



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Vermietungsgemeinschaft G+F , vertreten durch Rechtsanwälte D, vom 12. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See, jetzt: Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch S, vom 27. September 2005 betreffend Umsatzsteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Umsatzsteuerprüfung Zeitraum Mai, Juli bis Oktober 2002

Im Rahmen einer im Februar 2003 vorgenommenen Umsatzsteuerprüfung, die die Monate Mai, Juli, August, September und Oktober 2002 umfasste, wurde den in diesen Kalendermonaten gelten gemachten Vorsteuerbeträgen die Abzugsfähigkeit mangels unternehmerischer Tätigkeit versagt und die Umsatzsteuer mit 0,00 festgesetzt.

Gegen die als Folge der Prüfung ergangenen Bescheide (Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Mai 2002 sowie Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Juli bis Oktober 2002) wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter berufen und unter anderem ausgeführt, dass die angeführten Bescheide keine Begründung enthielten und daher rechtswidrig seien. Weiters wurde ausgeführt, dass die Einschreiter (GuF) seit dem Jahr 2001 in die Realisierung des Ferienparks „RB“ in 5. eingebunden gewesen seien. Entgegen ihrer ursprünglichen Absicht, ausschließlich als Investoren tätig zu sein, seien die Steuerpflichtigen im Frühjahr 2002 selbst als Bauherren für das zu dem Komplex gehörige zentrale Hotelgebäude aktiv geworden. Hiezu sei zu bemerken, dass der erste Bauabschnitt des

Ferienparks „RB“ aus 90 Appartements bestehe, die an holländische Kleininvestoren veräußert worden seien, die anschließend von diesen gesammelt an einen Hotelbetreiber, nämlich L, verpachtet würden. Um eine touristische Nutzung dieser 90 Appartements möglich zu machen bzw. um eine Benutzungsbewilligung für die bereits fertig gestellten Appartements zu erhalten, sei es notwendig gewesen ein Zentralgebäude mit hotelmäßiger Infrastruktur zu errichten. Die Steuerpflichtigen hätten daher aus dem Gesamtprojekt jene Liegenschaftsteile erworben, welche sich auf die hotelmäßigen Infrastrukturbereiche des Zentralgebäudes beziehen würden. Weiters hätten sie die seitens des Bauträgers gegenüber dem Pächter L bestehende Verpflichtung, das Zentralgebäude fertig zu stellen, übernommen. Die Fertigstellung des Zentralgebäudes habe sich jedoch aus verschiedenen Gründen verzögert. Der Bauwerkvertrag, welcher zwischen den Einschreitern (GuF) sowie der S-OEG, die weitere Miteigentümerin der Liegenschaft sei, und der damals noch in Gründung befindlichen J mit der Firma A, die das Zentralgebäude errichten sollte, abgeschlossen worden sei, sei bereits im Hinblick darauf geschlossen worden, die Verpflichtungen der Einschreiter (GuF) zur Fertigstellung zum gegebenen Zeitpunkt an die damals noch in Gründung befindliche J. zu überbinden. Deshalb sei auch der Vertrag mit dieser abgeschlossen worden. Die tatsächliche Übertragung dieser Rechte und Verpflichtungen sei jedoch einem späteren Zeitpunkt vorbehalten gewesen. Dies sei am 3. Dezember 2002 erfolgt, wobei zwischen J. und den Einschreitern (GuF) einerseits die Verpflichtung zur Fertigstellung des Zentralgebäudes übertragen worden sei, und andererseits ein Mietvertrag über das inzwischen im Rohbau fertig gestellte Bauwerk abgeschlossen worden ist. Die J. habe ihrerseits am 7. Oktober 2002 mit L einen Pachtvertrag für das fertig gestellte Zentralgebäude abgeschlossen. Als Beweis werde unter anderem der Bauwerkvertrag vom 16. Mai 2002 vorgelegt. Wesentlich erscheine, dass die Steuerpflichtigen die derzeit im Bau befindliche Anlage privat keinesfalls nutzen könnten, da es sich nicht um den Bau von Unterkünften handle, sondern um ein Restaurant mit einem Wellness- und Schwimmbadbereich, dessen Einrichtung ausschließlich wirtschaftlichen Zwecken diene und dessen Vermietung bzw. Verpachtung von Anfang an vorgesehen gewesen sei. Auf Grund unvollständiger Erhebung des Sachverhaltes sei die Behörde daher zum falschen Schluss gekommen, dass diesbezüglich eine unternehmerische Tätigkeit im Jahre 2002 nicht vorliege. Dies sei deshalb unrichtig, da durch die Errichtung des angesprochenen zentralen Hotelgebäudes zweifellos eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werde, da die Errichter bzw. mittlerweile auch Eigentümer dies im Hinblick auf eine übernommene Verpflichtung zur langfristigen Verpachtung durchführen würden. Bei diesem Vorgang handle es sich unzweifelhaft um eine unternehmerische Tätigkeit. Das Nicht-Anerkennen derselben sei daher rechtswidrig und es werde daher der Antrag gestellt die

Bescheide des Finanzamtes Zell am See (jetzt: St. Johann Tamsweg Zell am See) zur Gänze aufzuheben.

Als **Auftraggeber** sind in den vorliegenden Bauwerksvertrag angeführt:

FG, Adresse,

JF,

S-OEG, 5,

J . (in Gründung) vertreten durch FG und JF, (die Adresse d wurde handschriftlich hinzugefügt).

Auftragnehmer war die A-GmbH.

Gegenstand dieses Vertrages waren die vom Auftragnehmer für den Auftraggeber zu erbringenden Generalunternehmerleistungen für das Hauptgebäude des Projektes Almdorf RB samt technischen Anlagen gemäß Baubewilligung.

Weiters wird in diesem in Kopie vorgelegten **Bauwerksvertrag** vom **16. Mai 2002** unter Punkt VII festgelegt, dass die im gegenständlichen Bauwerk zur Errichtung kommenden neun Appartements von den Bauherrn S,OEG hergestellt würden, der Hotelteil bzw. der übrige Bereich durch die J . Die Genannten hätten daher auch die Liegenschaft auf welcher das Bauwerk errichtet werde, mit jenen Anteilen gekauft, welche für die Parifizierung dieser Bauabschnitte im Wohnungseigentum erforderlich seien. Die Auftragnehmerin werde, unbeschadet der solidarischen Haftung der Auftraggeber für die Vertragserfüllung die Schlussrechnung an die beiden Bauherrn aufgeteilt nach diesen Miteigentumsanteilen, welche von den Bauherrn der Auftraggeberin noch bekannt gegeben, stellen.

In diesem Zusammenhang wurde auch die Kopie der Berechnung der Teilrechnungssummen (Zahlungsplan) vorgelegt. Nach diesem Plan waren entsprechend dem Baufortschritt vom Auftragnehmer insgesamt 19 Teilrechnungen zu erstellen, welche vom Auftraggeber innerhalb von 14 Tagen zu bezahlen waren.

In der Folge richtete die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bedenkenvorhalt an die Berufungswerber (GuF) und forderte diese auf folgende Unterlagen vorzulegen:

1. „Fertigstellungsvertrag“ vom 3. Dezember 2002, abgeschlossen zwischen der Firma „JI“ (kurz: JFG) und den Berufungswerbern (kurz. BW).
2. Mitvertrag vom 3. Dezember 2002, abgeschlossen zwischen JFG und den BW.
3. Pachtvorvertrag vom 7. Oktober 2002, abgeschlossen zwischen JFG und „L “ in einer beglaubigten Übersetzung.
4. Stellungnahme, aus welchen Gründen lediglich ein Pachtvorvertrag existiere und zu welchem Zeitpunkt der definitive Pachtvertrag abgeschlossen werde.
5. Mitteilung, welche Teile des „Zentralgebäudes“ durch die BW errichtet worden seien und wann mit der Fertigstellung des „Zentralgebäudes“ zu rechnen sei.

6. Übermittlung der (zum Vorsteuerabzug berechtigenden) Originalrechnungen für den Zeitraum Mai bis Oktober 2002 sowie die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen ab November 2002.

7. Nach den Unterlagen der Abgabenbehörde verfüge das „Zentralgebäude“ (Haupthaus) über keine geregelte Zufahrt, da das dazu erforderliche Grundstück nicht im Eigentum der(s) Verpächter(s) stehe, sodass bezweifelt werde, ob eine Verpachtung überhaupt durchgeführt werden könne. Um eine Stellungnahme werde gebeten.

Der rechtsfreundliche Vertreter legte zu Punkt 1 beglaubigte Übersetzungen des Pachtvorvertrages vom 1. Mai 2001 und des „Fertigstellungsvertrages“ vom 3. Dezember 2002 vor. Hinsichtlich des Mietvertrages (Punkt 2 des Vorhaltes) führte er aus, dass dieser zwischen JFG und den Einschreitern (GuF) mündlich abgeschlossen worden sei. Zu den Punkten 3 und 4 des Vorhaltes wurde eine beglaubigte Übersetzung des Pachtvorvertrages vorgelegt und zu den Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz warum nur ein Pachtvorvertrag bestehe, wurde unter anderem ausgeführt, dass ein Pachtvortrag lediglich deshalb geschlossen worden sei, weil das Gebäude noch nicht fertig gestellt worden sei und erst nach Abschluss der Bauarbeiten und einer erteilten Benützungsbewilligung ein Pachtvertrag geschlossen werde. Zu Punkt 5 des Vorhaltes wurde ausgeführt, dass die Berufungswerber die Top 1 des Zentralgebäudes, bestehend aus dem Erdgeschoß mit Rezeption und Restaurant sowie den Untergeschosse mit Wellness- und Schwimmbad- bzw. Saunabereichen errichten werden. Es soll lediglich die Top 1 im Eigentum der Berufungswerber stehen, während Top 2 bis 10, die Appartements im Obergeschoss, von der S,OEG errichtet würden. In diesem Zusammenhang wurde unter ausgeführt, dass sich der Fertigstellungszeitpunkt auf Grund verschiedener Ungereimtheiten mit dem vorhin angeführten Bauträger bzw. dessen finanzieller Inkapazität immer wieder verzögert habe. Grundsätzlich sei mit der Wiederaufnahme der Bautätigkeit in den nächsten Monaten zu rechnen, zumal alle Seiten bestrebt seien, eine vergleichsweise Lösung herbeizuführen. Für die Fertigstellung seien bei entsprechender Witterung nur wenige Wochen einzukalkulieren. Da diesbezüglich noch Verhandlungen im Gange seien, könne ein definitiver Fertigstellungszeitpunkt nicht angegeben werden. Es könne jedoch davon ausgegangen werden, dass die Fertigstellung, welche im Interesse der Berufungswerber liege, zum ehest möglichen Zeitpunkt durchgeführt werden würde. Jedoch könne es auf Grund der Vertragssituation den Berufungswerbern nicht zugemutet werden, das Bauwerk fertig zu stellen, solange das Risiko bestehe, dass die Liegenschaft zugunsten der Gläubiger der S&P OEG zwangsversteigert werde.

Hinsichtlich der Originalrechnungen (Punkt 6 des Vorhaltes) für den Zeitraum Mai bis Oktober 2002 werde auf die **Anlage D** verwiesen. Ab Dezember 2002 bis dato seien auf Grund der Baueinstellung keine Umsätze getätigten worden.

Zu Punkt 7 des Vorhaltes – Zufahrt zum Zentralgebäude -, sei festzuhalten, dass das in Rede stehende Grundstück durch den Notar (Dr.B) für den Projektabschnitt des Ferienparks „RB I“ angekauft worden sei. Da dieser Projektabschnitt jedoch ohne die Benützung des Grundstückes, auf dem das Zentralgebäude stehe, nicht möglich sei, werde derzeit intensiv darüber verhandelt, dass das Zentralgebäude und die Appartementblocks aus „RB I“ sich wechselseitig Zufahrtsrechts einräumen. Eine Zufahrt zum Zentralgebäude über eine technische Lösung, selbst ohne das in Rede stehende Grundstück zu benützen, sei möglich. Eine Zufahrtsmöglichkeit zum Zentralgebäude sei daher in jedem Fall gegeben.

Abschließend sei zu bemerken, dass der Ferienpark „RB“ ohne die von den Berufungswerbern errichteten hotelmäßigen Teile des Zentralgebäudes nicht widmungsgemäß nutzbar sei. Es sei daher auch bei der steuerlichen Beurteilung das Projekt als Ganzes zu sehen, wobei die Berufungswerber einen wesentlichen Teil davon in Eigenregie errichtet hätten. Dass wechselseitige Abhängigkeiten zwischen den Appartementblocks und der Infrastrukturzelle bestünden, liege in der Natur der Sache.

In der **Anlage D** wurden die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeforderten Originalrechnungen **nicht** vorgelegt, sondern ein Ausdruck einer „Umsatzliste“ eines Bankkontos einer inländischen Bank für den Zeitraum 6. März 2002 bis 5. Mai 2003, welches offenbar GuF zuzurechnen ist. Weiters wurde die Kopie der Berechnung der Teilrechnungssummen (Zahlungsplan) für den Ferienpark RB II V vorgelegt. Nach diesem Plan waren vom Auftragnehmer entsprechend dem Baufortschritt insgesamt 19 Teilrechnungen zu erstellen, welche vom Auftraggeber innerhalb von 14 Tagen zu bezahlen waren.

Da nach den Ausführungen des rechtsfreundlichen Vertreters in der Beantwortung des Vorhaltes (Punkt 2 des Vorhaltes) zwischen JFG und den Einschreitern (GuF) nur ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei, ersuchte die Abgabenbehörde erster Instanz die Punktation dieses Mietvertrages nachzureichen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde unter anderem ausgeführt, dass der Übergabezeitpunkt der 3. Dezember 2002 sei und der Bestandszins jährlich € 140.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer betrage. Die Bezahlung des Bestandszinses sei erst ab dem Zeitpunkt vorgesehen, ab dem das Zentralgebäude fertig gestellt sei und von der Bestandnehmerin an L weiterverpachtet worden sei. Diesbezüglich werde auf den bestehenden Pachtvorvertrag vom 7. Oktober 2002 verwiesen.

Die Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Mai sowie Juli bis Oktober 2002 wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die Berufungswerber ihre Unternehmereigenschaft nicht nachweisen konnten, da die tatsächliche Liegenschaftsnutzung durch die Besitzgemeinschaft G/F noch nicht absehbar sei und auch keine weiteren, die

Unternehmereigenschaft begründenden Nachweise übermittelt worden seien. Außerdem seien, wie bereits in der Besprechung vom 29. Juli 2007 mitgeteilt, keine den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes entsprechenden Rechnungen (§ 11 UStG) – es wurde die Vorlage von berichtigten Rechnungen verlangt – vorgelegt worden.

Gegen diesen Bescheid wurde ein „Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz“ (10. Dezember 2002) gestellt und ausgeführt, dass in der Begründung zu Punkt 1 der Berufungsvorentscheidung unter anderem ausgeführt werde, dass bereits in der Berufung vom 25. März 2003 die Einschreiter (GuF) die unternehmerische Nutzung des Projektes ausführlich dargelegt hätten und dies durch die folgenden Schriftsätze mit weiteren Belegen untermauert hätten. Der dem Finanzamt mündlich mitgeteilte Umstand, dass eine Entscheidung darüber, ob weitere Liegenschaftsanteile durch die Einschreiter (GuF) erworben werden und damit die Eigentümerstruktur des Projektes möglicherweise geändert werden solle, könne für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Unternehmereigenschaft für das Jahr 2002 keine Rolle spielen. An dem Umstand, dass ein Restaurant, Schwimmbad- und Wellnessbereich mitten in einer bestehenden Hotelanlage in der Praxis ausschließlich zu unternehmerischen Zwecken errichtet werde, ändere dies nicht. Jede andere Betrachtungsweise sei schlichtweg lebensfremd. Die Begründung beruhe daher auf der unrichtigen Annahme, es sei unklar, in welcher Weise die Liegenschaft durch die Einschreiter (GuF) genutzt werden würde, und beziehe dies auf die Tatsache, dass es tatsächlich Überlegungen gegeben habe, das Projekt insbesondere in seiner Eigentümerstruktur einer Umgestaltung zu unterziehen. Dies habe jedoch nichts damit zu tun, dass die betreffende Bautätigkeit, die immer noch anhalte, jedenfalls unternehmerischen Charakter gehabt habe bzw. habe und resultieren die Umsätze zur Gänze aus der genannten Bautätigkeit. Es werde daher neuerlich der Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

B) Vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 17. November 2003

Während der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrage für die mit 18. November 2003 zugestellten Berufungsvorentscheidung über die Abweisung der Berufung gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Mai und Juli bis Oktober 2002 wurde die im Juli 2003 von der Vermietungsgemeinschaft GuF eingereichte Abgabenerklärung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 veranlagt und ein Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002 erlassen, der in Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erging. Die Umsatzsteuer wurde mit 0,00 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass es noch ungewiss sei, ob die Besitzgemeinschaft G/F Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sei. Es erfolge daher die Veranlagung vorerst vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO). Die beantragte Vorsteuer (€ 366.373,60) könne mangels Feststehen der Unternehmereigenschaft

nicht in Ansatz gebracht werden (vgl. Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer für die Zeiträume Mai und Juli bis Oktober 2002).

Der „Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz“ vom 10. Dezember 2002 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz auch als Berufung gegen den mit 18. November 2003 erlassenen (vorläufigen) Umsatzsteuerjahresbescheid des Jahres 2002 gerichtet gesehen und durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass § 274 BAO bestimme, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides trete, eine Berufung auch soweit als gegen den späteren Bescheid gerichtet gelte, sofern dem Berufungsbegehrten durch den späteren Bescheid nicht Rechnung getragen werde.

Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (§ 21 Abs 4 UStG), die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (§ 21 Abs 3 UStG) treten würden, seien vom Anwendungsbereich des § 274 BAO erfasst. Der Vorlageantrag vom 10. 12. 2003 gelte somit als Berufung gegen den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2002 und werde gemäß § 276 BAO mittels Berufungsvorentscheidung (BVE) entschieden. Gemäß § 276 Abs 1 BAO könne die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung erlassen, wenn es der Verfahrensökonomie diene. Dieser Grundsatz sei erfüllt, da der Umsatzsteuerjahresbescheid, wie den Berufungswerbern mehrmals ausführlich erläutert, gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassen worden sei, um den Berufungswerbern die Möglichkeit einzuräumen, die weitere Entwicklung der geplanten Vermietung abzuklären.

In der Sache selbst werde ausgeführt, dass Entgegen den Ausführungen der Berufungswerber im Vorlageantrag vom 10. 12. 2003, die unternehmerische Nutzung "des Projektes" sei ausführlich dargelegt und mit "Belegen" untermauert worden, festzuhalten sei, dass sich das auf der im Eigentum der Berufungswerber befindlichen Liegenschaft errichtete Objekt nach wie vor im Rohbau befinde und eine tatsächliche unternehmerische Nutzung, nämlich die Vermietung des Objektes, nicht absehbar sei (auch ein Verkauf sei nicht auszuschließen).

Dazu komme, dass im Bauwerkvertrag vom 16. 05. 2002 unter Punkt VII ausdrücklich festgehalten werde, dass der Hotelteil bzw. der übrige Bereich durch eine "J ." errichtet werde. Die Berufungswerber würden also nicht als Errichter des möglicherweise zur Vermietung bestimmten Objektes (dzt. Im Rohbau) aufscheinen. Wenn sich die Berufungswerber auf einen mündlichen Mietvertrag mit der "JFG" berufen, so sei auszuführen, dass dieser Vertrag dzt. ohne Relevanz sei, da laut Schriftsatz vom 17. 07. 2003 die Bezahlung eines Bestandszinses erst ab Fertigstellung und Weiterverpachtung durch "JFG" vorgesehen sei. Da die Fertigstellung des derzeitigen Rohbaus und die anschließende Nutzung durch die Berufungswerber (und auch durch die mögliche Pächterin "JFG") zur Zeit aber ungewiss sei, sei die eventuelle Verpachtung an "JFG" nur eine von mehreren

Möglichkeiten und ist im anhängigen Verfahren daher nicht zu berücksichtigen (vgl. z.B. VwGH 23. 06. 1992, ZI. 92/14/0037). Das Finanzamt erlaube sich aber die Berufungswerber nochmals ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass gerade auf Grund dieser Ungewissheit die Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erfolgt sei, sodass eine endgültige Klärung durch die Berufungswerber erfolgen könne.

Wie bereits in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 11. 11. 2003 ausgeführt worden ist, entsprechen die Rechnungen für das Jahr 2002 nicht den Bestimmungen des § 11 UStG. Berichtigte Rechnungen seien jedoch nicht vorgelegt worden. Die Berufung sei daher sowohl auf Grund formeller (Rechnungs-)Mängel als auch materiellrechtlich unbegründet abzuweisen gewesen.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2004) wurde ein Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und unter anderem ausgeführt, dass zur Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, das Gebäude sei noch nicht zur Gänze fertig gestellt und daher eine unternehmerische Nutzung nicht absehbar sei, werde grundsätzlich darauf hingewiesen, dass es sich bei dem in Rede stehenden Gebäudeteil um das 1. und 2. Untergeschoß sowie das Parterre handle. In letzterem befände sich ein noch nicht fertig gestelltes Restaurant, sowie eine Rezeption und in den Untergeschossen ein Schwimmbad sowie Sauna und weitere Wellnesseinrichtungen, welche bereits zum Großteil fertig gestellt seien. Insbesondere sei bereits vor dem Baustopp Ende 2002 Wasser in den Pool eingelassen worden. Schon von seiner Anlage her sei der in Rede stehende Gebäudeteil daher gar nicht anders als unternehmerisch nutzbar.

Weiters werde festgehalten, dass das in Rede stehende Gebäude mitten in einer längst in Betrieb befindlichen Hotelanlage gelegen sei. Es stelle die hotelmäßige Infrastruktur für die gesamte Appartementanlage "Ferienpark RB" mit derzeit über 120 Wohneinheiten dar. Eine nicht unternehmerische, sohin private Nutzung des von den Einschreitern (GuF) errichteten Gebäudes könne somit aus praktischen Erwägungen ausgeschlossen werden. Der Umstand, dass ein Gebäude, das gerade errichtet werde, von seinem Eigentümern auch veräußerst werden könne, entspräche dem Grundsatz der Privatautonomie und könne daher für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes keine Rolle spielen, zumal diese Gefahr prinzipiell bei jedem Bauobjekt gegeben sei.

Der Hinweis auf die Ungewissheit der Zukunft des in Rede stehenden Gebäudeteiles erscheine angesichts stabiler vertraglicher Beziehungen zwischen den Einschreitern (GuF) und der "J." überholt. Insbesondere sei eine vertragliche Bindung zwischen den Einschreitern (GuF) und der "J." aus dem Grund eingegangen worden, um beide Seiten zu einem entsprechenden Verhalten zu verpflichten. Der Umstand, dass diese vertragliche Beziehung auf Grund des derzeitigen Baustopps noch nicht in ihre entgeltliche Phase getreten sei, vermag nichts daran

zu ändern, dass hier dennoch wesentliche vertragliche Bindungen bestünden, die ausschließlich im Hinblick auf die künftige Nutzung des verfahrensgegenständlichen Gebäudeteiles eingegangen worden seien. Von einer Ungewissheit über die Art der Nutzung könne daher keinesfalls gesprochen werden. Der Hinweis der Abgabenbehörde erster Instanz darauf, dass die Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO nur vorläufig erfolgt sei, sei zwar richtig, jedoch ändere dies nichts an der Rechtswidrigkeit dieser umsatzsteuerlichen Veranlagung.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und die Berufungswerber von der Vorlage verständigt.

C) Endgültiger Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 27. September 2005

Der vorläufig ergangene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 wurde im September 2005 für Endgültig (§ 200 Abs. 2 BAO) erklärt.

In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass bis zum heutigen Tag keine ergänzenden Unterlagen eingereicht worden seien, die eine tatsächliche Vermietung des Objektes "Hauptgebäude RB" durch die Besitzgemeinschaft G/F belegt hätten, sowie dem Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See keine neuen Anhaltspunkte betreffend die Fertigstellung des Objektes, die eine Vermietung erwarten lassen würde, bekannt seien, und auch die Erklärungen für das Jahr 2003 am 20. 05. 2005 als "Nullerklärungen" ohne Kommentar eingereicht worden sind, muss davon ausgegangen werden, dass die Vermietung des o. a. Objektes und damit eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Nutzung in absehbarer Zeit nicht erfolgen werde. Die Bescheide vom 17. 11. 2003 für das Jahr **2002** und vom 24. 06. 2005 für das Jahr 2003 seien daher (ohne Änderungen) gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) für endgültig zu erklären gewesen.

Gegen diese Bescheide wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter berufen. Berufungswerber war nicht die Vermietungsgemeinschaft GF und FJ, sondern nur GF. Die Berufung richtete sich gegen die Endgültigerklärung des Bescheides. Es wurde unter anderem ausgeführt, dass der Grund, warum die Fertigstellung und damit in weiterer Folge verbunden die Vermietung der Liegenschaft "Hauptgebäude RB" noch nicht erfolgt sei, darin begründet sei, dass es Auseinandersetzungen zwischen den Grundeigentümern gäbe und es bis zum heutigen Tag (Oktober 2005) nicht möglich gewesen sei, die Fortführung des Baues gemeinschaftlich zu organisieren. Nachdem sowohl Herr G als auch Herr F lediglich Eigentümer von Teilen der Liegenschaft seien, wären sie unter anderem auf die St angewiesen, welche erst ihre finanziellen Probleme in den Griff bekommen müsse, um eine weitere Tätigkeit entfalten zu können bzw. bestehe erst dann die Möglichkeit einer Einigung dahingehend, dass einer der Grundeigentümer allein oder eine dritte Person die Angelegenheit fortführe. Dass es sich um eine unternehmerische Tätigkeit bei der Errichtung des Hauptgebäudes handle, ergäbe sich

schon daraus, dass den Käufer der 90 Appartements im Umkreis um das Hauptgebäude das Hauptgebäude als Restaurant, Wellnessoase etc. mit dem Gesamtprojekt „mitverkauft“ worden sei und das Vorhandensein des Hauptgebäudes ein wesentlicher Bestandteil der Käuferentscheidung der Appartementeigentümer gewesen sei. Es könne daher kein Zweifel an der grundsätzlichen unternehmerischen Tätigkeit auf Grund unternehmerischer Nutzung bestehen. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung statzugeben und die vorläufige „Festlegung“ der Umsatzsteuer für 2002 zu belassen.

Die Berufung wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz zurückgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass dem Berufungswerber – GF – die Aktivlegitimation fehle, weil der potentielle Unternehmer die Miteigentumsgemeinschaft G/F sei, an die auch der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002 gerichtet gewesen sei. Der rechtsfreundliche Vertreter werde ergänzend darauf hingewiesen, dass die eingebrachte Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid des Jahres **2002** gemäß § 274 BAO auch als gegen den (endgültigen) Umsatzsteuerbescheid gelte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Änderung des § 274 BAO ab 1. Jänner 2003

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären (§ 274 BAO).

Die Änderung des § 274 BAO durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002 ist mit 1. Jänner 2003 in Kraft getreten (siehe § 323 Abs. 10 BAO) und ist daher auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen, wie im gegenständlichen Verfahren die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbeseide für Mai 2002 und Juli bis Oktober 2002 an deren Stelle der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002 getreten ist, anzuwenden.

Vermietungsgemeinschaft (G/F) nicht der Leistungsempfänger

Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – unter anderem den Namen und die Anschrift des Abnehmers

der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung enthalten (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und Z 1 UStG 1994).

Im Zusammenhang mit der Errichtung von Gebäuden ist eine zentrale Frage die nach dem umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers. Als Leistungsempfänger ist jene Person anzusehen, die eine Leistung für sich ausbedungen hat und die aufgrund der zivilrechtlichen Vereinbarung, die dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, Anspruch darauf hat, dass die Leistung an sie oder eine vor ihr bestimmte Person ausgeführt wird. Unerheblich ist, in wessen wirtschaftliches oder zivilrechtliches Eigentum die Leistungen eingehen (Wieland/Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg.), UStG Kommentar 2006, § 1, Rz 103). Das unabdingbare Erfordernis, dass in einer Rechnung der Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung enthalten sein muss, dient der Feststellung, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, tatsächlich der Leistungsempfänger war. Stimmt der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger überein, so sind beim angegebenen Leistungsempfänger der den Vorsteuerabzug geltend machen will – im gegenständlichen Verfahren ist dies die Vermietungsgemeinschaft GF und FJ , die den Vorsteuerabzug begeht –, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug **nicht** gegeben, weil er für sein Unternehmen keine Leistung erhalten hat. Werden beim Leistungsbezug Gemeinschaften eingeschaltet, muss geprüft werden, wer der Leistungsempfänger ist. Maßgebend ist, wer sich die Leistung ausbedungen hat (VwGH vom 27. Juni 2000, 2000/14/0010). Ist dies die Gemeinschaft als solche, dann ist die Rechnung an diese zu richten (siehe Ruppe, UStG³, § 11 Tz 63 ff). Denn der Leistungsaustausch verlangt einen Unternehmer einerseits und einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung zugerechnet, d. h. persönlich zugeordnet werden. Die persönliche Zuordnung entscheidet über die Steuerschuldnerschaft, das Recht auf Vorsteuerabzug, aber auch über die Frage, wie viele Umsätze zustande gekommen sind und unter Umständen auch über Steuerbefreiungen und den Steuersatz (siehe Ruppe³, § 1 Tz 253). Leistungsempfänger bei Bauführungen ist der Auftraggeber, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den Bauausführenden Unternehmen berechtigt und verpflichtet ist (siehe Ruppe³, § 1 Tz 269, ebenso Kolacny/Scheiner, ÖStZ 1979, 103 dieselben in Egger/Krejci, Das Leasinggeschäft, Wien 1987, 547 ff, Werndl, wirtschaftliches Eigentum, 227).

Im gegenständlichen Verfahren wurde für die Errichtung des Hauptgebäudes des Projektes Almdorf RB zwischen den nachstehend angeführten Personen als Auftraggeber und den Auftragnehmer für die von diesen zu erbringenden Generalunternehmerleistungen ein Pauschalpreis vereinbart, welcher entsprechend dem Baufortschritt vom Auftragnehmer in

Rechnung zu stellen war. Insgesamt waren nach den vorliegenden Zahlungsplan insgesamt 19 Teilrechnungen zu erstellen, die der Auftraggeber innerhalb von 14 Tagen zu bezahlen hatte.

Auftraggeber - nach dem vorliegenden **Bauwerksvertrag** vom **16. Mai 2002** – sind:

FG, Adresse,

JF ,

S-OEG,5 ,

J . (in Gründung) vertreten durch FG und JF (die Adresse d wurde handschriftlich hinzugefügt) angeführt.

Auftragnehmer war die A-GmbH .

Weiters wird in diesem in Kopie vorgelegten **Bauwerksvertrag** vom **16. Mai 2002** unter Punkt VII festgelegt, dass die im gegenständlichen Bauwerk zur Errichtung kommenden neun Appartements von den Bauherrn S,OEG hergestellt werden, der Hotelteil bzw. der übrige Bereich durch die J . Die Genannten hätten daher auch die Liegenschaft auf welcher das Bauwerk errichtet werde, mit jenen Anteilen gekauft, welche für die Parifizierung dieser Bauabschnitte im Wohnungseigentum erforderlich seien. Die Auftragnehmerin werde, unbeschadet der solidarischen Haftung der Auftraggeber für die Vertragserfüllung die Schlussrechnung an die beiden Bauherrn aufgeteilt nach diesen Miteigentumsanteilen, welche von den Bauherrn der Auftragnehmerin noch bekannt gegeben, stellen.

Das für den Auftragnehmer – unabhängig des vorhin angeführten Punktes VII - GF , FJ , S,OEG und die J . die Auftraggeber waren und daher nur diese als Leistungsempfänger berechtigt wurden, z. B. Gewährleistungsansprüche geltend zu machen zu deren Sicherung sich der Auftragnehmer verpflichtete den Haftrücklass durch eine Bankgarantie zu besichern, ist dem vorliegenden Bauwerksvertrag - siehe Punkt V Gewährleistung/Haftrücklass des Bauwerksvertrages vom 16. Mai 2002 – zu entnehmen. Das nur diese **vier Personen** als Errichtergemeinschaft des Hauptgebäudes Almdorf RB für den Auftragnehmer in Betracht kamen und daher diese Errichtergemeinschaft auch die Leistungsempfänger für die von ihm erbrachten Leistungen waren, geht bereits aus der ersten mit 20. Mai 2002 - dies war fünf Tage nach Abschluss des Bauwerkvertrages, - gelegten Teilrechnung des Auftragnehmers hervor, die dieser an diese vier Personen als Errichtergemeinschaft und somit als Auftraggeber richtete. Auch weitere in Kopie vorliegende Teilrechnungen, wie z. B: die Teilrechnung vom 5. August 2002, wurden an die vorhin angeführten vier Personen als Errichtergemeinschaft und somit als Auftraggeber gelegt.

Es steht daher nach Ansicht des Referenten des UFS, Salzburg fest, dass nicht die Vermietungsgemeinschaft GF und FJ die Leistungsempfänger der Leistungen des Generalunternehmers waren, sondern nur die vier vorhin angeführten Personen als Errichtergemeinschaft.

Wenn der rechtsfreundliche Vertreter in seiner Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai 2002 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für Juli bis September 2002 ausführt, dass der Bauwerkvertrag zwischen den Einschreitern (GuF) sowie der S-OEG, die weitere Miteigentümerin der Liegenschaft sei, und der damals noch in Gründung befindlichen J mit der Firma A, die das Zentralgebäude errichten sollte, abgeschlossen worden sei, und damit offenbar den Punkt VII des Bauvertrages meint, so führt auch dies nicht dazu, dass die Vermietergemeinschaft (GuF) zum Leistungsempfänger wird, der sie zum Vorsteuerabzug berechtigen würde. Denn die Vermietergemeinschaft (GuF) ist wiederum nicht als Leistungsempfänger der vom Auftragnehmer zu erbringen Leistungen angeführt, sondern die im Punkt VII angeführten Personen.

Ein Eingehen darauf, welche Person bzw. welche Personen dieses nicht fertig gestellte Gebäude (Baueinstellung November 2002) nun tatsächlich unternehmerisch nutzen werden, ist im Hinblick auf die bestehenden Auseinandersetzungen, die die Fortführung des Baues gemeinschaftlich zu organisieren müssten und im Oktober 2005 (siehe Berufung des rechtsfreundlichen Vertreters gegen die Endgültigerklärung des Umsatzsteuerbescheides 2002) noch nicht beigelegt waren, entbehrlich.

Da die Vermietergemeinschaft GF und FJ , die den Vorsteuerabzug geltend machte, nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger – GF , FJ , S,OEG , J – übereinstimmt, sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug **nicht** gegeben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 6. Oktober 2008