



GZ. RV/0495-W/07
GZ. RV/0496-W/07
GZ. RV/0497-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin SF über die Berufungen der Bw., vertreten durch STB, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001, betreffend Umsatzsteuer 2001 und betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 9. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 vom 22. Februar 2006 und der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2001 vom 22. Februar 2006 wird stattgegeben. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 vom 22. Februar 2006 wird ersatzlos aufgehoben.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2004 vom 22. Februar 2006 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2004 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge mit Bw. bezeichnet, ist in Österreich beschränkt steuerpflichtig und bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Bw. wurde u.a.

betreffend der Abgabengjahre 2001 bis 2004 einer Betriebsprüfung (BP) unterzogen. Im Betriebsprüfungsbericht wurde zusammenfassend Folgendes festgehalten:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die BP verwies hierzu auf Tz. 1 der Feststellungen. Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Ausführungen in Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes beschäftigen sich mit nicht abzugsfähigen Vorsteuern gemäß § 12 UStG:

Laut vorgelegtem Kaufvertrag habe die Bw. von einer KEG 40/795 Anteile an einer Liegenschaft um S 452.000,00 (€ 32.848,12) gekauft. Am selben Tag sei ein Bauauftrag abgeschlossen worden, wonach eine ARGE mit der Renovierung der Wohnung beauftragt worden sei. Als Preis für die Herstellungskosten-/Errichtungs- und Renovierungskosten seien S 565.000,00 + 20 % S 113.000,00 (€ 41.060,15 + € 8.212,03) vereinbart worden. Als Termin für die Fertigstellung sei der 1. August 2001 angeführt. Im Zuge der Endabrechnung vom 31.7.2001 seien Vorsteuern in Höhe von S 113.000,00 (€ 8.212,03) in Abzug gebracht worden.

Am 18.7.2001 sei ein Mietvertrag abgeschlossen worden, die Mietvereinbarung wurde mit 1.8.2001 abgeschlossen. Es sei festgehalten worden: *„Die allgemeinen Teile des Hauses wurden im Jahr 2000/2001 generalsaniert. Insbesondere wurden sämtliche Licht-, Gas- und Wasserleitungen, die Sanitäreinrichtungen, Fußböden und Fenster erneuert.“*

Der BP lägen folgen Kontrollmitteilungen vor:

Bei den von der ARGE fakturierten Baukosten läge keine Bauherreneigenschaft der Rechnungsempfängerin (= Wohnungskäuferin, Bw.) vor, da nachweislich

- die Bw. auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden als Bauwerber nicht aufscheine, sondern die Verkäuferin (KEG)
- Gegenstand der Umsätze sanierte Wohnungen seien
- der Wille der Vertragsparteien eindeutig auf den Erwerb sanierter Wohnungen gerichtet sei
- die Käuferin auf die bauliche Gestaltung keinen Einfluss nehmen habe können

- die Verkäufer das Baurisiko zu tragen hatten und den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen seien
- der Verkäufer das finanzielle Risiko zu tragen gehabt habe
- Fixpreise für den gesamten Wohnungskaufpreis inkl. Sanierung vereinbart worden seien.

Die Endabrechnung des Bauauftrages, datiert mit 31. Juli 2001, sei tatsächlich bereits am Tag der Unterfertigung des Bauauftrages bzw. Kaufvertrages (29.6.2001) erstellt worden, sei also nachweislich vordatiert worden, um einen gewissen Zeitraum zwischen angeblicher Erteilung des Bauauftrages und Endabrechnung und damit eine Bauherreneigenschaft der Bw. vorzutäuschen. Darüber hinaus sei festgestellt worden, dass die Wohnung bereits am 24.4.2001 zum Kaufpreis von S 1.130.000,00 (ohne Baukosten) angeboten worden sei. Genau dieser Gesamtkaufpreis sei auch an die Bw., jedoch willkürlich im Verhältnis 60:40 in Baukosten und Kaufpreis aufgeteilt worden. Somit sei erwiesen, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges eine fertig sanierte Wohnung gewesen sei.

Die Bw. komme weder als Bauherrin noch als umsatzsteuerrechtliche Leistungsempfängerin in Betracht. Da die o.a. Sanierungsleistungen an den Wohnungsverkäufer erbracht worden seien, bestehe auch keine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen der ARGE und der Bw., sondern zwischen der ARGE und der KEG (Verkäuferin). Die Baukosten seien daher an die KEG abzurechnen und stellten in der Folge einen Bestandteil des Kaufpreises dar (nicht abzugsfähige Vorsteuer 2001 laut BP: € 8.212,03).

	2001 ATS	2001 Euro
Vorsteuer laut Vlg.	120.613,86	8.765,35
nicht abzugsfähige Vorsteuer	-113.000,00	-8.212,03
Vorsteuer laut BP	7.613,86	553,32

Betreffend die Einkommensteuer wird seitens der BP festgehalten, dass mangels steuerlicher Auswirkungen für die Jahre 2001 bis 2003 aus verfahrensökonomischen Gründen keine Wiederaufnahme erfolgt sei. Für 2004 sei bis dato keine Veranlagung erfolgt. Im Jahr 2004 wurde seitens der BP ein Gewinn in Höhe von € 477,34 angesetzt (Verlust von bisher € 14,66 zuzüglich Differenz zur bisherigen AfA € 492,00 = Gewinn von € 477,34). Die Absetzung für Abnutzung wurde laut BP mit € 942,40 festgelegt (Abschreibung laut Bw. € 1.434,40).

Seitens der Bw. wurde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2001, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 das Rechtmittel der Berufung ergriffen. Die Bw. beantragt die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide. Weiters beantragt die Bw. die Abhaltung

einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. In ihrer Berufungsschrift wird seitens der Bw. zusammenfassend Folgendes festgehalten:

Der tatsächliche Sachverhalt bestehe im konkreten Fall darin, dass die Bw. die Wohnung von der KEG mit Kaufvertrag erworben habe und diese KEG aber zu diesem Zeitpunkt nur im Eigentum der unsanierten Wohnung gewesen sei. Die komplette Adaptierung und der Ausbau der Wohnung sei von der ARGE vorgenommen worden, welche zum damaligen Zeitpunkt alleinige Eigentümerin dieser Investitionen gewesen sei. Demzufolge habe die Bw. dieser ARGE die in deren Eigentum stehenden Investitionen (Ein- und Umbauarbeiten) zum vereinbarten Preis abgekauft. Über den Kauf dieser Investitionen sei mit einer Rechnung der ARGE an die Bw. abgerechnet worden. Und genau diesem Sachverhalt entsprechend habe die Bw. die in der Rechnung der ARGE ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen.

Nicht nachvollziehbar sei hingegen die Ansicht, dass die ARGE ihr Eigentum an den Investitionen zuerst an die KEG verkaufen hätte müssen und erst in der Folge diese dann die sanierte Eigentumswohnung an die Bw. verkaufen hätte dürfen. Wenn z.B. die ARGE Hauptmieterin der gegenständlichen Wohnung gewesen wäre, würde überhaupt kein Zweifel daran aufkommen, dass die ARGE als Hauptmieterin (sogar nach der unabdingbaren gesetzlichen Bestimmung des § 10 MRG) das Recht habe, die von ihr auf den Bestandgegenstand getätigten Investitionen vom neuen Eigentümer ersetzt zu erhalten. Dies bedeute, dass in diesem Fall der Kauf genauso abgelaufen wäre wie er tatsächlich stattfand. Die Bw. kauft eine unsanierte Eigentumswohnung vom grundbücherlichen Eigentümer und erwirbt die Investitionen in die Eigentumswohnung vom Hauptmieter der Wohnung. In welchem Zustand die gegenständliche Wohnung im Zeitpunkt des Kaufes war, ist dabei genauso unerheblich wie die Frage, ob der Bw. „Bauherreneigenschaft“ zukomme.

Ebenso unrichtig sei, dass die KEG der ARGE den Auftrag zur Durchführung der Investitionen gegeben habe. Es sei aktenkundig, dass die gegenständliche ARGE von zwei Handels-KEG´s und einer OHG gegründet worden sei, wobei der einzige Zweck dieser Gesellschaftsgründung (wie schon die Tatsache einer ARGE impliziert, die definitionsgemäß als Gelegenheitsgesellschaft regelmäßig zur Erreichung eines einzigen Zweckes gegründet werde) die Sanierung und der Ausbau der Liegenschaft gewesen sei. Da somit der Zweck der ARGE bereits die Durchführung der Investitionen gedeckt habe, gebe es natürlich keinerlei Auftrag außerhalb des Gesellschaftsvertrages zur Umsetzung des Gesellschaftszweckes. Jedenfalls standen die Investitionen, welche in Erfüllung des Gesellschaftszweckes vorgenommen worden seien im Eigentum der ARGE und diese sei jedenfalls alleine darüber Verfügungsberechtigt. Die Bw. habe über zivilrechtlich gültige Verträge jeweils ordnungsgemäße Fakturen der beiden Verkäuferinnen erhalten.

Es gebe darin beim besten Willen keine Rechtswidrigkeit, die den im gegenständlichen Fall vorgenommenen Vorsteuerabzug verwehren würde. Demnach gebe es auch keinen ersichtlichen Grund, der eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würde. Zur rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes werde auf die Äußerung des BMF, Fachbereich USt vom 20. Juli 2004 (abgedruckt in ÖStZ 2005) verwiesen. Wie aus dieser ersichtlich ist, werde auch vom BMF die eindeutige Meinung vertreten, dass die Lieferung eines unbebauten Grundstückes durch den Grundstückseigentümer umsatzsteuerlich nicht mit der Lieferung eines Gebäudes durch einen Dritten zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst werden könne.

In einem Ergänzungsschriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 8. Juni 2010 wird vorgebracht, dass in Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2009, ZI. 2006/13/0128, die einzigen vom Finanzamt vorgebrachten Wiederaufnahmegründe betreffend die Umsatzsteuer 2001 auf einer unrichtigen Würdigung seitens des Finanzamtes beruhten und vollkommen untauglich seien. Der vom UFS übermittelten Berechnung der Abschreibung für das Jahr 2004 werde gefolgt.

In der am 9. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wird auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2001, Umsatzsteuerbescheid 2001:

In der vorliegenden Berufungssache ist insbesondere strittig, ob zwischen der Berufungswerberin und dem Rechnungsleger eine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung bestand. Das Finanzamt verweist auf gleichgelagerte Berufungsfälle beim UFS, die der UFS zugunsten der Finanz entscheiden habe.

Eine Serie von gleichgelagerten Berufungsentscheidungen des UFS wurde zwischenzeitlich betreffend der Umsatzsteuer wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben (vgl. VwGH vom 25.2.2009, 2006/13/0128 und die dort weiter angeführten Erkenntnisse). Der VwGH kommt zusammenfassend zu folgenden Schlüssen:

Die Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 erfüllt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. Mai 2003, 99/15/0238, VwSlg. 7823/F). Der Zweck der Regelung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt darin, einem unberechtigten Vorsteuerabzug - eine Rechnung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug - vorzubeugen (vgl. z.B. die hg.

Erkenntnisse vom 22. Februar 2000, 99/14/0062, vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0085, sowie Ruppe, aaO, § 11 Tz 147). Das Entstehen der Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist von der Steuerschuld kraft tatsächlicher Leistungserbringung nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 zu unterscheiden. ... Der Frage der Bauherreneigenschaft kommt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nämlich dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen (vgl. Kolacny/Caganek, UStG3, § 6 Anm. 33 lit. h, Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (Hrsg), UStG-Kommentar, § 6 Rz 281, Ruppe, aaO, § 6 Tz 232, sowie Scheiner/Kolacny/Caganek ua, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a Anm. 58, jeweils mit Hinweis auf die Ausführungen im Urteil des EuGH vom 8. Juli 1986, C-73/85, Kerrutt, vgl. insbesondere Randnr. 15). In diesem Sinne war es im Beschwerdefall auch nicht wesentlich, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Bauleistungen die im angefochtenen Bescheid näher dargelegten, in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllten. Schon die Überlegungen zur Verneinung der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber vermögen daher den angefochtenen Bescheid in Bezug auf die Vorschreibung einer Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 nicht zu tragen. ... Auch könnten hier (Anmerkung: VwGH zu Missbrauchsüberlegungen) für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung Ersparnisse an Grunderwerbsteuer oder "andere steuerliche Vorteile" nicht maßgeblich sein, wobei weiters der gemeinschaftsrechtliche Blickwinkel zu beachten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. April 2008, 2005/13/0115). Demnach erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze im Wesentlichen einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, Randnr. 86, sowie weiters das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service Srl, Randnr. 45). Ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmerkette sichert (vgl. z.B. Beiser, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006/675,322). Zu Recht wird dazu in der Beschwerde vorgebracht, dass zur Vermeidung von diesbezüglichen Verzerrungen für Grundstückslieferungen in § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist.

Der UFS hat sich bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine allfälligen neuen Wiederaufnahmegründe zu stützen. Der UFS hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. z.B. Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, S

955). Die auf Tz. 1 des BP-Berichtes (nicht abzugsfähigen Vorsteuern nach § 12 UStG im Hinblick auf eine unrichtige Verneinung der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem Rechnungsleger sowie umsatzsteuerrechtlich nicht maßgebliche Überlegungen zur Verneinung der Bauherreneigenschaft) gestützten Wiederaufnahmegründe betreffend die Umsatzsteuer 2001 rechtfertigen im Sinne der obigen Ausführungen des VwGH keine Wiederaufnahme.

Der gegenständliche Wiederaufnahmebescheid war aufzuheben. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Der Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22. Februar 2006 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

Ad Einkommensteuer für das Jahr 2004, AfA:

Die Berufungswerberin beantragt im Rahmen ihrer Berufung die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 ohne gesonderte Ausführungen. Im BP-Bericht ist eine Neuberechnung bzw. Abänderung der Abschreibung ohne gesonderte Begründung ersichtlich, wobei es sich nicht nur um Änderungen im Zusammenhang mit den Ausführungen im umsatzsteuerlichen Teil des BP-Berichtes handelt.

Einwendungen gegen die vom UFS an die steuerliche Vertretung und dem Finanzamt übermittelten Neuberechnung der AfA für das Jahr 2004 erfolgten seitens der Bw. und seitens des Finanzamtes nicht. Laut Ergänzungsschriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 8. Juni 2010 wird der vom UFS übermittelten Berechnung der AfA für das Jahr 2004 gefolgt.

Die Bw. hat ursprünglich nur vom (niedrigen) Kaufpreis für die unsanierte Wohnung (plus Nebenspesen) einen Grundanteil ausgeschieden (30 %). Die Aufteilung betreffend Grundanteil hat in der Regel nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des Gebäudes einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen. Gutachterliche Stellungnahmen liegen nicht vor. Verwaltungspraxis aufgrund von Erfahrungssätzen ist, bei Abschreibungssätzen von 1,5 % bzw. 2 % einen Grundanteil von 20% auszuscheiden. Der Berufungssenat setzt daher von den gesamten Anschaffungskosten der Wohnung einen Grundanteil von 20 % an. Der Berufungssenat hegt keine Bedenken gegen den Ansatz einer 10-jährigen Abschreibung für die Kücheneinrichtung, wie im Anlagenverzeichnis der Bw. ersichtlich. Die von der BP zur Bemessungsgrundlage der AfA hinzugerechnete VST war wieder auszuscheiden.

Die Neuberechnung der AfA stellt sich wie folgt dar:

	ATS	ATS	Euro
Kaufpreis (100 %)	452.000,00		

Eintragungsgebühr laut Kaufvertrag	4.520,00		
Notarkosten laut Kostennote Notar	17.490,00		
Grunderwerbsteuer laut Kaufvertrag	15.820,00		
Abrechnung ARGE (100 %)	565.000,00		
abzüglich Kücheneinrichtung	<u>-33.000,00</u>		
Anschaffungskosten	1.021.830,00		
		AfA	
80 % Gebäudeanteil	817.464,00		
Abschreibung Wohnung	1,5%	12.261,96	
Kücheneinrichtung	33.000,00		
Abschreibung Kücheneinrichtung	10%	<u>3.300,00</u>	
Summe AfA 2004 laut UFS		15.561,96	1.130,93

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	2004
	Euro
Einkünfte aus V&V laut BP	477,34
zuzüglich AfA laut BP	942,40
abzüglich AfA laut UFS	<u>-1.130,93</u>
Einkünfte aus V&V laut UFS	288,81

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2004)

Wien, am 25. Juni 2010