

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EGM, vertreten durch Dr. Fritz Miller, Rechtsanwalt, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 13. Oktober 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 1. Oktober 1998 betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 entschieden:

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 und 1996 werden abgeändert.

Für diese Jahre wird eine Umsatzsteuer nicht festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss vom 11. Mai 1994 konstituierten sich 11 Personen zur Miterrichtergemeinschaft M. Zum Repräsentanten der Miterrichtergemeinschaft und zu ihrer Vertretung in Abwicklung des Gesamtbauvorhabens wurde DDr.AF bestellt. Gründungszweck der Miterrichtergemeinschaft war lt. Aktenlage die Errichtung einer Wohnanlage, bestehend aus 13 Wohnungen und einer Tiefgarage sowie die Begründung von Wohnungseigentum an den errichteten Gebäuden. Die Miterrichtergemeinschaft sollte lt. Vertrag ohne Gewinnabsicht errichtet werden. Jeder Vertragspartner verpflichtete sich, "den auf ihn entfallenden Anteil an Kosten der Miterrichtergemeinschaft zur Weiterleitung an die Unternehmer rechtzeitig zur Verfügung zu stellen". Im Zuge der Gründung der Miiterrichtergemeinschaft wurde auch ein Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag zwischen dem Baumeister Ing.SR als Verkäufer und den Miterrichtern der Eigentumswohnungen geschlossen. Die Miterrichtergemeinschaft beauftragte in der Folge Ing.SR mit dem Bau der Wohnanlage sowie der Organisation des

Bauvorhabens. Der Auftrag an den Baumeister unterteilte sich in einen gemeinsamen Auftrag und in Einzelaufträge der Miterrichter. Der gemeinsame Bauauftrag umfasste all jene Arbeiten, die in der Ausstattungsliste für die Wohnungen detailliert angeführt sind (sog. Grundausstattung). Demgegenüber waren bauliche Sonderwünsche jeder Art von Einzelaufträgen an den Baumeister heranzutragen. Die voraussichtlichen Baukosten wurden mit 17.470.800 S zuzüglich 20% Mehrwertsteuer beziffert, wobei die Baukosten nach der Parifizierung entsprechend den Miteigentumsanteilen aufgeteilt werden sollten.

In den Jahren 1994 und 1995 machte die Miterrichtergemeinschaft – ohne Umsätze zu erklären- Vorsteuern in Höhe von 2.694.958 S geltend. Im Jahr 1996 erfolgte die Endabrechnung der Wohnanlage zum Preis von 18.871.048,48 S zuzüglich 20% Mehrwertsteuer. Überdies wurden 1996 nochmals Vorsteuern in Höhe von 1.093.753,74 S geltend gemacht.

Im Rahmen einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO kam der Prüfer zum Ergebnis, dass der Miterrichtergemeinschaft keine Bauherreneigenschaft zukomme. Lediglich der Initiator eines Bauherrenmodells sei als Lieferer des Gebäudes und damit als Unternehmer im Sinne des UStG 1972 bzw. des UStG 1994 anzusehen. Hinsichtlich der Bauherrenproblematik stützte sich der Prüfer auf Prüfungsfeststellungen der Abteilung für Gebühren und Verkehrsteuern des Finanzamtes, denen zufolge die Miterrichter keinerlei Einfluss auf die Bauführung hatten. Sie seien vielmehr von vornherein an ein bereits zur Gänze ausgearbeitetes, geplantes und genehmigtes Bauprojekt gebunden gewesen. Die mangelnde Bauherreneigenschaft der Miterrichtergemeinschaft habe zur Folge, dass derselben keine Vorsteuerabzugsberechtigung zukomme. Da in den Abrechnungen seitens der Miterrichtergemeinschaft Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden sei, werde diese gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und nahm mit Bescheiden vom 1. Oktober 1998 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995 wieder auf. Die Umsatzsteuer wurde in den wieder aufgenommenen Verfahren 1994 und 1995 mit 0 S und im noch nicht veranlagten Verfahren 1996 mit 3.860.682 S festgesetzt.

Die Berufungswerberin erhab mit Schreiben vom 5. Oktober 1998 Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1994 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994, 1995 und 1996, die sie im Wesentlichen wie folgt begründete:

Das Verfahren sei mangelhaft. Durch die Einvernahme des RADr.M, der Miterrichter sowie des Baumeisters Ing.SR hätte bewiesen werden können, dass sämtliche Miterrichter das finanzielle Risiko der Abwicklung des Bauvorhabens getragen hätten, sie aufgrund ihrer vertraglichen Rechtsstellung einen maßgeblichen Einfluss auf die planliche Gestaltung des Bauprojektes

gehabt und die einzelnen Miterrichter stets gemeinsam die Aufträge an die bauausführenden Handwerker erteilt hätten. Durch die Einvernahme des RADr.M hätte auch bewiesen werden können, dass dem Finanzamt bereits vor Abschluss des wieder aufgenommenen Verfahrens sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien, welche eine abschließende rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ermöglicht hätten.

Bei Erteilung der Baugenehmigung seien die Miterrichter bereits namentlich bekannt gewesen. Ing.SR sei zu diesem Zeitpunkt verpflichtet gewesen, ihnen die Kaufliegenschaft zu übereignen, wobei der Übereignungsanspruch überdies bereits aufgrund von Vorverträgen Ing.SRs und den Miterrichtern bestanden habe. Aus den zahlreichen Planänderungen ergebe sich, dass die Miterrichter auf die Planung maßgeblichen Einfluss gehabt hätten. Aus dem Bescheid des Finanzamtes gehe nicht hervor, aus welchen Gründen die Bauherreneigenschaft verneint worden sei. Die Berufungswerberin erfülle jedoch die Kriterien für die Bauherreneigenschaft, weil jeder Miterrichter in jeder Phase der Planung die Möglichkeit besessen habe, entscheidungswesentlich auf die Baupläne Einfluss zu nehmen. Das Finanzamt habe übersehen, dass sämtliche Miterrichter bereits vor der endgültigen Erteilung der Baugenehmigung den Beschluss zur Errichtung des Wohngebäudes gefasst hätten. Aus dem Umstand der Erteilung sämtlicher Aufträge an die Handwerker namens der Miterrichter in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts sei ferner abzuleiten, dass auch das Kriterium des Baurisikos verwirklicht worden sei. An dieser Beurteilung vermöge auch die Zusage des Baumeisters Ing.SR, die voraussichtlichen Baukosten würden nicht überstiegen, nichts zu ändern, da die einzelnen Mitglieder der Berufungswerberin im Außenverhältnis gegenüber den Handwerkern verpflichtet gewesen seien. Aufgrund der Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin sei diese bereits während der Bauphase als vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 anzusehen. Mit der Übergabe der Bauobjekte an die einzelnen Miterrichter werde sie steuerbare und steuerpflichtige Umsätze tätigen.

Mit Berufungsentscheidung vom 6. September 1999 gab die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Berufung gegen die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 1994 mangels Hervorkommens entscheidungswesentlicher neuer Tatsachen oder Beweismittel statt und wies die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 als unzulässig zurück. Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 und 1996 wies sie als unbegründet ab. Für 1995 erließ sie hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995 einen Nichtfestsetzungsbescheid gemäß § 92 BAO. Die Abweisung wurde zusammengefasst damit begründet, dass die Errichtung von Gebäuden im bloßen Miteigentum zu keinem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen der Gemeinschaft der Miteigentümer und den einzelnen Miteigentümern führe. Zahlungen der Miteigentümer bzw. der Miterrichter zur Abgeltung der anteiligen

Errichtungskosten seien Beiträge zur Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben und stünden damit gleich echten Mitgliedsbeiträgen außerhalb eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches. Die bisherige Verwaltungspraxis bzw. Rechtsprechung nehme einen Leistungsaustausch nur bei entgeltlicher Einräumung von Wohnungseigentum an. Die dabei vertretene Ansicht, das Entgelt für die Einräumung von Wohnungseigentum bestehe in der Aufgabe von Miteigentumsanteilen bzw. in der Entrichtung der anteiligen Kostenbeiträge, entbehre jedoch jedweder Grundlage. Die Miterrichtergemeinschaft sei vielmehr als reine Kostengemeinschaft anzusehen, weshalb die Miterrichter jeweils direkt, dh. ohne Umweg über die Miterrichtergemeinschaft, sukzessive wirtschaftliches Eigentum an den errichteten Wohnungen erworben hätten. Die von den einzelnen Miterrichtern bezahlten Kostenbeiträge stünden daher außerhalb eines Leistungsaustausches, weshalb der Miterrichtergemeinschaft auch kein Vorsteuerabzug zustehe. Da im vorliegenden Fall von der Berufungswerberin Schlussrechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis gelegt worden seien, sei auch der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG 1994 verwirklicht.

Gegen diese Entscheidung er hob die Berufungswerberin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob die angefochtene Entscheidung wegen Rechtwidrigkeit des Inhalts auf: Beim Erwerb einer bebauten Liegenschaft handle es sich im Hinblick auf die Zubehörseigenschaft des Gebäudes um einen Grundstücksumsatz. Sei daher der Veräußerer zugleich Bauherr, falle der gesamte Veräußerungsvorgang unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Z 9 lit. a UStG 1994. Dies bewirke einerseits, dass der Veräußerer für die Baukosten des Gebäudes gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 keinen Vorsteuerabzug vornehmen könne, andererseits - von den Fällen des im Streitzeitraum geltenden § 12 Abs. 14 UStG 1994 abgesehen - der Erwerber keinen Vorsteuerabzug für den Erwerb des Grundstückes samt Gebäude habe. Der Begriff Bauherr sei für die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer einheitlich auszulegen. Dabei komme es darauf an, dass die betreffende Gemeinschaft

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
- b) das Baurisiko zu tragen habe, dh den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei und
- c) das finanzielle Risiko tragen müsse, dh dass sie nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Weiters sei für die Entscheidung über den Vorsteuerabzug zu prüfen, ob die Gemeinschaft das Gebäude unternehmerisch, und zwar zur Ausführung von Umsätzen, die nicht vom Vorsteuerabzug ausschließen, nutze. Sei der Bauherr eine (künftige) Wohnungsgemeinschaft iSd WEG 1975, erlange – anders als bei einer schlichten Miteigentumsgemeinschaft – der

Wohnungseigentümer das dingliche Nutzungsrecht an der Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit. Aus umsatzsteuerlicher Sicht werde dem Wohnungseigentümer dieses Nutzungsrecht mit der Übergabe der zugesagten Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit seitens der Wohnungseigentumsgemeinschaft eingeräumt. In der Errichtung des Gebäudes und der Übertragung (Einräumung) des Nutzungsrechtes an mehreren Wohnungen werde nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ein Vorgang gesehen, wodurch Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft begründet werde. Das Entgelt für den Umsatz der Wohnungseigentumsgemeinschaft bestehe in den von den Miteigentümern zu leistenden Anteilen an den für die Errichtung des Gebäudes bei der Gemeinschaft anfallenden Kosten. Somit sei gewährleistet, dass – eine entsprechende Rechnung der Miterrichtergemeinschaft gemäß § 11 UStG 1994 sowie das Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 vorausgesetzt – auch dem einzelnen Wohnungseigentümer das Recht zum Abzug der aus der Errichtung des Gebäudes resultierenden Vorsteuern gewahrt bleibe. Der Verwaltungsgerichtshof sehe sich daher nicht zu einem Abgehen von seiner bisherigen Rechtsprechung veranlasst.

Durch diese Bescheidaufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof trat das Berufungsverfahren in jenes Stadium zurück, in dem es sich vor Ergehen der angefochtenen Entscheidung befunden hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im obangeführten Erkenntnis ausgeführt hat, kommt einer Wohnungseigentumsgemeinschaft durch die Errichtung des Gebäudes und die Übertragung des Nutzungsrechtes an mehreren Wohnungen an die einzelnen Wohnungseigentümer sehr wohl Unternehmereigenschaft zu. Unternehmereigenschaft liegt aber nur dann vor, wenn die Wohnungseigentumsgemeinschaft hinsichtlich der Errichtung des Gebäudes als Bauherrin anzusehen ist, weil nur dann von einer Errichtung des Gebäudes gesprochen werden kann.

Die Frage, wer beim berufungsgegenständlichen Projekt als Bauherr anzusehen ist, ist für die Grunderwerbsteuer bereits entschieden. Im Zuge einer Prüfung gemäß § 151 BAO hat die Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern des Finanzamtes Feldkirch festgestellt, dass nicht die Erwerber der in Rede stehenden Wohnungen, sondern der Organisator und Initiator dieses Projektes, Ing.SR, als Bauherr anzusehen seien und daher die gesamten Errichtungskosten des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer einzubeziehen sei. Die Berufung eines der Miterrichter gegen den in der Folge vom Finanzamt erlassenen Grunderwerbsteuerbescheides wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Entscheidung vom 16. Juli 2003, GZ. RV/0117-F/02, als unbegründet abgewiesen. Zusammengefasst hat der unabhängige Finanzsenat seine Entscheidung damit begründet,

dass der berufungswerbende Miterrichter (wie auch die übrigen Miterrichter) keine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes nehmen konnte und daher nicht Bauherr war. Diese Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. Juli 2004, ZI. 2003/16/0135-9, bestätigt.

Damit ist das Schicksal der Berufung aber entschieden. Denn der Bauherrenbegriff ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer einheitlich auszulegen. Für die Umsatzsteuer kann daher nichts anderes gelten als für Grunderwerbsteuer, nämlich dass hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnanlage nicht der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft, sondern vielmehr Ing.SR die Bauherreneigenschaft zukommt. Hinsichtlich der Begründung darf auf die entsprechenden Ausführungen in der Berufung vom 16. Juli 2003, GZ. RV/0117-F/02, sowie im Erkenntnis vom 29. Juli 2004, ZI. 2003/16/0135-9, verwiesen werden.

Ist aber der Veräußerer Ing.SR zugleich Bauherr, so ist der gesamte Veräußerungsvorgang als unecht steuerbefreiter Umsatz des Veräußerers gemäß § 6 Z 9 lit. a UStG 1994 anzusehen. Als weitere Konsequenz ergibt sich, dass der Wohnungseigentümergemeinschaft auch keine Unternehmereigenschaft zukommt. Der Miterrichtergemeinschaft steht daher kein Vorsteuerabzug aus den auf die Baukosten des Gebäudes entfallenden Umsatzsteuern zu. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Gleichzeitig war der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1995 insoweit abzuändern, als die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer festzustellen war.

Was die vom Finanzamt für das Jahr 1996 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 festgesetzte Umsatzsteuer aufgrund der in der Abrechnung per 1. Oktober 1996 ausgewiesenen Umsatzsteuer anlangt ist zu sagen, dass eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 nur dann anzunehmen ist, wenn die Rechnung den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze entspricht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2001, 2001/14/0023, sowie vom 13. Mai 2003, 99/15/0238). Eine derartige Rechnung liegt gegenständlich nicht vor. Zunächst ist aus dieser Abrechnung nicht ersichtlich, wer wem gegenüber abrechnet, insbesondere, wer der Empfänger der abgerechneten Leistungen ist (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994). Darüber hinaus fehlen der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung bzw. der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt (§ 11 Abs. Z 4 UStG 1994). Es liegt daher keine Steuerschuld aufgrund der Rechnung vor. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1996 war somit spruchgemäß abzuändern.

Feldkirch, am 17. März 2005