



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, KomzIR. Ing. Hans Eisenkölbl und Dr. Robert Zsifkovits über die Berufung der Bw., vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 7, vom 17. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch HR Dr. Walter Klang, vom 16. Juni 2006 betreffend Umsatzsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird auf Basis des Becheides vom 4. Dezember 2001 sohin mit einer Gutschrift von 17.813 € ( ATS 245.118.-) festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Die im streitgegenständlichen Zeitraum Pension beziehende und als Vermieterin zweier in 1100 Wien, EGasse 14 gelegener Wohnungen tätige Bw. überreichte dem Finanzamt am 30. November 2001 ihre auf einen Vorsteuerüberhang von öS 245.118.- (17.813,42 €) lautende Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000.

In der Folge wurde die Bw. erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer 2000 veranlagt und erwuchs der mit 4. Dezember 2001 datierte Abgabenbescheid in Rechtskraft.

Nach Durchführung einer Außenprüfung verfügte das Finanzamt mit Bescheid vom 16. Juni 2006 die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ mit gleichem Datum im

wiederaufgenommene Verfahren einen neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000, der den Abzug der Vorsteuer im Ausmaß von öS 272.800.- versagte.

Der über die Außenprüfung erstellte Bericht begründet die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2000 mit der unter Tz 1 getroffenen Feststellung.

In nämlicher Textziffer führte der Prüfer aus, dass die von den zum Firmenkomplex XY gehörenden Liegenschaftseigentümer KEGs gegründete ARGE ZZ mit der Renovierung, respektive dem Ausbau des Objekts beauftragt worden sei.

In der Folge habe vorgenanntes Unternehmen im Zuge des Verkaufes von Anlagewohnungen einen vom Gesamtkaufpreis der Wohnungen prozentuell ermittelten Betrag an die Erwerber als Baukosten in Rechnung gestellt und hierbei gesondert Umsatzsteuer ausgewiesen.

Hierbei sei festgestellt worden, dass in realiter keine Bauherrneigenschaft der rechnungsempfangenden Bw. vorgelegen sei, da die Sanierungsarbeiten nachweislich bereits im Jahr 1999 abgeschlossen gewesen seien, respektive einzelne Wohnungen (im konkreten Fall der Bw. die Topnummer 8) im Zeitpunkt des Verkaufes bereits vermietet gewesen seien.

Demgegenüber habe die Bw. mit Kaufverträgen vom 25. Mai 2000 die Wohnung Top 8 von der MK KEG zum Kaufpreis von öS 401.200.- (29.156,34 €), respektive die Top 19 und 19a zum Kaufpreis von öS 442.000.- (32.121,39 €) erworben.

Zusätzlich habe die Bw. am 15. März 2000 mit der ARGE ZZ einen Bauauftrag zur Sanierung obiger Wohnungen abgeschlossen, wobei letzteres Unternehmen mit Fakturen vom 22. Mai 2000 Bauleistungen im Bruttobetrag von öS 858.000.- (62.353,29 €) in Rechnung gestellt habe.

Auf Grund der vorliegenden Daten sei ermittelt worden, dass obiger Bauauftrag tatsächlich erst am 4. April 2000 erstellt und somit rückdatiert worden sei.

Darüber hinaus sei- wie bereits an obiger Stelle ausgeführt -, die Wohnung mit der Topnummer 8 bereits ab dem 1. März 2000 in Bestand gegeben worden, wobei aus diesem Faktum zwingend abzuleiten sei, dass der Erwerb der Wohnung in unsaniertem Zustand unmöglich gewesen sei.

Betreffend die Wohnung mit der Topnummer 19 sei bereits am 21. Jänner 2000, sprich somit rund 2 Monate vor Erteilung des Bauauftrages durch die Bw. der Einbau einer Küche verrechnet worden.

Zusammenfassend betrachtet seien somit beide Wohnungen der Bw. im Zeitpunkt der Erteilung des Bauauftrages als „fertig“ zu qualifizieren und sei dieser korrespondierend damit unter den Begriff des Scheinauftrages zu subsumieren.

Aus vorgenannten Gründen habe die Bw. in realiter nur mehr fertig sanierte Wohnungen erwerben können, weswegen diese weder als Bauherrin, noch als umsatzsteuerliche Empfängerin der Sanierungsleistungen in Betracht komme.

In realiter seien die Sanierungsleistungen an den Wohnungsverkäufer, sprich der MK KEG erbracht worden und bilden diese einen Bestandteil des Kaufpreises.

Demzufolge sei der Vorsteuerabzug von öS 272.800.- von der Bw. zu Unrecht in Anspruch genommen worden und vice versa nämlicher Betrag zurückzufordern.

Gegen den mit 16. Juni 2006 datierten Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde mit Schriftsatz vom 17. August 2006 Berufung erhoben und hierbei in der Begründung einleitend ausgeführt, dass die Frage nach dem Vorliegen, respektive Nichtvorliegen der Bauherrneigenschaft für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts ohne Belang sei.

In realiter habe die Bw. von der MK KEG zwei Wohnungen erworben, wobei dem veräußernden Unternehmen im Zeitpunkt des Verkaufes lediglich das Eigentum am unsanierten Wohnraum zugestanden sei.

Auf Grund der Tatsache, dass die Adaptierung sowie der Ausbau der Wohnungen exklusiv der ARGE ZZ obliegen sei, sei diese alleinige Eigentümerin der Investitionen gewesen.

In der Folge habe die Bw. mittels Vertrag vom 22. Mai 2000 nämliche Investitionen erworben, respektive seien ihr diese gegenüber fakturiert worden.

Demzufolge erscheine die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach die Bw. nicht als umsatzsteuerliche Empfängerin der Sanierungsleistungen in Betracht komme nicht nachvollziehbar.

Ergänzend sei auf den Umstand zu verweisen, dass die am 17. Jänner 1999 erfolgte Gründung der ARGE ZZ durch zwei Handels KEGs sowie der ab OHG einzig und allein auf Ausbau und Sanierung der Liegenschaft ausgerichtet gewesen sei und demzufolge eine außerhalb des Gesellschaftsvertrages zur Umsetzung des Gesellschaftszweckes gelegene Auftragserteilung unterblieben sei.

Korrespondierend damit gehe aber auch die von der Abgabenbehörde erster Instanz konstruierte umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen der ARGE ZZ und der MK KEG ins Leere.

Darüber hinaus gab der steuerliche Vertreter der Bw. zu bedenken, dass – unter Bezugnahme auf eine Äußerung des BMF, Fachbereich USt vom 20.7. 2004 mit Verweis auf EuGH v. 8.7. 1986, Rs 73/85 „Kerrutt“ – bei mangelnder Unternehmeridentität die Lieferung eines unbebauten Grundstückes durch die Grundeigentümer nicht mit der Lieferung des Gebäudes durch einen Dritten zu einer einheitlichen Grundstückslieferung zusammengefasst werden dürfe.

Mit anderen Worten ausgedrückt, sei es somit unzulässig, Leistungen verschiedener Unternehmer unter dem Titel Einheitlichkeit der Leistung zu subsumieren, wobei zu dieser Thematik auch auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 10.2. 2006, RV/0877-L/05, respektive die Ausführungen Laudachers in SWK 8/2006, S 326, zu verweisen sei.

Ebenso vertrete Ruppe (UStG <sup>3</sup>, § 1 Tz 269) die Auffassung, dass bei Bauausführungen der Auftraggeber Leistungsempfänger sei, sprich somit derjenige, der aus dem Vertrag mit dem bauausführenden Unternehmen berechtigt und verpflichtet sei.

Erfolgen -, so wie im vorliegenden Fall Bauausführungen auf fremdem Grund und Boden -, so sei der Bauführer und, ungeachtet der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, nicht der Grundstückseigentümer als Leistungsempfänger anzusehen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die ARGE ZZ als Leistungsempfängerin der Bauleistungen die Verfügungsmacht über die Ein-, Aus- und Zubauten erlangt habe und diese in der Folge nach freier Willensentscheidung an die Bw. weitergegeben habe.

Abschließend stellte die Bw. den Antrag auf Behandlung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenates unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Telefax vom 6. Juni 2012 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

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

Im vorliegenden Fall bleibt vor Klärung der Frage nach der Vorsteuerabzugsberechtigung der aus den Bau- und Sanierungsleistungen herrührenden Umsatzsteuern festzuhalten, dass der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 11. November 2010, RV/0751-W/05, dem Rechtsmittel ARGE ZZ Folge gegeben und hierbei in der Begründung unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128 im Wesentlichen ausgeführt, dass diese einerseits nach außen als Unternehmer aufgetreten ist und andererseits in Bezug auf die Sanierungsleistungen Verfügungsberechtigt

gewesen ist, respektive die gegenüber den Wohnungskäufern ( und somit auch gegenüber der Bw.) fakturierten Leistungen erbracht hat.

In concreto kann – so die weiteren Ausführungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz - die Verfügungsmacht über den Gegenstand von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Gemeinschaftsrechtliche Entsprechung findet diese Norm in der im vorliegenden Berufungsfall anzuwendenden Bestimmung des Art 5 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EG. Demnach gelte als Lieferung eines Gegenstandes die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Die Ausdrücke, die nach der 6. Mwst-RL die steuerbaren Umsätze definieren, hätten sämtlich objektiven Charakter und seien unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar.

Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, kommt es nicht darauf an, ob der betreffende Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt worden ist.

Die ARGE ZZ ist Unternehmer im Sinne des UStG 1994 und Empfängerin der Bauleistungen. Mit anderen Worten ausgedrückt, kommt dieser somit in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau des gegenständlichen Immobilienprojektes die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zu.

Nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung bilden Ausbauten an einer Liegenschaft umsatzsteuerlich einen eigenständigen lieferfähigen Gegenstand (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6, Rz 205). Dies deshalb, da als umsatzsteuerliche Leistung nämlich jedes wirtschaftlich relevante Verhalten in Betracht kommt.

Entscheidend für das Vorliegen einer Leistung sei nur, ob eine von dem Leistenden verschiedene Person aus dem vom wirtschaftlichen Kalkül getragenen Verhalten einen vermögenswerten Nutzen ziehe.

Dies sei dann anzunehmen, wenn ein Dritter bereit ist, für das Verhalten Vermögenswerte aufzuwenden ( Ruppe, UstG<sup>3</sup>, § 1, Tz 14).

Gegenständliche Ausbauten teilen ungeachtet des Umstandes, dass sie eventuell zivilrechtlich als unselbständige Bestandteile des Gebäudes untrennbar mit dem Grundstück verbunden sind, nicht dessen umsatzsteuerrechtliches Schicksal. Der Verfügungsberechtigte an den Ausbauten hat vielmehr die Möglichkeit, seine an der Liegenschaft bestehenden Rechte (einschließlich der Einbauten) entgeltlich an eine andere Person zu übertragen.

Zurückkehrend zum oberwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128 sei nach Auffassung des Höchstgerichts die umsatzsteuerlich eigenständige Lieferfähigkeit der Umbauten eindeutig gegeben.

Demgegenüber ist die Frage der Bauherreneigenschaft für den zu beurteilenden Fall unmaßgeblich.

Ihr komme aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zu, wenn - wie im vorliegenden Fall - rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen.

Daher ist es auch nicht wesentlich, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Bw in Rechnung gestellten Bauleistungen die Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllen.

Die alte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der Initiator eines Bauherrnmodells als Bauherr anzusehen ist, ist ob des Urteils des EuGH vom 8.7.1986, C-73/85, Kerrutt, als überholt zu erachten.

In den Lieferungen an die Erwerber waren nicht ein, sondern zwei unterschiedliche Unternehmer mit umsatzsteuerlich jeweils eigenständigen Ansprüche eingebunden, wobei diese vermittelt zivilrechtlich gültiger Verträge übertragen worden sind.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen betreffend die Rechtmäßigkeit der Fakturierung der Bau- und Sanierungsleistungen der ARGE ZZ an die Bw. ist es nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates nicht zu beanstanden, wenn diese in ihrer Eigenschaft als Bestandsgeberin die an sie gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht.

In diesem Zusammenhang ist dem Vorbringen des Prüfers, demgemäß der von der Bw. an die ARGE ZZ erteilte Bauauftrag ob der Tatsache der bereits zuvor erfolgten Sanierung der Wohnungen nur als zum Schein abgegeben zu erachten gewesen sei, nachstehendes zu entgegnen:

Nach Lehre und Judikatur liegt ein Scheingeschäft (im Sinne des § 916 ABGB) vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (Ritz, BAO Kommentar, § 23 Tz 1).

Wenn Geschäfte vorgetäuscht werden, die in Wirklichkeit nicht bestehen, auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft verdecken, liegt ein Scheingeschäft vor (VwGH 4.2.1987, 85/13/0120).

Willenserklärungen müssen im Einverständnis mit dem Empfänger bloß zum Schein abgegeben werden.

Zum Schein abgegeben sind Erklärungen, die einverständlich keine bzw. nicht die aus der Sicht eines objektiven Dritten als gewollt erscheinenden Rechtsfolgen auslösen sollen (VwGH 5.3.1990, ZI 89/15/0125).

Ein relatives Scheingeschäft bezweckt als verdecktes Rechtsgeschäft ein Rechtsgeschäft anderer Art (zB Schenkung statt Kauf) oder ein Rechtsgeschäft derselben Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen (Ritz aaO, Tz 3).

Scheingeschäfte sind gemäß § 916 ABGB zivilrechtlich unwirksam; wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft, welches nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen ist. Dies gilt auch im Abgabenrecht (Ritz aaO, Tz 5)

Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (Ritz aaO Tz 2 mwN). Sind die vertraglichen Abmachungen von den Vertragsparteien gewollt, dann liegt kein Scheingeschäft (keine Scheinhandlung) vor, auch wenn das wirtschaftliche Ziel üblicherweise auf einem anderen Weg erreicht wird.

Ein Abgabepflichtiger kann im Rahmen der Gestaltungsfreiheit wählen, welchen Weg er wählt. Abgesehen vom Missbrauchstatbestand (Minderung oder Umgehung der Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) ist dem Abgabenrecht eine Bestimmung fremd, wonach ein tatsächlich gewählter, wenn auch unüblicher Weg zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges in den üblichen Weg umzudeuten wäre (VwGH v 5.4.1989, 85/13/0086).

Läge im vorliegenden Fall ein Scheingeschäft vor, würde das bedeuten, dass einerseits die ARGE und der jeweilige Erwerber (Bw.) und andererseits die jeweilige Handels KEG (Veräußerer) und der jeweilige Erwerber (Bw.) die entsprechenden Willenserklärungen in Abstimmung mit dem Vertragspartner bloß zum Schein abgegeben haben.

Dafür gibt es keinen Anhaltspunkt.

Wie bereits ausgeführt, wollten die ARGE ZZ und die MK KEG die geschäftlichen Beziehungen genau in der vertraglich festgelegten Form regeln.

Die Lieferung der unsanierten Wohnung einerseits und der Bauleistungen andererseits war gewollter und überlegter Teil des Geschäftsmodells.

Schon auf Grund dieser Tatsache können keine Scheingeschäfte vorliegen, da im Falle von Scheingeschäften beide Vertragspartner zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses den Willen haben müssen, den Vertrag nur zum Schein abzuschließen und in Wirklichkeit ein anderes Geschäft abschließen wollten.

Zusammenfassend ist nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates in Anbetracht vorstehender Ausführungen dem Argument des Prüfers, wonach den an die ARGE ZZ erteilten Bauaufträgen Scheincharakter beizumessen sei, der Boden entzogen, wobei es unter nochmaliger Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar

2009, 2006/13/0128 auf die Irrelevanz der Bauherreneigenschaft der Bw. einerseits, sowie jener der rückwirkenden Erteilung der Bauaufträge andererseits zu verweisen gilt.

Darüber hinaus kann auch nicht davon gesprochen werden, dass die gewählte Vertragskonstruktion auf ungerechtfertigte Erlangung des Vorsteuerabzugs gerichtet gewesen ist.

In Anbetracht der vorliegenden Sach- und Rechtslage war dem Berufungsantrag auf Anerkennung des Vorsteuerabzugs Folge zu geben.

Wien, am 21. Juni 2012