



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Verena Udy, Wirtschaftstreuhänderin, 8650 Kindberg, Kirchengasse 6, vom 20. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 23. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla nach der am 17. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand der Hochbau ist, fand für die Jahre 2002 bis 2004 eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO statt, bei der folgende Feststellung getroffen wurde:

#### **Tz.1 Projekt Dachboden**

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass die Bw. einen Betrag von 386.361 € als Entgelt für eine Sacheinlage eines Grundstücksanteiles samt Baurecht als unecht steuerbefreit behandelt hat.

Nach Ansicht der Bw. sei der gesamte erhaltene Betrag in Höhe von 386.361 € als Entgelt von der ARGE für die Sacheinlage des Grundstücksanteiles samt Baurecht zu betrachten und daher unecht steuerbefreit nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG zu beurteilen.

Nach Sicht der Betriebsprüfung entfallen nur 145.350 € auf den Wert für diese Sacheinlage, ein weiterer Betrag betreffe die Stellplatzablöse an die MA 6 in Höhe von 58.138,30 € und sei dieser daher auch nicht umsatzsteuerpflichtig. Die verbleibenden 182.872,70 € unterliegen der 20%igen Umsatzsteuer und stellen den Wert inklusive Umsatzsteuer dar.

	<b>2003</b>
Erhaltene Erlöse brutto	241.011,00 €
Stellplatzabgabe ustfrei	58.138,80 €
Erlöse brutto (inkl. 20% USt)	182.872,70 €
<b>Erlöse netto</b>	<b>152.393,92 €</b>

Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge sind abzugsfähig:

2002	2003
- 3.980,35 €	- 8.444,82 €

Der rechtlichen Würdigung der Betriebsprüfung liegen folgende Schriftstücke (a-g) zugrunde:

a) Kaufvertrag von 1. Juni 2001 (Kauf durch Bw.)

Der Vertrag beinhaltet den Kauf der Liegenschaftsanteile (Lager III/ Stg. 5) in Wien, Dachboden durch die Bw., der am 1. Juni 2001 erfolgte.

Kaufpreis: 3.510.000,00 S (excI. Nebengebühren)

Mit diesen Anteilen war das Recht auf Nutzung der nicht ausgebauten Dachbodenflächen verbunden.

Die Erlassung eines Baugenehmigungsbescheides, welcher noch nicht ergangen war, wurde durch den Masseverwalter beantragt.

b) ARGE Vertrag von 5.7.2002

Der Arbeitsgemeinschaftsvertrag wurde zwischen der Bw., K- GmbH und A-GmbH abgeschlossen. Zweck der ARGE war der Ausbau des Dachbodens und der Verkauf der errichteten Wohnungen.

---

c) Zusatzvertrag zum ARGE Vertrag von 5. Juli 2002

d) Sideletter zum ARGE Vertrag von 5. Juli 2002

Am 5.7.2002 wurde ein Sideletter von den ARGE-Mitgliedern unterfertigt, mit dem Zusatz, dass die ARGE erst dann Rechtskraft erlangt, wenn der Nutzwertfeststellungsbescheid der MA 16 für das Projekt Dachboden ausgestellt ist.

Der ARGE Vertrag wurde abgeschlossen zwischen Bw., K- GmbH und A-GmbH.

Zweck der ARGE war der Ausbau des Dachbodens und der Verkauf der errichteten Wohnungen.

e) Kaufvertrag von 8. August 2002 (Verkauf durch die Bw.)

Dieser Vertrag beinhaltet den Verkauf der Liegenschaftsanteile (Dachboden) und dem damit verbundenen Recht die Dachbodenflächen auszubauen und Wohnungen zu errichten, nach Maßgabe einzuholender Baubewilligungen, an die Fa. Errichtung. Verkaufsbetrag: 145.350 € (excI. Nebengebühren).

Die Preisminderung wurde gerechtfertigt durch die fehlende Baugenehmigung und die noch einzuholenden Unterschriften aller Eigentümer des Mietzinshauses und einem Lift, der nachträglich eingebaut werden musste.

f) Zusatzvereinbarung zum ARGE Vertrag bzw. Kaufvertrag von 8. Oktober 2002

Diese Zusatzvereinbarung wurde abgeschlossen zwischen den ARGE Mitgliedern und der Errichtung (= neue Eigentümerin der Liegenschaftsanteile).

Hier wurde festgehalten, dass die Sacheinlage der Bw. mit 436.037 € bewertet wird, unabhängig vom Kaufpreis in Höhe von 145.350 €.

Die K- GmbH und die A-GmbH haben Bareinlagen in Höhe von jeweils 436.037 € geleistet.

g) Werkvertrag 01 zwischen der Errichtung und der A-GmbH von 20. August 2002

Zwischen der Errichtung (Eigentümerin) und der A-GmbH wurde ein Werkvertrag unterzeichnet, indem der A-GmbH der Bauauftrag vergeben wurde. Damit war die A-GmbH Generalunternehmer (Dachboden).

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2006 wurde das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 wiederaufgenommen und ein entsprechender Bescheid erlassen, im dem die Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen mit insgesamt 190.590,05 €

(Differenz zum ursprünglichen Bescheid: 152.393,92 €) angesetzt wurden. Vorsteuern wurden in Höhe von 10.166,69 € angesetzt.

Die Bw. erhab innerhalb offener Frist Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 und führte begründend aus:

In diesem Bescheid wurde auf Grund der Feststellung der Betriebsprüfung in der Niederschrift vom 12. September 2006 ein zusätzlicher Umsatz von brutto 182.872,70 € (netto 152.393,92 €) der Umsatzsteuer von 20% unterworfen. Nach Ansicht des Finanzamtes stellt dieser Betrag eine Entschädigung von Bauleistungen seitens der Bw. dar.

Nach Ansicht der Bw. sei dieser Betrag jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG aus den nachstehenden Gründen umsatzsteuerfrei:

1. Im ARGE-Vertrag vom 5. Juli 2002 erbringt die Bw. eine Sacheinlage von 436.037 € (Seite 2, Punkt 2). Gemäß Rz 8 im Kommentar Scheiner-Kolacny zum § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG wird die Rechtsansicht vertreten, dass "die Einbringung eines Grundstückes in eine Ges.n.b.R. (= ARGE) steuerfrei sein kann, wobei der Einbringende grundbürgerlicher Eigentümer des Grundstückes (Dachboden) verbleiben kann." Die Einbringung des Dachbodens in die ARGE ist somit umsatzsteuerfrei.
2. Im ARGE-Vertrag auf Seite 8 Punkt 13.1.1. ist festgehalten, dass die Bw. für eine Geschäftsführung 0% erhält. Tatsächlich hat die Bw. auch keine Geschäftsführung geleistet. Dafür gab es einen Werkvertrag vom 20. August 2002 zwischen der Errichtung als Auftraggeber und der A-GmbH als Auftragnehmer einen Werkvertrag für Generalunternehmerleistungen. Die Bw. erhält von den dabei errichteten Schriftstücken nur eine Kopie (Punkt 18 dieses Vertrages). Somit hat die Bw. die restlichen Zahlungen vom Treuhänder (Rechtsanwalt Dr. M) in Höhe von 241.011 € nicht für Bauleistungen, sondern für die Lieferung (Einbringung) des Dachbodens in die ARGE erhalten.
3. In der Zusatzvereinbarung zum ARGE-Vertrag bzw. zum Kaufvertrag vom 8. August 2002 wird am 8. Oktober 2002 festgehalten, dass die Bestimmungen des ARGE-Vertrages Vorrang vor den Bestimmungen des Kaufvertrages haben. Somit ist der ARGE-Vertrag über die Einbringung des Dachbodens seitens der Bw. in wirtschaftlicher Betrachtung vorherrschend und ist die Bw. weiterhin ARGE-Partner mit der Einlage von 436.037 €, ungeachtet des zivilrechtlichen Kaufvertrages über 145.350 € seitens der Bw. an die Errichtung.
4. Durch die Zusatzvereinbarung vom 8. Oktober 2002 wurde klargestellt, dass mit dem Kaufvertrag vom 8. August 2002 (womit ja lediglich nur 2/6474 Anteile an EZ www GB vvv xxx) ein Kellerabteil erworben wurde und das Recht des Dachbodenausbau sich aus der

Besitznachfolge lediglich vertragsmäßig und nicht aus dem Grundbuch ergab, die gesamte Einlage laut ARGE-Vertrag mit 145.000 € nicht bezahlt war, sondern das mit diesem Kellerabteil verbundene Recht noch aus dem ARGE-Vertrag abzugelten war.

5. In der Rechnung (= Zahlungsübernahme) vom 1. Dezember 2002 seitens der Bw. an die Errichtung wird die Errichtung aufgefordert, den Restbetrag von 290.637,64 € zu zahlen - tatsächlich hat die Bw. nur 241.011 € erhalten. Diese "Zahlungsübernahme" hat auch keine Umsatzsteuer beinhaltet, da diese nur im Zusammenhang mit der Abgeltung der Einlage über rund 436.000 € gestanden ist. Nach Verkauf der Dachboden-Wohnungen hat sich die Errichtung verpflichtet, für die Fläche von 1.077,87 m<sup>2</sup> zu je 404,49 € die Einlage an die Bw. rückzuerstatten.

6. Der Treuhänder (Rechtsanwalt Dr. M) bezeichnet die Auszahlung an die Bw. (Summe rund 241.000 €) als Rückabwicklungsbeträge und nicht als Honorar für Bauleistungen. Nur diese wären umsatzsteuerpflichtig gewesen.

7. Im Punkt 20.3.2. des ARGE-Vertrages garantieren die ARGE-Mitglieder A-GmbH und K-GmbH gegenüber der Bw. die Bezahlung der Sacheinlage von rund 436.000 €, wenn aus den Wohnungsverkäufen Geld vorhanden ist. Demnach hat die Bw. mit dieser Sacheinlage auch das Recht des Dachbodenausbaus als Zugehör zum Grundstück in die ARGE eingebracht. Die Auszahlung des Restbetrages von 241.011 € ist somit eine Abfindung für dieses Zugehör und ist dieser Vorgang umsatzsteuerfrei.

8. Wäre die Rechnung ("Zahlungsübernahme") vom 1. Dezember 2002 an die Errichtung über den restlichen Betrag von 290.637,64 € umsatzsteuerpflichtig gewesen, hätte die Errichtung als Rechnungsempfänger sofort einen Mehrwertsteuerausweis verlangt, um vom Bruttbetrag von 290.637,64 € die Vorsteuer (48.439,60 €) gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen. Dies hat die Errichtung nicht getan. Somit hat auch dieser ARGE-Partner (Errichtung) den Vorgang umsatzsteuerfrei angesehen.

#### Zusammenfassung:

Die Bw. beantragt die Stattgabe der Berufung in folgender Form:

Stornierung der Umsatzsteuer aus netto 152.393,92 € *20%	30.478,78 €
damit in Verbindung: Wegfall der Vorsteuern von Summe	- 12.425,17 €
Mehrsteuern	- 18.053,61 €

---

Im Fall der Abweisung dieser Berufung wird die Vorlage dieser Berufung an die 2. Instanz (UFS) beantragt, sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Der steuerliche Vertreter legt mit Schreiben vom 20. Juni 2006 eine Sachverhaltsdarstellung der Behörde vor:

Es liege eine umsatzsteuerfreie Lieferung des Dachbodens, Dachboden, gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 für den Gesamtbetrag von ca. 436.000 €, davon tatsächlich erhalten 386.361 €, vor.

Folgende Verträge, die der Betriebsprüfung vorliegen, wurden abgeschlossen:

- a) ARGE-Vertrag vom 5. Juli 2002
- b) Zusatzvereinbarung vom 5. Juli 2002
- c) Sideletter vom 5. Juli 2002
- d) Kaufvertrag vom 8. August 2008
- e) Zusatzvereinbarung vom 8. Oktober 2002 zum ARGE-Vertrag bzw. Kaufvertrag

Bei der Lieferung eines unbebauten Grundstückes (leerer Dachboden) und den Auftrag des Grundstückserwerbers an den Lieferer (Bw.), auf das Grundstück ein Bauwerk (Ausbau des Dachbodens) zu errichten, stellt sich die Frage, ob eine einheitliche Lieferung eines unbebauten Grundstückes (Dachboden) mit anschließender Werklieferung eines Gebäudes (Ausbau) vorliegt.

Maßgebend sei, ob der Veräußerer (Bw.) oder der Erwerber des Grundstückes hinsichtlich des zu errichtenden Gebäudes als Bauherr anzusehen sei. Bauherr ist derjenige, der auf eigene Gefahr und Rechnung ein Gebäude baut oder bauen lässt.

Dies ist nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu beurteilen, und zwar unabhängig von den in den Verträgen gewählten Bezeichnungen nach dem wirklichen Gehalt getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung. Ist der Veräußerer (Bw.) des Grundstückes Bauherr, liegt eine einheitliche Lieferung eines bebauten Grundstückes vor, die zur Gänze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei ist (Kommentar, UStG, Scheiner/Kolacny, Rz 24-27).

Da der Erwerber nicht als Bauherr fungierte, sondern ausschließlich der Veräußerer (Bw.) Bauherr war, liege eine einheitliche Lieferung von den tatsächlich erhaltenen 386.361 € vor.

Zum Beweis wird auf folgende Vertragsbestimmungen verwiesen:

---

a) ARGE-Vertrag, Seite 14, Punkt: 20.3.2.

*„Der der Bw. zukommende Gesamtbetrag (436.000 €) vermindert sich um 145.350 € (= Anzahlung oder Teilbetrag).“*

Ebenso wurde im Zusatzvertrag vom 8. August 2002 schriftlich festgehalten: „*Gesamtbetrag abzüglich 145.350 €*“.

b) ARGE-Vertrag, Seite 8, Punkt: 13.1.1.

*„Vergütungen für die Geschäftsführung betragen u.a. für die Bw. 0% ...“*

c) Rechnung vom 1. Dezember 2002 („Zahlungsübernahme“)

Errichtung Nr. 03/02: 435.987,64 €

Alle diese Verträge bilden eine Einheit, wobei der ARGE-Vertrag Vorrang vor dem Kaufvertrag hat. „*Der Vorrang ist in der Weise zu erblicken, dass die Sacheinlage (Gesamtkaufbetrag) der Bw. unverändert 436.000 € beträgt und dies unabhängig vom Kaufpreis (= Teilbetrag) von 145.350 €.*“ (Zusatzvereinbarung vom 8. Oktober 2002)

Die Bw. hatte nachweislich das wirtschaftliche Bauherrenrisiko. Von dem zweiten Teilbetrag von 291.000 € (436.000 € minus 145.350 €) erhielt die Bw. tatsächlich über den Treuhänder RA Dr. M im Herbst 2003 insgesamt nur 241.000 € (Teilbeträge zu je 82.768 €, 5.242 €, 60.000 € und 93.000 €) und ist der Restbetrag von 48.989 € als uneinbringlich zu behandeln gewesen.

Auch das Baurecht ist wie das Grundstück zu behandeln. In diesem Fall ist unter Baurecht die Nutzungswertfeststellung der MA 16 sowie alle anderen Baurechtsbescheide zu verstehen, die erst in Folge erteilt wurden. Das Bauwerk ist Zugehör des Baurechtes und nicht des Grundstückes. Dieses Baurecht ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei (Kommentar, UStG, Scheiner/Kolacny, Rz 19).

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass die Bw. für die Lieferung des Dachbodens tatsächlich 386.361 € erhalten hat.

Durch die Tragung dieses Bauherrenrisikos hat die Bw. für diesen Betrag den ausgebauten Dachboden geliefert und somit einen gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfreien Umsatz bewirkt.

Mit Schreiben vom 11. September 2008 wurde eine weitergehende Stellungnahme der Bw. vorgelegt, worin die ursprüngliche Sachverhaltsdarstellung vom 20. Juni 2006 ergänzt bzw. korrigiert wird.

In der Zusatzvereinbarung vom 8. Oktober 2002 wurde festgehalten, dass der ARGE-Vertrag gegenüber dem Kaufvertrag vom 8. August 2002 Vorrang genieße. Darüber hinaus galt, dass der ARGE-Vertrag erst in Rechtskraft erwachse, wenn für den Dachboden eine Parifizierung rechtskräftig wird. Tatsächlich wurde erst im Juli 2003 die Parifizierung rechtskräftig und damit ist der ARGE-Vertrag in Rechtskraft erwachsen. In diesem ARGE-Vertrag hat – und das ist durch die vorgelegten Urkunden klargestellt - die Bw - eine Sacheinlage von 436.037 € erbracht, wobei der Kaufpreis für das Kellerabteil mit dem angeblichen Recht verbunden war, den Dachboden auszubauen. Dieses Recht war tatsächlich im Grundbuch nicht angemerkt, jedoch vom Masseverwalter in dieser Form verkauft worden.

Im Punkt 20.3.2 (Schluss des ARGE-Vertrages) garantieren im Übrigen die A-GmbH und K-GmbH die Bezahlung dieser Sacheinlage. Die Bezahlung dieser Sacheinlage ist bis auf einen Wert von 49.626,84 € aus den Erlösen der Wohnungseigentumsverkäufen erfolgt.

Die Errichtung des Eigentums wurde ausschließlich von der Firma A-GmbH durchgeführt. Bauführer war die Liegenschaftseigentümerin Fa. Errichtung. Demnach hatte die Bw. einen Miteigentumsanteil und ein damit verbundenes vermeintliches unbewegliches Recht, nämlich das Recht des Dachbodenausbaus, das ursprünglich um 3.500.000 S gekauft wurde, in die Arbeitsgemeinschaft eingebracht, wobei die Drittelpartizipation der Arbeitsgemeinschaft laut Vertrag so sein sollte, dass die Sacheinlage mit 436.000 € bewertet wurde und die beiden anderen Gesellschaften diesen Betrag als Bareinzahlung zu leisten hatten, um damit den Ausbau vorzunehmen.

Zum Verkauf des Kellerabteiles an die Errichtung wurde der Bw. von Seiten der Rechtsberatung geraten, andererseits wollte die Bw. damit die Ernsthaftigkeit der Zusammenarbeit dokumentieren. Wäre keine Parifizierung zustande gekommen, hätte die Bw. mit diesem Betrag „ihre Rechte“ veräußert. Mit der Rechtskraft der Parifizierung wurde die Sacheinlage unter Einschluss des seinerzeitigen Verkaufspreises wirksam.

Die „eingebrachten“ Grundstücksanteile wurden zwar nicht von der ARGE, sondern von einem ARGE-Mitglied verkauft, wobei die Grunderwerbsteuer beim Erwerber angefallen ist. Nach Ansicht der Bw. handelt es sich beim Einbringen dieser Sacheinlage um ein Zugehör eines Grundstückes und damit um einen umsatzsteuerfreien Vorgang. Dies sei den anderen ARGE-Mitgliedern klar gewesen, insbesondere der Errichtung, da ansonsten die Zahlungsübernahme vom 1. Dezember 2002 nicht an die Fa. Errichtung gesandt worden wäre.

Zu Punkt 4 in der Sachverhaltsdarstellung des steuerlichen Vertreters ist hinzuzufügen, dass die Bw. das wirtschaftliche Bauherrenrisiko für die Errichtung der Wohnungseigentumseinheiten nicht als Errichter trug, sondern de facto nur dahingehend,

inwieweit sie ihre Sacheinlage und den darüber hinaus zu erwartenden Gewinn erhalten konnte. Gewinn ist keiner angefallen.

Vorlageantrag des Finanzamtes:

Aufgrund der eingegangenen Vorlageerinnerung wird aus verfahrensökonomischen Gründen auf eine Stellungnahme der Prüferin vorerst verzichtet. Aus diesem Grund wird auch keine BVE erlassen, sondern direkt an den UFS vorgelegt.

Bei der Bw. handelt es sich um eine Gesellschaft, die in der Baubranche tätig ist. Zum berufungsrelevanten Sachverhalt wird folgendes aufgeführt:

Das Lager und die Dachbodenfläche wurden (von der Bw.) an die Errichtung um 145.000 € lastenfrei verkauft. Dieser Wert war gerechtfertigt (obwohl die Bw. um den doppelten Wert gekauft hatte), da keine Baugenehmigung vorhanden war.

Es gab ca. 130 Eigentümer und von allen Eigentümern mussten die Unterschriften eingeholt werden (großer Arbeitsaufwand und Zahlungen an die Eigentümer). Außerdem musste ein Lift eingebaut werden. Dies hat die Wertminderung bzw. den Verkaufspreis um 145.350 € gerechtfertigt.

Dies wurde auch vom ehemaligen Geschäftsführer der Errichtung (CN) bestätigt. Die Feststellung durch die Betriebsprüfung gründet sich auf die vorgelegten Unterlagen (siehe dazu Unterlagen a - g) und auf einen Aktenvermerk über ein Telefonat mit dem ehemaligen Geschäftsführer (CN) der Errichtung.

Laut Telefonat mit CN ist die ARGE trotz unterfertigter Verträge nie nach außen als ARGE aufgetreten.

Jede einzelne Gesellschaft aus dem ursprünglichen ARGE Vertrag hat an den Treuhänder bzw. an die Errichtung (= Eigentümerin der Liegenschaft) Rechnungen für geleistete Arbeiten gelegt.

Die ARGE ist nie als Käufer oder Verkäufer aufgetreten.

Die unten angeführten Leistungen wurden vom Treuhänder bezahlt:

- Errichtung hat als Eigentümerin die errichteten Wohnungen verkauft.
- A-GmbH wurde als Baufirma tätig.
- K- GmbH war Maklerin für die errichteten Wohnungen.
- Die Bw. war für die technische Leitung verantwortlich.

	<b>2003</b>
--	-------------

Erhaltenen Zahlungen gesamt	386.361,00 €
Wert der verkauften Liegenschaft ustfrei	- 145.350,00 €
Verbleibende Erlöse brutto	- 241.011,00 €
Davon Stellplatzabgabe umsatzsteuerfrei	- - 58.138,30 €
Erlöse brutto für technische Leistungen (inkl. 20% USt)	- 182.872,70 €
Erlöse netto	- <b>152.393,92 €</b>

Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge sind abzugsfähig:

Nach Ansicht der Bw. ist der gesamte erhaltene Betrag in Höhe von 386.361 € als Entgelt aus der ARGE für die Sacheinlage des Grundstücksanteiles samt Baurecht zu betrachten und daher unecht steuerbefreit nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wurde der Liegenschaftsanteil mit dem dazugehörigen Recht auf Nutzung der Dachbodenflächen im Wert von 145.350 € verkauft. Daher entfallen nur 145.350 € auf den Wert für den Liegenschaftsanteil und dem Recht auf Nutzung der nicht ausgebauten Dachbodenflächen, ein weiterer Betrag betrifft die Stellplatzablöse an die MA 6 in Höhe von 58.138,30 € und ist daher auch nicht umsatzsteuerpflichtig. Sämtliche Zahlungen die darüber hinaus bezahlt wurden, sind Teil des Entgeltes für die Mittätigkeit der Bw. in der Bauphase und unterliegen daher mit 20% der Umsatzsteuer. Die Differenz in Höhe von 182.872,70 € stellt den Wert für technische Leistungen inklusive Umsatzsteuer dar.

Es wird eine Abweisung beantragt.

In der am 17. September 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Ergänzend wird von RA vorgebracht: Richtig ist, dass die ARGE nicht nach außen verkauft hat. Als Verkäuferin trat die Errichtung auf. Die Errichtung hat sich jedoch an die ARGE insoweit gehalten, indem sie die Sacheinlage anerkannt hat und unter Einrechnung des Kaufpreises bedient hat. Als Beweis wurde die Abrechnung von CN vom 3. September 2003 zum Akt genommen. In den getätigten Zahlungen von 232.000 € ist der geleistete Kaufpreis von 145.000 € beinhaltet.

Zum Sachverhalt wird ergänzend vorgebracht, die Bw. hat ursprünglich einen Kellerabteil von Dr. J (der sich zum Zeitpunkt bereits im Konkurs befunden hat, als Masseverwalter fungierte Dr), der von dieser Liegenschaft Alleineigentümer war, gekauft. Dr. J hat von den übrigen Eigentümern sich das Recht vorbehalten, den Dachboden uneingeschränkt ausbauen zu

können. Alle Wohnungseigentümer haben damals dem zugestimmt. Dieses Recht wurde grundbürgerlich nicht intabuliert.

Der Kaufpreis betreffend Kaufvertrag der Bw. mit der Errichtung war der Einstieg für den gemeinsamen Ausbau, wenn die Parifizierung und Baugenehmigung vorliegt. Durch die Parifizierung und Baugenehmigung erhöhte sich der Kaufpreis auf das Niveau der Sacheinlage. Der Kaufpreis besteht aus zwei Stufen, 1. Stufe: Kauf 145.000 €, 2. Stufe: Erhöhung des Wertes durch die Parifizierung und Baubewilligung auf die Sacheinlage.

Die Käuferin Errichtung verkaufte die einzelnen Wohnungen, die A-GmbH hat den Dachbodenausbau vorgenommen. Die Bw. hat in diese Arbeitsgemeinschaft die Sacheinlage von 436.000 € eingebracht und hat dann, wenn Wohnungen verkauft wurden, sich einen Betrag von 404,49 €/m<sup>2</sup> ausbedungen.

Der steuerliche Vertreter: Der Hauptpunkt der Umsatzsteuernachforderung besteht darin, dass seitens des Finanzamtes der Bw. unterstellt wurde, dass sie dieses Entgelt für erbrachte Bauleistungen erhalten hätte. Diese Rechtsansicht des Finanzamtes widerspricht den Bestimmungen des ARGE-Vertrages Pkt. 13.1.1, in dem festgehalten ist, dass die Bw. für die technische und die kaufmännische Geschäftsführung 0% erhält.

Es ist kein Entgelt für eine Bauleistung geflossen, sondern nur für die Sacheinlage bzw. den Verkauf der Liegenschaftsanteile (darin liegt die wirtschaftliche Gesamtlieferung im Sinne des UStG).

RA legt weiters eine Zahlungsübernahme Errichtung 03/02 vom 1. Dezember 2002 vor.

Auf Befragen der Referentin, wer an die neuen Eigentümer die Rechnungen fakturiert hat, gab RA zu Protokoll, die Fa. Errichtung hat die Kaufverträge mit den neuen Eigentümer geschlossen, abgewickelt wurden die Kaufverträge mit Dr. M. Dr. M hat auch Zahlungen an die Bw. vorgenommen.

Die Bw. ersuchte abschließend der Berufung Folge zu geben.

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

Folgender Sachverhalt wird der rechtlichen Würdigung zugrunde gelegt:

Die Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 1. Juni 2001 eine Liegenschaft mit welcher Wohnungseigentum an einem Lager verbunden ist, sowie das Recht auf Nutzung eines unausgebauten Dachbodens. Eine Baugenehmigung lag zu diesem Zeitpunkt nicht vor.

---

Am 5. Juli 2002 wurde zwischen der Bw., der K- xyx und der A-GmbH ein Arbeitsgemeinschaftsvertrag (ARGE, Beilage b) sowie ein ergänzender Sideletter mit gleichen Datum (Beilage d) geschlossen.

Zweck der ARGE ist der Ausbau der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft und Verkauf der ausgebauten Wohnungen gewesen. Die Gesellschafterbeiträge setzen sich aus einer Sacheinlage der Bw. in Höhe von 436.037 € sowie aus einer Bareinlage der A-GmbH und K- in Höhe von insgesamt 872.074 € zusammen. Das Beteiligungsverhältnis wird mit je 33,33% festgelegt. Die Vergütungen für die technische Geschäftsführung (= Bw.) sowie für die technische Geschäftsführung (= A-GmbH und K-) beträgt jeweils 0%.

Im Sideletter wird schriftlich festgehalten, dass der ARGE-Vertrag erst nach Rechtskraft des Nutzwertfeststellungsbescheides der MA 16 in Kraft tritt.

Mit Kaufvertrag vom 8. August 2002 hat die Bw. die von ihr im Jahr 2001 erworbene Liegenschaft an die Errichtung verkauft.

Die Lieferung des Grundstückes durch die Bw. als solches ist im gegenständlichen Verfahren nicht strittig, dieses Faktum kann dem Kaufvertrag vom 8. August 2002 (Beilage e) entnommen werden, in dem die Bw. als Verkäuferin und die Errichtung als Käuferin aufscheint. Die Liegenschaft wurde von der Käuferin in der „*Absicht erworben, im Dachgeschoß des Hauses nach Maßgaben baubewilligter Pläne Wohnungen zu errichten und hieran Wohnungseigentum zu begründen*“ (siehe Kaufvertrag, Punkt 4.2).

Zum Kaufvertrag vom 8. August 2002 und dem Arbeitsgemeinschaftsvertrag vom 5. Juli 2002 wurde eine Zusatzvereinbarung 2 vom 8. Oktober 2002 zwischen der Bw., der Errichtung, K- **Immobilien Kompetenz Dienstleistungen GmbH** und A-GmbH geschlossen, worin festgehalten ist, dass der Kaufvertrag vom 8. August 2002 und der ARGE-Vertrag vom 5. Juli 2002 eine untrennbare Einheit bilden (Beilage f). In dieser Vereinbarung wird weiters festgehalten, dass die Bestimmungen des ARGE-Vertrages Vorrang vor den Bestimmungen des Kaufvertrages haben.

Mit einem Werkvertrag 01 vom 20. August 2002 (Beilage g) wurde von der Eigentümerin der Liegenschaft, der Errichtung (= Auftraggeber) und der A-GmbH (= Auftragnehmer) ein Generalunternehmervertrag geschlossen, wonach der Auftragnehmer für die Durchführung des Dachbodenausbaus zuständig ist (detaillierte Aufzählung der Leistungen siehe Punkt 4.2).

Die Bw. verbuchte in ihrem Rechenwerk unter den Erlösen einen Betrag von 386.361 €, resultierend aus dem Entgelt für eine Sacheinlage des Grundstücksanteiles samt Baurecht, den sie im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG als unecht steuerbefreit behandelte. Nach

---

Ansicht der Betriebsprüfung würde lediglich ein Betrag in Höhe von 145.350 € auf diese Sacheinlage entfallen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der gesamte Betrag als Entgelt für die Sacheinlage des Grundstückanteiles samt Baurecht zu sehen ist und folglich unecht steuerbefreit ist oder ob dieser Betrag geteilt wird und nur zum Teil steuerbefreit ist.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuersteuer.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind Umsätze von Grundstücke im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei.

Gemäß § 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987 wird unter einem Grundstück verstanden:

(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,
2. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975, BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten.

(2) Den Grundstücken stehen gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

(3) Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt.

Die Befreiung eines Umsatzes nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG führt dazu, dass das Entgelt für eine steuerbare Leistung nicht der Umsatzsteuer unterworfen ist. Der leistende Unternehmer hat keine Umsatzsteuer abzuführen (Ausnahme: § 11 Abs. 12) und der Leistungsempfänger erhält eine Leistung ohne Umsatzsteuerbelastung. Ist der Leistungsempfänger Unternehmer und bezieht er die Leistung für sein Unternehmen, so kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht.

Gehen steuerfrei bezogene Leistungen in steuerpflichtige Folgeumsätze ein, so kommt es auf der nächsten Stufe zu einer Nachversteuerung (Nachholwirkung): Die steuerfrei bezogene Leistung wird dem nachfolgenden Unternehmer als steuerpflichtige Wertschöpfung zugerechnet. Daraus folgt, dass die Einräumung einer Steuerbefreiung innerhalb der Unternehmenskette keinen Entlastungseffekt für den Letztverbraucher hat. Anders ist dies bei Umsätzen, die typischerweise an Letztverbraucher erfolgen: Hier bewirkt die Steuerbefreiung, wenn sie durch Preisminderung weitergegeben wird, eine Verbilligung der befreiten Leistung; sie erlaubt eine unbelastete Einkommensverwendung (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 14).

## **Baurecht**

Gemäß § 1 Abs. 1 BauRG (Baurechtsgesetz) kann ein Grundstück mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden.

Gemäß § 5 BauRG entsteht das Baurecht durch die bucherliche Eintragung als Last des Grundstückes.

Gemäß § 4 GBG (Grundbuchgesetz) kann die Erwerbung, Übertragung, Beschränkung und Aufhebung bucherlicher Rechte nur durch die Eintragung im Grundbuch bewirkt werden. Die bucherliche Eintragung bildet bei Liegenschaften den für den Rechtserwerb erforderlichen Modus. So ist für den Eigentumserwerb an verbücherten Grundstücken die Einverleibung nötig (§ 431 ABGB).

Baurecht entsteht durch bucherliche Eintragung im C-Blatt der belasteten Liegenschaft. Im Anschluss an die belastete Einlage ist eine eigene Baurechtseinlage zu eröffnen, die wie ein selbständiger Grundbuchkörper zu behandeln ist.

Dem Bauberechtigten stehen am Bauwerk die Rechte eines Eigentümers und am Grundstück, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt, die Rechte eines Nutznießers zu.

Baurecht gilt als unbewegliche Sache. Ein errichtetes Bauwerk ist Zugehör des Baurechtes und somit ebenfalls unbeweglich.

Unter Baurecht versteht man das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstückes ein Bauwerk zu haben. Das auf Grund des Baurechts errichtete Bauwerk ist Zugehör des Baurechtes; das Baurecht entsteht erst mit der bucherlichen Eintragung. Die Einräumung des Baurechts durch den Grundeigentümer ist eine sonstige Leistung; das dafür bezahlte Entgelt ist steuerfrei. Die entgeltliche Übertragung des Baurechts ist steuerfrei; die Steuerfreiheit umfasst auch das Gebäude, welches auf Grund des Baurechtes errichtet wurde.

In der Sachverhaltsdarstellung vom 20. Juni 2006 (Punkt 5) der Bw. wird die Ansicht vertreten, dass das Baurecht wie das Grundstück zu behandeln sei. In gegenständlichen Fall sei unter Baurecht die Nutzwertefeststellung der MA 16 sowie alle anderen Baurechtsbescheide zu verstehen, die erst in Folge erteilt wurden. Das Baurecht ist Zugehör des Baurechtes und nicht des Grundstückes. Dieses Baurecht sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 steuerfrei (Scheiner/Kolancny, UStG, Kommentar, § 6, Rz 19).

Der steuerliche Vertreter weist in der weitergehende Stellungnahme vom 11. September 2006 darauf hin, dass das Baurecht zwar nicht im Grundbuch angemerkt ist, es aber so gemeint war.

Für die Erlangung des Eigentums – sowie auch des Baurechts – ist ein gültiger Titel (Kaufvertrag) und der Übertragungsmodus (Einverleibung im Grundbuch) erforderlich. Mangels Verbücherung des Baurechts kann dieses keine eigentumsrechtlichen Folgen haben.

Dem Vorbringen der Bw. kann sich der unabhängige Finanzsenat wegen des Öffentlichkeitsprinzips des Grundbuchs nicht anschließen, da die im Grundbuch enthaltenen Eintragungen öffentlichen Glauben genießen und sich jedermann auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit verlassen kann (Vertrauensprinzip des Grundbuchs). Da das Baurecht nicht im Lastenblatt im Grundbuch eingetragen war, kann aufgrund der Publizitätswirkung des Grundbuchs abgeleitet werden, dass entsprechend dem Kaufvertrag vom 8. August 2002 nur der Dachboden (Grundstücksumsatz) verkauft wurde und kein Baurecht im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) 1987.

### **Steuerfreier Umsatz des Grundstückes**

Wird eine Liegenschaft in unbebauten 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, aus der der Auftraggeber den Vorsteuerabzug geltend machen kann.

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 eines Grundstückes samt Bauwerk oder auf den Erwerb einer unbebauten Liegenschaft gerichtet ist. Nach der Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuergesetz ist nämlich nicht entscheidend, in welchem Zustand (unbebaut, bebaut) sich das Grundstück um Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befindet, sondern sich das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsschlusses befindet, sondern welcher Zustand zum Vertragsinhalt gemacht wird.

Diese Frage wird von der Judikatur nicht anhand der vertraglichen Formulierungen, sondern danach entschieden, wem nach dem wirklichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung die **Bauherreneigenschaft** zukommt (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 228 ff).

Rechtliche Würdigung der Bauherreneigenschaft der Bw.

Bei der Lieferung eines unbebauten Grundstückes und dem Auftrag des Grundstückserwerbers an den Lieferer, auf dem Grundstück ein Bauwerk zu errichten, stellt sich die Frage, ob eine einheitliche Lieferung eines Grundstückes (samt Gebäude vorliegt), oder eine Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit anschließender Werklieferung eines Gebäudes. Maßgeblich ist, ob der Veräußerer oder der Erwerber des Grundstückes hinsichtlich des zu errichtenden Gebäudes als Bauherr anzusehen ist. Bauherr ist derjenige, der auf eigene Gefahr und Rechnung ein Gebäude baut oder bauen lässt.

Kriterien für die Qualifikation als Bauherr sind die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes und er muss das Baurisiko tragen, d.h. er muss den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sein und das finanzielle Risiko tragen.

Im gegenständlichen Verfahren erfolgte die Lieferung des unbebauten Grundstückes durch die Bw. (Kaufvertrag vom 8. August 2002 mit der Käuferin c). Aus dem Kaufvertrag lässt sich ableiten, dass die Bw. nicht Bauherr sein kann, da der Käuferin (c) der Liegenschaft von den Miteigentümern das Recht eingeräumt wurde, diese auf eigene Kosten umzubauen. Dass diese Kosten auf den Verkäufer der Liegenschaft (= Bw.) überwälzt werden, lässt sich dem Vertrag nicht entnehmen.

Mit Vertrag vom 20. August 2008 hat die Käuferin der Liegenschaft c einen Werkvertrag 01 mit der A-GmbH geschlossen und diese als Generalunternehmerin zur Ausführung der kompletten Lieferung und Montage der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft beauftragt.

Aufgrund dieses Vertrages kann abgeleitet werden, dass der Dachbodenausbau (= Errichtung des Bauwerkes) durch den Erwerber der Liegenschaft (c) vorgenommen wurde, weil durch den Generalunternehmervertrag der Dachbodenausbau an die A-GmbH übertragen wurde und diese an die Weisungen und Vorgaben der c gebunden ist. Aus diesem Umstand kann geschlossen werden, dass die Käuferin (c) Bauherrin ist.

Ein Auftrag an den Lieferer der Liegenschaft (= Bw.) durch die Käuferin kann aus dem Generalunternehmenswerkvertrag ebenfalls nicht abgeleitet werden.

Im Arbeitsgemeinschaftsvertrag vom 5. Juli 2002 wurde die ARGE (S) geschlossen. Die beteiligten Firmen, die Bw., die xyx und die A-GmbH haben sich zu einer Arbeitsgemeinschaft

zusammen geschlossen und einen Arbeitsgemeinschaftsvertrag errichtet. Der Zweck dieser Arbeitsgemeinschaft ist die gemeinsame Durchführung der den genannten Partnerfirmen übertragenen Bauarbeiten zum Ausbau des Dachbodens und Verkauf der ausgebauten Wohnungen der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (Punkt 1.2.1). Unstrittig ist, dass die ARGE nie nach außen als Gesellschaft in Erscheinung getreten ist.

Die Gesellschafterbeiträge betragen:

Bw.: Sacheinlage	436.037 €
A-GmbH & K- GmbH: Kontokorrent	872.074 €

Unter dem Punkt 6 „*Technische und kaufmännische Geschäftsführung*“ wird der Bw. und der A-GmbH die technische Geschäftsführung übertragen. Technischer Geschäftsführer der Bw. ist der Baumeister IS, jener der A-GmbH Baumeister LI.

Die kaufmännische Geschäftsführung wird der xyx übertragen. Kaufmännischer Geschäftsführer ist CN.

IS und LI sind Bauleiter, CN ist Bauaufmann. Als Vergütung wurden sowohl für die technische Geschäftsführung (Bw. und A-GmbH ) als auch für die kaufmännische Geschäftsführung (K-) 0% vereinbart.

Im Punkt 8.5 wurde dezidiert festgelegt, dass bei Investitionen über 1.000 € im Einzelfall die schriftliche Entscheidung der Partnerfirmen einzuholen ist.

Im Punkt 20.3.2 garantieren die *Partnerfirmen K- und A-GmbH „unwiderruflich der Bw. oder deren Rechtsnachfolger die Auszahlung eines Betrages von 404,49 €/m<sup>2</sup> gewichtete Wohnungsfläche innerhalb von 7 Kalendertagen nach Unterzeichnung eines Wohnungskaufvertrages, gültig für alle verkauften Wohnungseinheiten. Die vorgenannten Partnerfirmen erklären hiermit deren ausdrückliches und unwiderrufliches Einverständnis, dass der oben angeführte Betrag auch ausbezahlt wird, sollte die Bw. aus Gründen, welcher auch immer, aus der Arbeitsgemeinschaft ausscheidet oder ausgeschieden wird.“*

Aus dieser Formulierung kann abgeleitet werden, dass die Bw. nicht das wirtschaftliche Kostenrisiko für diesen Dachausbau getragen hat, da ihr ein fixer Preis, sogar unwiderruflich garantiert wurde.

Dem Vorbringen der Bw., dass in einer Zusatzvereinbarung zum Arbeitsgemeinschaftsvertrag bzw. zum Kaufvertrag vom 8. August 2002 zwischen der Bw., c, K- und A-GmbH festgehalten wurde, dass die Bestimmungen des Kaufvertrages vom 8. August 2002 und die Bestimmungen des Arbeitsgemeinschaftsvertrages vom 5. Juli 2002 eine untrennbare Einheit

---

bilden, ist entgegenzuhalten, dass diese Zusatzvereinbarung eine auflösende Bedingung des Kaufvertrages zum Ausdruck bringt und zwar für den Fall einer nichterfolgten Bautätigkeit durch die ARGE, dass der Kaufvertrag zivilrechtlich rückabgewickelt werden kann und die Bw. wieder Eigentümerin der von ihr verkauften Liegenschaft wird (Punkt II).

Zivilrechtlich mag der Kaufvertrag in Verbindung mit dem ARGE-Vertrag eine Bedingung darstellen, die zur Rückabwicklung führen kann. Steuerrechtlich ist jedoch von einem Verkauf eines Grundstückes mit anschließender Werklieferung eines Gebäudes (Dachbodenausbau) auszugehen.

Dem Vorbringen der Bw., (Punkt 1 der Berufung), dass die Einbringung eines Grundstückes in eine Ges.n.b.R. steuerfrei sein kann, wobei der Einbringende grundbürgerlicher Eigentümer des Grundstückes verbleiben kann, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei dieser Kommentarmeinung um eine „kann“-Anmerkung handelt, die überprüft werden muss. Daraus eine grundsätzlich steuerfreie Grundstückslieferung abzuleiten, ist nicht möglich.

Das Grundbuch ist ein öffentliches Buch und dient dazu, jedermann Gewissheit über die Eigentumsverhältnisse und die Belastungen, die auf einer Liegenschaft lasten, zu verschaffen.

Im Kaufvertrag Punkt 1.2. ist vereinbart, dass der Käufer auf eigene Kosten ausbauen kann, womit die Bw. nicht als Bauherr anzusehen ist, da der Käufer als solcher aufzutreten hat.

Etwaige Zusatzvereinbarungen, die im Widerspruch zu der im Grundbuch erfolgten Eintragung stehen, sind unbeachtlich, weil sie dem Öffentlichkeitsanspruch des Grundbuchs widersprechen.

Entgegen der Ausführungen in der Berufung der Bw., dass sie das wirtschaftliche Risiko trage und die Verträge eine Einheit bilden (ARGE-Vertrag hat Vorrang gegenüber dem Kaufvertrag), kann aufgrund der vorgelegten Verträge kein wirtschaftliches Risiko der Bw. angenommen werden, das für einen Bauherrn maßgebend gewesen wäre. Weiters kann der Argumentation der Bw. nicht gefolgt werden, dass der ARGE-Vertrag gegenüber dem Kaufvertrag Vorrang habe, und deshalb eine einheitliche Lieferung vorliege, weil die grundbürgerliche Eintragung bei Liegenschaften den für den Rechtserwerb erforderlichen Modus bildet, also an die Stelle der bei beweglichen Sachen vorgesehenen Übergabe tritt. Gemäß § 431 ABGB ist für den Eigentumserwerb an verbücherten Grundstücken die bloße körperliche Übergabe nicht ausreichend, sondern die Einverleibung nötig. Die Erwerbung, Übertragung, Beschränkung und Aufhebung bücherlicher Rechte kann nur durch die Eintragung im Grundbuch bewirkt werden (§ 4 GBG). Nebenabreden neben dem Grundbuch sind folglich für einen Dritten unverbindlich, da wegen des Publizitätsprinzips jeder auf die Eintragungen im Grundbuch vertrauen kann.

Bauherreneigenschaft kommt jener Person zugute, die auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann. Aus den vorgelegten Verträgen ist nicht ersichtlich, in welcher Form und Art die Bw. entscheidenden Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen kann. Im Gegenteil im Werkvertrag 01 betreffend Generalunternehmerleistungen wurde zwischen der Eigentümerin der Liegenschaft und der Auftragnehmerin vereinbart, dass bei Abänderungen und Ergänzungen diese nur gelten, wenn dieselben von beiden Vertragspartnern schriftlich bestätigt wurden. Unter Punkt 6.1 (Bauleitung) ist vereinbart, dass die Anordnungen „*unserer Geschäftsführung (= c) bzw. unserer Projektleitung/Bauleitung oder dessen Vertretung über die Abwicklung der beauftragte Leistungen für Sie (= A-GmbH) verbindlich und unverzüglich zu befolgen sind.*“

Ein weiteres Kriterium für die Anerkennung als Bauherr ist die Rechnungslegung des Bauausführenden an den Bauherren (wäre nach Ansicht der Bw. im gegenständlichen Verfahren die Bw.). Dass die Rechnungen an die Bw. gelegt wurden, wurde im Verfahren seitens der Bw. nicht vorgebracht. Ebenso kann von der Bw. weder eine unmittelbare Berechtigung gegenüber den bauausführenden Unternehmungen noch ein Eingreifen in Planung und Bauausführung aufgrund der vorgelegten Verträge abgeleitet werden.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist eine Bauherreneigenschaft der Bw. zu verneinen, weil sie weder Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen kann, noch das Baurisiko trägt, weil sie den bauausführenden Unternehmern gegenüber nicht unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, und auch nicht das finanzielle Risiko trägt, d.h. dass sie alle Kostensteigerungen selber tragen muss und berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungen zu verlangen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044) sieht als wichtigstes Indiz für die Bauherreneigenschaft die Erteilung des Bauauftrages, weil sich daraus die auch die den Bauherren ausmachenden Risiken ergäben. Durch die Erteilung des Auftrages der c an die A-GmbH als Generalunternehmerin ist auch diese Voraussetzung für die Eigenschaft als Bauherr nicht erfüllt.

## **Einheitlichkeit der Lieferung**

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung beruht auf dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Danach ist es unzulässig, Leistungen, die wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, für umsatzsteuerliche Zwecke in Einzelleistungen zu zerlegen.

Aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung folgt weiters, dass unselbständige Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Nebenleistungen

sind solche, die im Verhältnis zur Hauptleistung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen – im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung – und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen.

Eine Leistung ist als eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Maßgebend bei Beantwortung der Frage, ob eine einheitliche Lieferung eines Grundstückes (samt Gebäude) oder Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit anschließender Werklieferung eines Gebäudes vorliegt, ist, wer als Bauherr anzusehen ist.

Wie bereits oben ausgeführt ist die Bw. nicht als Bauherrin anzusehen, auch wenn sie für die technische Leitung bei den durchgeführten Arbeiten laut ARGE-Vertrag vom 5. Juli 2002 zuständig war. Trotz Übertragung der technischen Leitung an die Bw. kann weder eine unmittelbare Berechtigung noch eine Verpflichtung gegenüber den Bauausführenden abgeleitet werden, sowie muss ein alleiniges finanzielles Risiko verneint werden.

Zum Vorbringen der Bw., dass sie das wirtschaftliche Bauherrenrisiko nicht als Errichterin trug, sondern de facto nur dahingehend, inwieweit sie ihre Sacheinlage und den darüber hinaus erwarteten Gewinn erhalten konnte, ist hinzuzufügen, dass ein wirtschaftliches finanzielles Risiko allein als maßgebliches Kriterium zur Qualifikation als Bauherr nicht ausreicht.

Bauherr ist derjenige, der auf eigene Gefahr und Rechnung ein Gebäude baut oder bauen lässt und zwar nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles.

Unter Berücksichtigung aller vorgelegten Verträge und Vertragsbestimmungen kann keine Bauherreneigenschaft der Bw. gesehen werden. Folglich liegt eine steuerfreie Lieferung eines unbebauten Grundstücks und eine steuerpflichtige Errichtung eines Gebäudes auf fremden Grund vor und Boden vor, die umsatzsteuerrechtlich als Werklieferung zu beurteilen war.

Aufgrund obiger Ausführungen ist der Rechtsansicht der Betriebsprüfung zu folgen, nämlich dass es sich bei diesem Sachverhalt um eine Lieferung eines Liegenschaftsanteiles mit dem dazugehörenden Recht auf Nutzung der Dachbodenflächen (145.350 € und 58.138,30 € für eine Stellplatzablöse an die MA 6) handelt und folglich unecht steuerbefreit ist. Bei den Zahlungen in Höhe von 182.872,70 € handelt es sich um ein Entgelt für eine Werklieferung, die der Umsatzsteuer unterliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2012