



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 2. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2002, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 17.1.1999 gründeten 3 Personengesellschaften (davon zwei in der Rechtsform einer KEG) eine ARGE unter der Bezeichnung „ARGE Ausbau X-gasse (idF Bw). Den Zweck der Bw bildete lt Pkt 2 Gesellschaftsvertrag die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes X-gasse, und zwar insbesondere die allgemeinen Hausteile und 12 Wohneinheiten. Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollten innerhalb eines Zeitraumes von rund 2 Jahren ab Gründung der Bw an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden sollten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag – je nach Durchsetzbarkeit am Markt – weiterverrechnet werden.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 ergab sich eine Gutschrift.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde ein Gesamtbetrag der Entgelte iHv 52.065,62 € ausgewiesen. Dem Umsatzsteuerbetrag von 10.413,12 € stand ein Vorsteuerbetrag von 5.035,91 € gegenüber, sodass sich erklärungsgemäß eine Zahllast von 5.377,21 € ergab.

Der Bericht vom 19.1.2005 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1999 und 2002 traf unter Tz 14 Feststellungen zur „Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG“. Unter dieser Tz wird iW ausgeführt, von der Bw seien Sanierungsarbeiten an die in der Folge angeführten Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet worden, obwohl Empfänger der betreffenden Leistungen die „jeweiligen Eigentümer-KEGs (=Wohnungsverkäufer) waren“. (Anm: bei den „Eigentümer-KEGs“- im Folgenden auch „Handels-KEGs“- handelt es sich um die an der Bw beteiligten KEGs.). Eine Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber sei auszuschließen, da keine wesentliche Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen als Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft festgestellt bzw nachgewiesen worden sei. Das Tragen von Baurisiko habe ebenfalls in keinem einzigen Fall festgestellt werden können. In sämtlichen Bauaufträgen seien die Kosten des Bauauftrages („Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten“) zuzüglich 20% Umsatzsteuer festgehalten worden (die „Kosten wurden demnach im Vorhinein einvernehmlich festgesetzt“). Zusammenfassend sei festzuhalten, dass „zweifellos alle Käufer die Wohnungen in saniertem Zustand erworben haben“. Durch die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis der unsanierten Wohnung sei den Erwerbern die Möglichkeit eröffnet worden, „Grunderwerbsteuer zu verkürzen und Vorsteuern aus Baukostenrechnungen zu Unrecht in Anspruch zu nehmen.“ Es seien daher von der Beschwerdeführerin Leistungen an die Käufer fakturiert worden, 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 Bauherrn, sondern an die Wohnungskäufer zur Abrechnung gebracht.“ Dazu enthält der Prüfungsbericht Ausführungen betreffend Wohnungserwerbe verschiedener Käufer, deren Bauherreneigenschaft entsprechend dem festgestellten Sachverhalt – ua ist von rückdatierten Bauaufträgen und von einer „willkürlichen“ Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Baukosten und Kaufpreis für die Wohnung zu verneinen sei. Die bisher erklärten Umsätze seien daher „der tatsächlichen Leistungserbringung an die Eigentümer-KEGs zuzuordnen.“ Die an die Wohnungskäufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet. Eine Rechnungsberichtigung sei bis dato nicht erfolgt. Die Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG betrage somit für das Jahr 1999 1.360.000 ATS (98.835,05 €) und für das Jahr 2002 28.964,14 € (womit sich auch nach dem Bp Bericht Tz 15 und 16 die

---

Betragsdifferenzen gegenüber den für die Jahre 1999 und 2002 erklärten Umsatzsteuerbeträgen ergaben).

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 13. Oktober 2004 erhob die Bw Berufung und führte darin iW aus, sie habe darauf hingewiesen, dass einziger Zweck der ARGE die Renovierung und der Ausbau ggstdl Liegenschaft gewesen sei. Sofern sich nicht ein anderer Bauherr oder Käufer gefunden habe, habe die C I. AG die Garantie für die Finanzierung der Renovierungskosten des Hauses übernommen. Diese Konstruktion sei deshalb wirtschaftlich notwendig gewesen, weil zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Renovierung etwa im Februar 1999 die grundbürgerlichen Eigentümerinnen der einzelnen Eigentumsobjekte zur Finanzierung des erforderlichen Reparaturaufwandes nicht in der Lage gewesen seien. Die Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft sei auch deshalb unerlässlich gewesen, weil andernfalls ein Verkauf des unausgebauten Dachbodens nicht möglich gewesen wäre. Jeder potenzielle Käufer der Dachbodenfläche hätte nämlich vorweg zur Bedingung eines Kaufes gemacht, dass die gesamte Liegenschaft saniert werde.

Bei sämtlichen Bauherren seien im Zeitpunkt des Abschlusses des Bauauftrages die allg Sanierungsarbeiten des Hauses und die konkreten Wohnungsrenovierungen zu 25 – 40% bereits vorgenommen gewesen. Die Fertigstellung der Sanierungen in den einzelnen Wohnungen sei aber auf Basis des jeweiligen Bauauftrages innerhalb weniger Wochen zwischen Willensübereinstimmung und Übergabe der Wohnung erfolgt.

Im Übrigen sei der von der Behörde erhobene Vorwurf, die Bw hätte immer nur fertig sanierte Wohnungen verkauft und dabei immer eine Aufspaltung des Kaufpreises vorgenommen, schon dadurch widerlegt, dass neben der Anwerbung von Bauherren auch Wohnungskäufer akquiriert worden seien, die fertig renovierte Wohnungen erworben hätten. Bei diesen Wohnungen seien die Sanierungskosten von der Bw an die jeweilige Eigentümer-KEG verrechnet und von dieser in den jeweiligen Kaufpreis eingerechnet worden.

Selbst wenn die von der Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanieter Wohnungen stattgefunden hätten, würde dies noch keineswegs bedeuten, dass dieser SV dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die „Eigentümer-KEGs“ zu fakturieren. Die Bw könne keinesfalls dazu gezwungen werden, die von ihr erbrachten Leistungen des Dachbodenausbau und der Sanierung der allgemeinen Teile nur über den Umweg der vormaligen grundbürgerlichen Wohnungseigentümerinnen zu fakturieren. Ob die von der Bw in Rechnung gestellten Ausbau- und Sanierungskosten zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehörten oder nicht, sei eine davon völlig unabhängige und in einem anderen Abgabenverfahren zu lösende Frage. Soweit sich die Ausführungen im Bp Bericht

über weite Strecken mit dem Bauherrenbegriff beschäftigten, sei die Bw der Ansicht, dass der Bauherrenbegriff für die Lösung des Berufungsfalles und die Beurteilung der Leistungserbringung durch die Bw nicht von Bedeutung sei. Überdies sei zB die Annahme wirklichkeitsfremd, die C I. AG als Wohnungskäuferin sei nicht in der Lage gewesen, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben. Immerhin habe im Streitzeitraum Personalunion zwischen den Vorständen dieser AG und den Komplementären der KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGE gewesen seien, bestanden. Die entscheidende Frage sei allein die, ob die „zivilrechtliche Vertragsbeziehung zwischen der ggstdl ARGE und den ggstdl Käufern im umsatzsteuerlichen Rechtsbereich anzuerkennen sei oder nicht“. Bei der Umsatzsteuer sei jedenfalls das Außenverhältnis maßgeblich für die Besteuerung. Leistungsempfänger sei derjenige, der die Leistung ausbedungen habe. Das Umsatzsteuerrecht knüpfe an die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht an. Auch der EuGH habe im Urteil vom 8. Juli 1986, C-73/85, festgehalten, dass sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells erbracht würden, isoliert zu betrachten seien und mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Eine abgabenrechtliche Umdeutung eines zivilrechtlichen Sachverhaltes durch die Finanzbehörde sei unzulässig. Nur im Fall des Vorliegens eines Scheingeschäftes könne ausnahmsweise von den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten abgewichen werden. Ein Beweis für ein Scheingeschäft sei den Ausführungen des Bp Berichtes aber nicht zu entnehmen. Dies wäre auch nicht möglich, denn die „Auftragserteilung der Immobilienkäufer an die ARGE war ein von allen Teilen gerade auch in dieser Form gewolltes Rechtsgeschäft.“

In einer Stellungnahme zur Berufung wies das FA ua darauf hin, dass die Bw einer aus „über 100 Firmen“ bestehenden Firmengruppe angehöre, in deren Rahmen „Immobilien angeschafft, saniert, parifiziert und in der Folgen Wohnungen vermietet bzw verkauft“ würden. In ähnlich gelagerten Prüfungsfällen sei auch „gegen den nahezu gleichen Sachverhalt“ berufen worden. Eine detaillierte Stellungnahme zum Berufungsvorbringen erscheine entbehrlich, zumal es sich „um eine reine Wiederholung der im Ermittlungsverfahren vorgebrachten und entkräfteten Einwendungen handelt.“ Das Vorliegen von Scheingeschäften „wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.“

Nach einer Äußerung der Bw zur Stellungnahme und der Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung vor dem UFS betonte die Bw in einem ergänzenden Schriftsatz vom 6. April 2006, dass „die Lieferbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGEen gegeben war“ und auch nach deren freien Willensentscheidung jeweils ausgeübt worden sei. Sei ein Käufer eines Eigentumsobjektes gefunden worden, sei mit diesem – je nach Bauzustand des

---

Objektes im Zeitpunkt der Willensübereinstimmung – eine Lieferung der bereits in der Verfügungsmacht der „ARGE stehenden Teile der Ein-, Aus- und Umbauten sowie eine Leistungsvereinbarung bezüglich der noch zu erstellenden restlichen Arbeiten abgeschlossen“ worden. Sei hingegen von der jeweiligen Eigentümerin des zu verkaufenden Objekts ein Käufer gefunden worden, „der das ganze Objekt von dieser erwerben wollte, so erfolgte im Zuge dieses Geschäftes eine Willensübereinstimmung zwischen der grundbürgerlichen Eigentümerin (der jeweiligen Handels-KEG) und der ARGE auf Übertragung der Verfügungsmacht an den Ein-, Um- bzw Ausbauten, welche dann in einer entsprechenden Fakta der ARGE an die Handels-KEG mündete.“

Der Berufungssenat 15 des UFS änderte mit Berufungsentscheidung vom 16.6.2006, RV/0750-W/05, den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1999 ab und erklärte den Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 für endgültig; ansonsten blieb dieser Bescheid unverändert.

Der UFS führte aus, dass zur Lösung des Falles ua die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber maßgeblich sei, welche er für die Erwerber verneinte. Wegen der fehlenden Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber sei davon auszugehen, dass die Bw, die Bauherrin gewesen sei, die von ihr an diese Wohnungserwerber verrechneten Bauleistungen tatsächlich an die Wohnungseigentümer (die „Eigentümer-KEGs“) erbracht hätte, welche wiederum (in Form einer einheitlichen Leistung) nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 steuerbefreite Grundstücksumsätze (umfassend sowohl den Verkauf der unsanierten Wohnung als auch die weiterverrechneten Bauleistungen) an die Wohnungserwerber getätigten hätten.

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, ZI 2006/13/0133, den Bescheid des UFS, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und führte dazu iW aus, der Beschwerdefall gleiche hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage zur für die Streitjahre strittigen Vorschreibung einer Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs 14 UStG 1994 jenem, den der VwGH mit seinem Erkenntnis vom selben Tag, ZI 2006/13/0128, entschieden habe, die es erlaube, auf die Gründe jenes Erkenntnisses zu verweisen.

In jenem Erkenntnis führte der VwGH iW aus, unbestritten sei, dass der Bw Unternehmereigenschaft zukam und sie auch die Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau ggstdl Immobilienprojektes war. Ihr sei auch im Sinne der Ausführungen des angefochtenen Bescheides die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zugekommen. Dass die Bw im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr in den strittigen Rechnungen verrechneten Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern nicht nach außen als Unternehmerin aufgetreten wäre, habe die

belangte Behörde nicht festgestellt. Dass den Rechnungen Scheingeschäfte zu Grunde gelegen wären, habe sie ebenfalls nicht ausdrücklich festgestellt (in der Stellungnahme des FA zur Berufung sei vielmehr ausdrücklich auch davon die Rede, dass das Vorliegen von Scheingeschäften von der Behörde nie behauptet worden sei). Der Frage der Bauherreneigenschaft komme aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen. In diesem Sinne sei es im Beschwerdefall auch nicht wesentlich gewesen, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Bw in Rechnung gestellten Bauleistungen die im angefochtenen Bescheid näher dargelegten Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllten (dass die Eigentümer KEGs, an die nach Ansicht der belangten Behörde die Lieferung der in Rechnung gestellten Leistungen „tatsächlich“ erfolgt sei, den von der Behörde als maßgeblich erachteten Bauherrenbegriff erfüllten, habe die belangte Behörde im Übrigen auch nicht festgestellt). Schon die Überlegungen zur Verneinung der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber vermögen daher den angefochtenen Bescheid in Bezug auf die Vorschreibung einer Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG nicht zu tragen.

Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein in der Regel keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken sei.

Bezüglich der im angefochtenen Bescheid auch enthaltenen Missbrauchsüberlegungen sei darauf hinzuweisen, dass keine konkrete Rechtsgrundlage angeführt sei, auf welche sich derartige Überlegungen stützen könnten. Aus gemeinschaftsrechtlichem Blickwinkel erfordere die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass die fraglichen Umsätze iW einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziels zuwiderlaufen würde. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmertypik sichert. Zu Recht werde in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass es aG der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht bei Grundstückslieferungen vollkommen irrelevant sei, ob die Sanierungsleistungen jeweils steuerpflichtig direkt an die jeweils vorsteuerabzugsberechtigten Erwerber oder über die im Falle einer Option zur Steuerpflicht ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigten Handels-KEGs geliefert worden wäre.

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

Für eine vorläufige Veranlagung betreffend Umsatzsteuer 2002 gibt es keinen Grund. Dieser Bescheid ist daher (auch) insoweit abzuändern.

---

Der UFS ist im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des VwGH gebunden; die Verwaltungsbehörden haben nach § 63 Abs 1 VwGG nach einer Aufhebung des Bescheides mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die Bw hat mit Schreiben vom 19.8.2009 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Das Verfahren findet daher ohne mündliche Verhandlung statt.

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der K. /F. Unternehmensgruppe. Es handelt sich dabei um ein Bauherren- bzw Verlustbeteiligungsmodell. Zur Illustration des generellen Ablaufs wird auf die Stellungnahme des FA zur Berufung verwiesen.

Die ARGE, die KEGs, die C I. AG und die Y. GmbH gehören zur Unternehmensgruppe. Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. K. und Hr F..

Zum gegenständlichen Fall:

Mit Kaufvertrag vom 19.12.1997 erwarben die S. F. I. Handel KEG und die M. K. I. handel KEG je 50% an der Liegenschaft in X-gasse, Wien. Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen. ("Zinshaus").

An den KEGs sind Mag. E. K. und Hr J F. als Komplementäre beteiligt. Als Kommanditisten sind Anleger beteiligt.

Die ARGE Ausbau X-gasse wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17.1.1999 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes X-gasse, insbesondere die allgemeinen Hausteile und bestimmte, näher bezeichnete Wohneinheiten. Der dafür budgetierte Projektaufwand betrug bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages ca ATS 5,8 Mio.

Beteiligt sind die Eigentümer der Liegenschaft, die S. F. I. Handel KEG mit 60%, die M. K. I. handel KEG mit 40% sowie K. & F. . Letztere ist nicht Eigentümer und nicht am Jahresergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. E. K. und Hr J F..

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

An der Liegenschaft wurde im Zuge der Sanierung Wohnungseigentum begründet.

Die Miteigentümer der Liegenschaft haben sich zusammengeschlossen und eine ARGE gegründet, um die Renovierung und den Ausbau des Gebäudes und die anschließende

Weiterverrechnung mit Gewinn an allfällige Wohnungserwerber bzw an die einzelnen Eigentümer des Objekts durchzuführen. Die ARGE beauftragte die Y. GmbH als Generalunternehmer und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Ende September 1999 waren über 70% aller Sanierungsarbeiten durchgeführt.

In den strittigen Fällen lieferten die grundbücherlichen Eigentümer die unsanierten Wohnungen an die Wohnungserwerber.

Die ARGE lieferte die Bauleistungen in Form der Wohnungsrenovierungen und renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses anteilig aG der erteilten Bauaufträge den einzelnen Wohnungserwerbern.

Sie verrechnete die Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern und trat dabei als Unernehmer auf.

Verschiedene Ausbaumaßnahmen wurden gesetzt und verrechnet.

Es handelt sich um folgende strittige Beträge lt Ausgangsrechnungen der ARGE in den Streitjahren:

1999:

30.9.1999 Ausgangsrechung 1 ATS 2,300.000,-- netto, USt 460.000,-- W.

20.10.1999 Ausgangsrechnung 2 ATS 575.000,-- netto, USt 115.000,-- D.

20.10.1999 Ausgangsrechnung 3 ATS 525.000,-- netto, USt 105.000,-- D.

31.10.1999 Ausgangsrechnung 4 ATS 675.000,-- netto, USt 135.000,-- N.

8.11.1999 Ausgangsrechnung 5 ATS 490.000,-- netto, USt 98.000,-- K

29.11.1999 Ausgangsrechnung 6 ATS 490.000,-- netto, USt 98.000,-- D

20.12.1999 Ausgangsrechnung 7 ATS 400.000,-- netto, USt 80.000,-- Kn.

21.12.1999 Ausgangsrechnung 8 ATS 420.000,-- netto, USt 84.000,-- G.

17.12.1999 Ausgangsrechnung 9 ATS 500.000,-- netto, USt 100.000,-- Kc

17.12.1999 Ausgangsrechnung 10 ATS 425.000,-- netto, USt 85.000,-- Kc

Summe an Umsatzsteuer 1999 ATS 1,360.000,--

2002:

---

29.11.2002 Ausgangsrechnung 4 € 30.420,95,-- netto, USt 6.084,19,-- C

29.11.2002 Ausgangsrechnung 5 € 63.392,72,-- netto, USt 12.678,54,-- C

29.11.2002 Ausgangsrechnung 6 € 51.007,05,-- netto, USt 10.201,41,-- C

Summe an Umsatzsteuer 2002 € 28.964,14,--

1999:

Ausgangsrechnung 1 (s oben) betrifft Dkfm. O. W.. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 17.9.1999 die Wohnungen Top 18-19,20-21,22-23 und 24. Am 18.9.1999 unterfertigte er einen Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnungen. Am 30.9.1999 erfolgte die Abrechnung des Bauauftrages durch die ARGE. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dkfm. O. W. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnungen 2 und 3 (s oben) betreffen Dr. L. D.. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 17.10.1999 die Wohnungen Top 30 und 31,32. Die Unterfertigung des Bauauftrages, die Endabrechnung und die Übernahme der Wohnung erfolgten am 20.10.1999. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dr. L. D. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung 4 (s oben) betrifft Dr. H. N.. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 27.10.1999 die Wohnung Top 12,13. Am 11.10.1999 unterfertigte er einen Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnung. Am 28.10.1999 erfolgte die Endabrechnung des Bauauftrages durch die ARGE. Diese hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dr. H. N. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung 5 (s oben) betrifft Dr. U. K. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 5.11.1999 die Wohnung Top 10,11. Der Bauauftrag datiert mit 14.10.1999. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dr. U. K erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung 6 (s oben) betrifft Dr. Kl. D. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 25.10.1999 die Wohnungen Top 33. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dr. Kl. D erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung 7 (s oben) betrifft Dr. M Kn.. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 17.12.1999 die Wohnung Top 25. Der Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnung datiert mit 17.8.1999. Die Endabrechnung des Bauauftrages durch die ARGE datiert mit 20.12.1999. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Dr. M Kn. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung 8 (s oben) betrifft Ma G. . Er erwarb mit Kaufvertrag vom 24.11.1999 die Wohnung Top 14. Der Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnung wurde am 26.11.1999

---

unterfertigt. Die Endabrechnung des Bauauftrages durch die ARGE datiert mit 20.12.1999. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Ma G. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnungen 9 und 10 (s oben) betreffen Dr. J. Kc. Er erwarb mit Kaufvertrag vom 29.10.1999 die Wohnungen Top 15,16 und 17. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an die Dr. J. Kc erbracht und fakturiert.

2002:

Ausgangsrechnungen 4,5 und 6 (s oben) betreffen die C I. AG. Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 15.2.2000 die Wohnungen Top 4,5 und 6. Sie hat einen entsprechenden Bauauftrag für die Sanierung dieser Wohnungen unterzeichnet. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an die C I. AG erbracht und fakturiert.

Die ausgestellten Rechnungen entsprechen den zivilrechtlich gesetzten Sachverhalten.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der K. /F. 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 ersichtlich.

Der Zweck der ARGE ist dem Gesellschaftsvertrag entnehmbar. Die Sanierung und der Ausbau des Gebäudes war einziger Gesellschaftszweck. Die Sanierung und der Ausbau des Gebäudes dient unbestritten dem Zweck, die Wohnungen zu verkaufen (s zB Projektbeschreibung, eingereicht bei der Bank, Ab Bp; Leistungsbeschreibung).

Dass die Y. GmbH von der ARGE als Generalunternehmer beauftragt wurde, ist unbestritten.

Dass die Renovierungstätigkeiten Ende September 1999 zum Großteil abgeschlossen waren, ist aus den entsprechenden Rechnungen der Baufirmen ersichtlich.

Der Zweck der ARGE ist aus dem Gesellschaftsvertrag ersichtlich.

Der Ablauf der Arbeiten ist aktenkundig und unbestritten.

Die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen und die entsprechenden Rechnungen sind aktenkundig.

---

Welche Ausbaumaßnahmen gesetzt wurden, ist aus den Rechnungen und Leistungsbeschreibungen ablesbar.

Die Höhe der Beträge ist unbestritten.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

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

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

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (s VwGH 25.2.2009, ZI 2006/13/0128).

Leistungen sind demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist. Der Unternehmerbegriff des § 2 Abs 1 UStG 1994 umfasst auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, wenn diese als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen. Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der Gesellschafter gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen. Die Bilanzbündeltheorie und das Konzept der Mitunternehmerschaft haben im Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung. Auch Beziehungen zwischen einer Arbeitsgemeinschaft und ihren Mitgliedern sind nach den allgemeinen Kriterien als Leistungsaustausch oder Leistungsvereinigung zu beurteilen (s VwGH aaO.)

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 Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden. Gemeinschaftsrechtliche Entsprechung findet diese Norm in der Bestimmung des Art 5 Abs 1 der im vorliegenden Berufungsfall anzuwendenden Bestimmung des Art 5 Abs 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EG. Demnach gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Die Ausdrücke, die nach der 6. Mwst-RL die steuerbaren Umsätze definieren, haben sämtlich objektiven Charakter und sind unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar. Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung und eine wirtschaftliche

---

Tätigkeit darstellt, kommt es nicht darauf an, ob der betreffende Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wurde (s VwGH aaO).

Die Bw ist Unternehmer iSd UStG und sie ist Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau des gegenständlichen Immobilienprojektes. Ihr kommt die Verfügungsmacht über die Bauleistungen zu.

Die Bw ist im Rahmen der Verschaffung der Verfügungsmacht an den von ihr in den strittigen Rechnungen verrechneten Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern nach außen als Unternehmer aufgetreten.

Dass Scheingeschäfte zu Grunde liegen, konnte im ggstdl Fall nicht festgestellt werden.

Die Frage der Bauherreneigenschaft ist für ggstdl Fall unmaßgeblich. Ihr kommt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zu, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb des Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen. Daher ist es im Berufungsfall auch nicht wesentlich, ob die Wohnungserwerber in Bezug auf die an sie von der Bw in Rechnung gestellten Bauleistungen die Kriterien zur Qualifikation als Bauherr erfüllen (s VwGH aaO).

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass in der Erfüllung des Gesellschaftszwecks für sich allein regelmäßig keine Leistung gegenüber den Mitgliedern zu erblicken ist (s VwGH aaO).

Dass im ggstdl Fall ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt, ist nicht hervorgekommen. Nach VwGH aaO könnten für eine derartige Beurteilung Ersparnisse an Grunderwerbsteuer oder „andere steuerliche Vorteile“ nicht maßgeblich sein, wobei weiters der gemeinschaftsrechtliche Blickwinkel beachtet werden müsse. Der VwGH weist auch darauf hin, dass der Vorsteuerabzug die Kostenneutralität in der Unternehmertkette sichert und dass zur Vermeidung von diesbezüglichen Verzerrungen für Grundstückslieferungen in § 6 Abs 2 UStG 1994 die Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet nach § 11 Abs 14 UStG 1994 diesen Betrag.

Die Bw ist Unternehmer und hat die den strittigen Rechnungen zu Grunde liegenden Bauleistungen gegenüber den Wohnungserwerbern erbracht.

Die Voraussetzungen des § 11 Abs 14 UStG 1994 liegen daher nicht vor.

Die Umsatzsteuerschuld verringert sich um die gemäß § 11 Abs 14 UStG vorgeschriebenen Beträge.

Die Umsatzsteuer wird erklärungsgemäß festgesetzt.

---

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (1999 in Schilling und Euro)

Wien, am 7. Oktober 2009