



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Alois Pichler, Dr. Erich Dietrich und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Brus Dagmar über die Berufungen der Bw, vertreten durch StB, vom 8. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch Y, vom 4. Juni 2004 betreffend Umsatzsteuer 1999-2003 nach der am 8. Februar 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) fand eine abgabenbehördliche Betriebsprüfung statt. Der Geschäftszweck der Bw. ist der Vertrieb von Fertigteilhäusern, die vom Unternehmen in jenen Fällen, in denen die Erwerber gleichzeitig das Grundstück von der KG, der Komplementärin, die Bw. war, erworben hatten, als steuerfreie Grundstückslieferungen qualifiziert wurden. Im angefochtenen Bescheid vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, die Fertigteilhauslieferungen stellten auch dann einen umsatzsteuerpflichtigen Erlös dar, wenn sie bei einer Bündelung von Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen erbracht würden.

In der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid führte die Bw. aus, sie erziele ihre Umsätze aus der Lieferung und Aufstellung von (importierten) Fertigteilhäusern, wobei die KG die Liegenschaften erwerbe, besitze und diese an die Käufer von Fertighäusern der GmbH

---

veräußere. Der Liegenschaftsverkauf der KG erfolge unter der Bedingung, dass ein solches Fertighaus (je nach Auswahl) von der GmbH erworben werde.

In rechtlicher Hinsicht führte sie aus, sofern im Zusammenhang mit einer Grundstückslieferung ein Gebäude errichtet werden soll, hänge es vom Willen der beteiligten Personen ab, ob der Gegenstand der Lieferung ein bebautes oder unbebautes Grundstück sei (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 227*). Außerdem gehe der VwGH in seiner grundlegenden Entscheidung vom 27.6.1991, 90/16/0169, ÖStZB 1992, 575 davon aus, bei so genannten "Bauherrenmodellen" sei der Initiator als Bauherr anzusehen, was umsatzsteuerlich zur Folge hätte, dass der Grundstückseigentümer dem Erwerber gegenüber einen steuerfreien Umsatz eines unbebauten Grundstücks erbringe und der Initiator, der als Bauherr anzusehen sei, dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschaffe und ebenfalls einen steuerfreien Grundstücksumsatz tätige (vgl. *Quantschnigg, RdW 1991, 202; Fellner, ÖStZ 1996, 503*), da nach der ständigen Judikatur des VwGH der Begriff des Bauherrn für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer einheitlich auszulegen sei. Entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 22.2.1997, 95/16/0116 sei die Bw. als Bauherr im grunderwerbsteuerlichen Sinne angesehen worden, was zur Folge hatte, dass die Lieferung der Grundstücke durch die KG und die Lieferung der Fertigteilhäuser durch die bw. GmbH grunderwerbsteuerlich als ein einheitlicher Vorgang angesehen und entsprechend besteuert worden sei. Abweichend von dieser Judikatur und der in der Literatur geäußerten Rechtsmeinung vertritt das BMF unter Hinweis auf ein Urteil des BFH vom 29.8.1991, BStBl. II 1992, 206 (RdW 1998, 779) die Auffassung, umsatzsteuerlich könnten Leistungen des Grundstücksveräußerers und Leistungen Dritter (GmbH) nicht zu einem Grundstückserwerb zusammengefasst werden. Aus dem Urteil des EuGH vom 8.7.1986, Rs. 73/85, "Kerrutt", Slg. 1986, 2219 ergebe sich, gemäß der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dürfe für Bauleistungen, die im Zusammenhang mit Bauherrenmodellen von anderen Steuerpflichtigen als dem Grundstücksieberer erbracht würden, keine Befreiung vorgesehen werden. Die Mitgliedstaaten könnten sich gegenüber Rechtsunterworfenen nicht auf von ihnen nicht rechtzeitig oder nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinien stützen, weshalb sich der Rechtsunterworfenen auf die günstigere Norm des nationalen Rechtes berufen könne.

Nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 seien Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG steuerbefreit, wobei bezüglich des Grundstücksbegriffs im Wesentlichen auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts verwiesen werde. Bei der Lieferung eines Grundstücks im bebauten Zustand erstrecke sich die Befreiung auch auf das darauf befindliche Gebäude (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 225*). Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG stünden Gebäude auf fremden Grund und Boden den Grundstücken gleich.

Daher lasse somit die Formulierung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 keine andere - insbesondere keine richtlinienkonforme - Auslegung zu, als jene, dass auch Umsätze des Initiators, der als Bauherr anzusehen sei, als Umsatz eines Grundstücks anzusehen sei (*Quantschnigg, RdW 1991, 302; Fellner, ÖStZ 1996, 503; Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 232*).

In der am 8. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, nach dem Urteil des EuGH in der Rs. 80/86, *Kolpinghuis*, könne sich die innerstaatliche Behörde nicht auf Bestimmungen der Richtlinie zu Lasten des Einzelnen berufen, deren Umsetzung ins innerstaatliche Recht nicht erfolgt ist. Die Historie zum UStG ergebe, dass beginnend vom UStG 1959 damals noch explizit alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen, befreit wurden. Im UStG 1972 hat sich die Formulierung dahingehend geändert, dass sich die Befreiung auf die Umsätze im Sinne des § 2 GrEStG bezieht. Insbesondere sei für die gegenständliche USt- Befreiung nicht das Vorliegen eines unter das Grunderwerbsteuergesetz fallenden Rechtsvorganges, sondern der Tatbestand der Lieferung eines Grundstücks im Sinne des § 2 GrEStG 1955, womit der Gesetzgeber eindeutig die Vermeidung einer Doppelbesteuerung eines Grundstücksumsatzes mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer beabsichtigte, was auch vom Einleitungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes zu B 421/80 getragen wurde, der die Zielsetzung der Vermeidung der Doppelbesteuerung von Verkehrssteuern für unbedenklich erachtete. Nach Aufhebung dieser Gesetzesbestimmung durch den Verfassungsgerichtshof habe der Gesetzgeber ausdrücklich am Wortlaut dieser Bestimmung festgehalten und durch die Änderung des § 12 UStG reagiert. Dieser Gesetzestext fand (wortgleich) Eingang ins UStG 1994. Im Übrigen sei der gegenständliche Sachverhalt nicht mit dem von der Amtspartei zitierten Fall des BFH vom 29.8.1991, BStBl. II 1992, 206 vergleichbar. Außerdem sei entsprechend dem Erkenntnis des VwGH vom 27.4.2005, 2000/14/0050 keineswegs die Meinung des BMF bestätigt worden.

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei. Die Befreiung bezieht sich auf Umsätze von Grundstücken d.h. das Grundstück als solches muss Gegenstand einer Lieferung oder eines Eigenverbrauches sein (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 223*). Wird eine Liegenschaft in bebautem Zustand erworben, erstreckt sich der Grundstücksumsatz auf das Gebäude und die Lieferung ist grundsätzlich zur Gänze umsatzsteuerfrei. Wird die Liegenschaft in unbebautem Zustand erworben und das Gebäude erst vom Erwerber errichtet, umfasst der Grundstücksumsatz nur die unbebaute Liegenschaft; während die Errichtung des Gebäudes eine steuerpflichtige Werklieferung darstellt. Die grundsätzliche Rechtsfrage bei der abgabenrechtlichen Beurteilung der Grunderwerbsteuer ist die, ob Gegenstand des Umsatzes

---

in solchen Fällen ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück ist, wobei von der Judikatur nicht an Hand der zivilrechtlichen Vereinbarungen, sondern nach dem wirtschaftlichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung entschieden wird, wem die „Bauherreneigenschaft“ zukommt, wobei nach der Judikatur des VwGH der Bauherrenbegriff umsatzsteuerrechtlich und grunderwerbsteuerrechtlich gleich auszulegen sei.

Gegenständlich wurden die Leistungsbeziehungen jedoch in der Weise aufgespalten, dass dem Erwerber einerseits die grundstücksveräußernde KG und die Fertigteilhaus veräußernde GmbH gegenübersteht. In umsatzsteuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob man dem grunderwerbsteuerlichen Einheitsvertrag i.S. der VwGH- Rechtsprechung, der Leistungen verschiedener *Personen* bündelt, eine umsatzsteuerliche Relevanz zukommen lässt. *Weiß* bemerkt hierzu in seiner Rezension (UR 1986, 109) – zeitlich noch vor dem zit. EuGH- Urteil vom 8.7.1986, Rs. 73/85, *Kerrutt* - des BFH- Beschlusses vom 18.9.1985 – II B 24-29/85, UR 1986, 105 ff, dass dies *natürlich* nicht expressis verbis geschehe, sondern in scheinbar autonomer Auslegung des Grunderwerbsteuergesetzes. Im Normalfall der Besteuerung wirklicher Vorgänge der Grundstücksverschaffung steckt das GrESt- Recht in Bezug auf das Umsatzsteuergesetz nur den Umfang der Befreiungsvorschrift ab. Hier ergeben sich wegen der insofern unbedingten Verweisung auf das GrESt- Recht keine Reibungsflächen. Soll jedoch ein Mehr gegenüber dem reinen Grundstücksverschaffungsvorgang der Besteuerung nach dem GrEStG unterworfen werden, greift im Hinblick auf die allumfassende Umsatzbesteuerung die Prärogative dieses Gesetzes. Der Rechtssatz der „lex specialis derogat lex generalis“ gilt nicht, denn das Umsatzsteuerrecht legt im Einleitungshalbsatz in einer für das Grunderwerbsteuergesetz bindenden Weise fest, welches diejenige konkrete Leistungsbeziehung ist, die zur Besteuerung nach dem GrEStG abgegeben wird. Dem Rechtsanwender des GrEStG steht nicht das Recht zu, in „beliebiger“ Weise den Anwendungsbereich dieses Gesetzes auszudehnen; es sind vielmehr die vom Umsatzsteuergesetz gezogenen Grenzen zu beachten. Würde dies durch den GrESt- Senat des BFH beachtet, wozu die Begründung des BFH- Beschlusses Anzeichen erkennen lasse, gäbe es das zur früheren Rechtsprechung „produzierte“ Doppelbesteuerungsproblem nicht; der Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf v. 17.12.1984, III 280-281/83 GE, UR 1986, 110 ff der zum EuGH Urteil vom 8.7.1986, Rs. 73/85 geführt hat, behandelt ein Scheinproblem. In einem weiteren BFH- Urteil v. 27.10.1999, II R 17/99 kommt der GrESt- Senat in seinem Leitsatz zum Ergebnis, eine den Wertungen der Befreiungsbestimmung des Umsatzsteuergesetzes widersprechende Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer liegt bei „Bauherrenmodellen“ nicht vor und widersprach dem Finanzgericht. Die Befreiungsbestimmung des Umsatzsteuergesetzes behandle nur die Frage, unter welchen Voraussetzungen steuerbare Umsätze von der Umsatzsteuer befreit seien; sie grenze somit

umsatzsteuerpflichtige von umsatzsteuerfreien Vorgängen ab und enthalte kein Gesetzesgebot, ob und inwieweit in bestimmten Fällen Grunderwerbsteuer zu erheben sei. Vielmehr richte sich die Frage, ob ein Vorgang grunderwerbsteuerpflichtig sei, allein nach den Regeln des GrEStG, dem insoweit der Vorrang gebühre. Fällt ein bestimmter Vorgang unter das GrEStG, stelle die Umsatzsteuerbefreiung nach Wortlaut, Sinn und Zweck sowie systematischer Stellung im Umsatzsteuergesetz keine Rechtsgrundlage dar, von der vollständigen oder teilweisen Erhebung der Grunderwerbsteuer abzusehen. Weiters kommt der Gerichtshof zur Überzeugung, dass eine den Wertungen der Umsatzsteuerbefreiung widersprechende Doppelbelastung mit GrESt und USt deshalb nicht vorliege, weil die Sachverhalte, die von der Rechtsprechung des BFH zum „einheitlichen Vertragsgegenstand“ erfasst werden, nicht vergleichbar seien mit dem Erwerb unbebauter Grundstücke, die vom Erwerber später in eigener Regie bebaut werden. Ein Vergleich mit der zutreffenden Vergleichsgruppe „Erwerb eines noch vom Veräußerer zu bebauenden Grundstücks“ ergebe vielmehr eine weitgehende Kongruenz in der (Doppel-) Belastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer. Auch wenn die Lieferung eines bebauten Grundstücks beim Veräußerer steuerfrei ist, habe dies auf Grund des bei steuerfreien Umsätzen vorgesehenen Vorsteuerabzugsverbotes zur Folge, dass die beim Veräußerer nicht abzugsfähige Umsatzsteuer über den Kaufpreis für das bebaute Grundstück, der kalkulatorisch die nicht abzugsfähige Umsatzsteuer enthält, in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer eingeht. Aus dieser Sicht sei die Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer sogar beabsichtigt (BStBl II 2000, 34f).

Klenk bemerkt in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 4 Nr. 9 Anm. 28*, dass die in Schrifttum und Rechtsprechung unternommenen Versuche, die Doppelbelastung des Gebäudes mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zu verhindern, als gescheitert gelten. Die Erhebung der Grunderwerbsteuer verstöße weder gegen Verfassungsrecht noch gegen Gemeinschaftsrecht. Der EuGH habe vielmehr bestätigt, dass bei einer Bündelung von Verträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells die Lieferung von Gegenständen und die Dienstleistungen durch eine andere Person als den Lieferanten des Baugrundstücks nicht unter einen der in der 6. EG-Richtlinie aufgeführten Befreiungstatbestände für Lieferungen von Gebäude und dem dazugehörigen Grund und Boden fallen. Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer seien auch dann verschiedene Personen, wenn sie durch Organschaft miteinander verbunden sind, wenn also eine GesbR als der eine Unternehmensteil das unbebaute Grundstück liefert, während eine GmbH als der andere als Generalbauunternehmen das Gebäude plant und errichtet. Dies gelte auch für den Erwerb von Fertighäusern. Er kommt weiters zum Schluss, dass im Falle eines einheitlichen Vertragswerkes mit verschiedenen Personen auf

Veräußererseite zwischen der umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung des Grundstücksveräußerers und der (steuerpflichtigen) Bebauungsleistung, Werklieferung etc. des entsprechenden Unternehmers zu unterscheiden sei. Nur die Umsätze des Grundstücksveräußerers, nicht aber die Umsätze Dritter können nach § 4 Nr. 9 Buchst. a steuerfrei sein (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Kommentar zum (d)Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe, § 4 Nr. 9, Anm. 27*).

Wie der von der Bw. zitierte *Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 232* richtig erkennt, erwerbe der letztlich zugelassene Erwerber das Eigentum vom Grundstückseigentümer, doch verschaffe der Initiator dem Käufer den Zugang zum Kaufanbot des Grundstückseigentümers. Die Deckungsgleichheit des Bauherrenbegriffes von Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer wird beim zweipersonalen Bauherrenmodell, wo sich auf Veräußerer- und Erwerberseite nur eine Person gegenüber stehen, nicht in Zweifel gezogen. Gegenständlich stehen jedoch dem Erwerber auf Veräußererseite zwei Personen gegenüber, nämlich der Lieferer des Fertigteilhauses und der Grundstückseigentümer. Die rein grunderwerbsteuerliche Betrachtung führt aus umsatzsteuerlicher Sicht – bei undifferenzierter Übernahme dieser Denkungsweise zu unauflöslichen bzw. nahezu unerklärbaren Widersprüchen, denn am Ende des Vertragswerkes erwirbt der Käufer ein Fertighaus samt Grundstück. Der Erwerber wird zwar nicht als „Bauherr“ angesehen, schließt aber dennoch einen Kaufvertrag über eine Werklieferung – nämlich ein Fertighaus und kommt somit in den Genuss der Bauleistung. Der Grundstücksnehmer verschafft ihm die Verfügungsmacht über ein Grundstück mit errichtetem Gebäude, ohne dieses vorher erworben zu haben, da er in keiner Leistungsbeziehung zum Gebäudelieferanten steht. Die Argumentation, dass der Gebäudelieferant quasi ein Gebäude auf fremden Grund und Boden (Superädifikat) liefert, überzeugt auch nicht vollends. Bauwerke, die auf fremden Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, sind nach § 297 ABGB als bewegliche Sachen anzusehen und werden nicht Bestandteil der Liegenschaft. Grundsätzlich wurde § 2 Abs. 1 GrEStG von der älteren Rechtsprechung des VwGH auch in diesem zivilrechtlichen Sinne interpretiert. Erst im Erkenntnis vom 12.12.1985, 85/16/0064 ist der VwGH davon abgewichen und vertritt nunmehr die Auffassung, der grunderwerbsteuerliche Begriff des Gebäudes auf fremden Grund und Boden erfasse nicht nur die Superädifikate iSd. §§ 297 bzw. 435 ABGB, sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz „superficies solo cedit“ dem Grundeigentümer gehören. Konkret wurde die Einräumung der Verwertungsbefugnis durch den Grundstückseigentümer an den Erbauer des Gebäudes als grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand gewertet. Überträgt man diese Judikatur auf die Umsatzsteuer, so sei nicht nur der Umsatz von Superädifikaten durch den Eigentümer derselben von der Umsatzsteuer befreit, sondern auch die Verschaffung der Verfügungsmacht, die gegeben ist, wenn der

Erbauer (Mieter) eines auf fremden Grund und Boden fest verbundenen Gebäudes (der damit sein Eigentum verloren hat), dieses auf eigene Rechnung einem Dritten überträgt (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 6, Tz. 222*). Gegenständliches ist mit dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, denn der Grundstückseigentümer verpflichtet sich gegenüber dem Käufer zur bloßen Grundstückslieferung, während das Gebäude vom Gebäudelieferanten dem Erwerber „geliefert wird“.

Theoretisch könnte davon ausgegangen werden, dass sich Erwerber und Gebäudelieferant darauf geeinigt haben, dass sich letzterer verpflichtete das Gebäude auf Grund und Boden des Grundstücks lieferanten zu errichten, der dieses dem Erwerber eine juristische Sekunde später als bebautes Grundstück weitergibt. Dies hätte zur Konsequenz, dass die Lieferung des Fertigteilhauses durch den Gebäudelieferanten allerdings als steuerpflichtige Werklieferung zu qualifizieren wäre. Außerdem bleibt zu bedenken, dass als Leistungsempfänger der Fertigteilhauslieferung nach wie vor der Erwerber anzusehen ist, weil nur dieser die geforderte Lieferung verlangen kann. Warum bei Beurteilung der gegenständlichen Lieferungen Leistungsbeziehungen anderer Unternehmer (Grundstücklieferant) maßgeblich sein sollten, bleibt unklar, denn in umsatzsteuerlicher Sicht, ist jede Leistungsbeziehung für sich zu beurteilen. Diese Betrachtung unterscheidet sich kaum vom üblichen Vorgang eines – mit umsatzsteuerpflichtigen Vorleistungen - fertiggestellten Gebäudes. Für die – seinerzeitigen - Gebäudevorleistungen fiel ebenfalls Umsatzsteuer an. Trotzdem wird anlässlich der Weiterveräußerung der gesamte Kaufpreis im Sinne der Judikatur der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Aus all diesen scheinbaren Widersprüchen ist zu schließen, dass bei mehrseitigen Leistungsbeziehungen auf Veräußererseite die rein grunderwerbsteuerliche Betrachtungsweise letztendlich keine schlüssige Lösung der Umsatzsteuerfrage zu liefern vermag, ob in der Lieferung des Fertigteilhauses – ohne Grundstück – tatsächlich eine Lieferung eines (bebauten) Grundstückes angenommen werden kann. Daher ist den Überlegungen des BFH in seinen Urteilen vom 7.2.1991, V R 53/85, BStBl 1991, 737; 29.8.1991, V R 87/86, BStBl 1992, 206; 10.9.1992, V R 99/98, 27.10.1999, II R 17/99 und *Weiß, UR 1986, 109* dahingehend zu folgen, dass sich das Problem der Steuerbefreiung nur scheinbar stellt, weil die deduktive Analyse aus dem Grundtatbestand ergibt, dass die Bw. als Unternehmer keine Umsätze ausgeführt hat, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, weil sie unstrittig kein Grundstück besessen hat. Der Leistungsempfänger gilt als Besteller und Auftraggeber der Lieferung eines Fertigteilhauses und erhält dieses auch. Im obzitierten Urteil des BFH vom 7.2.1991 geht hervor, dass soweit der maßgebliche Erwerbsvorgang iSd. GrEStG in gegenständlicher oder personeller Hinsicht über das Umsatzgeschäft hinausreicht, dadurch die (Umsatz-) Steuerbefreiung nicht erweitert wird. Ein Umsatz ist demzufolge nicht deshalb steuerfrei, weil

auf Grund der Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuerrecht die bezeichnete Verpflichtung wegen eines engen sachlichen Zusammenhangs mit anderen rechtsgeschäftlichen Verpflichtungen anderer Personen aus der Sicht des Erwerbers Teil eines einheitlichen (grunderwerbsteuerlichen) Erwerbsvorgangs ist.

Daher sind die bw. Hinweise, die unter Zuhilfenahme der Grunderwerbsteuerjudikatur zu einer Einbeziehung und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dieser Abgabe führen, für die Beurteilung der Umsatzsteuerbefreiung unbedeutlich. Das Umsatzsteuerrecht lässt es keinesfalls zu, Leistungen zu bündeln, die nicht aus einer Hand stammen, sondern von verschiedenen Personen erbracht werden (*Weiß, aaO.*). Im Übrigen wird dabei - wie schon mehrfach ausgeführt - übersehen, dass zur Begründung der Steuerfreiheit in Wahrheit Umsätze anderer Unternehmer (Grundstückslieferant) ins Treffen geführt werden.

Aus der von der Bw. ins Treffen geführten Judikatur des Verfassungsgerichtshofes B 421/80 konnte nicht abgeleitet werden, eine Steuerbefreiung eines anderen Rechtsträgers könne gleichzeitig zu einer Steuerbefreiung der Bw. führen. Im Übrigen liegt gegenständlich bei der Bw. ohnehin keine Doppelbesteuerung von Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer vor, zumal die Bw. dem Käufer lediglich die Verfügungsmacht über das Fertighaus verschafft hat. Das Grundstück hingegen wurde von einem nahe stehenden Rechtsträger erworben. Diese Tatsache wird von der Bw. trotz ihres weitwendigen Vorbringens verkannt. Eine generelle Entlastung von Umsatzsteuer für Vorgänge, die bei einem anderen Rechtsträger zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang geführt haben, kann der zitierten Judikatur und h.L. nicht entnommen werden. Im Übrigen wäre es der Bw. ohnehin freigestanden, die Grundstücke selbst zu erwerben, die Gebäude zu errichten, um diese dann unter Inanspruchnahme der reklamierten Steuerbefreiung zu veräußern. Selbst bei gedanklicher Annahme, die Fertighäuser (einschließlich Grundstück) wären von der KG an die Grundstückskäufer geliefert worden, müsste vorher ein steuerpflichtiger Umsatz von der Bw. an die KG stattgefunden haben - denn aus dem unbebauten wurde ein bebautes Grundstück, wobei diese in Folge der steuerfreien Weiterlieferung keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen könnte.

Auch die von der Bw. hilfsweise zur Unterstützung ihres Berufungsvorbringens ins Treffen geführte Ansicht, im gegenständlichen Fall sei nicht nur die enge vertragsrechtliche Verknüpfung, sondern auch zwischen der liegenschaftsveräußernden KG und ihr, eine enge wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Verflechtung gegeben, die für eine einheitliche Betrachtungsweise spreche, erweist sich in umsatzsteuerlicher Sicht als nicht tragfähig. Die hierbei unterschwellig angedeutete und nicht ausdrücklich bezeichnete Regelung des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organschaft) ist gegenständlich nicht anwendbar, weil als Organgesellschaften nur juristische Personen und nicht Personengesellschaften in Betracht

---

kommen (*Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, §2, Tz. 101* unter Bezugnahme auf FG Baden-Württemberg 10.5.1994, EFG 1021).

Graz, am 8. Februar 2006