



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Leneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Norbert Pelzer und Mag. Maria Belinda Eder im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der ARGE Ausbau F-Gasse 63, K. & F. OHG & Mitgesellschafter, W., vertreten durch Dr. Thomas Keppert WP GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 17. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 nach der am 24. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Laut beim Finanzamt (FA) am 18.11.1999 eingelangten Fragebogen für Gesellschaften betreffend die Eröffnung des Gewerbebetriebs wurde der Name des Unternehmens mit ARGE Ausbau F-Gasse 63 angegeben.

Demnach wurde das Unternehmen mit 1.10.1999 begonnen.

Als ausgeübte Geschäftstätigkeit wird "Zinshaus – Renovierung und Ausbau" angeführt.

Beteiligt sind M. K. Immobilienhandel KEG, Oc F. Immobilien Handel KEG, N. F. Immobilien Handel KEG, O. F. Immobilien Handel KEG sowie K. & F. .

Zeichnungsberechtigt sind Mag. A K. und B F. .

Mit dem Ansuchen um Zuteilung einer Steuernummer beim FA wurde auch der Gesellschaftsvertrag der ARGE vom 1.11.1999 vorgelegt.

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw) gem § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung wurde ein Vorhalteverfahren durchgeführt, in dem ua folgende Feststellungen von der Bp in den Schreiben vom 5.6.2003 und 31.7.2003 getroffen wurden:

"Nach Durchsicht der beschlagnahmten Unterlagen ergibt sich nachstehende Würdigung der bisherigen Verrechnungen seitens der Arbeitsgemeinschaften:

Wird eine Wohnung erworben und ist in diesem Zusammenhang die Sanierung vorgesehen, ist die Frage zu lösen, ob eine unsanierte oder sanierte Wohnung Gegenstand des Umsatzes ist. Entscheidend ist dabei, ob der Wille der Parteien auf den Erwerb einer sanierten oder unsanierten Wohnung gerichtet ist. Entscheidend ist, welcher Zustand (saniert oder unsaniert) zum Vertragsinhalt gemacht wird (VwGH v 27.6.1991, 90/16/0169).

Die Frage, ob Gegenstand des Umsatzes eine sanierte oder unsanierte Wohnung ist, wird von der Judikatur nicht an Hand der vertraglichen Formulierungen, sondern danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft zukommt.

Nach der Judikatur des VwGH ist der Bauherrenbegriff gunderwerbsteuerlich und umsatzsteuerlich gleich auszulegen (VwGH v 8.10.1990, 89/15/0112).

Nach Ansicht der Bp sind jene KEGs, welche zum Zeitpunkt des Beginnes der Um-, Ausbau- und Sanierungsarbeiten Eigentümer sind, aus nachstehend angeführten Gründen als Bauherr anzusehen und es sind daher die Baukosten der ARGE an diese KEGs zu fakturieren:

- a) die Käufer konnten auf die bauliche Gestaltung keinen Einfluss nehmen
- b) die KEGs haben das Baurisiko zu tragen, d h den bauausführenden Unternehmern gegenüber sind sie berechtigt und verpflichtet
- c) das finanzielle Risiko tragen ebenfalls die KEGs, da die Erwerber bloß einen Fixpreis zu zahlen haben
- d) nur dem Bauherren (=KEGs) obliegt es, die Sanierung bzw die Um- und Ausbauten zu planen und der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen
- e) teilweise wurden Bauaufträge mit den Käufern abgeschlossen. Diese Bauaufträge wurden

nachweislich rückdatiert. Die Bauaufträge wären dennoch als "Scheinauftrag" anzusehen, da zu diesem Zeitpunkt die im Bauauftrag angeführten Leistungen schon vorher begonnen bzw bereits fertiggestellt wurden (somit muss zur Durchführung dieser Arbeiten den Auftrag ein anderer erteilt haben).

Aufgrund obiger Ausführungen sind sämtliche Baukosten von der ARGE an die Eigentümer KEGs zu fakturieren. Dies wurde nur teilweise so gehandhabt – die anderen Baukosten wurden direkt an die Wohnungskäufer fakturiert. ...

Andernfalls erfolgt von der Bp hinsichtlich der falsch fakturierten Bauleistungen eine nochmalige Vorschreibung der Umsatzsteuer aufgrund des § 19 Abs 2 UStG und die bisher ... in den AR ausgewiesene Umsatzsteuer wird ... weiterhin geschuldet. ...

Dass mehrere Bauaufträge nachweislich zu einem späteren Zeitpunkt erstellt wurden, als die ausgedruckten identen Originaldokumente angeblich unterschrieben wurden, ist aus den EDV-Daten ersichtlich (...).

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass sämtliche Wohnungen im Internet (...) zu einem Fixpreis angeboten wurden. Aus diversen auf der EDV-Anlage vorgefundenen ...

Schriftstücken ist ersichtlich, dass Kaufinteressenten eine Aufteilung des Kaufpreises

("...mögliche Nebenkostenersparnis dadurch, dass ein Teil des Kaufpreises als Bauauftragsrechnung des ausführenden Generalunternehmers ausgewiesen werden kann.."- wörtliches Zitat...) angeboten wurde. Daraus ist wohl unzweifelhaft ersichtlich, dass den tatsächlichen Gegebenheiten zufolge ein saniertes Objekt Gegenstand des Kaufs ist....

Sollten Ihrer Meinung nach Zweifel am Ermittlungsergebnis bestehen, so werden Sie eingeladen, diese zu konkretisieren...."

In den Vorhaltsbeantwortungen wurde i w vorgebracht:

"... Zum Sachverhalt ist soviel zu sagen, dass ... ein Großteil aller Wohnungen von der C.AG gekauft worden sind oder die C.AG in den Verkauf der Wohnungen eingebunden war....Bei der ARGE F-Gasse 63 wurden von insgesamt 14 Tops 8 Tops von der C.AG gekauft, weitere 6 Tops wurden an Dritte verkauft. Die C.AG investiert in Immobilien, die sie großteils langfristig vermietet. Einzelne Wohnungen sind auch für den Verkauf bestimmt. Die C.AG hat von Beginn an die Absicht gehabt, unsanierte und unausgebaute Wohnungen zu erwerben, sie selbst zu sanieren und auszubauen, um sie dann weiter zu verkaufen oder aber langfristig zu vermieten. ...

Generalunternehmer war die D-GmbH, die mit den Um- und Ausbauten beauftragt worden ist. Der Wohnungskäufer war vertraglich nicht gebunden, den Bauauftrag an die D-GmbH zu vergeben. Es kam auch vor, dass der Wohnungskäufer andere bauausführende Firmen mit den Aus- und Umbauarbeiten beauftragt hat, oder dass auf Wunsch des Wohnungskäufers die

D-GmbH verschiedene besonders gewünschte Zulieferer eingesetzt hat. Siehe dazu unter anderem F-Gasse 63, Top 15, Wohnungskäufer Mag. R. und andere (...). Lediglich in einem einzigen konkreten Fall (F-Gasse 63, Top 8 und Top 13) wurde ein konkreter Bauauftrag an die D-GmbH von einer KEG (O. F. KEG) erteilt und auch gesondert abgerechnet. Bei allen übrigen Wohneinheiten der gegenständlichen Projekte bestanden Bauaufträge nur mit der C.AG oder den sonstigen Bauherrn. ...

Wirtschaftlich gesehen ist immer die C.AG bzw der Wohnungsverkäufer als Bauherr aufgetreten. Die KEGs handelten ausschließlich mit den unsanierten Objekten. Zwischen ihnen und den bauausführenden Unternehmern bzw der D-GmbH bestand keine Vertragsbeziehung. Der Kaufvertrag zwischen der C.AG und den KEGs wurde deshalb später abgeschlossen, weil klar war, dass die C.AG die gesamte Verwertung der Objekte übernehmen wird. ... Die Auswahl der Mieter erfolge ausschließlich durch die C.AG . Beim Um- und Ausbau ist man dabei auch teilweise auf die Wünsche potentieller Mieter eingegangen. Dies konnte aber nur dann geschehen, wenn die C.AG den Auftrag für die Um- und Ausbaumaßnahmen gegeben hat.

Dritten gegenüber trat nur die C.AG bzw der Wohnungskäufer als Erwerber und Eigentümer auf. Auf der Homepage der C.AG werden einzelne Wohnungen und auch die neu ausgebaute Dachgeschoßwohnung zur Vermietung und zum Verkauf angeboten. ... trat die C.AG als Bauherrin Interessenten gegenüber auf. ...

#### Projekt F-Gasse 63

Der Gesellschaftsvertrag der ARGE F-Gasse 63 wurde zwischen 4 Handels-KEGs und der Firma K. & F. am 1.11.1999 abgeschlossen. Laut Gesellschaftsvertrag ist der einzige Zweck der ARGE die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes in 9999 XY , F-Gasse 63, mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rd ATS 10 Mio inklusive Umsatzsteuer (...), und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile und einem Dachgeschoßausbau.

Die Renovierungs- und Ausbaukosten wurden innerhalb eines Zeitraumes von rd 2 Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft wurden – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag weiterverrechnet. Die geplanten Erlöse beliefen sich auf ATS 12 – 15 Mio (...).

Die konkreten Renovierungs- und Ausbautätigkeiten konnten Anfang 2000 in eingeschränktem Umfang begonnen werden. Die überwiegenden Bauleistungen wurden dann zwischen Jänner 2000 und Juni 2001 durchgeführt, was auch in den Ihnen vorliegenden Eingangsrechnungen der ARGE nachweisbar ist....

Zwischen der D-GmbH und der ARGE F-Gasse 63 einerseits und der C.AG andererseits wurden auf Basis einer bereits im Frühjahr 2000 gegebenen Willensübereinstimmung am 2.10.200 schriftliche Bauaufträge über die Renovierung und den Ausbau fast aller Wohneinheiten getroffen, konkret über die Tops L1, L2, 4, 5, 6, 7, 10 und 12. Hinsichtlich der bereits im Frühjahr 2000 gegebenen Willensübereinstimmung zwischen den Vertragspartnern verweisen wir auf beigefügte Erklärung der damaligen Vorstände der C.AG, die wir als gesonderte Beilage ... beischließen...

Gleichzeitig hat es die C.AG gemeinsam mit der Firma K. & F. im Frühjahr 2000 übernommen, Wohnungskäufer und Bauherrn für die Wohneinheiten des Objektes zu werben. ...

Konkret wurden neben dem oben beschriebenen Vertragsverhältnis mit der C.AG folgende (externen) Bauherren geworben, die entsprechende Verträge abgeschlossen haben:

Für Top 14 Fr. A. H.

Für Top 15 Mag. R.

Bei diesen Bauherrn war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bauauftrages mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten und mit den konkreten Wohnungsrenovierungen hinsichtlich der Roharbeiten (Maurer-Grobarbeiten, Kanal-, Wasser- u. Gas-Rohinstallationen) begonnen worden, die im Einzelfall zwischen 10 und 25% der Gesamtauftragssumme lagen. Der wesentliche Teil der Arbeiten ist jedoch im Rahmen des jeweiligen Bauauftrages auf Basis der individuell ausgehandelten Verträge ausgeführt worden. Beweis dazu: die einzelnen Eingangrechnungen in der ARGE, die die konkreten Wohnungen betreffen und in den Zeitraum zwischen Abschluss des Bauauftrages und Endabrechnung fallen.

Als Nachweis sei weiters angeführt, dass zwischen dem Abschluss der Bauaufträge und der Übergabe und Endabrechnung ein Zeitraum von jeweils 2 – 6 Monaten liegt, in denen die Arbeiten ausgeführt wurden. Jeder Bausachverständige kann bestätigen, dass eine Wohnungsrenovierung – auch höherer Qualität – innerhalb eines Zeitraumes von 4 – 6 Wochen realisierbar ist. ...

Bauherr H. Abschluss bzw Bauauftrag 15.2.01 Endabrechnung Übergabe 22.6.01

Bauherr Mag. R. Abschluss bzw Bauauftrag 17.8.00 Endabrechnung Übergabe 2.5.01

Bei den angeführten beiden Wohneinheiten handelt es sich um neu ausgebaute Dachgeschoßwohnungen. Bei beiden Bauherren existiert eine umfangreiche Dokumentation hinsichtlich Planänderungen, Ausstattungsänderungen, Änderungen von Raumaufteilungen, die in der Ihnen vorliegenden Akten-Korrespondenz enthalten sind. ...

...

Ein weiteres Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist die Einflussnahme auf die planerische Gestaltung des Hauses. ...hat die C.AG jeweils den Bauauftrag für den Ausbau

und die Renovierung der Objekte in wesentlichem Umfang erteilt und hat teilweise gemeinsam mit anderen Bauherrn – die von der C.AG geworben wurden – den überwiegenden Anteil der Projekte damit übernommen und aktiv mitgestaltet. ... Viele Detaillösungen bautechnischer, statischer und ausbautechnischer Art wurden erst im Zuge der Bautätigkeit festgelegt ...

In seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1991, 90/16/0169 stellt der VwGH zur Frage des Baurisikos fest, dass die Auftragserteilung entscheidend für die unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung gegenüber dem bauausführenden Unternehmer ist. Derjenige, der vom bauausführenden Unternehmer Rechnungslegung verlangen kann, ist als Auftraggeber und Bauherr anzusehen. Im gegenständlichen Erkenntnis änderte selbst der Umstand, dass ein Pauschalpreis vereinbart worden war, nichts an der Bauherreneigenschaft des Beschwerdeführers.

Vertragspartner der D-GmbH, die als Generalunternehmer mit den Errichtungs-, Herstellungs- und Renovierungsarbeiten beauftragt worden ist, war und ist der Wohnungserwerber. Nur der Wohnungserwerber hat den Bauauftrag erteilt. ...

Zu keiner Zeit war ein Fixpreis für die Umbauarbeiten vereinbart. In den Bauaufträgen wurde lediglich ein grobes Gesamtausbaubudget festgelegt. ...

Beim Projekt F-Gasse 63 war in den ersten Kostenkalkulationen in 1999/2000 von einem Ausbaubudget von rd € 605.000,-- ausgegangen worden. ... Die Art und das Ausmaß des Projektes wurden unter Mitwirkung der C.AG laufend erweitert und umfasste schließlich insgesamt € 755.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer (...). Das sind rd 25% mehr als die ursprünglichen Baubudgets. ...

... ergibt sich schlüssig, dass der Großteil der Merkmale, die für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft sprechen, beim Wohnungserwerber erfüllt war. Dies war in den meisten Fällen die C.AG. Die KEGs können nicht als Bauherren angesehen werden, da

- die Wohnungserwerber von Beginn an die Absicht hatten, eine unsanierte Liegenschaft zu erwerben, um sie um- und auszubauen und die einzelnen Wohnungen später zu verkaufen oder zu vermieten
- die Wohnungserwerber nachweislich auf die planerische Gestaltung des Hauses maßgeblich Einfluss nehmen konnten, ...
- die Wohnungserwerber das Baurisiko getragen hat, dh dass nur sie gegenüber den bauausführenden Unternehmern vertraglich berechtigt und verpflichtet waren
- mit den Wohnungserwerbern kein Fixpreis vereinbart war, da das ursprüngliche Baubudget durch die Endabrechnung bei weitem überschritten worden ist...

Abschließend möchten wir uns auch dagegen verwehren, dass es Rückdatierungen und Scheinaufträge gegeben hätte. Die Tatsache, dass es in der EDV einzelne word und excel-

Dateien gibt, die ein anderes Datum aufweisen, kann nicht als Beweis angesehen werden. ..Es kam vor, dass Dokumente in einer neuen Version oder mit einer geänderten Bezeichnung zu einem späteren Zeitpunkt neu abgespeichert wurden und als Muster für neue Verträge verwendet wurden. Das ist eine übliche Vorgangsweise...

Abschließend wollen wir noch ausführen, dass Zwischenkäufe und –verkäufe einzelner Wohneinheiten in unsaniertem Zustand im Rahmen der gegenständlichen Bauprojekte durchgeführt wurden. Diese Zwischenverkäufe berühren die Bauherreneigenschaft der C.AG nicht, da sie wie dargestellt entsprechende Vereinbarungen über den Erwerb und die langfristige Behalte der betroffenen Einheiten hatte und Willensübereinstimmung zwischen den Vertragsparteien zu einem jeweils sehr frühen Projektstadium gegeben war. Der Grund für die Durchführung der Zwischenverkäufe war in der Liquiditätssicherung und Finanzierungsbereitstellung für die einzelnen Projekte zu suchen. Und es war den einzelnen Zwischenkäufern bewusst, dass – nach Realisierung der endgültigen langfristigen Projektfinanzierung – die C.AG langfristiger Eigentümer würde,..."

Das FA traf im Bp-Bericht ua folgende Feststellungen.

"Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit  
Renovierung und Ausbau des Objektes 9999 XY , F-Gasse 63.

Tz 2 Rechtsform

Arbeitsgemeinschaft nach bürgerlichem Recht

Tz 10 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse

M. K. Immobilienhandel KEG 12%

Oc F. Immobilienhandel KEG 16%

N. F. Immobilienhandel KEG 12%

O. F. Immobilienhandel KEG 60%

### **Erläuterungen zur Umsatzsteuer**

#### **Tz 14 Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG**

Die ARGE Ausbau F-Gasse 63 wurde am 1.11.1999 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes 9999 XY , F-Gasse 19. Mit Ausnahme der K. & F. OHG waren alles Gesellschafter des geprüften Unternehmens zu Beginn der Sanierungsmaßnahmen im Monat Jahr auch Miteigentümer des betreffenden Objektes. Vom geprüften Unternehmen wurden Sanierungsarbeiten an die in der folge angeführten Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet, obwohl Empfänger der betreffenden Leistungen die jeweiligen Eigentümer-KEGs (=Wohnungsverkäufer) waren.

Im Ermittlungsverfahren wurden folgende Fakten festgestellt:

- kein einziger der Wohnungskäufer scheint auf den betreffenden Einreichplänen und bei den

Baubehörden als Bauwerber auf, sondern lediglich die jeweiligen Eigentümer KEG-s

- die Baubewilligungen wurden ebenfalls den Eigentümer-KEGs erteilt
- Gegenstand der Erwerbsvorgänge waren sanierte Wohnungen
- der Wille der Vertragsparteien war auf den Erwerb sanierter Wohnungen gerichtet
- die Käufer konnten auf die bauliche Gestaltung keinen wesentlichen Einfluss (iS der ständigen Rechtsprechung des VwGH) nehmen
- die Verkäufer hatten das volle Baurisiko zu tragen und waren den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet
- die Verkäufer hatten das finanzielle Risiko zu tragen
- es waren Fixpreise für den gesamten Wohnungskaufpreis inkl Sanierung vereinbart. In den Fällen, wo Mitarbeiter der C-Gruppe eine Vermittlungsprovision für die verkauften Objekte erhielten, wurde diese auf Basis des Gesamtkaufpreises – einschließlich der diesbezüglichen Bauauftragssummen – bemessen
- die verrechneten Baukosten sind de facto Bestandteil des jeweiligen Wohnungskaufpreises
- die bauausführenden Unternehmen wurden von der ARGE mit der Durchführung der Sanierungsarbeiten beauftragt, somit von jedem einzelnen Gesellschafter und daher auch von den Wohnungsverkäufern

Weiters wird auf eine Aussage des Vorstandes der C.AG gegenüber der Zeitschrift Gewinn (...) hingewiesen, die wörtlich lautet:

"Wir gehen immer so vor: Altbauten werden von uns zuerst über kleine Projektgesellschaften gekauft und erst dann, wenn sie saniert und vermietet sind, an die C.AG übertragen. So bleibt alles in der Gruppe strikt getrennt."

Diese Aussage deckt sich mit den festgestellten Fakten.

In der Folge sind nochmals die wesentlichen Merkmale, die eine Bauherrneigenschaft der in der Beilage angeführten Wohnungserwerber ausschließen sowie die diesbezügliche Rechtsprechung angeführt:

1) Der (die) Wohnungskäufer trat(en) der Baubehörde gegenüber nicht als Bauwerber auf. Dies stellt bereits ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherrneigenschaft dar (Hinweis E 17.2.1978, 728/76 und 1949/77; E 8. Oktober 1990, 89/15/0112; E 9. August 2001, 98/16/0158).

2) Die Sanierung der Wohnungen war zum Zeitpunkt der Erwerbsvorgänge bereits in allen Einzelheiten geplant, teilweise bereits fertig bzw in Durchführung. Daher konnte(n) der (die) Käufer, insbesondere, da jeweils nur ein Grundanteil, verbunden mit Wohnungseigentum erworben wurde, auf die Gestaltung des Gebäudes keinerlei Einfluss nehmen und keinerlei Bauaufträge an die bauausführenden Firmen erteilen. (E 19. Mai 1988, 87/16/0102; E 16. Dezember 1993, 88/16/0241; E 28. Juni 1995, 94/16/0160)



Laut Rechtsprechung des VwGH reicht nicht einmal eine zusätzliche, ursprünglich nicht geplante Unterkellerung bzw eine Versetzung von Wänden aus, den erforderlichen Einfluss auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion darzulegen (E 16. November 1995, 93/16/0017; E 20. Februar 1992, 90/16/0160,0161; E 9. August 2001, 98/16/0392).

3) Der Wille der Vertragspartner war jedenfalls darauf gerichtet, einen ideellen Grundstücksanteil samt einer fertigen Wohnungseinheit zu erwerben bzw zu veräußern, daher kann der Erwerber die Bauherreneigenschaft – selbst bei Personenverschiedenheit zwischen dem Veräußerer des Grundstücksanteils und dem Bauführer – nicht erlangen (E 20. Jänner 1983, 81/16/0171; E 8. Jänner 1990, 89/15/0112).

In dem vom steuerlichen Vertreter in den Vorhaltsbeantwortungen zitierten Erkenntnis des VwGH, 90/16/0093 vom 19. April 1995 ("Entscheidend ist nicht der Zustand im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird.") heißt es weiter:

"Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Grundstückserwerber an eine bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Haus gebunden, dann ist es nicht rechtswidrig, den Kauf eines Grundstückes mit – einem herzustellenden (hier fertig zu stellenden) – Haus anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag (hier: Generalunternehmerauftrag) geschlossen wird."

In diesem Erkenntnis stellt der VwGH also fest, dass es möglich ist, einen Kaufvertrag über ein erst zu errichtendes Gebäude abzuschließen. Ihre Interpretation dieses Erkenntnisses, man könne eine bereits fertig gestellte Wohnung in unsaniertem Zustand erwerben und rückwirkend einen Bauauftrag erteilen, steht in Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Dass im Zuge der seinerzeitigen USt-Nachschaufen des FA 01 bei einzelnen ARGEn der gegenständliche Sachverhalt überprüft wurde, ist irrelevant, da den damaligen Prüfern maßgebliche Unterlagen und Beweismittel nicht vorlagen und daher naturgemäß auch nicht gewürdigt werden konnten.

Dass wirtschaftlich gesehen immer die C.AG bzw die Wohnungskäufer als Bauherren aufgetreten seien, wurde vom geprüften Unternehmen in keinem einzigen Fall nachgewiesen. Auf sämtlichen Einreichplänen scheinen die Eigentümer-KEGs als Bauwerber auf.

Die bauausführenden Unternehmen wurden von der ARGE mit der Durchführung der Arbeiten beauftragt. Arbeitsgemeinschaften sind Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesbR), denen keine Rechtspersönlichkeit zukommt. Zurechnungssubjekte der Rechte und Pflichten sind

vielmehr deren Gesellschafter, die auch Vertragspartner des Dritten sind (...).

Somit gelten zivilrechtlich alle von der ARGE oder einem ihrer Gesellschafter erteilten Aufträge als von allen Gesellschaftern – und somit von den HandelsKEGs (= Wohnungsverkäufern) erteilt.

Ust-rechtlich tritt die ARGE nach außen auf, daher kommt ihr Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG zu. Umsatzsteuerrechtliche Leistungsbeziehungen bestehen daher zwischen den Eigentümer-KEGs und der ARGE einerseits sowie zwischen ARGE und bauausführender Gesellschaft andererseits. Welche konkreten Kosten den einzelnen Eigentumswohnungen zugeordnet worden sind, konnte nicht nachgewiesen werden. Es wurde somit lediglich eine pauschale Aufteilung vorgenommen, die nicht nachvollziehbar ist.

Es konnte auch keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen als Kriterium für das Vorliegen der Bauherrnereignis festgestellt bzw nachgewiesen werden.

Das Tragen von Baurisiko als maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer Bauherrnereignis der Wohnungskäufer konnte in keinem einzigen Fall festgestellt werden. Ein aus allfälligen Preissteigerungen resultierendes finanzielles Risiko für die Käufer war aufgrund der fix vereinbarten Pauschalpreise in keinem Fall gegeben, in seltenen Fällen aufgetretene geringfügige Abweichungen vom Pauschalpreis resultierten immer aus Zusatzwünschen der Käufer. Diese waren somit auch nicht Bestandteil des Kaufpreises.

In sämtlichen Bauaufträgen ist unter dem Punkt Kosten des Bauauftrages und Fälligkeiten wörtlich festgehalten:

"... Die Kosten für die Durchführung des Bauauftrages belaufen sich auf einvernehmlich festgestellte:

Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten netto öS

zuzüglich 20% Umsatzsteuer öS

Gesamtkosten inkl Umsatzsteuer – Gesamtrechnungsbetrag öS ..."

Es wurde kein Vertrag mit einer diesbezüglich abweichenden Vereinbarung vorgelegt. Die Kosten wurden demnach nachweislich im Vorhinein einvernehmlich festgesetzt.

Dass für den Ausbau des gesamten Objektes im Rahmen der ARGE nur ein Rahmenbudget veranschlagt wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass mit den Käufern der einzelnen Wohnungen Fixpreise vereinbart wurden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zweifellos alle Käufer die Wohnungen in saniertem Zustand erworben haben. Durch die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis der unsanierten Wohnung wurde den Erwerbenden die Möglichkeit eröffnet, Grunderwerbsteuer zu verkürzen und Vorsteuern aus Baukostenrechnungen zu Unrecht in

Anspruch zu nehmen.

Es wurden von der ARGE Leistungen an den (die) in der Folge angeführten Käufer fakturiert, die de facto im Auftrag der Eigentümer-KEGs erbracht wurden und an diese abzurechnen gewesen wären.

Folgende bisher erklärte Umsätze wurden nicht an die tatsächlichen Bauherren, sondern an die Wohnungskäufer zur Abrechnung gebracht:

C.AG

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8.10.2003 wird auf die Anlage 3 (gemeint ist wohl Anlage 4), eine Erklärung der beiden Vorstände der C.AG der Jahre 2000/2001, Mag. A K. und B F. , verwiesen, im Rahmen der Aufsichtsratssitzung der C.AG vom 27.3.2000 sei bereits zum Ausdruck gebracht worden, für das Projekt F-Gasse 63, konkret für die Tops L1, L2, 4, 5, 6, 7, 10 und 12 die Bauherren-Funktion zu übernehmen und diese in unsaniertem Zustand zu erwerben. Im Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der C.AG vom 27.3.2000 findet sich jedoch nicht der geringste Hinweis darauf.

Der angeblich am 2.10.2000 abgeschlossene Bauauftrag wurde laut Dateiinformation erst am 18.7.2001 erstellt und ist somit nachweislich rückdatiert.

Weiters wurde festgestellt, dass sämtliche von der C.AG erworbene Tops bereits bei Unterzeichnung des Bauauftrages seit zumindest 10 Monaten, teilweise sogar seit mehr als 10 Jahren (Top 12 sogar seit 43 Jahren!) durchgehend vermietet und bewohnt waren und daher in diesen Wohnungen keine wesentlichen Sanierungsarbeiten durchgeführt werden konnten (siehe hiezu nachstehende Tabelle).

<b>Top</b>	<b>Mieter</b>	<b>Vermietet ab</b>	<b>bis</b>
1	Robert Ku	1.10.1990	zum. Ende 2001
2	Ing. Otto Fu	1.10.1983	dato
4	Dr. Wo	4.7.1963	dato
5	Mag. We	1.7.1994	Nov 2001
6	Dr. Lecia Me	1.5.1993	dato
7	Mag. Michael Ka	23.8.1990	4.2.2004
10	Georg E.	1.12.1999	dato
12	Ri He	1.9.1957	dato

Weiters betragen die an die C.AG verrechneten Baukosten iHv öS 2,100.000,-- exkl USt exakt 30% des Gesamtkaufpreises (Kaufpreis öS 4,800.000,-- + Baukosten öS 2,100.000,--; Summe öS 6,900.000,--) für die oa 8 Wohnungen. Diese Tatsache sowie das Faktum, dass diese 8 Wohnungen nicht saniert wurden, beweisen, dass beim Verkauf der Wohnungen an die AG tatsächlich gar keine Baukosten für die Wohnungen anfielen, sondern lediglich eine willkürliche Aufteilung des Kaufpreises (wie in vielen anderen Fällen – siehe dort) vorgenommen wurde, um bei der C.AG einerseits Grunderwerbsteuer zu verkürzen und andererseits für den angeblichen Baukostenanteil Vorsteuern zu Unrecht zu lukrieren.

Eine Bauherreneigenschaft der C.AG besteht daher nicht.

#### H. Anita

Fr H. erwarb mit Kaufvertrag vom 14.3.2001 die Wohnung F-Gasse 63/Top 14. Angeblich bereits am 15.2.2001 soll sie einen Bauauftrag für die betreffende Wohnung unterschrieben haben. Aus einem Brief an Hrn K. vom 14.3.2001 geht jedoch eindeutig hervor, dass der Bauauftrag ebenfalls am 14.3.2001 gleichzeitig mit dem Kaufvertrag unterschrieben wurde. Weiters wird im Bauauftrag selbst auf einen korrigierten Entwurf vom 6.3.2001 hingewiesen, der am 15.2.2001 noch nicht existiert haben kann. Somit ist bewiesen, dass der Bauauftrag rückdatiert wurde.

Weiters wurde der Gesamtkaufpreis willkürlich im Verhältnis 2/3 : 1/3 in Baukosten und Kaufpreis aufgeteilt.

Damit ist eindeutig erwiesen, dass es Wille der Vertragsparteien war, eine fertige Wohnung zu einem Fixpreis zu erwerben bzw zu veräußern.

#### R. Mag. Roman

Am 25. Juli 2000 unterzeichnete Mag. R. ein Kaufanbot für die Wohnung F-Gasse 63/Top 15. In diesem wurde bereits der endgültige Gesamtkaufpreis von öS 4,200.000,-- (Kaufpreis öS 1,020.000,--, Baukosten öS 3,180.000,-- inkl USt) festgehalten. Somit ist eindeutig erwiesen, dass es Absicht der Vertragsparteien war, die Wohnung in fertigem Zustand zu veräußern bzw zu erwerben, dass von Anfang an ein Fixpreis vereinbart war und somit auch ein allfälliges Baurisiko auf Seiten des Verkäufers liegt. Die Aufteilung in Baukosten und Kaufpreis erfolgte völlig willkürlich im Verhältnis 3/4 : 1/4.

Damit ist eindeutig erwiesen, dass bei der gegenständlichen Wohnung keine Bauherreneigenschaft des Käufers gegeben ist.

bisher						lt Bp					
	fakturiert an					Weiterver= rechnung an			Anteil	anteilige je Top	Baukosten
Datum	Empfänger=	Top	Netto	20% USt	Brutto	Bauherrn	Datum	Top		netto	brutto

	Käufer						KV				
31.12.00	Mag Roman R.	15	1,590.000	318.000	1,908.000	O. F KEG	17.8.00	15		1,590.000	1,908.000
15.3.01	Anita H.	14	1,626.384,20	325.276,84	1,951.661,04	O. F. KEG	14.3.01	14		1,626.384,20	1,951.661,04
20.6.01	Anita H.	14	1,118.839,17	223.767,83	1,342.607	O. F. KEG	14.3.01	14		1,118.839,17	1,342.607
2.5.01	Mag Roman R.	15	1,060.000,00	212.000,00	1,272.000,00	O. F. KEG	17.8.00	15		1,060.000,00	1,272.000,00
2.10.01	C.AG	L1	2,100.000,00	420.000,00	2,520.000,00	M. K. KEG	24.9.01	L1	190/12430	100.000,00	120.000,00
2.10.01	C.AG	L2				OC F. KEG	24.9.01	L2	190/12430	100.000,00	120.000,00
2.10.01	C.AG	4				N. F. KEG	24.9.01	4	520/12430	100.000	120.000
2.10.01	C.AG	5				M. K. KEG	24.9.01	5	750/12430	500.000,00	600.000,00
2.10.01	C.AG	6				OC F. KEG	24.9.01	6	1100/12430	400.000,00	480.000,00
2.10.01	C.AG	7				N. F. KEG	24.9.01	7	1000/12430	100.000,00	120.000,00
2.10.01	C.AG	10				O. F. KEG	24.9.01	10	1120/12430	700.000,00	840.000,00
2.10.01	C.AG	12				O. F. KEG	24.9.01	12	1100/12430	100.000,00	120.000,00
			5,905.223,37	<b>1,181.044,67</b>	7,086.268,04				5970/12430	5,905.223,37	7,086.268,04

Die bisher erklärten Umsätze sind der tatsächlichen Leistungserbringung an die Eigentümer KEGs zuzuordnen. Die in obiger Tabelle angeführte, an die Wohnungskäufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet. Eine Rechnungsberichterstattung ist bis dato nicht erfolgt.

Für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum errechnet sich folgende Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG:

Zeitraum Steuerschuld gem § 11 (14) UStG

2000 öS 318.000/€ 23.109,96

2001 öS1,181.223,37/€ 85.829,86 ..."

Das FA erließ am 13.10.2004 entsprechende Umsatzsteuerbescheide betreffend 2000 und 2001.

Dagegen richtet sich die Berufung der Bw, in der iW vorgebracht wird.

"... Die angefochtenen Steuerbescheide entsprechen nicht den eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001. Die Steuerbescheide folgen vielmehr den Feststellungen der Betriebsprüfung, die dahin lauten, dass die Leistungserbringung zu den in den Jahren 2000 und 2001 erfolgten Fakturierungen der Renovierung und des Ausbaus der Liegenschaft 9999 XY, F-Gasse 63 nicht an Mag Roman R., Anita H. und die C.AG, sondern an die jeweiligen Grundeigentümerinnen der einzelnen Eigentumswohnungen erfolgt sei. Aus diesem Grund sei hinsichtlich den gegenständlichen Fakturen an Mag. Roman R., Anita H. und die C.AG vom 31.12.2000, 15.3.2001, 20.6.2001, 2.4.2001 und 2.10.2001 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG im Ausmaß von € 23.109,96,-- im Jahr 2000 und € 85.829,86,-- im Jahr 2001 entstanden.

Die Begründung der gegenständlichen Bescheide verweist auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht über die abgabenbehördliche Prüfung. Diesem Bericht ist unter Tz 14 überwiegend lediglich eine "Schemabegründung" zu entnehmen, die im konkreten Fall als äußerst mangelhaft zu bezeichnen ist. So ist bereits im 1. Absatz der Tz 14 nicht einmal der Beginn der Sanierungsmaßnahmen angeführt, sondern nur "MONAT JAHR" anstelle des Datums. Weiters wird ausgeführt, dass der Betriebsgegenstand der Gesellschaft die Renovierung und der Ausbau des Objektes 9999 XY, F-Gasse 19 (?) sei. Ferner wird in Tz 14 behauptet, dass keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen festgestellt werden konnten. Worauf die belangte Behörde diese Feststellung im konkreten Fall stützt, bleibt völlig im Dunkeln. Wahr ist vielmehr, dass selbstverständlich ausschließlich die beiden damaligen Vorstände der C.AG, Mag K. und Herr F., den Einfluss auf die planerische Gestaltung der gegenständlichen Umbau-, Zubau- und Sanierungstätigkeiten hatten, soweit es die von der C.AG letztlich erworbenen Objekte gehandelt hat. Wer hätte denn sonst Einfluss haben sollen? Die belangte Behörde behauptet in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts weiters, dass die hier gegenständlichen und an die C.AG verkauften Objekte bei Unterzeichnung des Bauauftrages bereits seit mindestens 10 Monaten vermietet waren und daher in diesen Wohnungen keine Sanierungen vorgenommen worden sein konnten. Sie übersieht dabei den tatsächlichen Sachverhalt, nämlich dass von unserer Mandantin im gesamten Betriebsprüfungsverfahren niemals behauptet wurde, dass bei diesem Objekt in den gegenständlichen Wohnungen Sanierungen

vorgenommen worden seien. Es wurde immer der Behörde gegenüber dargelegt, dass neben dem Dachbodenausbau nur die allgemeinen Teile der Liegenschaft saniert und ein Lift eingebaut wurde. Insgesamt kann somit der dem angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde zugrunde gelegte Sachverhalt als gravierend falsch festgestellt werden.

Der tatsächliche Sachverhalt im konkreten Fall ist vielmehr der, dass die C.AG W. bereits am 27.3.2000 von den Eigentümerinnen der Objekte L1, L2, 4, 5, 6, 7, 10 und 12 Kaufoptionen erhalten hat. Am 2.10.2000 wurde der hier gegenständliche Bauauftrag mit der C.AG abgeschlossen. Mit Kaufvertrag vom 24.9.2001 wurden schließlich die Kaufoptionen effektiert und die gegenständlichen 8 Objekte von der C.AG von den diversen Handels-KEGs erworben. Bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.10.2003 haben wir darauf hingewiesen, dass Gegenstand der Renovierung der gegenständlichen Liegenschaft nur die allgemeinen Gebäudeteile umfasst hat. Daneben wurden die beiden Dachgeschoßwohnungen Top 14 und Top 15 neu errichtet. Für die beiden Dachgeschoßwohnungen konnten Mag R. und Frau H. als Käufer und Investoren gewonnen werden. Für alle anderen Objekte der gegenständlichen Liegenschaft hat die C.AG die Garantie für die Finanzierung der Renovierungskosten des Hauses übernommen. Wirtschaftliche Notwendigkeit der gegenständlichen Konstruktion war die, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Renovierung der gegenständlichen Liegenschaft (etwa im Oktober 1999) die grundbücherlichen Eigentümerinnen der einzelnen Eigentumsobjekte zur Finanzierung des erforderlichen Reparaturaufwandes nicht in der Lage waren. Grundsätzlich wäre die WEG zur Erteilung des Auftrages zur Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft zuständig gewesen. Dies hätte aber dazu geführt, dass den einzelnen Eigentümern der WE-Objekte erhebliche Sonderbeiträge für die Reparaturrücklage vorgeschrieben hätten werden müssen. Dies war leider unfinanzierbar für die Eigentümerinnen. Die Bank hat sich leider nicht bereit erklärt, Sanierungskosten der allgemeinen Teile der Liegenschaft zu finanzieren. Da somit kein Geld für die notwendige Sanierung der Liegenschaft im Bereich der Eigentümerinnen aufstellbar war, musste die C.AG die Zusage zum Erwerb der einzelnen Wohnungen tätigen sowie die Finanzierung der mit diesen verbundenen Sanierungskosten vorab übernehmen. Die Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft war deshalb unerlässlich, da andernfalls ein Verkauf des unausgebauten Dachbodens nicht möglich gewesen wäre. Jeder potentielle Käufer der Dachbodenfläche hat nämlich vorweg zur Bedingung eines Kaufes gemacht, dass die gesamte Liegenschaft saniert wird. Wer würde sich schon einen Dachboden in einer optischen "Bruchbude" ausbauen? Wieso die belangte Behörde bei dem gegebenen Sachverhalt auf die Idee kommt, dass die Ausbauleistung der ARGE gegenüber den Eigentümerinnen (die an die C.AG veräußert haben) erbracht worden sein soll, bleibt schleierhaft. Um überhaupt einen Käufer für die gegenständlichen Dachbodenflächen finden zu können, musste vorweg die Fassade und das

Stiegenhaus auf Vordermann gebracht und ein Lifteinbau vorbereitet werden. Dies wurde ab April 2000 begonnen. Im Juli 2000 wurde mit Mag. R. ein Käufer für die Dachbodenwohnung Top 15 gefunden. Mit diesem wurde am 17.8.2000 ein Kaufvertrag über die unausgebaute Dachbodenfläche und gleichzeitig ein Werkvertrag über die Herstellung des Dachbodenausbaues abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt waren im Dachboden noch keine Ausbuarbeiten begonnen. Erst nach Abschluss des Kaufvertrages und des Werkvertrages mit Mag. R. wurde mit dem Ausbau des Dachbodens durch die ARGE begonnen. Natürlich konnte nicht nur mit einer Wohnung begonnen werden, sondern es wurden die Grundausbaumaßnahmen für beide Wohnungen im Dachboden gesetzt, die Ausbuarbeiten wurden zu diesem Zeitpunkt aber von der ARGE ohne jeglichen Auftrag der grundbücherlichen Eigentümerinnen vorgenommen. Lediglich die C.AG gab eine Haftung in der Form ab, dass die den im Rohbau fertig gestellten Dachboden übernehmen werde, wenn bis zur Rohbaureife kein Käufer für dieses Objekt gefunden sein wird. Im Februar 2001 konnte aber mit Frau H. eine Käuferin für Top 14 gefunden werden. Im Zeitpunkt des Verkaufes an Frau H. war in Top 14 aber noch nicht einmal der Rohbau abgeschlossen. Frau H. hat die von ihr gewünschte Raumaufteilung vorgenommen und sämtliche Innenausbuarbeiten nach ihren Wünschen erhalten. Die Übergabe der fertigen Wohnungen erfolgte am 2.5.2001 an Mag. R. und am 22.6.2001 an Frau H. . Bei beiden Bauherren existiert eine umfangreiche Dokumentation hinsichtlich Planänderungen, Ausstattungsänderungen, Änderungen von Raumaufteilungen etc, die in den beschlagnahmten Korrespondenzakten enthalten sind.

Im Übrigen ist der von der belangten Behörde erhobene Vorwurf, unsere Mandantin hätte immer nur fertig sanierte Wohnungen verkauft und dabei immer eine Aufsplittung des Kaufpreises vorgenommen, in konkreten Fall schon dadurch widerlegt, dass hier neben der Anwerbung von Bauherren auch Wohnungskäufer akquiriert wurden, die fertig renovierte Wohnungen erworben haben. Konkret handelt es sich bei diesem Objekt um folgende Wohnungskäufer:

Top 08 T. Kaufvertrag vom 16.2.2001

Top 09 A. Kaufvertrag vom 23.8.2000

Top 13 P. Kaufvertrag vom 31.8.2000

Bei diesen Wohnungen wurden die Sanierungskosten ordnungsgemäß von der ARGE an die jeweilige Handels-KEG verrechnet und von dieser in den jeweiligen Kaufpreis eingerechnet. Top 11 konnte unsaniert direkt an die Mieterin Frau Ri verkauft werden.

Die belangte Behörde hat in gegenständlichen Verfahren verlangt, dass die an R. , H. und C.AG gelegten Rechnungen storniert werden und die gesamte Ausbau- und Sanierungsleistung an die ehemaligen Wohnungseigentümerinnen neu fakturiert werden, da angeblich die Leistung diesen gegenüber erbracht worden sei. Unsere Mandantin konnte



dieser Forderung gar nicht folgen, zumal ein einseitiger Eingriff in eine zivilrechtlich gegebene Rechtslage unseres Erachtens nicht möglich ist. Es kann wohl nicht rechtens sein, dass die Finanzbehörde bestimmen kann, an wen ein Unternehmer welche Rechnungen legt. Denn selbst wenn die von der belangten Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierter Wohnungen stattgefunden hätten, dann bedeutet dies noch keineswegs, dass dieser Sachverhalt dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die Handels-KEGs zu fakturieren.

Wir dürfen für die von der belangten Behörde geforderte Vorgangsweise einige plastische Beispiele anführen:

- Wenn sich ein Stofflieferant und ein Schneider dazu entschließen, gemeinsam am Markt aufzutreten und Maßanzüge anzubieten, so bedeutet dies wohl keineswegs, dass es umsatzsteuerlich unzulässig wäre, dass der Stofflieferant an den Kunden seine Ware fakturiert und der Schneider seinerseits seine Leistung der Herstellung des Anzuges mit dem beigestellten Stoff. Und selbst wenn der Schneider und der Stofflieferant bereits in einem Stadium, wo noch gar kein konkreter Käufer ins Sicht ist, einer Vereinbarung dergestalt treffen, dass einige Maßanzüge bereits im Rohzustand hergestellt werden, und nur mehr die Feinarbeit dann anhand des tatsächlichen Käufers stattfindet, so bleibt die umsatz- und auch ertragsteuerliche Rechtslage unverändert. Der Stofflieferant liefert den Stoff und fakturiert diesen auch, der Schneider erbringt die Herstellungsleistung und fakturiert diese seinerseits an den Kunden. Die Finanzbehörde würde niemals auf die Idee kommen, dass der Schneider seine Leistung an den Stofflieferanten fakturieren bzw der Stofflieferant den Stoff dem Schneider berechnen müsste.

- Jeder Unternehmer ist doch jedenfalls in seiner geschäftlichen Willensbildung autonom. Es bleibt dem Unternehmer überlassen, wie er seine Geschäftsbeziehungen gestaltet. Dies gilt natürlich auch im Rahmen eines Konzerns. Denn wenn dies im Konzern anders wäre, dann wäre die Finanzbehörde pausenlos damit beschäftigt, Konzernsachverhalte umzuqualifizieren und eigene Besteuerungsebenen bzw Besteuerungssachverhalte zu erfinden.

- Als weiteres Beispiel könnte man den Verkauf einer möblierten Wohnung ansehen. Es kommt in der Praxis öfters vor, dass die Möbel einer Wohnung nicht im Eigentum des Wohnungseigentümers stehen. Vielfach gehören die Möbel noch dem letzten Mieter. wenn nun der Wohnungseigentümer den Entschluss fasst, die Wohnung nicht mehr zu vermieten, sondern zu verkaufen, kommt es durchaus vor, dass gemeinsam mit dem Eigentümer der Möbel ein Käufer gesucht wird. Wird dann einer gefunden, so fakturiert selbstverständlich der Wohnungseigentümer seine Wohnung und der Möbeleigentümer seine Möbel an den gemeinsamen Käufer. Kein Mensch- auch nicht die Finanzbehörde – würde in so einem Fall auf die Idee kommen, dass der Möbeleigentümer seine Möbel zuerst an den Wohnungs-

eigentümer zu fakturieren und Letzterer dann insgesamt die möblierte Wohnung in Rechnung zu stellen hat.

Auf den konkreten Fall übertragen bedeutet dies, dass die ARGE keinesfalls dazu gezwungen werden kann, die von ihr erbrachten Leistungen des Dachbodenausbaues und der Sanierung der allgemeinen Teile der gegenständlichen Liegenschaft nur über den Umweg der vormaligen grundbücherlichen Wohnungseigentümer zu fakturieren. Selbst dann, wenn der von der belangten Behörde behauptete Sachverhalt den Tatsachen entsprechen würde, hat dies überhaupt keine Bewandnis für die von der belangten Behörde geforderte Vorgangsweise. Im konkreten Fall wurde der Dachbodenausbau und die Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft jedenfalls von der ARGE vorgenommen und an die Käufer der einzelnen Objekte fakturiert. Ob die von der ARGE in Rechnung gestellten Ausbau- bzw Sanierungskosten zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehören oder nicht, ist eine davon völlig unabhängige Frage, die in einem anderen Abgabungsverfahren zu lösen sein wird.

Da die den angefochtenen Bescheid begründenden Ausführungen in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes sich über weite Teile mit dem Bauherrenbegriff beschäftigen, sehen wir uns gezwungen, hierzu auch Stellung zu beziehen, obgleich wir der Ansicht sind – wie weiter unten auch begründet wird – , dass der Bauherrenbegriff hier irrelevant ist:

- Wir verweisen zum Bauherrenbegriff in der Judikatur des VwGH einleitend auf einen Artikel von Battlogg, Das Wesen des Bauherrenbegriffs, RdW 2000/90, der sich mit der Judikatur des VwGH zum Begriff des Bauherren kritisch auseinandersetzt.
- Unserer Ansicht nach sind die der wirtschaftlichen Vernunft am nächsten kommenden Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 5.8.1993, 93/14/044 dargelegt. Die darin gipfeln, dass man vernünftiger Weise von keinem Bauherren verlangen kann, ein seinen Vorstellungen entsprechendes, allenfalls schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen will, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im steuerrechtlichen Sinn Bauherreneigenschaft zu genießen. Selbst wenn vom Bauherrn von der ihm zustehenden Möglichkeit auf die Planung und Baudurchführung Einfluss zu nehmen, nicht Gebrauch gemacht worden ist, spricht dies noch lange nicht gegen die Bauherreneigenschaft.
- Der VwGH hat in anderen Erkenntnissen nicht immer eine so klare Linie bezogen. Bei der von ihm gelegentlich gemachten Unterscheidung zwischen ursächlich in Auftrag gegebenen und lediglich nachträglich genehmigten Plänen handelt es sich aber um ein inhaltsleeres Formalargument. In beiden Fällen wird auf die planliche Gestaltung vom Bauherren kein Einfluss genommen, dennoch sind die steuerlichen Folgen unterschiedlich. Das Kriterium der Möglichkeit einer wesentlichen Einflussnahme auf die Planung erweist sich daher als wirtschaftsfremd und beinhaltet zwangsläufig aufgrund der Unbestimmtheit der Begriffsdefinition einen Graubereich, der im Einzelfall zu sachwidrigen Ergebnissen führt.

- Der VwGH führt im Erkenntnis vom 5.8.1993 weiters aus, dass die Tragung des Risikos durch den Bauherrn auch durch den Umstand nicht geändert wird, wenn mit dem Bauunternehmer ein Pauschalpreis vereinbart wurde. Denn andernfalls gäbe es bei Pauschalvereinbarungen zwischen Bauherrn und Bauunternehmen nie einen Bauherrn im steuerrechtlichen Sinn. Diese Rechtsansicht teilen wir in vollem Umfang.
- Die als so wesentlich dargestellte Einflussnahme des Bauherren auf die planerische Gestaltung ist im Lichte der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 5.8.1993 jedenfalls zu relativieren. Die tatsächliche Einflussnahme des Bauherren ist nur dann erforderlich, wenn eine vernünftige Notwendigkeit dazu bestehen würde. Die potentielle Möglichkeit muss aber jedenfalls gegeben sein. Dass dies nicht in jedem einzelnen Fall möglich war, wurde von Ihnen jedenfalls nicht erwiesen. Im Übrigen wäre es absolut wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass die C.AG als Käuferin aller hier gegenständlichen Wohnungen nicht in der Lage gewesen wäre, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben. Immerhin bestand im hier relevanten Zeitraum Personalunion zwischen den Vorständen der AG und den Komplementären der Handels-KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGEn dargestellt haben.

Ferner verweist die belangte Behörde in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts auf eine in der Ausgabe 9/2003 der Zeitschrift Gewinn gedruckte Aussage des Vorstands der C.AG, wonach die Geschäftspolitik der C.AG darin liegen soll, zuerst über kleine Projektgesellschaften unsanierte Liegenschaften zu erwerben und diese erst dann an die AG zu übertragen, wenn sie saniert sind. Ungeachtet dessen, dass Pressemitteilungen im Wirtschaftsleben zur Erforschung des wahren wirtschaftlichen Sachverhalts keine gesteigerte Bedeutung beigemessen werden kann, vergisst die belangte Behörde bei ihrer diesbezüglichen Argumentation, dass die zitierte Aussage des Vorstands der C.AG im September 2003 gemacht wurde, der hier strittige Bauauftrag aber aus Anfang 2002 datiert. Die Geschäftspolitik, welche die C.AG im September 2003 verfolgt hat, hat keinesfalls eine Bewandnis für diejenige, die Anfang 2002 verfolgt wurde. Schließlich darf zur Änderung der Geschäftspolitik auch darauf hingewiesen werden, dass die C.AG beginnend mit 1.7.2002 ihren gesamten Vorstand gewechselt hat und damit auch die Geschäftspolitik sukzessive an die Vorstellungen des neuen Vorstand angepasst wurde. Jede Geschäftspolitik muss sich auch an den sich permanent verändernden Marktgegebenheiten orientieren.

Zu dem auch in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes enthaltenen Argument, dass Arbeitsgemeinschaften Gesellschaften bürgerlichen Rechts sind und diesen keine Rechtspersönlichkeit zukommt, ist auszuführen, dass dies grundsätzlich zwar richtig ist, in der Praxis aber nicht so gehandhabt wird. Denn sonst wäre es unmöglich, dass eine GesbR eine Steuernummer beim Finanzamt, eine Dienstgeberkontonummer bei der GKK und eine Steuernummer bei der

Stadtkasse erhält. Die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Dienstgebereigenschaft ist in der Praxis anerkannt und wird nicht in Zweifel gezogen. Im Umsatzsteuerrecht ist selbstverständlich auch die Unternehmereigenschaft der GesbR anerkannt. Und selbstverständlich werden im täglichen Wirtschaftsleben viele Verträge mit Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe abgeschlossen. Alle diese Verträge werden vollzogen und die Abgabenbehörde anerkennt selbstverständlich die damit verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen. Warum gerade im konkreten Fall die Rechtsfolgen von Verträgen mit der ARGE nicht eintreten sollen, ist rätselhaft.

Die Ausführungen der belangten Behörde in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes gipfeln darin, dass der C.AG, Mag. R. und Frau H. als Erwerber der gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte keine Bauherreneigenschaft zukommt. Hierzu ist auszuführen, dass die Frage der Bauherreneigenschaft der Käufer im konkreten Fall eine völlig unbeachtliche Frage für die Beurteilung der Leistungserbringung durch die gegenständliche ARGE ist. Ob den Käufern letztlich die Bauherreneigenschaft zukommt oder allenfalls in welchen der drei relevanten Steuerbereiche (Umsatzsteuer, Einkommensteuer bzw Grunderwerbsteuer), ist für die rechtliche Würdigung des hier maßgebenden Sachverhalts völlig irrelevant. Die entscheidende und hier relevante Frage ist nur die, ob die zivilrechtliche Vertragsbeziehung zwischen der gegenständlichen ARGE und den gegenständlichen Käufern im umsatzsteuerlichen Rechtsbereich anzuerkennen ist oder nicht. Dabei sind folgende Ausführungen aus Lehre und Judikatur zu beachten:

- Vorerst ist auf die einschlägige Judikatur des VwGH und die zusammenfassende Interpretation durch Ruppe, Kommentar UStG 1992<sup>2</sup>, Tz 253 ff zu § 1 UStG hinzuweisen. Sowohl der ständigen Judikatur des VwGH (siehe Tz 254) als auch nach der Interpretation Ruppes (siehe Tz 258) ist jedenfalls das Außenverhältnis maßgebend für die Besteuerung im Bereich der Umsatzsteuer. Leistender ist derjenige, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist derjenige, der die Leistung ausbedungen hat. Entscheidend ist demnach bei vertraglichen Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertragliche Verpflichtung übernimmt bzw ausbedingt. Eine Übertragung der für die Einkommensteuer anerkannten Zurechnungsgrundsätze auf die Umsatzsteuer ist nicht gerechtfertigt. bei der Einkommensteuer geht es um die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit, die durch die Einkommensverwendung nicht vermindert werden darf. Bei der Umsatzsteuer kommt es nicht darauf an, wen Erfolg oder Misserfolg der Leistung trifft. Belastungsgrund ist nicht der Erfolg des Unternehmers, sondern die Einkommensverwendung des Abnehmers. Die Zurechnung erfüllt nur die technische Funktion, die Partner von Leistungsbeziehungen in praktikabler Weise bestimmen können.

- Nach der ständigen Judikatur des BFH wird sogar der Strohmann (das ist eine von einem Hintermann vorgeschobene Person, die für dessen Rechnung nach außen als Leistender auftritt) als selbständiger Unternehmer tätig, sodass ihm Leistung und Leistungsempfang anzurechnen sind. Nur in Ausnahmefällen werden bei Strohmannsgeschäften die Voraussetzungen des § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 (Eingliederung in das Unternehmen des "Hintermannes" erfüllt sein (Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG, 8. Auflage, Anm 157 zu § 1 UStG). Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer Leistender iSd UStG ist. Das Umsatzsteuerrecht knüpft an den Verkehrsvorgang der tatsächlichen Verschaffung der Verfügungsmacht an. Es greift anders als zB das Einkommensteuerrecht zur Bestimmung des Steuerpflichtigen auf das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsvorgangs zurück (Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Rz 12a zu § 39 AO).
- Einziger Ausnahmefall, in dem Umsatzgeschäfte nicht dem nach Außen auftretenden Unternehmer im Bereich der Umsatzsteuer zugerechnet werden müssen, ist ein zivilrechtlich unbeachtliches Scheingeschäft (Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG, 8. Auflage, Anm 157.1 zu § 1 UStG). Diese liegen aber nur dann vor, wenn die Vertragsparteien – somit der Strohmann und der Dritte (Käufer, Abnehmer) – einverständlich davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Dritten und dem Hintermann eintreten sollen und wenn der Leistungsempfänger davon ausgehen muss, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen und dementsprechend auch keine eigene Leistung versteuern will. Scheingeschäfte iSd § 916 ABGB setzen einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89). Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82). Scheingeschäfte sind zivilrechtlich unwirksam; wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft (vgl Ritz, BAO Kommentar<sup>2</sup>, Anm 1 ff zu § 23 BAO).
- § 24 BAO ist für die umsatzsteuerliche Zurechnung der Leistung ohne Bedeutung (Ruppe, Kommentar zum UStG<sup>2</sup>, Tz 281 zu § 1 UStG).
- Für die Zurechnung der Umsätze folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Regelmäßig ist der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete Leistender (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm 9 zu § 1UStG).
- Im Urteil vom 8.7.1986, C-73-85, Rs Kerrutt, hat der EuGH festgehalten, dass sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells erbracht werden, isoliert zu betrachten sind und mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Daraus ist für den gegenständlichen Sachverhalt zu folgen, dass eine abgabenrechtliche Umdeutung eines zivilrechtlichen Sachverhalts durch die

Finanzbehörde jedenfalls unzulässig ist. Die alte Rechtsprechung des VwGH (vom 27.6.1991, 90/16/0169), wonach der Initiator eines Bauherrenmodells als Bauherr anzusehen ist und dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschafft und damit einen umsatzsteuerfreien Umsatz eines Grundstücks verwirklicht, ist damit als überholt anzusehen (vgl Ruppe, Tz 232 zu § 6 UStG und Kolacny/Mayer, UStG<sup>2</sup>, Anm 23 lit h) zu § 6 UStG). Die grunderwerbsteuerliche Zusammenfassung aller Leistungen hat umsatzsteuerrechtlich keine Auswirkungen.

Fest steht unseres Erachtens im Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts jedenfalls, dass sowohl der Bauherrenbegriff des Grunderwerbssteuerrechts als auch der Bauherrenbegriff des Einkommensteuerrechts (nach der Bauherren-VO BGBl 1190/321) im Bereich der Umsatzsteuer völlig belanglos ist. Hier gilt ausschließlich Gemeinschaftsrecht und davon abgeleitetes nationales Umsatzsteuerrecht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umsatzsteuer einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist und diejenigen zivilrechtlichen Verkehrsvorgänge der Besteuerung unterzieht, die von den Unternehmern verwirklicht werden. Nur ausnahmsweise kann im Fall des Vorliegens eines Scheingeschäftes von den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten abgewichen werden. Wenn die Finanzbehörde ein Scheingeschäft behauptet ist sie aber in vollem Umfang beweispflichtig. Dieser Beweis wäre in jedem einzelnen Fall gesondert zu erbringen. Aus Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes ist nicht der geringste Beweis für das Vorliegen eines Scheingeschäftes im gegenständlichen Fall ersichtlich. Das wäre auch nicht möglich, denn die Auftragserteilung der Immobilienkäufer an die ARGE war ein von allen Teilen gerade auch in dieser Form gewolltes Rechtsgeschäft. Es ist immer zu bedenken, dass zivilrechtliche Nichtigkeit absolute Voraussetzung jeglicher abgabenrechtlicher Nichtigkeit eines Scheingeschäftes ist.

Aufgrund der oben angeführten Ausführungen erweisen sich die angefochtenen Abgabenbescheide als rechtswidrig. Wir beantragen die erklärungskonforme Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001. ..."

In der Stellungnahme zur Berufung führte das FA iW aus:

#### "A. Vorbemerkungen

Das geprüfte Unternehmen ist Bestandteil der von Mag. A K. und B F. geleiteten, aus über 100 Firmen bestehenden Gruppe C--Im/K. & F. Immobilien.

Im Rahmen dieser Firmengruppe werden Immobilien angeschafft, saniert, parifiziert und in der Folge Wohnungen vermietet bzw verkauft.

Im Detail laufen die "Geschäfte" (mit geringen Modifikationen bei jeder neuen Generation von KEGs) wie folgt ab:

Jeweils zumindest 2 der 41 Kommanditerwerbsgesellschaften erwerben gemeinsam eine Liegenschaft, der durch den Kauf entstehende Verlust wird den stillen Gesellschaftern zugewiesen. Im Folgejahr wird die Liegenschaft ganz oder zum Teil mit geringem Aufschlag an ebenfalls zum Firmenkonzern gehörende GmbHs verkauft, die die Liegenschaften bzw Anteile mit hohem Aufschlag (bis zu über 100%) an mehrere weitere KEGs verkaufen, bei denen dadurch wiederum erhebliche Verluste entstehen, die den Kommanditisten zugewiesen werden.

In der Folge wurde für insgesamt 21 Liegenschaften von den jeweiligen Eigentümer-KEGs je eine eigene ARGE gegründet, über die die Renovierung des Hauses (durch eine BauGmbH, die ebenfalls zur Firmengruppe gehört), abgewickelt wird. Beim Verkauf von (Anlage)-Wohnungen wird zumeist ein Anteil von ca 60% des Wohnungswertes von der jeweiligen ARGE als Baukosten (mit USt-Ausweis) an die Erwerber fakturiert, obwohl die Sanierung von den Verkäufern in Auftrag gegeben wurde und de facto fertig sanierte Wohnungen verkauft wurden. Dadurch wurde den Erwerbern für den Baukostenanteil eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sowie eine kürzere Abschreibungsdauer ermöglicht und weiters eine Verkürzung von Grunderwerbsteuer bewirkt.

Weiters sei vermerkt, dass in 15 ähnlich gelagerten Prüfungsfällen gegen den nahezu gleichen Sachverhalt berufen wurde und eine Bündelung zur gemeinsamen Berufungserledigung zweckmäßig erscheint.

#### B) Stellungnahme zur Berufung

Die in Tz 14 des Bp-Berichtes angeführte Begründung wird vom steuerlichen Vertreter des geprüften Unternehmens als "äußerst mangelhaft" bezeichnet, ohne dass auch nur ein einziger solcher Mangel angeführt wird. Dass beim Hinweis darauf, dass die Gesellschafter des geprüften Unternehmens zu Beginn der Sanierungsarbeiten Miteigentümer des betreffenden Objektes waren, das Datum des Sanierungsbeginns nicht angeführt ist, kann wohl nicht ernsthaft als Mangel bezeichnet werden.

In den weiteren Ausführungen werden, wie bereits in den seinerzeitigen Vorhaltsbeantwortungen, erwiesene Fakten negiert und statt dessen teils nicht nachvollziehbare, teils widersprüchliche bzw nachweislich unrichtige Behauptungen aufgestellt.

Eine detaillierte Stellungnahme zu jeder einzelnen Behauptung erscheint entbehrlich, zumal es sich um eine reine Wiederholung der im Ermittlungsverfahren vorgebrachten und entkräfteten Einwendungen handelt, die entsprechenden Details sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw dem Bp-Bericht zu entnehmen. Im Folgenden seien nur einige Beispiele angeführt:

- 1) Es wird behauptet, es bleibe "völlig im Dunkeln", worauf die Behörde ihre Feststellung stützt, die Käufer hätten keinerlei Einfluss auf die planerische Gestaltung der Wohnungen nehmen können. Faktum ist, dass in der Tz 14 bei den einzelnen Käufern bewiesen wurde, dass die Sanierung der betreffenden Wohnungen zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges größtenteils abgeschlossen war, weshalb eine für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft erforderliche wesentliche Einflussnahme (iSd ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Bauherrenfrage) faktisch nicht möglich war.
- 2) Eine von Mag. A K. und B F. in ihrer Funktion als Gesellschafter der Wohnungseigentümerin (=Verkäuferin und Bauherrin) ausgeübte Einflussnahme auf Baumaßnahmen kann nicht der C.AG (=Käuferin) zugerechnet werden.
- 3) Es wird weiters behauptet, der von der Behörde festgestellte Sachverhalt sei "gravierend falsch", ohne dass dieser Vorwurf konkretisiert wird.
- 4) Dass die C.AG angeblich bereits im Frühjahr 2001 beschlossen habe, die Tops M1, L1, 3, 6, 7, 10-13, 16, 17 und 19 – 22 zu übernehmen, wurde bereits im Ermittlungsverfahren mehrfach behauptet, konnte jedoch nicht glaubhaft nachgewiesen werden. Im Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der C.AG, in der der entsprechende Beschluss angeblich gefasst worden sein soll, findet sich nicht der geringste Hinweis auf diesen Vorgang.
- 5) Der in der Berufung behauptete "tatsächliche Sachverhalt" liegt in Wahrheit nicht vor. Die angebliche Kaufoption wurde, sollte sie überhaupt existieren, zumindest nie vorgelegt. Der mit 27.3.2000 datierte Bauauftrag wurde tatsächlich erst am 18.7.2001 erstellt und ist somit nachweislich um fast 16 Monate rückdatiert worden.
- 6) Von der Behörde wurde niemals der Vorwurf erhoben, es seien "immer nur fertig sanierte Wohnungen verkauft und dabei immer eine Aufsplittung des Kaufpreises vorgenommen" worden. Steuerlich richtig behandelte Wohnungsverkäufe fanden naturgemäß keinen Eingang in den Bp-Bericht und implizieren nicht, dass die von der Betriebsprüfung beanstandeten Geschäftsfälle ebenfalls korrekt abgewickelt wurden.
- 7) Die belangte Behörde hat niemals die Stornierung von Rechnungen verlangt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Besteuerung der wahre wirtschaftliche Gehalt der Geschäftsfälle, nämlich der Verkauf von sanierten Eigentumswohnungen zu einem Fixpreis, zu Grunde zu legen, und nicht ein von der Abgabepflichtigen behaupteter, tatsächlich nicht vorliegender Sachverhalt. Dass von der ARGE Rechnungen an Personen bzw Firmen gelegt wurden, an die keine Leistungen erbracht wurden, führt ex lege zur Schuld der in diesen Rechnungen ausgewiesenen USt gem § 11 Abs 14 UStG. Von der Betriebsprüfung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit besteht, diese Rechnungen zu stornieren.
- 8) Der steuerliche Vertreter ist eingeladen, ihm allenfalls vorliegende Rechtsprechung des VwGH zu dem in der Berufung zitierten "Maßanzugsmodell" (im Rechtsinformationssystem des



Bundeskanzleramtes konnte eine solche nicht vorgefunden werden) im Rahmen der Berufungsverhandlung zu zitieren und dessen Anwendung auf den vorliegenden Sachverhalt plausibel zu machen.

9) Das Vorliegen von Scheingeschäften wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Berufungswerberin offensichtlich bemüht ist, das gegenständliche Verfahren zu einer reinen umsatzsteuerlichen Rechtsfrage zu stilisieren.

Faktum ist jedoch, dass versucht wurde und wird,

- der Abgabenbehörde einen anderen als den tatsächlich vorliegenden Sachverhalt vorzutäuschen, indem der Wille der Vertragsparteien, sanierte Wohnungen zu veräußern bzw zu erwerben, verschleiert wird und
- mittels falsch datierter Bauaufträge und Baukostenabrechnungen eine Bauherreneigenschaft der Erwerber zu konstruieren.

Es wurde jeweils ein Vertragswerk in mehreren Urkunden (Kaufvertrag und Bauauftrag) aufgespalten. Dies ist jedoch für die Beurteilung des Sachverhaltes ohne Belang, da nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Die Grundstückskaufverträge und die davon gesonderten, die Sanierung regelnden Verträge bilden jedenfalls ein einheitliches Vertragswerk, das auf die Verschaffung von Eigentum am Objekt gerichtet ist, zumal im gegenständlichen Fall

- Vertragsangebote unterzeichnet wurden, in denen sowohl der Kaufpreis als auch die Baukosten fixiert wurden
- sowohl die Kaufverträge als auch die Bauaufträge zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Es wird daher angeregt, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

In der Gegenäußerung der Bw zu dieser Stellungnahme wird iW vorgebracht:

"....

- Wenn wir in unserer Berufung die Begründung der angefochtenen Beschiede als äußerst mangelhaft bezeichnet haben, so stützen wir uns diesbezüglich auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (...). Jeder Bescheid hat gem § 93 Abs 3 lit a BAO eine nachvollziehbare Begründung zu enthalten. Ein zentrales Element der Begründung eines jeden Bescheides ist aber die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erweisen annimmt. Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes kann nicht durch den bloßen Hinweis auf irgendwelche aktenkundigen Erhebungen gestützt werden. Aus der Bescheidbegründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen

Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht; ebenso wenig ein bloßer Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Schließlich hat die Bescheidbegründung eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu umfassen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet.

- Gemessen an den vorstehenden Vorgaben an eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung sind wir der Ansicht, dass diese im konkreten Fall nicht vorliegt.
- Aus der vorliegenden Stellungnahme der PAST ist uE klar ersichtlich, dass die PAST die dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegende Rechtsfrage bisher immer noch nicht verstanden hat. Die PAST wiederholt immer nur das bisher bereits zur genüge Vorgebrachte, nämlich, "dass in der Tz 14 bei den einzelnen Käufern bewiesen wurde, dass die Sanierung der betreffenden Wohnungen zum Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs großteils abgeschlossen waren, weshalb eine für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft erforderliche wesentliche Einflussnahme ... faktisch nicht möglich war." Abgesehen davon, dass wir in advokatorischer Vorsicht jegliche Behauptung der belangten Behörde, dass sie irgendetwas bewiesen hätte, bestritten haben, haben wir wohl in aller Deutlichkeit in unserer Berufung zum Ausdruck gebracht, dass wir die Rechtsansicht vertreten, dass sowohl die allfällige Tatsache, dass die Sanierung der gegenständlichen Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits großteils abgeschlossen war, genauso als völlig unerheblich betrachten, wie die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer. Diese Fragen mögen in anderen (allenfalls zukünftigen) Rechtsmittelverfahren wie zB über die Frage der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Wohnungskäufer eine Relevanz haben. In dem gegenständlichen Verfahrens sind diese Sachverhaltselemente unseres Erachtens ohne jegliche Relevanz.
- Kernpunkt des Verfahrens ist die Rechtsfrage, ob die von der jeweiligen ARGE vorgenommenen Instandsetzungen (bzw auch in Einzelfällen Herstellungen) der kaufgegenständlichen Wohnungen, die von diesen an die Wohnungskäufer verkauft wurden, von diesen auch für den umsatzsteuerlichen Bereich in dieser Form anzuerkennen sind oder nicht. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir diesbezüglich aber nur auf unsere Rechtsmittelausführungen.
- Wir haben in unserer Berufung bereits ausführlich dargelegt, dass wir der Ansicht sind (gestützt auf Lehre und Judikatur), dass das Umsatzsteuerrecht nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich ist. Unseren wirklich ausführlichen und fundierten

Berufungsausführungen wird auch in der gegenständlichen Stellungnahme der PAST nicht das Geringste entgegengesetzt.

- wenn wir in unserer Berufung nach ausführlicher Analyse von Judikatur und Lehre (unter Einschluss des Gemeinschaftsrechts= darlegen, dass das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist und dass es nur eine einzige Möglichkeit gibt, die Besteuerung des Umsatzes abweichend von den zivilrechtlichen Gestaltungsformen vorzunehmen, nämlich dann, wenn ein Scheingeschäft vorliegt und wir nicht mehr als die gegenständliche Stellungnahme der PAST als Entgegnung erhalten, erübrigt sich jede weitere Auseinandersetzung mit den Ansichten der PAST:

Wir halten unsere Berufungsausführungen natürlich vollinhaltlich aufrecht. ..."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw einen Schriftsatz ein, in dem auf einen beiliegenden Artikel aus der ÖStZ 17/2005 vom 1.9.2005 verwiesen und dieser zur Vorlage gebracht wurde. Es handele sich um eine Rechtsansicht des FB-USt, die auch für gegenständliches Verfahren relevant sei. Der FB-USt komme – trotz Vorliegens einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bauunternehmers über die Grundstücke – nicht zur Ansicht, dass ein einheitliches Geschäft vorliegt, welches nur der Bauträger vollziehen dürfe.

In der am 24. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt wie in den bisherigen Vorbringen.

Der Vertreter der Bw bezeichnete den vorliegenden Sachverhalt als in den wesentlichen Punkten unstrittig. Es sei ausgeführt, dass allenfalls Rückdatierungen von Verträgen vorliegen mögen; strittig sei aber hier ausschließlich die umsatzsteuerliche Seite. Somit reduziere sich das Berufungsthema auf eine reine Rechtsfrage, nämlich ob die ARGEn berechtigt gewesen seien, an die Käufer der Wohnungen Rechnungen mit USt-Ausweis zu erstellen. Ergänzend werde dem Berufungssenat eine in der SWK Heft 8/2006, S 377 veröffentlichte Entscheidung des UFS vorgelegt, die den Rechtsstandpunkt der Bw ebenfalls stütze.

Die Vertreter der Amtspartei brachten vor, was diejenigen Wohnungen betreffe, die zum Zeitpunkt des Kaufes bereits vollständig saniert waren, könne nur die Rechtsansicht des FA zutreffend sein. Es wurde nämlich ein Bauauftrag in diesem Fall von der KEG und nicht vom Erwerber der Wohnung erteilt; ein solcher Bauauftrag sei unumkehrbar und führe dazu, dass bei den ARGEn eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung entstehe.

Bei denjenigen Wohnungen, bei denen die Sanierung bereits begonnen, aber noch nicht durchgeführt worden sei, gelte vergleichbares. Hierbei sei allerdings zu beachten, dass das Aufteilungsverhältnis zwischen Kaufpreis der unsanierten Wohnung sowie den Sanierungskosten in keinem Fall nachvollziehbar sei. Dies mangels Anerkennung des Auftragsverhält-

nisses mit dem Erwerber. Somit sei die Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass der jeweils vorliegende Sachverhalt für die umsatzsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung ist, also eine reine Rechtsfrage vorliege, nach Ansicht des FA unzutreffend.

Der steuerliche Vertreter der Bw entgegnete, dass ein Auftragsverhältnis zwischen den KEGs und den ARGEn in keinem Fall vorgelegen habe. Die ARGEn seien vielmehr über Betreiben der KEGs gegründet worden und hatten den Gesellschaftszweck, die Sanierung von Wohnungen durchzuführen. Hierin liege also der so genannte Auftrag begründet und nicht in einer formellen Auftragserteilung.

Die Vertreter des FA führten aus, der umsatzsteuerliche Fall sei in einem Gesamtkontext zu sehen. Die in Rede stehenden Firmen seien Teil eines Firmenkonglomerats mit mehr als 100 Gesellschaften gewesen. Die ARGEn seien auf einem Verlustmodell aufgebaut gewesen. Zweck des Splittings zwischen Kaufpreis der unsanierten Wohnungen und den gesondert in Rechnung gestellten Bauaufträgen war, dass durch diese Vorgangsweise die KEGs nicht die Buchführungsgrenzen der BAO überschreiten sollten, weil sonst der Erwerbspreis der Wohnungen bzw Gebäude nicht im Jahr der Anschaffung absetzbar gewesen wäre.

Es handle sich um massive Versuche von Steuerhinterziehungen; Rechnungen und Verträge seien je nach Belieben rück- oder vordatiert worden.

Bei der Hausdurchsuchung seien auch Angebote an die potenziellen Wohnungserwerber vorgefunden worden, nach denen die Erwerber ein Wahlrecht hatten, entweder die sanierte Wohnung zu erwerben, oder aber eine Trennung zwischen dem Erwerb der unsanierten Wohnung und den Sanierungsaufwendungen vorzunehmen und sich so Nebenkosten zu ersparen. Es sei weiter angeführt, dass letztere Vorgangsweise in der Praxis fast ausnahmslos nur in den Fällen zur Anwendung gekommen ist, in denen die Erwerber der Wohnungen Unternehmer waren, ihnen also der Vorsteuerabzug aus den Sanierungsaufwendungen zustand.

Zum Vorbringen, es habe nie ein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE bestanden, so werde dem das Vorbringen in der Berufung entgegen gehalten, wo ausgeführt werde, dass betreffend des Verkaufs der sanierten Wohnungen – auch dieser Sachverhalt sei im Einzelfall vorgekommen – sehr wohl eine Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE existiert habe. Warum bei abgeschlossenen oder auch bereits bei begonnenen Sanierungen kein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE vorliegen soll, sei für das FA nicht nachvollziehbar.

Exemplarisch werde eine Rechnung der ARGE Ausbau F-Gasse an die O. KEG vorgelegt, in der die Endabrechnung für den Bauauftrag F-Gasse 63/13 vorgenommen wurde.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, dass im konkreten Fall die Trennung der beiden Rechnungen geradezu geboten gewesen sei; die KEG war nämlich in diesen Fällen nur Mit-

eigentümer an der gesamten Liegenschaft und nicht Wohnungseigentümer. Somit hätten an sie überhaupt keine Sanierungsaufwendungen fakturiert werden können.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass in allen Fällen die Höhe der in Rechnung gestellten Baukosten unrichtig gewesen sei. Es sei nämlich immer ein fixer Prozentsatz der Gesamtkosten als Sanierungsaufwendung betrachtet worden; dieser habe sich in einer Bandbreite zwischen 50 und 75% bewegt und habe in den meisten Fällen 60% betragen. Es habe sich jedenfalls stets um runde Zahlen gehandelt.

Bei denjenigen Wohnungen, die an die C-AG verkauft worden seien – es handelte sich dabei überwiegend um Objekte, die am freien Markt nicht bzw nur sehr eingeschränkt verkäuflich gewesen wären, wie etwa vermietete Wohnungen – sei überdies die Bezeichnung der erbrachten Leistung unrichtig. Es seien hier nämlich Sanierungsaufwendungen für die einzelne Wohnung in Rechnung gestellt, obwohl es sich dabei um die Sanierung der allgemeinen Teile des Hauses gehandelt habe.

Der steuerliche Vertreter der Bw trat der Behauptung entgegen, die Rechnungen, die runde Prozentsätze aufwiesen, seien unrichtig. Es liege vielmehr in der Disposition der an diesen Geschäften beteiligten drei Personen, in welcher Höhe sie den Kaufpreis bzw die Aufteilung des Kaufpreises für richtig erachteten.

Was die Rechnungen mit angeblich falschem Leistungsausweis betreffe, so könne dies nur Auswirkungen auf einen etwaigen Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger haben, nicht aber die Sphäre des Rechnungserstellers berühren.

Die Vertreter des FA führten aus, es seien Wohnungen verkauft worden, die zur Gänze oder bereits teilweise saniert waren. Es würde sich wohl kein Käufer damit zufrieden geben, Sanierungsaufwendungen pauschal in Rechnung gestellt zu bekommen, wenn er tatsächlicher Auftraggeber sei. Dies unterstütze vielmehr die Annahme, dass sehr wohl ein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE bestanden habe und der Erwerber der Wohnung nur am Kauf einer sanierten Eigentumswohnung interessiert gewesen sei.

Es handele sich in allen Fällen um Wohnungen, die zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits zur Gänze oder teilweise saniert waren. In einigen Fällen sei von der C. eine Wohnung in unsaniertem Zustand erworben worden und dann von der AG der Bauauftrag an die ARGE erteilt worden. Diese Wohnungen seien aber nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Laut steuerlichem Vertreter der Bw ist überhaupt strittig, ob eine Auftragserteilung zwischen dem Gesellschafter einer Personengesellschaft und der ARGE möglich sei.

Die Vertreter der Amtspartei brachten vor, es existiere ein einziger Fall, in dem nicht 100% ig klar sei, ob mit der Sanierung zum Zeitpunkt des Kaufes bereits begonnen war oder nicht, und zwar handele es sich um den Dachgeschoßausbau in F-Gasse 63 Top 15.

Es sei für den Erwerber der Wohnung grs möglich, in den Sanierungsvertrag einzusteigen; wenn also zB eine Wohnung bereits zu 2/3 saniert ist, wäre es denkbar, sich für das fehlende Drittel noch Sanierungskosten in Rechnung stellen zu lassen.

Es gebe sicher rund 25 Fälle, in denen der Bauauftrag rückdatiert worden sei und somit fälschlicherweise behauptet worden sei, es läge der Erwerb einer unsanierten Wohnung vor. Dies sei jedoch in den hier zu erörternden Fällen – außer dem besprochenen Projekt – nie der Fall gewesen. Somit sei auch der Eintritt in den Sanierungsvertrag nicht erfolgt.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte nochmals aus, es habe nie einen Sanierungsvertrag gegeben, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt.

In Einzelfällen sei bei sanierten Wohnungen eine Faktura von der ARGE an die KEG erfolgt. Es handele sich hierbei um Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von der ARGE auf die KEG, ohne dass hierfür zwingend ein Auftragsverhältnis vorliegen muss.

Er habe keine Informationen, ob sämtliche berufungsgegenständliche Wohnungen in sanier-tem bzw teilsaniertem Zustand erworben worden seien.

Nach Meinung der Vertreter der Amtspartei sei dies zutreffend; Gegenstand des Verfahrens seien auch die Wohnungen, die von der C. erworben wurden, bei denen aber in Wahrheit keine Sanierung stattgefunden habe, sondern von den ARGEn eine Sanierung der allgemeinen Teile des Hauses vorgenommen worden sei. Dies sei für die Rechtsfolge der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung ausreichend.

Bei der mehrfach erwähnten Wohnung F-Gasse 63/15 könnte im Zweifel der Berufung stattgegeben werden. Der USt-Betrag mache € 38.516,60,-- (ATS 530.000,00,--) aus. Ansonsten wurde beantragt, die Berufung abzuweisen.

Betreffend die Wohnung F-Gasse 63/14 wurden von der Amtspartei zwei von der Erwerberin der Wohnung angeblich erteilten Bauaufträge gezeigt; der erste Bauauftrag weise ein im Februar 2001 liegendes Datum auf, hierin werde aber auf diverse Unterlagen verwiesen, die vom März 2001 datieren sollen. Der Bauauftrag wurde also eindeutig rückdatiert. Der zweite Bauauftrag weise das gleiche Datum wie der erste auf, die im Text in der Zukunft liegenden Daten seien allerdings eliminiert worden.

Auch bei dieser Wohnung sei jedenfalls das Bauvorhaben eindeutig bereits begonnen worden; die Rechnung weise einen Gesamtbetrag von über ATS 3 Mio. auf; die angeführten Änderungen lägen wesentlich darunter.

Die tatsächlichen das Dachgeschoß betreffenden Sanierungsaufwendungen (Top 14 und 15) hätten rund ATS 5 Mio betragen – wobei möglicherweise noch ein nicht geringer Betrag herauszurechnen wäre, da er die allgemeinen Teile des Hauses betreffe – wo hingegen die den beiden Dachbodenkäufern tatsächlich in Rechnung gestellten Sanierungsaufwendungen ATS 6,4 Mio betragen hätten.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, die Finanzverwaltung könne nicht bestimmen, welcher Preis für einen Dachbodenausbau verlangt werden könne; dies obliege immer den Parteien des Vertrages.

Abschließend ersuchte er, der Berufung stattzugeben.

In einem nach der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS von der Bw eingebrachten, am 12.4.2006 eingelangten ergänzenden Schriftsatz wurde iW vorgebracht,

- die Behauptung der Finanzbehörde, wonach die Gesellschafter der einzelnen ARGEn (somit die grundbücherlichen Eigentümer der zu sanierenden Liegenschaft) außerhalb des Gesellschaftszwecks im jeweiligen Gesellschaftsvertrag Bauaufträge an die ARGEn erteilt hätten, sei als tatsachenwidrig nochmals zurückzuweisen. Es werde auf den Gesellschaftsvertrag der jeweiligen ARGE verwiesen, wonach der einzige Zweck der jeweiligen ARGE die Renovierung und der Ausbau der jeweiligen Liegenschaft gewesen sei.. Nach diesem Zweck sollten die Renovierungs- und Ausbaukosten innerhalb eines Zeitraumes von rund zwei Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden könnten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag weiter verrechnet werden. Außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses könne es daher keinen Bauauftrag von den jeweiligen Gesellschaftern an die einzelnen ARGEn geben. Es sei von der Finanzbehörde auch in keinem einzigen Fall ein derartiger Bauauftrag aufgefunden worden. Die Formulierungen in einzelnen Rechnungen von der ARGE an eine Handels KEG, wonach "gemäß erteiltem Bauauftrag" abgerechnet werde, seien reine Standardformulierungen, welche in allen Rechnungen der ARGE enthalten seien und in den Fällen, in denen an die Gesellschafter der ARGE fakturiert werden musste, einer Grundlage entbehren. Aus der Abfassung von falsch formulierten Rechnungen könne aber keinesfalls ein steuerlich nachteiliger Tatbestand konstruiert werden

- unstrittig sei jedenfalls, dass jede einzelne ARGE aufgrund ihres ureigenen Gesellschaftszweckes den Ausbau und die Renovierung der entsprechenden Liegenschaft vorgenommen bzw zumindest begonnen hätte

- Leistungsempfänger bei Bauausführungen sei der Auftraggeber, somit ausschließlich die jeweils die Bauaufträge an die einzelnen Professionisten erteilende ARGE. Erfolge eine Bauführung auf fremdem Grund und Boden, so sei Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte. Ob und wann es in der Folge zu einer Lieferung an den Grundeigentümer komme, sei nach Vereinbarung und Gestaltung im Einzelfall zu beurteilen

- die ARGE als Leistungsempfängerin der Bauleistungen habe die Verfügungsmacht über die Ein-, Aus- und Umbauten erlang. Diese habe sie an die jeweiligen Käufer der Eigentumsobjekte weiter gegeben, nicht auf Grund eines Bauauftrages, sondern aufgrund der im Ein-

zelfall erzielten Willensübereinstimmung. Damit Verfügungsmacht verschafft werden können, müsse der Unternehmer sie besitzen. Eigentum sei nicht erforderlich

- daher sei unzweifelhaft, dass die Lieferungsbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGE gegeben war und auch nach deren freien Willensentscheidung jeweils ausgeübt worden sei

- die iRd Berufungsverhandlung vorgelegte Entscheidung des UFS sei auch unter Anwendung der Rechtsprechung des EuGH Rs Kerrutt sehr wohl anwendbar

- iZm dem Vorbringen der Finanzbehörde, die Vorgangsweise sei nur deshalb gewählt worden, um die Umsätze der Handels KEGs von den Buchführungsgrenzen der BAO fern zu halten, werde auf die Judikatur des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, University of Huddersfield, verwiesen. Demnach sei irrelevant, ob durch die konkrete Gestaltung im Einzelfalls ein möglicherweise von der Finanzbehörde nicht gewünschter Effekt) eintrete

die Angebote an potenzielle Wohnungskäufer, entweder die sanierte Wohnung zur Gänze von der Handels KEG zu erwerben oder nur die unsanierte Wohnung von dieser und die Ein-, Um- bzw Ausbauten von der jeweiligen ARGE würden vollinhaltlich der dargestellten Situation im Hinblick auf die gegebene umsatzsteuerliche Verfügungsmacht entsprechen. ARGE und Handels KEG hätten in jedem einzelnen Fall entscheiden können, wie der Abverkauf der Objekte gestaltet werden solle und damit auf die Wünsche und Erfordernisse der potenziellen Käufer eingehen. Die pauschale Gestaltung der Kaufpreise sei Ausfluss der Vereinbarung zwischen den verkaufenden Parteien im Falle eines Verkaufs einer gemeinschaftlichen Sache. Diese Frage sei aber nicht wirklich relevant, da an den einzelnen ARGE ohnehin nur die grundbücherlichen Eigentümerinnen beteiligt waren und demnach der wirtschaftliche Erfolg der ARGE ausschließlich wiederum diesen zugute gekommen sei

- in advokatorischer Vorsicht könne der von der Finanzbehörde in jedem einzelnen Fall behauptete Grad der Fertigstellung der einzelnen Objekte im Zeitpunkt der Veräußerung keinesfalls außer Streit gestellt werden.

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

*Nach dem Ermittlungsverfahren, dem Vorbringen der Parteien und dem gesamten Akteninhalt steht folgender Sachverhalt fest.*

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der K. /F. Unternehmensgruppe. Es handelt sich dabei um ein Bauherren- bzw Ver-lustbeteiligungsmodell. Zur Illustration des generellen Ablaufs wird auf die Stellungnahme des FA zur Berufung verwiesen (s oben Darstellung des Verwaltungsverfahrens).

Die ARGE, die KEGs, die C.AG und die D-GmbH gehören zur Unternehmensgruppe.

Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. K. und Hr F. .



Zum gegenständlichen Fall:

Mit Kaufvertrag vom 28.12.1998 bzw 7.12.1999 erwarben die M. K. Immobilienhandel KEG, die N. F. Immobilien Handel KEG, die Oc F. Immobilien Handel KEG und die O. F. Immobilien Handel KEG die Liegenschaft in ... XY , F-Gasse 63. Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen. ("Zinshaus").

An den KEGs sind Mag. A K. und Hr B F. als Komplementäre beteiligt. Als Kommanditisten sind Anleger beteiligt.

Die ARGE Ausbau F-Gasse 63 (Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1.11.1999 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes F-Gasse 63, mit einem budgetären Gesamtaufwand von rd ATS 10 Mio, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile und einem Dachgeschoßausbau.

Beteiligt sind die Eigentümer der Liegenschaft, die M. K. Immobilienhandel KEG mit 12%, die N. F. Immobilien Handel KEG mit 12%, die Oc F. Immobilien Handel KEG mit 16% und die O. F. Immobilien Handel KEG mit 60% sowie K. & F. . Letztere ist nicht Eigentümer und nicht am Jahresergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt. Sie nimmt auch nicht an der Finanzierung der Renovierungs- und Ausbaurkosten teil, insbesondere nicht an den vorgesehenen Kreditfinanzierungen.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. A K. und Hr B F. .

Die Bw tritt nach außen auf und ist Unternehmer iSd UStG.

An der Liegenschaft wurde im Zuge der Sanierung Wohnungseigentum begründet.

Die Miteigentümer der Liegenschaft haben sich zusammengeschlossen und eine ARGE gegründet, um die Renovierung des Gebäudes und den anschließenden Verkauf der Wohnungen durchzuführen. Die ARGE beauftragte die D-GmbH (gehört ebenfalls zum "Konzern") als Generalunternehmer und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Die Renovierungstätigkeiten begannen im November 1999 und waren im Juni 2001 abgeschlossen.

Die Miteigentumsgemeinschaft hat den Bauauftrag erteilt. Sie ist Empfänger der Bauleistungen. Sie ist Bauherr. Sie ist aus der Bauführung berechtigt und verpflichtet. Sie trägt das finanzielle Risiko und kann die Gestaltung der Umbauarbeiten wesentlich beeinflussen.

Auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden traten nicht die Wohnungskäufer auf, sondern die Gemeinschaft der Miteigentümer.

Die Baubewilligungen wurden ebenfalls der Gemeinschaft der Miteigentümer erteilt.

Seitens der D-GmbH ua bauausführender Firmen wurden die erbrachten Leistungen an die ARGE erbracht und verrechnet.

Die ARGE lieferte die Bauleistungen in Form der renovierten Wohnungen und renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses anteilig den einzelnen Wohnungseigentümern (KEGs), welche sie als einheitliche Grundstückslieferung (Anteil an Grund und Boden samt Gebäudeanteil) an die Erwerber weiterliefern.

Folgende Ausbaumaßnahmen wurden gesetzt:

Parifizierung mit Dachgeschoßausbau (2 Wohnungen Top 14 u 15)

Freimachungen (die freien Einheiten sollen renoviert und danach neu vermietet und/oder verkauft werden)

Ausbau und Renovierung leerer Wohneinheiten

Renovierung allgemeiner Teile

Die Erwerber gehören nicht der Miteigentumsgemeinschaft (ARGE) an. Sie sind in den Gesellschaftsvertrag der ARGE nicht eingetreten. Sie sind nicht Bauherren. Sie wollten sanierte Wohnungen von den Wohnungseigentümern zu einem fix vereinbarten Preis erwerben.

Die ARGE stellte aus steuerlichen Gründen die Rechnungen nicht den Empfängern der Bauleistung, sondern den Erwerbern in Rechnung.

Der wahre Sachverhalt wurde verschleiert, um den Vorsteuerabzug für die Erwerber und andere steuerliche Vorteile zu erwirken.

Die Erwerber konnten wählen, ob sie eine fertig sanierte Wohnung in Rechnung gestellt bekamen oder die unsanierte Wohnung einerseits und die Bauleistungen anteilmäßig andererseits, obwohl die wirtschaftlichen Abläufe in beiden Fällen genau gleich waren.

Die streitgegenständlichen Vorgänge betreffen Erwerber, die die zweite Variante wählten. Sie schlossen mit den grundbücherlichen Eigentümern einen Kaufvertrag über die unsanierte Wohnung ab und zeitnah dazu erteilten sie einen "Bauftrag" an die ARGE und erhielten unmittelbar darauf und zeitnah mit der Übergabe der Wohnung die Endabrechnung betreffend die Bauleistungen von der ARGE.

Die einzelnen Rechnungen und die entsprechenden Summen sind aus der Darstellung des Verwaltungsablaufs (s oben Tabelle) ersichtlich.

Es handelt sich um folgende Beträge lt Ausgangsrechnungen der ARGE:

31.12.2000 1. Teilabrechnung R. ATS 1,590.000,-- netto, USt 318.000,--

15.3.2001 1. Teilabrechnung H. 1,626.384,20 netto, USt 325.276,80 2.5.2001 2. 2.5.2001

Endabrechnung R. 1,060.000,-- netto, USt 212.000,--

20.6.2001 Endabrechnung H. 1,118.839,17 netto, USt 223.767,83

2.10.2001 Endabrechnung C. 2,100.000,-- netto, USt 420.000,--

Der Zeitablauf ist dergestalt, dass die Erwerber zu einem Zeitpunkt die Wohnungen erworben bzw die Bauaufträge unterzeichnet haben, als die Sanierung bereits zur Gänze oder zum wesentlichen Teil abgeschlossen war.

Weiters wurden von allen Käufern Vertragsanbote unterzeichnet, in denen bereits die Wohnungskaufpreise fixiert wurden, wobei eine willkürliche Aufteilung der Gesamtkaufpreise vorgenommen wurde. Die Erwerber wollten die Wohnungen in fertig saniertem Zustand zu einem Fixpreis erwerben.

2000:

Ausgangsrechnung vom 31.12.2000 (s oben und Tabelle) betrifft

Roman R. 1. Teilabrechnung

Er erwarb mit Kaufvertrag vom 17.8.2000 die Dachgeschoßwohnung Top 15. Gleichzeitig schloss er einen Werkvertrag über den Ausbau des Dachbodens ab. Zu diesem Zeitpunkt war der Dachgeschoßausbau noch nicht begonnen oder jedenfalls noch nicht weit fortgeschritten.

Am 2.5.2001 wurde die fertig ausgebaute Dachbodenwohnung an Hrn R. übergeben.

Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Erwerber Bauherr war, auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnte und Empfänger der Bauleistungen war.

2001:

Ausgangsrechnung vom 2.5.2001 (s oben und Tabelle) betrifft

Roman R. Endabrechnung

Siehe obige Ausführungen zu 2000.

Ausgangsrechnungen vom 15.3.2001 und 20.6.2001 (s oben und Tabelle) betreffen

Anita H. Teilabrechnung und Endabrechnung

Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 14.3.2001 die Wohnung Top 14 (Dachgeschoßausbau). Zu diesem Zeitpunkt war der Ausbau des Dachbodens und die Sanierung des Gebäudes bereits weit fortgeschritten. Gleichzeitig unterfertigte sie einen „Bauftrag“.

Der Gesamtkaufpreis wurde willkürlich in 2/3 Baukosten und 1/3 reiner Kaufpreis aufgeteilt. Es war der Wille der Vertragsparteien, eine fertige Wohnung zu einem Fixpreis zu erwerben bzw zu veräußern.

Die Übergabe der Wohnung erfolgte am 22.6.2001.

Die 1. Teilabrechnung erfolgte 1 Tag nach der Erteilung des „Bauftrages“, ein Beleg für die Konstruktion eines tatsächlich nicht gegebenen Ablaufs.

Die Erwerberin war nicht Bauherr und nicht Empfänger der Bauleistungen, sondern hat steuerfreie Grundstückslieferungen vom grundbücherlichen Eigentümer erhalten. Sie konnte auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes keinen und auf die Gestaltung der Wohnung nur einen geringfügigen Einfluss nehmen. Sie hat eine zum Großteil fertige Wohnung zu einem Fixpreis erhalten. Sie war niemals Gesellschafter der ARGE. Der Bauauftrag wurde nur aus steuerlichen Gründen unterzeichnet und ist irrelevant.

Die Bw hat die Bauleistungen an den grundbücherlichen Eigentümer, die O. F. KEG, erbracht. Diese hat die Wohnung an Fr H. verkauft.

Die Erwerberin war niemals Gesellschafter der ARGE und hat daher niemals einen Auftrag zur Sanierung des Gebäudes gegeben.

Die Rechnungen wurden nicht an den Empfänger der Bauleistungen, sondern an die Erwerberin ausgestellt.

Die Ausgangsrechnung vom 2.10.2001 (s oben und Tabelle) betrifft

C.AG

Diese erwarb mit Kaufvertrag vom 24.9.2001 die Tops L1, L2,4,5,6,7,10 und 12. Zu diesem Zeitpunkt war die Sanierung des Gebäudes bereits abgeschlossen. Der nach dem Vorbringen der Bw am 2.10.2000 abgeschlossene „Bauftrag“ wurde erst am 18.7.2001 erstellt. Es gab keine Kaufoption bezüglich der Wohnungen.

Die Tops, die von der C.AG erworben wurden, waren während der Sanierungsphase vermietet. Sie wurden nicht saniert, obwohl in der Ausgangsrechnung die Renovierung der Wohnungen aufgezählt und spezifiziert wurde. Der Betrag der verrechneten Baukosten iHv ATS 2,1 Mio netto entspricht daher nicht den erbrachten Leistungen.

Die Erwerberin war nicht Bauherr. Sie erwarb Wohnungen in einem sanierten Gebäude zu einem fix vereinbarten Preis. Sie konnte auf die bauliche Gestaltung des Hauses keinen Einfluss nehmen.

Sie war niemals Gesellschafter der ARGE. Sie hat niemals einen Auftrag zur Sanierung des Gebäudes gegeben. Der von ihr unterschriebene Bauauftrag wurde aus steuerlichen Gründen unterzeichnet und ist irrelevant.

Die Bw hat die Bauleistungen an die jeweiligen grundbücherlichen Eigentümer erbracht. Die Rechnung wurde aber nicht an die Empfänger, sondern an die C.AG fakturiert. Die Erwerberin hat die Wohnungen dann von den jeweiligen Eigentümer KEGs zu einem Fixpreis erworben.

Bei den Wohnungen

Top 8, Kaufvertrag 16.2.2001, Fr u Hr T.

Top 9, Kaufvertrag 23.8.2000, Fr Mag A.

Top 13, Kaufvertrag 31.8.2000, Dr. P.

wurden die Sanierungskosten von der ARGE an die jeweiligen grundbücherlichen Wohnungseigentümer verrechnet und von diesen in den jeweiligen Kaufpreis eingerechnet.

Bei der Wohnung Top 11, Fr Ri, verkaufte die Eigentümer KEG die Wohnung unsaniert an die Erwerberin (ehemalige Mieterin).

Diese Sachverhalte sind nicht strittig. Sie sind mit den strittigen Sachverhalten, in denen die Sanierungskosten der allgemeinen Teile und/oder Dachbodenausbau von der ARGE an die späteren Erwerber verrechnet wurden, vergleichbar.

*Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.*

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der K. /F. Unternehmensgruppe ist unbestritten.

Der Gesellschaftsvertrag der Bw befindet sich im Steuerakt.

Dass die Bw nach außen auftritt und Unternehmer iSd UStG ist, ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig und entspricht dem Akteninhalt.

Dass Wohnungseigentum begründet wurde, ist aus dem Grundbuchsauszug, verschiedenen Verträgen und dem Vorbringen der Bw ersichtlich.

Der Zweck der ARGE ist dem Gesellschaftsvertrag entnehmbar. Die Sanierung und der Ausbau des Gebäudes war einziger Gesellschaftszweck. Die Sanierung des Gebäudes und die Errichtung von Dachgeschoßwohnungen dient unbestritten dem Zweck, die Wohnungen zu verkaufen (s zB Projektbeschreibung, eingereicht bei der Bank, Ab Bp; Leistungsbeschreibung).

Dass die D-GmbH von der ARGE als Generalunternehmer beauftragt wurde, ist unbestritten.

Dass die Renovierungstätigkeiten im November 1999 begannen, ist aus den entsprechenden Rechnungen der Baufirmen ersichtlich. Der angenommene Abschluss im Juni 2001 entspricht dem Vorbringen der Bw und den im Akt befindlichen Unterlagen.

Dass alle Miteigentümer, die sich in der ARGE zusammengeschlossen haben, auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden aufscheinen, ist einerseits aktenkundig und beruht andererseits auf den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Bp.

Daher hat die ARGE (Miteigentumsgemeinschaft) den Bauauftrag erteilt. Dies entspricht dem Gesellschaftszweck. Dass die Miteigentumsgemeinschaft den Auftrag zur Sanierung des Gebäudes erteilt hat, ist schon aus der Tatsache ersichtlich, dass die Rechnungen der Baufirmen alle "vereinbarungsgemäß", "auftragsgemäß" etc an die ARGE gingen und entspricht dem Gesellschaftszweck. Insofern kann der Bw gefolgt werden, wenn sie ausführt, es habe

nie einen Sanierungsvertrag gegeben, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt.

Daher kann nur die ARGE aus der Bauführung berechtigt und verpflichtet sein und die Gestaltung der Umbauarbeiten wesentlich beeinflussen. Dass sie das finanzielle Risiko trägt, ist aus dem Gesellschaftsvertrag und auch aus den Kreditanträgen bei der Kärntner Landes- und Hypothekenbank ersichtlich. Bei der ARGE handelt es sich um die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer.

Die Sanierung steht im Interesse aller Wohnungseigentümer. Diese wollen nämlich das Gebäude sanieren, das Dachgeschoß ausbauen und anschließend ihre Wohnungen sowie die neu errichteten Dachgeschoßwohnungen verkaufen. Der Bw ist auch insofern Recht zu geben, dass die WEG zur Erteilung des Auftrages zur Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft zuständig ist.

Welche Ausbaumaßnahmen gesetzt wurden, ist aus den Rechnungen und Leistungsbeschreibungen ablesbar.

Die Höhe der Beträge ist unbestritten.

Das Vorbringen der Bw

- der vorliegende Sachverhalt sei in den wesentlichen Punkten unstrittig (s Niederschrift über die mündliche Verhandlung)
- selbst wenn die von der Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierter Wohnungen stattgefunden hätten, dann bedeute dies noch keineswegs, dass dieser Sachverhalt dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die Handels KEGs zu fakturieren (s Berufung)
- ..., dass sowohl die allfällige Tatsache, dass die Sanierung der gegenständlichen Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges größtenteils abgeschlossen war, genauso als völlig unerheblich zu betrachten wäre wie die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer ...
- in advokatorischer Vorsicht könne der von der Finanzbehörde in jedem einzelnen Fall behauptete Grad der Fertigstellung der einzelnen Objekte im Zeitpunkt der Veräußerung keinesfalls außer Streit gestellt werden (s Schriftsatz, eingelangt am 12.4.2006)

ist unklar und teilweise widersprüchlich. Nach den vorliegenden Rechnungen und nachvollziehbaren Feststellungen der Bp des FA war die Sanierung gegenständlichen Gebäudes bzw Fertigstellung der Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zur Gänze oder zum wesentlichen Teil abgeschlossen (außer Wohnung Top 15 Mag. R. ). Es wurde versucht, diesen Sachverhalt durch Umdatierungen von „Baufträgen“ zu verschleiern. Durch die von den beschlagnahmten PCs erstellten Datenprotokolle der einzelnen „Aufträge“ gelang es der

Bp des FA, in nachvollziehbarer Art und Weise diese Manipulationen aufzudecken. Diese werden im Übrigen auch von der Bw nicht ernsthaft bestritten.

Dass Mag K. und Hr F. maßgeblichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der gegenständlichen Umbau- und Sanierungsarbeiten hatten, ist nicht weiter verwunderlich, sind sie doch die Initiatoren des gesamten Projekts. Dass sie aber ausgerechnet als Vorstände der C.AG diesen Einfluss ausübten, ist nicht erkennbar, waren sie doch auch an der ARGE und an den KEGs beteiligt und bei diesen Gesellschaften vertretungsbefugt. Dass die C.AG maßgeblichen Einfluss hatte, wurde nicht nachgewiesen (s auch unten).

Bauherr ist nach der Judikatur des VwGH (s E v 13.5.2003, 99/15/0238), wer

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d h den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d h nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (s zum Bauherrenbegriff auch unten bei rechtliche Beurteilung)

Im gegenständlichen Fall ist die ARGE Bauherr, da sie den Bau plant, organisiert und durchführt. Dies ist schon aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich. Nur sie hat Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses, sie muss die Kostensteigerungen übernehmen, kann aber auch Rechnungslegung von den bauausführenden Firmen verlangen.

Sie ist daher Empfängerin der Bauleistungen. Folgerichtig werden die Rechnungen an sie gelegt.

An der ARGE sind die Eigentümer KEGs beteiligt. Diese haben das Interesse an der Sanierung, da sie nach der Sanierung die Wohnungen verkaufen. Wem soll die Sanierung sonst zu Gute kommen wenn nicht den Eigentümern? Die ARGE wurde ja gegründet, um die Sanierung auftrags der Eigentümer im Hinblick auf deren Willen, die Wohnungen zu verkaufen, durchzuführen.

Gleichzeitig soll die Parifizierung durchgeführt und die Einräumung von Wohnungseigentum begründet werden.

Wenn eine Hausgemeinschaft bzw Wohnungseigentumsgemeinschaft eine Sanierung und Parifizierung des Hauses durchführt, geschieht dies mit dem Ziel, den Eigentümern Eigentumswohnungen zu liefern.

Auch im vorliegenden Fall war das das Ziel, da die Eigentümer die Eigentumswohnungen verkaufen wollten.

Die ARGE, bestehend aus den Eigentümern, tritt nach außen auf, sie ist Unternehmer. Sie ist daher Empfängerin der Bauleistungen.

Die Gründung der ARGE ist nicht Selbstzweck, sondern hinter dem Gesellschaftszweck, die allgemeinen Teile des Hauses und Wohnungen zu sanieren und Wohnungseigentum zu begründen, stehen die an der ARGE beteiligten Eigentümer, die damit selbstverständlich auch vereinbaren, dass jedem Einzelnen gegenüber letztendlich die Bauleistungen anteilig zu Gute kommen.

Der jeweilige Erwerber möchte eine Eigentumswohnung zu einem fix vereinbarten Preis kaufen.

Dies wird dadurch erreicht, dass die ARGE die Leistung der Errichtung der Eigentumswohnungen und der allgemeinen Teile des Hauses an die Eigentümer KEGs erbringt und die Bauleistungen anteilig weiterverrechnet. Die anteiligen Baukosten sind die Gegenleistung.

Das ist auch zivilrechtlich bei dem gegebenen Zeitablauf zwingend vorgegeben und entspricht dem wahren wirtschaftlichen Sachverhalt (s unten rechtliche Beurteilung).

Daher liefern nach der Erbringung der Bauleistungen der ARGE an die einzelnen Eigentümer KEGs diese einheitliche Grundstückslieferungen an die Erwerber zu einem Gesamtpreis weiter.

Dass die Erwerber nicht der ARGE angehören und nicht in den Gesellschaftsvertrag der ARGE eingetreten sind, ist evident, aus den Steuererklärungen, Einreichplänen etc erkennbar und wurde nicht einmal behauptet. Sie haben daher keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses. Dass die Wohnungskaufpreise bereits fixiert waren, ergibt sich aus den Vertragsanboten, in denen bereits die Kaufpreise fixiert wurden, wobei eine willkürliche Aufteilung des Gesamtpreises in Kaufpreis und Baukosten vorgenommen wurde. Aus diesen Vertragsanboten ist der Wille der Käufer erkennbar, die Wohnungen in fertig saniertem Zustand zu erwerben.

Dass das Rahmenbudget der ARGE für den Ausbau des gesamten Objekts überschritten wurde, ändert nichts daran, dass mit den Erwerbern der Wohnungen Fixpreise vereinbart wurden.

Die Rechnungen wurden nicht den Empfängern der Bauleistung, den Eigentümer KEGs gegenüber erstellt, sondern den Erwerbern. Dies wurde als "Steuersparmodell" bezeichnet; den Erwerbern sollte der Vorsteuerabzug gesichert werden und die Bemessungsgrundlage für die GrEST sollte niedriger sein. Auch ertragsteuerlich ergeben sich Vorteile.



Zu den Bauaufträgen ist auszuführen, dass in sämtlichen Bauaufträgen unter dem Punkt "*Kosten des Bauauftrages und Fälligkeiten*" wörtlich festgehalten ist:

*"... Die Kosten für die Durchführung des Bauauftrages belaufen sich auf einvernehmlich festgestellte:*

*Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten netto*

*zuzüglich 20% Umsatzsteuer*

*Gesamtkosten ..."*

Die Käufer konnten wählen, ob sie 1 Rechnung haben wollten oder ein "Splitting" der Rechnungen. Dies wird von der Bw auch gar nicht bestritten, wenn sie ausführt:

*" ... entweder die sanierte Wohnung zur Gänze von der Handels KEG zu erwerben oder nur die unsanierte Wohnung von dieser und die Ein-, Um- bzw Ausbauten von der jeweiligen ARGE würden vollinhaltlich der dargestellten Situation im Hinblick auf die gegebene umsatzsteuerliche Verfügungsmacht entsprechen ... "*

Der Berufungssenat teilt diese Rechtsmeinung nicht (s unten rechtliche Beurteilung).

Da die Bauleistungen (Werklieferungen) an die Eigentümer KEGs erbracht wurden, ist für den Berufungssenat evident, dass die Rechnungsausstellung an die Erwerber aus rein steuerlichen Gründen erfolgte. Dies sollte nicht nur den Vorsteuerabzug der Erwerber sichern, sondern hätte auch grunderwerbsteuerliche und ertragsteuerliche Vorteile. Wenn die Bw in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des EuGH, vom 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, verweist, so ist anzumerken, dass der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt tatsächlich verwirklicht wurde. S Rz 23 C-223/03: *„Das vorliegende Gericht weist weiter darauf hin, dass sämtliche Umsätze tatsächliche Umsätze in dem Sinne gewesen seien, dass sie zu tatsächlich ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen geführt hätten....“*.

In diesem Licht ist auch die Formulierung im Gesellschaftsvertrag zu verstehen, wonach die Renovierungs- und Ausbaukosten in einem Zeitraum von 2 Jahren an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn kein Käufer gefunden wird – an die einzelnen Eigentümer des Objektes weiterverrechnet werden sollen. Das Steuersparmodell war von Anfang an so geplant, widerspricht aber zwingenden steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Bestimmungen und entspricht nicht dem Geschehen in der Wirklichkeit.

Zu den Ausgangsrechnungen betreffend Roman R. ist festzuhalten, dass nach der Ansicht der Bw zum Zeitpunkt des Kaufes der Dachgeschoßwohnung und des Abschlusses des Werkvertrages der Ausbau noch gar nicht begonnen hat. Auch das FA hält es für möglich, dass Mag. R. Bauherr war, was impliziert, dass er in den Sanierungsvertrag (Gesellschaftsvertrag) eingetreten ist.

Auch der Berufungssenat geht von diesem von beiden Parteien angenommenen Sachverhalt aus.

Zu den Ausgangsrechnungen betreffend Fr H. ist anzumerken, dass nach den Rechnungen und Unterlagen im März 2001 der Ausbau des Dachbodens bereits weit fortgeschritten war. Dass der „Baufauftrag“ nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprach, ist aus der Tatsache ersichtlich, dass der Gesamtaufpreis willkürlich in 2/3 Baukosten und 1/3 reiner Kaufpreis aufgeteilt wurde. Wenn die 1. Teilabrechnung 1 Tag nach Erteilung des „Baufauftrags“ gelegt wird, ist klar, dass die entsprechenden Arbeiten jemand anderer in Auftrag gegeben hat. Dass Fr H. den Ausbau und die Sanierung maßgeblich beeinflussen konnte und in den Sanierungsvertrag (Gesellschaftsvertrag) als Miteigentümerin eingetreten ist, konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

Zur Ausgangsrechnung betreffend C.AG ist auszuführen, dass auch nach dem Vorbringen der Bw die Sanierung des Gebäudes zum Zeitpunkt des Kaufs am 24.9.2001 bereits abgeschlossen war. Auch zum Zeitpunkt der Erstellung des „Baufauftrags“ am 18.7.2001 war die Sanierung bereits abgeschlossen. Es ist nicht möglich, rückwirkende Aufträge für bereits erbrachte Leistungen zu geben. Dies zeigt, dass die gewählte Konstruktion nicht dem tatsächlichen Sachverhalt entspricht, sondern aus steuerlichen Gründen so gewählt wurde. Dass der „Baufauftrag“ mit 2.10.2000 vordatiert wurde, passt ins Bild. Das Erstellungsdatum wurde von der Bp des Fa durch Ausdrücke der entsprechenden Dateien unwidersprochen festgestellt. Die C. war daher nicht Bauherr. Dass sie niemals Gesellschafter der ARGE war, ist evident und wurde nicht einmal behauptet.

Zur „Kaufoption“ ist auszuführen, dass zwar in einem Schreiben von Mag. K. und Hrn F. behauptet wurde, dass im Rahmen der Aufsichtsratssitzung der C.AG vom 27.3.2000 zum Ausdruck gebracht worden sei, für ggstdl Projekt die Bauherren-Funktion zu übernehmen und diese in unsaniertem Zustand zu erwerben. Im Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der C.AG vom 27.3.2000 findet sich jedoch nicht der geringste Hinweis darauf, sodass der Berufungssenat davon ausgeht, dass eine derartige Option nicht existiert. Bemerkt sei, dass auch das Vorliegen einer Kaufoption an der rechtlichen Beurteilung nichts ändern würde, denn auch eine Option, Vorvertrag oä begründet keine Verfügungsbefähigung und keine Miteigentümerstellung (s auch unten).

Da die Tops während der Sanierungsphase unbestritten vermietet waren, entspricht die Formulierung in der ggstdl Ausgangsrechnung „ .... Renovierung der Wohnungen ...“ nicht den Tatsachen und erbrachten Leistungen.

Wenn die C.AG unsanierte Wohnungen erworben hat, so können ihr Baukosten für die Renovierung der Wohnungen gar nicht in Rechnung gestellt werden. Es kann sich nur um Kosten für die Sanierung der allgemeinen Teile des Hauses handeln. Die C.AG konnte mangels

Rechtsstellung auf diese Sanierung keinen Einfluss haben. Die Sanierung wurde daher den jeweiligen Eigentümer KEGs anteilig gegenüber erbracht, die diese in den Kaufpreis der Wohnung einrechneten.

Bei den Wohnungen Top 8, 9 und 13, bei denen die Sanierungskosten von der ARGE an die jeweiligen grundbücherlichen Eigentümer verrechnet wurden, ist nicht ersichtlich, warum diese Käufe anders behandelt wurden als die streitgegenständlichen. 2 der 3 Wohnungen wurden bereits im Jahr 2000 erworben und 1 Anfang 2001. Vom Zeitablauf her ist kein Unterschied erkennbar. Gleiche Sachverhalte sind einer gleichen steuerlichen Beurteilung zu unterziehen. Die Rechtsmeinung der Bw, die hier zum Ausdruck kommt, die Erwerber könnten sich je nach Interessenlage willkürlich aussuchen, ob sie die Rechnungen von der ARGE oder vom grundbücherlichen Eigentümer erhalten, wird vom Berufungssenat nicht geteilt (s unten). Auch im Wohnungskauf der ehemaligen Mieterin (Top 11) der unsanierten Wohnung ist ein qualitativer Unterschied zu den Käufen unsanierter Wohnungen nicht erkennbar. Die unterschiedliche Behandlung dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die ehemalige Mieterin die Wohnung selbst bewohnt und daher als Nichtunternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

*Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.*

Gemäß § 1 Abs 1 UStG idfd Streitjahre gF unterliegen der Umsatzsteuer ua die folgenden Umsätze:

*"1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt...."*

Es gilt der Grundsatz der "*Maßgeblichkeit der ausgeführten Leistung*" (s Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005 Tz 27 ff). Für die USt ist demnach nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt wurde. Die Leistungserfüllung ist maßgeblich. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) jedoch häufig für die umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung.

Ferner gilt die "*Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehaltes*". Demnach ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Beachtung des Parteiwillens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln.

Auch gilt der "*Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung*". Diesem Grundsatz widerspricht es, einen einheitlichen Rechtsvorgang aufzuspalten. Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist nur

eine Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamt- bzw Hauptleistung.

Dieser Grundsatz beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Ob Leistungseinheit vorliegt, ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen. Nicht entscheidend ist zB die Abrechnung. Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, dann kann auch eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen.

Der Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits, einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Die Leistung muss persönlich zugeordnet werden. Grs sind Leistungen jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Bei Personenvereinigungen wird die Unternehmereigenschaft und damit die Leistungszurechnung nach manchen Judikaten davon abhängig gemacht, ob die Gemeinschaft als solche (im eigenen Namen) im Wirtschaftsleben auftritt (s *Ruppe*, § 1 Tz 254). In anderen Erkenntnissen werden die Beteiligten des Leistungsaustausches an Hand der gesetzlichen bzw vertraglichen Beziehungen bestimmt. Teilweise wird von der Judikatur der Ansatz vertreten, entscheidend sei, wer "*Herr der Leistungsbeziehung*" sei, wer über die Leistung disponieren könne und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg der Leistung direkt niederschlage.

*Ruppe* § 1 Tz 258 folgend ist Leistender, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat.

Leistungsempfänger bei Bauführungen ist der Auftraggeber, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet ist (s *Ruppe*, § 1 Tz 269).

Steht ein Grundstück im Miteigentum, so ist Leistungsempfänger die Miteigentumsgemeinschaft, wenn sie den Bauauftrag erteilt hat (s VwGH 13.5.2003, ZI 99/15/0238).

Kommt es im Zusammenhang mit Bauführungen auch zum Eigentumswechsel am Grundstück, so ist nach der Judikatur für die Frage der Zurechnung der Bauleistung die Bauherreneigenschaft maßgebend (s *Ruppe*, § 1 Tz 272).

Gemäß § 3 Abs 1 UStG sind Lieferungen "*Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.*"

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in erster Linie ein tatsächlicher Vorgang. Dieser tritt mit der Übertragung des Besitzes ein (s *Kolacny – Caganek*, UStG, Kurzkommentar, 3. Auflage, Wien 2005, S 106).

Das Wesen der Lieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand durch einen Unternehmer (s *Ruppe*, § 3 Tz 8).

Wer keine Verfügungsmacht erhält, ist nicht Abnehmer.

Der Inhalt der Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht definiert. Das Gesetz verwendet keine zivilrechtliche Terminologie, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger Begriff. § 24 BAO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern) ist für die Interpretation des Lieferungsbegriffes nicht unmittelbar von Bedeutung. Im Ergebnis wird vielfach Übereinstimmung bestehen. Maßgebend sind aber die Verhältnisse des Einzelfalles (s *Ruppe*, § 3 Tz 35). Der Abschluss von Vorverträgen, die Einräumung von Optionen etc bewirkt keine Lieferung.

Die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums wird dann zu einer Lieferung führen, wenn man die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums mit der Zuwendung des wirtschaftlichen Wertes eines Gegenstandes gleichsetzen kann und daneben auch die tatsächliche Verfügungsmacht übertragen wird (s *Kolacny – Caganek*, S 111).

§ 3 Abs 4 UStG definiert die Werklieferungen. Sie sind nicht in eine Lieferung und in eine sonstige Leistung aufzuspalten, sondern einheitlich wie Lieferungen zu behandeln.

Übernimmt der Unternehmer einen Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung, ist das entscheidende Kriterium zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung, ob der Unternehmer einen Hauptstoff beistellt. Dann ist die Leistung zur Gänze als Lieferung anzusehen, bei Beistellung von Zutaten oder Nebenstoffen zur Gänze als sonstige Leistung.

Die Errichtung eines Bauwerkes auf dem vom Bauherrn beigestellten Grund ist eine stpfl Lieferung eines fertigen Gebäudes.

Den gegenständlichen Fall betreffend ist daher festzuhalten, dass die Ausführungen der Bw, die Umsatzsteuer sei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich, vom Berufungssenat in dieser Allgemeinheit nicht geteilt wird (s oben). Das Umsatzsteuerrecht verwendet durchaus eigene Begriffe, die aber oftmals wirtschaftliche Anknüpfungspunkte haben. So ist der wirtschaftliche Gehalt der Leistung ausschlaggebend. Abweichungen vom Zivilrecht sind möglich. So ist der zivilrechtliche Eigentümer nicht automatisch Leistungsempfänger etc.

Ferner muss angemerkt werden, dass der UFS an die Gesetze gebunden ist und sich dabei, wie jedes zweitinstanzliche Gericht an der Rechtsprechung der Höchstgerichte und des EuGH orientiert, da er unter der nachprüfenden Kontrolle dieser Institutionen steht.

Das Urteil des EuGH vom 8.7.1986 in der Rs *Kerrutt*, C-73/85, das nach Ansicht der Bw das Jahre später ergangene Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169, verdrängen soll,

ist zwar selbstverständlich gültig, aber auf vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Sachverhalte nicht vergleichbar sind. S Tz 3 C-73/85, „... wurde das fragliche Vorhaben wie folgt abgewickelt: Die Kläger beauftragten zusammen mit anderen Bauinteressenten eine Finanzierungsgesellschaft, für sie ein Baugrundstück zu erwerben und darauf ein Wohngebäude zu errichten. Zur Durchführung dieses Vertrages erwarben sie je einen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück; ... Außerdem schloss die Gesamtheit der Miteigentümer, die sich in einer als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gegründeten Bauherrengemeinschaft zusammengeschlossen hatte, mit einer Baugesellschaft einen Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes...“

Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht um die Errichtung, sondern um die Sanierung eines Gebäudes. Die Erwerber haben keinen Miteigentumsanteil erworben und die Gesamtheit der Miteigentümer hat auch keinen Werkvertrag über die Sanierung des Gebäudes geschlossen. Die Miteigentumsanteile haben ausschließlich die Veräußerer besessen und die Gesamtheit der Veräußerer hat die Sanierung des Gebäudes auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage durchgeführt. Die Erwerber waren nicht Teil der Miteigentumsgemeinschaft, sie konnten daher gar keine Aufträge zur Sanierung geben. Diese Aufträge kann nämlich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur die Gesamtheit der Miteigentümer geben. Dafür, dass die Erwerber Teil der Miteigentumsgemeinschaft (ARGE) geworden wären, gibt es keinen einzigen Hinweis. Sie haben die „Baufträge“ erst unterschrieben, als die Sanierung großteils beendet war und sie keinen Einfluss mehr nehmen konnten. Sie wollten von Anfang an eine sanierte Wohnung gemäß Prospekt erwerben, ganz im Gegensatz zu dem geschilderten Fall Kerrutt.

Es sei hier nochmals betont, dass auch der Sachverhalt im Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht anwendbar ist. Dort steht außer Zweifel, dass die Lieferungen tatsächlich in der dargestellten Form stattgefunden haben. Im vorliegenden Fall haben die Lieferungen nicht wie in der Rechnung dargestellt stattgefunden. Dies war auch gar nicht möglich, da die Erwerber keinen Auftrag zur Sanierung gegeben haben und auch mangels Miteigentums gar nicht geben konnten. Sie erwarben sanierte Wohnungen von den grundbücherlichen Eigentümern. Dies war der Vertragswille. Es wurde die in der Öffentlichkeit dargestellte Vorgangsweise gewählt, dass die Wohnungen zuerst saniert und erst dann verkauft wurden. Die Bauleistungen wurden daher von der ARGE an die Eigentümer erbracht, in deren Auftrag (die ARGE besteht aus der Gesamtheit der Eigentümer) die Sanierung erfolgte und die anschließend nicht nur zivilrechtliche Eigentümer der Bauleistungen als Zubehör zu Grund und Boden, sondern auch als anteilmäßige Empfänger der Werklieferung in Form von sanierten Eigentumswohnungen zu

betrachten sind. Die ARGE hätte die Bauleistungen an die Eigentümer KEGs weiterverrechnen müssen, da sie ja in deren Auftrag aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erbracht wurden.

Im Zusammenhang mit dem Urteil des EuGH, *University of Huddersfield*, wird auch auf das Urteil des Gerichtshofes vom 21.2.2006, *Halifax plc* ua, Rs C- 255/02 verwiesen. In diesem Umsatzsteuerfall geht es um Umsätze, deren alleiniger Zweck darin besteht, einen Steuervorteil zu erlangen. Darin führt der EuGH ua aus:

*„Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird.“* (Rz 71).

(Tenor): *„... Die Sechste Richtlinie ist dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird ....“.*

Dh der EuGH vertritt auch bei tatsächlichen Umsätzen, die ausschließlich in der Absicht getätigt werden, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, eine durchaus differenzierte Linie.

Auch die Entscheidung des UFS v 10.2.2006, RV/0877-L/05, auf die sich die Bw beruft, ist vom Sachverhalt her nicht vergleichbar, da in diesem Fall folgender Sachverhalt zu beurteilen war:

*„Die Bw schloss sogenannte Bauträgerverträge ab. Die Grundstücke standen in fremdem Eigentum. Nachdem der Erwerber das Grundstück von Dritten gekauft hatte (was von der Bw „ermöglicht“ wurde), vereinbarte die Bw mit dem Grundstückskäufer die Errichtung eines Gebäudes zu einem pauschalen Werklohn.“* (SWK-Heft 8, 10.3.2006, S 325).

Dh der Erwerber kaufte zuerst das nackte Grundstück und errichtete dann ein Gebäude darauf. In diesem Fall ist zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Lieferung handelt oder um getrennte Lieferungen.

Im vorliegenden Fall ist es umgekehrt: Die Erwerberin kauft sanierte Wohnungen und möchte die Leistung in die Lieferung des nackten Grund und Bodens und in die Lieferung der Sanierungsleistungen aufspalten. Sie versucht dies mit untauglichen Mitteln zu erreichen. Es kann nur eine Lieferung, nämlich die der sanierten Wohnung, vorliegen. Die Sanierung ist vor dem

Erwerb abgeschlossen. Auch liegt im ggstl Fall kein Bauträgervertrag vor und auch kein unbebautes Grundstück. Es handelt sich vielmehr um ein bebautes Grundstück in Wohnungseigentum, das saniert wird. Als Vertragspartner gibt es nur die grundbücherlichen Eigentümer, die sich in einer ARGE zusammenschließen und die Erwerber.

Auch die von der Bw ebenfalls als Argument angeführte Entscheidung des Fachbereichs USt des BMF ist (abgesehen davon, dass sie für den UFS nicht bindend ist) vom Sachverhalt her nicht vergleichbar. Auch in diesem Fall (s ÖStZ 1.9.2005, Nr 17, Artikel Nr 839) handelt es sich um unbebaute Grundstücke. Das Eigentum am betreffenden nackten Baugrundstück wurde direkt vom Grundstückseigentümer auf den Erwerber übertragen. Gleichzeitig schließt der Unternehmer mit dem Erwerber einen Bauträgervertrag ab, dessen Gegenstand die Lieferung und Herstellung eines in einer Vertragsbeilage genau umschriebenen Einfamilienhauses ist. Dh zuerst Erwerb des Grund und Bodens, anschließend Errichtung des Einfamilienhauses.

Im gegenständlichen Fall ist der Zeitablauf umgekehrt; ein Bauträgervertrag liegt nicht vor; die Sachverhalte sind nicht vergleichbar.

Im vorliegenden Fall wurde die Leistung effektiv an die Eigentümer ausgeführt, ansonsten hätten die Erwerber keine sanierte Wohnung erwerben können, darauf war der Vertragswille gerichtet.

Leistungsempfänger ist derjenige, der die Leistung ausbedungen hat und die Verfügungsmacht erlangt. S *Ruppe*, § 12, Tz 79f: *„Leistungsempfänger bei Bauleistungen ist nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes. Maßgebend ist vielmehr, wer die Leistung ausbedungen hat, dh den Bauauftrag erteilt hat. ...Die Judikatur stellt auf die Bauherreneigenschaft ab ... und geht davon aus, dass der Bauherr im USt-Recht identisch sei mit dem der GrESt (VwGH 0.10.1990, ZI 89/15/0112)... ist der Bauinteressent nicht Bauherr, so ist er nicht Leistungsempfänger der Bauleistung, sondern erhält das bebaute Grundstück ...“*

Im vorliegenden Fall haben niemals die Erwerber die Leistung ausbedungen. Sie haben keinen Auftrag zur Ausführung der Sanierung gegeben und dies war auch gar nicht möglich, da nur die Miteigentümergeinschaft (Gemeinschaft aller Miteigentümer) solche Aufträge erteilen kann. Sie wurden aber erst Miteigentümer, als die Sanierung zum Großteil schon abgeschlossen war. Es ist nicht möglich, Aufträge rückwirkend zu erteilen. Sie haben sich auch nicht an der ARGE beteiligt. Es gibt keinen einzigen Hinweis dafür, dass ein Erwerber Beteiligter der ARGE geworden wäre und so aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus die Sanierung des Gebäudes in Auftrag gegeben hätte.



Die Leistung ausbedungen haben die grundbücherlichen Eigentümer. Sie haben sich in der ARGE zusammengeschlossen, um die Sanierung durchzuführen und anschließend die sanierten Eigentumswohnungen zu veräußern.

Die Rechtsansicht der Bw, auch nach erfolgter Sanierung könnten Bauleistungen getrennt vom Grund und Boden in Auftrag gegeben und erbracht werden, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Ist die Sanierung abgeschlossen, muss jemand den Auftrag zur Sanierung gegeben haben (es muss sich jemand die Leistung ausbedungen haben); es hat bereits jemand Verfügungsmacht über die Bauleistungen erlangt – nämlich die grundbücherlichen Eigentümer der Wohnungen, die auch zivilrechtliche Eigentümer der Bauleistungen sind (Zubehör von Grund und Boden) und die im Wege der ARGE den Sanierungsauftrag als Gesellschaftszweck aufgenommen und ausgeführt haben.

Es kommt nicht darauf an, wer Empfänger der Rechnungen, sondern wer Empfänger der Leistungen (Werklieferungen) ist.

Zum in der Berufung angeführten Beispiel betreffend Maßanzüge ist festzustellen, dass der Berufungssenat diese Rechtsansicht nicht teilt. Erwirbt jemand einen fertigen Maßanzug, so handelt es sich um die Lieferung eines körperlichen Gegenstandes. Die Verschaffung der Verfügungsmacht am Gegenstand „Anzug“ wird übertragen. Es liegt eine unteilbare einheitliche Leistung vor. Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, dann kann auch eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (s *Ruppe*, § 1 Tz 33f mwN).

Zum Beispiel des Verkaufs einer möblierten Wohnung (der Eigentümer verkauft seine Wohnung, der Mieter verkauft seine Möbel) ist festzuhalten, dass es sich nicht um einen einheitlichen Gegenstand handelt. Einrichtungsgegenstände, die mit dem Grundstück nicht fest verbunden sind, sondern sich von ihm trennen lassen, werden umsatzsteuerlich auch dann nicht zum Grundstück gerechnet, wenn sie zivilrechtlich dessen Zugehör sind (s *Ruppe*, § 6, Tz 386). Nicht einmal mitvermietete Einrichtungsgegenstände werden zum Grundstück gerechnet, sofern sie nicht mit dem Gebäude untrennbar verbunden sind. Dieses Beispiel kann daher nicht als Vergleich herangezogen werden, da im gegenständlichen Fall das auf dem Grundstück errichtete Gebäude und somit auch die Sanierungsleistungen am Gebäude Bestandteil des Grundstückes sind und somit nach erfolgter Sanierung die Lieferung eines Gegenstandes, nämlich eines bebauten Grundstückes, bestehend aus Grund und Boden samt Gebäude, vorliegt.

Im Beispiel der Bw liegen daher 2 Lieferungen vor, nämlich einerseits die Lieferung der Wohnung vom Eigentümer an den Erwerber und andererseits die Lieferung der Möbel vom letzten

Mieter an den Erwerber. Der Eigentümer könnte die Verfügungsmacht über die Möbel gar nicht übertragen und der Mieter kann die Verfügungsmacht über die Wohnung nicht übertragen.

Im ggstdl Fall liegt aber nur 1 Lieferung vor; es handelt sich um nicht vergleichbare Sachverhalte.

Zur Bauherrenproblematik ist auszuführen, dass grundsätzlich gilt: Wird ein Grundstück in bebautem Zustand erworben, erstreckt sich der Grundstücksumsatz auch auf das Gebäude; die Lieferung ist zur Gänze steuerfrei (s *Ruppe*, § 6 Tz 225f).

Wird eine Liegenschaft in unbebautem Zustand erworben und das Bauwerk erst vom Erwerber errichtet, umfasst der Grundstücksumsatz nur die unbebaute Liegenschaft; die Errichtung des Gebäudes führt zu einer steuerpflichtigen Werklieferung (s *Ruppe*, aaO).

Dieser Sachverhalt, nämlich, dass die Erwerber die Liegenschaft in unbebautem Zustand erworben haben und erst dann das Bauwerk errichtet haben, ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Wird ein Grundstück erworben und ist in diesem Zusammenhang die Errichtung eines Bauwerkes vorgesehen, ist die Frage zu lösen, ob ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück Gegenstand des Umsatzes ist. Entscheidend ist, ob der Wille der Parteien auf den Erwerb einer unbebauten Liegenschaft gerichtet ist. Die Frage wird danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft zukommt (s *Ruppe* aaO).

Im gegenständlichen Fall können die Erwerber gar nicht Bauherren sein. Zur Erreichung der Bauherreneigenschaft muss ein Auftrag der Eigentümergemeinschaft vorliegen, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft ist nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Solange Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentümergeinschaft nicht besteht, können diese nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind und die nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben, sind bloß unverbindliche Anregungen (s E VwGH v 26.3.1996, ZI 96/14/0011).

Im gegenständlichen Fall sind sämtliche Erwerber (s Sachverhalt) im Zeitpunkt der Sanierung weder Miteigentümer noch haben sie einen Übereignungsanspruch. Sie können also gar nicht tätig werden, da die Miteigentümergeinschaft (der Erwerber) noch gar nicht besteht.

Es trifft auch für die Umsatzsteuer zu, dass die für die Bauherreneigenschaft unabdingbare Voraussetzung der Möglichkeit der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung nur dann erfüllt ist, wenn alle Bauherren mitzuwirken in der Lage sind (s VwGH aaO).

Bei Miteigentums- und speziell bei Wohnungseigentumsgemeinschaften geht die Rechtsprechung davon aus, dass nur die Gesamtheit der Miteigentümer rechtlich über das Grundstück verfügen könne und daher auch der Bauauftrag von allen Miteigentümern gemeinsam erteilt werden müsse, damit die Gemeinschaft als Empfänger der Bauleistung (Bauherr) in Betracht komme. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen der Miteigentümer können den gemeinsamen Beschluss nicht ersetzen (s *Ruppe* Tz 231 mwN).

S auch *Kolacny/Caganek*, § 6, S 309: „Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Miteigentümer nicht jeder für sich den Bauauftrag erteilen können, sondern nur alle (Wohnungseigentümer als) Miteigentümer der Liegenschaft, weil nur die Gesamtheit aller Miteigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen kann...“

Im gegenständlichen Fall kann keine Rede davon sein, dass die Erwerber zur Gesamtheit der Miteigentümer gehören und gemeinsam mit allen anderen Miteigentümern einen Bauauftrag erteilt hätten. Sie können daher über das Grundstück nicht verfügen.

Der VwGH führt im E v 19.4.1995, ZI 89/16/0156, aus:

*“Wenn ... zwei Grundstückseigentümer Anteile am Grundstück samt dem sich darauf befindlichen revitalisierungsbedürftigen Haus liefern, der Bf als Käufer aber Anteile am bereits revitalisierten Haus erhält, daher rechtens nicht selbst als Bauherr anerkannt werden kann, so ist es zwingend, dass ein Bauherr zwischengeschaltet gewesen sein muss...“*

*Dem Bauherren obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubeh Benützungsbewilligung einzuholen. (s VwGH v 19.4.1995, ZI 89/16/0156)... Wie sich aus dem von der Vermögensanlagen-GmbH aufgelegten Prospekt, der in einer auflagenstarken Tageszeitung veröffentlichten Annonce sowie insbesondere aus den Modalitäten beim Erwerb von Finanzierungsanteilen ergibt, wollte der ... Bf nicht nur Anteile am Grundstück mit einem revitalisierungsbedürftigen Haus, sondern vielmehr Anteile am bereits revitalisierten Haus aufgrund der in den wesentlichen Punkten bereits feststehenden Planung erwerben. .... Es kann der bei Behörde daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie ... zu dem Schluss gelangt ist, der Bf sei nicht als Bauherr und damit als Schaffender des revitalisierten Hauses anzusehen...“*

Im vorliegenden Fall wollten die Erwerber Anteile am bereits revitalisierten Haus aufgrund der in den wesentlichen Punkten bereits feststehenden Planung erwerben. Sie können nicht als

Bauherren anerkannt werden, da sie zum Zeitpunkt des Auftrags der Sanierung und sogar noch während der Sanierungsphase nicht Miteigentümer des Objektes waren und nicht einmal in die Planung eingebunden waren.

Da sie aber keine Bauherren waren, ist es nicht möglich, ihnen die Sanierungskosten zu liefern. Denn die Trennung der grs einheitlichen Grundstückslieferung (Grund und Boden samt Gebäude) in eine Lieferung des Grund und Bodens und in eine Lieferung der Baukosten ist nur dann möglich, wenn der Erwerber Bauherr ist, was voraussetzt, dass er den Auftrag zur Sanierung gibt und auf die Planung Einfluss nimmt und das Baurisiko zu tragen hat und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, was wiederum voraussetzt, dass er Teil der Miteigentums-gemeinschaft ist, die als Gesamtheit tätig wird und gemeinsam den Bauauftrag erteilt.

Zu erwähnen ist auch das E d VwGH v 16.6.1983, ZI 82/15/0053. Demnach ist die Bauherreneigenschaft zu verneinen, wenn jemand ganz knapp vor Erteilung der Benützungsbewilligung für das Haus einerseits einen „*Bauvertrag für seine Eigentumswohnung*“ und andererseits einen Kaufvertrag hinsichtlich des bloßen Liegenschaftsanteiles abgeschlossen hat und er demnach keine über geringfügige Änderungen betreffend seine Eigentumswohnung hinausgehende Einflussmöglichkeit auf die Gestaltung des gesamten Wohnhauses ausüben konnte. Damit kommt ihm keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug hinsichtlich des Baukostenanteils zu, die nur davon abhängt, ob dem rechnungsmäßigen Ausweis der Umsatzsteuer auch eine an ihn erbrachte, zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung zu Grunde liegt.

In diesem Fall hatte der Käufer ein zum Zeitpunkt des Vertragabschlusses mit dem Generalunternehmer bereits fertig geplantes und zum Großteil fertig gestelltes Bauobjekt erworben, ein dem gegenständlichen relativ ähnlicher Fall.

Damit steht fest, dass die Erwerber keine Bauherren sind. Sie haben vielmehr eine steuerfreie Grundstückslieferung von Grund und Boden samt Gebäude erworben.

Es steht auch fest, dass die Erwerber nicht Mitglieder der ARGE sind. Da die ARGE die Bauleistungen in Auftrag gegeben hat, können die Erwerber nicht die Bauleistungen in Auftrag gegeben haben. Sie können daher aus den Bauleistungen nicht berechtigt und verpflichtet sein. Sie können nicht Empfänger der Bauleistungen sein.

Dies bedeutet aber, dass die ARGE, die kraft Gesellschaftszweck die Sanierung in Auftrag gab und durchführte, die Sanierungsleistungen an die Veräußerer liefern musste. Dies entspricht dem Gesellschaftszweck, wonach sich die ARGE konstituierte, um die Sanierung des Gebäudes im Auftrag der an der ARGE beteiligten Eigentümer durchzuführen, die dann die Leistungseinheit Grund und Boden samt Gebäude an die Erwerber weiter lieferten. Da die

Eigentümer die sanierten Wohnungen verkauft, mussten ihnen von der ARGE die Bauleistungen geliefert werden.

Der Passus im Gesellschaftsvertrag, wonach die ARGE die Ausbauleistungen an Erwerber der Wohnungen oder bei Nichtverkaufbarkeit an die Eigentümer weiterliefert, ist umsatzsteuerrechtlich nicht durchführbar, da nach den tatsächlichen Abläufen und Leistungsbeziehungen in diesem Fall eine Lieferung der Ausbauleistungen der ARGE an die Erwerber nicht denkmöglich ist.

Die ARGE ist unbestritten Unternehmer, da sie nach außen auftritt (s *Ruppe*, § 2, Tz 32). Dies wird auch von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Die ARGE ist Bauherr,

- da sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses (die Sanierung) entscheidenden Einfluss hat, da sie den bauausführenden Unternehmern gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist
- da sie das finanzielle Risiko zu tragen hat; sie muss nämlich alle Kostensteigerungen übernehmen, aber sie ist auch berechtigt, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen
- da sie Vertragspartner der bauausführenden Firmen ist
- da sie durch ihre Gesellschafter den Behörden gegenüber auftritt
- da ihr einziger Gesellschaftszweck die Sanierung des Gebäudes ist

Generell gilt:

Lassen die Miteigentümer einer Liegenschaft auf dieser ein Gebäude aufgrund eines gemeinsamen Bauauftrages errichten, mit der Absicht, dass an diesem Gebäude Wohnungseigentum für die Miteigentümer begründet werden soll, so ist nach der Lehre (*Kranich - Siegl - Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch, Anm 11 zu § 12 UStG) davon auszugehen, dass die Gemeinschaft bis zur Übergabe der einzelnen Wohnungen an die Wohnungseigentümer wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Mit der Übergabe der Wohnungen an die Wohnungseigentümer erbringt die Gemeinschaft umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an die Mit(Wohnungs)eigentümer, da sie, soweit sie als Zusammenschluss im eigenen Namen nach außen hin auftritt, Unternehmer iS des § 2 Abs 1 UStG ist. Das Entgelt für diese steuerpflichtigen Lieferungen besteht in den von den Miteigentümern zu leistenden Errichtungskosten des Gebäudes. Damit steht der Miteigentümergeinschaft auch der Vorsteuerabzug zu.

Diese Rechtsansicht muss auch für den Fall gelten, dass bereits eine Altsubstanz angeschafft wird, welche instand gesetzt wird und durch Herstellungsaufwendungen neue Wohneinheiten

geschaffen werden. Nach der Judikatur (vgl VwGH 8. 4. 1991, 88/15/0137; VwGH 22.4.1991, 90/15/0126, 0127) führt die Begründung von Wohnungseigentum im Zuge der Errichtung eines Gebäudes zu einem Umsatz. Die Gemeinschaft liefert dem einzelnen Wohnungseigentümer gegen Zahlung der Baukosten das dingliche Nutzungsrecht an der Eigentumswohnung. Dies stellt einen steuerpflichtigen Umsatz dar.

Diese Überlegungen sind im gegenständlichen Fall grundsätzlich anwendbar. Die Erbringung der Bauleistungen an die Eigentümer durch die ARGE ist gem § 3 Abs 4 UStG eine steuerpflichtige Werklieferung. S *Ruppe*, § 12, Tz 80: *„Bei der Errichtung von Gebäuden im Wohnungseigentum gehen Judikatur und Praxis davon aus, dass der Bauauftrag nur von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer ... erteilt werden kann und daher nur diese Leistungsempfänger sein kann. ... Nur die WEG und nicht der einzelne Wohnungseigentümer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die „Weitergabe“ der Leistung führt zu einem neuerlichen Leistungsaustausch, aus dem heraus dem einzelnen Wohnungseigentümer der Vorsteuerabzug zustehen kann.“*

Die Rechnung erging an die Erwerber, obwohl die Leistung an die Veräußerer erbracht wurde.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gem § 11 Abs 14 UStG diesen Betrag. Es handelt sich hier um den unberechtigten Steuerausweis, und zwar *„Legung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis durch Unternehmer, obwohl eine Leistung bzw die in der Rechnung angegebene Leistung nicht ausgeführt wird ...“*(s *Ruppe*, § 11 Tz 140 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurden die Bauleistungen (Werklieferungen) nicht an die Rechnungsempfänger, sondern an die Eigentümer erbracht. Die Bw schuldet die Beträge daher auf Grund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG.

Gleichzeitig war das FA berechtigt, die Leistungen an die tatsächlichen Empfänger der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Im Fall Wohnungskauf Top 15, Mag. R. , wird – den Verfahrensparteien folgend – stattgegeben. Die Leistungen wurden richtig an den Erwerber verrechnet.

Die Umsatzsteuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG vermindert sich demnach im Jahr 2000 um ATS 318.000,-- und im Jahr 2001 um ATS 212.000,--.

Im Übrigen sei bemerkt, dass der Bw vom FA auf die Möglichkeit hingewiesen wurde, die Rechnungen zu berichtigen. Eine Rechnungsberichtigung ist bis dato nicht erfolgt.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Juni 2006