



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Norbert Pelzer und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der ARGE_L , K & F OHG & Mitgesellschafter, W, vertreten durch Dr. Thomas Keppert WP GmbH, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 17. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2002 nach der am 24. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird betreffend Umsatzsteuer 2001 als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Umsatzsteuerbescheid 2002 wird insofern abgeändert, als er für endgültig erklärt wird.

Entscheidungsgründe

Laut beim Finanzamt (FA) am 3.2.2000 eingelangten Fragebogen für Gesellschaften betreffend die Eröffnung des Gewerbebetriebs wurde der Name des Unternehmens mit ARGE_L angegeben.

Demnach wurde das Unternehmen mit 1.1.2000 begonnen.

Als ausgeübte Geschäftstätigkeit wird "Zinshaus – Renovierung und Ausbau" angeführt.

Beteiligt sind M K Immobilienhandel KEG sowie K & F .

Zeichnungsberechtigt sind Mag. A K und Hr B F .

Mit dem Ansuchen um Zuteilung einer Steuernummer wurde beim FA wurde auch der Gesellschaftsvertrag der ARGE vom 1.1.2000 vorgelegt.

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw) gem § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung wurde ein Vorhalteverfahren durchgeführt, in dem u a folgende Feststellungen von der Bp in den Schreiben vom 5.6.2003 und 31.7.2003 getroffen wurden:

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

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

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

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

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

- a) die Käufer konnten auf die bauliche Gestaltung keinen Einfluss nehmen
- b) die KEGs haben das Baurisiko zu tragen, d h den bauausführenden Unternehmern gegenüber sind sie berechtigt und verpflichtet
- c) das finanzielle Risiko tragen ebenfalls die KEGs, da die Erwerber bloß einen Fixpreis zu zahlen haben
- d) nur dem Bauherren (=KEGs) obliegt es, die Sanierung bzw die Um- und Ausbauten zu planen und der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen
- e) teilweise wurden Bauaufträge mit den Käufern abgeschlossen. Diese Bauaufträge wurden nachweislich rückdatiert. Die Bauaufträge wären dennoch als "Scheinauftrag" anzusehen, da zu diesem Zeitpunkt die im Bauauftrag angeführten Leistungen schon vorher begonnen bzw bereits fertiggestellt wurden (somit muss zur Durchführung dieser Arbeiten den Auftrag ein anderer erteilt haben).

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

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

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

Darüber hinaus wurde festgestellt, dass sämtliche Wohnungen im Internet (...) zu einem Fixpreis angeboten wurden. Aus diversen auf der EDV-Anlage vorgefundenen ...

Schriftstücken ist ersichtlich, dass Kaufinteressenten eine Aufteilung des Kaufpreises

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

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

In den Vorhaltsbeantwortungen wurde iW vorgebracht:

"... Zum Sachverhalt ist soviel zu sagen, dass ... ein Großteil aller Wohnungen von der C.-AG gekauft worden sind oder die C.-AG in den Verkauf der Wohnungen eingebunden war....Bei der ARGE L-Gasse wurden von insgesamt 25 Tops 23 Tops von der C.-AG gekauft, weitere 2 Tops wurden an Dritte verkauft. Die C.-AG investiert in Immobilien, die sie großteils langfristig vermietet. Einzelne Wohnungen sind auch für den Verkauf bestimmt. Die C.-AG hat von Beginn an die Absicht gehabt, unsanierte und unausgebaute Wohnungen zu erwerben, sie selbst zu sanieren und auszubauen, um sie dann weiter zu verkaufen oder aber langfristig zu vermieten. ...

Generalunternehmer war die D-GmbH, die mit den Um- und Ausbauten beauftragt worden ist. Der Wohnungskäufer war vertraglich nicht gebunden, den Bauauftrag an die D-GmbH zu vergeben. ...

Wirtschaftlich gesehen ist immer die C.-AG bzw der Wohnungsverkäufer als Bauherr aufgetreten. Die KEGs handelten ausschließlich mit den unsanierten Objekten. Zwischen ihnen und den bauausführenden Unternehmern bzw der D-GmbH bestand keine Vertragsbeziehung. Der Kaufvertrag zwischen der C.-AG und den KEGs wurde deshalb später abgeschlossen, weil klar war, dass die C.-AG die gesamte Verwertung der Objekte übernehmen wird. ... Die

Auswahl der Mieter erfolgte ausschließlich durch die C.-AG. Beim Um- und Ausbau ist man dabei auch teilweise auf die Wünsche potentieller Mieter eingegangen. Dies konnte aber nur dann geschehen, wenn die C.-AG den Auftrag für die Um- und Ausbaumaßnahmen gegeben hat.

Dritten gegenüber trat nur die C.-AG bzw der Wohnungskäufer als Erwerber und Eigentümer auf. Auf der Homepage der C.-AG werden einzelne Wohnungen und auch die neu ausgebaute Dachgeschoßwohnung zur Vermietung und zum Verkauf angeboten. ... trat die C.-AG als Bauherrin Interessenten gegenüber auf. ...

Projekt L-Gasse

Der Gesellschaftsvertrag der ARGE L-Gasse wurde zwischen 1 Handels-KEG und der Firma K & F am 1.1.2000 abgeschlossen. Laut Gesellschaftsvertrag ist einziger Zweck der ARGE die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes in 1100 Wien, L-Gasse, mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rd ATS 6 Mio inklusive Umsatzsteuer (...), und zwar Teile des gesamten Objektes inklusive der allgemeinen Hausteile und einem Dachgeschoßausbau. Die Renovierungs- und Ausbaukosten würden innerhalb eines Zeitraumes von rd 2 Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag – je nach Durchsetzbarkeit am Markt – weiterverrechnet. Die geplanten Erlöse sollten sich auf ATS 7 – 9 Mio belaufen (...).

Die konkreten Renovierungs- und Ausbautätigkeiten konnten zwischen Jänner und März 2000 in eingeschränktem Umfang begonnen werden. Danach kam es zu einer Baupause, da noch keine Baugenehmigung vorlag. Im November 2000 wurden noch Fundamentierungsarbeiten gemacht. Die Hauptbautätigkeit konnte jedoch erst nach Einlangen der Baugenehmigung im Jänner 2001 begonnen werden, setzte sich zu Jahresmitte fort und wurde Ende 2001 im Wesentlichen abgeschlossen....

Zwischen der D-GmbH und der ARGE L.-Gasse einerseits und der C.-AG andererseits wurden auf Basis einer bereits zuvor gegebenen Willensübereinstimmung am 14.2.2001 schriftliche Bauaufträge über die Renovierung und den Ausbau fast aller Wohneinheiten getroffen, lediglich die neu ausgebauten DG-Tops 28 und 30 wurden von der C.-AG nicht übernommen. Die C.-AG hat somit insgesamt 23 der 25 Tops übernommen.

Gleichzeitig hat es die C.-AG gemeinsam mit der Firma K & F Anfang 2001 übernommen, Wohnungskäufer und Bauherrn für die Wohneinheiten des Objektes zu werben. ...

Beim Projekt L-Gasse konnten von der C.-AG keine weiteren Bauwerber geworben werden, sodass die C.-AG einziger Bauherr geblieben ist.

Konkret konnten 2 Wohnungskäufer geworben werden, die direkt von den Handels-KEGs Wohneinheiten in renoviertem Zustand gekauft haben, wobei die ARGE L-Gasse

ordnungsgemäß die Baukosten der D-GmbH sowie dritter Zulieferer an die Handels-KEGs weiterverrechnet hat. Konkret geschah dies bei folgenden Wohnungskäufern:

Top 28 P Kaufvertrag vom 5.9.2001

Top 30 G. Kaufvertrag vom 5.9.2001

...

Ein weiteres Kriterium für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist die Einflussnahme auf die planerische Gestaltung des Hauses. ...hat die C.-AG jeweils den Bauauftrag für den Ausbau und die Renovierung der Objekte in wesentlichem Umfang erteilt und hat teilweise gemeinsam mit anderen Bauherrn – die von der C.-AG geworben wurden – den überwiegenden Anteil der Projekte damit übernommen und aktiv mitgestaltet. ... Die Baubewilligungen wurden auf Basis sehr einfacher Einreichpläne vorgenommen. Viele Detaillösungen bautechnischer, statischer und ausbautechnischer Art wurden erst im Zuge der Bautätigkeit festgelegt ...

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

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

Zu keiner Zeit war ein Fixpreis für die Umbauarbeiten vereinbart. In den Bauaufträgen wurde lediglich ein grobes Gesamtausbaubudget festgelegt. ... Beim Projekt L-Gasse war in den ersten Kostenkalkulationen in 1999/2000 von einem Ausbaubudget von rd € 360.000,-- ausgegangen worden. Die Art und das Ausmaß des Projektes wurden unter Mitwirkung der C.-AG laufend erweitert und umfasste schließlich insgesamt € 643.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer (...). Das sind rd 80% mehr als die ursprünglichen Baubudgets. ...

... ergibt sich schlüssig, dass der Großteil der Merkmale, die für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft sprechen, beim Wohnungserwerber erfüllt war. Dies war in den meisten Fällen die C.-AG. Die KEGs können nicht als Bauherren angesehen werden, da

- die Wohnungserwerber von Beginn an die Absicht hatten, eine unsanierte Liegenschaft zu erwerben, um sie um- und auszubauen und die einzelnen Wohnungen später zu verkaufen oder zu vermieten
- die Wohnungserwerber nachweislich auf die planerische Gestaltung des Hauses maßgeblich

Einfluss nehmen konnten, ...

- die Wohnungserwerber das Baurisiko getragen hat, dh dass nur sie gegenüber den bauausführenden Unternehmern vertraglich berechtigt und verpflichtet waren
- mit den Wohnungserwerbern kein Fixpreis vereinbart war, da das ursprüngliche Baubudget durch die Endabrechnung bei weitem überschritten worden ist...

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

Abschließend wollen wir noch ausführen, dass Zwischenkäufe und –verkäufe einzelner Wohneinheiten in unsaniertem Zustand im Rahmen der gegenständlichen Bauprojekte durchgeführt wurden. Diese Zwischenverkäufe berühren die Bauherreneigenschaft der C.-AG nicht, da sie wie dargestellt entsprechende Vereinbarungen über den Erwerb und die langfristige Behalte der betroffenen Einheiten hatte und Willensübereinstimmung zwischen den Vertragsparteien zu einem jeweils sehr frühen Projektstadium gegeben war. Der Grund für die Durchführung der Zwischenverkäufe war in der Liquiditätssicherung und Finanzierungsbereitstellung für die einzelnen Projekte zu suchen. Und es war den einzelnen Zwischenkäufern bewusst, dass – nach Realisierung der endgültigen langfristigen Projektfinanzierung – die C.-AG langfristiger Eigentümer würde,..."

Das FA traf im Bp-Bericht ua folgende Feststellungen.

"Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit
Renovierung und Ausbau des Objektes L-Gasse

Tz 2 Rechtsform

Arbeitsgemeinschaft, Gesellschaft nach bürgerlichem Recht

Tz 10 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse

M K Immobilienhandel KEG 80%, ab 2001 40%

K & F OHG 20%, ab 2001 0

U. F Immobilienhandel KEG ab 2001 30%

D. F Immobilienhandel KEG ab 2001 30%

Erläuterungen zur Umsatzsteuer

Tz 14 Steuerschuld gem § 11 Abs 14 UStG

Die ARGE_L wurde am 1.1.2000 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes L-Gasse. Mit Ausnahme der K & F OHG waren alle Gesellschafter des geprüften Unternehmens zu Beginn der Sanierungsmaßnahmen im Jänner 2000 auch Miteigentümer des betreffenden Objektes.

Vom geprüften Unternehmen wurden Sanierungsarbeiten an die in der Folge angeführten Käufer der einzelnen Wohnungen abgerechnet, obwohl Empfänger der betreffenden Leistungen die jeweiligen Eigentümer-KEGs (=Wohnungsverkäufer) waren.

Im Ermittlungsverfahren wurden folgende Fakten festgestellt:

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

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

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

Diese Aussage deckt sich mit den festgestellten Fakten.

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

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

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

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

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

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

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

"Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Grundstückserwerber an eine bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Haus gebunden, dann ist es nicht rechtswidrig, den Kauf eines Grundstückes mit – einem herzustellenden (hier fertig zu stellenden) – Haus anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag (hier: Generalunternehmerauftrag) geschlossen wird."

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

Dass im Zuge der seinerzeitigen USt-Nachschaun des FA 01 bei einzelnen ARGEn der

gegenständliche Sachverhalt überprüft wurde, ist irrelevant, da den damaligen Prüfern maßgebliche Unterlagen und Beweismittel nicht vorlagen und daher naturgemäß auch nicht gewürdigt werden konnten.

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

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

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

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

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

Das Tragen von Baurisiko als maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer konnte in keinem einzigen Fall festgestellt werden. Ein aus allfälligen Preissteigerungen resultierendes finanzielles Risiko für die Käufer war aufgrund der fix vereinbarten Pauschalpreise in keinem Fall gegeben, in seltenen Fällen aufgetretene geringfügige Abweichungen vom Pauschalpreis resultierten immer aus Zusatzwünschen der Käufer. Diese waren somit auch nicht Bestandteil des Kaufpreises.

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

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

Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten netto	öS
---	----

<i>zuzüglich 20% Umsatzsteuer</i>	<i>öS</i>
<i>Gesamtkosten inkl Umsatzsteuer – Gesamtrechnungsbetrag</i>	<i>öS</i>

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

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

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

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

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

Der angeblich am 14.2.2001 von der C.-AG erteilte Bauauftrag wurde laut der im Zuge der Hausdurchsuchung auf dem Laufwerk "X-Server\L-Gasse \C.-AG " vorgefundenen und gesicherten Datei "Auftrag_L" tatsächlich erst am 13.11.2001 erstellt und am 14.11.2001 zuletzt geändert.

Auf einer im Zuge der Hausdurchsuchung vom 20.11.2001 vorgefundenen und beschlagnahmten CD-Rom am 20.9.2001 durchgeführten Sicherung des betreffenden Laufwerkes "C-Server" existiert die betreffende Datei noch nicht. Damit ist erwiesen, dass der Bauauftrag jedenfalls frühestens nach Durchführung der Datensicherung vom 20.9.2001 erstellt wurde und keinesfalls am 14.2.2001 unterschrieben worden sein kann und somit nachweislich rückdatiert ist.

Die Baukostenabrechnung der ARGE an die C.-AG vom 31.12.2001 wurde laut Dateiinformation ebenfalls bereits am 14.11.2001 erstellt und ist somit nachweislich vordatiert.

Dass diese Schriftstücke falsch datiert wurden, um einen längeren Zeitraum zwischen angeblicher Auftragserteilung und Endabrechnung der Baukosten und somit eine

Bauherreneigenschaft des Käufers vorzutauschen, beweist, dass diese tatsächlich nicht besteht.

bisher						lt Bp					
						Fakturierung an Bauherrn und Weiterfakturierung			Anteil	anteilige Baukosten je Top	Kaufpreis d Wohnung bisher
AR, Datum	Empfänger	Top	Netto	20% USt	Brutto	Käufer	Datum KV	Top		netto	
1 30.11.01	C_Im mo AG	Kellerraum	3.600.000,00 S	720.000,00 S	4.320.000,00 S	M _K KEG				93.000,00 S	111.600,00 S
		L1/L2				M _K KEG	29.11.01	L1/2	100/1028	343.224,00 S	411.868,80 S
		KE				M _K KEG	29.11.01	LKG	11/1028	115.542,00 S	138.650,40 S
		L3/L4				M _K KEG	29.11.01	3-4	80/1028	372.220,00 S	446.796,00 S
		6				M _K KEG	19.11.01	6	10/1028	53.172,00 S	63.806,40 S
		7				U-KEG	29.11.01	7	25/1028	118.608,00 S	142.329,60 S
		8-9				U-KEG	29.11.01	8-9	72/1028	334.614,00 S	401.536,80 S
		10				U-KEG	29.11.01	10	27/1028	125.118,00 S	150.141,60 S
		11-12				U-KEG	29.11.01	11-12	45/1028	200.046,00 S	240.055,20 S
		13				U-KEG	29.11.01	13	27/1028	124.488,00 S	149.385,60 S
		14				D-KEG	29.11.01	14	26/1028	121.002,00 S	145.202,40 S
		15				D-KEG	29.11.01	15	42/1028	202.734,00 S	243.280,80 S
		16-17				D-KEG	29.11.01	16-17	55/1028	260.022,00 S	312.026,40 S
		18-19				D-KEG	29.11.01	18-19	49/1028	206.682,00 S	248.018,40 S
		20				D-KEG	29.11.01	20	30/1028	133.518,00 S	160.221,60 S
		21-22				U-KEG	29.11.01	21-22	69/1028	323.064,00 S	387.676,80 S
		23-24				U-KEG	29.11.01	23-24	56/1028	266.322,00 S	319.586,40 S
		25-26				M _K KEG	29.11.01	25-26	50/1028	206.514,00 S	247.816,80 S

2 30.11.01	C-AG	27	400.000,00	80.000,00	480.000,00	M _K KEG	29.11.01	27	30/1028	400.000,00 S	480.000,00 S
Summe 2001			<u>4.000.000,00</u>	<u>800.000,00</u>	<u>4.800.000,00</u>					<u>4.000.000,00</u>	<u>4.800.000,00</u>
1 28.6.02	C-AG	29	€ 135.000,00	€27.000,00	€162.000,00	M _K KEG		29	80/1028	135.000,00€	162.000,00€
Summe 2002			<u>€ 135.000,00</u>	<u>€27.000,00</u>	<u>€162.000,00</u>					<u>135.000,00€</u>	<u>162.000,00€</u>

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

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

Zeitraum Steuerschuld gem § 11 (14) UStG

2001	öS 800.000,00	€ 58.138,27
2002		€ 27.000,00

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

Das FA erließ am 13.10.2004 entsprechende Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002.

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

"... Die angefochtenen Steuerbescheide entsprechen nicht den eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002. Die Steuerbescheide folgen vielmehr den Feststellungen der Betriebsprüfung, die dahin lauten, dass die Leistungserbringung zu den in den Jahren 2001 und 2002 erfolgten Fakturierungen der Renovierung und des Ausbaus der Liegenschaft 1100 Wien, L-Gasse nicht an die C.-AG, sondern an die jeweiligen Grundeigentümerinnen der einzelnen Eigentumswohnungen erfolgt sei. Aus diesem Grund sei hinsichtlich den gegenständlichen Fakturen an die C.-AG vom 30.11.2001 und 28.6.2002 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG im Ausmaß von € 58.138,27,-- im Jahr 2001 und € 27.000,00,-- im Jahr 2002 entstanden.

Die Begründung der gegenständlichen Bescheide verweist auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht über die abgabenbehördliche Prüfung. Diesem Bericht ist unter Tz 14 überwiegend lediglich eine "Schemabegründung" zu entnehmen, die im konkreten Fall als äußerst mangelhaft zu bezeichnen ist. So wird in Tz 14 behauptet, dass keine wesentliche

Einflussnahme der Wohnungskäufer auf die planerische Gestaltung der Wohnungen festgestellt werden konnte. Worauf die belangte Behörde diese Feststellung im konkreten Fall stützt, bleibt völlig im Dunkeln. Wahr ist vielmehr, dass selbstverständlich ausschließlich die beiden damaligen Vorstände der C.-AG, Mag. K und Herr F, den Einfluss auf die planerische Gestaltung der gegenständlichen Umbau-, Zubau und Sanierungstätigkeiten hatten, soweit es die von der C.-AG letztlich erworbenen Objekte gehandelt hat. Wer hätte denn sonst Einfluss haben sollen? Insgesamt kann somit der dem angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde zugrunde gelegte Sachverhalt als gravierend falsch festgestellt werden.

Der tatsächliche Sachverhalt im konkreten Fall ist vielmehr der, dass

- der Gesellschaftsvertrag der ARGE wurde zwischen den Handels-KEGs und der K & F OHG am 1.1.2000 abgeschlossen wurde. Laut Gesellschaftsvertrag ist der einzige Zweck der ARGE die Renovierung und der Ausbau der gegenständlichen Liegenschaft. Der dafür budgetierte Projektaufwand betrug bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages rd ATS 6 Mio inkl Umsatzsteuer (somit netto rund € 360.000,00). Darin enthalten waren die Kosten des Dachgeschoßausbaues. Die Art und das Ausmaß des Projektes wurden nach Anweisung der C.-AG laufend erweitert und umfasste schließlich € 643.000,00 netto ohne Umsatzsteuer. Dies bedeutet eine Überschreitung des ursprünglichen Baubudgets um mehr als 78%.
- Die gegenständlichen Renovierungs- und Ausbaukosten sollten in der Folge von der ARGE vorfinanziert werden und entweder an einzelne Wohnungskäufer – wenn diese vor Abschluss der Bauphase vorliegen sollten – oder – wenn kein Käufer gefunden wird – an die jeweiligen Eigentümerinnen verrechnet werden. Die geplanten Erlöse der ARGE aus dieser Projektstätigkeit beliefen sich auf ATS 7 bis 9 Mio.
- Die Renovierungs- und Ausbautätigkeit der ARGE konnte Anfang 2000 in eingeschränktem Ausmaß begonnen werden. Danach mussten die Bauarbeiten unterbrochen werden, da noch keine Baugenehmigung für den Dachbodenausbau vorlag. Die überwiegenden Bauleistungen wurden im Zeitraum zwischen Anfang und Ende 2001 durchgeführt.
- Da die ARGE die erforderliche Finanzierung der Ausbau- und Sanierungsarbeiten schließlich nicht zur Gänze selbst zwischenfinanzieren konnte, wurde bereits Anfang 2001 von der C.-AG beschlossen, die nicht fremdverkaufbaren Tops zu übernehmen. Aus diesem Grund erteilten die Eigentümerinnen der gegenständlichen Objekte der C.-AG jeweils Kaufoptionen. Am 14.2.2001 wurde dann der hier gegenständliche Bauauftrag mit der C.-AG abgeschlossen. Mit Kaufvertrag vom 29.11.2001 und 30.7.2002 wurde schließlich die Kaufoption effektuert und die gegenständlichen 23 Objekte von der C.-AG von den Handels-KEGs erworben.
- Wirtschaftliche Notwendigkeit der gegenständlichen Konstruktion war die, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Renovierung der gegenständlichen Liegenschaft (etwa im

Jänner 2000) die grundbücherlichen Eigentümerinnen der einzelnen Eigentumsobjekte zur Finanzierung des erforderlichen Reparaturaufwandes nicht in der Lage waren. Grundsätzlich wäre die WEG zur Erteilung des Auftrages zur Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft zuständig gewesen. Dies hätte aber dazu geführt, dass den einzelnen Eigentümern der WE-Objekte erhebliche Sonderbeiträge für die Reparaturrücklage vorgeschrieben hätten werden müssen. Dies war leider unfinanzierbar für die Eigentümerinnen. Die Hausbank hat sich nicht bereit erklärt, Sanierungskosten der allgemeinen Teile der Liegenschaft zu finanzieren. Da somit kein Geld für die notwendige Sanierung der Liegenschaft im Bereich der Eigentümerinnen aufstellbar war, musste die C.-AG die Zusage zum Erwerb der einzelnen Wohnungen tätigen sowie die Finanzierung der mit diesen verbundenen Sanierungskosten vorab übernehmen. Die Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft war deshalb unerlässlich, da andernfalls ein Verkauf des unausgebauten Dachbodens nicht möglich gewesen wäre. Jeder potentielle Käufer einer Dachbodenwohnung hat nämlich vorweg zur Bedingung eines Kaufes gemacht, dass die gesamte Liegenschaft saniert wird. Wer würde sich schon einen Dachboden in einer optischen "Bruchbude" kaufen? Wieso die belangte Behörde bei dem gegebenen Sachverhalt auf die Idee kommt, dass die Ausbauleistung der ARGE gegenüber den Eigentümerinnen (die an die C.-AG veräußert haben) erbracht worden sein soll, bleibt schleierhaft. Um überhaupt einen Käufer für die gegenständlichen Dachbodenflächen finden zu können, musste vorweg die Fassade und das Stiegenhaus auf Vordermann gebracht und ein Lifteinbau vorbereitet werden.

- Bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.10.2003 haben wir darauf hingewiesen, dass Gegenstand der Renovierung der gegenständlichen Liegenschaft nur die allgemeinen Gebäudeteile umfasst hat. Daneben wurden die drei Dachgeschoßwohnungen Top 28, Top 29 und Top 30 neu errichtet. Für alle anderen Objekte der gegenständlichen Liegenschaft hat die C.-AG die Garantie für die Finanzierung der Renovierungskosten des Hauses übernommen. Für zwei der drei Dachgeschoßwohnungen konnten Käufer gefunden werden. So wurde Top 28 an Felix P. und Top 30 an Gudrun G. jeweils mit Kaufvertrag vom 5.9.2001 veräußert. Die diesbezüglichen Baukosten wurden von der ARGE an die jeweiligen Wohnungseigentümerinnen in Rechnung gestellt.

Die belangte Behörde hat in gegenständlichen Verfahren verlangt, dass die an die C.-AG gelegten Rechnungen storniert werden und die gesamte Ausbau- und Sanierungsleistung an die ehemaligen Wohnungseigentümerinnen neu fakturiert werden, da angeblich die Leistung diesen gegenüber erbracht worden sei. Unsere Mandantin konnte dieser Forderung gar nicht folgen, zumal ein einseitiger Eingriff in eine zivilrechtlich gegebene Rechtslage unseres Erachtens nicht möglich ist. Es kann wohl nicht rechtens sein, dass die Finanzbehörde

bestimmen kann, an wen ein Unternehmer welche Rechnungen legt. Denn selbst wenn die von der belangten Behörde behaupteten Verkäufe bereits sanierter Wohnungen stattgefunden hätten, dann bedeutet dies noch keineswegs, dass dieser Sachverhalt dazu zwingen würde, die geleisteten Sanierungskosten an die Handels-KEGs zu fakturieren.

Wir dürfen für die von der belangten Behörde geforderte Vorgangsweise einige plastische Beispiele anführen:

- Wenn sich ein Stofflieferant und ein Schneider dazu entschließen, gemeinsam am Markt aufzutreten und Maßanzüge anzubieten, so bedeutet dies wohl keineswegs, dass es umsatzsteuerlich unzulässig wäre, dass der Stofflieferant an den Kunden seine Ware fakturiert und der Schneider seinerseits seine Leistung der Herstellung des Anzuges mit dem beigegebenen Stoff. Und selbst wenn der Schneider und der Stofflieferant bereits in einem Stadium, wo noch gar kein konkreter Käufer ins Sicht ist, einer Vereinbarung dergestalt treffen, dass einige Maßanzüge bereits im Rohzustand hergestellt werden, und nur mehr die Feinarbeit dann anhand des tatsächlichen Käufers stattfindet, so bleibt die umsatz- und auch ertragsteuerliche Rechtslage unverändert. Der Stofflieferant liefert den Stoff und fakturiert diesen auch, der Schneider erbringt die Herstellungsleistung und fakturiert diese seinerseits an den Kunden. Die Finanzbehörde würde niemals auf die Idee kommen, dass der Schneider seine Leistung an den Stofflieferanten fakturieren bzw der Stofflieferant den Stoff dem Schneider berechnen müsste.
- Jeder Unternehmer ist doch jedenfalls in seiner geschäftlichen Willensbildung autonom. Es bleibt dem Unternehmer überlassen, wie er seine Geschäftsbeziehungen gestaltet. Dies gilt natürlich auch im Rahmen eines Konzerns. Denn wenn dies im Konzern anders wäre, dann wäre die Finanzbehörde pausenlos damit beschäftigt, Konzernsachverhalte umzuqualifizieren und eigene Besteuerungsebenen bzw Besteuerungssachverhalte zu erfinden.
- Als weiteres Beispiel könnte man den Verkauf einer möblierten Wohnung ansehen. Es kommt in der Praxis öfters vor, dass die Möbel einer Wohnung nicht im Eigentum des Wohnungseigentümers stehen. Vielfach gehören die Möbel noch dem letzten Mieter. Wenn nun der Wohnungseigentümer den Entschluss fasst, die Wohnung nicht mehr zu vermieten, sondern zu verkaufen, kommt es durchaus vor, dass gemeinsam mit dem Eigentümer der Möbel ein Käufer gesucht wird. Wird dann einer gefunden, so fakturiert selbstverständlich der Wohnungseigentümer seine Wohnung und der Möbelegentümer seine Möbel an den gemeinsamen Käufer. Kein Mensch- auch nicht die Finanzbehörde – würde in so einem Fall auf die Idee kommen, dass der Möbelegentümer seine Möbel zuerst an den Wohnungseigentümer zu fakturieren und Letzterer dann insgesamt die möblierte Wohnung in Rechnung zu stellen hat.

Auf den konkreten Fall übertragen bedeutet dies, dass die ARGE keinesfalls dazu gezwungen werden kann, die von ihr erbrachten Leistungen der Sanierung der allgemeinen Teile der gegenständlichen Liegenschaft nur über den Umweg der vormaligen grundbücherlichen Wohnungseigentümer zu fakturieren. Selbst dann, wenn der von der belangten Behörde behauptete Sachverhalt den Tatsachen entsprechen würde, hat dies überhaupt keine Bewandnis für die von der belangten Behörde geforderte Vorgangsweise. Im konkreten Fall wurde der Dachbodenausbau und die Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft jedenfalls von der ARGE vorgenommen und an die Käufer der einzelnen Objekte fakturiert. Ob die von der ARGE in Rechnung gestellten Ausbau- bzw Sanierungskosten zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehören oder nicht, ist eine davon völlig unabhängige Frage, die in einem anderen Abgabungsverfahren zu beantworten sein wird.

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

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

durch den Bauherrn auch durch den Umstand nicht geändert wird, wenn mit dem Bauunternehmer ein Pauschalpreis vereinbart wurde. Denn andernfalls gäbe es bei Pauschalvereinbarungen zwischen Bauherrn und Bauunternehmen nie einen Bauherrn im steuerrechtlichen Sinn. Diese Rechtsansicht teilen wir in vollem Umfang.

- Die als so wesentlich dargestellte Einflussnahme des Bauherren auf die planerische Gestaltung ist im Lichte der Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 5.8.1993 jedenfalls zu relativieren. Die tatsächliche Einflussnahme des Bauherren ist nur dann erforderlich, wenn eine vernünftige Notwendigkeit dazu bestehen würde. Die potentielle Möglichkeit muss aber jedenfalls gegeben sein. Dass dies nicht in jedem einzelnen Fall möglich war, wurde von Ihnen jedenfalls nicht erwiesen. Im Übrigen wäre es absolut wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass die C.-AG als Käuferin aller hier gegenständlichen Wohnungen nicht in der Lage gewesen wäre, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben. Immerhin bestand im hier relevanten Zeitraum Personalunion zwischen den Vorständen der AG und den Komplementären der Handels-KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGEn dargestellt haben.

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

Zu dem auch in Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes enthaltenen Argument, dass Arbeitsgemeinschaften Gesellschaften bürgerlichen Rechts sind und diesen keine Rechtspersönlichkeit zukommt, ist auszuführen, dass dies grundsätzlich zwar richtig ist, in der Praxis aber nicht so gehandhabt wird. Denn sonst wäre es unmöglich, dass eine GesbR eine Steuernummer beim Finanzamt, eine Dienstgeberkontonummer bei der GKK und eine Steuernummer bei der Stadtkasse erhält. Die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche

Dienstgebereigenschaft ist in der Praxis anerkannt und wird nicht in Zweifel gezogen. Im Umsatzsteuerrecht ist selbstverständlich auch die Unternehmereigenschaft der GesbR anerkannt. Und selbstverständlich werden im täglichen Wirtschaftsleben viele Verträge mit Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe abgeschlossen. Alle diese Verträge werden vollzogen und die Abgabenbehörde anerkennt selbstverständlich die damit verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen. Warum gerade im konkreten Fall die Rechtsfolgen von Verträgen mit der ARGE nicht eintreten sollen, ist rätselhaft.

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

- Vorerst ist auf die einschlägige Judikatur des VwGH und die zusammenfassende Interpretation durch *Ruppe*, Kommentar UStG 1992², Tz 253 ff zu § 1 UStG hinzuweisen. Sowohl der ständigen Judikatur des VwGH (siehe Tz 254) als auch nach der Interpretation *Ruppes* (siehe Tz 258) ist jedenfalls das Außenverhältnis maßgebend für die Besteuerung im Bereich der Umsatzsteuer. Leistender ist derjenige, der im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist derjenige, der die Leistung ausbedungen hat. Entscheidend ist demnach bei vertraglichen Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertragliche Verpflichtung übernimmt bzw ausbedingt. Eine Übertragung der für die Einkommensteuer anerkannten Zurechnungsgrundsätze auf die Umsatzsteuer ist nicht gerechtfertigt. Bei der Einkommensteuer geht es um die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit, die durch die Einkommensverwendung nicht vermindert werden darf. Bei der Umsatzsteuer kommt es nicht darauf an, wen Erfolg oder Misserfolg der Leistung trifft. Belastungsgrund ist nicht der Erfolg des Unternehmers, sondern die Einkommensverwendung des Abnehmers. Die Zurechnung erfüllt nur die technische Funktion, die Partner von Leistungsbeziehungen in praktikabler Weise bestimmen können.

- Nach der ständigen Judikatur des BFH wird sogar der Strohmann (das ist eine von einem Hintermann vorgeschobene Person, die für dessen Rechnung nach außen als Leistender auftritt) als selbständiger Unternehmer tätig, sodass ihm Leistung und Leistungsempfang anzurechnen sind. Nur in Ausnahmefällen werden bei Strohmannsgeschäften die Voraussetzungen des § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 (Eingliederung in das Unternehmen des "Hintermannes" erfüllt sein (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum UStG, 8. Auflage, Anm 157 zu § 1 UStG). Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer Leistender iSd UStG ist. Das Umsatzsteuerrecht knüpft an den Verkehrsvorgang der tatsächlichen Verschaffung der Verfügungsmacht an. Es greift anders als zB das Einkommensteuerrecht zur Bestimmung des Steuerpflichtigen auf das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsvorgangs zurück (*Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Rz 12a zu § 39 AO).
- Einziger Ausnahmefall, in dem Umsatzgeschäfte nicht dem nach Außen auftretenden Unternehmer im Bereich der Umsatzsteuer zugerechnet werden müssen, ist ein zivilrechtlich unbeachtliches Scheingeschäft (*Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum UStG, 8. Auflage, Anm 157.1 zu § 1 UStG). Diese liegen aber nur dann vor, wenn die Vertragsparteien – somit der Strohmann und der Dritte (Käufer, Abnehmer) – einverständlich davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Dritten und dem Hintermann eintreten sollen und wenn der Leistungsempfänger davon ausgehen muss, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will. Scheingeschäfte iSd § 916 ABGB setzen einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89). Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82). Scheingeschäfte sind zivilrechtlich unwirksam; wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft (vgl Ritz, BAO Kommentar², Anm 1 ff zu § 23 BAO).
- § 24 BAO ist für die umsatzsteuerliche Zurechnung der Leistung ohne Bedeutung (*Ruppe*, Kommentar zum UStG², Tz 281 zu § 1 UStG).
- Für die Zurechnung der Umsätze folgt das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich dem Zivilrecht. Regelmäßig ist der zivilrechtlich zur Leistung Verpflichtete Leistender (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm 9 zu § 1 UStG).
- Im Urteil vom 8.7.1986, C-73-85, Rs *Kerrutt*, hat der EuGH festgehalten, dass sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die im Rahmen eines so genannten Bauherrenmodells erbracht werden, isoliert zu betrachten sind und mit Ausnahme der Lieferung des Baugrundstückes der Umsatzsteuer unterliegen. Daraus ist für den gegenständlichen

Sachverhalt zu folgen, dass eine abgabenrechtliche Umdeutung eines zivilrechtlichen Sachverhalts durch die Finanzbehörde jedenfalls unzulässig ist. Die alte Rechtsprechung des VwGH (vom 27.6.1991, 90/16/0169), wonach der Initiator eines Bauherrenmodells als Bauherr anzusehen ist und dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschafft und damit einen umsatzsteuerfreien Umsatz eines Grundstücks verwirklicht, ist damit als überholt anzusehen (vgl. *Ruppe*, Tz 232 zu § 6 UStG und *Kolacny/Mayer*, UStG², Anm 23 lit h) zu § 6 UStG). Die grunderwerbsteuerliche Zusammenfassung aller Leistungen hat umsatzsteuerrechtlich keine Auswirkungen.

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

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

Aufgrund der oben angeführten Ausführungen erweisen sich die angefochtenen Abgabenbescheide als rechtswidrig. Wir beantragen die erklärungskonforme Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und 2002 ..."

In der Stellungnahme zur Berufung führte das FA iW aus:

"A. Vorbemerkungen

Das geprüfte Unternehmen ist Bestandteil der von Mag. A K und B F geleiteten, aus über 100 Firmen bestehenden Gruppe C-Immobilien/K & F Immobilien.

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

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

Jeweils zumindest 2 der 41 Kommanditerwerbsgesellschaften (KEGs) erwerben gemeinsam eine Liegenschaft, der durch den Kauf entstehende Verlust wird den stillen Gesellschaftern zugewiesen. Im Folgejahr wird die Liegenschaft ganz oder zum Teil mit geringem Aufschlag an ebenfalls zum Firmenkomples gehörende GmbHs verkauft, die die Liegenschaften bzw Anteile mit hohem Aufschlag (bis zu über 100%) an mehrere weitere KEGs verkaufen, bei denen dadurch wiederum erhebliche Verluste entstehen, die den Kommanditisten zugewiesen werden.

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

Weiters sei vermerkt, dass in 15 ähnlich gelagerten Prüfungsfällen gegen den nahezu gleichen Sachverhalt berufen wurde und eine Bündelung zur gemeinsamen Berufungserledigung zweckmäßig erscheint.

B) Stellungnahme zur Berufung

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

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

Eine detaillierte Stellungnahme zu jeder einzelnen Behauptung erscheint entbehrlich, zumal es sich um eine reine Wiederholung der im Ermittlungsverfahren vorgebrachten und entkräfteten Einwendungen handelt, die entsprechenden Details sind der Niederschrift über die

Schlussbesprechung bzw dem Bp-Bericht zu entnehmen. Im Folgenden seien nur einige Beispiele angeführt:

- 1) Eine von Mag. A K und B F in ihrer Funktion als Gesellschafter der Wohnungseigentümerin (=Verkäuferin und Bauherrin) ausgeübte Einflussnahme auf Baumaßnahmen kann nicht der C.-AG (=Käuferin) zugerechnet werden.
- 2) Es wird weiters behauptet, der von der Behörde festgestellte Sachverhalt sei "gravierend falsch", ohne dass dieser Vorwurf konkretisiert wird.
- 3) Im Bericht wurden die Vordatierungen von Bauauftrag und Baukostenabrechnung eindeutig belegt.
- 4) Die belangte Behörde hat niemals die Stornierung von Rechnungen verlangt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Besteuerung der wahre wirtschaftliche Gehalt der Geschäftsfälle, nämlich der Verkauf von sanierten Eigentumswohnungen zu einem Fixpreis, zu Grunde zu legen, und nicht ein von Abgabepflichtigen behauptetes, tatsächlich nicht vorliegender Sachverhalt. Dass von der ARGE Rechnungen an Personen bzw Firmen gelegt wurden, an die keine Leistungen erbracht wurden, führt ex lege zur Schuld der in diesen Rechnungen ausgewiesenen USt gem § 11 Abs 14 UStG. Von der Betriebsprüfung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die *Möglichkeit* besteht, diese Rechnungen zu stornieren.
- 5) Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters zu den Wohnungskäufern Mag. Roman R. und Anita H. in der vorliegenden Berufung sind für das gegenständliche Verfahren nicht relevant, da diese die ARGE F-Gasse betreffen.
- 6) Das Vorliegen von Scheingeschäften wurde von der Behörde nie behauptet, daher sind die diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls irrelevant.

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

Faktum ist jedoch, dass versucht wurde und wird,

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

Es wurde jeweils ein Vertragswerk in mehreren Urkunden (Kaufvertrag und Bauauftrag) aufgespalten. Dies ist jedoch für die Beurteilung des Sachverhaltes ohne Belang, da nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Die Grundstückskaufverträge und die davon gesonderten, die Sanierung regelnden Verträge bilden jedenfalls ein einheitliches

Vertragswerk, das auf die Verschaffung von Eigentum am Objekt gerichtet ist, zumal im gegenständlichen Fall

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

Es wird daher angeregt, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

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

"....

- Wenn wir in unserer Berufung die Begründung der angefochtenen Beschiede als äußerst mangelhaft bezeichnet haben, so stützen wir uns diesbezüglich auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (...). Jeder Bescheid hat gem § 93 Abs 3 lit a BAO eine nachvollziehbare Begründung zu enthalten. Ein zentrales Element der Begründung eines jeden Bescheides ist aber die Anführung des Sachverhalts, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erweisen annimmt. Eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhalts kann nicht durch den bloßen Hinweis auf irgendwelche aktenkundigen Erhebungen gestützt werden. aus der Bescheidbegründung hat weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Der bloße Hinweis auf durchgeführte Erhebungen reicht nicht; ebenso wenig ein bloßer Hinweis auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Schließlich hat die Bescheidbegründung eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu umfassen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet.
- Gemessen an den vorstehenden Vorgaben an eine ordnungsgemäße Bescheidbegründung sind wir der Ansicht, dass diese im konkreten Fall nicht vorliegt.
- Aus der vorliegenden Stellungnahme der PAST ist uE klar ersichtlich, dass die PAST die dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde liegende Rechtsfrage bisher immer noch nicht verstanden hat. Die PAST wiederholt immer nur das bisher bereits zur Genüge Vorgebrachte, nämlich, "dass in der Tz 14 bei den einzelnen Käufern bewiesen wurde, dass die Sanierung der betreffenden Wohnungen zum Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs größtenteils abgeschlossen waren, weshalb eine für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft erforderliche wesentliche Einflussnahme ... faktisch nicht möglich war." Abgesehen davon, dass wir in advokatorischer Vorsicht jegliche Behauptung der belangten Behörde, dass sie

irgendetwas bewiesen hätte, bestritten haben, haben wir wohl in aller Deutlichkeit in unserer Berufung zum Ausdruck gebracht, dass wir die Rechtsansicht vertreten, dass sowohl die allfällige Tatsache, dass die Sanierung der gegenständlichen Wohnungen im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits großteils abgeschlossen war, genauso als völlig unerheblich betrachten, wie die Frage der Bauherreneigenschaft der Wohnungskäufer. Diese Fragen mögen in anderen (allenfalls zukünftigen) Rechtsmittelverfahren wie zB über die Frage der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Wohnungskäufer eine Relevanz haben. In dem gegenständlichen Verfahren sind diese Sachverhaltselemente unseres Erachtens ohne jegliche Relevanz.

- Kernpunkt des Verfahrens ist die Rechtsfrage, ob die von der jeweiligen ARGE vorgenommenen Instandsetzungen (bzw auch in Einzelfällen Herstellungen) der kaufgegenständlichen Wohnungen, die von diesen an die Wohnungskäufer verkauft wurden, von diesen auch für den umsatzsteuerlichen Bereich in dieser Form anzuerkennen sind oder nicht. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir diesbezüglich aber nur auf unsere Rechtsmittelausführungen.

- Wir haben in unserer Berufung bereits ausführlich dargelegt, dass wir der Ansicht sind (gestützt auf Lehre und Judikatur), dass das Umsatzsteuerrecht nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich ist. Unseren wirklich ausführlichen und fundierten Berufungsausführungen wird auch in der gegenständlichen Stellungnahme der PAST nicht das Geringste entgegengesetzt.

- Wenn wir in unserer Berufung nach ausführlicher Analyse von Judikatur und Lehre (unter Einschluss des Gemeinschaftsrechts) darlegen, dass das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist und dass es nur eine einzige Möglichkeit gibt, die Besteuerung des Umsatzes abweichend von den zivilrechtlichen Gestaltungsformen vorzunehmen, nämlich dann, wenn ein Scheingeschäft vorliegt und wir nicht mehr als die gegenständliche Stellungnahme der PAST als Entgegnung erhalten, erübrigt sich jede weitere Auseinandersetzung mit den Ansichten der PAST.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Exemplarisch werde eine Rechnung der ARGE-F.Gasse an die O. KEG vorgelegt, in der die Endabrechnung für den Bauauftrag F.-Gasse vorgenommen wurde.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nach Meinung der Vertreter der Amtspartei sei dies zutreffend; Gegenstand des Verfahrens seien auch die Wohnungen, die von der C erworben wurden, bei denen aber in Wahrheit keine Sanierung stattgefunden habe, sondern von den ARGEn eine Sanierung der allgemeinen

Teile des Hauses vorgenommen worden sei. Dies sei für die Rechtsfolge der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung ausreichend.

Bei der mehrfach erwähnten Wohnung FI-Gasse 63/15 könnte im Zweifel der Berufung stattgegeben werden. Der USt-Betrag mache € 38.516,60,-- (ATS 530.000,00,--) aus. Ansonsten wurde beantragt, die Berufung abzuweisen.

Betreffend die Wohnung FI-Gasse 63/14 wurden von der Amtspartei zwei von der Erwerberin der Wohnung angeblich erteilten Bauaufträge gezeigt; der erste Bauauftrag weise ein im Februar 2001 liegendes Datum auf, hierin werde aber auf diverse Unterlagen verwiesen, die vom März 2001 datieren sollen. Der Bauauftrag wurde also eindeutig rückdatiert. Der zweite Bauauftrag weise das gleiche Datum wie der erste auf, die im Text in der Zukunft liegenden Daten seien allerdings eliminiert worden.

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

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

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

Abschließend ersuchte er, der Berufung stattzugeben.

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

- die Behauptung der Finanzbehörde, wonach die Gesellschafter der einzelnen ARGEn (somit die grundbücherlichen Eigentümer der zu sanierenden Liegenschaft) außerhalb des Gesellschaftszwecks im jeweiligen Gesellschaftsvertrag Bauaufträge an die ARGEn erteilt hätten, sei als tatsachenwidrig nochmals zurückzuweisen. Es werde auf den Gesellschaftsvertrag der jeweiligen ARGE verwiesen, wonach der einzige Zweck der jeweiligen ARGE die Renovierung und der Ausbau der jeweiligen Liegenschaft gewesen sei.. Nach diesem Zweck sollten die Renovierungs- und Ausbaukosten innerhalb eines Zeitraumes von rund zwei Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden könnten – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag weiter verrechnet werden. Außerhalb

des Gesellschaftsverhältnisses könne es daher keinen Bauauftrag von den jeweiligen Gesellschaftern an die einzelnen ARGE n geben. Es sei von der Finanzbehörde auch in keinem einzigen Fall ein derartiger Bauauftrag aufgefunden worden. Die Formulierungen in einzelnen Rechnungen von der ARGE an eine Handels KEG, wonach "gemäß erteiltem Bauauftrag" abgerechnet werde, seien reine Standardformulierungen, welche in allen Rechnungen der ARGE enthalten seien und in den Fällen, in denen an die Gesellschafter der ARGE fakturiert werden musste, einer Grundlage entbehren. Aus der Abfassung von falsch formulierten Rechnungen könne aber keinesfalls ein steuerlich nachteiliger Tatbestand konstruiert werden

- unstrittig sei jedenfalls, dass jede einzelne ARGE aufgrund ihres ureigenen Gesellschaftszweckes den Ausbau und die Renovierung der entsprechenden Liegenschaft vorgenommen bzw zumindest begonnen hätte
- Leistungsempfänger bei Bauausführungen sei der Auftraggeber, somit ausschließlich die jeweils die Bauaufträge an die einzelnen Professionisten erteilende ARGE. Erfolge eine Bauführung auf fremdem Grund und Boden, so sei Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer, auch wenn dieser bereits Eigentum am Bauwerk erwerben sollte. Ob und wann es in der Folge zu einer Lieferung an den Grundeigentümer komme, sei nach Vereinbarung und Gestaltung im Einzelfall zu beurteilen
- die ARGE als Leistungsempfängerin der Bauleistungen habe die Verfügungsmacht über die Ein-, Aus- und Umbauten erlang. Diese habe sie an die jeweiligen Käufer der Eigentumsobjekte weiter gegeben, nicht auf Grund eines Bauauftrages, sondern aufgrund der im Einzelfall erzielten Willensübereinstimmung. Damit Verfügungsmacht verschafft werden können, müsse der Unternehmer sie besitzen. Eigentum sei nicht erforderlich
- daher sei unzweifelhaft, dass die Lieferungsbefugnis in allen strittigen Fällen bei den ARGE n gegeben war und auch nach deren freien Willensentscheidung jeweils ausgeübt worden sei
- die iRd Berufungsverhandlung vorgelegte Entscheidung des UFS sei auch unter Anwendung der Rechtsprechung des EuGH Rs *Kerrutt* sehr wohl anwendbar
- iZm dem Vorbringen der Finanzbehörde, die Vorgangsweise sei nur deshalb gewählt worden, um die Umsätze der Handels KEGs von den Buchführungsgrenzen der BAO fern zu halten, werde auf die Judikatur des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-223/03, University of Huddersfield, verwiesen. Demnach sei irrelevant, ob durch die konkrete Gestaltung im Einzelfall ein möglicherweise von der Finanzbehörde nicht gewünschter Effekt) eintrete

die Angebote an potenzielle Wohnungskäufer, entweder die sanierte Wohnung zur Gänze von der Handels KEG zu erwerben oder nur die unsanierte Wohnung von dieser und die Ein-, Um- bzw Ausbauten von der jeweiligen ARGE würden vollinhaltlich der dargestellten Situation im Hinblick auf die gegebene umsatzsteuerliche Verfügungsmacht entsprechen. ARGE und Handels KEG hätten in jedem einzelnen Fall entscheiden können, wie der Abverkauf der

Objekte gestaltet werden solle und damit auf die Wünsche und Erfordernisse der potenziellen Käufer eingehen. Die pauschale Gestaltung der Kaufpreise sei Ausfluss der Vereinbarung zwischen den verkaufenden Parteien im Falle eines Verkaufs einer gemeinschaftlichen Sache. Diese Frage sei aber nicht wirklich relevant, da an den einzelnen ARGEn ohnehin nur die grundbücherlichen Eigentümerinnen beteiligt waren und demnach der wirtschaftliche Erfolg der ARGEn ausschließlich wiederum diesen zugute gekommen sei

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

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der hier vorliegende zu beurteilende steuerliche Sachverhalt ist Teil der Aktivitäten der 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 (s oben Darstellung des Verfahrens).

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

Zum gegenständlichen Fall:

Mit Kaufvertrag vom 1.12.1998 erwirbt die M K Immobilienhandel KEG die Liegenschaft in ... Wien, L-Gasse. Es handelt sich um ein älteres, bewohntes Gebäude mit zahlreichen vermieteten Wohnungen. ("Zinshaus").

Diese KEG ist zum Zeitpunkt der Gründung an der ARGE beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 4.12.2000 erwerben 2 weitere KEGs der Firmengruppe Anteile. Bei allen KEGs sind Mag. A K und Hr B F als Komplementäre beteiligt. Als Kommanditisten sind Anleger beteiligt.

Ab 2001 sind die Beteiligungsverhältnisse wie folgt:

M K Immobilienhandel KEG 40%

U. F Immobilienhandel KEG 30%

D. F Immobilienhandel KEG 30%

Die ARGE (Bw) wird mit Gesellschaftsvertrag vom 1.1.2000 gegründet. Betriebsgegenstand ist die Renovierung und der Ausbau des Objektes, und zwar Teile des gesamten Objektes

inklusive der allgemeinen Hausteile und einem Dachgeschoßausbau mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rund ATS 6,000.000,-- inkl USt.

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

Beteiligt sind die M K Immobilienhandel KEG mit 80% und die K & F mit 20%.

Vertretungsbefugt für die Bw sind Mag. A K und Hr B F .

Seit 1.1.2001 sind folgende Firmen an der ARGE beteiligt:

M K Immobilienhandel KEG mit 40%

U. F Immobilienhandel KEG mit 30%

D. F Immobilienhandel KEG mit 30%

K & F mit 0%

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

Kreditnehmer für die Ausbaukosten ist die ARGE durch ihre Gesellschafter.

An der Liegenschaft wurde im Zuge der Renovierung Wohnungseigentum begründet.

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

Mit Kaufvertrag vom 29.11.2001 und 30.7.2002 erwarb die C.-AG 27 Wohnungen im gegenständlichen Haus. Zu diesem Zeitpunkt war die Sanierung des Hauses bereits fast zur Gänze abgeschlossen.

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

Der von der C.-AG nach dem Vorbringen der Bw am 14.2.2001 erteilte „Bauftrag“ wurde tatsächlich erst am 13.11.2001 erstellt und liegt diesem „Bauftrag“ kein wirtschaftlicher Sachverhalt zu Grunde.

Die Baukostenabrechnung der ARGE, die an Stelle der damaligen Wohnungseigentümer-KEGs an die C.-AG gelegt wurde und nach dem Vorbringen der Bw vom 31.12.2001 datiert, wurde bereits am 14.11.2001 erstellt.

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

Die ARGE liefert die Bauleistungen in Form der renovierten Wohnungen und renovierten Anteile an den allgemeinen Teilen des Hauses anteilig den einzelnen Wohnungseigentümern (KEGs), welche sie als einheitliche Grundstückslieferung (Anteil an Grund und Boden samt Gebäudeanteil) an die Erwerberin, die C.-AG, weiterliefern.

Die Erwerberin gehört nicht der Miteigentumsgemeinschaft (ARGE) an. Sie ist in den Gesellschaftsvertrag der ARGE nicht eingetreten. Sie ist nicht Bauherr. Sie wollte sanierte Wohnungen von den Wohnungseigentümern zu einem fix vereinbarten Preis erwerben. Die ARGE stellte aus steuerlichen Gründen die Rechnungen über die Baukosten nicht der Empfängerin der Bauleistung, sondern den Erwerbern in Rechnung.

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

Die Erwerberin schloss mit den grundbücherlichen Eigentümern (KEGs) Kaufverträge über die unsanierten Wohnungen ab.

Die einzelnen Rechnungen betreffend die verrechneten Bauleistungen der ARGE und die entsprechenden Summen sind aus der Darstellung des Verwaltungsablaufs (s oben Tabelle) ersichtlich. Es handelt sich um Rechnungen vom 30.11.2001 und vom 28.6.2002, in denen Umsatzsteuer im Ausmaß von € 58.138,27 im Jahr 2001 und im Ausmaß von € 27.000,00 im Jahr 2002 enthalten ist.

3 Dachgeschoßwohnungen wurden im Rahmen der Sanierung neu errichtet. Mit Kaufverträgen vom 5.9.2001 wurde Top 28 an Hrn Felix P. und Top 30 an Fr Gudrun G. von den damaligen Wohnungseigentümern (KEGs) veräußert.

Bei diesen beiden Verkäufen wurden die diesbezüglichen Baukosten von der ARGE an die jeweiligen Wohnungseigentümerinnen in Rechnung gestellt.

Die Baukosten sind dann in die Kaufverträge bezüglich der beiden Eigentumswohnungen eingeflossen.

Es fand hier kein „Splitting“ der Rechnung in 1 Rechnung betreffend die Wohnung ohne (Bau)Sanierungskosten und 1 Rechnung betreffend (Bau)Sanierungskosten statt, obwohl es sich um vergleichbare Sachverhalte handelt.

Die steuerliche Behandlung bei diesen beiden Verkäufen war entsprechend dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ablauf.

Diese Abläufe sind nicht streitgegenständlich.

Die Vorgangsweise in den streitgegenständlichen Fällen, nämlich Altbauten zuerst über kleine Projektgesellschaften (KEGs) zu kaufen, zu sanieren und zu vermieten und anschließend an die C.-AG zu veräußern, entspricht auch der in den Medien transportierten Geschäftsphilosophie.

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

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der vom FA festgestellte generelle Ablauf der Aktivitäten der K/F Unternehmensgruppe ist unbestritten.

Der Gesellschaftsvertrag der Bw befindet sich im Steuerakt.

Die Beteiligungsverhältnisse an der ARGE und an der Liegenschaft sind aus den Verträgen im Akt, den Grundbuchsauszügen und Steuererklärungen der Bw ersichtlich.

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

Dass Kreditnehmer für die Ausbaukosten die ARGE durch ihre Gesellschafter ist, ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag und dem Vorbringen der Parteien.

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

Der Zweck der ARGE ist dem Gesellschaftsvertrag entnehmbar.

Dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wohnungen durch die C.-AG am 29.11.2001 die Sanierung des Hauses bereits fast zur Gänze abgeschlossen war, ergibt sich aus den im Akt befindlichen Rechnungen, den unbestrittenen Feststellungen der Bp des FA und den Ausführungen der Bw, wonach bis Ende des Jahres 2001 die überwiegenden Bauleistungen durchgeführt wurden.

Es ist auch davon auszugehen, dass der Ausbau und die Sanierung des Gebäudes zum Zeitpunkt des Erwerbs am 5.9.2001 der beiden Käufer der Dachbodenwohnungen jedenfalls abgeschlossen war, da die Käufer einerseits auch nach dem Vorbringen der Bw fertig ausgebaute Wohnungen kauften und andererseits nicht davon auszugehen ist, dass bei einem einheitlichen Bauprojekt die Dachbodenwohnungen fertig ausgebaut sind und die anderen Teile des Hauses nicht. Dies würde auch nicht dem Vorbringen der Bw entsprechen, wonach sich niemand einen Dachboden in einer „Bruchbude“ kaufen würde.

Auch Artikel in Fachzeitschriften („Gewinn“, Ausgabe 9/03) die den festgestellten Sachverhalt bestätigen, sind Indizien für die Richtigkeit der Feststellungen der Bp des FA.

Das Vorbringen der Bw

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

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

Dass die Miteigentumsgemeinschaft den Auftrag zur Sanierung des Gebäudes erteilt hat, ist schon aus der Tatsache ersichtlich, dass die Rechnungen der Baufirmen alle "vereinbarungsgemäß", "auftragsgemäß" etc an die ARGE gingen und entspricht dem Gesellschaftszweck. Insofern kann der Bw gefolgt werden, wenn sie ausführt, es habe nie einen Sanierungsvertrag gegeben, die Sanierung sei aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus erfolgt.

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

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

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

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

Dass die Sanierung einzelner Wohnungen den Wohnungseigentümern gemäß Bauauftrag in Rechnung gestellt wurde, ist aktenkundig. Es kann aber nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen, Bauaufträge über die Wohnhaussanierung durch die Wohnungseigentümer oder durch möglicherweise künftige Wohnungseigentümer zu erstellen. Einerseits ist dies zivilrechtlich nicht möglich und hält andererseits einem Fremdvergleich nicht stand. Kein potentieller Käufer, der die bloße Absicht hat, eine Eigentumswohnung zu erwerben, würde Aufträge zur Sanierung geben und dafür die Kosten übernehmen, begründet doch die bloße Absicht eines Erwerbs keinen durchsetzbaren Rechtstitel auf Erwerb.

Die Auftragserteilung durch die C.-AG entspricht daher weder den rechtlichen noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

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

Daher wurde im gegenständlichen Fall die Verschaffung von Verfügungsmacht oder wirtschaftliches Eigentum erst im Zeitpunkt des Kaufes durch die C.-AG (Kaufverträge 29.11.2001 und 30.7.2002) begründet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fest steht, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Wohnungen durch die C.-AG am 29.11.2001 bzw 30.7.2002 die Sanierung des Gebäudes schon fast zur Gänze abgeschlossen war. Dies entspricht auch dem Vorbringen der Bw, wonach die überwiegenden Bauleistungen „zwischen Anfang und Ende 2001“ durchgeführt worden seien (s Berufung). Dh das Vorbringen der Bw, die C.-AG wollte unsanierte Wohnungen erwerben und dann sanieren (s Vorhalt v 11.11.2003, Ab Bp), entspricht nicht dem tatsächlichen Ablauf. In Wahrheit wurden die Wohnungen zuerst saniert und dann von der C.-AG gekauft.

Auch durch die Verkäufe der beiden Dachbodenwohnungen Top 28 und 30 an private Investoren am 5.9.2001 wird der Zeitablauf bestätigt. In diesen beiden Fällen wurden die diesbezüglichen Baukosten von der ARGE an die jeweiligen Wohnungseigentümerinnen in Rechnung gestellt und dann von den Wohnungseigentümerinnen sanierte Dachbodenwohnungen verkauft. Dies bedeutet zwangsläufig, dass die Sanierung der Dachbodenwohnungen zum Zeitpunkt des Verkaufs abgeschlossen war. Daraus folgt, dass auch die Sanierung des übrigen Gebäudes beendet war. Einerseits wird eine Generalsanierung eines Gebäudes als Gesamtes durchgeführt und andererseits hat die Bw selbst vorgebracht, dass sich niemand in einer „Bruchbude“ eine Dachbodenwohnung kaufen möchte. Dies setzt voraus, dass das Gebäude vor Verkauf der Dachbodenwohnungen saniert ist.

Dass der Bauauftrag tatsächlich erst am 13.11.2001 erstellt wurde, ergibt sich aus den Dateiinformationen, die das FA aus den beschlagnahmten Unterlagen (Dateien) erstellt hat. Dass die Baukostenabrechnung der ARGE an die C bereits am 14.11.2001 erstellt wurde, ergibt sich ebenfalls aus der entsprechenden Dateiinformation.

Dies bedeutet, dass zwischen Bauauftrag und Baukostenabrechnung 1 Tag liegt, ein wirtschaftlich nicht der Realität entsprechender Ablauf. Deswegen versuchte die Bw auch, den entsprechenden Sachverhalt zu verschleiern und den Bauauftrag mit 14.2.2001 und die Baukostenabrechnung mit 31.12.2001 zu datieren.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bauauftrag nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht.

Die Erstellung der Baukostenabrechnung am 14.11.2001 ist ein weiteres Indiz dafür, dass zu diesem Zeitpunkt die Sanierung des Gebäudes bereits abgeschlossen war.

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

Die festgestellten Beträge sind unbestritten.

Die Verkäufe der beiden Dachbodenwohnungen wurden umsatzsteuerlich dem wirtschaftlichen Sachverhalt entsprechend abgewickelt und sind daher nicht strittig.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

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

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

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

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

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

Dieser Grundsatz beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

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

Der Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits, einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Die Leistung muss persönlich zugeordnet werden. Grs sind Leistungen jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Bei

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

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

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

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

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

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

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

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

Wer keine Verfügungsmacht erhält, ist nicht Abnehmer.

Der Inhalt der Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht definiert. Das Gesetz verwendet keine zivilrechtliche Terminologie, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger Begriff. § 24 BAO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern) ist für die Interpretation des Lieferungsbegriffes nicht unmittelbar von Bedeutung. Im Ergebnis wird vielfach Übereinstimmung bestehen. Maßgebend sind aber die Verhältnisse des Einzelfalles (s *Ruppe*, § 3 Tz 35). Der Abschluss von Vorverträgen, die Einräumung von Optionen etc bewirkt keine Lieferung (s auch oben).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird. (Rz 71).

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

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

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

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

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

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

Auch die von der Bw ebenfalls als Argument angeführte Entscheidung des Fachbereichs USt des BMF ist (abgesehen davon, dass sie für den UFS nicht bindend ist) vom Sachverhalt her nicht vergleichbar. Auch in diesem Fall (s ÖStZ 1.9.2005, Nr 17, Artikel Nr 839) handelt es sich um unbebaute Grundstücke. Das Eigentum am betreffenden nackten Baugrundstück wurde direkt vom Grundstückseigentümer auf den Erwerber übertragen. Gleichzeitig schließt

der Unternehmer mit dem Erwerber einen Bauträgervertrag ab, dessen Gegenstand die Lieferung und Herstellung eines in einer Vertragsbeilage genau umschriebenen Einfamilienhauses ist. Dh zuerst Erwerb des Grund und Bodens, anschließend Errichtung des Einfamilienhauses.

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

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

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

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

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

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

Die Rechtsansicht der Bw, auch nach erfolgter Sanierung könnten Bauleistungen getrennt vom Grund und Boden in Auftrag gegeben und erbracht werden, wird vom Berufungssenat nicht geteilt. Ist die Sanierung abgeschlossen, muss jemand den Auftrag zur Sanierung gegeben haben (es muss sich jemand die Leistung ausbedungen haben); es hat bereits jemand Verfügungsmacht über die Bauleistungen erlangt – nämlich die grundbücherlichen

Eigentümer der Wohnungen, die auch zivilrechtliche Eigentümer der Bauleistungen sind (Zubehör von Grund und Boden) und die im Wege der ARGE den Sanierungsauftrag als Gesellschaftszweck aufgenommen und ausgeführt haben.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Im vorliegenden Fall wollte die Erwerberin Anteile am bereits revitalisierten Haus aufgrund der in den wesentlichen Punkten bereits feststehenden Planung erwerben. Sie kann nicht als Bauherr anerkannt werden, da sie zum Zeitpunkt des Auftrags der Sanierung und sogar noch während der Sanierungsphase nicht Miteigentümer des Objektes war und nicht einmal in die Planung eingebunden war.

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

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

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

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

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

Dies bedeutet aber, dass die ARGE, die kraft Gesellschaftszweck die Sanierung in Auftrag gab und durchführte, die Sanierungsleistungen an die Veräußerer liefern musste. Dies entspricht dem Gesellschaftszweck, wonach sich die ARGE konstituierte, um die Sanierung des Gebäudes im Auftrag der an der ARGE beteiligten Eigentümer durchzuführen, die dann die Leistungseinheit Grund und Boden samt Gebäude an die Erwerberin weiter lieferten. Da die Eigentümer die sanierten Wohnungen verkauften, mussten ihnen von der ARGE die Bauleistungen geliefert werden.

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

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

Die ARGE ist Bauherr,

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

Generell gilt:

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

Diese Rechtsansicht muss auch für den Fall gelten, dass bereits eine Altsubstanz angeschafft wird, welche instand gesetzt wird und durch Herstellungsaufwendungen neue Wohneinheiten geschaffen werden. Nach der Judikatur (vgl. VwGH 8. 4. 1991, 88/15/0137; VwGH 22.4.1991,

90/15/0126, 0127) führt die Begründung von Wohnungseigentum im Zuge der Errichtung eines Gebäudes zu einem Umsatz. Die Gemeinschaft liefert dem einzelnen Wohnungseigentümer gegen Zahlung der Baukosten das dingliche Nutzungsrecht an der Eigentumswohnung. Dies stellt einen steuerpflichtigen Umsatz dar.

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

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

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

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

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

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

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

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

Wien, am 16. Juni 2006