

TE Vwgh Erkenntnis 2010/3/22 2006/15/0140

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.03.2010

Index

E3L E09301000

E6O

32/04 Steuern vom Umsatz

32/06 Verkehrssteuern

Norm

GrEStG 1987

UStG 1994

UStG 1994 §1 Abs1 Z1

UStG 1994 §4 Abs1

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te

62008CO0156 Vollkommer VORAB

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

2006/15/0139 E 22.03.2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der H GmbH in G, vertreten durch die Scherbaum / Seebacher Rechtsanwälte GmbH, in 8010 Graz, Einspinnergasse 3/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 8. Februar 2006, Zl. RV/0286-G/04, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Fertigteilhäuser vertreibt, fand eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2003 statt. Die Prüferin stellte u.a. fest, dass die Beschwerdeführerin die Lieferung von Fertigteilhäusern als steuerfreie Grundstückslieferungen behandle, wenn der

Käufer das Grundstück, auf dem das Fertigteilhaus errichtet werde, von der X GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) erwerbe, deren Komplementärin die Beschwerdeführerin sei, und vertrat die Auffassung, dass Lieferungen von Fertigteilhäusern auch dann umsatzsteuerpflichtige Erlöse darstellten, "wenn sie bei einer Bündelung von Liefer-, Werk- und Dienstleistungsverträgen erbracht werden".

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2002 - entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003.

Die Beschwerdeführerin berief gegen diese Bescheide und führte aus, sie erziele Umsätze aus der Lieferung und Aufstellung von Fertigteilhäusern. Die KG erwerbe Liegenschaften und veräußere diese an Käufer von Fertigteilhäusern. Der Liegenschaftsverkauf erfolge unter der Bedingung, dass der Käufer ein Fertigteilhaus der Beschwerdeführerin erwerbe. Der Sitz der Beschwerdeführerin und der KG befinde sich in G, M-Straße 95. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und einziger Kommanditist der KG sei HL. Komplementär der KG sei die Beschwerdeführerin, einziger Gesellschafter der Beschwerdeführerin die HL Privatstiftung.

Sofern im Zusammenhang mit einer Grundstückslieferung vom Verkäufer ein Gebäude errichtet werde, hänge es vom Willen der beteiligten Personen ab, ob der Gegenstand der Lieferung ein bebautes oder unbebautes Grundstück sei. Der Verwaltungsgerichtshof gehe in seiner Entscheidung vom 27. Juni 1991, 90/16/0169, davon aus, dass bei so genannten "Bauherrenmodellen" der Initiator als Bauherr anzusehen sei. Dies habe zur Folge, dass der Grundstückseigentümer dem Erwerber gegenüber einen steuerfreien Umsatz eines unbebauten Grundstücks erbringe und der Initiator, der als Bauherr anzusehen sei, dem Erwerber die Verfügungsmacht am Gebäude verschaffe und damit ebenfalls einen steuerfreien Grundstücksumsatz tätige (Hinweis auf Quantschnigg, RdW 1991, 202; Fellner, ÖStZ 1996, 503). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Begriff des Bauherrn für die Grunderwerbsteuer und die Umsatzsteuer einheitlich auszulegen. Die Beschwerdeführerin sei im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 1997, 95/16/0116, als Bauherr im grunderwerbsteuerlichen Sinne angesehen worden. "Die Folge war, dass die Lieferung der Grundstücke durch die [KG] und die Lieferung der Fertigteilhäuser durch die [Beschwerdeführerin] grunderwerbsteuerrechtlich als ein einheitlicher Vorgang angesehen und entsprechend besteuert worden ist".

Aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache 73/85, Kerrutt, vom 8. Juli 1986, ergebe sich, dass die "6. MWStRL" für Bauleistungen, die im Zusammenhang mit Bauherrenmodellen von anderen Steuerpflichtigen als dem Grundstückslieferer erbracht würden, keine Befreiung vorsehe. Verwaltung und Gerichte hätten wegen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts Bestimmungen des nationalen Rechts, die dem Gemeinschaftsrecht widersprächen, unangewendet zu lassen und die Richtlinie unmittelbar anzuwenden. Gleichwohl könnten sich die Mitgliedstaaten gegenüber dem Rechtsunterworfenen auf keine Richtlinien stützen, die nicht rechtzeitig oder nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden seien. Der Rechtsunterworfene könne sich daher regelmäßig auf die für ihn günstigere nationale Norm berufen.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG seien Umsätze von Grundstücken iSd § 2 GrEStG steuerbefreit. § 2 GrEStG verweise bezüglich des Grundstücksbegriffs im Wesentlichen auf die Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Bei der Lieferung eines Grundstückes im bebauten Zustand erstrecke sich die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG auch auf das darauf befindliche Gebäude. Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG stünden Gebäude auf fremden Grund und Boden den Grundstücken gleich. Da § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG keine andere Auslegung zulasse, als jene, "dass auch Umsätze des Initiators, der als Bauherr anzusehen ist, als Umsatz eines Grundstücks anzusehen ist", berufe sich die Beschwerdeführerin auf die - für sie günstigere - nationale Rechtsvorschrift.

In der über Antrag der Beschwerdeführerin durchgeführten mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, dass UStG 1959 Umsätze die unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen explizit von der Umsatzsteuer befreit. Seit dem UStG 1972 seien Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG befreit. Dieser Gesetzestext - mit dem die Doppelbesteuerung eines Umsatzes mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer vermieden werden solle - sei unverändert in das UStG 1994 übernommen worden. "Trotz Übernahme der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie wurden nur die Befreiungsbestimmungen des Beitrittsvertrages übernommen". Daraus sei ableitbar, dass der Gesetzgeber von der historischen Entwicklung der Bestimmung nicht habe abweichen wollen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Ob ein bebautes oder unbebautes Grundstück Gegenstand des "Umsatzes" sei, werde vom Verwaltungsgerichtshof nach dem wirtschaftlichen Gehalt und der tatsächlichen Durchführung entschieden. Dem Erwerber des Grundstücks stünden im Streitfall die Beschwerdeführerin, die das Fertigteilhaus veräußere, und die KG, von der das Grundstück veräußert werde, gegenüber. Fraglich sei, "ob man dem grunderwerbsteuerlichen Einheitsvertrag i.S. der VwGH-Rechtsprechung, der Leistungen verschiedener Personen bündelt, eine umsatzsteuerliche Relevanz zukommen lässt".

Laut EuGH falle - bei einer Bündelung von Verträgen im Rahmen eines Bauherrenmodells - die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen durch eine andere Person als den Lieferanten des Baugrundstückes unter keinen in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Befreiungstatbestand, wobei, "im Falle eines einheitlichen Vertragswerkes mit verschiedenen Personen auf Veräußererseite zwischen der umsatzsteuerfreien Grundstückslieferung des Grundstücksveräußerers und der (steuerpflichtigen) Bebauungsleistung, Werklieferung etc. des entsprechenden Unternehmers zu unterscheiden sei". Nur die Umsätze desjenigen der das Grundstück veräußere, könnten steuerfrei sein, nicht aber die Umsätze Dritter.

Dort, wo ein Veräußerer einem Erwerber gegenüber stehe, werde die Deckungsgleichheit des Bauherrenbegriffes von Umsatz- und Grunderwerbsteuer nicht in Zweifel gezogen. Gegenständlich stünden dem Erwerber auf Veräußererseite zwei Personen gegenüber, was bei einer undifferenzierten Übernahme des grunderwerbsteuerlichen Bauherrenbegriffs zu - im angefochtenen Bescheid näher dargestellten - Widersprüchen führe. Die grunderwerbsteuerliche Betrachtungsweise führe bei mehrseitigen Leistungsbeziehungen zu keiner schlüssigen Lösung der Frage, "ob in der Lieferung des Fertigteilhauses - ohne Grundstück - tatsächlich eine Lieferung eines (bebauten) Grundstückes angenommen werden kann". Daher sei dem Bundesfinanzhof dahingehend zu folgen, "dass sich das Problem der Steuerbefreiung nur scheinbar stellt, weil die deduktive Analyse aus dem Grundtatbestand ergibt, dass die [Beschwerdeführerin] als Unternehmer keine Umsätze ausgeführt hat, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, weil sie unstrittig kein Grundstück besessen hat" (Hinweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 7. Februar 1991, V R 53/85, BStBl 1991, 737, vom 29. August 1991, V R 87/86, BStBl 1992, 206; vom 10. September 1992, V R 99/98, und vom 27. Oktober 1999, II R 17/99 sowie Weiß, UR 1986, 109). Aus dem angeführten Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7. Februar 1991 gehe hervor, "dass soweit der maßgebliche Erwerbsvorgang iSd. GrEStG in gegenständlicher oder personeller Hinsicht über das Umsatzgeschäft hinausreicht, dadurch die (Umsatz-) Steuerbefreiung nicht erweitert wird". Ein Umsatz sei demzufolge nicht deshalb steuerfrei, weil auf Grund der Rechtsprechung zum Grunderwerbsteuerrecht die bezeichnete Verpflichtung wegen eines engen sachlichen Zusammenhanges mit anderen rechtsgeschäftlichen Verpflichtungen anderer Personen aus der Sicht des Erwerbers Teil eines einheitlichen (grunderwerbsteuerlichen) Erwerbsvorgangs sei. Daher sei die Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer, die zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dieser Abgabe führe, für die Beurteilung der Umsatzsteuerbefreiung unbeachtlich. Das Umsatzsteuerrecht lasse es nicht zu, Leistungen zu bündeln, die nicht aus einer Hand stammten, sondern von verschiedenen Personen erbracht würden.

Die Beschwerdeführerin unterliege keiner Doppelbesteuerung, da sie "dem Käufer lediglich die Verfügungsmacht über das Fertighaus verschafft hat". Das Grundstück sei von einem nahe stehendem Rechtsträger erworben worden. Der Rechtsprechung und herrschenden Lehre sei eine generelle Umsatzsteuerentlastung für Vorgänge, die zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang bei einem anderen Rechtsträger führten, nicht zu entnehmen. Im Übrigen wäre es der Beschwerdeführerin frei gestanden, die Grundstücke selber zu erwerben und die Gebäude zu errichten, um diese dann unter Inanspruchnahme der reklamierten Steuerbefreiung zu veräußern. Unter der Prämisse, dass die Fertighäuser (einschließlich Grundstück) von der KG an die Grundstückskäufer geliefert worden wären, hätte vorher ein steuerpflichtiger Umsatz der Beschwerdeführerin an die KG stattfinden müssen - aus dem unbebauten wäre ein bebautes Grundstück geworden -, wobei die KG wegen der steuerfreien Weiterlieferung keinen Vorsteuerabzug in Anspruch hätte nehmen können.

Auch die von der Beschwerdeführerin hilfsweise ins Treffen geführte Ansicht, im gegenständlichen Fall sei nicht nur die enge vertragsrechtliche Verknüpfung, sondern auch zwischen der liegenschaftsveräußernden KG und der Beschwerdeführerin eine enge wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Verflechtung gegeben, die für eine einheitliche Betrachtungsweise spreche, erweise sich aus umsatzsteuerlicher Sicht als nicht tragfähig.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 2002/14/0134, sowie zum Grundsatz der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses im Umsatzsteuerrecht etwa Ruppe, UStG³, § 1 Tz 254, mwN).

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 22. Dezember 2004, 2000/15/0122, und vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache 73/85, Kerrutt, vom 8. Juli 1986, ergebe sich, dass die 6. EG-RL keine Befreiung für Bauleistungen vorsehe, die im Zusammenhang mit Bauherrenmodellen von anderen Steuerpflichtigen als dem Grundstückslieferanten erbracht würden, und vermeint, die Richtlinie sei nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden, weshalb die hier strittigen Umsätze unter § 6 Abs. 1 Z 9a UStG 1994 fielen, dessen Wortlaut keine andere - insbesondere auch keine richtlinienkonforme - Auslegung zulasse, als jene, dass auch Umsätze des Initiators (Anm: gemeint wohl eines Bauherrenmodells), der als Bauherr anzusehen sei, als Umsatz eines Grundstücks anzusehen seien.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, ausgesprochen, dass der Frage der Bauherreneigenschaft aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht dann keine Bedeutung zukommt, wenn rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf den Erwerb eines Grundstücks (Grundstücksveräußerer) und den Erwerb eines Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen, und sieht sich auch im vorliegenden Fall nicht veranlasst, von der im angeführten Erkenntnis vertretenen Auffassung abzugehen. Im Streitfall wurden von der KG Grundstücke und von der Beschwerdeführerin Fertigteilhäuser geliefert. Im Grunderwerbssteuerrecht werden die getrennten Lieferungen unter bestimmten Voraussetzungen zusammengefasst, weil dort für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstückes maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll. Das Umsatzsteuergesetz stellt hingegen auf den einzelnen Umsatz ab, weshalb im Beschwerdefall die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht geboten ist. Sie wäre im Hinblick auf die 6. EG-RL auch nicht zulässig. Folglich ist § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 auf die hier in Rede stehenden Umsätze - die unstrittig aus der Lieferung von Fertigteilhäusern stammen - von vornherein nicht anwendbar.

Das Vorbringen, wonach eine richtlinienkonforme Auslegung von § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 nicht möglich sei, weil "die Formulierung des UStG 1994 in den relevanten Punkten ident mit jener des UStG 1972 ist", verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg, weil die "Formulierung des UStG 1994" - wie die Richtlinie - auf den einzelnen Umsatz abstellt. Dem Beschwerdevorbringen, die Intention des Gesetzgebers in Bezug auf § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1972 haben darin bestanden, eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zu vermeiden, ist zu entgegenen, dass die 6. EG-RL einer Kumulierung von Umsatz- und Grunderwerbsteuer nicht entgegen steht (vgl. das Urteil des EuGH vom 27. November 2008, C-156/08, Volkommer). Im Übrigen kommt es bei der vorliegenden Gestaltung in jedem Fall wirtschaftlich zu einer Doppelbelastung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer. Wenn die Lieferung der Fertigteilhäuser steuerfrei wäre, käme das für diesen Fall vorgesehene Vorsteuerabzugsverbot zum Tragen. Die der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer könnte dann nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden und würde zum Kostenfaktor, der sich im Kaufpreis der Liegenschaft niederschlägt und dadurch die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erhöht, worauf bereits im angefochtenen Bescheid hingewiesen wurde.

Soweit die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf die EuGH Urteile vom 15. Dezember 2005, C-63/04, Centralan, vom 8. Februar 1990, C-320/88, Shipping and Forward Enterprise Safe, und vom 6. Februar 2003, C-185/01, Auto Lease Holland, vermeint, dass die Übertragung von Grundstück und Gebäude auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht einheitlich zu behandeln sei, ist sie darauf zu verweisen, dass im Streitfall rechtlich getrennte Vorgänge in Hinblick auf

den Erwerb eines Grundstückes (Grundstückveräußerer) und den Erwerb eines Gebäudes (Gebäudelieferant) vorliegen, weshalb hier das Urteil des EuGH in der Rechtssache 73/95, Kerrutt, vom 8. Juli 1986, einschlägig ist. Die genannten Urteile betreffen andere Sachverhalte.

Das Beschwerdevorbringen, das nationale Gleichheitsgebot gebiete es "der Behörde (aufgrund des inneren und vertraglichen Zusammenhangs wie im vorliegenden Fall) zusammengehörende Umsätze gleich zu behandeln, widrigenfalls die belangte Behörde durch ihre Interpretation des § 6 Abs. 1 Z. 9a UStG 1994 entweder Willkür übt, oder dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt", zeigt schon deswegen keine Rechtswidrigkeit auf, weil die Beschwerdeführerin nicht darlegt, worin eine allfällige Ungleichbehandlung bestehen soll.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 22. März 2010

Gerichtsentscheidung

EuGH 62008CO0156 Vollkommer VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150140.X00

Im RIS seit

19.04.2022

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at