



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. T. und die weiteren Mitglieder Mag. U., Dr. V. und Dr. W. über die Berufung der Bw., Adr1, vom 29. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 1. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Dezember 2003, Februar bis Dezember 2004 und Februar 2005 nach der am 21. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der Berufungswerberin (Bw.) war gemäß Errichtungserklärung vom 6. März 2003 u.a. die Makler-, Hausverwaltungs- und Bauträgertätigkeit, der An- und Verkauf von Realitäten und die Errichtung von Gebäuden, die Planungs- und Werbetätigkeit. Herr Johann B. vertritt die Bw. seit 10. Jänner 2005 als Geschäftsführer selbständig. Mit Schreiben der Wirtschaftskammer Niederösterreich vom 11. August 2004 erfolgte aufgrund einer Anzeige des Nichtbetriebes der Gewerbeberechtigung mit Wortlaut „Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger), eingeschränkt auf Immobilienmakler“ eine Ruhendmeldung mit Wirkung 31. Juli 2004 und mit Schreiben vom 3. Jänner 2006 eine Ruhendmeldung mit Wirkung 15. Dezember 2005 mit Berechtigungswortlaut „Immobilientreuhänder (Immobilienmakler, Immobilienverwalter, Bauträger) eingeschränkt auf Bauträger“.

Im Jahre 2005 erfolgte eine die Zeiträume Dezember 2003 bis Februar 2005 betreffende UVA-Prüfung, die zu folgenden Feststellungen führte:

„Tz 1: Die an die Hauseigentümer gelegten und kassierten Rechnungen betreffend die Bauleistungen Projekt Cstrasse 27/ff werden von der Betriebsprüfung der Umsatzsteuer unterworfen. Die Firma Bw haftet als Generalunternehmer für die inkassierte Umsatzsteuer und hat diese an das Finanzamt abzuführen.“

Bemessungsgrundlage mit 20 % zu versteuern: Beträge in €

<i>Dezember 2003</i>	<i>20.600,00</i>
<i>Februar – Dezember 2004</i>	<i>678.935,62</i>
<i>Jänner – Februar 2005</i>	<i>38.812,50"</i>

Laut Aktenvermerk vom 19. Mai 2005 (DB Bl. 16) ist im Zuge der Kontrolle der Baustelle in der Cstraße 27 festgestellt worden, dass bei diesem Bauvorhaben insgesamt 5 Doppelhäuser und ein Einfamilienhaus errichtet worden seien. Grundeigentümer seien die Österreichischen D., welche den Hauseigentümern auf Vermittlung des Immobilienbüros E. ein 99-jähriges Baurecht zugesprochen haben. Bei den weiteren Ermittlungen habe sich herausgestellt, dass Herr Johann B. als Vertreter der Bw. als Generalunternehmer von mehreren Hausbesitzern die Errichtungskosten iHv € 886.000,00 vorgeschrieben und kassiert haben soll, ohne die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt zu melden bzw. abzuführen. Deshalb sei die Umsatzsteuer für 5 Doppelhaushälften iHv € 147.669,62 vorgeschrieben worden.

Unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergingen mit Datum 1. Juni 2005 für folgende Zeiträume **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide**:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in €	Abgabennachforderung in €
Dezember 2003	20.600,00	4.120,00
Februar bis Dezember 2004	678.935,62	135.729,52
Februar 2005	38.812,50	7.762,50

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Mit Schreiben vom 29. Juni 2005 wurde von der Bw. gegen die vorgenannten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide **Berufung** eingebracht. Begründend wird darin ausgeführt: „Als wir im März 2003 unser Unternehmen gründeten, haben wir als Steuerberater die Firma Stb. ... mit der Führung der Buchhaltung und der steuerlichen Vertretung bevollmachtet. Da wir selbst über steuerliche Belange nicht ausreichend Bescheid wissen, vertrauten wir diesem Unternehmen, was wir heute noch immer tun. Unsere Firma, die Firma Bw. , obige Adresse, ist gegenüber seinen Kunden niemals als Baufirma aufgetreten, sondern stellte immer klar, dass die Baufirma F.-Hausbau und Handelsgesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Errichtung der Häuser beauftragt wird, was in der Folge auch bei 4 Hauseinheiten geschehen ist.“

Rechnungen wurden von dieser Firma mit ausgepreister USt gelegt und von uns in voller Summe bezahlt. Die uns nunmehr angerechnete USt wurde demnach von F. und den nachfolgend genannten Firmen bezahlt.

Bei einer Hauseinheit wurde die Baufirma G. als Generalunternehmer eingesetzt, der gleichfalls die USt ausgepreist hat und diese auch von uns bzw. vom Kunden direkt bezahlt bekommen hat. G. hat die USt sicherlich schon an die Finanz bezahlt.

Der gleiche Vorgang wiederholte sich bei der Firma H. und Handelsgesellschaft m.b.H., Adr2, des Ing. I.. Verantwortlich für Dach, Spengler, Innenausbau-Dach.

Firma X. für sämtliche Gas-Wasser-Heizungsinstallationen.

Firma J. für sämtliche Elektroinstallationen.

Auf Grund der angeführten Tatsachen und den Aussagen unserer steuerlichen Vertretung Mag. Stb zufolge, sind wir der Meinung, die uns bescheidete und in Rechnung gestellte USt an die div. Unternehmen bezahlt zu haben, die ihrerseits die Beträge an die Finanz abzuliefern hatten. Falls dies nur teilweise oder überhaupt nicht geschehen ist, ist das nicht unsere Schuld und können uns deshalb die Beträge nicht angelastet werden.“

In den abweisenden **Berufungsvorentscheidungen** vom 31. August 2005 für die Zeiträume Dezember 2003, Februar bis Dezember 2004 und Februar 2005 wird ausgeführt, dass aus den

zwischen den Bauwerbern und der Bw. abgeschlossenen Bauverträgen eindeutig hervorgehe, dass die Gesellschaft als Generalunternehmer auftrete. Daher sei der § 19 UStG – Übergang der Steuerschuld anzuwenden. Wie aus Punkt 1 dieser Verträge eindeutig hervorgehe, werde der Bw. als Auftragnehmer die Herstellung eines Hauses laut Plan im Sinne eines Bauträgers übertragen. Weiters werde in Punkt 4.1.1 des Bauvertrages die Pauschalsumme für die zu erbringende Bauleistung inklusive Umsatzsteuer vereinbart, welche auch von der Firma Bw. inkassiert wurde."

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 29. September 2005 ein **Vorlageantrag** eingebracht und ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend zur Berufung wird ausgeführt, dass die Bw. keine Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a erbringe, sondern Bauherr sei und Grundstücke iSd § 2 GrEStG liefere. Es komme daher nicht zu einem Übergang der Steuerschuld für an die Bw. erbrachte Bauleistungen auf die Bw. . Sie erbringe keine Bauleistungen an die Käufer der Gebäude, sondern es erfolgen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreie Grundstückslieferungen an die Erwerber der Gebäude.

Gemäß § 2 Abs. 2 GrEStG stehen Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden Grundstücken gleich. Der Verkauf eines Gebäudes auf fremdem Boden unterliege daher der Grunderwerbsteuer. Die von der Bw. an die Käufer gelieferten Gebäude seien auf Baurechtsgründen errichtet worden und stellen somit Gebäude auf fremdem Boden dar.

Die UStR führen in RZ 2602f zur Tätigkeit des Bauträgers Folgendes aus: *„Die Tätigkeit des Bauträgers umfasst die Abwicklung von Bauvorhaben auf eigene oder fremde Rechnung. Verkauft oder saniert der Bauträger eigene Grundstücke (Anm: auch eigene Bauten auf fremdem Grund und Boden, die Grundstücken gleichgestellt sind), handelt es sich nicht um Bauleistungen. Wird er für fremde Rechnung tätig, handelt es sich um Bauleistungen. Verkauft der Bauträger vor der Fertigstellung bereits Wohnungen bzw. Gebäude, wird er damit regelmäßig nicht über Auftrag des neuen Grundstückseigentümers tätig, da er weiterhin Bauherr bleibt.“*

Der Begriff Bauherr sei für die Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer einheitlich auszulegen (VwGH 13.5.2003, 99/15/0238). Als Bauherr gelte, wer auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, das Baurisiko zu tragen habe (d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei) und das finanzielle Risiko tragen müsse (d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen).

Von der Bw. seien vorgegebene Gebäude zu einem Fixpreis an die Käufer veräußert worden. Beim Kauf eines Fertigteilhauses mit Fixpreis verneine auch der VwGH (18.6.2002, 2001/16/0437) die Bauherreneigenschaft des Käufers, der Kaufpreis unterliege der Grunderwerbsteuer.

Bauherr sei der Errichter des Gebäudes, er tätige in weiterer Folge eine gemäß § 6 Abs.1 Z 9 lit. a UStG steuerfreie Grundstückslieferung. Dazu führe auch Ruppe im UStG-Kommentar, RZ 232, zu § 6 unter Hinweis auf VwGH 27.6.1991, 90/16/0169, zu den Bauherrenmodellen aus: *„Umsatzsteuerlich erbringt beim Bauherrenmodell der Grundstückseigentümer dem Erwerber gegenüber einen steuerfreien Umsatz eines (unbebauten) Grundstücks und der Initiator, der als Bauherr anzusehen ist und der dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschafft, tätigt einen umsatzsteuerfreien Umsatz eines Grundstückes (Gebäude auf fremdem Grund und Boden).“*

Die Bw. erbringe daher als Bauherr keine Bauleistungen an die Käufer der Gebäude, sondern liefere ein Grundstück (Gebäude auf fremdem Grund und Boden), was von der Umsatzsteuer befreit sei.

Die Vorschreibung von Umsatzsteuer für die Verkaufserlöse aus den Hausverkäufen durch die Behörde entbehre jeder gesetzlichen Grundlage. Den Käufern sei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden. Aus den Preisangaben in Punkt 4.1.1. des Bauvertrages mit einem Pauschalpreis „inklusive MWSt“ sei nicht abzuleiten, dass eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung vorliege. Diese Angabe bedinge lediglich, dass im Falle der möglichen Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG die Umsatzsteuer im Pauschalpreis enthalten sei und keine zusätzliche Steuer zur Verrechnung gelange.

Würde auf die Steuerbefreiung verzichtet werden, stünde der Bw. ein Vorsteuerabzug für die an sie verrechneten Vorleistungen zu, was aber von der Behörde im Ermittlungsverfahren bei Festsetzung der Umsatzsteuern nicht berücksichtigt worden sei. Außer einem Vorsteuerbetrag für den Zeitraum 12/2003 iHv € 1.217,86 seien bei der Ermittlung der Zahllast keine weiteren Vorsteuern erhoben und in Abzug gebracht worden.

Es käme auch zu keinem Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG, weil die Bw. von den Hauskäufern nicht mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt worden sei, da eine Grundstückslieferung vorliege und die Bw. erbringe nicht üblicherweise Bauleistungen, da Grundstücke (Gebäude auf fremdem Grund und Boden) verkauft worden seien. Die Umsatzsteuer für die Leistungen der beauftragten Unternehmer sei von diesen an das Finanzamt abzuführen und nicht von der Bw. geschuldet.

Der mit Beschluss des Landesgerichtes K. vom 8. März 2007 eröffnete Konkurs über die Bw., der gleichzeitig zur Auflösung der Gesellschaft führte, wurde mit Beschluss vom 3. Oktober 2008 aufgehoben.

Die am 21. April 2009 abgehaltene mündliche Berufungsverhandlung fand in Abwesenheit der Bw. statt, da der Vertreter der Bw. trotz ausgewiesener Ladung nicht erschienen ist. Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass im gegenständlichen Fall kein Bauherrenmodell vorliege, sondern Leistungen von zwei verschiedenen Unternehmern erbracht wurden. Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag liege keine einheitliche Leistung des Generalunternehmers vor. Es werde daher die Abweisung der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. gegenüber den Käufern von Doppelhäusern auf fremdem Grund und Boden in der Cstraße 27ff, KG L., erbrachten Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind oder ob darin steuerbefreite Grundstückslieferungen zu erblicken sind.

Grundstückseigentümer des streitgegenständlichen Grundstückes sind die österreichischen D., welche den potentiellen Hauseigentümern auf Vermittlung des Immobilienbüros E. ein 99-jähriges Baurecht grundbücherlich eingeräumt haben.

Es ist insbesondere zu prüfen, ob die getrennten Lieferungen von Grund (Leistung eines Baurechtes) und Gebäude in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einheitlich zu sehen und damit insgesamt steuerbefreit sind.

Im vorliegenden Fall liegt einerseits eine Baurechtseinräumung durch die Österreichischen D., die Grundstückseigentümerin an der strittigen Liegenschaft ist, an die einzelnen Käufer vor und andererseits die Errichtung von Doppelhaushälften durch die Bw.

Zwischen der Bw. als Auftragnehmer (AN) und den Hauskäufern als Auftraggeber (AG) wurden Bauverträge abgeschlossen. Die Bauverträge haben – unter beispielhaften Angabe des Bauvertrages vom 20. Dezember 2003 (Michaela und Klaus M.) - folgenden Inhalt:

„1. Gegenstand des Vertrages: Dem AN wird die Herstellung dieses Hauses lt. Plan im Sinne eines Bauträgers übertragen. Mit der Erbauung des Hauses und sämtlicher Zusatzarbeiten wird die Baufirma F. Hausbau u. Handelsgesellschaft m.b.H. Adr3, beauftragt.

2. Vertragsbestandteile: ÖNORM B 2110 Als Vertragsbestandteile gelten in nachstehender Reihen- und Rangfolge:

2.1. Dieser Bauvertrag

2.2. Die Baubeschreibung und der besprochene Plan.

2.3. Die Önormen mit technischen Inhalten, subsidiär die DIN-Normen, jedenfalls aber die Regeln der Technik.

2.4. Die auf die Leistungserbringung anwendbaren ÖE-Normen mit vornormierten Vertragsinhalten (Werkvertragsnormen) der Serie B22 die ÖNORMEN B 2110, B 2112 und B 2113.

...

Vergütung:

4.1. Preisart: Als Vergütung für die unter Punkt 1 bezeichnete und unter Punkt 2.2. beschriebene Leistung wird

4.1.1. die Pauschalsumme (Pauschalvertrag) von Euro inkl. MWSt 206.000,00 Ausführung laut Baubeschreibung und Plänen inkl. Bodenheizung EG und OG mit Dreikreisschaltung vereinbart. Die Pauschalsumme gilt für die laut Punkt 2.2. beschriebene Leistung (Pauschalvertrag u. beil. Leistungsbeschreibung). Änderungen in den Umständen der Leistungserbringung, die nicht in die Risikosphäre des AN zuzuordnen sind, können zu Nachträgen des AN führen (siehe Punkt 4.3.).

4.2. Preisveränderungen: Die angebotenen Preise gelten als Festpreise.

4.3. Leistungsänderungen – zusätzliche Leistungen

4.3.1. Leistungen, die gem. zugrundeliegender Baubeschreibung keine preisliche Deckung finden (Zusatzleistungen) dürfen vom AN nur nach schriftlicher Beauftragung durch den AG ausgeführt werden, andernfalls entsteht kein Anspruch auf Entgelt.

4.4. Rechnungslegung: ÖNORM B 2110

4.4.1. Es gelten Abschlagsrechnungen als vereinbart.

4.4.2. Es gilt folgender Zahlungsplan

1. Teilzahlung von 12 % sofort nach Bauvertragsunterzeichnung (22.12.2003) Euro 24.720,00

2. Teilzahlung von 10 % nach Fertigstellung Bodenplatte und Kellerwände Euro 20.600,00

3. Teilzahlung von 10 % nach Kellerdecke und Rohbau Euro 20.600,00

4. Teilzahlung von 10 % nach Rohbaudecke, Giebelwände u. Mauerbänke Euro 20.600,00

5. Teilzahlung von 20 % nach Dachstuhl, Vollschalung, Deckung und Spengler sowie der Fenster Euro 41.200,00

6. Teilzahlung von 15 % nach Fertigstellung der Rohinstallationen Euro 30.900,00

7. Teilzahlung von 15 % nach Innenputz u. Estriche und Fassade Euro 30.900,00

8. Teilzahlung von 8 % nach Fertigstellung Euro 16.480,00

Gesamtsumme inkl. MWSt Euro 206.000,00

Hafrücklass von 5 % der Gesamtsumme in der Dauer von 3 Jahren. Abdeckung durch eine Bankgarantie.

...

Übernahme

5.2. Es wird eine förmliche Übernahme vereinbart. Die Fertigstellung der Leistung ist dem AG ehestens unter Beifügung der Aufforderung zur Übernahme anzuzeigen. Der AG hat die Leistung binnen einer Frist von 14 Tagen zu übernehmen.

..."

Es liegen folgende Bauverträge vor:

Auftraggeber	Datum	Pauschalsumme in €
M. Klaus und Michaela	20.12.2003	206.000,00 inkl. MWSt
N. Martina und Gerhard		187.900,00 inkl. MWSt
Dr. O. S.	28.8.2003	200.962,00 inkl. MWSt
P. u. Q. Maria	20.2.2004	206.000,00 inkl. MWSt
R. Andrea und Andreas	9.6.2004	185.000,00 inkl. MWSt

Es erfolgten folgende Zahlungen der Käufer an die Bw. (in €):

	N.	M.	PQ/Q	O.	R.
Dez 2003		24.720,00			
Februar 2004			5.000,00	5.000,00	
März 2004	60.290,00	20.600,00	14.522,74	14.000,00	
April 2004	25.000,00	20.600,00	61.800,00	62.000,00	
Mai 2004	66.150,00	41.200,00	30.000,00	30.000,00	
Juni 2004		35.200,00			
Juli 2004			40.000,00	40.000,00	
August 2004		36.300,00			
Sept 2004	22.810,00	10.900,00	15.000,00	15.000,00	
Okt 2004					34.500,00
Nov 2004	13.650,00		15.000,00	15.000,00	60.200,00
Dez 2004					5.000,00
Jänner 2005					29.575,00
Februar 2005					17.000,00

Es ergeben sich daher in den strittigen Zeiträumen folgende Summen (in €):

	Summe brutto	Summe netto	Summe USt
Dezember 2003	24.720,00	20.600,00	4.120,00
Februar 2004	10.000,00	8.333,33	1.666,67
März 2004	109.412,74	91.177,28	18.235,46
April 2004	169.400,00	141.166,67	28.233,33
Mai 2004	167.350,00	139.458,33	27.891,67
Juni 2004	35.200,00	29.333,33	5.866,67
Juli 2004	80.000,00	66.666,67	13.333,33
August 2004	36.300,00	30.250,00	6.050,00

September 2004	63.710,00	53.091,67	10.618,33
Oktober 2004	34.500,00	28.750,00	5.750,00
November 2004	103.850,00	86.541,67	17.308,33
Dezember 2004	5.000,00	4.166,67	833,33
Jänner 2005	29.575,00	24.645,83	4.929,17
Februar 2005	17.000,00	14.166,67	2.833,33
Summe	886.017,74	738.348,12	147.669,62

Diese Summen werden auf die einzelnen Zeiträume wie folgt aufgeteilt (in €):

	Summe brutto	Summe netto	Summe USt
2003	24.720,00	20.600,00	4.120,00
2004	814.722,74	678.935,62	135.787,12
2005	46.575,00	38.812,50	7.762,50

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

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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“ im Sinne des § 2 Abs. 1 ist ein umsatzsteuerlicher Sonderbegriff. Dabei handelt es sich um eine Tätigkeit, die auf die Ausführung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen gegen Entgelt gerichtet ist (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, UStG 1994, Band III, § 2 Anm. 90 und 91).

Mit einer nachhaltigen Tätigkeit grenzt das UStG die unternehmerische von der nichtunternehmerischen (privaten) Tätigkeit ab. Jede nicht in die Privatsphäre fallende Tätigkeit soll nach dem Sinn und Zweck des UStG der Umsatzsteuer unterliegen. Eine nachhaltige Tätigkeit ist stets dann gegeben, wenn mehrere gleichartige Handlungen nach dem äußeren Sachverhalt und Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen wird (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, UStG 1994, Band III, § 2 Anm. 103 und 105).

Dass die Bw. nach außen auftritt und Unternehmer iSd UStG ist, kann als unstrittig vorausgesetzt werden und entspricht dem Akteninhalt.

Um den Steuerschuldner bestimmen zu können, muss die Leistung persönlich zugeordnet werden. Grundsätzlich ist bei der Umsatzsteuer davon auszugehen, dass die Leistungsbeziehungen, soweit ihnen zivilrechtliche Vereinbarungen zugrunde liegen, sich nach diesen

bezug habenden Vereinbarungen richten. Die Leistung ist daher demjenigen zuzurechnen, der zu ihrer Erbringung verpflichtet ist und gegen den die Ansprüche aus einer Leistungsbeziehung (Gewährleistungsansprüche, Schadenersatzforderungen, etc.) geltend gemacht werden können. Leistungsempfänger - und damit allenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt - ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat, wer berechtigt ist, die Ansprüche aus den Vereinbarungen geltend zu machen.

Überträgt ein Auftraggeber einem Unternehmer die Gesamtausführung eines Bauwerkes, unterliegt dieser als Generalunternehmer mit dem Gesamtentgelt der Umsatzsteuer. Rechtsbeziehungen entstehen zwischen den einzelnen Auftraggebern und dem Gesamtunternehmer einerseits und diesem und seinen Subunternehmern andererseits.

Dadurch, dass die einzelnen Auftraggeber mit der Bw. die Lieferung eines Hauses laut Plan und beiliegendem Bau- und Leistungsverzeichnis zu einem feststehenden Gesamtpreis vereinbart haben, haben sie die Gesamtausführung eines Bauwerkes der Bw. übertragen. Demnach schuldet die Bw. als Leistungsgegenstand die vereinbarungsgemäße Errichtung eines Hauses. Die im Bau- und Leistungsverzeichnis näher beschriebenen Bauleistungen werden somit von den einzelnen bauausführenden Unternehmern (wie F. Hausbau- und HandelsgmbH) als Subunternehmer an die Bw. als Leistungsempfänger erbracht, die sie mit den von den Hauserwerbern erhaltenen Geldbeträgen bezahlt haben muss. Denn aufgrund der Tatsache, dass die Bw. die Verpflichtung zur Lieferung von Häusern im beschriebenen Leistungsumfang gegen Entgelt übernommen hat, schuldet sie den Hauserwerbern die Gesamtausführung eines Bauwerkes. Es ist daher schuldrechtlich und umsatzsteuerlich gegenüber den Auftraggebern ausschließlich die Bw. als leistender Unternehmer zu qualifizieren.

Aus den vorliegenden Bauverträgen ist eindeutig ersichtlich, dass Bauleistungen (Errichtung eines Hauses laut Plan) und keine Lieferungen von Grundstücken zu erbringen sind.

Die Bw. war nie Eigentümerin des streitgegenständlichen Grundstückes, was auch nicht von ihr behauptet wird. Es ist daher für die berufsgegenständliche Fälle nicht von Bedeutung, wer als „Bauherr“ anzusehen ist (Kolacny/Caganek, UStG, 3. Auflage, § 6 Anm 33h). Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf die Frage, ob eine einheitliche Lieferung eines Grundstückes samt Gebäude (zur Gänze steuerfrei nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) oder ob eine steuerfreie Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit anschließender steuerpflichtiger Werklieferung des Gebäudes vorliegt.

Auch der EuGH hat im Urteil vom 8.7.1986, C-73/85, Rs „Kerrut“, entschieden, dass rechtlich getrennte Vorgänge (Bauleistung einerseits und Grundstückslieferung durch den Grundstückseigentümer andererseits) nicht als Einheit im Sinne einer einheitlichen Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden anzusehen sind. Im

Rahmen eines Bauherrenmodells erbrachte Leistungen unterliegen daher (mit Ausnahme der Lieferung eines Baugrundstückes) der Mehrwertsteuer.

Ruppe schließt sich in seinem Kommentar zum UStG 1994³, § 6 Tz 232, dieser Ansicht an.

Zu beachten ist ferner, dass verschiedene Personen an den unterschiedlichen Umsätzen beteiligt sind. Es liegen rechtlich getrennte Vorgänge vor, nämlich Bauleistungen der Bw. einerseits und die Übertragung eines Baurechtes an die Hauseigentümer andererseits. Es können nur die Umsätze des Grundstücksveräußerers als steuerfreie Grundstückslieferung behandelt werden. Mangels rechtlicher Möglichkeiten konnte die Bw. aber keine Grundstückslieferungen ausführen. Es ist zwar grundsätzlich richtig, dass die Umsätze von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden den Grundstücken iSd § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 gleichstehen, im vorliegenden Fall liegen aber Leistungen verschiedener Personen vor, die umsatzsteuerrechtlich nicht zu einer Leistung zusammenzufassen sind.

Die Bw. hat daher (bloß) Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichten lassen und diese Gebäude dann geliefert. Die strittigen Lieferungen sind daher nicht steuerfrei.

Im gegenständlichen Fall wurde für die Errichtung eines Eigenheimes zwischen verschiedenen Hauserwerbern und der Bw. für die von dieser zu erbringenden Bauleistungen ein Pauschalpreis vereinbart, welcher entsprechend dem Baufortschritt vom Auftragnehmer in Rechnung zu stellen war.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). 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 ist.

Von den Hauserwerbern wurden Zahlungen (siehe Tabelle oben) im Hinblick auf verschiedene Bauleistungen (u.a. Errichtung Bauvertrag, Fertigstellung Bodenplatte und Kellerwände, von Kellerdecke und Rohbau, nach Errichtung des Dachstuhles, nach Fertigstellung der Rohinstallationen, nach Innenputz und Estriche und Fassade) an die Bw. geleistet. Da nicht eindeutig feststeht, dass die fraglichen Leistungen bereits im Zeitpunkt der Entrichtung erbracht wurden und daher nicht eindeutig von abgrenzbaren Teilleistungen ausgegangen werden kann, hat die Besteuerung nach den Grundsätzen über die Anzahlungsbesteuerung zu erfolgen.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, die Behörde habe im Ermittlungsverfahren bei Festsetzung der Umsatzsteuern nicht berücksichtigt, dass der Bw. ein Vorsteuerabzug für die an sie verrechneten Vorleistungen zustünde, ist zu entgegnen, dass unabdingbare Voraussetzung für

den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer, auf Grund dessen Leistungen der Vorsteuerabzug beansprucht wird, dem Leistungsempfänger eine Rechnung iSd § 11 UStG 1994 ausstellt haben muss. Die Beweislast, ob Rechnungen vorgelegen sind, trifft den Unternehmer. Wie aus den im Akt befindlichen Aktenvermerken ersichtlich (Bl. 13 verso/2005), wurden Unterlagen bzw. Rechnungen betreffend Vorleistungen trotz Aufforderung von der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter nicht vorgelegt.

Wien, am 28. April 2009