

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.03.1998

Geschäftszahl

97/14/0117

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der U-GesmbH in L, vertreten durch Dr. Walter Hasibeder und Dr. Josef Strasser, Rechtsanwälte in Ried i.L., Roßmarkt 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 9. Juli 1997, Zl. 8/35/3-BK/Mi-1996, betreffend Umsatzsteuer 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Nach den Feststellungen des Finanzamtes habe die beschwerdeführende GmbH, die ein Bauunternehmen betreibt, in den Jahren 1989 und 1990 für die Auftraggeber M/S eine aus sieben Wohneinheiten bestehende Reihenhausanlage errichtet. Bis zum April 1993 hätten die Auftraggeber M/S bereits sechs der sieben Wohneinheiten verkauft. Hinsichtlich der siebten Einheit habe sich herausgestellt, daß sie wegen des zu großen Flächenausmaßes nicht verkäuflich sei, weshalb sie zu zwei kleineren Wohneinheiten umgebaut werde. Bis zum April 1993 hätten die Auftraggeber Anzahlungen in Höhe von 5.026.206,73 S geleistet.

Aufgrund weitergehender Ermittlungen stellte das Finanzamt fest, daß vier der Wohnungen schon im Jahr 1991, zwei weitere im Jahr 1992 an die Käufer übergeben worden seien.

Mit Vorhalt vom 14. Dezember 1993 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin mit, es gehe davon aus, daß die Werklieferung über vier Wohnungen im Jahr 1991 und jene über zwei weitere Wohnungen im Jahr 1992 erbracht worden sei. Für 1991 sei daher ein Leistungsentgelt in Höhe von 62,5%, für 1992 ein solche in Höhe von 18,1% der erwähnten Anzahlungen den steuerpflichtigen Umsätzen hinzuzurechnen.

Diese Auffassung lege das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheiden 1991 und 1992 zugrunde.

In der Berufung vom August 1994 gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, die Bauherren M/S hätten sie mit der schlüsselfertigen Errichtung des Bauprojektes beauftragt. Umsatzsteuerpflicht für dieses Bauvorhaben entstehe erst nach Fertigstellung des als einheitliche Werklieferung anzusehenden Auftrages. Die Baubehörde habe mit Bescheid vom 14. Dezember 1993 die Aufteilung der siebten Wohneinheit auf zwei Wohnungen genehmigt; an der Fertigstellung dieser siebten Wohneinheit arbeite die Beschwerdeführerin derzeit noch. Da es sich beim gegenständlichen Bauvorhaben um einen einheitlichen Leistungs- und Lieferumfang handle, sei insgesamt die Umsatzsteuerpflicht noch nicht entstanden.

Das Finanzamt stellte in der Folge weitere Erhebungen an. Es traf die Feststellung, daß die Käufer A, B und C die von ihnen gekauften Wohneinheiten im Sommer 1991 übernommen hätten und seit damals dort wohnten und dort gemeldet seien. Auch der Käufer D habe die Wohnung noch im Jahr 1991 übernommen. Der Käufer E habe seine Wohnung im Juli 1992 bezogen. Der Käufer F benutzte seine Wohnung seit Sommer 1992 als Ferienwohnung.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Antrag führte sie aus, bei dem in Rede stehenden Bauauftrag gehe es um eine einheitliche Werklieferung von ursprünglich sieben, letztlich acht Eigentumswohnungen. Eine Aufteilung des Entgeltes in zwei oder mehrere Teilbeträge entspreche nicht dem Gesetz. In den Jahren 1991 und 1992 falle für dieses Bauprojekt daher keine Umsatzsteuer an.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 19 Abs. 2

lit. a UStG 1972 entstehe die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sei; dieser Zeitpunkt könne sich bei späterer Rechnungsausstellung um einen Monat verschieben. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft sei, wie dies der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 91/14/0190, erkannt habe, die Verschaffung der Verfügungsmacht an den Auftraggeber bereits anzunehmen, sobald der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, etwa durch Nutzung, angenommen habe. Im gegenständlichen Fall hätten die Auftraggeber M/S der Beschwerdeführerin den Auftrag zur Erstellung von sieben Eigentumswohnungen erteilt. Diese seien sukzessive in den Jahren 1991 und 1992 fertiggestellt, von den Auftraggebern M/S weiterverkauft und von den Käufern in Nutzung genommen worden. Lediglich die siebte Wohnung, die offensichtlich zu groß geplant gewesen sei, habe nicht verkauft werden können, weshalb M/S der Beschwerdeführerin den geänderten Auftrag erteilt hätten, aus diesem Objekt zwei Wohneinheiten herzustellen. Die Käufer A, B, C und D benutzten ihre Wohnungen seit dem Jahr 1991, die Käufer E und F seit dem Jahr 1992. Die Auftraggeber M/S hätten sukzessive eine Wohnung nach der anderen in ihre Verfügungsmacht übernommen und den Käufern übergeben. Nach Ansicht der belangten Behörde könne dies nur als schlüssiges Verhalten dahingehend angesehen werden, daß die Auftraggeber M/S Teilleistungen in ihre Verfügungsmacht übernommen hätten. Hinsichtlich der sechs Wohnungen sei die Beschwerdeführerin ihrer vertraglichen Verpflichtung zur Verschaffung der Verfügungsmacht nachgekommen. Ob der Gegenstand der Lieferung den ursprünglichen Abmachungen widersprochen habe, sei nicht von Bedeutung, weil die Auftraggeber M/S von der ihnen verschafften Verfügungsmacht durch die Weitergabe der Wohnungen an ihre Kunden Gebrauch gemacht habe. Die Umsatzsteuerschuld sei daher für vier Wohnungen im Jahr 1991 und für weitere zwei Wohnungen im Jahr 1992 entstanden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwo-gen:

Gemäß § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung); ...

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. Oktober 1995, 91/14/0190, ausgeführt hat, wird bei der Errichtung von Bauwerken für das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht nicht die "Vollendung" der Werklieferung wie bei anderen Leistungen gefordert. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft genügt die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertiggestellte Werk. Hierbei kommt es weder auf die Erteilung der Benützungsbewilligung noch auf das Legen einer Schlußrechnung an. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten (z.B. Nutzung) abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, im gegenständlichen Fall ergebe sich aus dem Bauauftrag, daß der Leistungsumfang die Errichtung der gesamten Wohnhausanlage umfasse, wobei die Rechnungslegung erst nach schlüsselfertiger Übergabe des Gesamtobjektes erfolgen solle. Schlüssige Handlungen könnten nur dann zu einem Vertragswillen führen, wenn nicht andere Vereinbarungen vorlägen. Ein bloß gegen Vertragsbestimmungen gerichtetes tatsächliches Verhalten der Vertragspartner reiche nicht aus, um daraus auf eine konkludente Änderung der Vertragsbestimmungen zu schließen. Da die Baubehörde den Bescheid betreffend die Änderungsmaßnahmen (hinsichtlich der siebten Wohneinheit) erst am 14. Dezember 1993 erlassen habe, sei es der Beschwerdeführerin in den Jahren 1991 und 1992 gar nicht möglich gewesen, den Bau abzurechnen. Die Beschwerdeführerin habe nicht vor Vollendung des Gesamtwerkes Rechnung legen dürfen, zumal im letzten Abschnitt Mängel und Gewährleistungsansprüche, also Gegenforderungen zu Tage treten könnten. Die Steuerschuld könne erst bei Übergabe des fertigen Werkes entstehen. Die belangte Behörde habe im übrigen die Verletzung von Verfahrensvorschriften zu verantworten, weil sie die vertragliche Vereinbarung, nämlich den Bauvertrag, und den Bescheid der Baubehörde vom 14. Dezember 1993 betreffend die bauliche Veränderung nicht berücksichtigt habe.

Mit diesen Ausführungen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Es trifft zwar zu, daß sich der Leistungsumfang aus der Vereinbarung zwischen dem leistenden Unternehmer und seinem Abnehmer ergibt. Im Rahmen dieser Vereinbarung kommt es aber darauf an, ob die Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar ist (vgl. hierzu auch Ruppe, UStG, § 3 Tz 153). Dies wird regelmäßig der Fall sein, wenn Teilleistungen gesondert in die Verfügungsmacht übernommen werden. Auf eine förmliche Abnahme kommt es bei Bauleistungen genausowenig an wie auf den Zeitpunkt, nach welchem aufgrund der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen den Parteien Rechnung gelegt werden soll.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, daß im Jahr 1991 vier und im Jahr 1992 zwei Wohnungseigentumsobjekte bereits in die Verfügungsmacht der Kunden der Auftraggeber der Beschwerdeführerin M/S übergeben worden sind. Diese haben die Objekte bereits in Nutzung genommen. Aufgrund der bereits erfolgten Übergabe der Objekte an die Kunden ist davon auszugehen, daß auch im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Auftraggebern M/S die Verfügungsmacht über sechs Wohnungseigentumsobjekte übergegangen ist.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegen bei der sukzessiven Herstellung von Wohnungseigentumsobjekten abgrenzbare Teilleistungen vor. Frei von Rechtsirrtum konnte die belangte Behörde daher davon ausgehen, daß mit der Übertragung der Verfügungsmacht hinsichtlich jeder einzelnen Einheit die Leistung iSd § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972 ausgeführt gewesen ist. Dem steht nicht entgegen, daß nach der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien die Rechnungslegung erst später erfolgen soll. Auch den von der Beschwerdeführerin angesprochenen Gewährleistungsverpflichtungen kommt im gegebenen Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu, zumal diese auch nach Abschluß des Gesamtprojektes zu Tage treten können.

Die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin ist unbegründet. Die belangte Behörde hat der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und den Auftraggebern M/S Beachtung geschenkt. Allein, auch bei zivilrechtlicher Festlegung einer Gesamtleistung kann - dies trifft wie oben ausgeführt im Beschwerdefall zu - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für umsatzsteuerliche Zwecke eine Summe von Teilleistungen vorliegen. Den Bescheid der Baubehörde vom 14. Dezember 1993 hat die belangte Behörde insofern berücksichtigt, als sie für die siebte bzw achte Wohneinheit noch keine Leistungserbringung angenommen hat.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt worden ist. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994. Ein Ersatz des Vorlageaufwandes konnte nicht zugesprochen werden, weil die Akten nicht im gegenständlichen Verfahren (sondern im Verfahren 97/14/0116) vorgelegt worden sind.