

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Norbert Pelzer und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw, 1090 Wien, Hahngasse 3/3, vertreten durch Dr. Thomas Keppert WP GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 15. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2002 nach der am 24. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Am 28.4.2000 langte beim Finanzamt (FA) ein Ansuchen um Zuteilung einer Steuernummer für die neu gegründete Firma ARGE Ausbau A-Gasse/B-Gasse ein. Eine Kopie des Gesellschaftsvertrages wurde beigelegt.

In der beim Unternehmen durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen betreffend Umsatzsteuer Juli 2000 – April 2001 stellte die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) ua folgendes fest:

Betriebsgegenstand ist Renovierung und Ausbau der anteiligen Immobilie in 1234R, A-Gasse /B-Gasse . Die ARGE ist eine GesnbR.

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw) gem § 99 Abs 2 FinStrG durchgeföhrten Buch- und Betriebsprüfung wurde ein Vorhalteverfahren durchgeföhr, in dem ua folgende Feststellungen bzw Fragen von der Bp in den Schreiben vom 5.6.2003 und 1.8.2003 getroffen bzw gestellt wurden:

"Nach Durchsicht der beschlagnahmten Unterlagen ergibt sich nachstehende Würdigung der bisherigen Verrechnungen seitens der Arbeitsgemeinschaften:

Wird eine Wohnung erworben und ist in diesem Zusammenhang die Sanierung vorgesehen, ist die Frage zu lösen, ob eine unsanierte oder sanierte Wohnung Gegenstand des Umsatzes ist. Entscheidend ist dabei, ob der Wille der Parteien auf den Erwerb einer sanierten oder unsanierten Wohnung gerichtet ist. Entscheidend ist, welcher Zustand (saniert oder unsaniert) zum Vertragsinhalt gemacht wird (VwGH v 27.6.1991, 90/16/0169).

Die Frage, ob Gegenstand des Umsatzes eine sanierte oder unsanierte Wohnung ist, wird von der Judikatur nicht an Hand der vertraglichen Formulierungen, sondern danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft zukommt.

Nach der Judikatur des VwGH ist der Bauherrenbegriff grunderwerbsteuerlich und umsatzsteuerlich gleich auszulegen (VwGH v 8.10.1990, 89/15/0112).

Nach Ansicht der Bp sind jene KEGs, welche zum Zeitpunkt des Beginnes der Um-, Ausbau- und Sanierungsarbeiten Eigentümer sind, aus nachstehend angeführten Gründen als Bauherr anzusehen und es sind daher die Baukosten der ARGE an diese KEGs zu fakturieren:

- a) die Käufer konnten auf die bauliche Gestaltung keinen Einfluss nehmen
- b) die KEGs haben das Baurisiko zu tragen, d h den bauausführenden Unternehmern gegenüber sind sie berechtigt und verpflichtet
- c) das finanzielle Risiko tragen ebenfalls die KEGs, da die Erwerber bloß einen Fixpreis zu zahlen haben
- d) nur dem Bauherren (=KEGs) obliegt es, die Sanierung bzw die Um- und Ausbauten zu planen und der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen
- e) teilweise wurden Bauaufträge mit den Käufern abgeschlossen.

Diese Bauaufträge wurden teilweise nachweislich rückdatiert.

Die Bauaufträge wären dennoch als "Scheinauftrag" anzusehen, da zu diesem Zeitpunkt die im Bauauftrag angeführten Leistungen schon vorher begonnen bzw bereits fertiggestellt wurden (somit muss zur Durchführung dieser Arbeiten den Auftrag ein anderer erteilt haben).

Aufgrund obiger Ausführungen sind sämtliche Baukosten von der ARGE an die Eigentümer KEGs zu fakturieren. Dies wurde nur teilweise so gehandhabt – die anderen Baukosten wurden direkt an die Wohnungskäufer fakturiert. ...

Andernfalls erfolgt von der Bp hinsichtlich der falsch fakturierten Bauleistungen eine nochmalige Vorschreibung der Umsatzsteuer aufgrund des § 19 Abs 2 UStG und die bisher ... in den AR ausgewiesene Umsatzsteuer wird ... weiterhin geschuldet. ...

Dass mehrere Bauaufträge nachweislich zu einem späteren Zeitpunkt erstellt wurden, als die ausgedruckten identen Originaldokumente angeblich unterschrieben wurden, ist aus den EDV-Daten ersichtlich (...).

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass sämtliche Wohnungen im Internet ([www.D.co.at](http://www.D.co.at)) zu einem Fixpreis angeboten wurden. Aus diversen auf der EDV-Anlage vorgefundenen ...

Schriftstücken ist ersichtlich, dass Kaufinteressenten eine Aufteilung des Kaufpreises ("...mögliche Nebenkostenersparnis dadurch, dass ein Teil des Kaufpreises als Bauauftragsrechnung des ausführenden Generalunternehmers ausgewiesen werden kann.."-wörtliches Zitat...) angeboten wurde. Daraus ist wohl unzweifelhaft ersichtlich, dass den tatsächlichen Gegebenheiten zufolge ein saniertes Objekt Gegenstand des Kaufs ist....

Sollten Ihrer Meinung nach Zweifel am Ermittlungsergebnis bestehen, so werden Sie eingeladen, diese zu konkretisieren. "

Mit Schreiben vom 19.5.2004 wurde der Bw der im Laufe der Betriebsprüfung ermittelte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht.

In den Vorhaltsbeantwortungen wurde iW vorgebracht:

"... Für uns sprechen folgenden Fakten für die Bauherreneigenschaft der Liegenschaftserwerber und gegen eine Bauherreneigenschaft der KEG:

Im gegenständlichen Fall wurden beinahe alle Wohnungen von der D Immobilien AG gekauft. Die D Immobilien AG investiert in Immobilien, die sie großteils langfristig vermietet. Einzelne Wohnungen sind auch für den Verkauf bestimmt. Die D Immobilien AG hat von Beginn an die Absicht gehabt, unsanierte und unausgebaute Wohnungen zu erwerben, sie selbst zu sanieren und auszubauen, um sie dann weiter zu verkaufen oder aber langfristig zu vermieten. ...

Dazu hatte sie ... quasi den Gesamtverwertungsauftrag. Wegen der schlechten Entwicklung des Immobilienmarktes hat sich der Vorstand der D Immobilien AG entschlossen, die renovierten Wohnungen zu vermieten.

Generalunternehmer war die E Bau- und Handels GmbH, die mit den Um- und Ausbauten beauftragt worden ist.

---

Der wirtschaftliche Grund, die Ausbautätigkeit mit der ARGE zu beginnen und die Ausbauleistungen von der E Bau- und Handels GmbH an die ARGE (als rechtlich selbständiges Unternehmen) zu fakturieren, war in der damit gesicherten Bankfinanzierung der Ausbauaktivität begründet, die der D Immobilien AG im Jahr 2001 noch nicht zur Verfügung gestanden ist.

Das wirtschaftliche Risiko hat die D Immobilien AG getragen, da die ursprünglichen Ausbaubudgets von der D Immobilien AG maßgeblich ausgeweitet wurden, und die erforderlichen Ausbauen nicht durch die ursprüngliche Bankfinanzierung gedeckt waren. Die D Immobilien AG hat zusätzliche Eigenmittel zur Gesamtfinanzierung des Projektes aufgebracht. Im Auftrag der D Immobilien AG hat die E Bau- und Handels GmbH verschiedene Zulieferer eingesetzt. Den Nachweis darüber findet man in den Unterlagen der E Bau und Handels GmbH.

... dass zwischen den KEGS und der E Bau- und Handels GmbH zu keinem Zeitpunkt ein wie immer gearteter Bauauftrag oder Bauvertrag bestanden hat. Das Auftragsverhältnis hat ausschließlich zwischen der D Immobilien AG und der ARGE in Kooperation mit E Bau- und Handels GmbH bestanden. Demnach sind die Bauleistungen der D Immobilien AG und nicht den KEGs zuzurechnen. Es gibt also keinen Grund, die Baurechnungen zu stornieren und an die KEGs zu fakturieren.

....

Wirtschaftlich gesehen ist die D Immobilien AG ab Jänner 2002 als Bauherrin aufgetreten. Die KEGs handelten ausschließlich mit den unsanierten Objekten. Zwischen ihnen und den bauausführenden Unternehmen bzw der E Bau- und Handels GmbH bestand keine Vertragsbeziehung.

Bereits im Jahr 1999 erwarb die D Immobilien AG die gesamte Erdgeschoßfläche des Objektes und erteilte der E Bau- und Handels GmbH zT direkt den Bauauftrag, diese zu renovieren. Teilweise erfolgten die Renovierungen iR der unten angeführten Bauaufträge an die ARGE. Der Kaufvertrag zwischen der D Immobilien AG und den KEGs über die restlichen Einheiten (...) wurde deshalb so spät abgeschlossen, weil klar war, dass die D Immobilien AG die gesamte Verwertung der beiden Objekte übernehmen werde. Ab Jänner 2002 war vereinbart, dass das gesamte Objekt von der D Immobilien AG unsaniert gekauft werden soll, um es ihren Wünschen und Bedürfnissen entsprechend (vor allem im Hinblick auf die optimale Vermietung) umzubauen.

Am 17.1.2002 erteilte die D Immobilien AG ein Kaufanbot über die restlichen Einheiten (...). Damit stand fest, dass die D Immobilien AG die Wohneinheiten erwerben wird.

Der erste Bauauftrag wurde am 17.1.2002 unterzeichnet (...) und bezog sich auf folgende Tops: 12, 13/14, 15, 16, 18, 19, 20, 23, 25/26, 27, 29, 34, 35/36, 39, 40, 41/42, 43/44, 45,

46, 47, 48, 49, 50 und 51 sowie die DG-Tops 52, 54, 55, 56, 58. Zum Zeitpunkt der Erteilung des Bauauftrages war die D Immobilien AG auf Grund der Kauoption wirtschaftliche Eigentümerin der Wohnungen.

Die Kaufanbote und die Bauaufträge wurden am 19.11.2002 und am 30.4.2003 um weitere Tops erweitert, die bis dahin noch unsaniert waren (...).

Dies ergibt sich nachweislich aus Teilrechnungen, die die ARGE am 26.4.2002, am 20.6.2002, am 31.7.2002, am 31.10.2002 und am 27.3.2003 an die D Immobilien AG gelegt hat. In beiden Buchhaltungen wurden diese Teilrechnungen ordnungsgemäß verbucht ...

Der Großteil der Wohnungen wird von der D Immobilien AG vermietet. Die Auswahl der Mieter erfolgte ausschließlich durch die D Immobilien AG. beim Um- und Ausbau ist man auf die Wünsche der Mieter eingegangen. Auch dies zeigt, dass die D Immobilien AG den Auftrag für die Um- und Ausbaumaßnahmen gegeben hat und daher als Bauherrin anzusehen ist.

Dritten gegenüber trat nur die D Immobilien AG bzw als Erwerber und Eigentümer der Wohnungen auf. Auf der Homepage der D Immobilien AG wurden und werden seit Anfang 2002 einzelne Wohnungen des Projektes B-Gasse und auch die neu ausgebauten Dachgeschoßwohnungen zur Vermietung und zum Verkauf angeboten. Nicht nur im Internet, auch in den diversen Verkaufsbrochüren und –folders trat die D Immobilien AG als Bauherrin Interessenten gegenüber auf.

....

Ein weiteres Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist die Einflussnahme auf die planerische Gestaltung des Hauses. ...

Die ursprüngliche Baubewilligung wurde auf Basis sehr einfacher Einreichpläne vorgenommen. Viele Detaillösungen bautechnischer, statischer und ausbautechnischer Art wurden erst im Zuge der Bautätigkeit festgelegt ...

In seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1991, 90/16/0169 stellt der VwGH zur Frage des Baurisikos fest, dass die Auftragserteilung entscheidend für die unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung gegenüber dem bauausführenden Unternehmer ist. Derjenige, der vom bauausführenden Unternehmer Rechnungslegung verlangen kann, ist als Auftraggeber und Bauherr anzusehen. Im gegenständlichen Erkenntnis änderte selbst der Umstand, dass ein Pauschalpreis vereinbart worden war, nichts an der Bauherreneigenschaft des Beschwerdeführers.

Vertragspartner der E Bau- und Handels GmbH, die als Generalunternehmer mit den Errichtungs-, Herstellungs- und Renovierungsarbeiten beauftragt worden ist, war die D Immobilien AG. Nur die D Immobilien AG hat den Bauauftrag erteilt. ...

#### Keine Vereinbarung eines Fixpreises

... wurden die Ausbauleistungen von der E Bau- und Handels GmbH als Generalunternehmerin

---

an die ARGE (als rechtlich selbständiges Unternehmen) fakturiert. In einem weiteren Schritt wurden diese Baukosten von der ARGE an die D Immobilien AG verrechnet.

... Das Kostenrisiko wurde von der D Immobilien AG getragen, und zwar im Ausmaß von über Euro 600.000,--...

In den Bauaufträgen wurde lediglich ein grobes Gesamtausbaubudget festgelegt.

Auftraggeber und Auftragnehmer kommen in den Bauaufträgen überein, dass die Endabrechnung je nach Qualität der Bauausführung noch einvernehmlich festzusetzen ist, was auch geschehen ist.

#### Abschließende Bemerkung

... ergibt sich schlüssig, dass der Großteil der ... Merkmale, die für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft sprechen, beim Wohnungserwerber erfüllt war. Dies war im konkreten Fall die D Immobilien AG. Die KEGs können nicht als Bauherren angesehen werden, da - der Wohnungserwerber, dh die D Immobilien AG von Beginn an die Absicht hatte, eine unsanierte Liegenschaft zu erwerben, um sie um- und auszubauen und die einzelnen Wohnungen später zu verkaufen oder zu vermieten ...

- die Wohnungserwerber dh die D Immobilien AG nachweislich auf die planerische Gestaltung des Hauses maßgeblich Einfluss nehmen konnte, ...
- die Wohnungserwerber das Baurisiko getragen hat, dh dass nur sie gegenüber den bauausführenden Unternehmern vertraglich berechtigt und verpflichtet waren
- mit den Wohnungserwerbern kein Fixpreis vereinbart war, da das ursprüngliche Baubudget durch die Endabrechnung bei weitem überschritten worden ist...

Wir möchten uns auch dagegen verwehren, dass es Rückdatierungen und Scheinaufträge gegeben hätte. Die Tatsache, dass es in der EDV einzelne word und excel-Dateien gibt, die ein anderes Datum aufweisen, kann nicht als Beweis angesehen werden. ..Es kam vor, dass Dokumente in einer neuen Version oder mit einer geänderten Bezeichnung zu einem späteren Zeitpunkt neu abgespeichert wurden und als Muster für neue Verträge verwendet wurden. Das ist eine übliche Vorgangsweise...

Das FA traf im Bp-Bericht ua folgende Feststellungen.

"Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit

Renovierung und Ausbau des Objektes 1050 Wien, A-Gasse /B-Gasse

Tz 2 Rechtsform

Arbeitsgemeinschaft, Gesellschaft nach bürgerlichem Recht

Tz 10 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse

X A Immobilienhandel KEG

L Liegenschaftsverw KEG

Y A Immobilienhandel KEG

Z A Immobilienhandel KEG

W A Immobilienhandel KEG

V A Immobilienhandel KEG

U T Immobilienhandel KEG

### **Erläuterungen zur Umsatzsteuer**

#### **Tz 14 Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG**

Die ARGE Ausbau A-Gasse /B-Gasse wurde am 2.5.2000 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes in 1050 Wien, A-Gasse /B-Gasse . Mit Ausnahme der T & A Immobilienprojektentwicklung KEG und der D Management Services GmbH waren alle Gesellschafter des geprüften Unternehmens zu Beginn der Sanierungsmaßnahmen im Monat Jahr auch Miteigentümer des betreffenden Objektes. Vom geprüften Unternehmen wurden Sanierungsarbeiten an die in der Folge angeführten Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet, obwohl Empfänger der betreffenden Leistungen die jeweiligen Eigentümer-KEGs (=Wohnungsverkäufer) waren.

Im Ermittlungsverfahren wurden folgende Fakten festgestellt:

- kein einziger der Wohnungskäufer scheint auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden als Bauwerber auf, sondern lediglich die jeweiligen Eigentümer KEGs
- die Baubewilligungen wurden ebenfalls den Eigentümer-KEGs erteilt
- Gegenstand der Erwerbsvorgänge waren sanierte Wohnungen
- der Wille der Vertragsparteien war auf den Erwerb sanieter Wohnungen gerichtet
- die Käufer konnten auf die bauliche Gestaltung keinen wesentlichen Einfluss (iS der ständigen Rechtsprechung des VwGH) nehmen
- die Verkäufer hatten das volle Baurisiko zu tragen und waren den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet
- die Verkäufer hatten das finanzielle Risiko zu tragen
- es waren Fixpreise für den gesamten Wohnungskaufpreis inkl Sanierung vereinbart. In den Fällen, wo Mitarbeiter der D – Gruppe eine Vermittlungsprovision für die verkauften Objekte erhielten, wurde diese auf Basis des Gesamtkaufspreises – einschließlich der diesbezüglichen Bauauftragssummen – bemessen
- die verrechneten Baukosten sind de facto Bestandteil des jeweiligen Wohnungskaufspreises
- die bauausführenden Unternehmen wurden von der ARGE mit der Durchführung der Sanierungsarbeiten beauftragt, somit von jedem einzelnen Gesellschafter und daher auch von den Wohnungsverkäufern

Weiters wird auf eine Aussage des Vorstandes der D Immobilien AG gegenüber der Zeitschrift *Gewinn (...)* hingewiesen, die wörtlich lautet:

*"Wir gehen immer so vor: Altbauten werden von uns zuerst über kleine Projektgesellschaften gekauft und erst dann, wenn sie saniert und vermietet sind, an die D Immobilien AG übertragen. So bleibt alles in der Gruppe strikt getrennt."*

Diese Aussage deckt sich mit den festgestellten Fakten.

In der Folge sind nochmals die wesentlichen Merkmale, die eine Bauherreneigenschaft der in der Beilage angeführten Wohnungserwerber ausschließen sowie die diesbezügliche Rechtsprechung angeführt:

1) Der (die) Wohnungskäufer trat(en) der Baubehörde gegenüber nicht als Bauwerber auf.

Dies stellt bereits ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft dar (Hinweis E 17.2.1978, 728/76 und 1949/77; E 8. Oktober 1990, 89/15/0112; E 9. August 2001, 98/16/0158).

2) Die Sanierung der Wohnungen war zum Zeitpunkt der Erwerbsvorgänge bereits in allen Einzelheiten geplant, teilweise bereits fertig bzw in Durchführung. Daher konnte(n) der (die) Käufer, insbesondere, da jeweils nur ein Grundanteil, verbunden mit Wohnungseigentum erworben wurde, auf die Gestaltung des Gebäudes keinerlei Einfluss nehmen und keinerlei Bauaufträge an die bauausführenden Firmen erteilen. (E 19. Mai 1988, 87/16/0102; E 16. Dezember 1993, 88/16/0241; E 28. Juni 1995, 94/16/0160)

Laut Rechtsprechung des VwGH reicht nicht einmal eine zusätzliche, ursprünglich nicht geplante Unterkellerung bzw eine Versetzung von Wänden aus, den erforderlichen Einfluss auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion darzulegen (E 16. November 1995, 93/16/0017; E 20. Februar 1992, 90/16/0160,0161; E 9. August 2001, 98/16/0392).

3) Der Wille der Vertragspartner war jedenfalls darauf gerichtet, einen ideellen Grundstücksanteil samt einer fertigen Wohnungseinheit zu erwerben bzw zu veräußern, daher kann der Erwerber die Bauherreneigenschaft – selbst bei Personenverschiedenheit zwischen dem Veräußerer des Grundstücksanteils und dem Bauführer – nicht erlangen (E 20. Jänner 1983, 81/16/0171; E 8. Jänner 1990, 89/15/0112).

In dem vom steuerlichen Vertreter in den Vorhaltsbeantwortungen zitierten Erkenntnis des VwGH, 90/16/0093 vom 19. April 1995 ("*Entscheidend ist nicht der Zustand im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird.*") heißt es weiter:

*"Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Grundstückserwerber an eine bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers*

*oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Haus gebunden, dann ist es nicht rechtswidrig, den Kauf eines Grundstückes mit – einem herzustellenden (hier fertig zu stellenden) – Haus anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag (hier: Generalunternehmerauftrag) geschlossen wird.“*

In diesem Erkenntnis stellt der VwGH also fest, dass es möglich ist, einen Kaufvertrag über ein erst zu errichtendes Gebäude abzuschließen. Ihre Interpretation dieses Erkenntnisses, man könne eine bereits fertig gestellte Wohnung in unsaniertem Zustand erwerben und rückwirkend einen Bauauftrag erteilen, steht in Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Dass im Zuge der seinerzeitigen USt-Nachschaufen des FA 01 bei einzelnen ARGEs der gegenständliche Sachverhalt überprüft wurde, ist irrelevant, da den damaligen Prüfern maßgebliche Unterlagen und Beweismittel nicht vorlagen und daher naturgemäß auch nicht gewürdigt werden konnten.

Dass wirtschaftlich gesehen immer die D Immobilien AG bzw die Wohnungskäufer als Bauherren aufgetreten seien, wurde vom geprüften Unternehmen in keinem einzigen Fall nachgewiesen. Auf sämtlichen Einreichplänen scheinen die Eigentümer-KEGs als Bauwerber auf.

Die bauausführenden Unternehmen wurden von der ARGE mit der Durchführung der Arbeiten beauftragt. Arbeitsgemeinschaften sind Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesbR), denen keine Rechtspersönlichkeit zukommt. Zurechnungssubjekte der Rechte und Pflichten sind vielmehr deren Gesellschafter, die auch Vertragspartner des Dritten sind (...).

Somit gelten zivilrechtlich alle von der ARGE oder einem ihrer Gesellschafter erteilten Aufträge als von allen Gesellschaftern – und somit von den HandelsKEGs (= Wohnungsverkäufern) erteilt.

Ust-rechtlich tritt die ARGE nach außen auf, daher kommt ihr Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG zu. Umsatzsteuerrechtliche Leistungsbeziehungen bestehen daher zwischen den Eigentümer-KEGs und der ARGE einerseits sowie zwischen ARGE und bauausführender Gesellschaft andererseits. Welche konkreten Kosten den einzelnen Eigentumswohnungen zugeordnet worden sind, konnte nicht nachgewiesen werden. Es wurde somit lediglich eine pauschale Aufteilung vorgenommen, die nicht nachvollziehbar ist.

Es konnte auch keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen als Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft festgestellt bzw nachgewiesen werden.

Das Tragen von Baurisiko als maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer konnte in keinem einzigen Fall festgestellt werden. Ein aus allfälligen Preissteigerungen resultierendes finanzielles Risiko für die Käufer

war aufgrund der fix vereinbarten Pauschalpreise in keinem Fall gegeben, in seltenen Fällen aufgetretene geringfügige Abweichungen vom Pauschalpreis resultierten immer aus Zusatzwünschen der Käufer. Diese waren somit auch nicht Bestandteil des Kaufpreises.

In sämtlichen Bauaufträgen ist unter dem Punkt Kosten des Bauauftrages und Fälligkeiten wörtlich festgehalten:

*"... Die Kosten für die Durchführung des Bauauftrages belaufen sich auf einvernehmlich festgestellte:*

<i>Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten netto</i>	<i>öS</i>
<i>zuzüglich 20% Umsatzsteuer</i>	<i>öS</i>
<i>Gesamtkosten inkl Umsatzsteuer – Gesamtrechnungsbetrag</i>	<i>öS</i>

Es wurde kein Vertrag mit einer diesbezüglich abweichenden Vereinbarung vorgelegt. Die Kosten wurden demnach nachweislich im Vorhinein einvernehmlich festgesetzt.

Dass für den Ausbau des gesamten Objektes im Rahmen der ARGE nur ein Rahmenbudget veranschlagt wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass mit den Käufern der einzelnen Wohnungen Fixpreise vereinbart wurden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zweifellos alle Käufer die Wohnungen in saniertem Zustand erworben haben. Durch die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis der unsanierten Wohnung wurde den Erwerbern die Möglichkeit eröffnet, Grunderwerbsteuer zu verkürzen und Vorsteuern aus Baukostenrechnungen zu Unrecht in Anspruch zu nehmen.

Es wurden von der ARGE Leistungen an den (die) in der Folge angeführten Käufer fakturiert, die de facto im Auftrag der Eigentümer-KEGs erbracht wurden und an diese abzurechnen gewesen wären.

Folgende bisher erklärte Umsätze wurden nicht an die tatsächlichen Bauherren, sondern an die Wohnungskäufer zur Abrechnung gebracht:

Mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 erwarb die D Immobilien AG 28 Wohnungen im gegenständlichen Haus. Zu diesem Zeitpunkt war die Sanierung des Hauses bereits abgeschlossen. Weiters ist aus dem bereits zitierten Artikel aus dem "Gewinn", Ausgabe 9/03, dass sich die D Immobilien AG erst 2003 zum Erwerb der betreffenden Wohnungen entschlossen habe und dass die Wohnungen zu diesem Zeitpunkt bereits fast alle vermietet waren,

Somit ist erwiesen, dass bei der D Immobilien AG als Erwerberin der fertig sanierten Wohnungen keine Bauherreneigenschaft zukommt.

Top Nr	Weiterverrechnung an Bauherr tatsächlich lt Bp	Datum KV	Top Nr	Anteil	Anteil Baukosten € netto	Anteil Baukosten € brutto	Weiterverr im Monat
12	X	18.12.97	12	29/2324	10.400,00	12.480,00	August 02
13/14	Z	13.3.01	13/14	62/2324	23.600,00	28.320,00	August 02
15	Y	21.12.99	15	26/2324	10.000,00	12.000,00	August 02
16	L	18.12.97	16	25/2324	9.400,00	11.280,00	August 02
18	S	4.12.00	18	51/2324	18.600,00	22.320,00	August 02
19/20	L	18.12.97	19/20	52/2324	18.800,00	22.560,00	August 02
23	X	18.12.97	23	31/2324	43.800,00	52.560,00	August 02
25/26	Z	13.3.01	25/26	58/2324	68.800,00	82.560,00	August 02
27	Y	21.12.99	27	26/2324	9.700,00	11.640,00	August 02
29	S	4.12.00	29	58/2324	19.100,00	22.920,00	August 02
34	L	18.12.97	34	31/2324	43.800,00	52.560,00	August 02
35/36	L	18.12.97	35/36	64/2324	79.500,00	95.400,00	August 02
39	W	13.3.01	39	39/2324	14.400,00	17.280,00	August 02
40	V	13.3.01	40	54/2324	19.400,00	23.280,00	August 02
41/42	W	13.3.01	41/42	52/2324	65.700,00	78.840,00	August 02
43/44	L	18.12.97	43/44	46/2324	54.900,00	65.880,00	August 02
45	Z	13.3.01	45	74/2324	81.600,00	97.920,00	August 02
46	Z	13.3.01	46	48/2324	54.200,00	65.040,00	August 02
47	Z	13.3.01	47	55/2324	60.500,00	72.600,00	August 02
48	Z	13.3.01	48	43/2324	50.000,00	60.000,00	August 02

49	Z	13.3.01	49	83/2324	90.400,00	108.480,00	August 02
50	Z	13.3.01	50	43/2324	52.200,00	62.640,00	August 02
51	Z	13.3.01	51	53/2324	57.900,00	69.480,00	August 02
52	W	13.3.01	52	99/2324	196.500,00	235.800,00	August 02
53	W	13.3.01	53	51/2324	86.800,00	104.160,00	August 02
54	W	13.3.01	54	52/2324	179.500,00	215.400,00	August 02
55	V	13.3.01	55	88/2324	171.500,00	205.800,00	August 02
56	V	13.3.01	56	54/2324	101.800,00	122.160,00	August 02
58	V	13.3.01	58	50/2324	102.300,00	122.760,00	August 02
Summe	Weiterver= rechnung				1.795.100,00	2.154.120,00	
	<b>Umsatzsteuer</b>				<b><u>359.020,00</u></b>		

Die bisher erklärten Umsätze sind der tatsächlichen Leistungserbringung an die Eigentümer KEGs zuzuordnen. Die in obiger Tabelle angeführte, an die Wohnungskäufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet. Eine Rechnungsberichtigung ist bis dato nicht erfolgt.

Für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum errechnet sich folgende Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG:

#### **Zeitraum Steuerschuld gem § 11 (14) UStG**

**2002 € 359.020,00**

Für das Jahr 2002 (Nachschauzeitraum) wird eine vorläufige Veranlagung vorgenommen.

Das FA erließ am 13.10..2004 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für 2002.

Dagegen richtet sich die Berufung der Bw, in der iW vorgebracht wird.

"... Der Steuerbescheid entspricht nicht der eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002. Der Steuerbescheid folgt vielmehr den Feststellungen der Betriebsprüfung, die dahin lauten, dass die Leistungserbringung zu der im August 2002 erfolgten Fakturierung der Renovierung und des Ausbaus der Liegenschaft 1234R, A-Gasse /B-Gasse nicht an die D Immobilien AG, sondern an die jeweiligen Grundeigentümerinnen der einzelnen Eigentumswohnungen erfolgt sei. Aus diesem Grund sei hinsichtlich den gegenständlichen

Fakturen an die D Immobilien AG von August 2002 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG im Ausmaß von € 359.020,00,-- entstanden.

Die Begründung des gegenständlichen Bescheides verweist auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht über die abgabenbehördliche Prüfung. Diesem Bericht ist unter Tz 14 überwiegend lediglich eine "Schemabegründung" zu entnehmen, die im konkreten Fall als äußerst mangelhaft zu bezeichnen ist. So ist bereits im 1. Absatz der Tz 14 nicht einmal der Beginn der Sanierungsmaßnahmen angeführt, sondern nur "MONAT JAHR" anstelle des Datums. In der Folge wird behauptet, dass Sanierungsarbeiten an die Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet worden wäre, obwohl der aktenkundige Sachverhalt den Gesamtverkauf aller hier gegenständlichen Wohnungen in einem Kaufvertrag an die D Immobilien AG ausweist. Ferner werden pauschalen Behauptungen aufgestellt, die keineswegs den Tatsachen entsprechen. Hier sei nur beispielhaft darauf verwiesen, dass im gegenständlichen Fall gerade kein Fixpreis für die gegenständlichen Sanierungen vereinbart war, sondern im Bauauftrag samt Ergänzungen lediglich ein grobes Gesamtbaukonzept festgelegt wurde und die Endabrechnung je nach Qualität und Bauausführung einvernehmlich festzusetzen war. Die Bauaufträge wurde im konkreten Fall auch jeweils nach Baufortschritt und Erweiterung des Leistungsumfangs angepasst und erst im letzten Bauauftrag vom 30.4.2003 wurde der dann schon abschätzbare ungefähre gesamte Bauaufwand festgehalten. Ferner wird in Tz 14 behauptet, dass keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen festgestellt werden konnte. Worauf die belangte Behörde diese Feststellung im konkreten Fall stützt, bleibt völlig im Dunkeln. Wahr ist vielmehr, dass selbstverständlich ausschließlich die beiden damaligen Vorstände der D Immobilien AG, Mag T und Herr A , den Einfluss auf die planerische Gestaltung der gegenständlichen Umbau-, Zubau und Sanierungstätigkeiten hatten. Wer hätte denn sonst Einfluss haben sollen? Schließlich ist die Sachverhaltserforschung durch die belangte Behörde auch insoweit gravierend falsch, als im Jahr 2002 schon mangels Legung einer Rechnung in der hier relevanten Größenordnung von der ARGE an die D Immobilien AG gar nicht gelegt wurde. Auch wurde zB die Wohnung Top 53 in Tz 14 des Bp-Berichtes aufgelistet, obwohl diese Wohnung nachweislich nicht von der D Immobilien AG erworben wurde und auch die auf diese Wohnung entfallenden Herstellungskosten in Höhe von € 86.800,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer am 18.6.2003 an die Wohnungseigentümerin W A Immobilien Handel KEG mit beiliegender Rechnung fakturiert wurde. Insgesamt kann somit der dem angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde zugrunde gelegte Sachverhalt als gravierend falsch festgestellt werden.

Der tatsächliche Sachverhalt im konkreten Fall ist vielmehr der, dass die D Immobilien AG bereits mit Kaufvertrag vom 13.7.2000 die Tops Lager 1 und 2, Geschäftslokale 3, 4, 5, 6 und

7 sowie an Garage 1 und 2, somit die gesamte Erdgeschoßfläche der gegenständlichen Liegenschaft erworben hat. In der Folge legte die D Immobilien AG stufenweise weitere Angebote auf Abschluss von Kaufverträgen betreffend einzelner Tops der gegenständlichen Liegenschaft. Die ersten Angebote datieren vom 17.1.2002 Am selben Tag wurde der hier gegenständliche Bauauftrag abgeschlossen. Weitere Kaufanbote wurden 19.11.2002 und 30.4.2003 abgeschlossen. Aufgrund dieser weiteren Kaufanbote wurde der Bauauftrag vom 17.1.2002 am 19.11.2002 und 30.4.2003 jeweils erweitert und konkretisiert. Mit Kaufvertrag vom 9.7.2003 wurden schließlich die Kaufanbote effektuiert und 28 Wohnungen von der D Immobilien AG von den diversen Handels-KEGs erworben. Die erwähnten Kaufanbote und Bauaufträge wurden bereits mit Schriftsatz vom 11.11.2003 der Betriebsprüfung vorgelegt und müssten im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers aufliegen. Wirtschaftliche Notwendigkeit der gegenständlichen Konstruktion war die, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses der Komplettsanierung der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die gegenständlichen Immobilien Handels KEGs und die D Immobilien AG sondern weitere Eigentümerinnen der gegenständlichen Eigentumsobjekte bestanden. Die Sanierung der gegenständlichen Liegenschaft hätte primär wohl von der damals schon bestehenden Wohnungseigentumsgemeinschaft beauftragt werden müssen (WE wurde 1998 begründet). Finanziell war aber weder die WEG noch die Handels KEGs dazu in der Lage, die erforderlichen Aus-, Um- und Zubauten zu finanzieren. Die Bank hat sich leider nicht bereit erklärt, 100% der Baukosten zu finanzieren, sondern nur etwa 65%. Im konkreten Fall wurde von der Bank ein Ausbaubudget in Höhe von € 1,27 Mio genehmigt. Da mit diesem Budget der Ausbau nicht finanziert war, musste die D Immobilien AG die Zusage zum Erwerb der einzelnen Wohnungen sowie die Finanzierung der mit diesen verbundenen Ausbaukosten (zusätzlich zu den Sanierungskosten der bereits seit 2000 der D Immobilien AG gehörenden Objekte) übernehmen. Die Differenz zwischen den tatsächlichen Baukosten in Höhe von letztlich 1,95 Mio € und dem Kredit der Bank in Höhe von € 1,27 musste in Form von Eigenkapital von der D Immobilien AG zur Verfügung gestellt werden. Wieso die belangte Behörde bei dem gegebenen Sachverhalt auf die Idee kommt, dass die Ausbauleistung der ARGE gegenüber den Eigentümerinnen erbracht worden sein soll, bleibt schleierhaft. Hinsichtlich der Rechnungslegung durch die ARGE an die D Immobilien AG ist der tatsächliche Sachverhalt der, dass die ARGE im Jahr 2002 Teilrechnungen am 26.4.2002, 20.6.2002, 31.7.2002 und 31.10.2002 über insgesamt € 720.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von € 144.000,00 gelegt hat. Die Schlussrechnung wurde dann nach weiteren Teilrechnungen vom 27.3.2003 und 18.5.2003 erst am 1.8.2003 gelegt. Im Jahr 2003 wurden insgesamt weitere € 1.229.500,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von € 245.900,00 an die D Immobilien AG in Rechnung gestellt (Beilage Schlussrechnung vom 1.8.2003). Selbst wenn die

Rechtsansicht der belangten Behörde richtig wäre, könnten auch nur die tatsächlich in Rechnung gestellten Beträge als Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung angesetzt werden. Im Jahr 2002 wurden jedenfalls keine Umsatzsteuern in der hier gegenständlichen Größenordnung in Rechnung gestellt.

Da die den angefochtenen Bescheid begründenden Ausführungen in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes sich über weite Teile mit dem Bauherrenbegriff beschäftigen, sehen wir uns gezwungen, hierzu auch Stellung zu beziehen, obgleich wir der Ansicht sind – wie weiter unten auch begründet wird – , dass der Bauherrenbegriff hier irrelevant ist:

- Wir verweisen zum Bauherrenbegriff in der Judikatur des VwGH einleitend auf einen Artikel von *Battlogg*, Das Wesen des Bauherrenbegriffs, RdW 2000/90, der sich mit der Judikatur des VwGH zum Begriff des Bauherren kritisch auseinandersetzt.
- Unserer Ansicht nach sind die der wirtschaftlichen Vernunft am nächsten kommenden Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 5.8.1993, 93/14/044 dargelegt. die darin gipfeln, dass man vernünftiger Weise von keinem Bauherren verlangen kann, ein seinen Vorstellungen entsprechendes, allenfalls schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen will, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im steuerrechtlichen Sinn Bauherreneigenschaft zu genießen. Selbst wenn vom Bauherrn von der ihm zustehenden Möglichkeit auf die Planung und Baudurchführung Einfluss zu nehmen, nicht Gebrauch gemacht worden ist, spricht dies noch lange nicht gegen die Bauherreneigenschaft.
- Der VwGH hat in anderen Erkenntnissen nicht immer eine so klare Linie bezogen. Bei der von ihm gelegentlich gemachten Unterscheidung zwischen ursächlich in Auftrag gegebenen und lediglich nachträglich genehmigten Plänen handelt es sich aber um ein inhaltsleeres Formalargument. In beiden Fällen wird auf die planliche Gestaltung vom Bauherren kein Einfluss genommen, dennoch sind die steuerlichen Folgen unterschiedlich. Das Kriterium der Möglichkeit einer wesentlichen Einflussnahme auf die Planung erweist sich daher als wirtschaftsfremd und beinhaltet zwangsläufig aufgrund der Unbestimmtheit der Begriffsdefinition einen Graubereich, der im Einzelfall zu sachwidrigen Ergebnissen führt.

- Der VwGH führt im Erkenntnis vom 5.8.1993 weiters aus, dass die Tragung des Risikos durch den Bauherrn auch durch den Umstand nicht geändert wird, wenn mit dem Bauunternehmer ein Pauschalpreis vereinbart wurde. Denn andernfalls gäbe es bei Pauschalvereinbarungen zwischen Bauherrn und Bauunternehmen nie einen Bauherrn im steuerrechtlichen Sinn. Diese Rechtsansicht teilen wir in vollem Umfang.
- Die als so wesentlich dargestellte Einflussnahme des Bauherren auf die planerische Gestaltung ist im Lichte der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 5.8.1993 jedenfalls zu relativieren. Die tatsächliche Einflussnahme des Bauherren ist nur dann erforderlich, wenn

eine vernünftige Notwendigkeit dazu bestehen würde. Die potentielle Möglichkeit muss aber jedenfalls gegeben sein. Dass dies nicht in jedem einzelnen Fall möglich war, wurde von Ihnen jedenfalls nicht erwiesen. Im Übrigen wäre es absolut wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass die D Immobilien AG als Käuferin aller hier gegenständlichen Wohnungen nicht in der Lage gewesen wäre, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben. Immerhin bestand im hier relevanten Zeitraum Personalunion zwischen den Vorständen der AG und den Komplementären der Handels-KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGEs dargestellt haben.

Ferner verweist die belangte Behörde in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts auf eine in der Ausgabe 9/2003 der Zeitschrift Gewinn gedruckte Aussage des Vorstands der D Immobilien AG, wonach die Geschäftspolitik der D Immobilien AG darin liegen soll, zuerst über kleine Projektgesellschaften unsanierte Liegenschaften zu erwerben und diese erst dann an die AG zu übertragen, wenn sie saniert sind. Ungeachtet dessen, dass Pressemitteilungen im Wirtschaftsleben zur Erforschung des wahren wirtschaftlichen Sachverhalts keine gesteigerte Bedeutung beigemessen werden kann, vergisst die belangte Behörde bei ihrer diesbezüglichen Argumentation, dass die zitierte Aussage des Vorstands der D Immobilien AG im September 2003 gemacht wurde, der hier strittige Bauauftrag aber aus Anfang 2002 datiert. Die Geschäftspolitik, welche die D Immobilien AG im September 2003 verfolgt hat, hat keinesfalls eine Bewandtnis für diejenige, die in den Jahren 2000 bis 2002 verfolgt wurde. Schließlich darf zur Änderung der Geschäftspolitik auch darauf hingewiesen werden, dass die D Immobilien AG beginnend mit 1.7.2002 ihren gesamten Vorstand gewechselt hat und damit auch die Geschäftspolitik sukzessive an die Vorstellungen des neuen Vorstands angepasst wurde. Jede Geschäftspolitik muss sich auch an den sich permanent verändernden Marktgegebenheiten orientieren.

Zu dem auch in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes enthaltenen Argument, dass Arbeitsgemeinschaften Gesellschaften bürgerlichen Rechts sind und diesen keine Rechtspersönlichkeit zukommt, ist auszuführen, dass dies grundsätzlich zwar richtig ist, in der Praxis aber nicht so gehandhabt wird. Denn sonst wäre es unmöglich, dass eine GesbR eine Steuernummer beim Finanzamt, eine Dienstgeberkontonummer bei der GKK und eine Steuernummer bei der Stadtkasse erhält. Die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Dienstgebereigenschaft ist in der Praxis anerkannt und wird nicht in Zweifel gezogen. Im Umsatzsteuerrecht ist selbstverständlich auch die Unternehmereigenschaft der GesbR anerkannt. Und selbstverständlich werden im täglichen Wirtschaftsleben viele Verträge mit Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe abgeschlossen. Alle diese Verträge werden vollzogen und die Abgabenbehörde anerkennt selbstverständlich die damit verbundenen steuerlichen

Rechtsfolgen. Warum gerade im konkreten Fall die Rechtsfolgen von Verträgen mit der ARGE nicht eintreten sollen, ist rätselhaft.

Die Ausführungen der belangten Behörde in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes gipfeln darin, dass der D Immobilien AG als Erwerberin der gegenständlichen 28 Wohnungen keine Bauherreneigenschaft zukommt. Hierzu ist auszuführen, dass die Frage der Bauherreneigenschaft der D Immobilien AG im konkreten Fall eine völlig unbeachtliche Frage für die Beurteilung der Leistungserbringung durch die gegenständliche ARGE ist. Ob der D Immobilien AG letztlich die Bauherreneigenschaft zukommt oder allenfalls in welchen der drei relevanten Steuerbereiche (Umsatzsteuer, Einkommensteuer bzw Grunderwerbsteuer), ist für die rechtliche Würdigung des hier maßgebenden Sachverhalts völlig irrelevant. Die entscheidende und hier relevante Frage ist nur die, ob die zivilrechtliche Vertragsbeziehung zwischen der gegenständlichen ARGE und der D Immobilien AG im umsatzsteuerlichen Rechtsbereich anzuerkennen ist oder nicht. Dabei sind folgende Ausführungen aus Lehre und Judikatur zu beachten:

- Vorerst ist auf die einschlägige Judikatur des VwGH und die zusammenfassende Interpretation durch *Ruppe*, Kommentar UStG 1992<sup>2</sup>, Tz 253 ff zu § 1 UStG hinzuweisen. Sowohl der ständigen Judikatur des VwGH (siehe tz 254) als auch nach der Interpretation *Ruppes* (siehe Tz 258) ist jedenfalls das Außenverhältnis maßgebend für die Besteuerung im Bereich der Umsatzsteuer. Leistender ist derjenige, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist derjenige, der die Leistung ausbedungen hat. Entscheidend ist demnach bei vertraglichen Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertragliche Verpflichtung übernimmt bzw ausbedingt. Eine Übertragung der für die Einkommensteuer anerkannten Zurechnungsgrundsätze auf die Umsatzsteuer ist nicht gerechtfertigt. Bei der Einkommensteuer geht es um die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit, die durch die Einkommensverwendung nicht vermindert werden darf. Bei der Umsatzsteuer kommt es nicht darauf an, wen Erfolg oder Misserfolg der Leistung trifft. Belastungsgrund ist nicht der Erfolg des Unternehmers, sondern die Einkommensverwendung des Abnehmers. Die Zurechnung erfüllt nur die technische Funktion, die Partner von Leistungsbeziehungen in praktikabler Weise bestimmen können.

- Nach der ständigen Judikatur des BFH wird sogar der Strohmann (das ist eine von einem Hintermann vorgeschoßene Person, die für dessen Rechnung nach außen als Leistender auftritt) als selbständiger Unternehmer tätig, sodass ihm Leistung und Leistungsempfang anzurechnen sind. Nur in Ausnahmefällen werden bei Strohmannsgeschäften die Voraussetzungen des § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 (Eingliederung in das Unternehmen des "Hintermannes" erfüllt sein (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum UStG, 8. Auflage,

Anm 157 zu § 1 UStG). Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer Leistender iSd UStG ist. Das Umsatzsteuerrecht knüpft an den Verkehrsvorgang der tatsächlichen Verschaffung der Verfügungsmacht an. Es greift anders als zB das Einkommensteuerrecht zur Bestimmung des Steuerpflichtigen auf das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsvorgangs zurück (*Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Rz 12a zu § 39 AO).

- Einziger Ausnahmefall, in dem Umsatzgeschäfte nicht dem nach Außen auftretenden Unternehmer im Bereich der Umsatzsteuer zugerechnet werden müssen, ist ein zivilrechtlich unbeachtliches Scheingeschäft (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum UStG, 8. Auflage, Anm 157.1 zu § 1 UStG). Diese liegen aber nur dann vor, wenn die Vertragsparteien – somit der Strohmann und der Dritte (Käufer, Abnehmer) – einverständlich davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Dritten und dem Hintermann eintreten sollen und wenn der Leistungsempfänger davon ausgehen muss, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will. Scheingeschäfte iSd § 916 ABGB setzen einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89). Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82). Scheingeschäfte sind zivilrechtlich unwirksam; wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft (vgl Ritz, BAO Kommentar<sup>2</sup>, Anm 1 ff zu § 23 BAO).

- § 24 BAO ist für die umsatzsteuerliche Zurechnung der Leistung ohne Bedeutung (*Ruppe*, Kommentar zum UStG<sup>2</sup>, Tz 281 zu § 1 UStG).

- Für die Zurechnung der Umsätze folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Regelmäßig ist der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete Leistender (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm 9 zu § 1UStG).

- Im Urteil vom 8.7.1986, C-73-85, Rs *Kerrutt*, hat der EuGH festgehalten, dass sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells erbracht werden, isoliert zu betrachten sind und mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Daraus ist für den gegenständlichen Sachverhalt zu folgen, dass eine abgabenrechtliche Umdeutung eines zivilrechtlichen Sachverhalts durch die Finanzbehörde jedenfalls unzulässig ist. Die alte Rechtsprechung des VwGH (vom 27.6.1991, 90/16/0169), wonach der Initiator eines Bauherrenmodells als Bauherr anzusehen ist und dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschafft und damit einen umatzsteuerfreien Umsatz eines Grundstücks verwirklicht, ist damit als überholt anzusehen (vgl *Ruppe*, Tz 232 zu § 6 UStG und *Kolacny/Mayer*, UStG<sup>2</sup>, Anm 23 lit h) zu § 6

---

UStG). Die grunderwerbsteuerliche Zusammenfassung aller Leistungen hat umsatzsteuerrechtlich keine Auswirkungen.

Fest steht unseres Erachtens im Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts jedenfalls, dass sowohl der Bauherrenbegriff des Grunderwerbssteuerrechts als auch der Bauherrenbegriff des Einkommensteuerrechts (nach der Bauherren-VO BGBI 1190/321) im Bereich der Umsatzsteuer völlig belanglos ist. Hier gilt ausschließlich Gemeinschaftsrecht und davon abgeleitetes nationales Umsatzsteuerrecht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umsatzsteuer einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist und diejenigen zivilrechtlichen Verkehrsvorgänge der Besteuerung unterzieht, die von den Unternehmern verwirklicht werden. Nur ausnahmsweise kann im Fall des Vorliegens eines Scheingeschäftes von den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten abgewichen werden. Wenn die Finanzbehörde ein Scheingeschäft behauptet ist sie aber in vollem Umfang beweispflichtig. Dieser Beweis wäre in jedem einzelnen Fall gesondert zu erbringen. Aus Tz 14 des Betriebspflichtungsberichtes ist nicht der geringste Beweis für das Vorliegen eines Scheingeschäftes im gegenständlichen Fall ersichtlich. Das wäre auch nicht möglich, denn die Auftragserteilung der D Immobilien AG an die ARGE war ein von allen Teilen gerade auch in dieser Form gewolltes Rechtsgeschäft. Es ist immer zu bedenken, dass zivilrechtliche Nichtigkeit absolute Voraussetzung jeglicher abgabenrechtlicher Nichtigkeit eines Scheingeschäftes ist.

Aufgrund der oben angeführten Ausführungen erweisen sich die angefochtene Abgabenbescheid als rechtswidrig. Wir beantragen die erklärungsgemäße Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2002 ..."

Die erwähnten Beilagen waren angeschlossen.

In der Stellungnahme zur Berufung führte das FA iW aus:

#### "A. Vorbemerkungen

Das geprüfte Unternehmen ist Bestandteil der von Mag. F T und G A geleiteten, aus über 100 Firmen bestehenden Gruppe D Immobilien/T & A Immobilien.

Im Rahmen dieser Firmengruppe werden Immobilien angeschafft, saniert, parifiziert und in der Folge Wohnungen vermietet bzw verkauft.

Im Detail laufen die "Geschäfte" (mit geringen Modifikationen bei jeder neuen Generation von KEGs) wie folgt ab:

Jeweils zumindest 2 der 41 Kommanditerwerbsgesellschaften (KEGs) erwerben gemeinsam eine Liegenschaft, der durch den Kauf entstehende Verlust wird den stillen Gesellschaftern zugewiesen. Im Folgejahr wird die Liegenschaft ganz oder zum Teil mit geringem Aufschlag

---

an ebenfalls zum Firmenkomplex gehörende GmbHs verkauft, die die Liegenschaften bzw Anteile mit hohem Aufschlag (bis zu über 100%) an mehrere weitere KEGs verkaufen, bei denen dadurch wiederum erhebliche Verluste entstehen, die den Kommanditisten zugewiesen werden.

In der Folge wurde für insgesamt 21 Liegenschaften von den jeweiligen Eigentümer-KEGs je eine eigene Arbeitsgemeinschaft (ARGE) gegründet, über die die Renovierung des Hauses (durch eine BauGmbH, die ebenfalls zur Firmengruppe gehört), abgewickelt wird. Beim Verkauf von (Anlage-)Wohnungen wird zumeist ein Anteil von ca 60% des Wohnungswertes von der jeweiligen ARGE als Baukosten (mit USt-Ausweis) an die Erwerber fakturiert, obwohl die Sanierung von den Verkäufern in Auftrag gegeben wurde, wurden de facto fertig sanierte Wohnungen verkauft wurden. Dadurch wurde den Erwerbern für den Baukostenanteil eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sowie eine kürzere Abschreibungsdauer ermöglicht und weiters eine Verkürzung von Grunderwerbsteuer bewirkt. Weiters sei vermerkt, dass in 15 ähnlich gelagerten Prüfungsfällen gegen den nahezu gleichen Sachverhalt berufen wurde und eine Bündelung zur gemeinsamen Berufungserledigung zweckmäßig erscheint.

#### B) Stellungnahme zur Berufung

Die in Tz 14 des Bp-Berichtes angeführte Begründung wird vom steuerlichen Vertreter des geprüften Unternehmens als "äußerst mangelhaft" bezeichnet, ohne dass auch nur ein einziger solcher Mangel angeführt wird. Dass beim Hinweis darauf, dass die Gesellschafter des geprüften Unternehmens zu Beginn der Sanierungsarbeiten Miteigentümer des betreffenden Objektes waren, das Datum des Sanierungsbeginns nicht angeführt ist, kann wohl nicht ernsthaft als Mangel bezeichnet werden.

In den weiteren Ausführungen werden, wie bereits in den seinerzeitigen Vorhaltsbeantwortungen, erwiesene Fakten negiert und stattdessen teils nicht nachvollziehbare, teils widersprüchliche bzw nachweislich unrichtige Behauptungen aufgestellt.

Eine detaillierte Stellungnahme zu jeder einzelnen Behauptung erscheint entbehrliech, zumal es sich um eine reine Wiederholung der im Ermittlungsverfahren vorgebrachten und entkräfteten Einwendungen handelt, die entsprechenden Details sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw dem Bp-Bericht zu entnehmen. Im Folgenden seien nur einige Beispiele angeführt:

- 
- 1) Eine von Mag. F T und G A in ihrer Funktion als Gesellschafter der Wohnungseigentümerin (=Verkäuferin und Bauherrin) ausgeübte Einflussnahme auf Baumaßnahmen kann nicht der D Immobilien AG (=Käuferin) zugerechnet werden.
  - 2) die Sanierung des Objektes war bei Kaufvertragsabschluss vom 9. Juli 2003 bereits beendet. Die in der Berufung angeführten Kaufanbote und Bauaufträge vom 17. Jänner 2002 ändern nichts an der steuerlichen Beurteilung durch die Bp, da zu diesem Zeitpunkt bereits 16 von 23 Millionen verbaut waren.
  - 3) Auf den Artikel aus dem "Gewinn", Ausgabe ... sei nochmals verwiesen, da dieser auf das Objekt Kgasse/Bgasse gemünzt war, wobei anzumerken ist, dass diesem durch die Bp keineswegs gesteigerte Bedeutung beigemessen wird, sondern lediglich darauf hingewiesen wurde, dass sich die darin getroffene Aussage des Vorstandes der D Immobilien AG mit dem vorliegenden Sachverhalt deckt.
  - 4) Die belangte Behörde hat niemals die Stornierung von Rechnungen verlangt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Besteuerung der wahre wirtschaftliche Gehalt der Geschäftsfälle, nämlich der Verkauf von sanierten Eigentumswohnungen zu einem Fixpreis, zu Grunde zu legen, und nicht ein von Abgabepflichtigen behaupteter, tatsächlich nicht vorliegender Sachverhalt. Dass von der ARGE Rechnungen an Personen bzw Firmen gelegt wurden, an die keine Leistungen erbracht wurden, führt ex lege zur Schuld der in diesen Rechnungen ausgewiesenen USt gem § 11 Abs 14 UStG. Von der Betriebsprüfung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit besteht, diese Rechnungen zu stornieren.
  - 5) Der steuerliche Vertreter ist eingeladen, ihm allenfalls vorliegende Rechtsprechung des VwGH zu dem in der Berufung zitierten "Maßanzugsmodell" (...) im Rahmen der Berufungsverhandlung zu zitieren und dessen Anwendung auf den vorliegenden Sachverhalt plausibel zu machen.
  - 6) Das Vorliegen von Scheingeschäften wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.
  - 7) Hinsichtlich der Sanierung von Top 53 ist der Berufung statzugeben. Dabei sei vermerkt, dass gegenständliche Rechnung vom 18.6.2003 der Bp nicht zur Verfügung stand.
  - 8) Auch die Endabrechnung vom 1.8.2003 war der Bp nicht bekannt. Daher wurden die steuerlichen Feststellungen mangels vorliegender Schlussrechnung aus verfahrensökonomischen Gründen bereits für das Kalenderjahr 2002 zum Ansatz gebracht.
  - 9) Unter Berücksichtigung der im Zuge der Berufung vorgelegten Rechnungen stellen sich die steuerlichen Feststellungen wie folgt dar:

Weiterfakturierung an tatsächliche Bauherrn:

---

2002: 720.000

2003: 988.300

Gesamt 1.708.300

Steuerschuld gem § 11 (14) UStG:

2002: 144.000

2003: 197.660

Gesamt: 341.660

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Berufungswerberin offensichtlich bemüht ist, das gegenständliche Verfahren zu einer reinen umsatzsteuerlichen Rechtsfrage zu stilisieren.

Faktum ist jedoch, dass versucht wurde und wird,

- der Abgabenbehörde einen anderen als den tatsächlich vorliegenden Sachverhalt vorzutäuschen, indem der Wille der Vertragsparteien, sanierte Wohnungen zu veräußern bzw zu erwerben, verschleiert wird und
- eine Bauherreneigenschaft der Erwerber zu konstruieren.

Es wurde jeweils ein Vertragswerk in mehrere Urkunden (Kaufvertrag und Bauauftrag) aufgespalten. Dies ist jedoch für die Beurteilung des Sachverhaltes ohne Belang, da nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Die Grundstückskaufverträge und die davon gesonderten, die Sanierung regelnden Verträge bilden jedenfalls ein einheitliches Vertragswerk, das auf die Verschaffung von Eigentum am Objekt gerichtet ist, zumal im gegenständlichen Fall

- Vertragsanbote unterzeichnet wurden, in denen sowohl der Kaufpreis als auch die Baukosten fixiert wurden
- sowohl die Kaufverträge als auch die Bauaufträge zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen wurden.

Es wird daher angeregt, der Berufung teilweise stattzugeben (Pkt 7 -9), in der Rechtssache selbst jedoch als unbegründet abzuweisen."

In der Gegenäußerung der Bw zu dieser Stellungnahme wird iW vorgebracht:

"....

- Wenn wir in unserer Berufung die Begründung der angefochtenen Beschiede als äußerst mangelhaft bezeichnet haben, so stützen wir uns diesbezüglich auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (...). Jeder Bescheid hat gem § 93 Abs 3 lit a BAO eine nachvollziehbare Begründung zu enthalten. Ein zentrales Element der Begründung eines jeden Bescheides ist aber die Anführung des Sachverhalts, den die Behörde als Ergebnis ihrer

Überlegungen zur Beweiswürdigung als erweisen annimmt. Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhalts kann nicht durch den bloßen Hinweis auf irgendwelche aktenkundigen Erhebungen gestützt werden. Aus der Bescheidbegründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht; ebenso wenig ein bloßer Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Schließlich hat die Bescheidbegründung eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu umfassen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet.

- Gemessen an den vorstehenden Vorgaben an eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung sind wir der Ansicht, dass diese im konkreten Fall nicht vorliegt.
- Aus der vorliegenden Stellungnahme der Bp ist uE klar ersichtlich, dass die Bp die dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegende Rechtsfrage bisher immer noch nicht verstanden hat. Die Bp wiederholt immer nur das bisher bereits zur Genüge Vorgebrachte, nämlich, "dass in der Tz 14 bei den einzelnen Käufern bewiesen wurde, dass die Sanierung der betreffenden Wohnungen zum Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs großteils abgeschlossen waren, weshalb eine für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft erforderliche wesentliche Einflussnahme ... faktisch nicht möglich war." Abgesehen davon, dass wir in advokatorischer Vorsicht jegliche Behauptung der belangten Behörde, dass sie irgendetwas bewiesen hätte, bestritten haben, haben wir wohl in aller Deutlichkeit in unserer Berufung zum Ausdruck gebracht, dass wir die Rechtsansicht vertreten, dass sowohl die allfällige Tatsache, dass die Sanierung der gegenständlichen Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits großteils abgeschlossen war, genauso als völlig unerheblich betrachten, wie die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer. Diese Fragen mögen in anderen (allenfalls zukünftigen) Rechtsmittelverfahren wie zB über die Frage der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Wohnungskäufer eine Relevanz haben. In dem gegenständlichen Verfahren sind diese Sachverhaltselemente unseres Erachtens ohne jegliche Relevanz.
- Kernpunkt des Verfahrens ist die Rechtsfrage, ob die von der jeweiligen ARGE vorgenommenen Instandsetzungen (bzw auch in Einzelfällen Herstellungen) der kaufgegenständlichen Wohnungen, die von diesen an die Wohnungskäufer verkauft wurden, von diesen auch für den umsatzsteuerlichen Bereich in dieser Form anzuerkennen sind oder nicht. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir diesbezüglich aber nur auf unsere Rechtsmittelausführungen.

- 
- Wir haben in unserer Berufung bereits ausführlich dargelegt, dass wir der Ansicht sind (gestützt auf Lehre und Judikatur), dass das Umsatzsteuerrecht nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich ist. Unseren wirklich ausführlichen und fundierten Berufungsausführungen wird auch in der gegenständlichen Stellungnahme der Bp nicht das Geringste entgegengesetzt.
  - Wenn wir in unserer Berufung nach ausführlicher Analyse von Judikatur und Lehre (unter Einschluss des Gemeinschaftsrechts) darlegen, dass das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist und dass es nur eine einzige Möglichkeit gibt, die Besteuerung des Umsatzes abweichend von den zivilrechtlichen Gestaltungsformen vorzunehmen, nämlich dann, wenn ein Scheingeschäft vorliegt und wir nicht mehr als die gegenständliche Stellungnahme der Bp als Entgegnung erhalten, erübrigt sich jede weiter Auseinandersetzung mit den Ansichten der Bp.

Wir halten unsere Berufungsausführungen natürlich vollinhaltlich aufrecht. ..."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw einen Schriftsatz ein, in dem auf einen beiliegenden Artikel aus der ÖStZ 17/2005 vom 1.9.2005 verwiesen und dieser zur Vorlage gebracht wurde. Es handele sich um eine Rechtsansicht des FB-USt, die auch für gegenständliches Verfahren relevant sei. Der FB-USt komme – trotz Vorliegens einer wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Bauunternehmers über die Grundstücke – nicht zur Ansicht, dass ein einheitliches Geschäft vorliegt, welches nur der Bauträger vollziehen dürfe.

In der am 24. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt wie in den bisherigen Vorbringen.

Der Vertreter der Bw bezeichnete den vorliegenden Sachverhalt als in den wesentlichen Punkten unstrittig. Es sei ausgeführt, dass allenfalls Rückdatierungen von Verträgen vorliegen mögen; strittig sei aber hier ausschließlich die umsatzsteuerliche Seite. Somit reduziere sich das Berufungsthema auf eine reine Rechtsfrage, nämlich ob die ARGEs berechtigt gewesen seien, an die Käufer der Wohnungen Rechnungen mit USt-Ausweis zu erstellen. Ergänzend werde dem Berufungssenat eine in der SWK Heft 8/2006, S 377 veröffentlichte Entscheidung des UFS vorgelegt, die den Rechtsstandpunkt der Bw ebenfalls stütze.

Die Vertreter der Amtspartei brachten vor, was diejenigen Wohnungen betreffe, die zum Zeitpunkt des Kaufes bereits vollständig saniert waren, könne nur die Rechtsansicht des FA zutreffend sein. Es wurde nämlich ein Bauauftrag in diesem Fall von der KEG und nicht vom Erwerber der Wohnung erteilt; ein solcher Bauauftrag sei unumkehrbar und führe dazu, dass bei den ARGEs eine Steuerschuld auf Grund der Rechnung entstehe.

Bei denjenigen Wohnungen, bei denen die Sanierung bereits begonnen, aber noch nicht

durchgeführt worden sei, gelte vergleichbares. Hierbei sei allerdings zu beachten, dass das Aufteilungsverhältnis zwischen Kaufpreis der unsanierten Wohnung sowie den Sanierungskosten in keinem Fall nachvollziehbar sei. Dies mangels Anerkennung des Auftragsverhältnisses mit dem Erwerber. Somit sei die Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass der jeweils vorliegende Sachverhalt für die umsatzsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung ist, also eine reine Rechtsfrage vorliege, nach Ansicht des FA unzutreffend.

Der steuerliche Vertreter der Bw entgegnete, dass ein Auftragsverhältnis zwischen den KEGs und den ARGEs in keinem Fall vorgelegen habe. Die ARGEs seien vielmehr über Betreiben der KEGs gegründet worden und hatten den Gesellschaftszweck, die Sanierung von Wohnungen durchzuführen. Hierin liege also der so genannte Auftrag begründet und nicht in einer formellen Auftragserteilung.

Die Vertreter des FA führten aus, der umsatzsteuerliche Fall sei in einem Gesamtkontext zu sehen. Die in Rede stehenden Firmen seien Teil eines Firmenkonglomerats mit mehr als 100 Gesellschaften gewesen. Die ARGEs seien auf einem Verlustmodell aufgebaut gewesen.

Zweck des Splittings zwischen Kaufpreis der unsanierten Wohnungen und den gesondert in Rechnung gestellten Bauaufträgen war, dass durch diese Vorgangsweise die KEGs nicht die Buchführungsgrenzen der BAO überschreiten sollten, weil sonst der Erwerbspreis der Wohnungen bzw Gebäude nicht im Jahr der Anschaffung absetzbar gewesen wäre.

Es handle sich um massive Versuche von Steuerhinterziehungen; Rechnungen und Verträge seien je nach Belieben rück- oder vordatiert worden.

Bei der Hausdurchsuchung seien auch Angebote an die potenziellen Wohnungserwerber vorgefunden worden, nach denen die Erwerber ein Wahlrecht hatten, entweder die sanierte Wohnung zu erwerben, oder aber eine Trennung zwischen dem Erwerb der unsanierten Wohnung und den Sanierungsaufwendungen vorzunehmen und sich so Nebenkosten zu ersparen. Es sei weiters angeführt, dass letztere Vorgangsweise in der Praxis fast ausnahmslos nur in den Fällen zur Anwendung gekommen ist, in denen die Erwerber der Wohnungen Unternehmer waren, ihnen also der Vorsteuerabzug aus den Sanierungsaufwendungen zustand.

Zum Vorbringen, es habe nie ein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE bestanden, so werde dem das Vorbringen in der Berufung entgegen gehalten, wo ausgeführt werde, dass betreffend des Verkaufs der sanierten Wohnungen – auch dieser Sachverhalt sei im Einzelfall vorgekommen – sehr wohl ein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE existiert habe. Warum bei abgeschlossenen oder auch bereits bei begonnenen Sanierungen kein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE vorliegen soll, sei für das FA nicht nachvollziehbar.

---

Exemplarisch werde eine Rechnung der ARGE Ausbau Cgasse an die R KEG vorgelegt, in der die Endabrechnung für den Bauauftrag C-gasse /13 vorgenommen wurde.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, dass im konkreten Fall die Trennung der beiden Rechnungen geradezu geboten gewesen sei; die KEG war nämlich in diesen Fällen nur Miteigentümer an der gesamten Liegenschaft und nicht Wohnungseigentümer. Somit hätten an sie überhaupt keine Sanierungsaufwendungen fakturiert werden können.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass in allen Fällen die Höhe der in Rechnung gestellten Baukosten unrichtig gewesen sei. Es sei nämlich immer ein fixer Prozentsatz der Gesamtkosten als Sanierungsaufwendung betrachtet worden; dieser habe sich in einer Bandbreite zwischen 50 und 75% bewegt und habe in den meisten Fällen 60% betragen. Es habe sich jedenfalls stets um runde Zahlen gehandelt.

Bei denjenigen Wohnungen, die an die D AG verkauft worden seien – es handelte sich dabei überwiegend um Objekte, die am freien Markt nicht bzw. nur sehr eingeschränkt veräußert gewesen wären, wie etwa vermietete Wohnungen – sei überdies die Bezeichnung der erbrachten Leistung unrichtig. Es seien hier nämlich Sanierungsaufwendungen für die einzelne Wohnung in Rechnung gestellt, obwohl es sich dabei um die Sanierung der allgemeinen Teile des Hauses gehandelt habe.

Der steuerliche Vertreter der Bw trat der Behauptung entgegen, die Rechnungen, die runde Prozentsätze aufwiesen, seien unrichtig. Es liege vielmehr in der Disposition der an diesen Geschäften beteiligten drei Personen, in welcher Höhe sie den Kaufpreis bzw. die Aufteilung des Kaufpreises für richtig erachteten.

Was die Rechnungen mit angeblich falschem Leistungsausweis betreffe, so könne dies nur Auswirkungen auf einen etwaigen Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger haben, nicht aber die Sphäre des Rechnungserstellers berühren.

Die Vertreter des FA führten aus, es seien Wohnungen verkauft worden, die zur Gänze oder bereits teilweise saniert waren. Es würde sich wohl kein Käufer damit zufrieden geben, Sanierungsaufwendungen pauschal in Rechnung gestellt zu bekommen, wenn er tatsächlicher Auftraggeber sei. Dies unterstützte vielmehr die Annahme, dass sehr wohl ein Auftragsverhältnis zwischen KEG und ARGE bestanden habe und der Erwerber der Wohnung nur am Kauf einer sanierten Eigentumswohnung interessiert gewesen sei.

Es handele sich in allen Fällen um Wohnungen, die zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits zur Gänze oder teilweise saniert waren. In einigen Fällen sei von der D eine Wohnung in unsaniertem Zustand erworben worden und dann von der AG der Bauauftrag an die ARGE erteilt worden. Diese Wohnungen seien aber nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Laut steuerlichem Vertreter der Bw ist überhaupt strittig, ob eine Auftragsteilung zwischen dem Gesellschafter einer Personengesellschaft und der ARGE möglich sei.

Die Vertreter der Amtspartei brachten vor, es existiere ein einziger Fall, in dem nicht 100%ig klar sei, ob mit der Sanierung zum Zeitpunkt des Kaufes bereits begonnen war oder nicht, und zwar handle es sich um den Dachgeschoßausbau in C-gasse Top 15.

Es sei für den Erwerber der Wohnung grs möglich, in den Sanierungsvertrag einzusteigen; wenn also zB eine Wohnung bereits zu 2/3 saniert ist, wäre es denkbar, sich für das fehlende Drittel noch Sanierungskosten in Rechnung stellen zu lassen.

Es gebe sicher rund 25 Fälle, in denen der Bauauftrag rückdatiert worden sei und somit fälschlicherweise behauptet worden sei, es läge der Erwerb einer unsanierten Wohnung vor. Dies sei jedoch in den hier zu erörternden Fällen – außer dem besprochenen Projekt – nie der Fall gewesen. Somit sei auch der Eintritt in den Sanierungsvertrag nicht erfolgt.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte nochmals aus, es habe nie einen Sanierungsvertrag gegeben, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt.

In Einzelfällen sei bei sanierten Wohnungen eine Faktura von der ARGE an die KEG erfolgt. Es handle sich hierbei um Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von der ARGE auf die KEG, ohne dass hiefür zwingend ein Auftragsverhältnis vorliegen muss.

Er habe keine Informationen, ob sämtliche berufungsgegenständliche Wohnungen in saniertem bzw teilsaniertem Zustand erworben worden seien.

Nach Meinung der Vertreter der Amtspartei sei dies zutreffend; Gegenstand des Verfahrens seien auch die Wohnungen, die von der D erworben wurden, bei denen aber in Wahrheit keine Sanierung stattgefunden habe, sondern von den ARGEen eine Sanierung der allgemeinen Teile des Hauses vorgenommen worden sei. Dies sei für die Rechtsfolge der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung ausreichend.

Bei der mehrfach erwähnten Wohnung C-gasse /15 könnte im Zweifel der Berufung stattgegeben werden. Der USt-Betrag mache € 38.516,60,-- (ATS 530.000,00,--) aus. Ansonsten wurde beantragt, die Berufung abzuweisen.

Betreffend die Wohnung C-gasse /14 wurden von der Amtspartei zwei von der Erwerberin der Wohnung angeblich erteilten Bauaufträge gezeigt; der erste Bauauftrag weise ein im Februar 2001 liegendes Datum auf, hierin werde aber auf diverse Unterlagen verwiesen, die vom März 2001 datieren sollen. Der Bauauftrag wurde also eindeutig rückdatiert. Der zweite Bauauftrag weise das gleiche Datum wie der erste auf, die im Text in der Zukunft liegenden Daten seien allerdings eliminiert worden.

Auch bei dieser Wohnung sei jedenfalls das Bauvorhaben eindeutig bereits begonnen worden; die Rechnung weise einen Gesamtbetrag von über ATS 3 Mio. auf; die angeführten

---

Änderungen lägen wesentlich darunter.

Die tatsächlichen das Dachgeschoß betreffenden Sanierungsaufwendungen (Top 14 und 15) hätten rund ATS 5 Mio betragen – wobei möglicherweise noch ein nicht geringer Betrag herauszurechnen wäre, da er die allgemeinen Teile des Hauses betreffe – wo hingegen die den beiden Dachbodenkäufern tatsächlich in Rechnung gestellten Sanierungsaufwendungen ATS 6,4 Mio betragen hätten.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte aus, die Finanzverwaltung könne nicht bestimmen, welcher Preis für einen Dachbodenausbau verlangt werden könne; dies obliege immer den Parteien des Vertrages.

Abschließend ersuchte er, der Berufung stattzugeben.

In einem nach der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS von der Bw eingebrochenen, am 12.4.2006 eingelangten ergänzenden Schriftsatz wurde iW vorgebracht,

- die Behauptung der Finanzbehörde, wonach die Gesellschafter der einzelnen ARGEs (somit die grundbürgerlichen Eigentümer der zu sanierenden Liegenschaft) außerhalb des Gesellschaftszwecks im jeweiligen Gesellschaftsvertrag Bauaufträge an die ARGEs erteilt hätten, sei als tatsachenwidrig nochmals zurückzuweisen. Es werde auf den Gesellschaftsvertrag der jeweiligen ARGE verwiesen, wonach der einzige Zweck der jeweiligen ARGE die Renovierung und der Ausbau der jeweiligen Liegenschaft gewesen sei. Nach diesem Zweck sollten die Renovierungs- und Ausbaukosten innerhalb eines Zeitraumes von rund zwei Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden könnten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag weiter verrechnet werden. Außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses könne es daher keinen Bauauftrag von den jeweiligen Gesellschaftern an die einzelnen ARGEs geben. Es sei von der Finanzbehörde auch in keinem einzigen Fall ein derartiger Bauauftrag aufgefunden worden. Die Formulierungen in einzelnen Rechnungen von der ARGE an eine Handels KEG, wonach "gemäß erteiltem Bauauftrag" abgerechnet werde, seien reine Standardformulierungen, welche in allen Rechnungen der ARGE enthalten seien und in den Fällen, in denen an die Gesellschafter der ARGE fakturiert werden musste, einer Grundlage entbehren. Aus der Abfassung von falsch formulierten Rechnungen könne aber keinesfalls ein steuerlich nachteiliger Tatbestand konstruiert werden
- unstrittig sei jedenfalls, dass jede einzelne ARGE aufgrund ihres ureigenen Gesellschaftszweckes den Ausbau und die Renovierung der entsprechenden Liegenschaft vorgenommen bzw zumindest begonnen hätte
- Leistungsempfänger bei Bauausführungen sei der Auftraggeber, somit ausschließlich die jeweils die Bauaufträge an die einzelnen Professionisten erteilende ARGE. Erfolge eine Bauführung auf fremdem Grund und Boden, so sei Leistungsempfänger der Bauführer und

nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte.

Ob und wann es in der Folge zu einer Lieferung an den Grundeigentümer komme, sei nach Vereinbarung und Gestaltung im Einzelfall zu beurteilen

- die ARGE als Leistungsempfängerin der Bauleistungen habe die Verfügungsmacht über die Ein-, Aus- und Umbauten erlangt. Diese habe sie an die jeweiligen Käufer der Eigentumsobjekte weiter gegeben, nicht auf Grund eines Bauauftrages, sondern aufgrund der im Einzelfall erzielten Willensübereinstimmung. Damit Verfügungsmacht verschafft werden könne, müsse der Unternehmer sie besitzen. Eigentum sei nicht erforderlich

- daher sei unzweifelhaft, dass die Lieferungsbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGEN gegeben war und auch nach deren freien Willensentscheidung jeweils ausgeübt worden sei

- die iRd Berufungsverhandlung vorgelegte Entscheidung des UFS sei auch unter Anwendung der Rechtsprechung des EuGH Rs *Kerrutt* sehr wohl anwendbar

- iZm dem Vorbringen der Finanzbehörde, die Vorgangsweise sei nur deshalb gewählt worden, um die Umsätze der Handels KEGs von den Buchführungsgrenzen der BAO fern zu halten, werde auf die Judikatur des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, University of Huddersfield, verwiesen. Demnach sei irrelevant, ob durch die konkrete Gestaltung im Einzelfalls ein möglicherweise von der Finanzbehörde nicht gewünschter Effekt) eintrete

die Angebote an potenzielle Wohnungskäufer, entweder die sanierte Wohnung zur Gänze von der Handels KEG zu erwerben oder nur die unsanierte Wohnung von dieser und die Ein-, Um- bzw Ausbauten von der jeweiligen ARGE würden vollinhaltlich der dargestellten Situation im Hinblick auf die gegebene umsatzsteuerliche Verfügungsmacht entsprechen. ARGE und Handels KEG hätten in jedem einzelnen Fall entscheiden können, wie der Abverkauf der Objekte gestaltet werden solle und damit auf die Wünsche und Erfordernisse der potenziellen Käufer eingehen. Die pauschale Gestaltung der Kaufpreise sei Ausfluss der Vereinbarung zwischen den verkaufenden Parteien im Falle eines Verkaufs einer gemeinschaftlichen Sache. Diese Frage sei aber nicht wirklich relevant, da an den einzelnen ARGEN ohnehin nur die grundbürgerlichen Eigentümerinnen beteiligt waren und demnach der wirtschaftliche Erfolg der ARGEN ausschließlich wiederum diesen zugute gekommen sei

- in advokatorischer Vorsicht könne der von der Finanzbehörde in jedem einzelnen Fall behauptete Grad der Fertigstellung der einzelnen Objekte im Zeitpunkt der Veräußerung keinesfalls außer Streit gestellt werden.

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

*Nach dem Ermittlungsverfahren, dem Vorbringen der Parteien und dem gesamten Akteninhalt steht folgender Sachverhalt fest.*

---

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der T /A Unternehmensgruppe. Es handelt sich dabei um ein Bauherren- bzw Verlustbeteiligungsmodell. Zur Illustration des generellen Ablaufs wird auf die Stellungnahme des FA zur Berufung verwiesen (s oben Darstellung des Verwaltungsverfahrens).

Die ARGE, die KEGs, die D Immobilien AG und die E Bau- und Handels GesmbH gehören zur Unternehmensgruppe. Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. T und Hr A .

Zum gegenständlichen Fall.

Mit Kaufvertrag vom 18.12.1997 erwerben die X A Immobilien Handel KEG und die L LiegenschaftsverwertungsKEG je 50% an der Liegenschaft in ... Wien, A-Gasse /B-Gasse . Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen. ("Zinshaus").

In weiterer Folge erwerben weitere KEGs der Firmengruppe Anteile. Bei allen KEGs (außer L LiegenschaftsverwertungsKEG) sind Mag. F T und Hr G A als Komplementäre beteiligt. Als Kommanditisten sind Anleger beteiligt.

Zum Zeitpunkt der Gründung der ARGE sind an der Liegenschaft beteiligt:

X A Immobilienhandel KEG 20%

L Liegenschaftsverwertungs KEG 20%

Y A Immobilienhandel KEG 60%

Später erwerben auch andere KEGs der Firmengruppe Anteile, und zwar

Z A Immobilienhandel KEG 25%

W A Immobilienhandel KEG 18%

V A Immobilienhandel KEG 22%

U T Immobilienhandel KEG 15%

Die ARGE (Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2.5.2000 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile, einem Lifteinbau und einem Dachgeschoßausbau mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rund ATS 15,000.000,-- zuzüglich USt.

Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollen innerhalb eines Zeitraumes von rund zwei Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden – an die einzelnen Eigentümer des Objektes weiterverrechnet werden.

Beteiligt sind die Eigentümer der Liegenschaft, die X A Immobilien Handel KEG mit 20%, die L KEG mit 20% und die Y A Immobilien Handel KEG mit 60%.

Weitere Gesellschafter sind die T & A Immobilienprojektentwicklung KEG und die D Management Services GmbH. Diese Beiden sind nicht Eigentümer und nicht am Jahresergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt. Sie nehmen auch nicht an der Finanzierung der Renovierungs- und Ausbaukosten teil, insbesondere nicht an den vorgesehenen Kreditfinanzierungen.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. F T und Hr G A .

Seit 1.1.2001 sind folgende Firmen an der ARGE beteiligt:

X A Immobilien Handel KEG 3%

L Liegenschaftsverw KEG 12%

Y A Immobilien Handel KEG 5%

Z A Immobilien Handel KEG 25%

W A Immobilien Handel KEG 18%

V A Immobilien Handel KEG 22%

U T Immobilien Handel KEG 15%

Die ARGE (Bw) tritt nach außen auf und ist Unternehmer iSd UStG.

An der Liegenschaft wurde 1998 Wohnungseigentum begründet.

Die Miteigentümer der Liegenschaft haben sich zusammengeschlossen und eine ARGE gegründet, um die Renovierung des Gebäudes und den anschließenden Verkauf der Wohnungen durchzuführen. Die ARGE beauftragte die E Bau- und Handels GesmbH (gehört ebenfalls zum "Konzern") als Generalunternehmer mit Bauauftrag und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2003 erwarb die D Immobilien AG 28 Wohnungen im gegenständlichen Haus. Zu diesem Zeitpunkt war die Sanierung des Hauses bereits abgeschlossen. Die Wohnungen waren zu diesem Zeitpunkt auch bereits fast alle vermietet.

Die Miteigentumsgemeinschaft hat den Bauauftrag erteilt. Sie ist Empfänger der Bauleistungen. Sie ist Bauherr. Sie ist aus der Bauführung berechtigt und verpflichtet. Sie trägt das finanzielle Risiko und kann die Gestaltung der Umbauarbeiten wesentlich beeinflussen.

Auf den betreffenden Einreichplänen und bei den Baubehörden traten nicht die Wohnungskäufer auf, sondern die Gemeinschaft der Miteigentümer. Die Baubewilligungen wurden ebenfalls der Gemeinschaft der Miteigentümer erteilt.

Die ARGE liefert die Bauleistungen in Form der renovierten Wohnungen und renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses anteilig den einzelnen Wohnungseigentümern

---

(KEGs), welche sie als einheitliche Grundstückslieferung (Anteil an Grund und Boden samt Gebäudeanteil) an die Erwerberin, die D Immobilien AG weiterliefern.

Die Erwerberin gehört nicht der Miteigentumsgemeinschaft (ARGE) an. Sie ist in den Gesellschaftsvertrag der ARGE nicht eingetreten. Sie ist nicht Bauherr. Sie wollte sanierte Wohnungen von den Wohnungseigentümern zu einem fix vereinbarten Preis erwerben.

Die ARGE stellte aus steuerlichen Gründen die Rechnungen nicht der Empfängerin der Bauleistung, sondern den Erwerbern in Rechnung.

Der wahre Sachverhalt wurde verschleiert, um den Vorsteuerabzug für die Erwerberin und andere steuerliche Vorteile zu erwirken.

Die Erwerberin schloss mit den grundbürgerlichen Eigentümern Kaufverträge über die unsanierten Wohnungen ab.

Sie schloss mit der ARGE am 17.1.2002 einen „Bauauftrag“ ab, der am 19.11.2002 und 30.4.2003 jeweils erweitert wurde. Die Endabrechnung „Bauauftrag“ datiert vom 1.8.2003.

Die einzelnen Rechnungen betreffend die verrechneten Bauleistungen der ARGE und die entsprechenden Summen sind aus der Darstellung des Verwaltungsablaufs (s oben Tabelle) ersichtlich. Es handelt sich um Teilrechnungen vom 26.4.2002, 20.6.2002, 31.7.2002, 31.10.2002, 27.3.2003, 18.5.2003 und 1.8.2003 (Endabrechnung).

Zum Zeitpunkt des Bauauftrags vom 17.1.2002 waren bereits ATS 16 von 23 Millionen verbaut. Zu diesem Zeitpunkt war die D Immobilien AG nicht wirtschaftlicher Eigentümer der im Bauauftrag genannten Wohnungen.

Die strittigen Rechnungsbeträge 2002, die an die Erwerberin statt an die tatsächlichen Verkäufer fakturiert wurden, machen € 720.000,-- aus. Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt € 144.000,--.

Die Sanierung anderer Wohnungen wurde in Einzelfällen den Wohnungseigentümern in Rechnung gestellt (Top 32/33, 37/38, 53, 57, Rechnungen aus 2002 inkl allg Teile des Hauses)

Die Vorgangsweise in diesem Fall, nämlich Altbauten zuerst über kleine Projektgesellschaften (KEGs) zu kaufen, zu sanieren und zu vermieten und anschließend an die D Immobilien AG zu veräußern, entspricht auch der in den Medien transportierten Geschäftsphilosophie.

Die Erwerberin wollte die Wohnungen in fertig saniertem Zustand zu einem Fixpreis erwerben. Die Aufteilung in Kaufpreis und Baukosten erfolgte willkürlich.

*Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.*

---

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der T /A Unternehmensgruppe ist unbestritten.

Der Gesellschaftsvertrag der Bw befindet sich im Steuerakt.

Dass die Bw nach außen auftritt und Unternehmer iSd UStG ist, ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig und entspricht dem Akteninhalt.

Dass Wohnungseigentum begründet wurde, ist aus dem Grundbuchsauszug, verschiedenen Verträgen und dem Vorbringen der Bw selbst ersichtlich.

Der Zweck der ARGE ist dem Gesellschaftsvertrag entnehmbar.

Dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wohnungen durch die D Immobilien AG am 9. Juli 2003 die Sanierung des Hauses bereits abgeschlossen war, ergibt sich aus den im Akt befindlichen Rechnungen sowie den unbestrittenen Feststellungen der Bp des FA. Dass die Wohnungen zu diesem Zeitpunkt fast alle vermietet waren, wurde von der Bp des FA festgestellt und blieb unbestritten. Auch Artikel in Fachzeitschriften („Gewinn“, Ausgabe XY) die den festgestellten Sachverhalt bestätigen, sind Indizien für die Richtigkeit der Feststellungen der Bp des FA.

Das Vorbringen der Bw

- der vorliegende Sachverhalt sei in den wesentlichen Punkten unstrittig (s Niederschrift über die mündliche Verhandlung)
- selbst wenn die von der Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierte Wohnungen stattgefunden hätten, dann bedeute dies noch keineswegs, dass dieser Sachverhalt dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die Handels KEGs zu fakturieren (s Berufung)
- ..., dass sowohl die allfällige Tatsache, dass die Sanierung der gegenständlichen Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges großteils abgeschlossen war, genauso als völlig unerheblich zu betrachten wäre wie die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer ...
- in advokatorischer Vorsicht könne der von der Finanzbehörde in jedem einzelnen Fall behauptete Grad der Fertigstellung der einzelnen Objekte im Zeitpunkt der Veräußerung keinesfalls außer Streit gestellt werden (s Schriftsatz, eingelangt am 12.4.2006)

Ist einerseits unklar und andererseits widersprüchlich. Begründete Einwendungen gegen den Zeitablauf, wie er von der Bp des FA festgestellt wurde, sind nicht erhoben worden.

Dass die Miteigentumsgemeinschaft den Auftrag zur Sanierung des Gebäudes erteilt hat, ist schon aus der Tatsache ersichtlich, dass die Rechnungen der Baufirmen alle "vereinbarungsgemäß", "auftragsgemäß" etc an die ARGE gingen und entspricht dem

---

Gesellschaftszweck. Insofern kann der Bw gefolgt werden, wenn sie ausführt, es habe nie einen Sanierungsvertrag gegeben, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt.

Dass die ARGE Empfänger der Bauleistungen ist, wird auch von der Bw vorgebracht. Dass die ARGE die Gestaltung der Umbauarbeiten wesentlich beeinflussen kann, ergibt sich zwangsläufig aus der Tatsache, dass sie den Auftrag zur Sanierung des Gebäudes gegeben hat und Verhandlungspartner der Baufirmen war. Daher kann nur sie aus der Bauführung berechtigt und verpflichtet sein. Daher kann auch nur sie das finanzielle Risiko tragen. Bei der ARGE handelt es sich um die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer. Die Sanierung steht im Interesse aller Wohnungseigentümer. Diese wollen nämlich das Gebäude und die Wohnungen sanieren, das Dachgeschoß ausbauen und anschließend ihre Wohnungen sowie die neu errichteten Dachgeschoßwohnungen verkaufen. Der Bw ist auch insofern Recht zu geben, dass die WEG zur Erteilung des Auftrages zur Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft zuständig ist.

Dass Mag T und Hr A maßgeblichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der gegenständlichen Umbau- und Sanierungsarbeiten hatten, ist nicht weiter verwunderlich, sind sie doch die Initiatoren des gesamten Projekts. Dass sie aber ausgerechnet als Vorstände der D Immobilien AG diesen Einfluss ausübten, ist nicht erkennbar, waren sie doch auch an der ARGE und an den KEGs beteiligt und bei diesen Gesellschaften vertretungsbefugt. Dass die D Immobilien AG maßgeblichen Einfluss hatte, wurde nicht nachgewiesen (s auch unten). Auch die Kundenakquisition und die Angebotserstellung wurde von T & A betrieben und nicht von der AG.

Dass die Eigentümer KEGs bei Baubehörden auftraten und die entsprechenden Baubewilligungen erhielten, wurde vom FA festgestellt und blieb unbestritten.

Die Bauaufträge, abgeschlossen zwischen der ARGE und E Bau- und Handels GmbH sowie der D Immobilien AG sind insofern zu negieren, als die D Immobilien AG zu diesen Zeitpunkten nicht Eigentümer der Wohnungen ist und somit nicht rechtsgültig Aufträge zur Sanierung der allgemeinen Teile des Gebäudes und der entsprechenden Wohnungen erteilen kann. Auch das Vorbringen der Bw, es gebe keinen Sanierungsauftrag, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt, widerspricht diesen Aufträgen. Da die Sanierung aber durchgeführt wurde, ist davon auszugehen, dass die D Immobilien AG mangels Rechtsgrundlage die Bauaufträge nicht erteilt hat.

Dass die Sanierung einzelner Wohnungen den Wohnungseigentümern gemäß Bauauftrag in Rechnung gestellt wurde, ist aktenkundig. Es kann aber nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, Bauaufträge über die Wohnhaussanierung durch die

Wohnungseigentümer oder durch möglicherweise künftige Wohnungseigentümer zu erstellen. Einerseits ist dies zivilrechtlich nicht möglich und hält andererseits einem Fremdvergleich nicht stand. Kein potentieller Käufer, der die bloße Absicht hat, eine Eigentumswohnung zu erwerben, würde Aufträge zur Sanierung geben und dafür die Kosten übernehmen, begründet doch die bloße Absicht eines Erwerbs keinen durchsetzbaren Rechtstitel auf Erwerb.

Die Auftragserteilung durch die D Immobilien AG entspricht daher weder den rechtlichen noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Die Behauptung der Bw, zum Zeitpunkt der Erteilung des Bauauftrages sei die D Immobilien AG aG der Kaufoption wirtschaftlicher Eigentümer der Wohnungen gewesen, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Nach Lehre und Judikatur begründet nicht einmal der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (zB Kaufvertrag) eine Lieferung, da § 3 UStG (Verschaffung der Verfügungsmacht) auf das Verfügungsgeschäft abstellt. Noch weniger bewirkt der Anschluss von Vorverträgen, das Anbot, die Einräumung von Optionen u dgl die Verschaffung der Verfügungsmacht (s Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, § 3 Tz 36).

Daher wurde im gegenständlichen Fall die Verschaffung von Verfügungsmacht oder wirtschaftliches Eigentum erst im Zeitpunkt des Kaufes durch die D Immobilien AG (Kaufvertrag 9.7.2003) begründet.

Bauherr ist nach der Judikatur des VwGH (s E v 13.5.2003, 99/15/0238), wer

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d h den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d h nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (s zum Bauherrenbegriff auch unten bei rechtliche Beurteilung).

Die D Immobilien AG ist nicht Bauherr, da die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft nach Lehre und Judikatur nur gegeben ist, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Solange Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist, können diese nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, ja nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben, sind bloß unverbindliche Anregungen. Mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende durchsetzbare Rechte geltend gemacht (s zB E VwGH v 26.3.1996, ZI 96/14/0011).

---

Im gegenständlichen Fall ist die ARGE Bauherr, da sie den Bau plant, organisiert und durchführt. Dies ist schon aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich. Nur sie hat Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses, sie muss die Kostensteigerungen übernehmen, kann aber auch Rechnungslegung von den bauausführenden Firmen verlangen.

Sie ist daher Empfängerin der Bauleistungen. Folgerichtig werden die Rechnungen an sie gelegt.

An der ARGE sind die Eigentümer KEGs beteiligt. Diese haben das Interesse an der Sanierung, da sie nach der Sanierung die Wohnungen verkaufen. Wem soll die Sanierung sonst zu Gute kommen wenn nicht den Eigentümern? Die ARGE wurde ja gegründet, um die Sanierung auftrags der Eigentümer im Hinblick auf deren Willen, die Wohnungen zu verkaufen, durchzuführen.

Gleichzeitig soll die Parifizierung durchgeführt und die Einräumung von Wohnungseigentum begründet werden.

Wenn eine Hausgemeinschaft bzw Wohnungseigentumsgemeinschaft eine Sanierung und Parifizierung des Hauses durchführt, geschieht dies mit dem Ziel, den Eigentümern Eigentumswohnungen zu liefern.

Auch im vorliegenden Fall war das das Ziel, da die Eigentümer die Eigentumswohnungen verkaufen wollten.

Die ARGE, bestehend aus den Eigentümern, tritt nach außen auf, ist sie Unternehmer. Sie ist daher Empfängerin der Bauleistungen.

Die Gründung der ARGE ist nicht Selbstzweck, sondern hinter dem Gesellschaftszweck, die allgemeinen Teile des Hauses und Wohnungen zu sanieren und Wohnungseigentum zu begründen, stehen die an der ARGE beteiligten Eigentümer, die damit selbstverständlich auch vereinbaren, dass jedem Einzelnen gegenüber letztendlich die Bauleistungen anteilig zu Gute kommen.

Der jeweilige Erwerber möchte eine sanierte Eigentumswohnung zu einem fix vereinbarten Preis kaufen.

Strittig sind hier aber nur die Käufe der D Immobilien AG, da nur in diesen Fällen die Bauleistungen der (zukünftigen) Erwerberin verrechnet wurden. Bei den anderen Wohnungskäufen durch Dritte (die nicht zur Unternehmensgruppe gehören) wurden die Bauleistungen von der ARGE an den jeweiligen grundbürgerlichen Eigentümer weiterverrechnet. Diese Fälle sind daher nicht streitgegenständlich.

Dies wird dadurch erreicht, dass die ARGE die Leistung der Sanierung der Eigentumswohnungen und der allgemeinen Teile des Gebäudes an die Eigentümer KEGs erbringt und die Bauleistungen (auch bezüglich des Anteils der allgemeinen Teile des Hauses) anteilig weiterverrechnet. Die anteiligen Baukosten sind die Gegenleistung.

Das ist auch zivilrechtlich bei dem gegebenen Zeitablauf zwingend vorgegeben und entspricht dem wahren wirtschaftlichen Sachverhalt. (s unten rechtliche Beurteilung).

Daher liefern nach der Erbringung der Bauleistungen der ARGE an die einzelnen Eigentümer KEGs diese einheitliche Grundstückslieferungen an die Erwerberin zu einem Gesamtkaufpreis weiter.

Dass die Erwerberin nicht der ARGE angehört und nicht in den Gesellschaftsvertrag der ARGE eingetreten ist, ist evident und wurde nicht einmal behauptet. Sie hat daher keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses.

Da die Bauleistungen (Werklieferungen) an die Eigentümer KEGs erbracht wurden, ist für den Berufungssenat evident, dass die Rechnungsausstellung an die Erwerberin aus rein steuerlichen Gründen erfolgte. Wenn die Bw in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des EuGH, vom 21.2.2006, Rs C-223/03, University of Huddersfield, verweist, so ist anzumerken, dass der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt tatsächlich verwirklicht wurde. S Rz 23 C-223/03:

*„Das vorlegende Gericht weist weiter darauf hin, dass sämtliche Umsätze tatsächliche Umsätze in dem Sinne gewesen seien, dass sie zu tatsächlich ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen geführt hätten....“.*

In diesem Licht ist auch die Formulierung im Gesellschaftsvertrag zu verstehen, wonach die Renovierungs- und Ausbaukosten in einem Zeitraum von 2 Jahren an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn kein Käufer gefunden wird – an die einzelnen Eigentümer des Objektes weiterverrechnet werden sollen. Das Steuersparmodell war von Anfang an so geplant wie es dann dargestellt wurde, widerspricht aber zwingenden steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Bestimmungen und entspricht nicht dem Geschehen in der Wirklichkeit.

Fest steht, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wohnungen durch die D Immobilien AG die Sanierung des Gebäudes schon abgeschlossen war. (s zB Abrechnung Bauauftrag v 18.6.2003 Top 53). Dh das Vorbringen der Bw, die D Immobilien AG wollte unsanierte Wohnungen erwerben und dann sanieren (s Vorhalt v 11.11.2003, Ab Bp), entspricht nicht dem tatsächlichen Ablauf. In Wahrheit wurden die Wohnungen zuerst saniert und dann von der D Immobilien AG gekauft.

---

Dass zum Zeitpunkt der Erstellung des Bauauftrages am 17.1.2002 bereits ATS 16 von 23 Mio verbaut waren, wurde von der Bp des FA festgestellt und blieb unbestritten.

Auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Zeitschrift Gewinn bestätigen diesen Ablauf und werden als Indiz für die Richtigkeit der diesbezüglichen Feststellungen gewertet.

Die festgestellten Beträge, die das Jahr 2002 betreffen, beruhen auf im Zuge der Berufung nachträglich vorgelegten Unterlagen der Bw und sind unbestritten. Unbestritten ist auch, dass die Rechnung betreffend Sanierung Top 53 nicht an die D Immobilien AG, sondern an die grundbürgerliche Eigentümerin ausgestellt wurde.

*Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.*

Gemäß § 1 Abs 1 UStG idfd Streitjahre gF unterliegen der Umsatzsteuer u a die folgenden Umsätze:

"1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt...."

Es gilt der Grundsatz der "*Maßgeblichkeit der ausgeführten Leistung*" (s *Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005 Tz 27 ff*). Für die USt ist demnach nicht relevant, welche Leistung vereinbart wurde, sondern welche Leistung effektiv ausgeführt wurde. Die Leistungserfüllung ist maßgeblich. Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäftes ist das Verpflichtungsgeschäft (die zivilrechtliche Vereinbarung) jedoch häufig für die umsatzsteuerliche Einordnung der betreffenden Leistung von Bedeutung.

Ferner gilt die "*Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Gehaltes*". Demnach ist nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Er ist im Zweifel unter Beachtung des Parteiwilens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln.

Auch gilt der "*Grundsatz der Unteilbarkeit der Leistung*". Diesem Grundsatz widerspricht es, einen einheitlichen Rechtsvorgang aufzuspalten. Ist Leistungseinheit anzunehmen, so ist nur eine Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich nach dem wirtschaftlichen Inhalt der Gesamt- bzw Hauptleistung.

Dieser Grundsatz beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Ob Leistungseinheit vorliegt, ist stets von der Leistungsseite her zu beurteilen. Nicht entscheidend ist zB die Abrechnung. Ist die Leistung als einheitlich zu beurteilen, dann kann auch eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen.

Der Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits, einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Die Leistung muss persönlich zugeordnet werden. Grs sind

Leistungen jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Bei Personenvereinigungen wird die Unternehmereigenschaft und damit die Leistungszurechnung nach manchen Judikaten davon abhängig gemacht, ob die Gemeinschaft als solche (im eigenen Namen) im Wirtschaftsleben auftritt (s *Ruppe*, § 1 Tz 254). In anderen Erkenntnissen werden die Beteiligten des Leistungsaustausches an Hand der gesetzlichen bzw vertraglichen Beziehungen bestimmt. Teilweise wird von der Judikatur der Ansatz vertreten, entscheidend sei, wer "Herr der Leistungsbeziehung" sei, wer über die Leistung disponieren könne und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg der Leistung direkt niederschlage.

*Ruppe* § 1 Tz 258 folgend ist Leistender, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat.

Leistungsempfänger bei Bauführungen ist der Auftraggeber, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmen berechtigt und verpflichtet ist (s *Ruppe*, § 1 Tz 269).

Steht ein Grundstück im Miteigentum, so ist Leistungsempfänger die Miteigentumsgemeinschaft, wenn sie den Bauauftrag erteilt hat (s VwGH 13.5.2003, ZI 99/150238).

Kommt es im Zusammenhang mit Bauführungen auch zum Eigentumswechsel am Grundstück, so ist nach der Judikatur für die Frage der Zurechnung der Bauleistung die Bauherreneigenschaft maßgebend (s *Ruppe*, § 1 Tz 272).

Gemäß § 3 Abs 1 UStG sind Lieferungen "Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen."

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in erster Linie ein tatsächlicher Vorgang. Dieser tritt mit der Übertragung des Besitzes ein (s *Kolacny – Caganek*, UStG, Kurzkommentar, 3. Auflage, Wien 2005, S 106).

Das Wesen der Lieferung besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand durch einen Unternehmer (s *Ruppe*, § 3 Tz 8).

Wer keine Verfügungsmacht erhält, ist nicht Abnehmer.

Der Inhalt der Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht definiert. Das Gesetz verwendet keine zivilrechtliche Terminologie, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger Begriff. § 24 BAO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern) ist für die Interpretation des Lieferungsbegriffes nicht unmittelbar von Bedeutung. Im Ergebnis wird vielfach Übereinstimmung bestehen. Maßgebend sind aber die Verhältnisse des Einzelfalles. (s *Ruppe*,

---

§ 3 Tz 35). Der Abschluss von Vorverträgen, die Einräumung von Optionen etc bewirkt keine Lieferung (s auch oben).

Die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums wird dann zu einer Lieferung führen, wenn man die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums mit der Zuwendung des wirtschaftlichen Wertes eines Gegenstandes gleichsetzen kann und daneben auch die tatsächliche Verfügungsmacht übertragen wird (s *Kolacny – Caganek*, S 111).

§ 3 Abs 4 UStG definiert die Werklieferungen. Sie sind nicht in eine Lieferung und in eine sonstige Leistung aufzuspalten, sondern einheitlich wie Lieferungen zu behandeln.

Übernimmt der Unternehmer einen Gegenstand zur Be- oder Verarbeitung, ist das entscheidende Kriterium zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung, ob der Unternehmer einen Hauptstoff beistellt. Dann ist die Leistung zur Gänze als Lieferung anzusehen, bei Bestellung von Zutaten oder Nebenstoffen zur Gänze als sonstige Leistung.

Die Errichtung eines Bauwerkes auf dem vom Bauherrn beigestellten Grund ist eine stpfl Lieferung eines fertigen Gebäudes.

Den gegenständlichen Fall betreffend ist daher festzuhalten, dass die Ausführungen der Bw, die Umsatzsteuer sei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich, vom Berufungssenat in dieser Allgemeinheit nicht geteilt wird (s o). Das Umsatzsteuerrecht verwendet durchaus eigene Begriffe, die aber oftmals wirtschaftliche Anknüpfungspunkte haben. So ist der wirtschaftliche Gehalt der Leistung ausschlaggebend. Abweichungen vom Zivilrecht sind möglich. So ist der zivilrechtliche Eigentümer nicht automatisch Leistungsempfänger etc.

Ferner muss angemerkt werden, dass der UFS an die Gesetze gebunden ist und sich dabei, wie jedes zweitinstanzliche Gericht an der Rechtsprechung der Höchstgerichte und des EuGH orientiert, da er unter der nachprüfenden Kontrolle dieser Institutionen steht.

Das Urteil des EuGH vom 8.7.1986 in der Rs *Kerrutt*, C-73/85, das nach Ansicht der Bw das Jahre später ergangene Erkenntnis des VwGH vom 27.6.1991, 90/16/0169, verdrängen soll, ist zwar selbstverständlich gültig, aber auf vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Sachverhalte nicht vergleichbar sind.

S Tz 3 C-73/85, „... wurde das fragliche Vorhaben wie folgt abgewickelt: Die Kläger beauftragten zusammen mit anderen Bauinteressenten eine Finanzierungsgesellschaft, für sie ein Baugrundstück zu erwerben und darauf ein Wohngebäude zu errichten. Zur Durchführung dieses Vertrages erwarben sie je einen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück; ... Außerdem schloss die Gesamtheit der Miteigentümer, die sich in einer als Gesellschaft des

---

*bürgerlichen Rechts gegründeten Bauherriegemeinschaft zusammengeschlossen hatte, mit einer Baugesellschaft einen Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes...“*

Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht um die Errichtung, sondern um die Sanierung eines Gebäudes. Die Erwerber haben keinen Miteigentumsanteil erworben und die Gesamtheit der Miteigentümer hat auch keinen Werkvertrag über die Sanierung des Gebäudes geschlossen. Die Miteigentumsanteile haben ausschließlich die Veräußerer besessen und die Gesamtheit der Veräußerer hat die Sanierung des Gebäudes auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage durchgeführt. Die Erwerber waren nicht Teil der Miteigentumsgemeinschaft, sie konnten daher gar keine Aufträge zur Sanierung geben. Diese Aufträge kann nämlich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur die Gesamtheit der Miteigentümer geben. Dafür, dass die Erwerber Teil der Miteigentumsgemeinschaft (ARGE) geworden wären, gibt es keinen einzigen Hinweis. Sie haben die „Bauaufträge“ erst unterschrieben, als die Sanierung großteils beendet war und sie keinen Einfluss mehr nehmen konnten. Sie wollten von Anfang an eine sanierte Wohnung gemäß Prospekt erwerben, ganz im Gegensatz zu dem geschilderten Fall Kerrutt.

Es sei hier nochmals betont, dass auch der Sachverhalt im Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht anwendbar ist. Dort steht außer Zweifel, dass die Lieferungen tatsächlich in der dargestellten Form stattgefunden haben. Im vorliegenden Fall haben die Lieferungen nicht wie in der Rechnung dargestellt stattgefunden. Dies war auch gar nicht möglich, da die Erwerber keinen Auftrag zur Sanierung gegeben haben und auch mangels Miteigentums gar nicht geben konnten. Sie erwarben sanierte Wohnungen von den grundbürgerlichen Eigentümern. Dies war der Vertragswille. Es wurde die in der Öffentlichkeit dargestellte Vorgangsweise gewählt, dass die Wohnungen zuerst saniert und erst dann verkauft wurden. Die Bauleistungen wurden daher von der ARGE an die Eigentümer erbracht, in deren Auftrag (die ARGE besteht aus der Gesamtheit der Eigentümer) die Sanierung erfolgte und die anschließend nicht nur zivilrechtliche Eigentümer der Bauleistungen als Zubehör zu Grund und Boden, sondern auch als anteilmäßige Empfänger der Werklieferung in Form von sanierten Eigentumswohnungen zu betrachten sind. Die ARGE hätte die Bauleistungen an die Eigentümer KEGs weiterverrechnen müssen, da sie ja in deren Auftrag aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erbracht wurden.

Im Zusammenhang mit dem Urteil des EuGH, *University of Huddersfield*, wird auch auf das Urteil des Gerichtshofes vom 21.2.2006, *Halifax plc ua*, Rs C- 255/02 verwiesen. In diesem Umsatzsteuerfall geht es um Umsätze, deren alleiniger Zweck darin besteht, einen Steuervorteil zu erlangen. Darin führt der EuGH u a aus:

*„Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird. (Rz 71). (Tenor:)“ ... Die Sechste Richtlinie ist dahin auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird ....“.*

Dh der EuGH vertritt auch bei tatsächlichen Umsätzen, die ausschließlich in der Absicht getätigten werden, einen Steuervorteil zu erlangen und sonst keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen, eine durchaus differenzierte Linie.

Auch die Entscheidung des UFS v 10.2.2006, RV/0877-L/05, auf die sich die Bw beruft, ist vom Sachverhalt her nicht vergleichbar, da in diesem Fall folgender Sachverhalt zu beurteilen war:

*„Die Bw schloss sogenannte Bauträgerverträge ab. Die Grundstücke standen in fremdem Eigentum. Nachdem der Erwerber das Grundstück von Dritten gekauft hatte (was von der Bw „ermöglicht“ wurde), vereinbarte die Bw mit dem Grundstückskäufer die Errichtung eines Gebäudes zu einem pauschalen Werklohn.“ (SWK-Heft 8, 10.3.2006, S 325).*

Dh der Erwerber kaufte zuerst das nackte Grundstück und errichtete dann ein Gebäude darauf. In diesem Fall ist zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Lieferung handelt oder um getrennte Lieferungen.

Im vorliegenden Fall ist es umgekehrt: Die Erwerberin kauft sanierte Wohnungen und möchte die Leistung in die Lieferung des nackten Grund und Bodens und in die Lieferung der Sanierungsleistungen aufspalten. Sie versucht dies mit untauglichen Mitteln zu erreichen. Es kann nur eine Lieferung, nämlich die der sanierten Wohnung, vorliegen. Die Sanierung ist vor dem Erwerb abgeschlossen. Auch liegt im ggstdl Fall kein Bauträgervertrag vor und auch kein unbebautes Grundstück. Es handelt sich vielmehr um ein bebautes Grundstück in Wohnungseigentum, das saniert wird. Als Vertragspartner gibt es nur die grundbücherlichen Eigentümer, die sich in einer ARGE zusammenschließen und die Erwerber.

Auch die von der Bw ebenfalls als Argument angeführte Entscheidung des Fachbereichs USt des BMF ist (abgesehen davon, dass sie für den UFS nicht bindend ist) vom Sachverhalt her nicht vergleichbar. Auch in diesem Fall (s ÖStZ 1.9.2005, Nr 17, Artikel Nr 839) handelt es

sich um unbebaute Grundstücke. Das Eigentum am betreffenden nackten Baugrundstück wurde direkt vom Grundstückseigentümer auf den Erwerber übertragen. Gleichzeitig schließt der Unternehmer mit dem Erwerber einen Bauträgervertrag ab, dessen Gegenstand die Lieferung und Herstellung eines in einer Vertragsbeilage genau umschriebenen Einfamilienhauses ist. D.h. zuerst Erwerb des Grund und Bodens, anschließend Errichtung des Einfamilienhauses.

Im gegenständlichen Fall ist der Zeitablauf umgekehrt; ein Bauträgervertrag liegt nicht vor; die Sachverhalte sind nicht vergleichbar.

Im vorliegenden Fall wurde die Leistung effektiv an die grundbürgerlichen Eigentümer ausgeführt, ansonsten hätten die Erwerber keine sanierte Wohnung erwerben können, darauf war der Vertragswille gerichtet.

Leistungsempfänger ist derjenige, der die Leistung ausbedungen hat und die Verfügungsmacht erlangt.

*S Ruppe, § 12, Tz 79f: „Leistungsempfänger bei Bauleistungen ist nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes. Maßgebend ist vielmehr, wer die Leistung ausbedungen hat, d.h. den Bauauftrag erteilt hat. ... Die Judikatur stellt auf die Bauherreneigenschaft ab ... und geht davon aus, dass der Bauherr im USt-Recht identisch sei mit dem der GrEST (VwGH 0.10.1990, ZI 89/15/0112)... ist der Bauinteressent nicht Bauherr, so ist er nicht Leistungsempfänger der Bauleistung, sondern erhält das bebaute Grundstück ...“*

Im vorliegenden Fall hat niemals die Erwerberin die Leistung ausbedungen. Sie hat tatsächlich keinen Auftrag zur Ausführung der Sanierung gegeben und dies war auch gar nicht möglich, da nur die Miteigentümergemeinschaft (Gemeinschaft aller Miteigentümer) solche Aufträge erteilen kann. Sie wurde aber erst Miteigentümerin, als die Sanierung schon abgeschlossen war. Es ist nicht möglich, Aufträge rückwirkend zu erteilen. Sie hat sich auch nicht an der ARGE beteiligt. Es gibt keinen einzigen Hinweis dafür, dass sie Beteiligter der ARGE geworden wäre und so aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus die Sanierung des Gebäudes in Auftrag gegeben hätte.

Die Leistung ausbedungen haben die grundbürgerlichen Eigentümer. Sie haben sich in der ARGE zusammengeschlossen, um die Sanierung durchzuführen und anschließend die sanierten Eigentumswohnungen zu veräußern.

Die Rechtsansicht der Bw, auch nach erfolgter Sanierung könnten Bauleistungen getrennt vom Grund und Boden in Auftrag gegeben und erbracht werden, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Ist die Sanierung abgeschlossen, muss jemand den Auftrag zur Sanierung

---

gegeben haben (es muss sich jemand die Leistung ausbedungen haben); es hat bereits jemand Verfügungsmacht über die Bauleistungen erlangt – nämlich die grundbücherlichen Eigentümer der Wohnungen, die auch zivilrechtliche Eigentümer der Bauleistungen sind (Zubehör von Grund und Boden) und die im Wege der ARGE den Sanierungsauftrag als Gesellschaftszweck aufgenommen und ausgeführt haben.

Es kommt nicht darauf an, wer Empfänger der Rechnungen, sondern wer Empfänger der Leistungen (Werklieferungen) ist.

Zur Bauherrenproblematik ist auszuführen, dass grundsätzlich gilt: Wird ein Grundstück in bebautem Zustand erworben, erstreckt sich der Grundstücksumsatz auch auf das Gebäude; die Lieferung ist zur Gänze steuerfrei (s *Ruppe*, § 6 Tz 225f).

Wird eine Liegenschaft in unbebautem Zustand erworben und das Bauwerk erst vom Erwerber errichtet, umfasst der Grundstücksumsatz nur die unbebaute Liegenschaft; die Errichtung des Gebäudes führt zu einer steuerpflichtigen Werklieferung (s *Ruppe*, aaO).

Wird ein Grundstück erworben und ist in diesem Zusammenhang die Errichtung eines Bauwerkes vorgesehen, ist die Frage zu lösen, ob ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück Gegenstand des Umsatzes ist. Entscheidend ist, ob der Wille der Parteien auf den Erwerb einer unbebauten Liegenschaft gerichtet ist. Die Frage wird danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft zukommt (s *Ruppe* aaO).

Im gegenständlichen Fall kann die Erwerberin gar nicht Bauherr sein. Zur Erreichung der Bauherreneigenschaft muss ein Auftrag der Eigentümergemeinschaft vorliegen, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist nach Lehre und Rechtsprechung nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Solange Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind und die nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben, sind bloß unverbindliche Anregungen. (s E VwGH v 26.3.1996, ZI 96/14/0011).

Im gegenständlichen Fall ist die Erwerberin (s Sachverhalt) im Zeitpunkt der Sanierung weder Miteigentümerin noch hat sie einen Übereignungsanspruch. Sie kann also gar nicht tätig werden, da die Miteigentumsgemeinschaft (der Erwerber) noch gar nicht besteht.

Es trifft auch für die Umsatzsteuer zu, dass die für die Bauherreneigenschaft unabdingbare Voraussetzung der Möglichkeit der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung nur dann erfüllt ist, wenn alle Bauherren mitzuwirken in der Lage sind (s VwGH aaO).

Bei Miteigentums- und speziell bei Wohnungseigentumsgemeinschaften geht die Rechtsprechung davon aus, dass nur die Gesamtheit der Miteigentümer rechtlich über das Grundstück verfügen könne und daher auch der Bauauftrag von allen Miteigentümern gemeinsam erteilt werden müsse, damit die Gemeinschaft als Empfänger der Bauleistung (Bauherr) in Betracht komme. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen der Miteigentümer können den gemeinsamen Beschluss nicht ersetzen (s *Ruppe Tz 231 mwN*).

S auch *Kolacny Caganek*, § 6, S 309: „*Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Miteigentümer nicht jeder für sich den Bauauftrag erteilen können, sondern nur alle (Wohnungseigentümer als) Miteigentümer der Liegenschaft, weil nur die Gesamtheit aller Miteigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen kann....*“

Im gegenständlichen Fall kann keine Rede davon sein, dass die Erwerberin zur Gesamtheit der Miteigentümer gehören und gemeinsam mit allen anderen Miteigentümern einen Bauauftrag erteilt hätte. Sie kann daher über das Grundstück nicht verfügen.

Der VwGH führt im E v 19.4.1995, ZI 89/16/0156, aus:

*„Wenn ... zwei Grundstückseigentümer Anteile am Grundstück samt dem sich darauf befindlichen revitalisierungsbedürftigen Haus liefern, der Bf als Käufer aber Anteile am bereits revitalisierten Haus erhält, daher rechtens nicht selbst als Bauherr anerkannt werden kann, so ist es zwingend, dass ein Bauherr zwischengeschaltet gewesen sein muss...“*

*„Dem Bauherren obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubeh Benützungsbewilligung einzuholen. (s VwGH v 19.4.1995, ZI 89/16/0156)... Wie sich aus dem von der Vermögensanlagen-GmbH aufgelegten Prospekt, der in einer auflagenstarken Tageszeitung veröffentlichten Annonce sowie insbesondere aus den Modalitäten beim Erwerb von Finanzierungsanteilen ergibt, wollte der ... Bf nicht nur Anteile am Grundstück mit einem revitalisierungsbedürftigen Haus, sondern vielmehr Anteile am bereits revitalisierten Haus aufgrund der in den wesentlichen Punkten bereits feststehenden Planung erwerben. .... Es kann der bei Behörde daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie ... zu dem Schluss gelangt ist, der Bf sei nicht als Bauherr und damit als Schaffender des revitalisierten Hauses anzusehen...“*

*Im vorliegenden Fall wollten die Erwerber Anteile am bereits revitalisierten Haus aufgrund der in den wesentlichen Punkten bereits feststehenden Planung erwerben. Sie können nicht als Bauherren anerkannt werden, da sie zum Zeitpunkt des Auftrags der Sanierung und sogar noch während der Sanierungsphase nicht Miteigentümer des Objektes waren und nicht einmal in die Planung eingebunden waren.*

*Da sie aber keine Bauherren waren, ist es nicht möglich, ihnen die Sanierungskosten zu liefern. Denn die Trennung der grs einheitlichen Grundstückslieferung (Grund und Boden samt Gebäude) in eine Lieferung des Grund und Bodens und in eine Lieferung der Baukosten ist nur dann möglich, wenn der Erwerber Bauherr ist, was voraussetzt, dass er den Auftrag zur Sanierung gibt und auf die Planung Einfluss nimmt und das Baurisiko zu tragen hat und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, was wiederum voraussetzt, dass er Teil der Miteigentumsgemeinschaft ist, die als Gesamtheit tätig wird und gemeinsam den Bauauftrag erteilt.“*

Zu erwähnen ist auch das E d VwGH v 16.6.1983, ZI 82/15/0053. Demnach ist die Bauherreneigenschaft zu verneinen, wenn jemand ganz knapp vor Erteilung der Benützungsbewilligung für das Haus einerseits einen „Bauvertrag für seine Eigentumswohnung“ und andererseits einen Kaufvertrag hinsichtlich des bloßen Liegenschaftsanteiles abgeschlossen hat und er demnach keine über geringfügige Änderungen betreffend seine Eigentumswohnung hinausgehende Einflussmöglichkeit auf die Gestaltung des gesamten Wohnhauses ausüben konnte. Damit kommt ihm keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug hinsichtlich des Baukostenanteils zu, die nur davon abhängt, ob dem rechnungsmäßigen Ausweis der Umsatzsteuer auch eine an ihn erbrachte, zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung zu Grunde liegt.

In diesem Fall hatte der Käufer ein zum Zeitpunkt des Vertragabschlusses mit dem Generalunternehmer bereits fertig geplantes und zum Großteil fertig gestelltes Bauobjekt erworben, ein dem gegenständlichen relativ ähnlicher Fall.

Damit steht fest, dass die Erwerberin kein Bauherr ist. Sie hat vielmehr eine steuerfreie Grundstückslieferung von Grund und Boden samt Gebäude erworben.

Es steht auch fest, dass die Erwerberin nicht Mitglied der ARGE ist. Da die ARGE die Bauleistungen in Auftrag gegeben hat (nur sie war als Gemeinschaft der Miteigentümer dazu rechtlich in der Lage), kann die Erwerberin nicht die Bauleistungen in Auftrag gegeben haben. Sie kann daher aus den Bauleistungen nicht berechtigt und verpflichtet sein. Sie kann nicht Empfängerin der Bauleistungen sein.

Dies bedeutet aber, dass die ARGE, die kraft Gesellschaftszweck die Sanierung in Auftrag gab und durchführte, die Sanierungsleistungen an die Veräußerer liefern musste. Dies entspricht

dem Gesellschaftszweck, wonach sich die ARGE konstituierte, um die Sanierung des Gebäudes im Auftrag der an der ARGE beteiligten Eigentümer durchzuführen, die dann die Leistungseinheit Grund und Boden samt Gebäude an die Erwerberin weiter lieferten. Da die Eigentümer die sanierten Wohnungen verkauften, mussten ihnen von der ARGE die Bauleistungen geliefert werden.

Der Passus im Gesellschaftsvertrag, wonach die ARGE die Ausbauleistungen an Erwerber der Wohnungen oder bei Nichtverkaufbarkeit an die Eigentümer weiterliefert, ist umsatzsteuerrechtlich nicht durchführbar, da nach den tatsächlichen Abläufen und Leistungsbeziehungen in diesem Fall eine Lieferung der Ausbauleistungen der ARGE an die Erwerber nicht denkmöglich ist.

Die ARGE ist unbestritten Unternehmer, da sie nach außen auftritt (s *Ruppe*, § 2, Tz 32). Dies wird auch von den Parteien des Verfahrens nicht bestritten.

Die ARGE ist Bauherr,

- da sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses (die Sanierung) entscheidenden Einfluss hat, da sie den bauausführenden Unternehmern gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist
- da sie das finanzielle Risiko zu tragen hat; sie muss nämlich alle Kostensteigerungen übernehmen, aber sie ist auch berechtigt, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen
- da sie Vertragspartner der bauausführenden Firmen ist
- da sie durch ihre Gesellschafter den Behörden gegenüber auftritt
- da ihr einziger Gesellschaftszweck die Sanierung des Gebäudes ist

Generell gilt:

Lassen die Miteigentümer einer Liegenschaft auf dieser ein Gebäude aufgrund eines gemeinsamen Bauauftrages errichten, mit der Absicht, dass an diesem Gebäude Wohnungseigentum für die Miteigentümer begründet werden soll, so ist nach der Lehre (*Kranich - Siegl - Waba*, Mehrwertsteuerhandbuch, Anm 11 zu § 12 UStG) davon auszugehen, dass die Gemeinschaft bis zur Übergabe der einzelnen Wohnungen an die Wohnungseigentümer wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Mit der Übergabe der Wohnungen an die Wohnungseigentümer erbringt die Gemeinschaft umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an die Mit(Wohnungs)eigentümer, da sie, soweit sie als Zusammenschluss im eigenen Namen nach außen hin auftritt, Unternehmer iS des § 2 Abs 1 UStG ist. Das Entgelt für diese steuerpflichtigen Lieferungen besteht in den von den Miteigentümern zu leistenden

Errichtungskosten des Gebäudes. Damit steht der Miteigentümergemeinschaft auch der Vorsteuerabzug zu.

Diese Rechtsansicht muss auch für den Fall gelten, dass bereits eine Altsubstanz angeschafft wird, welche instand gesetzt wird und durch Herstellungsaufwendungen neue Wohneinheiten geschaffen werden. Nach der Judikatur (vgl VwGH 8. 4. 1991, 88/15/0137; VwGH 22.4.1991, 90/15/0126, 0127) führt die Begründung von Wohnungseigentum im Zuge der Errichtung eines Gebäudes zu einem Umsatz. Die Gemeinschaft liefert dem einzelnen Wohnungseigentümer gegen Zahlung der Baukosten das dingliche Nutzungsrecht an der Eigentumswohnung. Dies stellt einen steuerpflichtigen Umsatz dar.

Diese Überlegungen sind im gegenständlichen Fall grundsätzlich anwendbar. Die Erbringung der Bauleistungen an die Eigentümer durch die ARGE ist gem § 3 Abs 4 UStG eine steuerpflichtige Werklieferung.

*S Ruppe, § 12, Tz 80: „Bei der Errichtung von Gebäuden im Wohnungseigentum gehen Judikatur und Praxis davon aus, dass der Bauauftrag nur von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer ... erteilt werden kann und daher nur diese Leistungsempfänger sein kann. ... Nur die WEG und nicht der einzelne Wohnungseigentümer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die „Weitergabe“ der Leistung führt zu einem neuerlichen Leistungsaustausch, aus dem heraus dem einzelnen Wohnungseigentümer der Vorsteuerabzug zustehen kann.“*

Die Rechnung erging an die Erwerberin, obwohl die Leistung an die Veräußerer erbracht wurde.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gem § 11 Abs 14 UStG diesen Betrag. Es handelt sich hier um den unberechtigten Steuerausweis, und zwar „Legung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis durch Unternehmer, obwohl eine Leistung bzw die in der Rechnung angegebene Leistung nicht ausgeführt wird ...“ (s *Ruppe, § 11 Tz 140 mwN*).

Im gegenständlichen Fall wurden die Bauleistungen (Werklieferungen) nicht an die Rechnungsempfänger, sondern an die Eigentümer erbracht. Die Bw schuldet die Beträge daher auf Grund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG.

Gleichzeitig war das FA berechtigt, die Leistungen an die tatsächlichen Empfänger der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Bw schuldet den Betrag gem § 11 Abs 14 UStG, da sie eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis gelegt hat, obwohl sie die Leistungen nicht erbracht hat. Die Beträge können

---

aber nicht als Leistungen an die tatsächlichen Empfänger der Umsatzsteuer unterzogen werden, da die ARGE diese Leistungen nicht erbracht hat.

Ein Teil der strittigen Beträge fällt in das Jahr 2003, welches nicht streitgegenständlich ist. Die Rechnungsbeträge 2002, die an die Erwerberin statt an die tatsächlichen Verkäufer fakturiert wurden, machen € 720.000,-- aus. Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt € 144.000,--. Diese wird gem § 11 Abs 14 UStG geschuldet. Die Höhe dieser Beträge ist unbestritten (s Berufung und Stellungnahme zur Berufung).

Der Berufung war in diesem Umfang stattzugeben.

Es ist kein Grund für eine vorläufige Veranlagung gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird daher für endgültig erklärt.

Im Übrigen sei bemerkt, dass das FA die Bw auf die Möglichkeit hinwies, die Rechnungen zu berichtigen. Eine Rechnungsberichtigung ist bis dato nicht erfolgt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Juni 2006