

GZ. RV/3371-W/02,
RV/3372-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch G.T., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999, Körperschaftssteuer 1997, 1998 und 1999, Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner bis November 2000 und für Jänner bis August 2001 vom 14. November 2001, betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Umsatzsteuer 1999, die Umsatzsteuer für Jänner bis April 2000, die Umsatzsteuer für Mai, Juni, August, September, Oktober 2000 und die Umsatzsteuer für März 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Bauträger und Immobilienmakler und erklärte in den Jahren 1997, 1998 und 1999 steuerfreie Grundstücksumsätze im Ausmaß von S 4,536.972,30 (1997), S 1, 079.000,- (1998) und S 12,646.708,88 (1999) und Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von S -1,763.293,-

(1997), S - 1.041.769,- (1998) und S -130.777,09 (1999). Die Veranlagung zur Umsatzsteuer und zur Körperschaftssteuer für die besagten Jahre erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1999 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung sowie einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Februar 2000 bis August 2001 wurde festgestellt, dass die Bw im Jahre 1996 eine Liegenschaft in Sulz im Wienerwald erwarb, um darauf 12 Reihenhäuser und 4 Doppelhäuser zu errichten. Dabei übernahm die Bw die Planung, eine weitere Bauträgergesellschaft, die "BPIGmbH" über Auftrag der Käufer die Errichtung der genannten Häuser. Nach Insolvenz der BPIGmbH im Jahre 1997 wurde ein anderes Bauträgerunternehmen, die "ÖKHSGmbH", mit der Errichtung der Reihenhäuser durch die Käufer betraut. Schriftlich wurde die Bw. von der "BPIGmbH" am 31. Mai 1997 mit der Vermittlung von Bauaufträgen zwecks Errichtung der Einfamilienhäuser sowie mit Vorbereitungs- und Abschlussgesprächen bis hin zur Unterzeichnung des Bauauftrages durch den einzelnen Käufer beauftragt. Dafür hatte die Bw. pro Bauauftrag ein Honorar (zB. in Höhe von S 135.000,- inklusive Mehrwertsteuer) erhalten. Gleichermaßen wurde zwischen der Bw. und der "ÖKHSGmbH" festgelegt, wobei die Bw. auch die Fertigstellung der Außenanlagen der Häuser übernahm und ihr "pro Bauauftrag ein Anteil vom Kaufpreis" abgetreten wurde.

In der Folge kam es im Streitzeitraum zwischen der Bw., den weiteren Bauträgergesellschaften und den einzelnen Grundstückserwerbern zum Abschluss notariell beurkundeter Kauf- und Bauträgerverträge. Aus § 1 Punkt 2 dieser Verträge geht hervor, dass der jeweilige Käufer die BPIGmbH bzw. die ÖKHSGmbH mit der Errichtung des Gebäudes beauftragte. Diese übernahmen die Bauführung des betreffenden Wohnhauses und die Haftung für die ordnungsgemäße und termingerechte Vertragserfüllung durch Dritte. Der vereinbarte Kaufpreis gebührte ausdrücklich, soweit er sich auf den Grundstücksanteil bezog, ausschließlich der Bw., soweit er das Kaufgegenständliche Haus betraf, ausschließlich dem Bauträger. Soweit die besagten Verträge mit der "ÖKHSGmbH" zustande gekommen sind, wurde der Bw. darin ausdrücklich vom Gebäudepreis ein bestimmter Kaufpreisan teil zugewiesen.

Auf Grund dieser Feststellungen behandelte die Betriebsprüfung die streitgegenständlichen Provisionen – iHv. S 169.722,- (1997), S 899.166,- (1998), 1.733.125,- (1999) als umsatzsteuerpflichtige (20%) Vermittlungshonorare und Entgelte für die Fertigstellung der Außenanlagen. Ebenso wurden Erlöse aus der Weiterverrechnung von Bürokosten – iHv. S 144.000,00 (1997) mit dem Normalsteuersatz umsatzversteuert, da diese nicht im Zusammenhang mit steuerfreien Grundstücksumsätze stehen würden. Die Grundstückserwerber hätten jeweils zwei Verträge in einem Vertragskonvolut abgeschlossen und wären mit der Bw hinsichtlich des Grundkaufes und der Planungen, mit dem Bauträger hinsichtlich der Gebäudeerrichtung in

eine Leistungsbeziehung getreten. Dass die Bezahlung der Honorare direkt vom jeweiligen Gebäudepreis erfolgte, hätte die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht geschmälert. Für die Beurteilung von "Leistungsketten" wäre entscheidend, wer Leistender ist. Leistender der Vermittlungshonorare wären die Bauträgergesellschaften und nicht die einzelnen Liegenschaftskäufer gewesen. Der Umstand, dass die Bezahlung über den Treuhänder Dr. P erfolgte und die Höhe der Honorare sogar in den einzelnen Kaufverträgen angeführt wurde, wäre für die Beurteilung, ob ein Honorar oder ein Kaufpreisanteil vorliege, nicht relevant. Für die Grunderwerbsteuer sei es nicht bedeutend, ob ein Teil der Gebäudeerrichtungskosten vom Treuhänder als Honorar an die Bw. bezahlt wurde, zumal der Käufer mit dem Bauträger eine Vereinbarung über den gesamten Hauserrichtungspreis getroffen hätte.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1997, 1998 und 1999 am 14. November 2001 unter Zugrundelegung des Ergebnisses der abgabenbehördlichen Prüfung Umsatzsteuerbescheide sowie Körperschaftssteuerbescheide, mit denen Verluste aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von S - 1.866.398,82 (1997), S - 1.239.540,67 (1998) und S - 689.627,09 (1999) festgesetzt wurden.

Für die Monate Jänner bis November 2000 und Jänner bis August 2001 ergingen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, mit denen weitere im Zusammenhang mit dem Projekt in Sulz im Wienerwald (S 1.312.216,01 für Jänner 2000 bis Dezember 2000, S 152.763,16 für Jänner bis August 2001) und dem in Tribuswinkel (S 122.625,- brutto) stehende Vermittlungshonorare mit 20% umsatzversteuert wurden.

Dagegen sowie gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Umsatzsteuer 1999 und die Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Oktober 2000 sowie den Monat März 2001 vom 10. Dezember 2001 erhob die Bw Berufung und führte hiezu begründend aus, dass im Berufungsfall eine Aufgabenaufteilung zwischen der Bw und den jeweiligen Bauträgergesellschaften vorgenommen wurde.

Die Bw. hätte den Verkauf der Einfamilienhäuser besorgt sowie die damit verbundenen Beratungsgespräche und "für den ersten Abschnitt" die Fertigstellung der Außenanlagen übernommen. Zur Absicherung wäre schriftlich mit der "ÖKHSGmbH" vereinbart worden, dass der Bw. für den Grund und Boden, die Verkaufs- und Abschlussarbeiten der aus dem Hausverkauf erzielte Erlös anteilig zuteil werde. Es liege demnach dem Liefergeschäft einzig und allein der zwischen der Bw., der Bauträgergesellschaft und den Käufern der Einfamilienhäuser zustande gekommene Kauf- und Bauträgervertrag zu Grunde, aus welchem sich sowohl der Gesamterlös für das konkrete Reihenhaus, als auch dessen Aufteilung ergebe. Entsprechend

den gesetzlichen Vorschriften für Bauträger wäre zudem eine stufenweise Entrichtung des Kaufpreises durch die Käufer vorgesehen. Die auf diversen Vereinbarungen beruhende klare Aufteilung des Kaufpreises wäre in den schriftlichen Verträgen erfolgt, weshalb die genannten "Vorvereinbarungen" überholt bzw. steuerlich als gegenstandslos zu werten wären. Zwischen der Bw und der Bauträgergesellschaft wären niemals Geldbeträge geflossen, demnach wäre lediglich ein Auftragsverhältnis zwischen der Bw und den Hauskäufern entstanden.

Über Vorhalt im Berufungsverfahren legte der steuerliche Vertreter zwei von den Käufern unterfertigte Kaufanbote, an die Bw. gerichtet, vor. Aus diesen wäre, der Auftrag an die Bw. ein Haus zu einem Fixpreis zu liefern, ersichtlich. Der Umstand, dass die Aufteilung des Fixpreises in einigen Fällen anbotskonform im Kaufvertrag enthalten sei und die Bw. zusätzlich zum Grunderlös geringe Teile des Hauserlöses erhalten hätte, ändere nichts an der Einheitlichkeit der Leistung.

Auch könnte im konkreten Fall von einer Umsatzsteuerbefreiung für Grundstücke ausgegangen werden (§ 6 Abs 1 Z 9 lit. a UStG 1994), da vom gesamten Verkaufserlös der gegenständlichen Objekte Grunderwerbsteuer entrichtet wurde. Wirtschaftlicher Gehalt aller Vereinbarungen wäre das gemeinsame Errichten von Häusern gewesen, wobei als Grundlage der Lieferungen die vor dem Notar schriftlich verfassten Verträge dienten. Die Bw führte weiters aus, dass das berufungsgegenständliche "Problem der steuerlichen Wertung" nicht entstanden wäre, wenn der ihr zugeteilte Teil des Verkaufspreises lediglich als solcher für den Grund und Boden definiert worden wäre. Nur aus Gründen der besseren Optik wurden die Grundstücksnebenkosten (Aufschließungskosten, Verkaufskosten) im gültigen Vertrag separat ausgewiesen. Der in diesem Zusammenhang bestehende Anspruch auf Entgelt des Vertragspartners "ÖKHSGmbH" hätte ausnahmslos den Preis für das Bauwerk betroffen.

Abschließend wurde festgehalten, dass die zum Tätigkeitsbereich eines Bauträgers gehörenden Verkaufsbemühungen auch durch zwei Bauträger verwirklicht werden könnten. Der der Bw zugewiesene Kaufpreisanteil wäre nie als Vermittlungsprovision der Bauträgergesellschaft gewertet worden. Die von der Betriebsprüfung behaupteten Vorvereinbarungen wären durch die nunmehr vorliegenden schriftlichen Verträge überholt und hätten wirtschaftlich betrachtet lediglich Absicherungscharakter.

In der hiezu ergangenen Stellungnahme wies die Betriebsprüfung im wesentlichen auf den Umstand, dass die Tätigkeit der Bw durch zwei Verträge in einem Vertragskonvolut geregelt worden wäre. Darüber hinaus hätten die bereits erwähnten Vorvereinbarungen sogar Eingang

in die geschlossenen Verträge gefunden. Außerdem widerspreche es dem allgemeinen Geschäftsgebrauch, dass Vertragsteile nur aus "optischen Gründen" dargestellt würden.

Dazu vermeinte die Bw in einem weiteren Schriftsatz vom 4. Februar 2002, dass gerade die Aufnahme der Vorvereinbarungen in die gegenständlichen Verträge deren letztgültige rechtliche und steuerliche Wirksamkeit dokumentiere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 1 Z1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen eines Unternehmens ausführt der Umsatzsteuer.

Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer ist grundsätzlich jede tatsächlich im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Leistung. Sie setzt zwei Beteiligte voraus, richtet sich auf den Erhalt einer Gegenleistung und löst damit die beabsichtigte Gegenleistung aus, sodass schließlich ein Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung begründet wird (vgl. Kolacny-Mayer UStG 1994, 2. Auflge § 1 Anm. 2ff).

Strittig ist, ob die vereinbarten Leistungen (Vermittlungs-, Vorbereitungs- und Abschlussleistungen bis hin zur Unterzeichnung der Bauaufträge), die die Bw. neben dem Verkauf von Grund und Boden erbrachte, steuerfreie Umsätze darstellen.

Aus den zu beurteilenden Verträgen geht eindeutig hervor, dass die einzelnen Grundstückserwerber die jeweiligen Bauträgergesellschaften mit der Errichtung eines Eigenheimes beauftragten, demnach der Bw. die Errichtung der Gebäude im Zusammenhang mit der Lieferung des Grundstückes nicht zuzurechnen war und daher von zwei Lieferungen, nämlich der eines unbebauten Grundstückes und eines Gebäudes auszugehen ist.

Auch beweisen die über Vorhalt seitens der steuerlichen Vertretung nachgereichten Kaufanbote vom 29. Dezember 1997 und vom 5. Dezember 1998 nicht, dass die Bw. beauftragt wurde, ein Haus zu liefern, zumal das zu beurteilende Anbot auf den Erwerb eines unbebauten Grundstückes gerichtet war und im Zusammenhang damit ausdrücklich den Auftrag zur Gebäudeerrichtung an ein anderes Unternehmen beinhaltete. Unbestritten ist dabei, dass dieser Auftrag durch den Käufer des Eigenheimes erteilt wurde, weshalb dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, aus dem Kaufanbot ergebe sich die Einheitlichkeit des Auftrages und der Leistung, nicht gefolgt werden kann.

Somit ist zu prüfen, welche Leistung die Bw. an die Grundstückserwerber erbrachte und zwischen welchen Beteiligten in Bezug auf die streitgegenständlichen Vorbereitungs- und Vermittlungsleistungen ein Leistungsaustausch begründet wurde.

Zu beachten ist, dass nur die Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht jedoch die Umsätze Dritter als steuerfreie Grundstückslieferung behandelt werden. Die Zusammenfassung bei der Grunderwerbsteuer hat demnach umsatzsteuerrechtlich keine Auswirkungen. In diesem Sinne können getrennte Vorgänge wie die Leistungen der Bauunternehmer und die Grundstückslieferung durch den Grundstückseigentümer nicht als einheitliche Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden angesehen werden (vgl. Kolacny – Mayer UStG 1994, § 6 Anm. 23 h).

Gleichermaßen ist darauf hinzuweisen, dass eine Steuerbefreiung für Grundstücksumsätze auf den Begriff "Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden" abstellt. Ihre Anwendbarkeit hängt somit davon ab, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden Leistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als ein einheitliches Veräußerungsgeschäft anzusehen sind, das wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs sämtlicher in Rede stehender Teilumsätze und wegen ihres gemeinsamen Zweckes, nämlich der Errichtung des Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück, als Lieferung eines Gebäudes und des dazugehörigen Grund und Bodens zu betrachten ist. Von einem solchen einheitlichen Geschäft kann jedoch nur gesprochen werden, wenn das Gebäude und der Grund und Boden Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstücks sind (vgl. EuGH 8.7.1986, 73/85).

Vor diesem Hintergrund ist den Berufungsausführungen, wonach im vorliegenden Fall von einer Umsatzsteuerbefreiung von Grundstücken ausgegangen werden könne, entgegenzuhalten, dass rechtlich getrennte Vorgänge (Leistungen der Bauträgergesellschaften – Grundstückslieferung durch den Grundstückseigentümer), auch wenn sie im Rahmen einer auf die Errichtung eines Gebäudes gerichteten "Bündelung" von Werk und Dienstleistungsverträgen erbracht werden, vorliegen, die nicht als einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstücks angesehen werden können.

Wenn die Bw. vermeint, aus den letztlich zwischen allen Beteiligten zustande gekommenen Kauf- und Bauträgerverträgen wäre bezüglich der in Streit stehenden Leistungen auf Grund der Kaufpreisaufteilung lediglich ein Auftragsverhältnis zwischen ihr und den Grundstückserwerbern ableitbar, so übersieht sie, dass sie sich gegenüber den Bauträgern schriftlich verpflichtete, im Zusammenhang mit der Errichtung der Gebäude die erwähnten Leistungen

gegen Entgelt zu erbringen. Auch bezeichnet die Bw. in den weiteren Berufungsausführungen die Bauträgergesellschaften als ihre Vertragspartner, mit denen die hier beschriebene Aufgabenteilung gegen Entgelt vereinbart wurde.

Entscheidungsrelevant ist auch, dass die in den Verträgen zur Absicherung des mit der Bauträgergesellschaft bestimmten Entgeltes, festgelegte Abrechnung des Kaufpreises nicht alleine Aufschluss über die dem Berufungsfall zu Grunde liegenden Leistungsbeziehungen geben kann, zumal nach den tatsächlich vereinbarten Geschäften die Bw. nur die Grundstückslieferung direkt an die Käufer, die Vermittlungs- und Vorbereitungsleistungen jedoch über Auftrag der Bauträgergesellschaften an diese erbrachte.

Aus diesen Gründen können die streitgegenständlichen Leistungen auch nicht als Nebenleistungen zur steuerfreien Grundstückslieferung angesehen werden, da es für die Beurteilung einer einheitlichen Leistung nicht ausreicht, dass mehrere Leistungen einem einheitlichen Wirtschaftszweck dienen oder dass sie nur rechtsgeschäftlich verbunden worden sind (vgl. BFH 29.8.1991, VR87/86, BStBl 1992/206).

Auch war es in diesem Sinne rechtsrichtig, die Erlöse aus der Weiterverrechnung von Büroaufwendungen an ein anderes Unternehmen als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.

Da die Umsatzsteuer somit erstinstanzlich zu Recht festgesetzt worden ist, sind auch die Säumniszuschläge rechtmäßig vorgeschrieben und dem Gesetz entsprechend die Verluste aus Gewerbebetrieb festgestellt worden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. April 2003