde von Amts wegen vorgeht.

*Der Spruch dieses Bescheides lässt sich jedenfalls nicht auf diese Begründung stützen, weil sich die Begründung auf die Umsatzsteuersonderprüfung bezieht, die von einer Zahllast von 55.361,06 Euro ausgeht und damit deutlich von der vorgeschriebenen Umsatzsteuer in der Höhe 75.782,26 Euro abweicht (siehe VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087, Sukkus: Ein Bescheid, dessen Begründung seinem Spruch widerspricht, ist nach stRsp des VwGH inhaltlich rechtswidrig).*

*Mit dem nun bekämpften Bescheid vom 16.09.2009 wurde hingegen als Bemessungsgrundlage der Betrag von 181.250,00 Euro angeführt, der sich aber gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG wieder auf 0,00 Euro neutralisiert. Dieser Bescheid enthält aber keine Begründung und ist weder die Bemessungsgrundlage, noch der Umsatzsteuerbetrag mit den Beträgen der Umsatzsteuersonderprüfung ident.*

*Die Abgabenbehörde hat den Betrag von 75.282,26 Euro offensichtlich begründungslos aus der Umsatzsteuererklärung 2006 vom 22.04.2008 durch die BF. übernommen. Dieser Betrag wurde jedoch irrtümlich in der Höhe des Bescheides vom 10.03.2008 von der BF. erklärt und wurde ebenfalls irrtümlich unter § 19 Abs. 1 a UStG angeführt, was aber aus den oben angeführten Gründen nicht möglich ist.*

*Der Bescheid ist daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften - vorbehaltlich der nachfolgenden Argumentation unter lit. c) - aufzuheben.*

*b) Für das Jahr 2007:*

*Mit Bescheid vom 10.03.2008 wurde eine Umsatzsteuerschuld in der Höhe von 51.266,21 Euro vorgeschrieben, die sich auf folgende Begründung stützt:*

*"Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgaben behördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind".*

*Aus den oben angeführten Gründen lässt sich die Vorschreibung der Umsatzsteuer in der Höhe von 51.266,21 Euro nicht auf diese Begründung stützen und ist der Bescheid daher rechtsgrundlos ergangen. Dieser Bescheid wurde damals aber nicht bekämpft und wird daher von der Abgabenbehörde I. Instanz von Amts wegen gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben sein, weil sich der Spruch als nicht richtig erweist.*

*Hilfsweise wird dazu auch der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO gestellt, der als obsolet zu betrachten ist, wenn die Abgabenbehörde von Amts wegen vorgeht.*

*In diesem Bescheid ist der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch mit 0,00 Euro angeführt. Dennoch kommt die Abgabenbehörde gemäß § 19 Abs. 1a UStG zu einer Steuerschuld von 51.266,21 Euro und weicht damit wesentlich vom Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung - auf die sie sich in der Begründung beruft - ab, die von einer Zahllast von nur 35.903,25 Euro ausgeht.*

*Der Spruch dieses Bescheides lässt sich jedenfalls nicht auf diese Begründung stützen, weil sich die Begründung auf die Umsatzsteuersonderprüfung bezieht, die weder inhaltlich, noch in ziffernmäßiger Höhe den im Spruch des Bescheides angeführten Betrag der Umsatzsteuer ergeben hat (siehe VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087, Sukkus: Ein Bescheid, dessen Begründung seinem Spruch widerspricht, ist nach stRsp des VwGH inhaltlich rechtswidrig).*

*Mit Bescheid vom 16.09.2009 wurde schließlich ein zweimal differenzierter Betrag in der Höhe von einmal 53.457,57 Euro (mit der Anmerkung "bisher vorgeschrieben", obwohl bisher tatsächlich 51.266,21 Euro vorgeschrieben waren) sowie in der Höhe von 54.004,07 Euro vorgeschrieben und fehlt dem Bescheid dazu jede Begründung.*

*Auch diesem Bescheid fehlt eine Bemessungsgrundlage, weil die Abgabenbehörde beim Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und dem Eigenverbrauch von 0,00 Euro ausgeht und kommt gemäß § 19 Abs. 1 a UStG dennoch zu einer Steuerschuld von 54.004,07 Euro, was auf die irrtümliche Erklärung der BF. vom 22.10.2008 zurückzuführen ist, die auf des tatsächlichen Endergebnisses der Umsatzsteuersonderprüfung widerrufen wird.*

*c) Zusammenfassung für beide Bescheide 2006 und 2007:*

*Sämtliche Bescheide, sowohl die Bescheide vom 10.03.2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 05-12/2006 in der Höhe von 75.782,26 Euro und für 01-11/2007 in der Höhe von 51.266,21 Euro, als auch die Umsatzsteuerbescheide vom 16.09.2009 für 2006 in der Höhe von 75.782,26 Euro und für 2007 in der Höhe von 54.004,07 Euro wurden der Fa. I....., z.H. HW..., zugestellt. Damit liegt aber eine rechtsunwirksame Zustellung vor, weil die Fa. I..... durch die BF., vertreten war, was auch aus der Korrespondenz der BF. mit Abgabenbehörde vom 20.02.2008 und umgekehrt der Abgabenbehörde mit BF. vom 29.02.2008 unmissverständlich hervorgeht.*

*Es liegt daher zu allen Bescheiden eine rechtsunwirksame Zustellung vor, was im Ergebnis bedeutet, dass diese Bescheide rechtlich gar nicht existent sind.*

*Eine Berufung gegen einen mangels rechtswirksamer Zustellung rechtlich nicht existent gewordenen Bescheid ist gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (VwGH 27.4.1995, 93/17/0075; 29.5.1995, 93/17/0318). Die als Abgabenbescheid intendierte Erledigung ist mangels einer für die abgabepflichtige Partei rechtswirksamen Zustellung als Bescheid rechtlich nicht existent geworden. Laut VwGH hat daher die Berufungsbehörde die Berufung als unzulässig zurückzuweisen, eine Entscheidung in der Sache wäre rechtswidrig (VwGH 27.4.1995, 93/17/0075).*

*In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass aber das Vollmachtsverhältnis zur BF. mittlerweile aufgelöst wurde, weil es wegen der unrichtigen Erklärungen zum Zerwürfnis gekommen ist.*

*Lediglich der Ergänzung halber und aus advokatorischer Vorsicht wird noch nachstehendes Berufungsvorbringen erstattet:*

*Die beiden in Berufung gezogenen Umsatzsteuerbescheide für 2006 und 2007 vom 16.09.2009 gehen jeweils von einem "Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)" von 0,00 Euro als Bemessungsgrundlage (gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten) aus.*

*Die vorgeschriebene Umsatzsteuer für 2006 in der Höhe 54.004,07 Euro und für 2007 in der Höhe von 75.782,26 Euro gründet sich einzig und allein auf § 19 Abs. 1 a UStG und ist aus der Begründung der Vorbescheide vom 10.03.2008 zu erschließen, dass sich die Vorschreibung ausschließlich auf die Umsatzsteuersonderprüfung bezieht. Da diese Prüfung im Ergebnis laut Schlussbesprechung aber ergeben hat, dass § 19 Abs. 1 a UStG nicht anzuwenden ist (argumentum: "Rechtsproblem"), kann diese Umsatzsteuersonderprüfung auch nicht als tragfähige Begründung für die Bescheide herangezogen werden und sind die Bescheide daher rechtswidrig und rechtsgrundlos ergangen.*

*Der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 16.09.2009 ergibt im Ergebnis eine Abgabengutschrift von 0,00 Euro.*

*Der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 16.09.2009 ergibt im Ergebnis hingegen eine Abgabennachforderung von 546,50 Euro.*

*Zumal beide Bescheide keine Begründung enthalten, ist bei ihrer Lösung auf Berechtigteit auf die Bemessungsgrundlage einzugehen, weil nur diese für die Berechnung eines Abgabenbescheides ausschlaggebend und anspruchserzeugend sein kann.*

*Diese Bemessungsgrundlage wurde in beiden Bescheiden mit 0,00 Euro angeführt, was zur Folge haben muss, dass sich aus einem solchen Betrag auch keine Umsatzsteuer errechnen kann. Die Umsatzsteuerschuld beträgt daher für die beiden Jahre 2006 und 2007 jeweils 0,00 Euro und lässt sich die Umsatzsteuer nicht auf § 19 Abs. 1 a UStG stützen, wie das die Abgabenbehörde in ihrem Prüfungsverfahren ohnehin unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat. Die Umsatzsteuererklärungen durch die BF., für die Jahre 2006 und 2007 werden daher innerhalb dieses offenen Verfahrens revidiert, weil diese durch die steuerliche Vertretung irrtümlich ergangen sind."*



### **2.2.4.3 Bedenkenvorhalt – Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 im Jahr 2006**

An HW. erging wegen der Nichtbeantwortung des Erhaltens von € 40.000,00 im Jahr 2006 ein weiterer Vorhalt:

*„In Beantwortung des Auskunftersuchens des Ehepaares DV... wird ausgeführt, dass im Jahr 2006 insgesamt € 40.000,00 als Teil der Kaupreiszahlungen geleistet worden sind und der Empfang dieser Zahlungen von den Vertretern der I..... nicht in Abrede gestellt wurde. Sie werden daher gebeten, zu den vom Ehepaar DV... geleisteten Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 Stellung zu nehmen, da dieser Betrag offenbar nicht im Rechenwerk der Berufungswerberin enthalten ist, wie sich dies aus der eingereichten Abgabenerklärung (Umsatzsteuererklärung für 2006) ergibt.*

*Damit wären für das Jahr 2006 – unter gedanklicher Ausklammerung ihrer in der Berufung sowie in den insgesamt fünf Ergänzungen vorgebrachten Argumente – von einem steuerpflichtigen Umsatz in Höhe von € 221.250,00 im Jahr 2006 auszugehen.*

*In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Anlage XIV des Bedenkenvorhaltes vom 15. Februar 2012 verwiesen.*

*Der Erhalt dieser Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 40.000,-, die in drei Teilbeträgen und zwar € 10.000,00 am 20.11.2006, € 20.000,00 am 12.12.2006 und 10.000,00 am 13. 12. 2006 zugeflossen sind, ist – entgegen ihrer Ansicht – Gegenstand dieses beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg anhängigen Berufungsverfahren, welches die ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 betrifft.*

*Sie werden daher nochmals ersucht, innerhalb von vier Wochen, ab Zustellung dieses Schreibens, zu den bisher nicht der Besteuerung unterzogenen Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 Stellung zu nehmen.“*

#### **2.2.4.3.1 Stellungnahme zum Bedenkenvorhalt**

In seiner Stellungnahme führt HW. unter anderem aus, „im Einvernehmen mit dem Finanzamt S“ habe die P. „die gesamte finanzielle und steuerliche Gebarung der Fa. I..... ab 2006 überarbeitet und dürfte Ende Mai 2012 abgeschlossen sein. Dabei wird auch der Betrag von 40.000,00 Euro in die Bilanz einfließen. Sobald mir diese Schlussrechnung vorliegt, werde ich diese übermitteln und ersuche daher um eine weitere Verlängerung, weil mit dieser Vorlage auch eine fundierte Grundlage für Ihre Entscheidung geschaffen wird.“

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

### **1) Festgestellter Sachverhalt**

Die Berufungswerberin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 23. März 2005 gegründet und am 27. April 2005 in der Rechtsform einer offenen Erwerbsgesellschaft (Personengesellschaft) in das Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter dieser Gesellschaft waren C, BS und HW.. Der Gegenstand des Unternehmens bestand aus Liegenschaftsverwertungen, An- und Verkauf von Immobilien und Grundstücken, Sanierung von Immobilien sowie die Vermietung von Wohnungen, Geschäftslokalen und Objekten.

Mit 8. Juni 2005 wurde bei der Abgabenbehörde erster Instanz der Fragebogen betreffend Eröffnung/Beginn einer Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit eingereicht und die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) beantragt, da (voraussichtlich) Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben erzielt werden. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz vergebene UID-Nummer war vom 16. Juni 2005 bis 29. Juli 2009 gültig.

Die Berufungswerberin hat mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2006 das Grundstück 16/28 der Liegenschaft EZ 1 im Ausmaß von 1.016 m<sup>2</sup> erworben, welches im Juni 2006 in die Grundstücke Nr. 16/28 und Nr. 16/29 geteilt wurde. Geplant war die Errichtung von vier Doppelhaushälften. Auf Grund einer Umplanung wurden statt vier geplanter Doppelhaushälften zwei Einfamilienhäuser errichtet, welche im April 2006 durch eine Annonce („*Wohnen in L. schlüsselfertig* (um je € 692.100,00)“) in einer Tageszeitung zum Kauf angeboten wurden. In den Jahren 2006 und 2007 wurden von der Berufungswerberin als Bauträgerin die zwei von ihr angebotenen Einfamilienhäuser errichtet.

Mit den künftigen Erwerbern eines der beiden von der Berufungswerberin zu errichtenden Einfamilienhäuser – DR. – wurde am 31. Mai 2006 ein Vorvertrag abgeschlossen. In dem zu schließenden Kaufvertrag verpflichtete sich die Berufungswerberin unter anderem auf dem zu teilenden Grundstück ein Wohnhaus zu errichten, welches entsprechend den Planunterlagen nach dem Stand der Technik um den vereinbarten Kaufpreis mängelfrei zu errichten war. Mit Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 wurde das Grundstück 16/29 (466 m<sup>2</sup>, EZ 1) mit dem darauf zu errichtenden Objekt laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung, welches den Kaufgegenstand bildete, an das Ehepaar DR.. um € 725.000,00 veräußert. Auf diesen Kaufvertrag war das Bauträgervertragssetz (BTVG, BGBl 1997/7) in der geltenden Fassung anzuwenden.

Bestandteil des Kaufvertrages war die Baubewilligung des MZ, samt die der Baubewilligung zugrundeliegenden Pläne sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Objektes. Der Kaufgegenstand war das Grundstück 16/28 samt dem darauf zu errichtenden Objekt laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung. Der Kaufpreis (€ 725.000,00) war ein Fixkaufpreis und

entsprechend den Bestimmungen des BTVG nach dem prozentuellen Ausmaß des Baufortschrittes in Teilbeträgen zu entrichten. Im Jahr 2006 sind der Berufungswerberin € 181.250,00 und im Jahr 2007 € 542.950,00 zugeflossen. Mit 7. April bzw. 12. Juni 2008 wurde der Baubehörde von einem Vertreter der Bauherrschaft – I..... – durch Übermittlung der Bauvollendungsanzeige die Errichtung des Einfamilienhauses mit Nebenanlagen sowie mit 3. September 2009 die Errichtung eines Unterstandes für PKW (Carport) durch Übermittlung der Bauvollendungsanzeige bekannt gegeben.

Mit Kaufvertrag vom 5. Dezember 2006 wurde das aus dem Grundstück 16/29 neu gebildete Grundstück 16/28 (550 m<sup>2</sup>, EZ 2) mit dem zu errichtenden Haus (Bauwerk, Kaufgegenstand), an das Ehepaar DV... veräußert. Auf diesen Kaufvertrag war das Bauträgervertragssetz (BTVG, BGBl 1997/7) in der geltenden Fassung anzuwenden. Bestandteil dieses Vertrages war die Baubewilligung des MZ, samt die der Baubewilligung zu Grunde liegenden aktualisierten Pläne, sowie der Plan des Vertragsobjektes und der Lageplan der Gesamtliegenschaft sowie die Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Objektes. Der Kaufpreis (€ 840.000,00) war ein Fixkaufpreis und entsprechend den Bestimmungen des BTVG nach dem prozentuellen Ausmaß des Baufortschrittes in Teilbeträgen zu entrichten. Der Kaufpreis betrug schließlich € 880.000,00, wovon € 840.000,00 unbar und € 40.000,00 bar geleistet wurden. Mit 7. April bzw. 12. Juni 2008 wurde der Baubehörde von einem Vertreter der Bauherrschaft – I..... – die Errichtung des Einfamilienhauses mit Nebenanlagen durch Übermittlung der Bauvollendungsanzeige bekannt gegeben.

In den vorliegenden Kopien der Auftragsschreiben der Berufungswerberin an die bauausführenden Unternehmer (Auftragnehmer) der beiden Bauvorhaben wurde darauf hingewiesen, dass die auf Grund der im 2. Abgabenänderungsgesetz 2002 vorgenommenen Ergänzungen des § 19 Abs. 1 Z. 1a UStG 1994 sowie auf Grund der Pkt. 2 und 6 des dazugehörigen Erlasses (des BMF) die Rechnung für den erteilten Auftrag ohne Umsatzsteuer auszustellen ist, weil gleichzeitig die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.

In den vorliegenden Kopien der Rechnungen der bauausführenden Unternehmen wurde auf den Übergang der Steuerschuld auf die Berufungswerberin als Leistungsempfängerin hingewiesen sowie in den Rechnungen die an die Berufungswerberin von der Abgabenbehörde erster Instanz vergebene UID-Nummer angeführt. Die bauausführenden Unternehmen (Auftragnehmer), die ihre Leistungen vorerst mit Umsatzsteuer in Rechnung stellten, wurden durch Zusendung einer Rechnungskorrektur darauf hingewiesen, dass ihre Rechnungen ohne Mehrwertsteuer auszustellen sind.

Die Abgabenerklärungen für die Jahre 2006 und 2007 wurden am 16. September 2009 von der im September 2009 bevollmächtigten Parteienvertreterin (BF.) mittels Datenübertragung

eingereicht. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 wurden Umsätze aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 181.250,00 erklärt und als befreite Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994) angeführt. Die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1 Z. c sowie gemäß Art. 25 Abs. 5 betrug € 500,00 und die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 Z. 1a (Bauleistungen) € 75.282,26. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 wurden Umsätze aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 1.382.950,00 erklärt und als befreite Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994) angeführt. Die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 Z. 1a (Bauleistungen) betrug € 54.004,07.

Die erklärten Besteuerungsgrundlagen sowie die Höhe des Übergangs der Steuerschuld wurden von Abgabenbehörde erster Instanz unverändert übernommen und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 erlassen (erklärungsgemäße Veranlagung).

Mit 10. März 2008 wurde von den Gesellschaftern der Berufungswerberin über den Erwerb einer Liegenschaft (EZ 9) mit Straßenteil (EZ 6) mit der Veräußerin dieser Liegenschaft ein Vorvertrag abgeschlossen. Diese Liegenschaft sollte zu einem Kaufpreis von € 1.030.000,00 an die Berufungswerberin veräußert werden und die Entrichtung der Umsatzsteuer gemäß § 215 Abs. 4 BAO durch Umbuchung auf den Steuerkonten der Vertragsteile erfolgen. Die Erwerberin verpflichtete sich das Umsatzsteuerguthaben sofort beim Finanzamt anzumelden und auf das Steuerkonto der Verkäuferin übertragen zu lassen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 25. Februar 2009 wurde der auf Grund eines Selbstantrages eingebrachte Konkursantrag mangels Vermögens abgewiesen. Die Gesellschaft wurde auf Grund des Antrages des HW. vom 17. Juli 2009 mit 21. Juli 2009 im Firmenbuch gelöscht.

Die Bücher und Schriften der im Firmenbuch gelöschten Gesellschaft, werden vom ehemaligen Gesellschafter BS aufbewahrt. Dieser wurde aufgefordert, zweckdienliche Unterlagen über die von den Erwerbern – DR. und DV.... – an die Berufungswerberin geleisteten Zahlungen des Kaufpreises, durch Vorlage der Bankauszüge, Überweisungsträger oder Bestätigungen über erhaltene Barzahlungen, im Original vorzulegen sowie den an die das Bauvorhaben finanzierende Bank vorzulegenden „GU-Vertrag“ oder die „GU-Verträge“ im Original vorzulegen. In Beantwortung des an BS gerichteten Auskunftersuchens führte HW.. aus, dass keine Barzahlungen erfolgten. Die Vorlage der angeforderten Unterlagen unterblieb, stattdessen wurde ein Schreiben der B vorgelegt in dem der „Finanzierungskreislauf“ der Abwicklung der beiden Bauvorhaben dargelegt wurde.

In Beantwortung des in der Folge an HW. gerichteten Auskunftersuchens wurden keine Originalunterlagen vorgelegt, sondern Kopien der Auszugsduplikate der B . Nach diesen

Unterlagen hat das Ehepaar DV im Jahr 2007 insgesamt € 840.000,00 auf das Treuhandkonto des Treuhänders überwiesen und das Ehepaar DR.. im Jahr 2006 € 181.250,00 und im Jahr 2007 € 542.950,00. Vom Treuhänder wurden im Jahr 2006 € 181.250,00 und im Jahr 2007 € 1.382.950,00 auf ein bei der B der Berufungswerberin zuzurechnendes Konto überwiesen.

## **2) Beweisaufnahmen**

### **2.1 Folgende Beweise wurden aufgenommen:**

Kaufvertrag DR. mit der Bau- und Ausstattungsbeschreibung des zu errichtenden Objektes,

Niederschriftliche Einvernahme des R ,

Vorgelegte Unterlagen des Ehepaars DR. wie

die Ausstattungsliste,

der Vorvertrag vom 31. Mai 2006,

die Kopien der Teilzahlungen an die Berufungswerberin, und

die Kopie der Annonce vom 22. April 2006 – „Wohnen in L.“

Kaufvertrag DV... mit der Bau- und Ausstattungsbeschreibung des zu errichtenden Objektes,

Vorgelegte Unterlagen des Ehepaars DV..., wie

die Kopien der Teilzahlungen an die Berufungswerberin,

die Annahme des Anbots auf Vertragsauflösung,

die Aufstellung der Mehrkosten des Hauses,

die Abstandnahme von der Rückabwicklung des Kaufvertrages,

der Aktenvermerk vom 13. Juli 2007 und der Anführung des Pauschalpreises von € 861.000,00,

die Mängelliste im Juli 2007, und die

Besprechungsnotiz BS. vom 19.12.2007)

Beantwortung des Auskunftersuchen durch HW. mit der Vorlage einer Darstellung der B zur Finanzierung der beiden Bauvorhaben sowie die in Kopie übersandten Kontoauszüge

Auftragsschreiben an die HB vom 3. Juli 2007

Auftragsvergabe an die Unternehmer4 vom 13.9.2006 mit dem handschriftlichen Vermerk: „Lt. Tel. Abrechnung als Bauleistung“

Auftragsschreiben an die Unternehmer11 vom 26.7.2006 mit der Vereinbarung, dass „Aufgrund der im 2. AÄG 2002 vorgenommenen Ergänzung des § 19 Abs. 1 Z. 1a UStG 1994, sowie aufgrund Pkt. 2 und 6 des dazugehörigen Erlasses, geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über.“

Kopien folgender Rechnungen aus dem Arbeitsbogen des Prüfers

Rechnungsdatum	Leistender Unternehmer	UID Nummer der Berufungswerberin (Leistungsempfängerin) auf der Rechnung angeführt	Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld in der Rechnung angeführt
30.06.2006	Unternehmer1	X	
07.07.2006	Unternehmer2	X	
14.07.2006	Unternehmer1	X	
21.09.2006	Unternehmer3	X	
30.09.2006	Unternehmer4	X	
30.09.2006	Unternehmer4	X	
04.10.2006	HB	X	
18.10.2006	Unternehmer5	X	
31.10.2006	HB	X	
31.10.2006	Unternehmer4	X	
16.11.2006	Unternehmer6	X	
01.12.2006	Unternehmer7	X	
07.12.2006	HB	X	
21.12.2006	Unternehmer7	X	
23.12.2006	Unternehmer8	X	
30.12.2006	Unternehmer9	X	
31.12.2006	Unternehmer9	X	
31.12.2006	Unternehmer10	X	

Rechnungsdatum	Leistender Unternehmer	UID Nummer der Berufungswerberin (Leistungsempfängerin) auf der Rechnung angeführt	Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld in der Rechnung angeführt
11.01.2007	Unternehmer4	X	
25.01.2007	Unternehmer11	X	
20.02.2007	Unternehmer9	X	
05.03.2007	Unternehmer12		x
08.03.2007	Unternehmer11	X	

21.03.2007	Unternehmer9	X	
13.04.2007	Unternehmer12		X
10.05.2007	Unternehmer11	X	
	Unternehmer11	X	
21.05.2007	Unternehmer13	X	
23.05.2007	Unternehmer14	X	
31.05.2007	Unternehmer15		X
02.07.2007	Unternehmer16	X	
05.07.2007	Unternehmer17	X	
05.07.2007	Unternehmer17	X	
06.07.2007	Unternehmer18	X	
11.07.2007	Unternehmer15		X
19.07.2007	Unternehmer12		X
11.09.2007	Unternehmer11	X	
26.09.2007	Unternehmer18	X	
03.10.2007	Unternehmer17	X	
17.10.2007	Unternehmer16	X	

Rechnungskorrektur betreffend Unternehmer1 vom 12.7.2006 mit dem Hinweis „*Bitte Rechnung ohne Mwst*“

Rechnung Unternehmer17 vom 11.5.2007 mit dem Hinweis „*lt B. Netto fakturieren siehe ATU Nr.*“ und den handschriftlichen Vermerk der UID- Nummer der Berufungswerberin (0)

Vorvertrag vom 10. März 2008 über den Erwerb der Liegenschaft (EZ 9) mit Straßenteil (EZ 6) in Salzburg abgeschlossen.

Artikel im F, „Bravourstück der Gräfin“

## 2.2 Wahrung des Parteigehörs

Zur Wahrung des Parteigehörs und gegebenen falls zur Abgabe einer Stellungnahme wurden sowohl HW. als auch an den Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz folgende Unterlagen bzw. aufgenommene Beweise übersandt:

Anlage I – Auskunftersuchen an DR

Anlage II – Beantwortung des Auskunftersuchens (Niederschrift vom 13. Februar 2012)

Anlage III – Ausstattungsliste DR...

Anlage IV – Vorvertrag mit DR.

Anlage V – Kopien der Überweisungen an DW

Anlage VI – Auskunftersuchen an DV...

Anlage VII – Beantwortung des Auskunftersuchens (24. Jänner 2012)

Anlage VIII – Kopien der Überweisungen an DW

Anlage IX – Schriftsatz des Ehepaares DV... vom 24. Jänner 2007

Anlage X – Aufstellung der Mehrkosten DV.....

Anlage XI – Abstandnahme von der Rückabwicklung des Kaufvertrages

Anlage XII – Mängelliste DV..... vom 22. Juni 2007

Anlage XIII – Besprechung mit BS. am 19. Dezember 2007

Anlage XIV – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer mit den Kaufpreiszahlungen der Erwerber (DV... und DR..

Anlage XV – Auszug aus dem F.

sowie die Annonce vom 22. April 2006 in den AR „*Wohnen in L.*“.

Vom Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz wurde keine Stellungnahme abgegeben. Zu den Stellungnahmen des HW. wird auf die Ausführungen zu Punkt **2.2.4.2.2**, **2.2.4.3** und **2.2.4.3.1** verwiesen.

### **3) Beweiswürdigung**

#### **3.1 Allgemein**

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO BGBl. Nr. 194/1961).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167 Tz 6). Nach dem im § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde – zwar ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen (vgl. VwGH vom 08.09.2005, 2001/17/0141). Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06.07.2006, 2006/15/0183 und vom 24.10.2005, 2001/13/0263). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31.10.1991, 90/16/0176) und darf den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22.02.2007, 2006/14/0040).

#### **3.2 Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin**

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die Berufungswerberin Unternehmerin im Sinne des



Umsatzsteuergesetzes ist und im Wirtschaftsleben als Unternehmerin nachhaltig in Erscheinung getreten ist, auf Grund

der Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes,  
des Berufsbildes eines Bauträgers,  
der im Rahmen der Prüfung vorgefundenen Beweise,  
der Beantwortung der Auskunftersuchen,  
der im Verwaltungsakt vorliegende Kopie des Vorvertrages vom 10. März 2008,  
den in den vorliegenden Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Jahre 2006 und 2007  
unter anderem geltend gemachten Aufwendungen für Inserate, verschiedene sonstige  
Werbeaufwendungen und Internetaufwand, und des  
Artikel im F, „Bravourstück der Gräfin“

mit Gewissheit an, und nicht „*mit keiner Leistung an Dritte im Wirtschaftsleben herangetreten ist, sondern mit Privatpersonen einen Kaufvertrag nach dem Bauträgervertragsrecht abgeschlossen hat und es sich bei diesen Personen weder um Dritte im Wirtschaftsleben sondern um Zweite im privaten Vertragsverhältnis gehandelt hat*“, wie HW.. der Ansicht ist.

Die Beweiswürdigung gründet sich insbesondere auf die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Prüfung vorgefundenen Beweise, den vorgenommenen Beweisaufnahmen und den Inhalt der Verwaltungsakte.

### 3.2.1 Bauträgervertragsgesetz (BTVG)

Bereits aus den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) ergibt sich, dass die Berufungswerberin als Bauträger dieser Bauvorhaben – unabhängig vom Vorliegen einer gewerberechtlichen Bewilligung – Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist und durch ihre Vertreter insbesondere durch BS und HW. nach außen in Erscheinung getreten ist.

Die Erfahrungen vor Inkrafttreten des BTVG haben auch in Österreich gezeigt, dass der Bauträgervertrag besonders risikoreich ist. Der Erwerber steht in der Regel einem Unternehmer gegenüber, der nicht nur die Aufschließung und die Bebauung des Grundstückes, sondern auch die Finanzierung des Bauvorhabens organisatorisch abwickelt. Der Bauträger ist daran interessiert, schon vor der endgültigen Fertigstellung des Bauwerks möglichst hohe Zahlungen des Erwerbers zu erhalten, um auf diese Weise das Bauvorhaben günstiger zu finanzieren. Ohne Sicherheit läuft der Erwerber dabei Gefahr, dass seine Vorleistungen verloren gehen. Das BTVG soll für Verträge über den Erwerb des Eigentums und den Erwerb von Nutzungsrechten an erst zu errichtenden bzw. zu erneuernden Gebäuden und Wohnung gelten. Das Gesetz soll den Erwerber vor allem vor dem Verlust seiner Vorleistungen schützen.

Die Schutzbestimmungen sollen schon vor der Eingehung eines Bauträgervertrages einsetzen. Der Vertrag soll rechtswirksam nur schriftlich zustande kommen (§ 3 BTVG). Der notwendige Inhalt wird im § 4 festgelegt; das wichtigste Element der Präventivkontrolle ist das Rücktrittsrecht (§ 5 Abs. 1 BTVG). Ein weiteres Kernstück des BTVG sind die zur Auswahl stehenden Sicherungsmodelle (§§ 7 ff).

Der § 2 Abs. 1 des BTVG sieht eine Legaldefinition des Bauträgervertrags vor: Er soll alle Vertragstypen erfassen, die dem Erwerber das Eigentum (auch Miteigentum), das Wohnungseigentum, das Baurecht, ein Miet- oder Pachtrecht oder ein anderes Nutzungsrecht (etwa ein dingliches Wohnrecht oder Fruchtgenussrecht) verschaffen. Der Bauträgervertrag muss den Erwerb der genannten Rechte zum Inhalt haben. Ein Bauträgervertrag soll daher nicht vorliegen, wenn jemand auf eigenem Grund ein Gebäude errichtet oder ein bereits in seinem Eigentum oder Besitz stehendes Gebäude bzw. eine solche Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit durchgreifend erneuern lässt. Objekt des Vertrags ist ein erst zu errichtendes oder umfassend zu sanierendes Gebäude oder eine derartige Wohnung bzw. Geschäftsräumlichkeit. Die Bestimmung des § 2 Abs. 2 stellt klar, dass Bauträger jede natürliche oder juristische Person ist, die sich dazu verpflichtet, die in Abs. 1 genannten Rechte zu übertragen oder einzuräumen. Dabei ist es unerheblich, in welcher Rechtsform der Bauträger tätig wird und ob es sich um einen gemeinnützigen oder einen „privaten“ Unternehmer handelt. Ferner soll es nicht darauf ankommen, ob der Bauträger gewerbsmäßig tätig ist oder ob er Unternehmer im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 KSchG ist. Die

Bestimmung des § 4 sieht bestimmte Erfordernisse bei der Ausgestaltung des Bauträgervertrags vor. Sie ist von dem Bestreben getragen, dem Erwerber ausreichende Informationen über das von ihm in Aussicht genommene Vertragsobjekt zu verschaffen. Die Statuierung eines solchen Mindeststandards ist gerade im Bauträgergeschäft zur Erreichung eines einigermaßen effizienten Erwerberschutzes unerlässlich, zumal der zu errichtende oder zu erneuernde Vertragsgegenstand noch nicht besichtigt werden kann. Die Z 1 und die Z 2 des § 4 Abs. 1 betreffen die Hauptpunkte eines Vertrags, die aber hier besonders bestimmt zu vereinbaren sind. So ist der Vertragsgegenstand gemäß Z 1 durch genaue Pläne und Baubeschreibungen sowie durch die Umschreibung der Ausstattung und ihres Zustands zu konkretisieren. Die Genauigkeit der Pläne wird etwa der von Einreichplänen zu entsprechen haben. Die Pläne sowie die Bau und Ausstattungsbeschreibung müssen allerdings nicht in den Vertragstext einbezogen sein, sie können dem Vertrag auch als Beilage angeschlossen sein. Das vom Erwerber dem Bauträger zu zahlende Entgelt kann – vorbehaltlich anderer gesetzlicher Preisbildungsvorschriften – entweder als Fixpreis vereinbart oder von anderen Umständen, zB den eigenen Kosten des Bauträgers, abhängig gemacht werden (Z 2). Der Bauträger soll allfällige Rückforderungsansprüche des Erwerbers durch Bürgschaft, Garantie oder geeignete Versicherung sicherstellen können. Damit wird dem in § 7 Abs. 1 aufgestellten Prinzip – wonach der Bauträger verpflichtet sein soll, den Erwerber gegen den Verlust geleisteter Zahlungen sicherzustellen – unmittelbar entsprochen. Zweck der Bestimmungen über die Sicherungspflicht ist der Schutz der Erwerber vor einem gravierenden wirtschaftlichen Verlust geleisteter Zahlungen. Zur Erreichung dieses Zieles stellt das Gesetz einerseits rechtliche Sicherungselemente (schuldrechtliche und pfandrechtliche Sicherung), andererseits aber auch – bei der grundbücherlichen Sicherstellung in Verbindung mit der Zahlung nach Ratenplan – ein Modell zur Verfügung, bei dem auch auf die wirtschaftliche Absicherung der Erwerber durch den Wert des bebauten Grundstückes abgestellt wird.

Die Bestimmung des § 10 regelt die „Ratenplanmethode“, die in Verbindung mit § 9 sicherstellen soll, dass der Erwerber nur solche Zahlungen an den Bauträger leistet, die der Erhöhung des Wertes der Liegenschaft bzw. seines Liegenschaftsanteils durch die zwischenzeitig erbrachten Bauleistungen entsprechen.

Die Vorschriften über die Beiziehung eines Treuhänders (§ 12) sollen einerseits die erforderliche Information des in der Regel rechtlich unerfahrenen Erwerbers, andererseits aber auch die ordnungsgemäße Vertragsabwicklung gewährleisten. Der Treuhänder wird vom Bauträger bestellt und bezahlt, er ist aber in der Funktion kraft Gesetzes dazu verpflichtet, den Erwerber zu belehren und vor allem die Absicherung seiner Rückforderungsansprüche zu überwachen. Die Tätigkeit des Treuhänders endet erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers (§ 7 Abs. 5).

Im Rahmen der Ratenplanmethode (§ 13 BVTG) muss der Treuhänder vor allem prüfen, ob die bücherliche Sicherstellung des Erwerbers aus rechtlicher Sicht gewährleistet ist. Er muss dabei aber auch die Einhaltung des Ratenplans und damit den Baufortschritt überwachen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass vom Treuhänder nur die Beurteilung des Baufortschritts, nicht aber eine Qualitätskontrolle verlangt wird. Er soll (nur) darauf zu achten haben, ob nach allgemeiner Verkehrsauffassung der jeweilige Baufortschritt erreicht ist. Dabei werden nur gravierende und in die Augen fallende Mängel eine Rolle spielen (siehe EB der Beilagen zu den stenographischen Protokollen zur RV 312, XX. GP).

Der Bauträgervertrag (§ 2 Abs. 1 BTVG) ist ein Rechtsgeschäft, welches zwischen Bauträger und Erwerber zustande kommt und den Erwerb des Eigentums oder eines sonstigen in dieser Bestimmung genannten Rechtes an einem zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäude zum Gegenstand hat. Der Typus des Bauträgervertrages im allgemeinzivilrechtlichen Sinn bildet dabei wohl den Kernbereich und damit den Hauptanwendungsfall des BTVG. Darunter wird ein Element des Werkvertrages und des Auftrags aufweisender Vertrag verstanden, aufgrund dessen der Bauträger auf einem nicht dem Vertragspartner gehörenden Grundstück im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Vertragspartners, ein Bauwerk errichtet, welches später vom Vertragspartner erworben werden soll (siehe Böhm/Pletzer in Schwimann, ABGB<sup>2</sup> IV, § 2 BTVG Rz 3 und die dort angeführten Verweise). Überwiegen Elemente spezifischer Herstellung für den Betreuten, rechtfertigt dies die Einordnung des Bauträgervertrages als Werkvertrag (siehe OGH vom 12.7.2000, 7Ob 110/99y unter Hinweis auf 10Ob 564/94 sowie Rebhan in Schwimann, ABGB<sup>2</sup>, § 1165 Rz 11 und Krejci in Rummel<sup>3</sup>, § 1165, 1166 Rz 26). Für die grundsätzliche Qualifikation als Bauträgervertrag ist nach § 2 Abs. 1 BTVG nämlich nur vorausgesetzt, dass der Bauträger dem Erwerber am zu errichtenden Gebäude Eigentum verschafft. Der Bauträger kann daher auch als Generalunternehmer tätig sein (vgl. Böhm/Pletzer in Schwimann, ABGB<sup>2</sup> IV, § 2 BTVG Rz 5 ff). Der § 7 und die nachfolgenden Bestimmungen über die Sicherungspflicht stellen das „Herzstück“ des BTVG dar. Der Bauträger hat den Erwerber gegen den Verlust von Zahlungen, die dieser auf Grund des Bauträgervertragsgesetzes an den Bauträger leisten zu sichern. Das Gesetz sieht sieben Sicherungsmodelle – darunter drei „Grundsicherungsmodelle“ – vor, wie die schuldrechtliche Sicherung (§ 8) der Erwerber durch Garantie, Bürgschaft oder geeignete Versicherung erfolgen kann (siehe Böhm/Pletzer in Schwimann, ABGB<sup>2</sup> IV, § 7 BTVG Rz 1 und 3). Das unkomplizierteste und in der Praxis bei weitem überwiegende Sicherungsmodell ist das schuldrechtliche. Der Bauträger kann zur Sicherung des Rückforderungsanspruches des Erwerbers einen Garanten oder Bürgen stellen, wobei dafür unter anderem nur die in Absatz 3 genannten Kreditinstitute in Frage kommen. Die in der Praxis häufigste – aber wohl im Ergebnis auch teuerste – schuldrechtliche Sicherungsvariante ist die Bankgarantie. Sie ist ein

dreipersonales Sicherungsgeschäft, in welchem sich die Bank zwecks Sicherung einer bestimmten Leistung (meist) ihres Kunden (hier: des Bauträgers) dem Begünstigten (hier: dem Erwerber) zur Zahlung verpflichtet. Da der potentielle Anspruch des Erwerbers auf Rückerstattung der von ihm erbrachten Vorauszahlungen gesichert und damit sein Vorleistungsrisiko abgedeckt wird, ist die Bankgarantie nach § 8 BTVG stets eine „klassische“ Anzahlungsgarantie. Der Bauträger (= Garantieauftraggeber) beauftragt die Bank (zu dieser „Haftungsrahmenvereinbarung“ und ihrer Sicherstellung) an den Erwerber zur Sicherung seines Rückforderungsanspruches eine Garantie in entsprechender Höhe hinauszulegen; die Verpflichtung der Bank entsteht durch Garantievertrag mit dem Erwerber (siehe Böhm/Pletzer in Schwimann, ABGB<sup>2</sup> IV, § 8 BTVG Rz 9 und 10).

Es ist daher bereits nach den Bestimmungen des BTVG die Tätigkeit der Berufungswerberin als Bauträger eine nach außen gerichtete unternehmerische Geschäftigkeit und nicht eine nur auf das „*Innenverhältnis zwischen Bauträger und Erwerber*“ beschränkte Aktivität, wie HW.. der Ansicht ist. Eine nach außen gerichtete unternehmerische Tätigkeit deshalb, weil

der Erwerb einer „baureifen“ Liegenschaft für die bereits alle die Liegenschaft betreffenden Planungen und Genehmigungen insbesondere die Baubewilligung vorlagen,

die Finanzierung des Erwerbes dieser Liegenschaft zu sichern,

Interessenten für das bzw. die zu errichtenden Objekte zu finden wozu es verschiedener Werbemaßnahmen bedarf, wie z. B: Einschaltungen in den Medien insbesondere den Tageszeitungen, wie zB die Annonce in den AR am 22. April 2006 („*Wohnen in L.*“),

die Finanzierung der künftigen Bauvorhaben sicherzustellen, im gegenständlichen Verfahren wurden die beiden Bauvorhaben zur Gänze in Form eines drei Konten Modells fremdfinanziert,

die Bauvorhaben (im Auftrag der künftigen Erwerber) durchzuführen sind, wie z.B.: Bauaufträge zu vergeben – in diesem Zusammenhang wird beispielweise auf die als Beweis aufgenommenen Auftragsschreiben an die HB vom 3. Juli 2007 verwiesen – und damit, wie im gegenständlichen Verfahren als Generalunternehmer tätig zu sein, die mit dieser Tätigkeit (Generalunternehmer) verbundenen Kontrollen der ordnungsgemäßen Erfüllung der durchgeführten Arbeiten um aufgetretene Mängel beheben zu lassen und dafür zu sorgen, dass von den künftigen Erwerbern festgestellte Baumängel beseitigt werden, wie diese offenbar beim Bauvorhaben des Ehepaars DV vorhanden waren,

die Kontrolle der von den Auftragnehmern erstellten Rechnungen für deren Leistungen durchzuführen und gegeben falls die Beanstandung der erstellten Rechnungen vorzunehmen,

einen Treuhänder zu bestellen, der die im gesetzlich zukommenden Aufgaben erfüllt, wie z.B.: DG (Rechtsanwalt) der bei diesen Bauvorhaben der Berufungswerberin als Treuhänder bestellt wurde, und

die Sicherung der Teilzahlungen der Erwerber durch Bankgarantien, wie im gegenständlichen Verfahren, zu bewerkstelligen und

den Eigentümern schließlich das zivilrechtliche Eigentum zu verschaffen und

damit aktiv im Wirtschaftsleben als Unternehmerin in Erscheinung zu treten.

### **3.2.2 Berufsbild des Bauträgers**

Das Berufsbild eines Bauträgers (fünf Säulen Modell) und dessen Verantwortungsbereiches ergibt, dass die Berufungswerberin als Bauträger dieser Bauvorhaben Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist und durch ihre Vertreter insbesondere durch BS und HW.. nach außen in Erscheinung getreten ist.

**Berufsbild des Bauträges** ([www.wkimmo.info/i/wko/service/berufsbild\\_bt.pdf](http://www.wkimmo.info/i/wko/service/berufsbild_bt.pdf))

*„Aus den Rechtsgrundlagen und aus den Bedingungen, unter denen sich jene, die in diesen Rechtsbereichen tätig sind, bewegen oder bewegen sollten, lassen sich gewisse prinzipielle Gemeinsamkeiten ableiten. Sie können als Grundlage für ein Berufsbild der Bauträger dienen, das im Rahmen der österreichischen Rechtsordnung gültig und praktisch handhabbar ist. Die im Folgenden beschriebenen Kriterien sind gewissermaßen die Grundpfeiler (Fünf Säulen Modell), auf denen das Berufsbild des Bauträgers aufbaut.“*

#### **Bauherrenfunktion**

*Der Bauträger ist Bauherr beziehungsweise direkter Stellvertreter des Bauherrn. Bauherr ist, wer auf seine Verantwortung und sein Risiko eine bauliche Anlage vorbereitet und die notwendigen Maßnahmen setzt oder setzen lässt, um sie auszuführen. Bauherr ist, in wessen Sphäre sich der Bauwille bildet, das heißt die Absicht, ein bestimmtes Projekt nach eigenen Vorstellungen in wirtschaftlicher und funktionaler Hinsicht zu erstellen oder erstellen zu lassen und die dafür erforderlichen Mittel einzusetzen. Dieser Bauwille entsteht originär, das heißt, er ist nicht einem Auftraggeber Willen nachgeordnet. Aus dem Bauwillen erwachsen eigene Vorgaben, die dann für die umsetzenden Auftragnehmer verbindlich werden.*

*Der Bauherr handelt in der Regel in eigenem Namen und definiert das Bauvorhaben unter eigener Verantwortung auch dann, wenn er seine Tätigkeit von einem Bevollmächtigtungsvertrag als direkter Stellvertreter ableitet.*

*Bei Bauvorhaben auf eigenen Grundstücken und auf eigene Rechnung ist der Bauträger selbst Bauherr, bei Bauten auf fremden Grundstücken oder für fremde Rechnung und auf fremdes*

---

*Risiko ist der Bauträger als Baubetreuer zwar nicht selbst Bauherr, vertritt aber die Interessen des Bauherrn als dessen direkter Vertreter und in voller Projektverantwortung.*

### **Drittbindung**

*Der Bauträger handelt in eigenem Namen, ist aber Dritten verpflichtet, für die er baut. Er ist zwar Bauherr oder Stellvertreter des Bauherrn und baut auf eigene oder fremde Rechnung in eigenem Namen und auf eigenem oder fremdem Grundstück, die Eigentümerschaft oder eine bestimmte Form der Verfügung über das Grundstück ist aber für die Bauträgerschaft nicht wesentlich.*

*Wesentlich ist viel mehr, dass der Bauträger seine Baumaßnahmen in Hinblick auf eine schon bestehende oder künftige vertragliche Beziehung zum Nutzer des Bauvorhabens setzt, mit diesem ein Rechtsverhältnis eingeht und sich diesem direkt oder indirekt verpflichtet beziehungsweise von ihm Anzahlungen oder sonstige Leistungen für die Realisierung des Bauvorhabens entgegennimmt.*

### **Treuhandschaft**

*Der Bauträger handelt ähnlich einem Treuhänder.*

*Die treuhänderische Verpflichtung des Bauträgers gegenüber seinem Kunden ist generell aus den jeweiligen Bestimmungen abzuleiten. In aller Regel sind schon während der Bauphase Mittel des Betreuten für die Realisierung mit im Spiel, sei es durch direkte Geldleistung und Anzahlungen, sei es durch Haftungs- oder Darlehensübernahmen. Damit besteht für den Bauträger keine Freiheit mehr in der Verwendung der Baugelder. Er ist nach Maßgabe des Innenverhältnisses zwischen den Vertragsparteien beziehungsweise aus dem Bauträgervertrag und allenfalls zusätzlich aus Bestimmungen in den Finanzierungs- oder Förderungsvorschriften zur Rechenschaft verpflichtet.*

### **Gesamtverantwortung**

*Der Bauträger trägt die umfassende unteilbare Verantwortung für das Gesamtbauvorhaben. Zu dieser Verantwortung gehören:*

- die Verpflichtung, die nötigen planerischen Arbeiten sachgerecht und rechtzeitig zu veranlassen,*
- das Beauftragen der Ausführungsleistungen,*
- Leistungen der Finanzierung, der rechtlichen und wirtschaftlichen Obsorge,*
- das ordnungsgemäße Verschaffen der Verfügung und rechtlichen Sicherstellung der künftigen Nutzer;*
- die Kontrolle aller Baubelange in rechtlicher, wirtschaftlicher, kostenmäßiger und qualitativer Hinsicht.*

*Die Verantwortung des Bauträgers ist also tatsächlich umfassend: Er haftet seinem Kunden gegenüber als direkter Vertragspartner uneingeschränkt für alle Belange des Baues, und zwar prinzipiell auch für Fehler, die im Bereich seiner Auftragnehmer entstanden sind. Dass der*



---

*Bauträger die Möglichkeit zum Regress gegenüber Lieferanten und Auftragnehmern für die verschiedenen Bauleistungen hat, ändert nichts an dieser umfassenden Verantwortung.*

### **Konzentrationsprinzip**

*Der Bauträger soll sich auf seinen eigenen Wirkungskreis konzentrieren.*

*Die umfassende Tätigkeit des Bauträgers in Verbindung mit seiner Übereignungsverpflichtung beziehungsweise Drittbindung, dem seiner Tätigkeit innewohnenden Treuhandelement und seiner Bauherrneigenschaft birgt die Gefahr, dass der Bauträger seine tatsächliche oder rechtliche Übermacht gegenüber den Betreuten unausgewogen nutzt. In allen Bauträgerrechten gibt es daher Schutzbestimmungen und Einschränkungen dieser Übermacht sowie Vorschriften, um Kollisionen mit verwandten Tätigkeiten zu vermeiden.*

*Die Funktion des Bauträgers endet nicht mit der Fertigstellung und Übergabe des Bauwerks an den von ihm Betreuten, seinen Kunden, sondern reicht darüber hinaus: Er hat dafür zu sorgen, dass die rechtliche Ordnung hergestellt wird und seinem Kunden die vereinbarte Rechtsstellung verschafft wird sowie insbesondere, dass die Gewährleistung ordnungsgemäß abgewickelt wird.*

*Die Verwertung und Vermarktung des Bauvorhabens selbst bringt keine nennenswerten Kollisionsprobleme. Es macht im Grunde keinen Unterschied, ob ein Bauträger seine Projekte mit eigenem Vertriebsapparat selbst vermarktet oder sich eines Maklers bedient. Die Wahl des Vertriebsweges wird wohl nach betrieblichen Kapazitäten beziehungsweise danach erfolgen, ob der Bauträger der Meinung ist, selbst oder durch den Makler den Kunden besser bedienen zu können."*

Es ist daher auch nach dem Berufsbild die Tätigkeit der Berufungswerberin als Bauträger eine nach außen gerichtete unternehmerische Tätigkeit und nicht eine auf das „*Innenverhältnis zwischen Bauträger und Erwerber*“ beschränkte Aktivität, wie HW... der Ansicht ist.

Eine nach außen gerichtete unternehmerische Geschäftstätigkeit deshalb, weil

sich diese aus den Grundpfeilern, auf denen das Berufsbild des Bauträgers aufbaut – Bauherrenfunktion, Drittbindung, Treuhandschaft, Gesamtverantwortung, Konzentrationsprinzip (Fünf Säulen Modell) – ergibt und vor allem die im Prüfungsverfahren vorgefundenen und ergänzend aufgenommenen Beweise im gegenständlichen Verfahren zu keinem anderen Schluss führen.

### **3.2.3 Nach der tatsächlichen Abwicklung der Bauvorhaben**

Dass die beiden von der Berufungswerberin als Bauträgerin abgewickelten Bauvorhaben in den Anwendungsbereich des Bauträgervertragsgesetzes fallen, ist auch nach den Ausführungen des HW. unbestritten.

Kaufgegenstände der gegenständlichen Verträge waren zwei Grundstücke mit den von der Berufungswerberin darauf zu errichtenden Einfamilienhäusern:

Punkt II des Kaufvertrages mit DR.

*„Das Gst 16/28, im Ausmaß von 466 m<sup>2</sup>, sohin nach Durchführung der vorbezeichneten Vermessungsurkunde samt dem darauf zu errichtenden Objekt laut Bau- und*

*Ausstattungsbeschreibung“.* Vor Abschluss dieses Kaufvertrages wurde zwischen den Vertretern der Berufungswerberin und den künftigen Erwerbern dieses von der Berufungswerberin errichteten Einfamilienhauses mit 31. Mai 2006 ein Vorvertrag geschlossen, in dem unter Punkt II Übergabe und Übernahme folgendes vereinbart wurde:

*„Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die Käufer das noch in die Hälfte sowie in eine Zufahrt zu teilende Grundstück und errichtet darauf auf der linken Seite (in Blickrichtung Untersberg) ein Wohnhaus (mit der Bezeichnung A und B und Standardausstattung) nach den vorgelegten und besprochenen und genehmigten Planunterlagen. Diese Planunterlagen bilden einen integrierten Bestandteil dieses Vorvertrages.“*

Unter Punkt IV Gewährleistung wurde vereinbart, dass sich die Verkäuferin verpflichtet, *„das Bauobjekt entsprechend den Planunterlagen nach dem Stand der Technik um dem vereinbarten Kaufpreis mängelfrei zu errichten.“*

Nach dem Kaufvertrag mit dem Ehepaar DV..., war Gegenstand des Erwerbers:

*„Der Kaufgegenstand besteht aus dem auf Grund der genannten Vermessungsurkunde neu gebildeten Grundstück 16/29 im Ausmaß von 550 m<sup>2</sup> – kurz „Kaufobjekt“ genannt – und dem zu errichtenden Haus (Bauwerk) – kurz „Vertragsobjekt“ genannt.“...*

*„Die Verkäuferin hat den kaufenden Parteien das Vertragsobjekt in jener Lage, Größe, Beschaffenheit zu verschaffen, wie sich diese Merkmale aus den nachstehend angeführten Unterlagen ergeben:*

- a) Plan des Vertragsobjektes und Lageplan der Gesamtliegenschaft – Beilage 1*
- b) Bau- und Ausstattungsbeschreibung – Beilage 2*
- c) Baubewilligter Einreichplan – nicht beiliegend*
- d) Baubewilligungsbescheid des MZ.. vom 10.5.1999....“*

(Punkt II Ziffer 2 und 3. des Kaufvertrages mit DV...).

Damit steht nach Ansicht des Referenten einerseits fest, dass sich die Berufungswerberin in den vorliegenden Verträgen bereits im Vorvertrag aber insbesondere in den Kaufverträgen mit den Erwerbern ausdrücklich zur Herstellung der Bauwerke entsprechend den Bau- und Ausstattungsbeschreibungen verpflichtet hat, die sie dann den Erwerbern der beiden Liegenschaften mit den jeweils darauf im Auftrag der Erwerber errichteten Bauwerken in deren Eigentum übertrug. Andererseits übernahm die Berufungswerberin als Bauträgerin und Verkäuferin der bebauten Liegenschaften eine spezifische Herstellungspflicht, wie sie auch für den Werkvertrag kennzeichnend ist. Dann ist es aber, wie auch beim Werkvertrag, nicht entscheidend, ob die Herstellungspflicht selbst oder durch Heranziehung anderer Unternehmer erfüllt wird. Hat der Verkäufer auch die Herstellungspflicht übernommen, hat er

die Sache unter seiner Verantwortung herzustellen bzw. herstellen zu lassen (vgl § 1165 ABGB).

Es wurde auch nicht, wie HW. in seinem Schriftsatz vom 23. November 2009 behauptet „*ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft*“, sondern wie sich dies bereits aus den vorliegenden Vorvertrag und Kaufverträgen zweifelsfrei ergibt, zwei Häuser, die nach den vorliegenden Plänen und den Bau- und Ausstattungsbeschreibungen der I....., auf den jeweiligen Grundstücken von der I..... im Auftrag der Erwerber zu errichten waren. Dies ergibt sich unzweifelhaft bereits aus dem vorliegenden Vorvertrag vom 31. März 2006 aber insbesondere aus den beiden Kaufverträgen. Außerdem hatten die (künftigen) Erwerber der beiden Einfamilienhäuser keinerlei Einfluss auf die Auswahl der bauausführenden Unternehmen, wie R... anlässlich seiner niederschriftlichen Einvernahme ausführte.

Überdies sind die Vorbringen des HW. zum „Kaufgegenstand“ **widersprüchlich**. Während HW. in der Berufung vom 15. Oktober 2009 noch ausführt, dass „*ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft*“ worden sei, kommt er bereits ca. **ein Monat** später – Schriftsatz vom 27. November 2009 (zweite Ergänzung) – zu dem Schluss, dass die Berufungswerberin „*ausschließlich über Auftrag der beiden Käufer tätig geworden ist und nur die Bauaufsicht ausgeübt hat*“ um weiter auszuführen, „*dass die Fa. I..... die noch zu errichtenden Gebäude aber mit den Grundstücken verkauft hat und ausschließlich über Auftrag der Grundstückseigentümer tätig geworden und hat dazu – wie schon mehrfach erwähnt – die Bauaufsicht ausgeübt.*“

Der Erwerb einer „baureifen“ Liegenschaft durch einen Bauträger und der Finanzierung des Kaufpreises der Liegenschaft sowie

eine gegenüber der Erstplanung (vier Doppelhaushälften) vorgenommene Neuplanung (zwei Einzelhäuser),

in der Folge die Suche nach Käufern, durch Einschaltungen in den Medien, insbesondere den Tageszeitungen, wie am 22. April 2006 in den AR („*Wohnen in L.*“), die Verwirklichung der beiden Bauvorhaben,

die Finanzierung der beiden Bauvorhaben,

die Bestellung eines Treuhänders für diese beiden Bauvorhaben,

die Beauftragung von 16 Unternehmer zur Erbringung der Leistungen im

Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Einfamilienhäuser nach den BTVG,

die notwendigen Anschlüsse (Strom, Kanal, Wasser etc.) herstellen zu lassen, sofern diese nicht bereits vorhanden sind, wie beim Ankauf der Liegenschaft durch die

I..... ,

die Kontrolle aller Baubelange in qualitativer, wirtschaftlicher, kostenmäßiger und rechtlicher Hinsicht, und

die Verschaffung der rechtlichen Verfügungsmacht der Erwerber, ist eine mit einer Außenwirkung unter Ausnützung einer Marktchance verbundene unternehmerische Tätigkeit, die sich der Berufungswerberin durch den Erwerb der „baureifen“ Liegenschaft mit 16. Jänner 2006 und den Abschluss von Verträgen nur ca. vier Monate später, wie zB den Vorvertrag vom 31. Mai 2006, bot um die geplanten Häuser in der Folge „*schlüsselfertig* (zu je) € 692.100,00“ am Markt anzubieten (Einschaltung am 22. April 2006 in den AR („*Wohnen in L.*“), diese zu errichten um am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Dies wird durch die vorhin als Beweis aufgenommenen Kopien der Rechnungen der bauausführenden Unternehmer nachgewiesen aber insbesondere durch

das Auftragsschreiben der Berufungswerberin an die HB vom 3. Juli 2007,  
 die Auftragsvergabe an die Unternehmer<sup>4</sup> vom 13. 9. 2006,  
 das Auftragsschreiben an die Unternehmer<sup>11</sup> vom 26. 7. 2006,  
 die vom Gesellschafter BS vorgenommene Rechnungskorrektur betreffend Unternehmer<sup>1</sup> vom 12. 7. 2006,  
 die Rechnung der Unternehmer<sup>17</sup> vom 11. 5. 2007, sowie  
 den in den Jahren 2006 und 2007 in der Einnahmen/Ausgabenrechnung geltend gemachten Werbeaufwendungen von ca. € 31.500,00 wovon ca. € 4.300,00 auf Inserate entfielen sowie  
 den Internetaufwand von ca. € 8.200,00, und  
 aus der niederschriftlichen Befragung des DR... in der dieser ausgeführt hat, dass er und seine Frau auf „*die Auswahl der Professionisten keinen Einfluss*“ hatten und die Bauaufsicht seines Wissens von Herrn BS. wahrgenommen wurde,

bewiesen.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die Berufungswerberin als Unternehmerin im Wirtschaftsleben nachhaltig in Erscheinung getreten ist mit Gewissheit an.

### **3.2.4 Weitere Aktivitäten der Berufungswerberin bzw. deren Vertreter**

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die Berufungswerberin als Unternehmerin nachhaltig im Wirtschaftsleben in Erscheinung getreten ist mit Gewissheit an.

Auch wenn HW. mehrfach behauptet, die Berufungswerberin habe nur eine „*einmalige Bauträgertätigkeit*“ ausgeübt, so mag dies für den Zeitraum der Durchführung der beiden Bauvorhaben zutreffend sein, aber die Tätigkeit der Berufungswerberin war nicht allein auf die Bauträgertätigkeit beschränkt, auch wenn ihr dafür offenbar die gewerberechtliche Bewilligung fehlte, wie DV... in ihrem Schriftsatz vom 24. April 2007 an die Vertreter der Berufungswerberin ausführen. Der Gegenstand des Unternehmens bestand weiters aus An-

und Verkauf von Immobilien und Grundstücken, Liegenschaftsverwertungen, Sanierung von Immobilien sowie die Vermietung von Wohnungen, Geschäftslokalen und Objekten. Und im Bereich An- und Verkauf von Immobilien und Grundstücken war die Berufungswerberin bzw. deren Vertreter auch tätig, wie dies durch den im Verwaltungsakt aufliegenden Vorvertrag vom 10. März 2008 bewiesen wird und durch den Artikel im F, „Bravourstück der Gräfin“ auch der Öffentlichkeit bekannt wurde.

#### **3.2.4.1 Vorvertrag vom 10. März 2008**

Mit 10. März 2008 wurde von der Berufungswerberin vertreten durch ihre drei Gesellschafter – HW., C und BS – über den Erwerb einer Liegenschaft (EZ 9) mit Straßenteil (EZ 6) mit der Veräußerin ein Vorvertrag abgeschlossen. Diese Liegenschaft sollte zu einem Kaufpreis von € 1.030.000,00 an die Berufungswerberin veräußert werden und die Entrichtung der Umsatzsteuer gemäß § 215 Abs. 4 BAO durch Umbuchung auf den Steuerkonten der Vertragsteile erfolgen. Die Erwerberin verpflichtete sich das Umsatzsteuerguthaben sofort beim Finanzamt anzumelden und auf das Steuerkonto der Verkäuferin übertragen zu lassen. Sollte die Umbuchung des Umsatzsteuerguthabens nicht sieben Tage vor Fälligkeit erfolgt sein, könne die Verkäuferin die Bankgarantie des Vorsteuerbetrages zur Begleichung der Steuerschuld in Anspruch nehmen um die Steuerschuld zu begleichen. Zur Absicherung des gesamten Kaufpreises seien bei Kaufvertragsunterfertigung zwei abstrakte Bankgarantien über den Nettokaufpreis von € 1.030.000,00 sowie über den Mehrwertsteuerbetrag in der Höhe von € 206.000,00 dem Treuhänder zu übergeben.

Durch den Abschluss dieses Vorvertrages ist nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates bewiesen, dass die Berufungswerberin offenbar nach Abschluss der beiden Bauvorhaben weiterhin im Wirtschaftsleben als Unternehmer in Erscheinung getreten ist, wenn auch nicht mehr als Bauträger der von ihr zu errichtenden Häuser, sondern im An- und Verkauf von Immobilien und Grundstücken, wie dies Teil des Gegenstandes des Unternehmens war.

Die Geltendmachung eines Umsatzsteuerguthabens als abziehbare Vorsteuer und dessen Buchung auf einem Abgabenkonto – im gegenständlichen Vorvertrag wäre die Buchung auf dem Abgabenkonto der Berufungswerberin beim Finanzamt S vorzunehmen gewesen – und der nachfolgenden Umbuchung auf das Abgabenkonto eines anderen Unternehmers – im gegenständlichen Vorvertrag wäre die Umbuchung auf das Abgabenkonto der Verkäuferin bei der für die Verkäuferin zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmen gewesen –, setzt voraus dass beide Vertragspartner Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind, um die Verrechnung der bei diesem Verkauf anfallenden Umsatzsteuer und den durch den Ankauf entstandenen Anspruch auf Geltendmachung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer über die Abgabenkonten bei den sachlich und örtlich zuständigen

Abgabenbehörden erster Instanz überhaupt vornehmen zu können. Denn sollte einer der beiden Vertragspartner kein Unternehmer sein, wie dies HW... für die Berufungswerberin erstmals in der im September 2009 eingebrachten Berufung bzw. in seinen weiteren Schriftsätzen behauptet, ist die Geltendmachung einer von einem Unternehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer ausgeschlossen und daher auch eine Verrechnung der in der Rechnung der Verkäuferin ausgewiesenen Umsatzsteuer auf den Abgabekonten auf keinen Fall möglich.

Durch den vorliegenden Vertrag wird bewiesen, dass die Berufungswerberin weiterhin im Wirtschaftsleben als Unternehmerin nach außen agierte und sich ihre Tätigkeit nicht bloß auf die „*einmalige Bauträgertätigkeit*“ beschränkte, wie HW. behauptet, sondern auch auf den An- und Verkauf von Immobilien und Grundstücken, wie dies Teil des Gegenstandes des Unternehmens war.

### **3.2.4.2 Artikel im F, „Bravourstück der Gräfin“**

Nach diesen in der im Bundesland Salzburg wöchentlich herausgegebenen Gratiszeitung, die sich ausschließlich aus Inseraten finanziert und deren Reichweite in der Gesamtbevölkerung (regelmäßige Leser pro Ausgabe) im Jahr 2007 annähernd 60% (58,4% nach den Angaben der Medienanalyse 2007 – [www.media-analyse.at/studien](http://www.media-analyse.at/studien) Public Presse Regionale Wochenzeitung Bundesland Salzburg), hat ein Jurist der Z, eine im Salzburger Stadtteil G befindliche Villa erworben und diese um 1.6 Millionen Euro über Internet ([www.O](http://www.O)) zum Kauf angeboten.

Der in dem Artikel angeführte Jurist ist mit großer Wahrscheinlichkeit HW. als Gesellschafter der Berufungswerberin zu dem in dieser Gratiszeitung auch vor kurzem wieder ein Bericht erschienen ist (siehe F.), sodass auch aus diesem im Lokalteil im September 2007 erschienenen Artikel mit großer Wahrscheinlichkeit zu schließen ist, dass sich die Berufungswerberin vertreten durch ihren Gesellschafter HW... während der beiden laufenden Bauvorhaben im Wirtschaftsleben im Jahr 2007 in Erscheinung getreten ist, wenn auch nicht mehr als Bauträger von ihr zu errichtenden Häusern, sondern im An- und Verkauf von Immobilien und Grundstücken, wie dies Teil des Gegenstandes des Unternehmens war.

### **3.2.5 Überweisung der Umsatzsteuer für Dezember 2007 an die Abgabenbehörde erster Instanz**

Mit 14. März 2008 wurde eine Überweisung von € 2.191,36 an die Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommen, in der als Zahlungsgrund „**U 12/2007**“ angeführt wurde. Wären die Vertreter der Berufungswerberin nur wenige Tage nach Unterfertigung der Niederschrift betreffend Umsatzsteuerprüfung, die am 7. März 2008 unterfertigt wurde, der Ansicht gewesen, die Berufungswerberin sei nicht unternehmerisch tätig, wäre wohl kaum eine

Überweisung der Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2007 an die Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommen worden.

### 3.2.6 Aufwendungen für Werbung

In den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Jahre 2006 und 2007 wurden in diesen beiden Jahren für Werbung sowie Internetaufwand folgende Beträge verausgabt:

Konto Nummer	Kontobezeichnung	2006	2007	SUMME
		€	€	€
7650	Aufwand für Inserate	656,21	3.700,00	4.356,21
7690	Verschiedener Werbeaufwand 20%	1.260,78	25.850,40	27.111,18
7625	Internetaufwand	538,80	7.658,00	8.196,80

Wenn daher, wie HW. behauptet, dass die Berufungswerberin nur diese beiden Bauvorhaben durchgeführt habe und sei sonst nicht mehr im Wirtschaftsleben in Erscheinung getreten, findet diese Behauptung auch im Rechenwerk der Berufungswerberin keine Deckung. Denn wenn die Berufungswerberin tatsächlich nur zwei Bauvorhaben als Bauträger durchgeführt hätte und sonst nicht am Wirtschaftsleben teilgenommen hätte, wozu hätte es dann noch im Jahr 2007 Aufwände für Inserate in Höhe von € 3.700,00, sowie eines weiteren Werbeaufwandes von € 25.850,40 und eines Internetaufwandes von € 7.658,00 bedurft, wenn die Errichtung der beiden Einfamilienhäuser für die die Erwerber bereits im Jahr 2006 feststanden die einzige Aktivität der Berufungswerberin gewesen wäre. Dass die Berufungswerberin im Wirtschaftsleben – wenn auch nicht mehr als Bauträger – nachhaltig in Erscheinung getreten ist, ist durch die vorgefundenen Beweise nachgewiesen und ergibt sich schlüssig auch aus und den geltend gemachten Aufwendungen für Inserate, sonstigen Werbeaufwand und des Internetaufwandes von insgesamt € 37.208,40 im Jahr 2007.

### 3.3 Empfänger der Bauleistung

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die im Zuge der Prüfung vorgefundenen Beweise, wie das

Auftragsschreiben der HB vom 3. Juli 2007, die

Auftragsvergabe an die Unternehmer<sup>4</sup> vom 13.9.2006, das

Auftragsschreiben an die Unternehmer<sup>11</sup> vom 26.7.2006 mit der Vereinbarung betreffend den Übergang der Steuerschuld auf die Berufungswerberin, wegen Vorliegens einer Bauleistung, die

vom Gesellschafter BS vorgenommene Rechnungskorrektur betreffend Unternehmer<sup>1</sup> vom 12.7.2006 und der Hinweis weitere Rechnungen ohne Umsatzsteuer zu fakturieren, die



Rechnung der Unternehmer<sup>17</sup> vom 11.5.2007 mit dem Hinweis „*lt B. Netto fakturieren siehe ATU Nr.*“ und den handschriftlichen Vermerk der UID Nummer der Berufungswerberin (0),

Kopien der Rechnungen in denen die UID-Nummer der Berufungswerberin in den Rechnungen der leistenden Unternehmer angeführt ist, sowie der Verweis in den Rechnungen, dass eine Bauleistung vorliegt und daher die Steuerschuld übergeht, sowie durch die Bauherrschaft der Berufungswerberin gegenüber der Baubehörde

mit Gewissheit an, dass die Berufungswerberin als Bauherr der beiden Einfamilienhäuser die Empfängerin der Bauleistungen war. Sie hat als Bauherr die beiden Bauvorhaben vorbereitet, finanziert und unter ihrer Kontrolle ausführen lassen. Die Beweiswürdigung gründet sich insbesondere auf die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Prüfung vorgefundenen Beweise sowie den aufgenommen Beweisen und den Inhalt der Verwaltungsakte.

Diese Möglichkeit hat gegenüber der Möglichkeit, dass die Berufungswerberin von sämtlichen (16) Sublieferanten, denen die Vertreter der Berufungswerberin Aufträge zur Errichtung der beiden von ihr geplanten Einfamilienhäuser erteilte und wie diese unter Punkt 2.1 sowie nachstehend und in der Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung bzw. in der Anlage zur Niederschrift angeführt wurden und bei den vorgenommenen Beweisaufnahmen angeführt sind, unrichtige Rechnungen erhalten hat, die Gewissheit, **dass nicht** die Erwerber der Liegenschaften mit den darauf von der Berufungswerberin errichteten Einfamilienhäusern die Empfänger der Bauleistungen waren, sondern die Berufungswerberin. Denn die bauausführenden Unternehmen hatten keine Veranlassung ihre gegenüber der Berufungswerberin erbrachten Leistungen mit Umsatzsteuer zu verrechnen, wenn aus den von der Berufungswerberin erteilten Aufträgen **zweifelsfrei** hervorgeht, dass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht, weil Bauleistungen vorliegen. Außerdem wurden jene Unternehmer, die an die Berufungswerberin ihre Leistung mit Umsatzsteuer in Rechnung stellten, durch Zusendung einer Rechnungskorrektur nachweislich darauf aufmerksam gemacht, dass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergehe und die verrechneten Leistungen in den Rechnungen ohne Umsatzsteuer zu fakturieren sind. Dass daran kein Zweifel bestehen kann wird auch durch die Tatsache bewiesen, dass der Großteil der bauausführenden Unternehmer die UID-Nummer der Berufungswerberin und damit eine wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung nach dem Umsatzsteuergesetz und den damit verbundenen Übergang der Steuerschuld auf die Berufungswerberin auf ihren Rechnungen anführten oder zumindest darauf hinwiesen, wie der nachstehenden Aufstellung zu entnehmen ist:

Rechnungs- datum	Leistender Unternehmer	UID Nummer der Berufungswerberin (Leistungsempfängerin) auf der Rechnung angeführt	Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld in der Rechnung angeführt
30.06.2006	Unternehmer1	X	
07.07.2006	Unternehmer2	X	
14.07.2006	Unternehmer1	X	
21.09.2006	Unternehmer3	X	
30.09.2006	Unternehmer4	X	
30.09.2006	Unternehmer4	X	
04.10.2006	HB	X	
18.10.2006	Unternehmer5	X	
31.10.2006	HB	X	
31.10.2006	Unternehmer4	X	
16.11.2006	Unternehmer6	X	
01.12.2006	Unternehmer7	X	
07.12.2006	HB	X	
21.12.2006	Unternehmer7	X	
23.12.2006	Unternehmer8	X	
30.12.2006	Unternehmer9	X	
31.12.2006	Unternehmer9	X	
31.12.2006	Unternehmer10	X	
11.01.2007	Unternehmer4	X	
25.01.2007	Unternehmer11	X	
20.02.2007	Unternehmer9	X	
05.03.2007	Unternehmer12		X
08.03.2007	Unternehmer11	X	
21.03.2007	Unternehmer9	X	
13.04.2007	Unternehmer12		X

Rechnungs- datum	Leistender Unternehmer	UID Nummer der Berufungswerberin (Leistungsempfängerin) auf der Rechnung angeführt	Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld in der Rechnung angeführt
10.05.2007	Unternehmer11	X	
	Unternehmer11	X	
21.05.2007	Unternehmer13	X	

23.05.2007	Unternehmer14	X	
31.05.2007	Unternehmer15		X
02.07.2007	Unternehmer16	X	
05.07.2007	Unternehmer17	X	
05.07.2007	Unternehmer17	X	
06.07.2007	Unternehmer18	X	
11.07.2007	Unternehmer15		X
19.07.2007	Unternehmer12		X
11.09.2007	Unternehmer11	X	
26.09.2007	Unternehmer18	X	
03.10.2007	Unternehmer17	X	
17.10.2007	Unternehmer16	X	

### 3.4 Beauftragung zur Erbringung der Bauleistungen

Die Berufungswerberin als Bauträgerin und Verkäuferin der errichteten Einfamilienhäuser übernahm eine spezifische Herstellungspflicht der beiden Bauvorhaben gegenüber den Erwerbern und war von diesen als deren direkter Stellvertreter zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt, wie sich dies nach Ansicht des Referenten bereits aus den Punkten II und VI des Vortrages mit DR. sowie den Kaufverträgen mit DR. und DV zweifelsfrei ergibt:

Punkt II des Vorvertrages – Übergabe und Übernahme

*„Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die Käufer das noch in die Hälfte sowie in eine Zufahrt zu teilende Grundstück und errichtet darauf auf der linken Hälfte (in Blickrichtung Untersberg) ein Wohnhaus (mit der Bezeichnung A und B und Standardausstattung) nach den vorgelegten und besprochenen und genehmigten Planunterlagen. Diese Planunterlagen bilden einen integrierten Bestandteil dieses Vorvertrages.*

Punkt VI des Vorvertrages – Gewährleistung

*Die Verkäuferin verpflichtet sich, das Bauprojekt entsprechend den Planunterlagen nach dem Stand der Technik um den vereinbarten Kaufpreis mängelfrei zu errichten.“*

Punkt II (Kaufgegenstand) des Kaufvertrages mit DR.

*„Das Gst 16/28, im Ausmaß von 466 m<sup>2</sup>, sohin nach Durchführung der vorbezeichneten Vermessungsurkunde samt dem darauf zu errichtenden Objekt laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung“ sowie*

Punkt II Ziffer 2 und 3 (Kaufgegenstand) des Kaufvertrages mit DV :

*„Der Kaufgegenstand besteht aus dem auf Grund der genannten Vermessungsurkunde neu gebildeten Grundstück 16/29 im Ausmaß von 550 m<sup>2</sup> – kurz „Kaufobjekt“ genannt – und dem zu errichtenden Haus (Bauwerk) – kurz „Vertragsobjekt“ genannt.“...*

*„Die Verkäuferin hat den kaufenden Parteien das Vertragsobjekt in jener Lage, Größe, Beschaffenheit zu verschaffen, wie sich diese Merkmale aus den nachstehend angeführten Unterlagen ergeben:*

- a) Plan des Vertragsobjektes und Lageplan der Gesamtliegenschaft – Beilage 1*
- b) Bau- und Ausstattungsbeschreibung – Beilage 2*
- c) Baubewilligter Einreichplan – nicht beiliegend*
- d) Baubewilligungsbescheid des MZ.. vom 10.5.1999...."*

Dass die Berufungswerberin zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt war, steht offenbar auch nach Ansicht des HW. entgegen seiner im Schriftsatz vom 23. November 2009 vertretenen Ansicht – es sei nur *„ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft worden"* – **außer Streit**, wenn er nur wenige Tage später in seinem Schriftsatz vom 27. November 2009 und damit **fünf Tage** später zu einer gegenteiligen Ansicht kommt und ausführt:

*„Wer vor Fertigstellung Gebäude verkauft, wird damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig. Gegenständlich hat die Fa. I..... die noch zu errichtenden Gebäude aber mit den Grundstücken verkauft **und ist ausschließlich über Auftrag der Grundstückseigentümer tätig geworden** und hat dazu – wie schon mehrfach erwähnt – die Bauaufsicht ausgeübt."*

Weiter führt HW. in diesem Schriftsatz aus:

*„Gerade das war aber im Falle der Fa. I..... nicht der Fall, weil die geplanten und baurechtlich genehmigten Gebäude schon mit dem Grundstück verkauft wurden und die Fa. I..... nicht nach eigenen Vorstellungen und Aufträgen gebaut hat, sondern **ausschließlich über Auftrag der beiden Käufer tätig geworden ist** nur die Bauaufsicht ausgeübt hat, zumal sämtliche Bauunterlagen mit dem Grundstück mit verkauft wurden."*

Die Berufungswerberin als Bauträgerin und Verkäuferin war daher nach Ansicht des Referenten als direkte Stellvertreterin von den beiden Erwerbern der Einfamilienhäuser zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt.

## **4) Rechtliche Würdigung**

### **4.1 Rechtswirksame Bescheide**

HW. vertritt in seinem Schriftsatz vom 12. April 2012 (Stellungnahme zum Bedenkenvorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. Februar 2012) die Ansicht, dass sowohl die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 als auch die nicht angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide von der Abgabenbehörde erster Instanz an die BF... (kurz: BF. ) zuzustellen gewesen wären und daher diese Bescheide mangels rechtswirksamer Zustellung *„im Ergebnis rechtlich nicht existent"* seien.

Der Ansicht des HW. ist zu erwidern, dass seit 1.3.2004 (Neufassung des § 9 ZustellG durch das BGBl I 2004/10) eine Zustellvollmacht **ausdrücklich** erteilt sein muss (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 83 Rz 17). Diese hat gegenüber Behörden und damit auch gegenüber den Abgabenbehörden entweder

- durch Vorlage der Vollmachtsurkunde (§ 83 Abs. 1 BAO),
- mündlich (vgl. § 83 Abs. 3 BAO) oder
- durch Berufung auf die Vollmacht (gem. § 88 Abs. 9 WTBG, § 8 Abs. 1 Rechtsanwaltsordnung, § 5 Abs. 4 Notariatsordnung oder § 73 Abs. 5 BiBuG)

zu erfolgen.

Die Rechtsfolge einer aufrechten Zustellungsvollmacht ist, dass der Zustellungsbevollmächtigte als Empfänger zu bezeichnen ist. Die Adressierung an die Partei zu Händen des Zustellungsbevollmächtigten reicht. Als Bescheid Adressat (§ 93 Abs. 2 BAO) ist jedoch stets die Partei zu nennen (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 9 ZustG Rz 23).

Die BF, hatte im Zeitraum 22. März 2007 bis einschließlich 12. Jänner 2010 die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin verbunden mit dem Recht auf Akteneinsicht inne. Die BF. hatte aber, wie dies durch Neufassung des § 9 ZustellG durch das BGBl I 2004/10 seit 1.3.2004 gefordert ist, **keine Zustellvollmacht** und war **daher auch nicht als Zustellungsbevollmächtigter** und damit als Empfängerin der Bescheide vom 16. September 2009 anzuführen. Zustellungsbevollmächtigter der Berufungswerberin war im Zeitraum 14. Juni 2005 bis 3. April 2012 HW. womit die mit 16. September 2009 ergangenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 rechtswirksam zugestellt wurden.

Die mit 15. Oktober 2009 angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 sind daher rechtlich existent.

#### **4.1.1 Begründung – erklärungsgemäße Veranlagung**

HW. vertritt unter anderem in seinem Schriftsatz vom 1. Dezember 2009 (dritte Berufungsergänzung) die Ansicht, dass die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 von der Abgabenbehörde erster Instanz zu begründen gewesen wären und daher die ergangenen Bescheide nicht mängelfrei seien bzw. in seinem Schriftsatz vom 21. Juni 2010, dass die bekämpften Bescheide aufzuheben seien.

Mit seinen Ausführungen übersieht HW. **offensichtlich**, dass ein Bescheid nach der von ihm selbst zitierten Bestimmung der Bundesabgabenordnung nur dann zu begründen ist, wenn dem Anbringen (§ 85 BAO) der Partei nicht vollinhaltlich entsprochen wurde. Dies ergibt sich bereits aus den von HW. zitierten Gesetzeswortlaut des § 93 Abs. 3 lit a BAO, wonach ein Bescheid nur dann eine Begründung enthalten soll, *„wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird“*. Zuzufolge der Einschränkung der Begründungspflicht von Bescheiden des Abgabenverfahrens durch § 93

Abs. 3 lit a BAO sind die über Abgabenerklärungen ergehenden Bescheide, zB:

Abgabenbescheide, wie die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007, **nur dann zu begründen**, wenn sie **von den Erklärungen** abweichen, da auch Abgabenerklärungen zu den Anbringen des § 85 Abs. 1 BAO gehören (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Seite 963).

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 wurden Umsätze aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 181.250,00 erklärt und als befreite Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994) angeführt. Die Höhe der auf die Berufungswerberin übergegangenen Steuerschuld betrug € 75.282,26 (§ 19 Abs. 1a) sowie die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1 Z. c sowie gemäß Art. 25 Abs. 5 € 500,00.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 wurden Umsätze aus Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch in Höhe von € 1.382.950,00 erklärt und als befreite Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994) angeführt. Die Höhe der auf die Berufungswerberin übergegangenen Steuerschuld (§ 19 Abs. 1a) betrug € 54.004,07.

Die erklärten Besteuerungsgrundlagen sowie die Höhe der übergegangenen Steuerschuld wurden von Abgabenbehörde erster Instanz **unverändert** übernommen und die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 den Anbringen entsprechend erlassen (erklärungsgemäße Veranlagung). Die Abgabenbehörde erster Instanz ist weder hinsichtlich der erklärten Umsätze noch hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld von den in den Erklärungen angeführten Umsätzen und den bekanntgegebenen Beträgen betreffend des Übergangs der Steuerschuld abgewichen, sodass weder der angefochtene Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2006 noch der angefochtene Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 nach § 93 Abs. 1 lit a BAO zu begründen war, da von der Abgabenbehörde erster Instanz keine Abweichungen von den Anbringen (Abgabenerklärungen) vorgenommen wurden.

Es bestand daher für die Rechtsmittelbehörde keine Veranlassung die angefochtenen Bescheide, wegen Fehlens einer Begründung, wie HW. meint, aufzuheben. Die angefochtenen Bescheide waren nicht zu begründen und selbst wenn Begründungsmängel vorgelegen wären, diese nicht zur „Nichtigkeit“ eines Bescheides führen, wie nachfolgend ausgeführt wird (Punkt 4.1.2).

#### **4.1.2 Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Vorbringen der Berufungswerberin**

HW. vermeint unter anderem in seinem Schriftsatz vom 23. November 2009 (erste Berufungsergänzung), dass *„die Begründung des Finanzamtes jedenfalls unpräzise sei und daher das Berufungsvorbringen nicht zu entkräften vermag. Das Finanzamt hat seinen Antrag*

*auf Abweisung der Berufung damit begründet, dass seitens des Finanzamtes eine erklärungskonforme Veranlagung erfolgte. Damit ist das Finanzamt aber nicht auf das Berufungsvorbringen eingegangen, so dass der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung lediglich das Vorbringen der berufenden Partei zu würdigen haben wird, ohne dass diesem vom Finanzamt tatsächlich etwas entgegen gesetzt wurde."*

In seiner Stellungnahme vom 18. April 2012 zum Bedenkenvorhalt des Referenten führt HW.. unter anderem Folgendes aus:

*„Ich erstatte daher das folgende ergänzende Berufungsvorbringen, auf welches sich die Berufungsbehörde ihre Entscheidung zu reduzieren haben wird."*

HW. verkennt mit seinen Ausführungen einerseits, dass die Abgabenbehörde erster Instanz

**nicht über das Berufungsbegehren durch Erlassung eines Bescheides**

**(Berufungsvorentscheidung) abgesprochen hat**, sondern von **ihrem Ermessen** (§ 276

Abs. 1 BAO) die Berufung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) ohne Erlassung eines Bescheides (Berufungsvorentscheidung) vorzulegen, Gebrauch machte, und andererseits wie aus § 289 Abs. 2 BAO zu folgern ist, die als Bescheid ergehende Berufungsentscheidung der Rechtsmittelbehörde und damit als Entscheidung über das eingebrachte Rechtsmittel (Rechtsmittelentscheidung) an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz tritt.

Ein Begründungsmangel, welcher im gegenständliche Verfahren die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007 betreffend ohnehin **nicht** vorliegt, führt aber nicht zur "Nichtigkeit" eines Bescheides, das heißt der Bescheid wäre als "Nichtbescheid" anzusehen, sondern zur Mangelhaftigkeit des Bescheides. Denn, wie aus § 289 Abs. 2 BAO zu folgern ist, tritt die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde (Berufungsentscheidung) an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz. Ein Fehler im Begründungsbereich des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz – welcher im gegenständlichen Verfahren ohnehin nicht vorliegt, da dem Anbringen vollinhaltlich entsprochen wurde und daher die angefochtenen Bescheide nicht zu begründen waren – wird damit bedeutungslos, weil er durch die Begründung der Rechtsmittelbehörde beseitigt wird (vgl Stoll, BAO Kommentar, Seite 973). Hat keine Formalerledigung nach den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273 oder 274 BAO zu erfolgen und wird der angefochtene Bescheid nicht unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben (§ 289 Abs. 1 BAO), so ist stets eine meritorische Berufungserledigung – eine Entscheidung „in der Sache selbst“ – vorzunehmen (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 289, Rz 31). Die meritorische Rechtsmittelerledigung hat die Wirkung, dass der angefochtene Bescheid (die angefochtenen Bescheide) voll und ganz in der Erledigung der Berufung durch die Rechtsmittelbehörde aufgeht (aufgehen) und die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde (Berufungsentscheidung) sobald sie ergangen ist und

solange sie aufrecht ist, der alleinige und ausschließliche Träger des Bescheid Inhaltes ist (siehe Stoll, BAO Kommentar, Seite 2791).

Da die Rechtsmittelbehörde im Berufungsverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die der Abgabenbehörde erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (siehe § 279 Abs. 1 BAO), verlagert sich auch die Zuständigkeit zur unbeschränkten, wie auch der Abgabenbehörde erster Instanz zustehenden Sachentscheidung, den angefochtenen Bescheid abzuändern, aufzuheben oder die Berufung abzuweisen auf die Rechtsmittelbehörde. Die Befugnis und die Verpflichtung der Rechtsmittelbehörde, den Spruch des angefochtenen Bescheides neu zu gestalten und in jede Richtung ändern kann, **bedeutet eine Absage an die Möglichkeit den Bescheid nur nach den Vorbringen des HW. und damit einer Partei** des gegenständlichen Verfahrens zu ändern, aufzuheben oder der Berufung nur auf Grund des Vorbringens einer Partei des Verfahrens statt zu geben. Die Entscheidung der Berufungsbehörde hat sich daher auch nicht auf das ergänzende Berufungsvorbringen des HW. vom 18. April 2012 zu reduzieren, wie dieser vermeint.

Die Berufung nach § 243 ff BAO ist nicht auf bestimmte Gründe beschränkt, sondern uneingeschränkt zulässig und kann auch auf Gründe gestützt werden, die im erstinstanzlichen Verfahren nicht vorgebracht wurden. Sie ist somit ein volles Rechtsmittel. Demnach gilt für den über die Berufung zur Entscheidung zuständigen unabhängigen Finanzsenat das Prinzip der uneingeschränkten "Vollentscheidung" iSd § 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO (vgl. auch Stoll, BAO, Band 3, 2505). Diese Abänderungsbefugnis kommt der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch nur innerhalb der "Sache" iSd § 289 Abs. 2 erster Satz BAO zu. Sache ist die Angelegenheit, die den durch den Spruch des vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheides zum Ausdruck gebrachten Inhalt des Verfahrens gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, 96/17/0441; 20.12.2001, 2001/16/0490; 26.2.2004, 2002/16/0071). Durch den Spruch der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wird die "Sache" des konkreten Berufungsverfahrens und damit auch der Rahmen der Änderungsbefugnis zweiter Instanz in der Weise festgelegt, dass über die mit Berufung angefochtenen Bescheide der Jahre 2006 und 2007 durch eine „Vollentscheidung“ abzusprechen war. Daraus folgt, dass HW... der „Berufungsbehörde nicht vorgeben könne“, worüber diese abzusprechen (entscheiden) habe, wie er dies in Verkennung der BAO und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermeint.

#### **4.1.3 Verständigung gemäß § 276 Abs. 6 BAO – kein Bescheid**

Die der Berufungswerberin bzw. ihrem Vertreter in Erfüllung der gesetzlich normierten Verständigung von der Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelbehörde (§ 276 Abs. 6 letzter Satz BAO) zugesandte Kopie des Vordruckes der erfolgten Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelbehörde (Verf. 46 und die darin enthaltenen Angaben sowie des Antrages der



Abgabenbehörde erster Instanz) ist **kein Bescheid** und daher auch **keine Erledigung der gegenständlichen Berufung** durch die Abgabenbehörde erster Instanz, wie HW... in seinem Schriftsatz vom 23. November 2009 (erste Ergänzung des Berufungsbegehrens) offenbar vermeint.

#### 4.1.4 Kein Verfahrensmangel

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass sowohl der Spruch des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2006 als auch der Spruch des angefochtenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 keiner Begründung bedurften, da dem Anbringen vollinhaltlich Rechnung getragen wurde und die Bescheide daher gesetzeskonform ergangen und rechtlich existent sind.

#### 4.2 Steuerbare Umsätze

Der Umsatzsteuer unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt; (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Der § 1 enthält die grundsätzliche Regelung der sachlichen Steuerpflicht, die Umschreibung des Steuergegenstandes der Umsatzsteuer, wie Lieferungen und sonstige Leistungen. Der Steuergegenstand wird in der Überschrift als „steuerbare Umsätze“ bezeichnet. Steuerbare Umsätze sind solche, die die Tatbestandsvoraussetzung des § 1 (bzw. des Art. I BMR) erfüllen. Steuerbare Umsätze können steuerpflichtig oder steuerbefreit sein.

Steuerbefreiungen ergeben sich unter anderem für Leistungen und den Eigenverbrauch aus § 6 Abs. 1 UStG 1994.

Nicht steuerbare Umsätze sind für die Umsatzsteuer irrelevant. Steuerbare, aber steuerbefreite Umsätze sind rechtlich relevant (siehe Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 3ff).

Wenn HW. in der Berufung (15. Oktober 2009) ausführt, dass

*„es sich beim Kaufvertrag um einen einheitlichen Rechtsvorgang über den Kauf des Grundstückes samt der Errichtung eines Gebäudes nach dem Bauträgersvertragsgesetz handelt, liegt die im Umsatzsteuerbescheid auch folgerichtig festgestellte Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sowohl für das Grundstück, wie auch für die beiden errichtenden Gebäude vor, da es sich nicht zuletzt auch um einen einheitlichen Preis handelt, welcher nicht in Grundstückspreis und Gebäudepreis aufgeschlüsselt ist“*

sowie in der vierten Berufungsergänzung (Schriftsatz vom 25. Jänner 2010) unter Hinweis auf die Rechtsprechung ausführt, dass

*„nach Bekanntwerden einer einschlägigen Judikatur des unabhängigen Finanzsenats Linz vom 15.02.2000, RV/0333-L/05, (dieselbe Auffassung vertritt auch der UVS Wien in seiner Entscheidung vom 28.04.2009, RV/0979-W/07) ergänzend ausführt, dass „Aus dem genannten Erkenntnis des UVS Linz (mit weiteren Hinweisen) ist gesichert abzuleiten, dass die gesamte Liegenschaft als ein einheitliches Immobiliengeschäft abgewickelt wurde (siehe*

*bereits vorgelegte Kaufverträge nach dem BTVG) und somit das gesamte Rechtsgeschäft (der gesamte Umsatz) von der Umsatzsteuer gemäß der oben zitierten Gesetzesbestimmung befreit ist. Verkauft und gekauft wurde jeweils ein Grundstück mit einem bestehenden Baurecht durch einen einheitlichen Rechtsvorgang und wurde dieses Rechtsgeschäft auch nach Grunderwerbsteuergesetz so beurteilt und bemessen.*

*Zu dieser Rechtsfrage werde auch schon der EuGH im Fall „Kerrutt“ (Rs 73/35, vom 08.07.1986) angerufen und hat dieser mitgeteilt, dass nach Art. 13 Teil B Buchstabe g der Richtlinie die Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen (und wohl auch Baurechten) und des dazugehörigen Grund und Bodens von einer Gesamtvereinbarung abhängen. Die Anwendbarkeit der Befreiung hänge davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen sind (Rz 12). Unzweifelhaft ist bei der Fa. I..... und ihren beiden Vertragspartnern so ein einheitliches und in sich geschlossenes Rechtsgeschäft vorgelegen.*

*Die Stattgebung dieser Berufung ist daher die korrekte Lösung zu dieser Problematik, zu der es mittlerweile die zitierte Judikatur gibt und kein Grund besteht, davon abzuweichen, wenn ein einheitliches Immobiliengeschäft vorliegt und dieses daher zur Gänze unecht von der Umsatzsteuer befreit ist. Auf Grund der vorgelegten Kaufverträge steht außer Streit, dass Grundstücke mit einem Baurecht für zwei zu errichtende Bauwerke rechtsgeschäftlich in einem einzigen Vorgang verkauft wurden und die Fa. I..... Bauherr war, nicht zuletzt deshalb, weil die Fa. I..... auch Verfahrenspartei bei der Baubehörde des MZ war...*

und daher der Vorgang gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, weil Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 steuerfrei sind, steht nach Ansicht des Referenten **zweifelfrei** fest, dass die Berufungswerberin durch den Verkauf der beiden von ihr errichteten Häuser **steuerbare aber unecht von der Umsatzsteuer befreite Umsatz tätigte und damit die sachliche Steuerpflicht nach dem Umsatzsteuergesetz gegeben ist, weil die Berufungswerberin Unternehmerin ist.**

Eine Stattgabe der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007, wie HW. vermeint, kommt daher bereits im Hinblick auf seine Ausführungen in der Berufung aber insbesondere den ergänzenden Vorbringen des HW. ca. drei Monate später **nicht in Betracht**, da er offenbar selbst von einer Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes – Lieferung von zwei Grundstücken und den darauf errichteten Einfamilienhäusern (Bauwerke) – ausgeht, die als steuerbare Umsätze der Umsatzbesteuerung unterliegen, aber nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 von der Umsatzsteuer (unecht) befreit ist, denn steuerbare aber (unecht) befreite Umsätze **tätigt nur ein Unternehmer**, wie die Berufungswerberin und kein Nichtunternehmer.

Der Gegenstand der Lieferung der Berufungswerberin an die Erwerber – DR. und DV.... – war jeweils ein Grundstück und ein auf diesem Grundstück im Auftrag der Erwerber von der Berufungswerberin zu errichtenden Hauses zu liefern und den Erwerbern – DR. und DV – die Verfügungsmacht an den jeweiligen Gegenstand der Lieferung zu verschaffen.

Ein nicht den Steuergegenstand der Umsatzsteuer betreffende Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung), führt nicht zu steuerbaren Umsätzen und daher auch nicht zur Erlassung von Umsatzsteuerbescheiden durch die Abgabenbehörde erster Instanz.

#### **4.3 Unternehmereigenschaft und Übergang der Steuerschuld**

Im gegenständlichen Verfahren bestreitet HW... sowohl die **Unternehmereigenschaft** der Berufungswerberin (siehe Punkt 4.4) als auch den Empfang der von anderen Unternehmern erbrachten Bauleistungen und damit den gesetzlich vorgesehenen **Übergang der Steuerschuld** auf die Berufungswerberin (siehe Punkt 4.5).

#### **4.4 Unternehmereigenschaft**

##### **4.4.1 Gesetzliche Grundlage – Unternehmer**

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer. (§ 2 Abs. 1 und 2 UStG 1994 idF BGBl Nr 201/1996).

##### **4.4.1.1 Unternehmer, Unternehmen**

Die Bestimmung des § 2 UStG 1994 enthält die Definitionen für die umsatzsteuerlich zentralen Begriffe **Unternehmer** und **Unternehmen**. Beide Begriffe sind zunächst für die Abgrenzung der sachlichen Tatbestandsseite (steuerbare Umsätze) von Bedeutung. Nur Leistungen eines Unternehmers im Rahmen des Unternehmens sind steuerbar. Der Unternehmerbegriff ist im Umsatzsteuerrecht eigenständig definiert. Er hat nichts mit dem Sprachgebrauch der Umgangssprache, auch nichts mit handels-, gewerbe- oder wirtschaftsrechtlicher Terminologie

zu tun. Aus diesen Rechtsgebieten können keine Hilfsargumente für die Interpretation von Zweifels- und Grenzfällen gewonnen werden. Der Unternehmerbegriff ist für das Umsatzsteuerrecht einheitlich (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 3ff).

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft. Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich. Unternehmereigenschaften können daher auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit besitzen, so auch die Personengesellschaften des Handelsrechtes. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Da die Unternehmerfähigkeit stets die Erbringung von Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn voraussetzt, kennt das Umsatzsteuergesetz keine Unternehmereigenschaft kraft Rechtsform. Auch Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Privatstiftungen etc. besitzen Unternehmereigenschaft nur dann und soweit, wenn (als) sie durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 17 ff unter Hinweis auf die Judikatur).

Ein unternehmerfähiges Gebilde, wie die Berufungswerberin, ist Unternehmer, wenn es eine **gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig** ausübt. **Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Mit der Tätigkeit, die auf Einnahmenerzielung gerichtet ist, wird der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in anderer Formulierung angesprochen. Unternehmer kann nur sein, wer Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 erbringt (erbringen will, erbracht hat). Der Leistungsbegriff geht aber über den Unternehmerbegriff hinaus. Unternehmerisch sind nur Leistungen, die selbstständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden. Der Unternehmerbegriff mit den Merkmalen der Selbstständigkeit und Nachhaltigkeit engt den Umfang der umsatzsteuerlich relevanten Leistungen bzw. der umsatzsteuerlich relevanten Einkommensverwendung ein. Bei den Begriffen – gewerblich oder beruflich – ist von dem Verständnis auszugehen, dass dieses Begriffspaar grundsätzlich jede Art selbständigen Erwerbes abdeckt. Die folgende Erläuterung im Gesetzestext stellt einerseits klar, dass dies auch dann gilt, wenn keine Gewinnerzielungsabsicht besteht, andererseits werden damit Tätigkeiten einbezogen, die zwar selbstständig ausgeübt, von der Verkehrsauffassung aber nicht als gewerblich oder beruflich eingestuft werden (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 40 ff). Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist von der Zielsetzung des Umsatzsteuergesetzes und der Mehrwertsteuer Systemrichtlinie bestimmt, den Aufwand des Verbrauchers zu besteuern und

bedeutet, dass Unternehmer nur sein kann, der eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Gegenleistungen ausführt bzw. beabsichtigt diese auszuführen. Die Begriffe gewerblich und beruflich sind durch § 2 Abs. 1 dritter Satz endgültig bestimmt. Auf das Vorhandensein von Fachwissen oder konkreten (eigenen) Verfügungsmöglichkeiten, kommt es dabei nicht an (siehe Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 72ff unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH und des EuGH).

Es kommt daher wie im gegenständlichen Verfahren nicht darauf an, ob die Berufungswerberin im Sinne der Gewerbeordnung „gewerbsmäßig“ tätig war oder nicht, wie HW... in der Berufung zu dem Schluss kommt, dass keine Gewerbsmäßigkeit vorläge, sondern ob die Berufungswerberin eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Gegenleistungen ausgeführt bzw. beabsichtigt hat diese auszuführen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die Lieferung eines für eine Bebauung vorgesehenen Grundstücks unterliegt nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats der Mehrwertsteuer, wenn dieser Mitgliedstaat von der Befugnis nach Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 geänderten Fassung Gebrauch gemacht hat, unabhängig davon, ob der Umsatz nachhaltig ist oder ob die Person, die die Lieferung getätigt hat, als Erzeuger, Händler oder Dienstleistender tätig ist, soweit dieser Umsatz nicht die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber darstellt. Unternimmt diese Person hingegen zur Vornahme der Verkäufe aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden, indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2006/138 geänderten Fassung, übt sie eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieses Artikels aus und ist folglich als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen (EuGH vom 15.9.2011, Rs- C 180 und C 181/10).

Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft (vgl. das Erkenntnis vom 15. Jänner 1981, 1817, 1818/79, m.w.H. sowie das Erkenntnis vom 23. Juni 1992, 92/14/0037 und vom 30.09.1998, 96/13/0211).

Die erste nach außen gerichtete Handlung zur Erzielung von späteren Einnahmen wurde nach Ansicht des Referenten mit der Suche nach einem geeigneten Grundstück und somit mit großer Wahrscheinlichkeit bereits nach Gründung der Gesellschaft spätestens aber im

Jänner 2006 mit dem Erwerb des Grundstückes gesetzt, auf welchem die beiden Einfamilienhäuser der beiden Erwerber errichtet wurden, und durch weitere nach außen gerichtete Handlungen konsequent fortgeführt. Denn bereits aus dem Kaufgegenstand (Punkt I des gegenständlichen Vertrages vom 16. Jänner 2006) sowie aus der Annonce vom 12. April 2006 („*Wohnen in L. schlüsselfertig* (um je) € 692.100,00“) ergibt sich nach Ansicht des Referenten die Absicht der Berufungswerberin mit dieser Liegenschaft Einnahmen zu erzielen. Die Berufungswerberin erwarb eine Liegenschaft um Betrag<sup>6</sup> für die

alle die Liegenschaft bestehenden bezugshabenden Planungen und Genehmigungen (Bescheid der Baubehörde vom 7. Mai 1999) bereits vorlagen, und bei dieser Liegenschaft handelte es sich um ein zur Bebauung geeignetes Grundstück, welches im Flächenwidmungsplan als Bauland ausgewiesen war, bei welchem alle für eine Bebauung erforderlichen Aufschließungserfordernissen (Kanal, Wasser, Strom, Telefon und Zufahrt) im Zeitpunkt des Erwerbes der „baureifen“ Liegenschaft bereits vorhanden waren.

Für Februar 2006 und damit wenige Tage nach dem Erwerb der „baureifen“ Liegenschaft werden vom Gesellschafter BS. erstmals Aufwendungen für die Bauleitung 2/2006 und in der Folge auch für die Monate März und ab August 2006 bis Dezember 2006 verrechnet. Im April 2006 wurden die beiden Einfamilienhäuser in den AR schlüsselfertig (um je) € 692.100,00 und somit insgesamt um € 1.384.200,00 („*Wohnen in L.*“) zum Kauf angeboten. Im Mai 2006 und damit nur ca. drei Monate später nachdem erstmals Aufwendungen für die Bauleitung verrechnet wurden, wurde bereits mit dem späteren Erwerbern eines der beiden von der Berufungswerberin errichteten Einfamilienhäusern – DR.. – ein Vorvertrag über einen später zu schließenden Kaufvertrag geschlossen und mit der Errichtung der beiden Einfamilienhäuser wurde im Sommer 2006 begonnen, wie den vorliegenden Rechnungen der von der Berufungswerberin mit der Errichtung beauftragten Unternehmer zu entnehmen ist. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt die Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin angenommen werden kann, ist nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates dahingehend zu beantworten, dass diese mit Beginn des Jahres 2006 (Jänner 2006) anzunehmen ist.

#### **4.4.1.2 Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes**

Tätigkeit ist im umfassenden Sinn des Leistungsverhaltens zu verstehen. Nicht maßgebend ist, ob die Tätigkeit gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot verstößt, strafbar ist oder den guten Sitten widerspricht. Ebenso wenig ist von Bedeutung, ob die Tätigkeit auf Grund gesetzlicher Anordnung ausgeführt wird oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruht (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 46 ff).

Es kommt im gegenständlichen Verfahren daher auch nicht darauf an, ob die Berufungswerberin oder ihre Gesellschafter, wie z. B.: BS, HW... oder C die gewerberechtliche Bewilligung für das reglementierte Gewerbe des Immobilienreuhänders, Bauträhers gemäß der Gewerbeordnung erteilt worden ist oder nicht. Die Berufungswerberin hat Leistungen (Lieferung von zwei schlüsselfertigen Häusern) am Markt angeboten und diese angebotenen Leistungen in der Folge auch erbracht. Sie ist damit umfassend im Sinne des Leistungsverhaltens tätig geworden. Ob mit der Erbringung dieser Leistungen gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot verstoßen wurde, ist für das Umsatzsteuerrecht nicht relevant.

#### **4.4.1.3 Nachhaltigkeit**

Der Begriff der Nachhaltigkeit ist außer in § 2 Abs. 1 UStG 1994 auch im § 23 Z 1 EStG 1988 bzw. § 28 BAO in der Definition des Gewerbebetriebes und in § 31 BAO in der Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes verwendet. Im Umsatzsteuerrecht führt der Begriff der Nachhaltigkeit zur Verengung des Kreises der Steuerpflichtigen: nicht jede am Markt angebotene entgeltliche Leistung führt zu einer Umsatzsteuerbelastung; erforderlich ist vielmehr ein nachhaltiges Tätigwerden des Leistenden (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 47). Das Merkmal der Nachhaltigkeit zielt darauf ab, eine unternehmerische Tätigkeit von einer privaten Tätigkeit abzugrenzen. Voraussetzung einer Unternehmereigenschaft gemäß § 2 ist somit die Nachhaltigkeit einer zur Einnahmenerzielung selbständig ausgeübten Tätigkeit. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Einnahmen angelegt ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Bei einer Vielzahl aufeinanderfolgender, wegen des erstrebten Erfolges gleichartiger und in einem inneren Zusammenhang stehender tatsächlich verwirklichter Handlungen ist eine nachhaltige Tätigkeit unabhängig von einer Planmäßigkeit oder einer Wiederholungsabsicht anzunehmen. Es genügt für die Annahme der Nachhaltigkeit grundsätzlich die äußere Wiederholung derartiger Vorgänge (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zum UStG 1994, § 2 Tz 106). Nachhaltigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (28.06.2006, 2003/13/0066) gegeben, wenn Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden oder wenn bei einer (zunächst) einmaligen Tätigkeit an Hand objektiver Umstände auf die Absicht, sie zu wiederholen, geschlossen werden kann. Den Gegensatz zur nachhaltigen Tätigkeit bildet die einmalige oder gelegentliche Tätigkeit. Gelegentlich ist eine Tätigkeit, wenn sie nur fallweise (sobald sich von außen eine Gelegenheit bietet) ausgeübt wird, nicht jedoch, wenn jemand selbst darauf hinwirkt, die Voraussetzungen für sein Tätigwerden herbeizuführen (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2, Tz 49 und 50, mit zahlreichen Hinweisen auf die Judikatur des VwGH und des BFH). Nachhaltigkeit ist nach der Rechtsprechung unter anderem dann gegeben, wenn

eine Tätigkeit mehrmals wiederholt wird und dabei mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt wird,  
bei einer einmaligen Tätigkeit die Wiederholungsabsicht auf Grund objektiver Umstände feststellbar ist (VwGH 25.01.1995, 93/13/0084; 24.04.1996, 95/13/0178; 23.2.2010, 2007/15/0037 unter Hinweis auf Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 48 ff),  
wenn eine einmalige Leistung erbracht wird, hierfür aber eine gewisse Dauer erforderlich ist, wie etwa bei einer Werklieferung (siehe Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 81ff und die dort angeführten Judikaturverweise).

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen des Merkmales der Nachhaltigkeit vorliegen, ist eine Frage der Beweiswürdigung (VwGH 28.6.2006, 2003/13/0066).

Die Beurteilung des Vorliegens einer Nachhaltigkeit richtet sich somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, bei dem die für oder gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abzuwiegen sind. Dabei könnten folgende Indizien für die Nachhaltigkeit sprechen:

- Mehrjährige Tätigkeit
- Planmäßiges Handeln
- Auf Wiederholung angelegte Tätigkeit
- Die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses
- Intensität des Tätigwerdens
- Beteiligung am Markt
- Auftreten wie ein Händler
- Unterhalten eines Geschäftslokales
- Auftreten gegenüber Behörden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der vorzunehmenden Beweiswürdigung sowie unter Einbeziehung des Grundsatzes der Unternehmereinheit, – auf die Ausführungen zu Punkt 4.4.1.6 wird verwiesen – liegt nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates Nachhaltigkeit der Tätigkeit der Berufungswerberin aus folgenden Gründen vor:

### **Mehrjährige Tätigkeit**

Die Errichtung der beiden Bauvorhaben erstreckte sich über den Zeitraum Juli 2006 bis November 2007, wie den Rechnungen der bauausführenden Unternehmer zu entnehmen ist und war offenbar im April bzw. Juni 2008 bzw. mit 3. September 2009 abgeschlossen



(Bauvollendungsanzeige vom 7. April bzw. 12. Juni 2008). Die Errichtung des Unterstandes für PkW (Carport) wurde der Baubehörde mit 3. September 2009 mitgeteilt.

### **Planmäßiges Handeln**

Es liegt auch ein planmäßiges Handeln vor. Die Berufungswerberin erwarb eine „baureife“ Liegenschaft für die

alle die Liegenschaft bestehenden bezugshabenden Planungen und Genehmigungen (Bescheid der Baubehörde vom 7. Mai 1999) bereits vorlagen, bei dieser Liegenschaft handelte es sich um ein zur Bebauung geeignetes Grundstück, welches im Flächenwidmungsplan als Bauland ausgewiesen war, und es waren alle für eine Bebauung erforderlichen Anschließungserfordernisse (Kanal, Wasser, Strom, Telefon und Zufahrt im Zeitpunkt des Erwerbes bereits vorhanden.

Nach dem Erwerb der „baureifen“ Liegenschaft, wurde deren Verwertung in der Folge konsequent umgesetzt, wie durch

die vorgenommene Umplanung von vier Doppelhaushälften in zwei Einzelhäuser, die im April 2006 am Markt angeboten wurden (siehe Annonce „*Wohnen in L., schlüsselfertig* (um je) € 692.100,00“) und damit durch bewährte Vertriebsmaßnahmen nach Käufern für die beiden zu errichtenden Einfamilienhäuser gesucht wurde, die Bauvorhaben wurden in der Folge verwirklicht (Sommer 2006 bis November 2007), die Finanzierung der Bauvorhaben wurde sichergestellt, die Bestellung eines Treuhänders, die Beauftragung von 16 Unternehmer zur Erbringung der Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Einfamilienhäuser nach den BTVG, die Kontrolle aller Baubelange in qualitativer, wirtschaftlicher, kostenmäßiger und rechtlicher Hinsicht, und die Verschaffung der rechtlichen Verfügungsmacht der Erwerber

womit auch ein planmäßiges Handeln vorliegt.

### **Auf Wiederholung angelegte Tätigkeit**

Wiederholte Tätigkeiten liegen nach der Rechtsprechung des BFH (siehe Urteil vom 21.8.1985 I R 60/80) BStBl. 1986 II S. 88) jedoch auch vor, wenn der Grund zum Tätigwerden auf einem einmaligen Entschluss beruht, die Erledigung aber mehrere (Einzel-)Tätigkeiten erfordert (vgl. für die Ausführung eines einzelnen Bauauftrags Entscheidungen in BFHE 72, 533, 535, BStBl III 1961, 194; sowie in BFHE 104, 178, 180, BStBl II 1972, 291; in BFHE 108, 190, 192, BStBl II 1973, 260; vom 19. Februar 1981 IV R 152/76, BFHE 133, 180, 184, 185, BStBl II 1981, 602; vom 10. August 1983 I R 120/80, BFHE 139, 386, 389, BStBl II 1984, 137): Durch eine solche Reihe von Einzelhandlungen wird der Begriff "nachhaltig" erfüllt.

Deshalb genügt zur Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit auch die rein objektive Vornahme mehrerer Handlungen, ohne dass den einzelnen Handlungen die Absicht, nachhaltig Gewinn zu erzielen, zugrunde zu liegen braucht (vgl. BFHE 78, 358, 359, BStBl III 1964, 139, unter Hinweis auf andere RFH- und BFH-Entscheidungen; Hübschmann/Grabower/Beck/v. Wallis, a.a.O.; Blümich/Falk/Uelner/Haas, a.a.O.). Eine einmalige Tätigkeit kann aber nachhaltig sein, wenn sie in dem für das Merkmal nachhaltig erforderlichen Willen ausgeübt wird, sie (bei sich bietender Gelegenheit) zu wiederholen (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1962, V 293/59 U, BFHE 74, 715, 716, 717, BStBl III 1962, 264), und wenn sie sich auf andere Weise als durch die tatsächliche Wiederholung objektiv als nachhaltig darstellt (vgl. Urteil in BFHE 122, 462, 464, BStBl II 1977, 728), oder wenn aus den Umständen auf den Willen des Handelnden zu schließen ist, das Geschäft bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen (Urteil in BFHE 95, 21, 22, BStBl II 1969, 282).

Die Berufungswerberin hat, wie bereits ausgeführt, nur zwei Bauvorhaben als Bauträger verwirklicht und verfügte offenbar durch den Gesellschafter BS über eine in der Baubranche fachlich versierte Person, die in der Lage war, Bauvorhaben zu planen, zu vermarkten, die Bauaufsicht auszuüben und die Kontrolle der Bauvorhaben durchzuführen. Es kann daher bei objektiver Betrachtung mit großer Wahrscheinlichkeit darauf geschlossen werden, dass sich die Berufungswerberin bei einer sich bietender Gelegenheit wieder als Bauträger tätig geworden wäre. Zur Ausführung der beiden Bauvorhaben bedurfte es zudem mehrerer Einzeltätigkeiten.

### **Die Ausführung von mehr als nur einem Umsatz**

Die vereinbarten Kaufpreise, die steuerbare aber (unecht) von der Umsatzsteuer befreite Umsätze sind, waren in Teilbeträgen an die Berufungswerberin zu entrichten.

Von den Erwerbern – DR. und DV..... – wurden folgende Zahlungen geleistet:

Tag	<b>DR.</b>	<b>DV...</b>
	€	€
20.11.2006		10.000,00
12.12.2006		20.000,00
13.12.2006		10.000,00
27.12.2006	181.250,00	
29.12.2006		235.200,00 und 252.000,00
30.01.2007	362.500,00	
19.07.2007	88.200,00 und 147.000,00	
23.07.2007	53.000,00 und 58.000,00	
31.07.2007	69.450,00	
30.11.2007		98.600,00

20.12.2007		19.000,00
------------	--	-----------

Es wurden somit über einen Zeitraum von 13 Monaten insgesamt elf steuerbare aber (unecht) von der Umsatzsteuer befreite Einzelumsätze nach dem Umsatzsteuergesetz getätigt.

### **Intensität des Tätigwerdens, Beteiligung am Markt**

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 30.7.1986 (V R 41/76) BStBl. 1986 II S. 874), ist das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen Tätigkeit unter die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft aufgenommen worden, um zu gewährleisten, dass ausschließlich auf die Dauer berechnete Tätigkeiten umsatzsteuerrechtlich erfasst werden. Mit dieser Würdigung durch den Senat wurde allerdings nur eine der beiden Komponenten angesprochen, durch welche die Bedeutung von "nachhaltig" bestimmt wird. In seinem Urteil vom 13. Dezember 1984 V R 32/74 (BFHE 142, 327, BStBl II 1985, 173) hat der Senat sodann nicht nur die erforderliche Dauer der Wirkung herausgestellt, sondern auch die wegen der Intensität der Wirkung im Bereich des Leistenden zu fordernden Voraussetzungen, indem der Senat ausgeführt hat, dass eine regelmäßige und planmäßige (d.h. im Sinne eines auf gewisse Dauer angelegten Geschäftsbetriebes) Marktbeteiligung vorliegen müsse.

Die Intensität des Tätigwerdens der Berufungswerberin ist nicht nur durch

- die vorgenommene Umplanung von vier Doppelhaushälften in zwei Einzelhäuser,
- die Suche nach Käufern,
- die Verwirklichung der Bauvorhaben,
- die Finanzierung der Bauvorhaben,
- die Bestellung eines Treuhänders,
- die Beauftragung von 16 Unternehmer zur Erbringung der Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Einfamilienhäuser nach den BTVG,
- die Kontrolle aller Baubelange in qualitativer, wirtschaftlicher, kostenmäßiger und rechtlicher Hinsicht, und
- die Verschaffung der rechtlichen Verfügungsmacht der Erwerber

gegeben, sondern auch durch die **Beteiligung am Markt** gegeben.

Im Stadtbranchenbuch der Stadt Salzburg finden sich im Februar 2012 unter der Rubrik „Bauträger und Bauträgersellschaften“ 80 Einträge

(<http://salzburg.stadtbranchenbuch.at/B/271.html>) sowie im Herolds Telefonbuch 57 Einträge für die Stadt Salzburg sowie 24 Einträge für Salzburg-Land, Flachgau ([www.herold.at/gelbe-seiten/salzburg-stadt](http://www.herold.at/gelbe-seiten/salzburg-stadt) und [salzburg-land-flachgau](http://www.herold.at/gelbe-seiten/salzburg-land-flachgau)/was\_bau). Die Berufungswerberin war – auch wenn diese Eintragungen nur den derzeit aktuellen Stand wiedergeben – aber nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates Rückschlüsse auf die große Zahl der am Markt tätigen Bauträgern die streitgegenständlichen Jahre 2006 und 2007 zulassen, in einem Markt mit starker Konkurrenz tätig und hat sich gegenüber viele Konkurrenten

durchgesetzt um die „baureife“ Liegenschaft zu erwerben, zu bebauen und diese zu vermarkten und damit ihr Vorhaben als Bauträger am Markt präsent zu sein, verwirklicht. Es lag somit auch eine regelmäßige und planmäßige (d.h. im Sinne eines auf gewisse Dauer angelegten Geschäftsbetriebes) Beteiligung am Markt als Bauträger für die von der Berufungswerberin errichteten Einfamilienhäuser vor. Die Berufungswerberin war auch weiterhin am „Immobilienmarkt“ – wenn auch nicht mehr als Bauträgerin – beteiligt, wie dies durch den Abschluss des Vorvertrages vom 10. März 2008 über den Erwerb einer Liegenschaft nachgewiesen ist sowie der breiten Öffentlichkeit durch den Zeitungsartikel aus dem Jahr 2007 bekannt wurde.

### **Auftreten gegenüber Behörden**

Dass die Berufungswerberin gegenüber Behörden insbesondere der Baubehörde agiert hat, ergibt sich unzweifelhaft aus den Bauvollendungsanzeigen der Vertreter der Berufungswerberin an die Baubehörde und aus den Ausführungen des HW... in seinem Schriftsatz vom 25. Jänner 2010, in dem er die Beischaffung des Bauaktes der Baubehörde fordert und Folgendes ausführt:

*„Auf Grund der vorgelegten Kaufverträge steht außer Streit, dass Grundstücke mit einem Baurecht für zwei zu errichtende Bauwerke rechtsgeschäftlich in einem einzigen Vorgang verkauft wurden und die Fa. I..... Bauherr war, nicht zuletzt deshalb, weil die Fa. I..... auch Verfahrenspartei bei der Baubehörde des MZ war (siehe dazu den beigeschlossenen Rechtssatz des VwGH zu VwSlg 6543 F/1990)“.*

Zusammenfassend ergibt die Abwägung der einzelnen Merkmale und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dieses Einzelfalles, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin **als nachhaltig** zu beurteilen ist.

#### **4.4.1.4 Erzielung von Einnahmen**

Unternehmerisch sind nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Die Absicht der Einnahmenerzielung ist für den Unternehmerbegriff konstitutiv und grenzt auch den Unternehmensbereich ab. Nur die insgesamt auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit ist unternehmerisch (siehe Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 2, Tz 55). Eine Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben will, wird sich bemühen, dies im Zuge der Geschäftsaufnahme- und Durchführung und – Aufgabe so profitabel wie möglich zu tun. Der EuGH beurteilt ein marktkonformes Streben nach Einnahmen als objektiven Anhaltspunkt für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Die Frage, ob eine Tätigkeit unternehmerisch ist oder nicht, ist durch Abwägung der Gesamtumstände des konkreten Falles zu beantworten. Dabei wird auch die Vereinbarung eines bloßen Anerkennungs- oder Gefälligkeitspreises ein Indiz dafür sein, dass die betreffende Person keine marktkonforme Tätigkeit ausüben und keine Einnahmen nachhaltig erzielen möchte (siehe Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 95f unter Hinweis auf die den EuGH vom 26.09.1996, Enkler, C 230/94).

Die Absicht der Berufungswerberin war nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mit ihrer (nachhaltigen) Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet welche sie in der Folge auch erzielte. Die vereinbarten Kaufpreise von über 1,6 Mill € für beide Einfamilienhäuser waren keine Gefälligkeitspreise, sondern marktkonform und haben den ursprünglich „schlüsselfertig“ angebotenen Kaufpreis (von je € 692.100,00; in Summe somit € 1.384.200,00) noch um über € 200.000,00 übertroffen. Die Marktkonformität der Kaufpreise wurden von HW. in keinem seiner Schriftsätze bestritten, sodass nach Abwägung der Gesamtumstände die Tätigkeit der Berufungswerberin auch die Absicht nachhaltig Einnahmen zu erzielen für deren Unternehmereigenschaft spricht.

#### **4.4.1.5 Selbstständigkeit**

Die Umsatzsteuer erfasst Aufwendungen für Leistungsbezug am Markt nur, wenn der Leistende selbständig ist. Das Umsatzsteuergesetz definiert den Begriff der Selbstständigkeit nicht, sondern grenzt ihn nur negativ ab. Selbstständigkeit liegt demgemäß nicht vor, soweit eine natürliche Person einzelnen oder zusammengeschlossen einem Unternehmen derart eingegliedert ist, dass die den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet ist (§ 2 Abs. 2 Z 1); wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Z 2).

Die Prüfung, ob die Berufungswerberin einem Unternehmen derart eingegliedert war und den Weisungen des Unternehmens zu folgen verpflichtet war, ergibt dass weder DR.... noch DV... im Hinblick auf die Errichtung der privaten Einfamilienhäuser Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind, wie HW.. in seiner ersten Ergänzung vom 23.11.2009 – *„Nun hat es sich bei den Käufern zwar um keine Unternehmer, sondern um Vertragspartner nach dem Bau trägervertragsgesetz gehandelt“* – selbst ausführt und daher war die Berufungswerberin als Unternehmerin auch keiner anderen natürlichen Person, die Unternehmen ist, eingegliedert. Die Berufungswerberin war auch keine juristische Person, wie HW. der Ansicht ist, sondern eine Personengesellschaft (siehe Krejci, Gesellschaftsrecht I (2005), 7). Die Berufungswerberin war daher auch selbständig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig.

#### **4.4.1.6 Grundsatz der Unternehmereinheit**

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Das Unternehmen zielt darauf ab, die Gesamtheit der beruflichen und gewerblichen Betätigung des Unternehmens zu erfassen.

Aus § 2 Abs. 1 2. Satz folgt, dass sämtliche selbständigen, nachhaltigen, mit Einnahmenerzielungsabsicht entfalteten Tätigkeiten einer Person bzw. eines unternehmerfähigen Gebildes als Einheit anzusehen sind, gleichgültig ob es sich um inländische oder ausländische Tätigkeiten handelt (siehe Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 2, Tz 122). Ein

Unternehmer, der mehrere selbständige Tätigkeiten ausübt, kann nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes nur ein Unternehmen haben (Grundsatz der Unternehmereinheit). Der Grundsatz der Unternehmereinheit bezieht sich auf sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers im Sinne des § 2 UStG 1994 (siehe Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 171ff).

Im gegenständlichen Verfahren hat die Berufungswerberin nach den vorliegenden Verwaltungsakten die Tätigkeit eines Bauträgers – Errichtung und Veräußerung von zwei Einfamilienhäusern – sowie die einer „Immobilienhändlerin“ – Vorvertrag über den Erwerb einer Liegenschaft (EZ 9) mit Straßenteil (EZ 6) und offenbar eine im Salzburger Stadtteil G befindliche Villa erworben und diese um 1,6 Millionen Euro über Internet (www.O) zum Kauf angeboten – ausgeübt. Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates hat die Berufungswerberin damit zwei voneinander verschiedene Tätigkeiten selbständig, nachhaltig und mit Einnahmenerzielungsabsicht entfaltet und ist nicht wie HW... behauptet nur ein einziges Mal durch die Errichtung von zwei Einfamilienhäusern auf einem dazu erworbenen Grundstück tätig gewesen.

Zusammenfassend ist – nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates – daher festzustellen, dass die Berufungswerberin Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, weil sie eine gewerbliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt hat.

#### **4.4.2 Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) der Berufungswerberin**

Weder die Organe der Abgabenbehörde erster Instanz noch der Referent des Unabhängigen Finanzsenates ziehen aus der Tatsache, dass die Berufungswerberin vom 14. Juni 2005 bis 30. Juli 2009 und somit über **vier Jahre** über eine ihr von der Abgabenbehörde erster Instanz vergebenen UID verfügte, den Schluss, **allein aus der Vergabe** der UID an die Berufungswerberin deren Unternehmereigenschaft anzunehmen. Die Gründe, aus denen auf die Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin zu schließen ist, ergeben sich aus den vorigen Ausführungen.

Tatsache ist aber – und dies wird von HW. in seinen Schriftsätzen nicht erwähnt –, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz an die Berufungswerberin vergebene UID gegenüber den bauausführenden Unternehmern von den Vertretern der Berufungswerberin verwendet wurde. Diese haben ihre Leistungen auf Grund der gültigen UID der Berufungswerberin ohne Umsatzsteuer an die Berufungswerberin verrechnet, wohl in dem Vertrauen darauf, dass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht und sie daher „netto“ verrechnen konnten. In den Auftragsschreiben der Berufungswerberin an die bauausführenden Unternehmen wurde ausdrücklich vereinbart, dass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht. Durch Zusendung korrigierter Rechnungen in denen die bauausführenden Unternehmer

Umsatzsteuer in Rechnung stellten wurden diese ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass die Rechnungen wegen des Vorliegens einer Bauleistung ohne Umsatzsteuer auszustellen sind, weil die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht.

Die Beurteilung, ob die Verwendung der von der Abgabenbehörde erster Instanz an die Berufungswerberin vergebene UID missbräuchlich erfolgte und damit in den Anwendungsbereich des Finanzstrafrechtes fällt, obliegt den zuständigen Organen der Abgabenbehörde erster Instanz.

#### 4.4.3 Abgabenfestsetzung - Finanzstrafrecht

In seiner Stellungnahme vom 18. April 2012 zum Bedenkenvorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates führt HW. unter anderem Folgendes aus:

*„4. Mit Telefax vom 29.02.2008 an die BF. hat der Prüfer HP als Antwort und Endergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung schließlich mitgeteilt, dass eine Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO stattgefunden hat und hat als Bericht über die Schlussbesprechung angeführt, dass gemäß § 82 Abs. 3 lit. b FinStrG kein Finanzvergehen vorliegt. Der Prüfer hat namens der Abgabenbehörde explizit festgestellt, dass die Tat kein Finanzvergehen bildet und hat nicht etwa die Zweifelstatbestände der lit. a, c oder d leg. cit. herangezogen. Somit steht mit der notwendigen Zuverlässigkeit fest, dass die Umsatzsteuer für 2006 und 2007 durch die Fa. I..... nicht zu entrichten war, weil der Prüfer der Argumentation der BF. namens der Fa. I..... gefolgt ist und ebenfalls erkannt hat, dass es sich um ein Rechtsproblem handelt, was er auch niederschriftlich zum Ausdruck gebracht hat.*

*Die Abgabenbehörde hat dies in weiterer Folge insofern verifizierbar gewürdigt, als sie zum Bericht gemäß § 150 BAO in Klammer zusätzlich angeführt hat, dass ein "Rechtsproblem" vorliegt. Auf Grundlage eines Rechtsproblems, d.h. wenn gesetzliche Tatbestandsmerkmale - wie die des § 19 Abs. 1a UStG - fehlen, kann man eben keinen Umsatzsteuerbescheid erlassen."*

Weder der Prüfer noch die „Abgabenbehörde“ haben entgegen den **aktenwidrigen** Behauptungen des HW. festgestellt – und schon gar nicht explizit – dass bei Vorliegen eines „Rechtsproblems“ keine Umsatzsteuerbescheide zu erlassen seien. Es stand für den Prüfer und die Abgabenbehörde erster Instanz *„mit der notwendigen Zuverlässigkeit fest“*, dass sowohl die nicht (mit Berufung) angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide als auch die durch Einbringung einer Berufung angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 zu erlassen waren.

Mit seiner Schlussfolgerung, dass *„Auf Grundlage eines Rechtsproblems, d.h. wenn gesetzliche Tatbestandsmerkmale – wie die des § 19 Abs. 1 Z 1a UStG – fehlen, kann man eben keinen Umsatzsteuerbescheid erlassen.“* verkennt HW. **offensichtlich** dass Abgaben- und Finanzstrafverfahren zwei rechtlich völlig voneinander verschiedene Verwaltungsverfahren sind, die mit aller Klarheit auseinander zu halten sind. Das Finanzstrafverfahren hat die Finanzstrafbehörde ausschließlich nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes und nicht nach der BAO durchzuführen. Zur Vorbereitung der Entscheidung über die Einleitung bzw. Anzeige muss nicht nur die Tat-, sondern auch die Schuldfrage geprüft werden (siehe

Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Kommentar, § 82 Rz 3). Die Finanzstrafbehörde erster Instanz hat die ihr zukommenden Verständigungen und Mitteilungen, wie z. B: Betriebsprüfungsberichte darauf zu prüfen, ob genügend Verdachtsgründe für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegeben sind und dann entsprechend vorzugehen (siehe Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Kommentar, § 82, Rz 1). Ist die Handlung oder Unterlassung keinem finanzstrafbehördlichen Tatbestand zu subsumieren, weil das Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz bei der Prüfung der Verdachtsgründe zu dem Schluss kommt, dass einer in § 82 Abs. 3 FinStrG taxativ angeführten Gründe vorliegt, ist die Finanzstrafbehörde zu deren Verfolgung nicht zuständig und hat daher offenbar wie im gegenständlichen Verfahren auf Grund des § 82 Abs. 3 lit b von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens Abstand genommen (siehe Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Kommentar, § 82 Rz 8 und Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz<sup>3</sup>, Kommentar, § 82, Rz 51)

Dass von der Finanzstrafbehörde erster Instanz wegen eines „Rechtsproblems“ kein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde, hat weder eine Auswirkung auf die Erlassung der nicht mit Berufung angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide noch auf die Erlassung der mit Berufung angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007. Das Abgaben- und Finanzstrafverfahren sind zwei rechtlich völlig voneinander verschiedene Verwaltungsverfahren, die mit aller Klarheit auseinander zu halten sind und von der Abgabenbehörde erster Instanz auch wurden.

#### **4.5 Übergang der Steuerschuld**

Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen (§ 19 Abs. 1 Z 1a UStG 1994).

Bauleistungen sind nach der Legaldefinition „alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen“. Der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Bauleistung ist vorgesehen, wenn



1. der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist oder

2. der Empfänger Unternehmer ist, der üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Es ist gleichgültig, ob der Empfänger oder der leistende Unternehmer Inländer ist. Ebenso ist es unerheblich, ob der Leistungsempfänger im Übrigen steuerpflichtige Umsätze erbringt. Die Steuerschuld geht auch über, wenn der Leistungsempfänger Kleinunternehmer ist, der nicht zur Regelbesteuerung optiert hat.

Im ersten Fall (siehe Punkt 1.) geht es um einen Unternehmer, der mit der Erbringung einer konkreten Bauleistung beauftragt wurde und in diesem Zusammenhang als Vorleistung eine Bauleistung in Anspruch nimmt (siehe Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 19, Tz 19/3ff).

Der Leistungsempfänger hat den leistenden Unternehmer auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist, hinzuweisen. Die Form lässt das Gesetz offen, Schriftform ist zu empfehlen, ein Vermerk auf den Auftragsschreiben genügt. Unterbleibt hingegen der Hinweis, so geht die Steuerschuld trotzdem auf den Leistungsempfänger über, denn der Hinweis ist keine materiell rechtliche Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld (siehe Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 19, Tz 19/5, Scheiner/Kolacny/Caganek Kommentar zum UStG 1994, § 19 Abs. 1 Z. 1a, Rz 85, Kolacny/Caganek UStG<sup>3</sup> (2005) § 19 Anm 16, Reinbacher in Melhardt/Tumpel, UStG, § 19 Rz 62).

Dass die Berufungswerberin durch die an die bauausführenden Unternehmen vergebenen Aufträge zur Errichtung (Herstellung) der beiden Einfamilienhäuser eine Bauleistung im Sinne der Legaldefinition des § 19 Abs 1 Z. 1a erbracht hat, ist nach Ansicht des Referenten nicht zweifelhaft.

Dass die Berufungswerberin zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt war, steht offenbar auch nach Ansicht des – HW. – entgegen seiner im Schriftsatz vom 23. November 2009 vertretenen Ansicht – es sei nur „*ein Grundstück mit einer Baubewilligung und mit Bauplänen verkauft worden*“ – **außer Streit**, wenn er nur wenige Tage später in seinem Schriftsatz vom 27. November 2009 und damit **fünf Tage** später zu einer gegenteiligen Ansicht kommt und ausführt:

*„Wer vor Fertigstellung Gebäude verkauft, wird damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig. Gegenständlich hat die Fa. I..... die noch zu errichtenden Gebäude aber mit den Grundstücken verkauft **und ist ausschließlich über Auftrag der Grundstückseigentümer tätig geworden** und hat dazu – wie schon mehrfach erwähnt – die Bauaufsicht ausgeübt.“*

Weiter führt HW. in diesem Schriftsatz aus:

*„Gerade das war aber im Falle der Fa. I..... nicht der Fall, weil die geplanten und baurechtlich genehmigten Gebäude schon mit dem Grundstück verkauft wurden und die Fa.*

I..... *nicht nach eigenen Vorstellungen und Aufträgen gebaut hat, sondern ausschließlich **über Auftrag der beiden Käufer tätig geworden ist** nur die Bauaufsicht ausgeübt hat, zumal sämtliche Bauunterlagen mit dem Grundstück mit verkauft wurden.*"

Dass die Berufungswerberin in ihren Auftragsschreiben an die Unternehmen, die die Bauleistungen erbracht haben, diese darauf hingewiesen hat, dass sie zur Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde, geht aus den vorliegenden Kopien der Auftragsschreiben nicht hervor, war aber offenbar auch nicht erforderlich, wenn in den

Auftragsschreiben an die HB vom 3. Juli 2007, ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass „Aufgrund der im 2. AÄG 2002 vorgenommenen Ergänzung des § 19 Abs. 1 a UStG 1994, sowie aufgrund Pkt. 2 und 6 des dazugehörigen Erlasses, geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über“ geht, und mit der Unternehmer<sup>11</sup> im Auftragsschreiben vom 26. Juli 2006 vereinbart wird, dass „Aufgrund der im 2. AÄG 2002 vorgenommenen Ergänzung des § 19 Abs. 1 a UStG 1994, sowie aufgrund Pkt. 2 und 6 des dazugehörigen Erlasses, geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über“ geht, sowie dies aus der Auftragsvergabe an die Unternehmer<sup>4</sup> vom 13.9.2006 hervorgeht, „Lt. Tel. Abrechnung als Bauleistung“, sowie der Rechnungskorrektur betreffend Unternehmer<sup>1</sup> vom 12.7.2006 mit dem Hinweis „Bitte Rechnung ohne Mwst“ unzweifelhaft zu entnehmen ist und auf der Rechnung Unternehmer<sup>17</sup> vom 11.5.2007 mit dem Hinweis „lt B. Netto fakturieren siehe ATU Nr.“ und den handschriftlichen Vermerk der UID- Nummer der Berufungswerberin (0) deutlich angeführt ist,

aber insbesondere durch die Tatsache bewiesen, dass der Großteil der bauausführenden Unternehmer die UID-Nummer der Berufungswerberin und damit eine wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung nach dem Umsatzsteuergesetz und den damit verbundenen Übergang der Steuerschuld auf die Berufungswerberin auf ihren Rechnungen anführten oder zumindest darauf hinwiesen, wie der Aufstellung unter Punkt 3.3 zu entnehmen ist.

Der fehlende Hinweis an die leistungserbringenden Subunternehmer, dass die Berufungswerberin zur Erbringung der Bauleistung beauftragt wurde, ist aber keine materiell rechtliche Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld auf die Berufungswerberin.

Die Steuerschuld der bauausführenden Unternehmen ist nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 19 Abs 1 Z. 1a UStG 1994 daher auf die Berufungswerberin übergegangen und wurde nicht „irrtümlich“, wie HW... vermeint, sondern zu Recht in den eingereichten Abgabenerklärungen ausgewiesen und letztlich wohl auch durch

vorgenommene Überweisung der „**U 12/2007**“ an die Abgabenbehörde erster Instanz bestätigt.

#### **4.6 Steuerschuldner, Entstehen der Steuerschuld**

Die „*zwingende*“ Schlussfolgerung des HW. in seinem Schriftsatz vom 23. November 2009 (erste Ergänzung), dass „*der Gesetzgeber für die Tätigkeit eines Bauträgers keine Umsatzsteuer vorgesehen hat*“, findet im Umsatzsteuergesetz insbesondere in der Bestimmung des § 19 des Umsatzsteuergesetzes (Steuerschuldner, Entstehen der Steuerschuld) keine gesetzliche Deckung.

Die Bestimmung des § 19 regelt zwei zentrale steuerschuldrechtliche Fragen: Einerseits die Person des Steuerschuldners (Absatz 1), und andererseits den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.

##### **4.6.1 Steuerschuldner**

Steuerschuldner der Umsatzsteuer kann nur diejenige Person oder Personengemeinschaft sein, die die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft erfüllt. Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist daher im Allgemeinen der leistende Unternehmer. Der Leistungsempfänger ist ausnahmsweise und unter bestimmten Bedingungen Steuerschuldner (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 19, Rz 8).

Bei bestimmten Leistungen, wie bei Bauleistungen ist ein Übergang der Steuerschuld auf den Abnehmer vorgesehen (Reverse Charge System). Mit dem 2. AbgÄG 2002, BGBl I 132 wurde das Reverse Charge System auch auf Bauleistungen eingeführt. Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 T. 1a enthält eine spezielle Reverse-Charge-Regelung für Bauleistungen, die an einen Unternehmer erbracht werde, der selbst mit der Erbringung dieser Bauleistung beauftragt ist, oder der üblicherweise Bauleistungen erbringt. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist es, Umsatzsteuerausfälle in der Baubranche zu verhindern (siehe Reinbacher in Melhardt/Tumpel, UStG, § 19, Rz 44). Werden Bauleistungen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer erbracht, der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist, so geht – in Abweichung von der Grundregel des Absatzes 1 – die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über. Der Leistungsempfänger ist nach den allgemeinen Grundsätzen (grundsätzlich) zum Vorsteuerabzug berechtigt, sodass die aus dem Übergang der Steuerschuld geschuldete Umsatzsteuer und die daraus resultierende Vorsteuer bei Zutreffen der Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges einander aufheben (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup> (2007) Tz 1473 und 1474, 1504).

Die Prüfung, ob die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergegangen ist, hat ergeben, dass die gesetzlichen Voraussetzungen (Unternehmereigenschaft und Beauftragung zur Erbringung der Bauleistungen) erfüllt sind. Die Berufungswerberin ist nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates Unternehmerin im Sinne des

Umsatzsteuergesetzes und sie war mit der Erbringung der Bauleitungen beauftragt, wie den vorigen Ausführungen (Punkt 3.2 bis 4.6.1) zu entnehmen ist.

Würde man der Ansicht des HW. folgen, dass die Berufungswerberin keine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sei und daher die Steuerschuld nicht übergegangen ist, so würde dies zu folgendem Ergebnis führen:

Der Besteuerung unterliegende steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, würden nicht der Umsatzsteuerbesteuerung unterzogen werden, obwohl alle Voraussetzungen für eine Umsatzbesteuerung vorlägen und daher letztlich zu einem Ausfall an Umsatzsteuer von insgesamt € 129.286,33 führen. Denn es ist davon auszugehen, dass die bauausführenden Unternehmer ihre Leistungen mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hätten, wenn nicht in den Auftragsschreiben der Berufungswerberin an die bauausführenden Unternehmen ausdrücklich vereinbart wurde, dass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht. Die Berufungswerberin durch Zusendung korrigierter Rechnungen in denen die bauausführenden Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung stellten ausdrücklich darauf aufmerksam machte, dass die Rechnungen wegen des Vorliegens einer Bauleistung ohne Umsatzsteuer auszustellen sind, weil die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht, die Berufungswerberin Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, eine Bauleistung vorliege, die Steuerschuld auf die Berufungswerberin übergeht und sie daher im Vertrauen darauf „netto“ verrechnen konnten.

Im Nachhinein nun zu behaupten, die Berufungswerberin sei nicht unternehmerisch tätig gewesen und die Steuerschuld sei nicht auf sie übergegangen obwohl durch die aufgenommenen Beweise das Gegenteil bewiesen wird, würde zu einem Ausfall an Umsatzsteuer von insgesamt € 129.286,33 führen, wenn man der Argumentation des HW.. folgen würde.

Das mit dem 2. AbgÄG 2002, BGBl I 132 eingeführte Reverse Charge System auf Bauleistungen, welches eingeführt wurde um Steuerausfälle in der Bauwirtschaft hintanzuhalten, würde damit unterlaufen.

#### **4.6.2 Kein Vorsteuerabzug**

Wenn HW. in seiner Stellungnahme vom 18. April 2012 zu den ihm mit 15. Februar 2012 übersandten aufgenommenen Beweisen des Unabhängigen Finanzsenates unter anderem ausführt, dass *„im Prüfungsverfahren abschließend festgestellt“* worden sei, *dass sich die Umsatzsteuer nicht auf § 19 Abs. 1a UStG stützen lässt. Wären nämlich Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1 a UStG erbracht worden, wäre die Fa. I..... auch zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG berechtigt gewesen. Da eine solche Vorsteuer jedoch nicht geltend gemacht wurde, ist daraus ebenfalls der nur zu logische Schluss zu ziehen, dass keine Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG erbracht wurden, denn wer würde denn schon auf die Vorsteuer verzichten!*

so ist seine Behauptung **aktenwidrig**. **Aktenwidrig deshalb**, weil im Prüfungsverfahren nicht festgestellt – und schon überhaupt nicht abschließend festgestellt wurde –, dass sich weder die Festsetzung noch die erklärungskgemäß vorgenommene Veranlagung der Umsatzsteuer die Jahre 2006 und 2007 betreffend nicht auf § 19 Abs. 1 Z. 1a UStG 1994 gestützt werden kann. Denn wäre dies tatsächlich die Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz gewesen, würden nach Ansicht des Referenten weder die nicht mit Berufung angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide noch die mit Berufung angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007, denen Erklärungen (Anbringen) zu Grunde lagen von denen die Abgabenbehörde erster Instanz nicht abgewichen ist, erlassen worden sein.

Hinsichtlich des nicht (zustehenden) Vorsteuerabzuges der Berufungswerberin auf Grund des Überganges Steuerschuld auf die Berufungswerberin, **verkennt** er offenbar die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges.

Der Unternehmer kann (grundsätzlich) die folgenden Vorsteuerbeträge von anderen Unternehmern, die in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind abziehen (siehe § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Der allgemeine Grundsatz, dass die in § 12 Abs. 1 bezeichneten Vorsteuern abgezogen werden können, gilt unter anderem dann nicht, wenn der Unternehmer bestimmte steuerfreie ausführt. Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwende (§ 12 Abs. 3 lit a UStG 1994).

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt bei den (sogenannten) echten Befreiungen nach § 6 Z 1 bis 6 nicht ein. Bei den (sogenannten) unechten Befreiungen besteht (grundsätzlich) ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug.

Im gegenständlichen Verfahren wurden die beiden von der Berufungswerberin im Auftrag der Erwerber errichteten Einfamilienhäuser, an diese (umsatzsteuerfrei) veräußert. Dieser Verkauf fällt auch nach Ansicht vom HW... unter die (unechte) Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994, womit grundsätzlich ein Ausschluss der Vorsteuer eintritt.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die auf die Berufungswerberin übergegangene Steuerschuld von € 75.282,26 im Jahr 2006 und € 54.004,07 wäre nur dann gegeben gewesen, wenn die Berufungswerberin auf die Steuerpflicht optiert (siehe § 6 Abs. 2 UStG 1994) hätte. Andernfalls ist die auf die Berufungswerberin mit dem 2. AbgÄG 2002, BGBl I 132 eingeführten Reverse Charge Systems bei Bauleistungen übergegangene Steuerschuld nicht als Vorsteuer abzugsfähig. Die Berufungswerberin hat auch nicht auf die Geltendmachung der Vorsteuer verzichtet, wie HW. meint, sondern es stand ihr auf Grund der

Nichtausübung der Option des § 6 Abs. 2 UStG 1994 während des laufenden Verfahrens, weder für die auf Berufungswerberin übergegangene Steuerschuld von € 75.282,26 im Jahr 2006 noch für die auf Berufungswerberin übergegangene Steuerschuld von € 54.004,07 im Jahr 2007 ein Vorsteuerabzug zu.

#### **4.6.3 Entstehen der Steuerschuld**

Die Steuerschuld entsteht

##### **1. für Lieferungen und sonstige Leistungen**

a) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist;

b) in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung). Wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet (Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e), entsteht abweichend davon die Steuerschuld für vereinbarte, im Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht vereinnahmte Entgelte, mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 UStG 1994).

Die Steuerschuld entsteht bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Kalendermonats der Leistungserbringung. Anknüpfungszeitpunkt für die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten ist in zeitlicher Hinsicht die Ausführung der Leistung. Der Zeitpunkt der Leistungserbringung ist grundsätzlich nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes festzustellen (siehe Scheiner/Kolacny/Scheiner, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 19, Abs. 2 - 5, Rz 2).

Auf Grund des Überganges der Steuerschuld wird die Leistung in der Folge nicht vom leistenden Unternehmer, sondern vom Leistungsempfänger geschuldet. Das bedeutet, dass beim Leistungsempfänger die Steuerschuld im selben Zeitpunkt entsteht, wie sie beim leistenden Unternehmer entstehen würde. Auch der Gesetzgeber geht davon aus, dass nur

eine Steuerschuld übergehen kann, die bereits entstanden ist und im selben Zeitpunkt daher beim Leistungsempfänger entsteht (siehe EB zum 2. AbgÄg 2002).

Ob der Leistungsempfänger nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten versteuert, hat keinen Einfluss auf das Entstehen der Steuerschuld. Für den Übergang der Steuerschuld ist vom Entstehen der Steuerschuld beim leistenden Unternehmer auszugehen. Die Steuerschuld entsteht bei der Sollbesteuerung des Leistenden mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist (Scheiner/Kolacny/Scheiner, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 19, Abs. 2 - 5, Rz 61 und 62).

Im gegenständlichen Verfahren unterlagen die leistenden Unternehmen der Sollbesteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz, sodass die Steuerschuld auf die Berufungswerberin mit Ablauf der Kalendermonate, in denen diese ihre Leistungen (Lieferungen oder sonstigen Leistungen) ausführten an die Berufungswerberin übergegangen ist.

#### **4.6.4 Erhöhung des Gesamtbetrages der Lieferungen im Jahr 2006**

Mit Kaufvertrag vom 5. Dezember 2006 wurde das aus dem Grundstück 16/29 neu gebildete Grundstück 16/28 (550 m<sup>2</sup>, EZ 2) mit dem zu errichtenden Haus (Bauwerk, Kaufgegenstand), an das Ehepaar DV... veräußert. Der Kaufpreis (€ 840.000,00) war ein Fixkaufpreis und entsprechend den Bestimmungen des BTVG nach dem prozentuellen Ausmaß des Baufortschrittes in Teilbeträgen zu entrichten. Der Kaufpreis betrug schließlich € 880.000,00, wovon € 840.000,00 unbar und € 40.000,00 bar geleistet wurden.

Dass die vom Ehepaar DV... im Jahr 2006 geleisteten Barzahlungen in Höhe von € 40.000,00 der Berufungswerberin zugeflossen sind, wurde von HW in seiner Stellungnahme vom 22. Mai 2012 einbekannt, in dem er *ausführte, dass „im Einvernehmen mit dem Finanzamt S“ die P. „die gesamte finanzielle und steuerliche Gebarung der Fa. I..... ab 2006 überarbeitet und dürfte Ende Mai 2012 abgeschlossen sein. Dabei wird auch der Betrag von 40.000,00 Euro in die Bilanz einfließen. Sobald mir diese Schlussrechnung vorliegt, werde ich diese übermitteln und ersuche daher um eine weitere Verlängerung, weil mit dieser Vorlage auch eine fundierte Grundlage für Ihre Entscheidung geschaffen wird.“*

Es war daher der Gesamtbetrag für Lieferungen und sonstige Leistungen des Jahres 2006 von bisher € 181.250,00 um € 40.000,00 auf € 221.250,00 zu erhöhen, der in der Folge gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a USt 1994 (unecht) von der Umsatzsteuer befreit ist.

#### **5) Keine mündliche Verhandlung**

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag voraus. Dies ergibt sich wie folgt aus § 284 Abs. 1 Z 1 BAO:

*„Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beirittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird“*

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann nicht, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (siehe Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 284, Rz 2 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Da der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht in den eingebrachten Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 15. Oktober 2009 gestellt wurden, sondern erst mit 4. Juni 2010, begründen die verspätet gestellten Anträge keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, die daher nicht durchzuführen war.



## 6) Rechtsfolgen

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2006 war abzuweisen und der angefochtene Bescheid abzuändern, weil

die Berufungswerberin eine gewerbliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt hat und damit Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist,

die Steuerschuld der bauausführenden Unternehmen gemäß § 19 Abs 1 Z 1a UStG 1994 auf die Berufungswerberin übergegangen ist und

die Steuerschuld auf die Berufungswerberin mit Ablauf der Kalendermonate, in denen leistenden Unternehmer ihre Leistungen (Lieferungen oder sonstigen Leistung) ausführten, entstanden ist und

der Gesamtbetrag für Lieferungen und sonstige Leistungen des Jahres 2006 durch die erhaltenen Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 40.000,00 auf € 221.250,00 zu erhöhen war.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 war abzuweisen und der angefochtene Bescheid bleibt unverändert, weil

die Berufungswerberin eine gewerbliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt hat und damit Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist,

die Steuerschuld der bauausführenden Unternehmen gemäß § 19 Abs 1 Z 1a UStG 1994 auf die Berufungswerberin übergegangen ist und

die Steuerschuld auf die Berufungswerberin mit Ablauf der Kalendermonate, in denen leistenden Unternehmer ihre Leistungen (Lieferungen oder sonstigen Leistungen) ausführten, entstanden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 26. Juni 2012