



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 23. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. November 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1.10.1999 gründeten 5 Personengesellschaften (davon vier in der Rechtsform einer KEG) eine ARGE unter der Bezeichnung „XY“ (idF Bw). Den Zweck der Bw bildete lt Pkt 2 Gesellschaftsvertrag die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes Z-Str.1234, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile, einem Lifteinbau und einem DG-Ausbau. 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. Die geplanten Erlöse sollten sich auf ATS 12 – 15 Mio. belaufen.

In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr wurde ein Gesamtbetrag der Entgelte iHv 14,213.121,33 ATS ausgewiesen. Dem Umsatzsteuerbetrag von 2,842.624,27 ATS stand ein Vorsteuerbetrag von 997.979,33 ATS gegenüber, sodass sich erklärungsgemäß eine Zahllast von 1,884.645,-- ATS ergab.

Der Bericht vom 5.10.2004 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung ua für das Streitjahr 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 durch G. K., Dkfm. D. W., Mag. E. X., C. Vermögensverwaltung GmbH und YX Immobilien AG, 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 (so sei z.B. betreffend Mag. E. X. die sanierte Wohnung zu einem Fixpreis angeboten worden und die Aufteilung des Kaufpreises völlig willkürlich im Verhältnis 1 : 3 erfolgt) die Rede – 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 Streitjahr ATS 1,947.457,60 (€ 141.527,26) (womit sich

---

auch nach dem Bp Bericht Tz 16 die Betragsdifferenz gegenüber dem für das Streitjahr erklärten Umsatzsteuerbetrag ergab).

Gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Umsatzsteuerbescheid für 2001 vom 19.11.2004 erhob die Bw Berufung und führte darin iW aus, sie habe darauf hingewiesen, dass der einzige Zweck der ARGE die Renovierung und der Ausbau ggstdl Liegenschaft gewesen sei. Es seien nur die allgemeinen Teile der Liegenschaft saniert und das Dachgeschoß ausgebaut worden. Da die ARGE die erforderliche Finanzierung der Ausbau- und Sanierungsarbeiten nicht zur Gänze selbst zwischenfinanzieren konnte, habe die YX Immobilien 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 Oktober 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. Die beiden neuen Dachbodenwohnungen Top 25 und Top 26 seien mit Kaufverträgen vom 2.2.2001 von den Liegenschaftseigentümerinnen veräußert worden. Die Ausbauleistung der ARGE sei mit Faktura vom 23.3.2001 an Frau E. X. (Top 26) und mit Faktura vom 6.8.2001 an Hrn Dkfm. W. (Top 25) in Rechnung gestellt worden. Im Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen Bauaufträge und der Kaufverträge war mit den Rohinstallationen im Dachboden begonnen worden. Der wesentliche Teil des Dachbodenausbaus sei aber jedenfalls nach den Wünschen und konkreten Aufträgen der beiden Käufer vorgenommen worden.

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 YX Immobilien 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 „Auftragerteilung 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 ARGEN 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 UFS wies nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 16. Juni 2006, ZI RV/0734-W/05, ab.

Der UFS führte aus, dass zur Lösung des Falles ua die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungserwerber maßgeblich sei, welche er für alle genannten Wohnungserwerber verneinte. Wegen der fehlenden Bauherreneigenschaft der genannten 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 2006/13/0129, den Bescheid des UFS wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf und führte dazu aus, der Beschwerdefall gleiche hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage zur für das Streitjahr strittigen Vorschreibung einer Umsatzsteuerschuld auf Grund der Rechnungslegung nach § 11 Abs 14 UStG 1994 jenem, den der VwGH mit seinem Erkenntnis vom selben Tag, 2006/13/0128, entschieden habe, in einer Weise, 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 erfüllt habe, 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 Unternehmertkette 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 wären.

---

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

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 AB 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 YX Immobilien AG und die F. Bau und Handels GmbH gehören zur Unternehmensgruppe. Maßgeblichen Einfluss auf alle Unternehmen haben Hr Mag. A. und Hr B..

Zum gegenständlichen Fall:

Mit Kaufvertrag vom 21.12.1998 bzw 7.12.1999 erwarben die MA Immobilienhandel KEG, die NA Immobilien Handel KEG, die OB Immobilien Handel KEG und die SB Immobilienhandel KEG die Liegenschaft in Z-Str.1234, Wien. Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen. ("Zinshaus").

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

Die ARGE Ausbau Z-Str.1234 (Bw) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1.10.1999 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes Z-Str.1234, und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile, einem Lifteinbau und einem Dachgeschoßausbau.

Beteiligt sind die Eigentümer der Liegenschaft, die MA Immobilienhandel KEG mit 15%, die NA Immobilien Handel KEG mit 20%, die OB Immobilien Handel KEG mit 25% und die SB Immobilienhandel KEG mit 40% sowie A. & B.. Letztere ist nicht Eigentümer und nicht am Jahresergebnis beteiligt, jedoch mit der Verwertung der einzelnen Wohneinheiten beauftragt.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. E A. und Hr J. B. .

---

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

An der Liegenschaft wurde am 19.6.2000 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 F. Bau- und Handels GmbH als Generalunternehmer und auch andere Firmen, die dem Gesellschaftsvertrag entsprechenden Arbeiten durchzuführen.

Die Renovierungstätigkeiten wurden iW von Juni 2000 bis September 2001 durchgeführt, begannen aber schon Anfang 2000.

Für die beiden Dachgeschoßwohnungen wurden Fr E. X. und Hr Dkfm. W. als Käufer gewonnen.

Die grundbürgerlichen Eigentümer lieferten die unsanierten Wohnungen bzw den unsanierten Dachboden an die Wohnungserwerber.

Die ARGE lieferte die Bauleistungen in Form des Dachgeschoßausbaues, 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 Unternehmer auf.

Es handelt sich um folgende Beträge lt Ausgangsrechnungen der ARGE:

28.2.2001 (AR Nr 3) G. K. ATS 416.250,-- netto, USt 83.250,--

23.3.2001 (AR Nr 4) E. X. ATS 1,947.288,-- netto, USt 389.457,60

6.8.2001 (AR Nr 5) Dkfm. W. ATS 2,673.750,-- netto, USt 534.750,--

30.8.2001 (AR Nr 6 u 8) C. Vermögensverwaltung GmbH ATS 1,175.000,-- netto, USt 235.000,--

30.8.2001 u 10.12.2001 (AR Nr 7 u 9) YX Immobilien AG ATS 3,525.000,-- netto, USt 705.000,--

Umsatzsteuer gesamt: ATS 1,947.457,-- (€ 141.527,26)

Ausgangsrechnung vom 28.2.2001 (AR 3 s oben) betrifft G. K.

Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 2.2.2001 die Wohnung Top 2. Den Bauauftrag hatte sie am 8.1.2001 unterfertigt. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an die Fr K. erbracht.

Ausgangsrechnung vom 23.3.2001 (AR Nr 4 s oben ) betrifft E. X.

Sie erwarb die Wohnung Top 26 (Dachgeschoß) mit Kaufvertrag vom 2.2.2001. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Fr X. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnung vom 6.8.2001 (AR Nr 5 s oben) betrifft Dkfm W. .

Er erwarb die Wohnung Top 25 (Dachgeschoßausbau) mit Kaufvertrag vom 2.2.2001. Am 8.1.2001 war der Bauauftrag unterfertigt worden. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an Hrn Dkfm W. erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnungen vom 30.8.2001 (AR Nr 6 u 8 s oben) betreffen Fa C.

Vermögensverwaltung GmbH

Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 26.6.2001 die Wohnungen Top 21 und Top 24. Die Bauaufträge waren am 31.5.2001 unterzeichnet worden. Die Baukostenendabrechnungen datieren vom 30.8.2001. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauaufträgen an die C. Vermögensverwaltung GmbH erbracht und fakturiert.

Ausgangsrechnungen vom 30.8.2001 u 10.12.2001 (AR Nr 7 u 9) betreffen YX Immobilien AG

Sie erwarb mit Kaufvertrag vom 13.12.2000 und 26.6.2001 die Tops M1, M2 L2, 4,5,6,7,8,9,10,12,13,14,15 und 17 von den jeweiligen Eigentümern. Die ebenfalls erworbene Wohnung Top 11 ist nicht streitgegenständlich.

Der Bauauftrag wurde am 13.12.2000 unterfertigt. Die Bw hat die Bauleistungen gemäß Bauauftrag an die YX Immobilien 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 AB 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 des Gebäudes und die Errichtung von Dachgeschoßwohnungen dient unbestritten dem Zweck, die Wohnungen zu verkaufen (s zB Projektbeschreibung, eingereicht bei der Bank, Ab Bp; Leistungsbeschreibung).

Dass die F. Bau- und Handels GmbH von der ARGE als Generalunternehmer beauftragt wurde, ist unbestritten.

Dass die Renovierungstätigkeiten Anfang 2000 begannen und iW von Juni 2000 bis September 2001 durchgeführt wurden, 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 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 getätigten 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 Unternehmerkette 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 den gemäß § 11 Abs 14 UStG vorgeschriebenen Betrag.

Die Umsatzsteuer wird erklärungsgemäß festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in Euro und Schilling)

Wien, am 13. Oktober 2009