



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch die Interdat Wirtschaftstreuhand GmbH, 5020 Salzburg, Berchtesgadnerstraße 3, vom 1. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24. Mai 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die BW reichte am 29. November 1999 ihre Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung für 1997 beim FA ein. In dieser Umsatzsteuererklärung erklärte die BW einen Vorsteuerüberhang in Höhe von ATS 5,972.244,00. In der Körperschaftssteuererklärung erklärte die BW negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 5,455.933,11.

In der Folge führte das FA Salzburg-Land eine UVA-Nachschau (AB 2) durch, bei der folgende Feststellung getroffen wurde:

Die halbfertigen Leistungen in den Büchern der BW betreffend das Objekt Adr1 in A betrafen eine Liegenschaft, die fälschlicherweise in den Büchern der BW aufgenommen worden sei. Eigentümer dieser Liegenschaft sei G, der auch Gesellschafter der BW sei. Die Leistungen zur Errichtung eines Doppelwohnhauses auf dieser Liegenschaft mit aktivierten Kosten von ATS 11,546.449,00 seien als Verkauf dieses Bauvorhabens in A unter Berücksichtigung eines

Gewinnzuschlages an den Gesellschafter zu verrechnen und mit einem Betrag von ATS 14,283.272,00 der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

In der Folge erließ das FA Salzburg-Land mit Datum 5. Mai 2000 einen vorläufigen Bescheid über die Umsatzsteuer für das Jahr 1997, in dem die mit dem Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze um den Betrag von ATS 14,283.272,00 erhöht wurden. Das erklärte Vorsteuerguthaben wurde dem entsprechend auf ATS 3,100.056,00 vermindert.

Mit Datum 27.06.2000 erging ein Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 1997, in dem die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für dieses Jahr um den Gewinnanteil aus dem Bauvorhaben Salzburg Aigen erhöht wurde.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 5. Mai 2000 erhob die BW fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen aus, dass, wie schon bei der Umsatzsteuerprüfung mitgeteilt, auch aus dem Jahresabschluss 1997 ersichtlich sei, dass das Objekt Adr1 bis zum heutigen Tag nicht fertig gestellt sei. Es werde im Anlagevermögen der BW zur Vermietung verbleiben. Eine Vermietung könne aber erst erfolgen, wenn das Objekt fertig gestellt sei. Die Absicht der Vermietung nach Fertigstellung sei dem FA schon mehrmals mitgeteilt worden.

Gegen den Körperschaftssteuerbescheid für 1997 vom 27. Mai 2000 erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin aus, dass das in Frage stehende Objekt niemals verkauft worden sei und somit nicht dem Gewinn hinzuzurechnen bzw. vom Verlust abzuziehen sei. Das Objekt sei nach wie vor im Betriebsvermögen der BW und werde in den nächsten Monaten vermietet werden. Es verbleibe somit im Eigentum der BW.

Mit Schreiben vom 03. August 2000 hielt da FA der BW vor – die in Frage stehende Liegenschaft im April 1992 von G um ATS 10,000.000,00 erworben worden sei. Dieser habe auch das Baubewilligungsansuchen bei Magistrat S eingereicht. Diesem sei im September 1994 die Baubewilligung für das Doppelhaus erteilt worden. Das Haus sei im März 1997 kollaudiert worden, Bauherr sei laut Bauvollendungszeugnis wiederum G gewesen. Die Feststellungen anlässlich der Umsatzsteuernachschau und die darin erfolgte Zurechnung der Werklieferung des Doppelwohnhauses an den Gesellschafter G im Mai 1997 für den USt Voranmeldungszeitraum Februar 1997 sei unwidersprochen geblieben. Im Dezember 1997 habe G dem FA Salzburg-Stadt / Bewertungsstelle telefonisch bekannt gegeben, dass er noch nicht wisse ob sein Sohn oder die BW eine Hälfte des Wohnhauses übernehmen werde. Die andere Hälfte werde von ihm selbst genutzt. Im Dezember 1998 habe die BW von ihrem Gesellschafter G die bebaute Liegenschaft Adr1 um ATS 11,000.000,00 erworben. Am 06. August 1999 sei für den Zeitraum April 1999 die Umsatzsteuer für die Werklieferung der

Wintergärten durch die BW von der Betriebsprüfung festgesetzt worden. Auch diese Feststellung sei unwidersprochen geblieben. Erstmals anlässlich der Umsatzsteuerprüfung am 03. Mai 2000 sei dem FA mitgeteilt worden, dass das gesamte Objekt durch die BW vermietet werden solle. Mit Kaufvertrag vom 05. April 2001 sei eine Hälfte des Wohnhauses um ATS 11,300.000,00 an die Tochter und den Schwiegersohn des G veräußert worden. Die zweite Hälfte werde seit Mai 2001 an G und seine Gattin vermietet.

Verträge zwischen nahe Angehörigen müssten nach außen klar zum Ausdruck kommen. Dies bedeute die rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen gegenüber der Abgabenbehörde. Bis zum 3. Dezember 1998 sei G zivilrechtlicher Eigentümer der in Frage stehenden Liegenschaft gewesen. Er sei auch der Bauwerber gegenüber dem Magistrat S gewesen. Die private Motivation zur Errichtung des Doppelwohnhauses werde dadurch dokumentiert, dass gegen die umsatzsteuerliche Behandlung der Baukosten im Mai 1997 keinerlei Einwendungen erhoben worden seien. Die Äußerung des G gegenüber der Bewertungsstelle des FA Salzburg-Stadt und die luxuriöse Ausstattung des Hauses sprächen weiters gegen eine betriebliche Veranlassung. Dass das Gebäude durch die BW vermietet werden sollte, sei bis zur Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums an der Liegenschaft nicht aktenkundig gewesen.

Bei einem Fremdvergleich sei das übliche Verhalten von Fremden in vergleichbarer Situation zugrunde zu legen. Bei Bebauung eines Grundstückes durch eine vom Grundstückseigentümer abweichende Person sei die entgeltliche Einräumung eines Baurechtes die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass jemand ohne zivilrechtliche Absicherung ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichte bzw., dass ein Grundeigentümer ein derart wertvolles Grundstück unentgeltlich zur Bebauung zur Verfügung stelle.

Mit Schreiben vom 14. September 2001 setzte das FA der BW eine Nachfrist zur Beantwortung des zuvor genannten Vorhaltes bis zum 10. Oktober 2001.

Mit Bescheiden vom 29. April 2002 wies das FA die Berufung betreffend die Umsatzsteuer vom 9. Juni 2000 als unbegründet ab. Der Bescheid wurde gemäß § 276 BAO dahingehend abgeändert, dass die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz von ATS 1,021.075,34 auf ATS 1,051.038,09 erhöht wurden. Der Berufung gegen die Körperschaftssteuer für 1997 wurde stattgegeben, die Verluste aus Gewerbebetrieb wurden mit ATS 7,026.652,00 festgesetzt. Dabei berücksichtige das FA die Ergebnisse einer BP bei der BW über die Jahre 1996 bis 1998 (AB 3) Beide Abgabenfestsetzungen ergingen vorläufig.

In der Begründung beider Entscheidungen wurde auf die mit dem Vertreter der BW aufgenommene Niederschrift sowie die Zugrundelegung des Ergebnisses des Vorhalteverfahrens verwiesen. Diese Niederschrift bezog sich auf die Ergebnisse der oben genannten Betriebsprüfung bei der BW für die Jahre 1996 bis 1998, bei der die BP weiter davon ausging, dass eine Werklieferung des in Frage stehenden Objektes in A an G erfolgt sei. Die für die Herstellung des Gebäudes angefallenen Aufwendungen der BW wurden jedoch um rd. ATS 1,3 Mio. erhöht. Dies führte –neben anderen von der BP durchgeführten Änderungen - zu einer Erhöhung des anerkannten Verlustes aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheiden vom 24. Mai 2002 wurden die oben angeführten vorläufigen Festsetzungen vom 29. April 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 gemäß § 202 Abs. 2 für endgültig erklärt.

Gegen diese endgültigen Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide brachte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter Berufung ein. Die in den Umsatzsteuerbescheid für 1997 eingerechneten Umsätze für den Verkauf des Objektes Adr1 sowie die in den Körperschaftssteuerbescheid eingerechneten Erträge aus diesem Objekt würden beeinsprucht, da dieses Objekt nach wie vor im Eigentum der BW stehe und eine Veräußerung bzw. Übernahme ins Privatvermögen im Jahr 1997 nicht stattgefunden habe. Ein Teil dieses Objektes sei im Jahr 2001 veräußert worden und auch in diesem Zeitraum versteuert worden. Eine entsprechende Sachverhaltsfeststellung werde nachgereicht.

Mit Schreiben vom 1. August 2002 forderte das FA Salzburg-Land die BW zur Nachreichung der in der Berufung erwähnten Sachverhaltsdarstellung auf und stellte dafür eine Frist zur Beantwortung bis zum 9. September 2002 in Aussicht.

Nach Ablauf dieser Frist erließ das FA mit Datum 12. Dezember 2002 eine Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung vom 1. Juli 2002 und wies die Berufung als unbegründet ab.

Dagegen stellte der Berufungswerber fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In den Jahren 1993 bis 1997 bzw. mit der effektiven Fertigstellung im Jahr 2000 seien zwei miteinander verbundene Einfamilienhäuser erbaut worden. Dieses Objekt sei nach wie vor im Besitz der BW. Im Jahr 2001 sei eine Hälfte des Objektes verkauft worden, die andere Hälfte werde vorläufig von G und seiner Gattin gemietet. Dieses Objekt sei aber der Privatsphäre des G zugerechnet worden.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Verfahrensablauf gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten, insbesondere auf die Unterlagen über der Betriebsprüfung bei der BW für die Jahre 1991 bis 1995 (AB 1), für die Jahre 1996 bis 1998 (AB 3) weiters auf die Unterlagen über die Umsatzsteuersonderprüfungen für 2/97 (AB \$, AB 2) sowie die Unterlagen über die UVA-Prüfung bei G über den Zeitraum 1-11/1997 (AB G1) und dem daraus ersichtlichen Vorbringen der Parteien.

Der UFS nimmt aus diesen Unterlagen und dem Vorbringen der BW nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Entscheidung zugrunde:

G besaß im Jahr 1997 20 % der Anteile der BW.

G hatte im Jahr 1992 eine unbebaute Liegenschaft in A , Adr1 im Ausmaß von 1.973 m² erworben. Die Finanzierung dieser Liegenschaft erfolgte über die BW, die auch den Zinsaufwand für die Anschaffungskosten trug. (AB 1, TZ 29)

G wollte auf dieser Liegenschaft ab dem Jahr 1993 ein Doppelhaus errichten. Das berufungsgegenständliche Objekt war im Februar 1997 fertig gestellt worden. (AB 1 Tz 18, AB \$ Niederschrift, AB 2 TZ 1 und AB G1 Tz.1).

Zu diesem Zeitpunkt hat die BW eine Werklieferung an G erbracht, deren Wert ATS 14,283.272,00 netto betrug.

Die dafür aufgewendeten Bauleistungen wies die BW im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1997 als halbfertige Bauten in Höhe von ATS 11.546.449,09 aus. Mit Kaufvertrag vom 3. Dezember 1998 verkaufte G die verfahrengegenständliche Liegenschaft an die BW. (AB G1)

Der UFS folgte bei dieser Sachverhaltsdarstellung im Wesentlichen dem Inhalt der Verwaltungsakten bzw. den oben angeführten Arbeitsbögen der Betriebsprüfung.

Die dort getroffenen Feststellungen zu der Frage der Zurechnung der Liegenschaft, bzw. des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft Adr1 in den Jahren bis 1998 kann der UFS vollinhaltlich folgen. G war vom Erwerb der Liegenschaft an nach außen als Eigentümer dieser Liegenschaft aufgetreten, schien als solcher im Grundbuch auf und hat sich in Bezug auf die Bebauung auch so verhalten, als er die Baubewilligung und Kollaudierung des darauf errichteten Hauses beantragt hatte.

Im Zuge einer ab 1996 abgeführten Betriebsprüfung über die Jahre 1991 bis 1995 (AB 1) qualifizierte der Betriebsprüfer die Finanzierung der Anschaffungskosten durch die BW als verdeckte Gewinnausschüttung der BW an G , und rechnete diesem die Zinsen für die An-

schaffungskosten des Grundstückes im Wege der verdeckten Ausschüttung zu. Die diesbezüglichen Bescheide wurden von der BW nicht beeinsprucht.

Die BW hat auch die Abrechnung des Bauvorhabens mit Februar 1997 durch die BP nicht beeinsprucht, jedoch nach der Festsetzung der Umsatzsteuern durch die BP im Jahr 1998 eine berichtigte Voranmeldung für Februar 1997 eingebracht, bei der diese Umsätze wieder storniert wurden (AB \$, AB 2 Tz. 1) G hingegen hat die Vorsteuern aus der Abrechnung des Bauvorhabens in seiner Umsatzsteuerverrechnung des Jahres 1997 berücksichtigt. (AB G1 Tz. 1)

Zudem hat G im Jahr 1998 die Liegenschaft an die BW verkauft.

Die BW hat zwar vorgebracht, dass sie selbst vor dem Kaufvertrag vom 3. Dezember 1998 (ab 1992 ?) Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei. Für dieses Vorbringen findet sich in den vorliegenden Unterlagen aber kein Hinweis, die BW selbst ist diesbezüglich auch jeglichen, von ihr selbst angebotenen Nachweis, schuldig geblieben.

Der UFS hat daher keine Bedenken der Ansicht des FA zu folgen, dass G zwischen 1992 und 1998 sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer dieser Liegenschaft gewesen ist.

Weiters ist festzuhalten, dass die BW für die von ihr im Laufe des Verfahrens vorgebrachte Argumentation, sie habe ein Baurecht an dieser Liegenschaft erworben und plane dieses Gebäudes zu vermieten, im gesamten Verfahren keinerlei Nachweis erbracht hat. Diese Argumentation ist ebenfalls auch nicht durch schriftliche Unterlagen belegt.

Bei dieser Ausgangssituation ist auf Grund der weiteren Sachverhaltselemente nach Sicht des UFS davon auszugehen, dass es die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass G Eigentümer der Liegenschaft war und die BW beauftragt hat, das Doppelhaus auf der Liegenschaft Adr1 zu errichten und die BW somit eine Werklieferung als Bauunternehmer an G erbracht hat.

Diese Würdigung ergibt sich schon aus dem vorliegenden Sachverhalt. Dazu ist auch noch festzuhalten, dass auf Grund der Anteilseignerschaft des G an der BW für die Rechtsgeschäfte zwischen der BW und ihrem Gesellschafter die Grundsätze der Angehörigenjudikatur gelten.

Die von der BW behaupteten Rechtsbeziehungen in Bezug auf das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft bzw. über das Bestehen eines Baurechtes auf dieser Liegenschaft wären daher auch deswegen nicht anzuerkennen, da sie nicht ausreichend deutlich nach außen zum Ausdruck gekommen sind und nicht in einer Art abgeschlossen wurden, wie dies zwischen fremden Dritten der Fall wäre.

Bei dieser durch den UFS als erwiesen angenommenen Sachlage und den angeführten Aussagen zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden.

Das FA hat im erstinstanzlichen Verfahren das gegenständliche Rechtsverhältnis richtig qualifiziert, das heißt, die Liegenschaft dem G als Eigentümer zugewiesen und die erbrachten Bauleistungen der BW als Werklieferungen an G qualifiziert.

Daraus resultieren die vom FA gezogenen Schlussfolgerungen in Bezug auf die Umsatzsteuer, wonach nicht die Errichtungskosten, sondern diese Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlages zu erfassen sind und diese der Umsatzsteuer mit 20 % zu unterwerfen sind.

Dem FA ist auch darin zu folgen, dass diese Leistung jedenfalls im Wirtschaftsjahr 1997 der BW erbracht worden sind. Dies ergibt sich zum einen aus der Kollaudierung des Gebäudes im Februar 1997. Weiter auch daraus, dass die BW im gegenständlichen Verfahren keine Einwendungen gegen die Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung getroffen hat, wonach das Objekt bereits im Februar 1997 fertig gestellt worden ist. Damit ist diese Bauleistung umsatz- und ertragsteuerlich im Jahr 1997 zu erfassen.

Letztlich ist dem FA auch in der Schätzung des Wertes der ermittelten Werkleistung zu folgen. Bei Berücksichtigung der vom FA anerkannten Baukosten der BW (AB 3 Tz. 24) ergeben sich Kosten der Bauleistung in Höhe von ATS 12,984.793,00 was bei einem geschätzten Leistungserlös von ATS 14,283.272,00 einem, aus Sicht des UFS nachvollziehbaren, Aufschlag von 10% entspricht. Da auch die BW keinerlei Argumente gegen die Höhe der abgerechneten Leistung vorgebracht hat, bestehen aus Sicht des UFS keine Bedenken, sich der Erlösschätzung des FA anzuschließen.

Daher waren die Berufungen gegen die Umsatzsteuer 1997 und die Körperschaftssteuer 1997 vollinhaltlich abzuweisen.

Salzburg, am 2. August 2007