



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Summersberger sowie die Beisitzer Dr. Otmar Sommerauer und Mag. Gottfried Warter über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Christoph Oberleitner, Steuerberater, 5732 Mühlbach, Bicheln 1, vom 13. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, vom 23. April 2008 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. errichtet und vertreibt Blockhütten, die an die Firma ImmobilienAG, Liechtenstein mit dem Hinweis fakturiert wurden, dass mehrwertsteuerfreie Lieferungen zwischen Bauträger und Subunternehmer im Sinne des § 19 Abs 1 Z 1a UStG vorliegen. Mit Niederschrift bzw. Bericht der Betriebsprüfung des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 8.2.2008 wurde diesbezüglich für den Zeitraum 4/2007 bis 11/2007 Folgendes festgestellt:

Fakturierungen des Bw. an die ImmobilienAG in der gegebenen Form seien zu Unrecht vorgenommen worden. Die Leistungen habe man ohne USt-Ausweis in Rechnung gestellt. Eine USt sei nicht abgeführt worden; auf der Rechnung sei keine UID-Nr des Leistungsempfängers angeführt. Auch sei auf den Umstand, dass die ImmobilienAG als

Leistungsempfänger mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt sei, nicht hingewiesen worden. Weiters sei mit den Käufern der Blockhütten ein Kaufvertrag und nicht ein Vertrag über die Errichtung von Blockhütten abgeschlossen worden. Die Leistungen wären auch nicht an einen Unternehmer erbracht worden, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt. Die Leistungen an die ImmobilienAG unterlägen folglich dem Normalsteuersatz.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ am 8.2.2008 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 11/2007, der in Rechtskraft erwuchs.

Mit Schreiben vom 18.4.2008 zur Jahreserklärung 2007 führte der Bw. Folgendes aus:

Sachverhalt:

Herr T(Bw.) hat 2007 mit der Firma ImmobilienAG mehrere Lieferverträge abgeschlossen, mit dem wesentlichen Inhalt für einzelne konkret namentlich angeführte Endkunden jeweils ein Blockhaus zu errichten. Vereinbart war dabei eine „mehrwertsteuerfreie Lieferung zwischen Bauträger und Subunternehmer“.

Die Firma ImmobilienAG hat mit den Endkunden Kaufverträge abgeschlossen über jeweils ein „Almhaus“ welches auf den Grundstücken der Endkunden zu errichten ist. Die Übergabe soll nach Fertigstellung erfolgen, wobei während der Bauphase laufend Teilzahlungen zu erbringen sind (nach Baufortschritt).

Die Endkunden stehen bereits vor Baubeginn fest, können sich für ein Haus nach ihren Vorstellungen entscheiden, stellen bei der Gemeinde den Antrag auf Baubewilligung und können während der Vertragslaufzeit Änderungen verlangen.

Steuerliche Beurteilung:

Herr T(Bw.) errichtet für die Firma ImmobilienAG Blockhäuser aus Holz.

Dabei wird ein Bausatz in Finnland bestellt und von den Mitarbeitern der Firma T(Bw.) aufgebaut. Da durch das Zusammenfügen von Material und Arbeit ein Gebäude errichtet wird, kommt es in umsatzsteuerlicher Hinsicht zur Erbringung einer Werklieferung nach § 3 (4) UStG. Unzweifelhaft ist die Errichtung eines Blockhauses die Herstellung eines Bauwerkes im Sinne des § 19 (1 a) UStG. Herr T(Bw.) erbringt daher eine Bauleistung.

Die Firma ImmobilienAG verkauft mehrere Häuser an Endkunden. Durch die Errichtung und den Verkauf von einigen Häusern wird die Unternehmereigenschaft der Firma ImmobilienAG im Sinne des § 2 UStG begründet.

Zu klären bleibt, ob auch die Firma ImmobilienAG mit der Erbringung einer Bauleistung beauftragt ist: Hierzu ist in umsatzsteuerlicher Hinsicht zunächst festzuhalten, dass die Firma ImmobilienAG nie Eigentümerin des Grundstückes ist, wodurch sich ergibt, dass die Firma ImmobilienAG keine umsatzsteuerfreie Grundstückslieferung nach § 6 (1) Z 9 UStG erbringen kann.

Vielmehr erbringt die ImmobilienAG an den Endkunden eine steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 (4) UStG.

Die Werklieferung eines Gebäudes im umsatzsteuerlichen Sinn, wurde in den zivilrechtlichen Verträgen der ImmobilienAG, als Kaufvertrag über ein Almhaus bezeichnet. Die zivilrechtliche Bezeichnung ist für die steuerliche Einordnung unerheblich, vielmehr kommt es darauf an, ob die umsatzsteuerliche Werklieferung eine Bauleistung nach § 19 (1a) UStG darstellt.

Bauleistungen sind nach § 19 (1 a) alle Leistungen die zB der Herstellung von Bauwerken dienen. Es wird dabei nicht unterschieden ob es sich um Werklieferungen oder sonstige Leistungen handelt. Vielmehr ist, wie sich auch aus den Beispielen in den Umsatzsteuerrichtlinien ergibt, von einem umfassenden Verständnis auszugehen, dies auch wohl deshalb da ansonsten der Zielsetzung der Regelung, nämlich uneinbringliche Zahllasten bei Subunternehmern zu vermeiden, der Boden entzogen würde. Wenn daher die Werklieferung von Fenstern (Fensterlieferung plus Einbau) laut den Beispielen des BMF bereits als Bauleistung anzusehen ist, wäre es wohl völlig unverständlich die Werklieferung eines Blockhauses (Bausatz plus Montage) nicht als Bauleistung anzusehen.

Wie dargelegt, handelt es sich daher bei den Kaufverträgen über Almhäuser der ImmobilienAG mit deren Kunden, um eine Werklieferung, die vom Begriff der Bauleistung umfasst ist.

Was die Frage der Beauftragung betrifft, ist anzuführen, dass der Kunde noch vor Baubeginn sich ein Haus aussuchen kann, auf die Gestaltung Einfluss nehmen kann, auch während der Bauphase Änderungswünsche vorbringen kann. Da der Kunde auch Eigentümer des Grundstückes ist, ist es logisch, dass er den Errichtungsauftrag an die Firma ImmobilienAG erteilt. Auch in den Lieferverträgen der ImmobilienAG mit Herrn T(Bw.) ist ausdrücklich angeführt, dass das jeweilige Haus nicht für die ImmobilienAG selber bestimmt ist, sondern für den namentlich angeführten Endkunden. Da im Liefervertrag der Endkunde bereits genannt ist, ergibt sich daher mit überdeutlicher Klarheit, dass die ImmobilienAG ihrerseits genau von diesem Kunden beauftragt wurde.

Für Herrn T(Bw.) war daher von vornherein klar, dass auch die ImmobilienAG nicht der Endkunde ist, sondern nur Teil der Unternehmerkette.

Als steuerliche Schlussfolgerung bleibt festzuhalten, dass Herr T(Bw.) selber eine Bauleistung erbracht hat, für die Unternehmerin ImmobilienAG, die ihrerseits beauftragt war eine Bauleistung zu erbringen. Solche Leistungen führen zwingend zum Übergang der Steuerschuld nach § 19 (Ia) UStG 1994.

Zusammenfassung: Die Grundstückseigentümer stellen bei der Gemeinde Bauansuchen, beauftragen die ImmobilienAG mit der Errichtung eines Hauses nach ihren Vorstellungen, der Subunternehmer errichtet tatsächlich. Bei diesem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass es sich um einen typischen Anwendungsfall einer steuerfreien Bauleistung handelt. Den Feststellungen der Außenprüfung kann daher bei Abgabe der Jahressteuererklärung keine Folge geleistet werden.

Auf Basis der dargelegten Rechtsansicht wird um erklärungskonforme Veranlagung ersucht.

Der Bw. habe überdies auf die seiner Ansicht nach unrichtige Bemessungsgrundlage, da wären die Beträge umsatzsteuerpflichtig, die Umsatzsteuer herauszurechnen wäre, verwiesen.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 23.4.2008 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 ua mit folgender Begründung festgesetzt:

Dazu wird festgestellt:

Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG: Gemäß § 19 Abs 1a UStG 1994 wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen.

Die Frage, ob der Empfänger Unternehmer ist, ist eine Vorfrage iSd § 116 Abs 1 BAO, die von der Abgabenbehörde nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung dem Bescheid zugrunde zu legen ist. Durch den Verweis auf die §§ 21 und 22 BAO ist klargestellt, dass die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch für die Beurteilung von Vorfragen Beachtung finden.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt zwar jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt, doch ist allerdings ein Auftreten nach Außen und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde

befähigt, selbst Leistungen zu erbringen, erforderlich. Fehlt es daran, sind die Leistungen den hinter dem Gebilde stehenden Personen zuzurechnen (vgl Ruppe, UStG³, § 2 Tz 17 und die dort angeführte Judikatur).

Nach Außen tritt nicht die ImmobilienAG, sondern ein gewisser BN-I als Verkäufer der Häuser auf:

- Lichtbilder vom 22.1.2008;

- Schreiben der ImmobilienAG an T(Bw.) vom 8.2.2007: "Die Fa. BN-I, Adresse ist bis zur Fertigstellung und Verkauf aller Häuser als Alleinvertriebsberechtigter... verantwortlich."

- Schreiben K an P vom 4.9.2007: "Die Fertigstellung und Übergabe des Almhauses hat Herr BN für Sie vorgenommen bzw wird dies derzeit vorbereitet."

Aktenvermerk vom 6.2.2008 über eine Besprechung mit Herrn T(Bw.): "Vor Ort wird die ImmobilienAG von Herrn BN vertreten. Herr BN vereinbart auch die Preise für die Blockhäuser mit Herrn T(Bw.). Auftretende Probleme oder dgl. werden mit Herrn BN besprochen. Mit dem Geschäftsführer der ImmobilienAG (Hr. U) hatte Herr T(Bw.) bisher nichts zu tun".

Der ImmobilienAG fehlt es an der im Wirtschaftsleben üblichen und erforderlichen Organisation zur Abwicklung der gegenständlichen Bauvorhaben in Österreich. Die "Firma" agiert vom Ausland aus und besteht offensichtlich nur auf dem Papier. Geschäftsleitung, Rechnungswesen, Betriebsvermögen, Vermögens- und Ertragssituation, Anzahl der Dienstnehmer etc sind unbekannt. in diesem Zusammenhang wird auf die erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl Ritz, BAO³ § 115 Tz 10ff) des Herrn T(Bw.) hingewiesen.

Übergang der Steuerschuld gemäß 19 Abs 1 a UStG 1994:

a) Mangels Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG kann die Steuerschuld nicht auf sie übergehen.

b) Die ImmobilienAG tritt dem Käufer (zB P) gegenüber als Bauträgerin auf und verkauft das Gebäude vor der Fertigstellung, so dass sie nicht über Auftrag des Grundstückseigentümers tätig wird, da sie weiterhin Bauherr bleibt (vgl Rz 2602f UStR).

Ein Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a UStG liegt wie auch im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 5.2.2008 festgestellt nicht vor. Die Umsätze sind daher der USt von 20% zu unterziehen.

Mit Berufung vom 8.5.2008 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 das Rechtsmittel der Berufung erhoben, wobei aber im Wesentlichen auf die bereits angeführten Gründe und

auf Rz 2602f UStR verwiesen werde. Wiederholend werde auch auf die falsche Bemessungsgrundlage hingewiesen.

Ergänzend brachte der Bw. mit Schreiben vom 9.6.2009 vor, dass keine Bindungswirkung nach § 116 BAO eingetreten sei, da es sich bei der Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG um keine Vorfrage handle und deswegen mehrere verfassungsrechtliche Rechte verletzt seien. Außerdem habe er vor Beginn seiner Tätigkeit die Mitteilung des Finanzamtes Graz Stadt vom 16.4.2007 (aktenkundig) bzgl. der Steuernummer der ImmobilienAG hinsichtlich *Festsetzung und Einhebung der Abgabe Umsatzsteuer (U)* erhalten.

Der Bw. verweise des Weiteren auf die Möglichkeit, infolge der ihm zugegangenen Niederschrift der Großbetriebsprüfung Linz vom 5.11.2008, die ImmobilienAG betreffend (Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO), dass auch ein Dritter Leistungsempfänger und damit Steuerschuldner sein könnte.

Ergänzend ist zu bemerken, dass auf Anraten der Abgabenbehörde erster Instanz Ausgangsrechnungen mit Datum 6.2.2008 bis 19.5.2008 an die ImmobilienAG gelegt worden seien und zwar mit USt-Ausweis in Höhe von 20% den Leistungszeitraum 2007 betreffend. Diesbezügliche Kopien seien dem UFS mit Schreiben vom 4.11.2009 durch das Finanzamt vorgelegt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes schuldet der Bw. die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer subsidiär nach § 11 Abs 12 UStG.

In einem weiteren Schreiben an den UFS vom 15.2.2010 habe der Bw. betont, dass er in Bezug auf die bisherige Vorgangsweise des Finanzamtes sehr verunsichert sei; so sei ihm mitgeteilt worden, dass die vorgeschriebene Umsatzsteuer von der ImmobilienAG als Vorsteuer zurückgeholt werden könnte. Aus diesem Grund habe er gegen den Umsatzsteuerbescheid 11/2007 keine Berufung erhoben. Diese Zusage sei nicht eingetreten und auch die Aussetzung der Einhebung sei verweigert worden, obwohl er gerade wegen der Zusage des Finanzamtes keine Berufung eingebracht habe. Überdies sei eine Betriebsprüfung der ImmobilienAG durch die GroßBP initiiert und deswegen das Verfahren verzögert worden, um sich auf die - angebliche - Bindungswirkung nach § 116 BAO berufen zu können. Schon im April 2008 sei dem Finanzamt bekannt gewesen, dass die ImmobilienAG kein Unternehmer sei; trotzdem sei abgewartet worden, um sich auf einen Bescheid bzgl. der ImmobilienAG berufen zu können. Weitere Verzögerungen seien *Trickserei*, mit dem Ziel, der Berufung vom 8.5.2008 die rechtstaatliche Überprüfung zu verwehren.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber im Jahr 2007 nur Teilzahlungen erhalten habe, da die Umsatzsteuer nicht zum Entgelt gehöre, wäre diese

herauszurechnen. Die geänderten Rechnungen seien auf Basis der Information des Prüfers mit Datum 2008 ausgestellt worden.

Weiters müsste Herr BN als Leistungsempfänger der Bauleistung festgestellt werden, wie dem Betriebsprüfungsbericht der ImmobilienAG entnommen werden könne. Die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht sei an BN übergegangen und die ImmobilienAG sei nur zum Schein dazwischengeschaltet worden. Der Bw. habe auch Rechnungen vorgelegt, die direkt von BN abgezeichnet wurden.

Zur Bindungswirkung sei auszuführen, dass die ImmobilienAG im Ausland Projekte abgewickelt habe und nicht nur die österreichische Tätigkeit beurteilt hätte werden dürfen.

Im Zuge der Berufung wurde seitens des Bw. ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt und mit Schreiben vom 4.2.2010 zurückgezogen. Ein Antrag des Referenten gem. § 282 Abs. 1 Z 2 BAO liegt vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.“

§ 11 Abs 1 a UStG lautet: Führt der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Sinne des § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c und Abs. 1d aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen.

§ 116 Abs 1 BAO lautet:

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Die bescheiderlassende Behörde stützt sich in der angefochtenen Entscheidung im Wesentlichen auf zwei Gründe: Zum Ersten auf die fehlende Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers und zum Zweiten darauf, dass Rz 2602f UStR anwendbar sei.

Zunächst wird auf die oben dargestellte Niederschrift vom 8.2.2010 einzugehen sein, in der das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (Betriebsprüfung) formale Gründe angibt, die geeignet sein sollen, einen Übergang der Steuerschuld zu verhindern. Zunächst stützt sich die Behörde auf den Umstand, dass keine UID-Nummer auf den Rechnungen an die ImmobilienAG angeführt wurden.

Hierzu ist festzuhalten, dass § 11 Abs 1a UStG in der Tat die Angabe der UID-Nummer des Leistungsempfängers verlangt. Eine gesetzliche Bestimmung, dass eine Nichterfüllung dieser

Vorschrift den Übergang der Steuerschuld verhindere, kann seitens des UFS jedoch nicht erkannt werden. Vielmehr lässt sich nach hL ein Übergang der Steuerschuld durch das bloße Fehlen der UID-Nr auf der Rechnung gerade nicht unterbinden (s. *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* [Hrsg.], UStG-Kommentar, § 11 Rz. 134).

Im ggstl. Fall hat das Fehlen der Angabe der UID-Nr. des Leistungsempfängers folglich keinen Einfluss auf den Übergang der Steuerschuld.

Des Weiteren soll der Leistungsempfänger zu Unrecht auf den Hinweis verzichtet haben, dass er mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt gewesen sei. Unabhängig davon, dass der Gesetzgeber diesen Hinweis nach § 19 Abs 1a erster UAbs UStG an keine Formvorschriften bindet, dieser Hinweis folglich auch bloß mündlich erteilt werden könnte (s. UStR 2000 Rz. 2602e), mag daraus für die Abgabenbehörde ebenfalls nichts gewonnen sein. So geht nach hL die Steuerschuld auch dann über, wenn der Hinweis – in welcher Form auch immer – unterblieben sei (*Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* [Hrsg.], UStG-Kommentar, § 19 Rz. 29). Es handelt sich dabei um keine materielle Voraussetzung (*Ruppe*, USt-Kommentar³, § 19 Rz. 19/5).

Es ist weiters zu prüfen, nachdem bereits festgestellt wurde, dass weder der fehlende Hinweis auf die Beauftragung der Erbringung einer Bauleistung, noch die fehlende UID-Nummer des Leistungsempfängers die Rechtsansicht des Finanzamtes stützen, ob andere Gründe vorliegen, die geeignet wären, den Übergang der Steuerschuld zu verhindern.

Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal in diesem Zusammenhang ist die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers. Gerade auf diesen Umstand, nämlich auf das Fehlen derselben, hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz im Veranlagungsverfahren gestützt. Überdies ist in weiterer Folge ein rechtskräftiger Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 vom Finanzamt Graz-Stadt am 22.12.2008 erlassen worden, in dem die Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG (Leistungsempfänger) versagt wurde.

Es ist folglich zu prüfen, ob der ImmobilienAG Unternehmereigenschaft zukommt bzw. ob es sich hierbei um eine Vorfrage nach § 116 BAO handelt:

Der Begriff der Vorfrage kann aus § 116 BAO alleine zunächst nicht definiert werden. Die Vorfrage ist Ausfluss des Gedankens der "Einheit der Rechtsordnung". Die Entscheidungen von Verwaltungsbehörden sind oftmals von zu klärenden Rechtsfragen abhängig, die als Hauptfrage von einer anderen Behörde zu entscheiden sind. Es handelt sich bei einer Vorfrage um eine Frage, die von einer in einer bestimmten Verwaltungsangelegenheit zuständigen Behörde nicht selbst entschieden werden kann, da diese nicht zuständig ist, die aber eine notwendige Grundlage für ihre Entscheidung darstellt und auch berücksichtigt werden muss

(VwGH 22.10.1980, 3217/79). Unter einer Vorfrage ist somit eine für die Entscheidung der Verwaltungsbehörde präjudizielle Rechtsfrage zu verstehen, über die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden ist. Eine Vorfrage liegt dann vor, wenn der relevante Tatbestand ein Element enthält, das für sich allein Gegenstand der bindenden Entscheidung der anderen Behörde ist (so *Mannlicher/Quell*, *Verwaltungsverfahren*, 243; VwGH 31.10.1991, 89/16/0082218).

Die Entscheidung der Hauptfrage ist durch die Beurteilung der Vorfrage kausal bedingt (*Stoll*, *Bundesabgabenordnung*, 1321). Es muss sich bei der zu klärenden Vorfrage um eine solche handeln, deren Lösung unabdingbare Voraussetzung für die Entscheidung in der Hauptsache ist.

Der Spruch einer Entscheidung hat einen Bindungseffekt zur Folge. Handelt es sich aber bei der Lösung der Vorfrage als Hauptfrage durch eine andere Behörde lediglich um eine rechtliche Würdigung, die nur in der Begründung des Bescheids (Urteils) zum Ausdruck kommt, liegt keine tatsächliche Vorfrage vor, da es an dem Erfordernis der Entscheidung fehlt (*Stoll*, *Vorfragenbeurteilung im Abgabenverfahren, Bindung der Abgabenbehörden an Entscheidungen anderer Behörden und an Entscheidungen der Gerichte*, ÖStZ 1967, 7. *Kralik*, *Die Vorfrage im Verfahrensrecht*, 50; VwGH 26.02.1981, 2878/79). Der Inhalt des Spruchs entscheidet als Maßstab über die Zugehörigkeit eines Rechtsproblems zur Haupt- oder Vorfrage (*Vogel*, *Die Vorfrage im Abgabenverfahren*, FJ 1972, 143).

Gemäß § 116 Abs 1 BAO sind nun die Abgabenbehörden berechtigt, Vorfragen nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauungen zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Liegt noch keine bindende Entscheidung der anderen Behörde vor, hat die Abgabenbehörde die Möglichkeit, die zu klärende Rechtsfrage als Vorfrage selbst zu beurteilen und diese Beurteilung der Lösung in der Hauptsache selbst zugrunde zu legen (*Stoll*, *Vorfragenbeurteilung im Abgabenverfahren, Bindung der Abgabenbehörden an Entscheidungen anderer Behörden und an Entscheidungen der Gerichte*, ÖStZ 1967, 7).

Die Zulässigkeit der Beurteilung einer Vorfrage durch die Abgabenbehörde besteht nur solange, bis eine bindende Entscheidung der anderen Behörde vorliegt.

Im ggstl. Fall wurde nun im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (Bescheiddatum 23.4.2008) die Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG in der Begründung des angefochtenen Bescheides beurteilt und im Ergebnis verneint. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt jedenfalls eine Vorfrage im Sinne des § 116 BAO vor.

Dem Finanzamt ist hierbei Recht zu geben: Zunächst deswegen, da es sich bei der Prüfung der Unternehmereigenschaft um eine Frage im Sinne des § 2 UStG handelt. Die Frage der Aktivlegitimation eines Subjekts, eine Steuererklärung im Sinne des UStG abzugeben mit dem Ergebnis einer Veranlagung, ist kein Mehrparteienverfahren, da es der Antragsteller, ja nur der Antragsteller selbst es ist, der durch seine Erklärung ein Veranlagungsverfahren in Gang setzt oder nicht. Aus diesem Grunde ist die Klärung der Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG durch das Finanzamt Graz – Stadt bzgl. des Umsatzsteuerbescheides 2007 v. 22.12.2008 nur an diesen Adressaten selbst zugestellt worden. In diesem Verfahren war sohin dem Bw. auch keine Parteistellung eingeräumt. Wohl war das Finanzamt berechtigt, etwaige Geschäftspartner als Zeugen oder Auskunftspersonen zu den Aktivitäten, der Organisation etc zu befragen, daraus erwächst aber kein Recht des Bw. parteiähnliche Interessen geltend machen zu können oder einen USt-Bescheid, der die Unternehmereigenschaft hier der ImmobilienAG im Hauptverfahren verneint, anzufechten oder gar eine Aufhebung nach § 299 BAO mit Erfolg zu beantragen

Der Wortlaut nach § 19 (1a) UStG „Bei Bauleistungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger **Unternehmer** ist“ lässt es folglich zu, diese Frage als Vorfrage im Verfahren der Bw. zu beurteilen.

Nach Erlassung des USt-Bescheides 2007 am 22.12.2008 durch das Finanzamt Graz – Stadt lag aber eine bindende Entscheidung einer anderen Behörde vor.

Es mag hier freilich eingeräumt werden, dass der Spruch des die Vorfrage entscheidenden Bescheides des Finanzamtes Graz-Stadt zumindest missverständlich ist: Das Finanzamt Graz-Stadt hat nämlich im Spruch bzw. in der Begründung des elektronischen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 generell die USt hinsichtlich Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtigen Lieferungen mit € 0,00 bzw. die Summe der Umsatzsteuer mit € 0,00 und auch den Gesamtbetrag der Vorsteuern mit € 0,00 angesetzt und im elektronischen Teil der Begründung zusätzlich angeführt, dass eine „**Veranlagung** unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen **vorgenommen wurde**“. Der Spruch des Bescheides weist folglich nicht eindeutig auf eine Nichterfüllung der Unternehmereigenschaft hin, was schon daran zu erkennen ist, dass das Finanzamt eine Veranlagung durchgeführt hat, auch wenn das Ergebnis eine Summe von € 0,00 ausmacht. Allerdings wird in Zusammenschau mit der Begründung, die auf den Bericht der Außenprüfung des Finanzamtes Graz – Stadt verweist, deutlich, dass der Wille der Behörde sich darauf stützt, der ImmobilienAG keine Unternehmereigenschaft zuzuerkennen,

was auch für den UFS ohne Zweifel aus den in der Niederschrift über die Prüfung vom 5.11.2008 zu erkennen ist.

Da aber nun eine – rechtskräftige - Entscheidung des Finanzamtes Graz – Stadt vorliegt, kann auf nähere Ausführungen durch den UFS verzichtet werden, da jedenfalls eine Bindungswirkung für das ggstl. Verfahren eingetreten ist (so schon FLD Wien, NÖ, Bgld 2. 4. 1996, Senat V, 16-95/334/09; FJ-LS 1996/31).

Der Bw. bringt darüber hinaus vor, dass ein Verstoß gegen mehrere verfassungsrechtlich normierte Grundrechte vorliege. Unabhängig davon, dass dies wenig substantiiert vorgebracht wird, bleibt das System der Vorfrage nach § 116 BAO ein Rechtsinstitut, das – unter Einhaltung verfassungsrechtlicher Verfahrensprinzipien - ein rechtstaatliches Verfahren nicht verhindert, sondern im Gegenteil garantiert, wie bereits ausgeführt wurde. Der Bw. übersieht nämlich, dass die Unternehmereigenschaft nur eines von mehreren Tatbestandsmerkmalen bildet, die im Ergebnis einen Übergang der Steuerschuld zur Folge haben kann.

Um die Frage zu klären, wer im Sinne des § 19 Abs 1a UStG Steuerschuldner ist, kommt es nämlich im Wesentlichen auch auf die Person des **Leistungsempfängers** an. Die Beantwortung der entscheidungserheblichen Frage an wen der Bw. geleistet hat, wer Empfänger seiner Leistung ist, ist indessen keine Vorfrage, die in einem anderen Verfahren zu klären wäre, sondern um eine Frage, die im gegenwärtigen Verfahren geklärt werden muss und in dem aus diesem Grund der Bw. auch sein Rechtsschutzinteresse wahren kann. Schon aus diesem Grunde ist der Bw. in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten nicht beschnitten. Eine darüber hinausgehende Begründung bzgl. Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Grundrechte wurde weder behauptet noch nachgewiesen.

Der Bw. behauptet nun einerseits, dass sein Geschäftspartner ausschließlich die ImmobilienAG gewesen sei, stützt sich aber trotzdem in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die Person des „Leistungsempfängers“ ein Dritter sein könnte, wie das im Betriebsprüfungsbericht der ImmobilienAG ausgeführt wurde.

Nach herrschender Lehre (vgl. *Ruppe*, UStG³ § 12 Tz 64, § 1 Tz 258; *Wieland/Hinterleitner* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* UStG Kommentar § 1 Rz 103; *Scheiner/Kolacny/Caganek* Kommentar zur Mehrwertsteuer Band IV Anm 181 und 182) ist Leistungsempfänger bei vertraglich geschuldeten Leistungen, wer sich die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Rechtsprechung und Finanzverwaltung folgen der zivilrechtlichen Betrachtung und bestimmen die Person des Leistungsempfängers nach der schuldrechtlichen Anspruchslage.

Eine Feststellung darüber, ob die ImmobilienAG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - und zwar unabhängig von der Qualifikation als Unternehmen - auch Leistungsempfänger ist oder ob einem Dritten eine zentrale Stellung zukommt mit dem Ergebnis, dass dieser als Leistungsempfänger in Betracht gezogen werden könnte oder im Gegenteil aus welchen Gründen er eben nicht als Leistungsempfänger in Frage kommt, bleibt unerheblich. Es bleibt auch unwesentlich, ob andere mitbeteiligte Personen unternehmerisch tätig gewesen sind.

Leistungsempfänger bleibt sohin immer derjenige, welcher aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt oder verpflichtet ist. Für eine Bestimmung des Leistungsempfängers nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (Nutznießer der Leistung) lässt das Gesetz keinen Raum. Dem Bw. ist wohl zuzustimmen, dass nach dem von ihm vorgelegten Bericht der Großbetriebsprüfung Linz in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Zurechnung der Umsätze anders gesehen werden könnte; es muss hier aber nicht näher ermittelt oder mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass es tatsächlich ein Dritter war, der begünstigt wurde. Zwischen der ImmobilienAG und dem Bw. sind nicht nur eine Reihe von Lieferverträgen abgeschlossen, sondern auch Zahlungen geflossen. Schon aus diesem Grund zeigt sich, dass der Bw. zivilrechtlich tatsächlich der ImmobilienAG verpflichtet war und diese aus diesem Grunde auch als zivilrechtlicher Leistungsempfänger angesehen werden kann. Die Feststellung der Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG durch den UFS in diesem Verfahren ist jedenfalls rechtlich nicht möglich, da diese Rechtsfrage bindend durch das Finanzamt Graz – Stadt geklärt wurde.

Da es schon an den grundsätzlichen Voraussetzungen des Übergangs der Steuerschuld mangelt, waren weitere Gründe nicht näher zu prüfen.

Zum Antrag des Bw. auf Verminderung der Bemessungsgrundlage ist anzumerken, dass geänderte Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis (auf Basis der Information des Prüfers) mit Datum 2008 ausgestellt wurden. Ein Herausrechnen der Umsatzsteuer kann daher nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens sein, sondern wird in den Folgejahren auf Antrag des Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz zu berücksichtigen sein.

Abschließend darf bemerkt werden, dass nach Ansicht des UFS der Bw. im Jahr 2007 nicht voraussehen konnte, dass das Finanzamt nachträglich (Bescheid vom 22.12.2008) und rückwirkend für das Jahr 2007 die Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG versagen wird. Der Bw. musste nach Ansicht des UFS auch mit einem solchen Umstand im gesamten Kalenderjahr 2007 nicht rechnen. Immerhin ist die ImmobilienAG ihren Zahlungspflichten dem Bw. gegenüber nachweislich nachgekommen und es hat umfangreichen E-Mail-Verkehr gegeben. Der Bw. hat sich auch auf die – ihr von der ImmobilienAG zu Verfügung gestellte - Auskunft des Finanzamtes Graz vom 16. April 2007 verlassen, die lautet: *Das Finanzamt*

erlaubt sich, Ihnen ihre Steuernummer: XY für die Festsetzung und Einhebung der Abgabe Umsatzsteuer bekannt zu geben und daraus geschlossen, dass an der Unternehmereigenschaft der ImmobilienAG nicht zu zweifeln wäre.

Eine Berücksichtigung dieser Umstände ist im streitgegenständlichem Verfahren aus rechtlichen Gründen nicht möglich, bleibt einem Verfahren nach § 236 BAO vorbehalten (vgl. BFH 30. 4. 2009 V R 15/07).

Aufgrund der oa Sach- und Rechtslage war – wie im Spruch ausgeführt – zu entscheiden.

Salzburg, am 25. Februar 2010