



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C.P. und Mitbesitzer, Adr., früher vertreten durch Stb., nunmehr vertreten durch StB\_II., gegen den Bescheid des XY betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie den Sachbescheid, beide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999,

### **1. entschieden:**

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird aufgehoben.

### **sowie 2. beschlossen:**

Die Berufung betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Der Streitfall betrifft eine aus elf Beteiligten bestehende Miteigentümergeinschaft (idF kurz MEG). Mit Kaufvertrag vom 13./14.4.1999 erwarben die elf Miteigentümer von der F.u.B. OEG die unbebaute Liegenschaft in Adr., KG X N., EZ XZ, GStNr. XX/Y, (idF GSt XX/Y).

Für das Jahr 1999 ergab sich iZm diesem Grundstück für jeden der elf Miteigentümer ein Verlust aus Vermietung.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 5.7.2000 einen vorläufigen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem es die Einkünfte der MEG aus Vermietung erklärungsgemäß feststellte.

Mit Vorhalt an die MEG vom 16.11.2005 führte das Finanzamt (soweit für den Streitfall relevant) ua aus:

„1. Im Jahr 1999 wurden folgende Aufwendungen geltend gemacht:

Vertretung der MEG bei Behörden u. betreffend Bau (Empf: DEF-S.L.)	S 2.700.000 (netto)	
Projektmanagement (Ablauforganisation, Terminplanung, (Empf: CD-GmbH)	S 4.000.000 (netto)	
Beratung betr. Hausverwaltung (Empf: ABC GmbH)	S 1.000.000 (netto)	
steuerliche Beratung	S 50.000 (netto)	
zusammen		S 7.750.000 (netto)
Im Jahr 2000:		
Begleitendes Projektmanagement	S 300.000 (netto)	

Kosten für Baubetreuung stellen Herstellungskosten dar, soweit es sich um technische Baubetreuung (Bauplanung, Bauleitung, Bauüberwachung) handelt.

Sie werden daher ersucht zu erläutern, wieso insbesondere die ersten beiden Positionen aus 1999 und die Position aus 2000 nicht aktiviert wurden.

[...]

5. Betreffend den Werkvertrag vom 29.4.1999 mit der DEF-S.L., Adr.1 hinsichtlich Planung und Bauaufsicht S 2 Mio:

Wurden die Leistungen durch Arbeitnehmer der DEF-S.L. erbracht oder durch von dieser beauftragte Firmen oder Einzelpersonen? Um die Namen der jeweils Ausführenden wird ersucht.

Die diesbezügliche Rechnung möge vorgelegt und der Zahlungsfluss nachgewiesen werden.“

Die MEG gab dazu durch ihren steuerlichen Vertreter (soweit für den Streitfall relevant) ua Folgendes bekannt:

#### „Vorhalt betreffend Aufwendungen

Die Baunebenkosten (also alle Planungskosten und Kosten der Statik etc) sind gemeinsam mit den Baukosten jeweils aktiviert worden. Bei den Aufwendungen für die Vertretung der MEG vor Behörden etc handelt es sich um keine Baunebenkosten iS einer technischen Baubetreuung, wie Sie der übermittelten Auftragsbestätigung vom 17.5.1999 entnehmen können (Beilage 1 und 2).

Die Kosten des Projektmanagement umfasst ebenfalls Leistungen, die nicht als technische Baubetreuung anzusehen sind. Wie sie selbst im Vorhalt ausführen, geht es dabei um die Optimierung der Ablauforganisation und Terminplanung etc. Da alle Miteigentümer im Rahmen dieser ‚Insiderbeteiligung‘ selbst bei der DEF-Gruppe beschäftigt sind, haben sie für sämtliche Leistungen der nicht technischen Baubetreuung Firmen aus dem eigenen Umfeld beauftragt. Dies gilt auch für die Zahlung im Jahr 2000.

[...]

#### Vorhalt betreffend DEF-S.L.

In der Beilage wird der Nachweis des Zahlungsflusses übermittelt (Beilage 7). Die entspre-

chenden Planungsleistungen wurden ausnahmslos von der ausländischen Firma durchgeführt. Wer die Leistungen als Arbeitnehmer oder Subunternehmer ausgeführt hat, kann von der MEG aus nicht beantwortet werden, ist aber mE für die steuerliche Behandlung ohne Einfluss. Denn im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit innerhalb der EU kann jede Leistung auch von einer EU-Firma durchgeführt werden.

Beilagen wie angeführt  
2 Auftragsbestätigungen  
[...]  
Zahlungsnachweis DEF-S.L."

Das Finanzamt führte ergänzende Erhebungen durch. Dabei befragte das Finanzamt zwei der Miteigentümer telefonisch (Ing. T.Sch., C.St.), Kopien der Einreichpläne betreffend die streitgegenständliche Liegenschaft wurden beigebracht. Ebenso befragte das Finanzamt Herrn Baumeister Ing. M.F..

In weiterer Folge nahm das Finanzamt das Verfahren für das Jahr 1999 mit Bescheid wieder auf und erließ einen neuen Feststellungsbescheid (angefochtene Bescheide).

In einer ergänzenden Begründung zu diesen angefochtenen Bescheiden führte das Finanzamt ua aus:

„1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend 1999 - 2002:

Durch die Ermittlungen im Zuge der Berufungsbearbeitung (vorläufige Bescheide 2003) sind neue Tatsachen hervorgekommen, die in den Bescheiden für die Jahre 1999 bis 2002 (sowie folgende) nicht berücksichtigt worden sind und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Diese neuen Tatsachen sind insbesondere die nunmehrigen Feststellungen zur Frage, wer tatsächlich die Bauaufsicht geführt hat (nähere Ausführungen unten). Aus diesem Grund wird das Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs 4 iZm Abs 1 lit b BAO wieder aufgenommen.

[...]

2. DEF-S.L., Adr.1

Laut dem im Akt aufliegenden Werkvertrag vom 29.4.1999 mit der DEF-S.L., Adr.1 sollte die Planung und Bauaufsicht von dieser übernommen werden.

Die DEF-S.L., Adr.1 hat darüber am 20.9.1999 an die Miteigentümergeinschaft (MEG) eine Rechnung iHv € 145.346,- (S 2 Mio) gelegt, welche am 5.11.1999 seitens der MEG zur Gänze beglichen wurde.

Einer KSV-Auskunft aus dem Jahr 2001 zufolge beschäftigt die Fa. DEF-S.L., Adr.1 keine fixen Mitarbeiter und verlief der Versuch einer direkten Kontaktaufnahme durch einen KSV-Korespondenten negativ. Dies deutet darauf hin, dass die Gesellschaft vor Ort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet.

Die Frage im Vorhalt vom 16.11.2005: ‚Wurden die Leistungen durch Arbeitnehmer der DEF-S.L. erbracht oder durch von dieser beauftragte Firmen oder Einzelpersonen? Um die Namen der jeweils Ausführenden wird ersucht.‘ wurde mit Vorhaltsbeantwortung vom 6.3.2006 dahingehend beantwortet, dass von der MEG nicht beantwortet werden kann, wer die Leistungen als Arbeitnehmer oder Subunternehmer ausgeführt hat.

Planung:

Nach Auskunft des Baumeisters Herrn Ing. M.F. hatte er bereits zum Zeitpunkt des Verkaufes des Grundstückes Pläne für den Neubau gemacht, welche dann auch im wesentlichen so verwirklicht wurden. Dass er dabei im Auftrag einer DEF-S.L. tätig geworden wäre hat er nicht gesagt.

Eine Einschau bei der Baupolizei für den 16. u. 17. Bezirk hat ergeben, dass als Planverfasser der eingereichten Bauansuchen entweder die Fa. I.W.GmbH (Ing. S.) oder Baumeister Ing. F. aufscheint.

Das ho Finanzamt geht daher davon aus, dass die Pläne größtenteils von Ing. F. stammen - z.T. ev. verfeinert eingereicht von der I.W.GmbH. Das ho Finanzamt geht weiters davon aus, dass die Kosten für diese Leistungen direkt (oder über andere inländische Firmen) an die MEG verrechnet worden sind.

Sollte dies in weiterer Folge bestritten werden, wird unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht betreffend Auslandssachverhalten ersucht, die vertragliche Grundlage für die Leistungen zwischen der DEF-S.L. und der I.W.GmbH bzw Ing. F. vorzulegen sowie die Rechnungen dieser Subunternehmer an die DEF-S.L..

#### Bauaufsicht:

Nach Auskunft des Baumeisters Herrn Ing. M.F. wurde die örtliche Bauaufsicht von seiner Firma übernommen (ergänzt durch gelegentliche Überwachung durch Herrn Ing. S.) und über die C.D.GmbH. (1. Teilrechnung vom 7.5.1999: S 1,5 Mio; Gesamtrechnung vom 4.2.2000: S 4 Mio [abzügl. S 1,5 Mio]) verrechnet.

Neben dieser klaren Sachverhaltsdarstellung geht das ho Finanzamt davon aus, dass die Kosten für die Leistungen des Herrn Ing. S. - vermutlich über die I.W.GmbH (Re v. 14.6.2000 Begleitendes Projektmanagement) oder über eine andere inländische Firma - an die MEG verrechnet worden sind.

Sollte dies in weiterer Folge bestritten werden, wird unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht betreffend Auslandssachverhalten ersucht, die vertragliche Grundlage für die Leistungen zwischen der DEF-S.L. und Herrn Ing. S. vorzulegen sowie die Rechnungen von Ing. S. an die DEF-S.L..

Aufgrund all dieser Umstände gelangt das ho Finanzamt in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass die DEF-S.L. die Leistungen laut Werkvertrag vom 29.4.1999 - Planung und Bauaufsicht - nicht erbracht hat, weder durch eigene Dienstnehmer noch durch Subunternehmer.

Erhärtet wird diese Einschätzung dadurch, dass beide der telefonisch kontaktierten Miteigentümer äußerst nervös und ausweichend auf einfache Fragen zum Sachverhalt reagierten.

Die Kosten von € 145.346,- (S 2 Mio) können daher nicht geltend gemacht werden und vermindern dementsprechend die Anschaffungskosten bzw die AfA ab dem Jahr 2001.

#### 3. C.D.GmbH.

In den Sonderwerbungskosten 1999 wurde ein Betrag von S 4 Mio samt S 800.000,- USt für Projektmanagement (Ablauforganisation, Terminplanung) an die Fa. C.D.GmbH. geltend gemacht.

Wie bereits in Pkt. 2. ausgeführt, wurde nach Auskunft des Baumeisters Herrn Ing. M.F. die örtliche Bauaufsicht von seiner Firma übernommen (ergänzt durch gelegentliche Überwachung durch Herrn Ing. S. ) und über die C.D.GmbH. verrechnet.

Die Kosten der C.D.GmbH. zählen daher nicht zu den Sonderwerbungskosten, sondern stellen Herstellungskosten dar. Die Sonderwerbungskosten 1999 sind daher um S 4.800.000,- zu reduzieren. Dementsprechend werden die Einnahmen aus der Korrektur der Vorsteuer im Jahr 2000 um S 800.000,- verringert.

Ab dem Jahr 2001 (Beginn der AfA) wird die jährliche AfA um S 30.000,- bzw € 2.180,19 erhöht.

Die Erhöhung der AfA ab 2001 wird wie folgt berechnet:

Erhöhung der Anschaffungskosten gem. Pkt.3	S 4.000.000,-
abzügl. nicht anerkannte Ausgaben (AK) gem. Pkt.2	S 2.000.000,-
Erhöhung der Anschaffungskosten lt. Bescheid nach Wiederaufnahme des Verfahrens	S 2.000.000,- = x 1,5% S 30.000,-

[...]"

Die Bw erhob durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung, wobei sie ua ausführte:

„[...]

Die von ihnen getroffenen Feststellungen wurden allein vom grünen Tisch aus getroffen und es wurde dabei vor allem die Tätigkeit der spanischen Firma, bei der es laufend Überprüfungen seitens der spanischen Finanzverwaltung gab sowie ein Verständigungsverfahren noch immer im Laufen ist einfach ignoriert. Die in der Begründung vertretene Ansicht, dass die DEF-S.L. nichts getan haben kann, weil sie gar keine Mitarbeiter hat, entbehrt jeder Grundlage. Es ist fast beschämend, wenn sich die österr. Finanzverwaltung nicht im Rahmen eines Verständigungsverfahrens über eine EU-Firma erkundigt, sondern sich auf eine KSV-Auskunft stützt. Der KSV als privatrechtliche Firma hat dabei sicherlich keine Zeugenfunktion, zumal gerade die KSV-Auskünfte im allgemeinen sehr problematisch sind. Damit ist der Bescheid schon allein aus Verfahrensgründen rechtswidrig.

Bei fast allen von der DEF-S.L. gemanagten Immobilienveranlagungen wird aus Gründen der Kostenreduktion die Polierplanung stets von der spanischen Firma gezeichnet. Wenn daher im Bauverfahren ein österr. Ziviltechniker tätig wird, und nicht ein Vertreter der DEF-S.L., so kann dies nicht zum Schluss führen, dass die DEF-S.L. keine Leistungen erbracht hat. Denn vor der österr. Behörde benötigt man das Einschreiten eines österr. Ziviltechnikers.

Auch die angebliche telefonische Rücksprache mit zwei Gesellschaftern kann nicht als Beweis dienen. Denn man hat nicht mit den Hauptgesellschaftern gesprochen, sondern dies nur mit Herrn Ing. T.Sch. bzw Herrn C.St. versucht. Die beiden sind nur Minderheitsgesellschafter (Herr Sch. ist Hochbautechniker und Herr St. ist Immobilienmakler zuständig für Oberösterreich und Tirol) und haben mit dem gegenständlichen Projekt nur so viel zu tun, dass Sie beide Investoren sind. In die laufende Abwicklung und Realisierung des Projektes waren beide operativ nicht involviert. Auf Frage durch den Hauptgesellschafter, ob sie irgend welche Nervositäten bei dem Telefonat mit Ihnen, Frau Mag. Q. verspürt hätten, wurde dies lächelnd verneint.

Soviel zum grundsätzlichen der Wiederaufnahme und der vom Schreibtisch aus vorgenommenen Beweiswürdigung von Unterstellungen bzw Angaben nicht kompetenten Personen. Zu der Bescheidbegründung wird von der MEG im einzelnen folgendes festgehalten:

„Zu DEF-S.L.

Es ist nicht richtig, dass die DEF-S.L. im Jahr 2001 keine fixen Mitarbeiter beschäftigt hat. Bereits im Jahr 2001 waren 2 fix angestellte Mitarbeiter bei der DEF-S.L. tätig. Freiberufliche Mitarbeiter werden je nach Arbeitsanfall laufend bei der DEF-S.L. beschäftigt. Dass die Gesellschaft vor Ort keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, dazu kann jederzeit der Gegenbeweis angetreten werden. Beinahe etwas lächerlich wird es dann, wenn Herr Ing. M.F. behauptet, er hätte zum Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstückes bereits Pläne für den Neubau besessen. Es kann jederzeit der Beweis angetreten werden, dass sämtliche Pläne die von der DEF-S.L. erstellt wurden, eine vollkommen neue Planung gewesen ist. Keineswegs wird bestritten, dass für die DEF-S.L. österreichische Subunternehmer tätig waren. In erster Linie zählt dazu, der für die Planung mit verantwortliche Ing. N.B., der in den Jahren 1999-2001 in vielfacher Art und Weise für die DEF-S.L. in Österreich tätig war. So unter anderem

auch für die Planausfertigungen in der G.-Gasse. Dazu legen wir die Honorarnoten von Herrn B. aus dem Jahr 2000 betreffend dem Leistungszeitraum 1999 bzw 2000 vor, die die Leistungsbeauftragung der DEF-S.L. für die MEG G.-Gasse in Österreich beinhalten. Weiters ist diesbezüglich festzuhalten, dass Herr Ing. F. oder einer seiner Firmen niemals mit der Planung des gegenständlichen Hauses beauftragt worden ist, weder von einem österreichischen Unternehmen und auch nicht von der DEF-S.L.. Auch die I.W.GmbH hat kein Auftragsverhältnis mit der DEF-S.L. in diesem Zeitraum unterhalten.

Zum Thema Bauaufsicht ist festzuhalten, dass Herr Ing. F. keinen uns bekannten Auftrag zur örtlichen Bauaufsicht erhalten hat. Eine Bauaufsicht im klassischen Sinne war ja aufgrund des Generalunternehmerauftrages nicht nötig (Bauleiter wird ja vom Generalunternehmer bestellt). Ich nehme an, Herr F. hat diese Leistungen im Zusammenhang mit dem Generalunternehmer, mit einer zusätzlichen Beauftragung als örtliche Bauaufsicht verwechselt. Wie man auch aus dem Werkvertrag, abgeschlossen zwischen der DEF-S.L. und der MEG G.-Gasse eindeutig ersehen kann, wurde die örtliche Bauaufsicht zwar in der Berechnung angeführt, aber in Auftragspauschale nicht verrechnet (Auftragssumme total ATS 4.137.500,-, die Beauftragungssumme betrug aber nur ATS 2.000.000,- Mio). In dieser Auftragssumme von ATS 2.000.000,- waren eben nur Büroleistungen in Bezug auf Architektenleistungen, statische Grundberechnungen und Büroleistungen in Bereich Heizung, Lüftung, Sanitär und Elektro beinhaltet. Eine örtliche Bauleitung wurde nicht an die DEF-S.L. vergeben.

#### *Zu CD-GmbH Projektmanagement*

Die CD-GmbH hat von uns alle Leistungen im Zusammenhang mit Projektmanagement übertragen bekommen. Dazu zählen die im Werkvertrag mit der CD-GmbH abgeschlossenen Leistungen. Einen dementsprechenden Werkvertrag legen wir nochmals bei. Wir können nicht glauben, dass Herr Ing. F. behauptet hätte, dass er die Bauaufsicht für das gegenständliche Projekt durchgeführt hätte und die Projektmanagementarbeiten dafür nicht. Allein schon die Tatsache, dass die tarifmäßige Gebührenordnung für die örtliche Bauaufsicht (ÖBA) in diesem Fall ATS 925.000, ohne Nachlass betragen würde, zeugt wohl davon, dass wir unter kaufmännischen Gesichtspunkten unmöglich ATS 4.000.000,- an die C.D.GmbH für nur örtliche Bauleitung bezahlt hätten.'

Auf Grund der obigen Ausführungen der MEG wird daher gegen die Aberkennung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen im Zusammenhang mit der DEF-S.L. berufen, da die Leistungen eindeutig erbracht wurden und auch dazu Erfüllungsgehilfen in Österreich benutzt worden sind. Es handelt sich dabei um keine Scheinrechnungen, wie in der Wiederaufnahme unterstellt wird.

Weiters berufen wir im vollen Umfang gegen die Aberkennung der sofort abzugsfähigen Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Projektmanagement und verweisen auf die Vereinbarung mit der CD-GmbH hin, die eindeutig keine aktivierungspflichtigen Maßnahmen/Aufgaben beinhalten. Denn es geht dabei um Leistungen in Bezug auf Organisationsplanung, laufende Organisationsrealisierung, Terminplanung, Terminverfolgung, Kostenverfolgung, Qualitätsplanung und Qualitätskontrolle.

Es wird daher der Antrag gestellt, die Wiederaufnahme 1999 ersatzlos aufzuheben und den ursprünglichen Feststellungsbescheid wieder in Kraft zu setzen.

Angeschlossen sind folgende Unterlagen:

- .) Rechnung über Generalplanerleistungen
- .) Werkvertrag vom 29.4.1999 mit der DEF-S.L.
- .) [...]
- .) Honorarnote 1.12.1999 von CD-GmbH
- .) Werkvertrag vom 5.5.1999 mit CD-GmbH"

Der Unabhängige Finanzsenat führte einen Erörterungstermin durch, an welchem seitens der Bw Herr C.P. (einer der Miteigentümer) teilnahm. In der Niederschrift wird ua festgehalten:

„Herr P. gibt an:

Im April 1999 wurde der unbebaute Teil des Grundstückes von der F.u.B. OEG erworben. Einige Jahre später dann auch der bebaute Teil. Am unbebauten Teil wurde ein Neubau mit rd. 20 Wohnungen errichtet, der bebaute Teil hatte rd. 11 Wohnungen. [...]

Einen Generalunternehmer gibt es nicht immer, in Wien jedoch meistens. Beim konkreten Fall war dies Herr Ing. F.. Der Generalunternehmer kümmert sich um das bauliche Werk, dass dieses lt. Plänen errichtet wird. [...]

Die spanische Gesellschaft DEF SL hat in den letzten 13 Jahren mehr als 50 Projekte geplant und mitgeplant. Heute macht sie nur mehr Dinge, wofür man keinen Subunternehmer benötigt. Gewisse Sache kann man von Spanien aus nicht machen, weil dies aus rechtlichen oder organisatorischen Gründen nicht geht. Die Gesellschaft hat in Spanien Dienstnehmer. Die spanische Gesellschaft DEF SL wurde deshalb beauftragt, weil die Planungskosten in Spanien wesentlich niedriger sind als in Österreich. Die DEF SL durfte jedoch zum damaligen Zeitpunkt und auch noch heute nicht als Planverfasser aufscheinen. Aus diesem Grund scheint Herr Ing. F. auf dem Plan auf, er hat diesen jedoch nur abgestempelt. Das hätte jeder andere Ziviltechniker genauso sein können.

Mit Herrn Ing. F. wurde bei dem konkreten Projekt in der G.-Gasse zusammengearbeitet. Das Ergebnis was desaströs. Man war mit Herrn F. nicht zufrieden, mit seinen Leistungen als Generalunternehmer. [...]

Als Bindeglied zur DEF SL sind Herr Sch. und Herr B. tätig und auch Herr S..

[...] Nach Ansicht von Herrn P. wäre Herr Ing. F. nicht in der Lage gewesen einen CAD-Plan zu erstellen. Herr F. sei mehr im Bereich Altbausanierung, Dachbodenausbau tätig. Das sind nicht so große Projekte.

[...] Es ist zutreffend, dass Herr F. Generalunternehmer war. Dafür hat er rd. S 19.000.000,00 Honorar erhalten [...]. Das Projektmanagement hat die CD-GmbH gemacht. Dies ist eine Gesellschaft ebenfalls des Herrn F..

Ein Bauleiter ist dafür verantwortlich, dafür zu sorgen, dass das Bauwerk entsprechend den Bauplänen errichtet wird. Das Projektmanagement ist hingegen für die Qualitätssicherung und Kontrolle verantwortlich. Etwa dafür, dass die richtigen Elektroleitungen verlegt werden oder dass die richtige Art von Ziegel verwendet wird oder dass die richtige Klimaanlage eingebaut wird. Im konkreten Fall war die dem Herrn F. zuzurechnende CD-GmbH für das Qualitätsmanagement verantwortlich, Generalunternehmer war ebenfalls Herr F.. Dieser hat jedoch keine gute Leistung erbracht, was sich als sehr problematisch erwiesen hat, weil er selbst auch für die eigene Qualitätssicherung verantwortlich war. Deshalb musste dann zusätzlich Herr Ing. S. als Unterstützung bzw. zur Kontrolle des Herrn F. eingesetzt werden. Diese Leistungen sind auch aus der Rechnung für begleitendes Projektmanagement ersichtlich.

Die Vertreterin des Finanzamtes weist darauf hin, dass diese Vereinbarung mit Herrn S. jedoch bereits vor Beginn der Bauarbeiten abgeschlossen wurde. Herr P. kann dazu noch keine näheren Angaben machen.

Auf die Frage, wieso hier beides (Generalunternehmer und Projektmanagement) durch Herrn F. vorgenommen wurde, gibt Herr P. an, dass zum damaligen Zeitpunkt die Ressourcen [...] erschöpft waren und Herr F. auch durch Herrn B. empfohlen worden war. Heute wird so etwas generell nicht mehr gemacht und es wird immer ein externes Projektmanagement verwendet.

Die Bezahlung des Projektmanagements an die CD-GmbH erfolgte bereits zur Gänze im Jahr 1999, noch vor Baubeginn, weil die Aufwendungen eben noch im Jahr 1999 abfließen sollten. Im Gegenzug wurde dann, da man so unzufrieden war mit Herrn F., vom Generalunternehmerhonorar S 1 Mio. bis S 1,2 Mio. einbehalten. [...]

Weiters wird diskutiert, wieso im Werkvertrag mit der spanischen DEF SL zwar ein Betrag von rd. 4,1 Mio. für einzelne Leistungen aufgeführt, dann jedoch ein Pauschalbetrag von 2 Mio.

vereinbart wird. Herr P. gibt dazu an, dass sich die Leistungsabgrenzung des Werkvertrages mit der spanischen DEF SL genau nachvollziehen lasse. Es gebe dazu weiteren Schriftverkehr. Man habe gewusst, was konkret zu erbringen gewesen sei. Es seien so gut wie alle Leistungen lt. Gebührenordnung zunächst angeführt worden, dann habe sich der konkrete Pauschalpreis jedoch aus den wirklich erforderlichen Leistungen ergeben. Einzelne Leistungen, wie auch die örtliche Bauaufsicht seien deshalb nicht erforderlich gewesen, weil es einen Generalunternehmer gegeben habe.

Entweder könne es einen Generalunternehmer geben oder einzelne Bauaufträge an die einzelnen Firmen. Wenn es diese einzelnen Aufträge an die Firmen gebe, brauche man selbst eine Person für die Bauaufsicht. Möglich wäre weiters noch eine begleitende Kontrolle durch den Auftraggeber. Der Generalunternehmer schulde die Lieferung des gesamten Werkes. Er habe daher selbst für die Bauaufsicht zu sorgen. Daher war dies seitens der spanischen Gesellschaft eben nicht erforderlich. Die Bauaufsicht sei im konkreten Fall jedoch vermutlich nicht von Herrn F. selbst wahrgenommen worden. Dies müsste Herr S. wissen. Dieser habe auch den Generalunternehmerwerkvertrag mit Herrn F. abgerechnet."

Mit Datum vom 22.2.2011 erstattete die Bw einen weiteren Schriftsatz und legte Unterlagen vor. In diesem Schriftsatz führte die Bw ua aus:

„Beilage 1 - Stellungnahme Ing. Manfred S.:

In einer ausführlichen Stellungnahme schildert Herr Ing. S. die Geschehnisse von damals quasi unmittelbar von der Front. Er war ja aufgrund seiner Bestellung zum MEG Vertrauensmann bzw technischen Koordinator immer in die ganze Problematik rund um die Abwicklung mit Baumeister F. betroffen.

[...]

Natürlich hat er auch die Vergabe des Projektmanagements an die C.D. von Anfang an problematisch gesehen. Aber auch er hat sich damals aufgrund der Empfehlung von Herrn N.B. von einer vertretbaren Lösung überzeugen lassen. Des Weiteren werden Details im Zusammenhang mit dem Projektmanagement bzw mit den Abrechnungen erläutert.

[...]

Beilage 8 und 9:

Hier werden die Leistungen von der DEF S.L. und von Herrn N.B. klar abgegrenzt bzw. von N.B. nochmals erläutert und bestätigt.

[...]"

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

Mit dem erstangefochtenen Bescheid hat das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen.

In der ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund an, die neuen Tatsachen seien „insbesondere die nunmehrigen Feststellungen zur Frage, wer tatsächlich die Bauaufsicht geführt hat“.

In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt festgestellt, laut Werkvertrag vom 29.4.1999 mit der DEF-S.L., Adr.1 hätten Planung und Bauaufsicht von dieser übernommen werden sollen. Die DEF-S.L. habe darüber am 20.9.1999 an die MEG eine Rechnung von € 145.346,- (S 2 Mio) gelegt, welche am 5.11.1999 seitens der MEG zur Gänze beglichen worden sei. Die örtliche Bauaufsicht sei jedoch tatsächlich von Herrn Ing. M.F. übernommen worden

(ergänzt durch gelegentliche Überwachung durch Herrn Ing. S.) und über die C.D.GmbH verrechnet worden. Die Kosten für die Leistungen des Herrn Ing. S. seien - vermutlich über die I.W.GmbH oder über eine andere inländische Firma - an die MEG verrechnet worden. Die DEF-S.L. habe daher die Leistungen laut Werkvertrag vom 29.4.1999 - Planung und Bauaufsicht - nicht erbracht, weder durch eigene Dienstnehmer noch durch Subunternehmer. Dieser vom Finanzamt so festgestellte Wiederaufnahmegrund ließ sich im Berufungsverfahren nicht erhärten.

Es hat sich im Verfahren vielmehr, insbesondere durch die Aussage des Herrn C.P. sowie durch die vorgelegten Urkunden ergeben, dass seitens der DEF-S.L. tatsächlich keine örtliche Bauaufsicht in Rechnung gestellt wurde.

Denn es wurde von der DEF-S.L. lediglich ein Betrag von 2 Mio S an-stelle des ursprünglich vereinbarten Betrages von mehr als 4 Mio S in Rechnung gestellt. Der ursprüngliche Betrag hatte noch eine örtliche Bauaufsicht beinhaltet. Die als Beilage 9 vorgelegte „Leistungsaufstellung zum Werkvertrag nach tatsächlicher Leistungserbringung und auf Basis der Vergabe“, mit einer „Auftragssumme pauschal 2 Mio S“, enthält jedoch keine örtliche Bauaufsicht. Eine solche örtliche Bauaufsicht war im Streitfall auch deshalb nicht erforderlich, weil mit Baumeister Ing. M.F. ein Generalunternehmervertrag abgeschlossen worden war.

Die vom Finanzamt angenommene neue Tatsache, dass nämlich eine von der DEF-S.L. (zum Schein) verrechnete Leistung tatsächlich von jemand anderem (Ing. F.) erbracht und verrechnet wurde, liegt somit nicht vor.

Der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund ist daher nicht gegeben.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederauf-

nahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (vgl zB VwGH 17.04.2008, 2007/15/0062).

Ein Austausch des Wiederaufnahmegrundes durch den Unabhängigen Finanzsenat ist somit nicht möglich. Da der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund nicht vorlag, ist der angefochtene Wiederaufnahmebescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene angefochtene Feststellungsbescheid scheidet damit mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides automatisch aus dem Rechtsbestand aus. Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung verliert damit nachträglich ihren Anfechtungsgegenstand.

Gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO ist eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung wird ua bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung unzulässig (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 273 Tz 12). Eine solche Konstellation liegt im Streitfall vor. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 ist daher als nachträglich unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war daher aus den genannten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. April 2011