



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HRⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner, Reinhard Krassnig und Heinz Hengl über die Berufung der BW, vertreten durch die Convisio Steuerberatungs- Gesellschaft m. b. H., 9300 St. Veit / Glan, Schillerplatz 5, vom 14. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch HR Mag. Richard Tscheru, vom 31. Oktober 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nach der am 19. Juli 2012 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Zimmerei- und Holzkonstruktionsbauunternehmen.

Strittig ist, ob die Bw. gemäß [§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfreie Grundstücksumsätze (Lieferung von Grundstücken samt zu errichtenden Gebäuden) oder steuerpflichtige Umsätze (Errichtung von Gebäuden) ausgeführt hat.

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführten Außenprüfung hielt der Prüfer in diesem Zusammenhang in seinem Bericht Folgendes fest:

„Die Bw. beabsichtigte die Errichtung einer Reihenhausanlage in F (4 Häuser, nunmehrige Grundstücksanschriften: Gstraße 4, 6, 8 und 10) die in späterer Folge an Interessenten verkauft werden sollten.

Mit Vertrag vom 12.02.2003 wurde ... (Anm. UFS: zwischen der Bw. und K als Grundstückseigentümerin) ... vereinbart, dass (von Ersterer) als Gegenleistung für erbrachte Arbeiten die vier oben angeführten Grundstücke der Bw. an zahlungsstatt überlassen werden. Die Bw. plante die vier Reihenhäuser und bot diese in den Jahren 2003 bis 2005 samt Grund und Boden zum Verkauf an. In weiterer Folge wurden die vier Grundstücke (Grund und Boden) jedoch nicht an die Bw. übereignet (keine Grundbuchseintragung etc.), sondern gesondert von der Grundeigentümerin direkt an die von der Bw. im Zusammenhang mit den Reihenhausverkäufen vermittelten 4 Erwerbern verkauft (Kaufverträge, Grundbuchseintragungen), und zwar im eigenen Namen. Zur Erfüllung der Verpflichtung der Grundstückseigentümerin aus dem Vertrag vom 12.02.2003 erfolgten die Kaufpreiszahlungen nicht an diese, sondern an die Bw. (an Stelle der Grundstücksübereignungen).

Seitens der Bw. wurden mit den vier Erwerbern Kaufverträge bzw. Bauträgerverträge ausschließlich hinsichtlich der Gebäude abgeschlossen, womit die Errichtung von Gebäuden zu jeweils einem pauschalen Werklohn vereinbart wurden. Umsatzsteuer wurde für die Gebäudeerrichtung zuerst (in Teilrechnungen) berechnet, in späterer Folge wieder storniert bzw. gutgeschrieben. Schlussendlich wurden die Gebäudelieferungen als gemäß § 6 Abs. 1 z. 9 lit. a UStG 1994 steuerfreie Grundstückslieferungen behandelt. Eine Erfassung in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 ist nicht erfolgt. Ferner erfolgte hinsichtlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen kein Vorsteuerabzug.

Rechtliche Würdigung:

Nach Ansicht der Bp. ist die Lieferung des Grund und Bodens der Grundstückseigentümerin zuzurechnen, da diese im Außenverhältnis (im eigenen Namen) als Leistungsverpflichtete gegenüber den Erwerbern auftrat (auch wenn sie im ‚Innenverhältnis‘ der Bw. verpflichtet war). Auch erfolgte hinsichtlich Grund und Boden seitens der Bw. keinerlei Verrechnung gegenüber den Erwerbern.

Hinsichtlich der Gebäudelieferungen wird von der Bp. erwogen, dass die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des [§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994](#) davon abhängt, ob die der Errichtung eines Gebäudes dienenden Lieferungen und Dienstleistungen zusammen mit dem Grundstücksumsatz als einheitliches Immobiliengeschäft anzusehen seien. Davon könnte nur gesprochen werden, wenn die beiden Arten der Liefergegenstände kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung im Sinne der Lieferung eines bebauten Grundstückes sind. Lieferungen und Dienstleistungen von Bauunternehmen im Rahmen eines Bauherrnmodelles sind rechtlich von dem mit einem anderen Unternehmer abgewickelten Grundstücksgeschäft als getrennter Vorgang zu behandeln und können nicht als eine Einheit im Sinne einer einheitlichen Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden angesehen werden. Die bei der Grunderwerbsteuer vorgefundene Argumentation, wonach der Erwerber einheitlich erwirbt, wenn er nicht Bauherr ist, kann auf die Umsatzsteuer nicht übertragen werden. Leistungen verschiedener Unternehmer können nicht unter dem Titel ‚Einheitlichkeit der Leistung‘ zusammengefasst werden. Daran liegt der Unterschied zur Grunderwerbsteuer, die vom Erwerber ausgeht. Im Umsatzsteuerrecht kommt es aber auf die Erwartungen des Empfängers nicht an.

Steuerliche Auswirkungen:

Die Gebäudelieferungen seitens der Bw. stellen steuerpflichtige Umsätze (Normalsteuersatz) dar. Die Umsätze 20% sind um den Nettobetrag der erzielten

Einnahmen zu erhöhen; die Vorsteuern im Zusammenhang mit diesen Umsätzen werden zum Abzug gebracht. Die Nachforderung an Umsatzsteuer ergibt im Jahr des Umsatzes (2005) eine Gewinnminderung."

Die auf der dargestellten Rechtsansicht fußenden steuerlichen Auswirkungen stellte der Prüfer (jeweils in €) wie folgt dar:

| | 2003 | 2004 | 2005 |
|-------------------------------------|--------|-----------|------------|
| Erhöhung Umsätze 20% | | | 431.965,02 |
| Erhöhung abziehbare Vorsteuern/EUSt | 134,60 | 34.736,55 | 15.922,73 |

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und erließ für die genannten Jahre der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende berichtigte Sachbescheide.

In der gegen die letztangesprochenen Bescheide eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass – entgegen der im Bericht dargestellten Meinung –umsatzsteuerrechtlich nicht die zivilrechtliche Übertragung des Eigentumes, sondern die Einräumung der (wirtschaftlichen) Verfügungsmacht über die Grundstücke entscheidend sei.

Insoweit habe der Betriebsprüfer den verwirklichten Sachverhalt bei der rechtlichen Beurteilung nicht vollständig berücksichtigt. Die Bw. habe nämlich auf Grundlage des erwähnten Kaufvertrages vom 12.02.2003 (zwischen der Bw. und Anna Elisabeth Vollmaier) die Reihenhäuser den Interessenten samt Grundstück angeboten und sei demnach keineswegs lediglich im Innenverhältnis tätig geworden. Im Rahmen der Betriebsprüfung habe die Bw. exemplarisch entsprechende Angebote (Beilage 2) vorgelegt, auf Basis derer von den nunmehrigen Grundstückseigentümern die Kaufentscheidungen getroffen worden seien.

Die dem Erwerb eines Grundstückes erst nachfolgende Errichtung eines Gebäudes erweise sich für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994](#) als unschädlich, wenn der Wille der Parteien auf den Erwerb eines Grundstückes samt Bauwerk gerichtet sei (Ruppe, UStG³, § 6 Tz 227). Der Wille der Parteien zum Erwerb eines Reihenhauses samt dem Grundstück in Hunnenbrunn ergebe sich schon auf Basis der Angebotstellung, weswegen die gesonderte (vertragliche) Abwicklung nicht schädlich sei.

Zudem beantworte sich die Frage, ob eine einheitliche Lieferung vorliege, nicht unter Bedachtnahme auf die zivilrechtliche Abwicklung, sondern unter Heranziehung des Erfüllungsgeschäftes. Demnach liefere umsatzsteuerlich derjenige, der nicht Eigentümer sei, jedoch die Befugnis zur Veräußerung vom zivilrechtlichen Eigentümer erhalten habe, sofern er im eigenen Namen auftrete (vgl. Ruppe UStG³, § 3 Tz. 36). Verfügungsberechtigung einräumen könne auch, wer - ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein - über die Substanz wie ein Eigentümer zu verfügen vermöge (vgl. Bürgler in Berger – Bürgler – Kanduth-Kristen –

Wakounig, UStG § 3 Tz. 19 ff sowie EuGH 08.02.1990, Rs [C-320/88](#) „Shipping and Forwarding Enterprise Safe“).

Im gegenständlichen Fall sei jedenfalls (zumindest) die Verwertungsbefugnis und somit die wirtschaftliche Dispositionsfähigkeit im Sinne des § 3 Abs. 7 UStG auf Basis des Kaufvertrages vom 12.02.2003 an die Bw. übergegangen. Hiefür spreche nicht zuletzt auch der Umstand, dass die Bw. mit der Projektvermarktung „Reihenhaussiedlung Hunnenbrunn“ begonnen habe (Teilung der Liegenschaft am 08.03.2004 Aufnahme bzw. am 09.07.2004 Auswertung durch die Vermessungskanzlei DI A für die Bw.; Baubewilligung der Reihenhausanlage von der Gemeinde B erteilt an die Bw.; Akquirierung Käufer der Liegenschaft - nachweislich – ausschließlich durch die Bw.). Eine Rückgängigmachung der angesprochenen Dispositionsfähigkeit oder eine Rücklieferung sei weder aus der Vertragsgestaltung noch aus einer konkludenten Handlung ableitbar.

Die Bw. habe die Liegenschaft auch im (veröffentlichen) Jahresabschluss 2004 als Umlaufvermögen ausgewiesen. Denn einer Gesellschaft sei ein Grundstück bereits dann zuzurechnen, wenn diese lediglich den Anspruch auf Übereignung des grundbücherlichen Eigentumes erwerbe (vgl. VwGH, 08.01.1970, 303/69).

Weil die Bw. im Außenverhältnis als Verwerterin der Liegenschaft aufgetreten sei, sei auch der Kaufpreis für die Liegenschaftsübertragungen direkt an die Bw. bezahlt worden, wie auch im Bericht über die Außenprüfung korrekt angeführt werde.

Die weiteren Ausführungen im Bericht, wonach die Kaufpreiszahlungen an Stelle der Grundstücksübereignung getreten seien, stellten demgegenüber lediglich eine Annahme der Bp. dar, die durch keine Dokumentation bzw. Korrespondenz untermauert werden könne. Eine Besorgungs- und Vermittlungsleistung durch die Bw. liege nicht vor, da die Bw. sowohl im eigenen Namen als auch auf eigene Rechnung gehandelt habe.

Für die Ansicht der Bw. spreche auch, dass die Erwerberin eines Reihenhauses die Bw. auf Ausstellung einer Rechnung mit (offenem) Mehrwertsteuerausweis geklagt habe. Die Klägerin sei davon ausgegangen, dass die Umsatzsteuer aus dem Rechnungsbetrag herauszurechnen sei. Unter Beiziehung von Sachverständigen habe das Klagebegehren nicht durchgesetzt werden können, da die Option zur Steuerpflicht iSd § 6 Abs. 2 nur dem Veräußerer eines Grundstückes zustehe. Die Frage, ob überhaupt ein Grundstücksumsatz vorliege, sei überhaupt nicht thematisiert worden, da ausschließlich die Bw. im Außenverhältnis sowohl hinsichtlich des Grundstückes als auch betreffend des Reihenhauses aufgetreten sei.

Der Umstand, dass die Bw. den Grundverkauf nicht im Rahmen der Schlussrechnung oder einer Teilrechnung ausgewiesen habe, sei ein Formalfehler, der rückwirkend berichtigt werden

könne. Ein Auftritt im Außenverhältnis – im umsatzsteuerlichen Sinn – durch K gegenüber den schlussendlich im Grundbuch eingetragenen Käufern könne jedenfalls nicht belegt werden.

Durch die gewählte Abwicklung der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Liegenschaften sei letztlich das von den Vertragspartnern angestrebte wirtschaftliche Ergebnis „verkürzt“ erreicht worden. Im Vordergrund dürfte hierbei wohl eine Kostenreduktion gestanden sein, die aber nicht in einer Steuerersparnis gelegen habe. Denn neben den für das Grundbuch abgeschlossenen Kaufverträgen habe auch der zwischen der Bw. und K geschlossene Kaufvertrag vom 12.02.2003 Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst. Aus der – laut der Bw. von Rechtsanwalt Dr. C empfohlenen Vorgangsweise – könne jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass die (wirtschaftliche) Übertragung der Liegenschaften an die Bw. durch K wieder rückgängig gemacht worden sei.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sei auf Basis der Bestimmung des [§ 3 Abs. 7 UStG 1994](#) vielmehr die Bw. zuerst die Erwerberin und in weiterer Folge die Veräußerin der Liegenschaft(en). Die Judikatur betreffend die Voraussetzungen für das Vorliegen einer einheitlichen Lieferung für die Anwendung der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG 1994](#) (vgl. EuGH vom 08.07.1998, RS 73/85 „Kerrut“, UFS, 08.02.2006, RV/0286-G/04, RV/0284-G/08 sowie UFS 10.02.2006, RV/0877-L/05), auf der die Argumentation der Betriebsprüfung beruhe, könne jedenfalls angesichts dessen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht angewendet werden.

Ergänzend wurde in der Berufung noch angemerkt, dass auch die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leasingverträgen unabhängig von der zivilrechtlichen Abwicklung erfolge: So werde etwa in Fällen leasingfinanzierter Anschaffungen von Liegenschaften bereits mit der Übergabe des Leasinggutes an den Leasingnehmer zur Nutzung die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums angenommen. Diesfalls liege eine unecht steuerfreie Grundstückslieferung durch den Leasinggeber vor (vgl. VwGH, 25.01.2006, [2006/14/0002](#)), wobei umsatzsteuerlich das Gebäude das Schicksal des Grund und Bodens teile, sofern es sich nicht zB um ein Superädifikat handle (vgl. ua Kolacny/Mayer, UStG³, § 3 Anm. 28).

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor, und führte im (auch der Bw. übermittelten) Vorlageantrag aus, dass im Umsatzsteuerrecht eine Leistung demjenigen zuzurechnen sei, der im Außenverhältnis (im eigenen Namen) als Leistungsverpflichteter in Erscheinung trete, möge er auch im Innenverhältnis Weisungen unterworfen sein und / oder auf fremde Rechnung handeln (Ruppe³, Rz. 283 zu § 1).

Im vorliegenden Fall habe K unbestreitbar im eigenen Namen Grundstücke an vier von der Bw. akquirierte Interessenten veräußert (siehe Kaufverträge). Dass sie dies auf Grund der spezifischen Vorgeschichte auf Rechnung der Bw. getan habe, ändere nichts daran, dass die

Lieferung der Grundstücke ihr und nicht der Bw. zugerechnet werden müsse, da nur sie (K) im Außenverhältnis in Erscheinung getreten sei. Dementsprechend habe die Bw. auch nur die Bauleistungen ohne Grundstück verrechnet. Wenn die Bw. in der Angebotsphase auch als Bauträgerin aufgetreten sein möge, in den letztgültigen Verträgen (Aufträgen) sei die Grundstückslieferung nicht mehr enthalten (siehe Auftrag Haus 2 D/E vom 22.02.2005, sowie Auftrag Haus 1 Krassnitzer vom 18.04.2005) bzw. wurden bereits abgeschlossene Verträge entsprechend abgeändert (siehe Schreiben Dr. C vom 05.07.2004: Nachdem der Verkauf der Grundstücke mit dem Ankauf der Wohnhäuser getrennt behandelt wurde, darf ich vorschlagen, dass eine Vertragsanpassung bezüglich der Wohnhäuser vorgenommen wird.“).

Es sei davon auszugehen, dass K die Grundstücke treuhänderisch für die Bw. verkauft habe. Dass K im Zeitpunkt der Veräußerung die Verfügungsmacht über die Grundstücke besessen habe, auch wenn diese auf Grund des Vertrages vom 14.03.2003 zunächst auf die Bw. übergegangen sein sollte und die Bw. wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken gehabt haben sollte, liege in der Natur eine Treuhandverkaufes. Ein solcher setze gedanklich die Übertragung (Lieferung, Verschaffung der Verfügungsmacht) des Treugutes an den Treugeber voraus, obwohl der Treugeber wirtschaftlicher Eigentümer sei und bleibe (Ruppe³, Rz 284 z. § 1). Eine derartige (Treuhand-)Vereinbarung könne ohne weiteres unterstellt werden, möge sie auch nur mündlich oder konkludent zustande gekommen sein, weil der weitere Geschehensablauf den Abschluss einer solchen vorausgesetzt habe (Grundstückskaufverträge, Anpassung der Bauaufträge).

Nachdem gegenständlich unzweifelhaft zwei Lieferungen von zwei verschiedenen Personen vorlägen, sei eine Zusammenfassung zu einer einheitlichen Lieferung von Grund und Gebäude nicht möglich (UFS, 10.2.2006, RV/0877-L/05). Da die (steuerfreie) Grundstückslieferung von K getätigt worden sei, bleibe für die Bw. nur mehr die Erbringung einer (steuerpflichtigen) Werklieferung übrig.

In der Berufungsverhandlung hob der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals hervor, dass die Bw. im Jahr 2003 jedenfalls die wirtschaftliche Verfügungsmacht am fraglichen Grundstück von K eingeräumt erhalten habe. Von der Bw. seien im Weiteren (als wirtschaftlicher Eigentümerin) die Parzellierung des Grundstückes veranlasst und die Baubewilligung beantragt worden. Die Bw. habe jedenfalls das wirtschaftliche Risiko des gesamten Projektes getragen. Folglich liege auch hinsichtlich Gebäude und Grundstück eine einheitliche Leistung vor, weswegen auch die Grunderwerbsteuer vom Gesamtkaufpreis (Grund und Boden und Gebäude) bemessen worden sei.

In diesem Zusammenhang wurden dem steuerlichen Vertreter die vier Grunderwerbsteuerbescheide betreffend den Erwerb der vier Grundstücke vorgehalten, und zwar

- 1.) vom 27.9.2004 gerichtet an H,
- 2.) vom 17.5.2004 gerichtet an I und vom 17.5.2004 gerichtet an Z Y
- 3.) vom 20.6.2005 gerichtet an L und vom 20.6.2005 gerichtet an M, sowie
- 4.) vom 17.11.2004 gerichtet an D N und vom 17.11.2004 gerichtet an E -D O.

Aus diesen Bescheiden geht hervor, dass lediglich der Kaufpreis für den Grund und Boden als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde. Im Betreff dieser Grunderwerbsteuerbescheide wird jeweils ausgeführt: „Kaufvertrag vom ... mit K “. Beispielsweise wurde etwa für I die Grunderwerbsteuer mit € 226,94, d. s. 3,5% der Gegenleistung in Höhe von € 6.484,00 (Anm.: die Hälfte des Gesamtkaufpreises für Grund und Boden), bemessen.

Eine abgeführte Abfrage im AIS-DB2 hat keine auf den Namen der Bw. lautende Vorschreibung an Grunderwerbsteuer für die gegenständlichen Reihenhäuser zu Tage gebracht.

In weiterer Folge legte der steuerliche Vertreter ein Schreiben der Rechtsanwälte Xx vom 1.10.2007 vor. Dieses betrifft den Ausgang des von I (nunmehr Y) gegen die Bw. angestrebten Zivilprozesses, auf den bereits im Berufungsschriftsatz hingewiesen worden ist. Aus dem erwähnten Schreiben geht ein letztlich geschlossener Vergleich folgenden Inhaltes hervor:

„Die beklagte Partei (Anm.: d.i.d. Bw.) verpflichtet sich, vom Kaufpreis für das Wohnhaus Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr bis 30.11.2007 an das zuständige Finanzamt zur Einzahlung zu bringen.“

Im Zuge der Verhandlung wurde in diesem Zusammenhang eine IZV-Auftragsliste betreffend eine von der Bw. vorgenommene Überweisung mit Durchführungsdatum an den Notar Dr. C betreffend das „Bvh. Y / Ii“ hinsichtlich der Reihenhausanlage Hunnenbrunn zur treuhändigen Abwicklung betreffend die Nachverrechnung an Grundsteuer von € 5.780,25 und Eintragungsstelle € 1.651,50 beigebracht. Hiezu hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die Bezeichnung Grundsteuer falsch sei und richtigerweise Grunderwerbsteuer lauten müsste. Der Betrag entspreche einer Grunderwerbsteuer von 3,5%.des Kaufpreises für das Grundstück samt Gebäude.

Dem entgegnete der Amtsvertreter zusammenfassend, dass sich die Beantwortung der Frage, ob im gegenständlichen Fall auch von den Gebäuden Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden sei, für den gegenständlichen Berufungsfall als irrelevant erweise.

Es seien nämlich jeweils zwei Umsätze durch zwei verschiedene Personen ausgeführt worden; und zwar zum Einen die Lieferung des Grund und Bodens durch K und zum Anderen die Lieferung des Gebäudes durch die Bw.. Umsatzsteuerlich könnten dies nicht zu einer einheitlichen Lieferung zusammengefasst werden.

Das Vorliegen zweier voneinander zu trennenden Umsätzen spiegle sich auch im Abschluss von jeweils zwei gesonderten Verträgen nieder: nämlich den Kaufverträgen zwischen K und den Erwerbern des (nackten) Grund und Bodens einerseits und den Bauaufträgen zwischen der Bw. und den Erwerbern der Gebäude andererseits.

K sei – für die umsatzsteuerliche Beurteilung streitentscheidend - nach außen hin im eigenen Namen aufgetreten. Es habe quasi ein treuhänderischer Verkauf vorgelegen. Von K sei im eigenen Namen, aber im Auftrag und auf Rechnung der Bw. gehandelt worden. Nachdem die Grundstückslieferung K zugerechnet werden müsse, könne die Bw. nur mehr das Gebäude im Wege einer (steuerpflichtigen) Werklieferung übertragen haben.

Der steuerliche Vertreter verwies nochmals auf das in Sachen Leasing ergangene Erkenntnis des VwGH, 25.01.2006, [2006/14/0002](#). Weiters wurde die Frage aufgeworfen, ob ein und derselbe Gegenstand von verschiedenen Personen zweimal geliefert werden könne: zum einen von K an die Bw. im Zuge des Tausches und zum anderen von K an die Reihenhauserwerber.

Dem entgegnete der Amtsvertreter, dass gedanklich von einer Rücklieferung der Bw. an K auszugehen sei. Diese habe keine umsatzsteuerliche Auswirkung. In der Erteilung der Ermächtigung an K, die Grundstücke an die Erwerber zu verkaufen, sei die Verschaffung der Verfügungsmacht gelegen. Zudem habe das Leasingerkenntnis des VwGH nicht Umsatzzurechnungen zum Gegenstand gehabt, sondern die Frage beantwortet, wem die wirtschaftliche Verfügungsmacht an einem bestimmten Gegenstand zukomme.

Hiezu führte der steuerliche Vertreter aus, dass dieser gedankliche Zwischenschritt einer Rücklieferung unzulässig sei. Darüber hinaus erweise sich das erwähnte VwGH-Erkenntnis sehr wohl als einschlägig, zumal der Gerichtshof im Erkenntnis zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum unterscheide und die umsatzsteuerliche Lieferung in der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums liege.

Der Amtsvertreter erwiderte, dass sich der gedankliche Zwischenschritt einer Rücklieferung logisch aus der getrennten Abwicklung der Übertragung vom Grund und Boden und Gebäude ergebe, wobei erstere ja auch nicht gegen den Willen der Bw. erfolgt sei. Ein solcher Zwischenschritt werde bei jedem Treuhandverhältnis verwirklicht, und ein solches sei im gegenständlichen Fall auch vorgelegen.

In den Verwaltungsakten liegen noch folgende Urkunden ein:

A.) die vom Finanzamt angesprochene, am 14.03. 2003 unterfertigte Urkunde betreffend einen zwischen K („K“) und Kk als Bauherrn und der Bw. als Generalunternehmerin geschlossenen Vertrag. Mit demselben verpflichtete sich die Bw., (umfassend beschriebene) Leistungen betreffend den Überbau des Objekt „k 's Bistro“ in Yy, zu erbringen. Als Gegenleistung hierfür wurde vereinbart, dass die Bw. die im Eigentum der K stehenden Grundstücke mit den Nummern 2 (Straßenanlage), und 3 (Baufläche begrünt), innliegende der EZ 4 Grundbuch 5, und einen Barbetrag von € 35.000,-- erhält (Seite 5 der Urkunde letzter Satz).

B.) die Zusatzvereinbarung zu diesem Vertrag vom 04.06.2003 folgenden Inhaltes:

„2.

Es war vereinbart, dass die Leistungen der beiden Vertragspartner Zug um Zug erfolgen, d.h. einerseits die Arbeitsleistung der Bw. und andererseits der gemeinsame Verkauf und Verwertung der Grundstücke.

Nachdem die Arbeitsleistungen der Bw. bereits zügig fortgeschritten sind und der Verkauf der Parzellen nicht den gewünschten Erfolg gezeigt hat, vereinbaren die Parteien, dass zusätzlich zum vereinbarten Bargeldbetrag ein weiterer Betrag in Höhe von € 15.000,-- an die Bw. bezahlt wird.

3.

Gleichzeitig wird vereinbart, dass dieser Betrag nach dem Verkauf der ersten beiden von den beabsichtigten vier Bauparzellen auf obigen Grundstücken und Bezahlung des Kaufpreises an Frau K zurückbezahlt wird. "

C.) die Kaufverträge betreffend die vier (nackten) Grundstücke jeweils zwischen K als Verkäuferin und

- 1.) N D und O E – D (Vertragsurkunde unterfertigt am 26. Mai 2004 und 17. Mai 2004, Kaufpreis € 13.115,--, = Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage),
 - 2.) I und Z Y (Vertragsurkunde unterfertigt am 29. März 2004 und 26. März 2004, Kaufpreis € 12.968,--, = Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage),
 - 3.) H (Vertragsurkunde unterfertigt am 27. August 2004, Kaufpreis € 9.589,-- = Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage), sowie
 - 4.) L und M (Vertragsurkunde unterfertigt am 29. April 2005 und 27. April 2005, Kaufpreis € 14.448,--, = Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage)
- als Käufe.

Mit diesen Kaufverträgen verpflichtete sich K jeweils auf Grund des Teilungsplanes von DI A (Anm.: Auftraggeberin war die Bw.) an die Käufer je ein aus dem Grundstück 3 (Baufläche

begrünt) gebildetes Trennstück und je ¼ des Grundstückes 2 (Straßenanlage) aus der EZ 4 zu verkaufen und zu übergeben.

Weiters erteilte Anna Elisabeth Vollmaier die ausdrückliche Einwilligung, dass bei der EZ 4 Grundbuch 5 die Teilungen entsprechend dem angesprochenen Teilungsplan durchgeführt und die Eigentumsrechte einverleibt werden.

Die Kaufpreise waren auf ein vom vertragsverfassenden Rechtsanwalt einzurichtendes Treuhandkonto zur Einzahlung zu bringen (vgl. Punkt 4. der Kaufverträge: *„Dieser Kaufpreis ist innerhalb von 30 Tagen auf ein vom Vertragsverfasser einzurichtendes Treuhandkonto bei der ...Bank zur Einzahlung zu bringen. Der Vertragsverfasser wird von den Vertragsteilen mit der Weisung zum Treuhänder bestellt, den Kaufpreis dann an die Verkäuferin zur Auszahlung zu bringen, wenn sämtliche Genehmigungen für die grundbücherliche Einverleibung vorliegen.“*)

Sämtliche Nutzungen, Vorteile, Lasten und Gefahren und Zufälle sowie überhaupt alle Rechte und Pflichten gingen mit Unterfertigung der Kaufverträge auf die Käufer über.

Die Kaufverträge wurden jeweils beim Finanzamt zur Gebührenbemessung angezeigt (vgl. in diesem Zusammenhang die oben angesprochenen Grunderwerbsteuerbescheide) und waren Grundlage für die entsprechenden Grundbuchshandlungen, wobei die Bw. in den angesprochenen Vertragsurkunden mit keinem Wort erwähnt wird.

D.) die in der Berufung angesprochene Beilage 2.

Hiebei handelt es sich um ein an Herrn T gelegtes Anbot zum Erwerb eines Reihenhauses in Hunnenbrunn (Haus 4). Dieses Anbot hat den Erwerb eines Reihenhauses samt Grund und Boden zum Inhalt. In diesem Anbot wurde– hinsichtlich des Grundstückes - auf einen Lageplan der Vermessungskanzlei DI A betreffend die „Teilung Bw.“ hingewiesen. Von wem der Grund abgekauft bzw. letztlich der diesbezügliche Kaufvertrag hätte abgeschlossen werden sollen, lässt dieses (Anm.: letztlich auch gar nicht umgesetzte) Anbot - jedoch offen.

Der Amtsvertreter beantragte schließlich die Abweisung, der steuerliche Vertreter Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Umsatzsteuer unterliegen nach [§ 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994](#) Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH, 23.09.2010, [2007/15/0220](#) m.w.N.)

Hiebei sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, sohin dem, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (VwGH, 22.03.201, 2006/15/0140, m.w.N., insbesondere mit Hinweis auf Ruppe, UStG³, § 1 Tz. 254 m.w.N.).

Im vorliegenden Fall trat unbestritten K im Außenverhältnis als Lieferantin der Liegenschaften auf (siehe den Inhalt der oben unter Punkt C. angeführten Kaufverträge, mit denen sich K verpflichtete, die Grundstücke zu verkaufen und zu übergeben, sowie die – erklärungskgemäß – erlassenen Grunderwerbsteuerbescheide jeweils betreffend den „Kaufvertrag vom ... mit K“). K hat letztlich auch die tatsächlichen Eigentumsübertragungen ermöglicht (siehe nochmals den Inhalt der Kaufverträge, mit dem K die ausdrückliche Einwilligung zur Eigentumsübertragung erteilte). K hat demnach nicht nur für die zivilrechtliche Abwicklung verantwortlich gezeichnet, sondern es ist ihr auch – umsatzsteuerrechtlich - das Erfüllungsgeschäft als solches zuzurechnen (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Berufungsausführungen, oben S. 4, wonach K „im Außenverhältnis als Verwerterin der Liegenschaft aufgetreten“ sei.).

Der Umstand, dass die Bw. die Teilung des Grundstückes beauftragt bzw. die Baubewilligung erhalten hat, ist demgegenüber nicht ausschlaggebend.

Die Berufungsausführungen, wonach die Kaufpreise für die Liegenschaftsübertragungen direkt an die Bw. ausbezahlt worden seien, widersprechen dem Inhalt der abgeschlossenen Kaufverträge (siehe S. 10: „Der Kaufpreis ... ist auf ein vom Vertragsverfasser einzurichtendes Treuhandkonto ... zur Einzahlung zu bringen.“)

Sie sind zudem – angesichts des nach außen erfolgten Tätigwerdens der K - ebenso wenig entscheidungsrelevant wie die durch die Bw. vorgenommene Zahlung eines Betrages von € 5.780,25 unter der Bezeichnung „Grundsteuer“ (Grunderwerbsteuer?) sowie von € 1.651,50 „Eintragungsstelle“. Schließlich erfolgte diese Zahlung auf Grund eines in der Parteiendisposition gelegenen - und demnach den UFS nicht bindenden (vgl. [§ 116 BAO](#)) – Vergleiches. Darüber hinaus widerspricht der erstgenannte Betrag der tatsächlich für den Erwerb des Grundstückes festgesetzten Grunderwerbsteuer.

Zum Erfolg zu verhelfen vermag dem Berufungsvorbringen auch der Hinweis auf das sog. Leasingerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.01.2006, [2006/14/0002](#) nicht. Dieses hat nämlich – wie auch der Amtsvertreter in der Berufungsverhandlung ausgeführt hat – allein die Frage, ob Leasinggegenstände (wirtschaftlich betrachtet) dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, beantwortet, sich aber nicht damit auseinandergesetzt,

wem ein Leasing**umsatz** zuzurechnen ist (siehe S. 7, vorletzter Absatz des Erkenntnisses: „Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) wird.“). Gleiches gilt demnach auch für die Ausführungen, wonach die Liegenschaft im (veröffentlichten) Jahresabschluss 2004 als Umlaufvermögen ausgewiesen worden ist.

Im vorliegenden Fall teilt der Senat auf Grund der tatsächlichen Abwicklung der Grundstücksübertragungen (fußend auf der vorliegenden Vereinbarung, insbesondere vom 14.03. 2003 betreffend den Überbau des Objekt „k 's Bistro“ und der Zusatzvereinbarung vom 04.06.2003) die vom Finanzamt vertretene Ansicht, der im Übrigen auch seitens der Bw. nicht entgegengetreten wurde, dass K als Treuhänderin für die Bw. tätig geworden ist.

Daher stützt auch die vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung aufgeworfene Thematik, ob ein und derselbe Gegenstand von verschiedenen Personen zweimal geliefert werden könne (im gegenständlichen Fall Grundstücke von K an die Bw. im Zuge des Tausches und zum anderen von K an die Reihenhauserwerber) das Berufungsbegehren nicht. Ruppe / Achatz führen dahingehend im Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 4. Auflage, Anm. 283 zu § 1, aus, dass ein Treuhänder der im Außenverhältnis (im eigenen Namen) als Leistungsverpflichteter in Erscheinung tritt, eine Lieferung erbringt. Hievon geht auch der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 18.03.1997, 95/14/0082, aus (vgl.: „Wird der Treuhänder somit in ein Lieferungsgeschäft eingeschaltet und tritt er hiebei in eigenem Namen auf, so wird die Leistung vom Treuhänder erbracht.“)

Wegen des entsprechenden Auftretens nach außen sind die Lieferungen der Grundstücke demnach von K unmittelbar an die Letztabnehmer erfolgt (Anm.: entsprechende Einräumung der Verfügungsmacht). Der Bw. stand demnach auch kein Anspruch auf entsprechende Ausfolgung der Grundstücke, sondern nur mehr ein Herausgabeanspruch betreffend die Käuferlöse gegenüber K zu (siehe in diesem Zusammenhang auch die angesprochenen Berufungsausführungen, wonach durch die gewählte Vorgangsweise letztlich das von den Vertragspartnern angestrebte wirtschaftliche Eigentum „verkürzt“ erreicht worden ist).

Betreffend den Hinweis der Bw. auf entsprechende Angebote, denen zufolge die Reihenhäuser den Interessenten samt Grundstücken feilgeboten worden sein sollen, ist festzuhalten, dass das beigebrachte Angebot (Beilage 2), – abgesehen davon, dass es gar nicht umgesetzt worden ist – zudem auch offen lässt, von wem der Grund abgekauft bzw. mit wem der diesbezügliche Kaufvertrag letztlich hätte abgeschlossen werden sollen.

Den Berufungsausführungen folgend mag der Parteiwille womöglich in der Tat auf den Erwerb eines Grundstückes samt Bauwerk gerichtet gewesen sein. Angesichts der bereits mehrfach

dargestellten Abwicklung (insbesondere dem Auftreten der K nach außen) musste Lieferung der Grundstücke letztlich auch K zugerechnet werden.

Demnach konnte von der Bw. schließlich auch kein gemäß § 6 Abs. 1 Z. 9 lit a. steuerfreier Grundstücksumsatz (mehr) verwirklicht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Oktober 2012