



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Fritz Miller, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 8. Oktober 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 7. September 1998 betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1994 und 1996 und Umsatzsteuer 1994 bis 1996 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1996 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 wird abgeändert. Für dieses Jahr wird keine Umsatzsteuer festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Wohnungseigentümergeinschaft an einer Wohnanlage mit insgesamt 21 Wohnungen, 2 Büros, 14 Tiefgaragenplätzen und einer Geschäftsfläche. Dem Finanzamt gegenüber trat sie als Bauherrin über die Errichtung dieser Wohnanlage auf und erklärte die mit der Errichtung und der Übertragung ins Wohnungseigentum in den Jahren 1994 bis 1996 in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern und Vorsteuern mit den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. mit den Jahresumsatzsteuererklärungen.

Bei einer aufgrund einer Kontrollmitteilung im Jahr 1998 durchgeführten Prüfung gemäß § 151 Abs. 1 BAO wurde festgestellt, dass der Berufungswerberin keine Bauherreneigenschaft zukomme. Zur Begründung dieser Feststellung verwies der Prüfer auf die von der Abteilung

für Gebühren und Verkehrssteuern durchgeführte Prüfung, der zufolge nicht die Berufungswerberin, sondern ausschließlich der Organisator und Initiator dieses Projektes, SR, als Bauherr anzusehen sei. Es liege daher eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 unecht steuerbefreite Grundstückslieferung des Initiators vor. Der Berufungswerberin komme mangels Bauherreneigenschaft keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 zu. Da aber in den Abrechnungen der Berufungswerberin per 31. Dezember 1996 die Umsatzsteuer in der Höhe von 6.480.344,91 S (470.945,03 €) gesondert ausgewiesen worden sei, sei für diesen Zeitraum die Umsatzsteuerschuld in dieser Höhe aufgrund der Rechnung entstanden und entsprechend festzusetzen.

Infolge dieser Feststellungen nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 7. September 1998 die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1996 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 mit Null fest, was im Ergebnis zu einer Rückforderung an Vorsteuern für das Jahr 1994 in Höhe 660.134 S (47.973,81 €) und für das Jahr 1995 zu einer Gutschrift in Höhe von 618.502 S (44.948,29 €) führte. Für das Jahr 1996 setzte es die Umsatzsteuer mit 6.480.344,91 S (470.945,03 €) fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin Berufung, die ihr rechtlicher Vertreter in Bezug auf die Umsatzsteuer zusammengefasst wie folgt begründete:

1. Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1994 und 1996

Die Bescheidebegründung sei mangelhaft und mit inhaltlichen Lücken versehen, weil ihr nicht zu entnehmen sei, welche Umstände eine Wiederaufnahme des erstinstanzlichen Verfahrens erforderlich machten. Der Bescheidebegründung sei nicht zu entnehmen, welche Umstände der Abgabenbehörde I. Instanz erst nach Abschluss des wiederaufgenommenen Verfahrens zur Kenntnis gelangt seien. Es sei daher der Berufungswerberin auch nicht möglich, im Rahmen ihrer Berufung im Detail darauf einzugehen, ob es sich bei den nunmehr angeblich neu ermittelten Tatsachen um solche handle, die eine Wiederaufnahme rechtlich als zulässig erscheinen ließen. Der in diesem Zusammenhang im Rahmen der erstinstanzlichen Bescheidebegründung erfolgte Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen sei nicht zielführend, da die Prüfungsfeststellungen den diesbezüglichen, für die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme notwendigen Sachverhalt ebenfalls nicht enthielten, weshalb dieser Hinweis den Begründungsmangel des erstinstanzlichen Bescheides nicht zu beseitigen vermöge. Weiters sei darauf zu verweisen, dass eine Wiederaufnahme im vorliegenden Fall nur aus den Gründen des § 299 Abs. 1 BAO zulässig gewesen wäre. Eine solche Wiederaufnahme sei jedoch nur innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO erster Satz zulässig. Da diese Jahresfrist bereits abgelaufen sei und keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO gerechtfertigt hätten, sei die nunmehr erfolgte Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens zwingend rechtswidrig.

2. Umsatzsteuer 1994 bis 1996

Die DWI habe in L ein Grundstück mit altem Baubestand erworben. Dieser Altbau sei abgerissen und durch ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet worden. Hinsichtlich der Liegenschaft sei allen Miterrichtern durch die DWI ein Übereignungsanspruch eingeräumt worden. Bereits im Jahre 1993, und zwar noch vor der Baueingabe am 11. Oktober 1993, sei von den Miterrichtern mündlich der einstimmige Beschluss gefasst worden, eine Wohnanlage neu zu errichten. Zu diesem Zweck sei zunächst mündlich eine Miterrichtergemeinschaft gegründet worden. Die Miterrichter hätten vor der Baueingabe Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen können und dies auch gemacht. Die Bauverhandlung sei am 1. März 1994 durchgeführt worden. Der Abbruchbescheid sei am 13. April 1994 ergangen und die Baugenehmigung am 27. Mai 1994 erteilt worden. Hätte ein solcher Übereignungsanspruch bzw. eine Zustimmung des Grundeigentümers bei Einbringung des Bauansuchens nicht bestanden, dann wäre der Bürgermeister in Anwendung des § 31 Abs. 2 Vorarlberger Baugesetz (VlbG. BauG) verpflichtet gewesen, den Bauantrag ohne Durchführung einer mündlichen Bauverhandlung abzuweisen. Dies ergebe sich bereits aus § 1 Abs. 3 lit. a Vorarlberger Baueingabeverordnung der Vorarlberger Landesregierung, LGBl Nr.

32/1983 idF LGBI Nr. 2/1982. Ohne Zustimmung des Grundstückseigentümers wäre der Bauantrag gleich hinsichtlich sämtlicher Miterrichter abgewiesen worden. Der Grundstückseigentümer würde nur dann seine Zustimmung zur Bauführung iS der zuvor zitierten Bestimmungen dieser Verordnung erteilt haben, wenn die Bauwerber einen zivilrechtlich rechtsgültigen Übereignungsanspruch erworben hätten. Die gegenteilige Betrachtung der Sachlage durch die Abgabenbehörde I. Instanz beruhe daher auf einem Rechtsirrtum und sei lebensfremd, soweit es die inhaltlich nicht nachvollziehbare Beweiswürdigung des erstinstanzlichen Bescheides betreffe.

Bereits zum Zeitpunkt der Einbringung des Bauantrages am 11. Oktober 1993 namens und auftrags sämtlicher Miterrichter sei die Miterrichtergemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet gewesen. Die Rechtsstellung der einzelnen Mitglieder der Miterrichtergemeinschaft habe es in weitere Folge auch ermöglicht, auf die Planung der Wohnanlage Einfluss zu nehmen. Die schriftlichen Vorverträge mit den Miterrichtern seien zwischen Februar und April 1994 abgeschlossen worden. Darin sei ausdrücklich ein Übereignungsanspruch der Miterrichter begründet worden. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass die DWI verpflichtet gewesen sei, jedem Miterrichter seinen Miteigentumsanteil zu verschaffen. Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag datiere vom 21. April 1994.

Die gegenteilige Annahme der Finanzbehörde I. Instanz führe zu der realitätsfremden Annahme, es sei am 11. Oktober 1993 ein Bauantrag eingebracht wurde, ohne zu wissen, ob jemals allenfalls zufolge fehlender Zustimmung des Grundstückseigentümers überhaupt ein Gebäude errichtet werden dürfe. Da die Wohnanlage für eine Person allein zweifellos zu groß gewesen wäre und kein Miterrichter von sich aus über die finanziellen Mittel zur alleinigen Errichtung dieser Wohnanlage verfügt habe, seien bereits vor Einbringen des Bauantrages zivilrechtlich gültige Vereinbarungen geschlossen worden, die eine Verpflichtung der Bauwerber zur Errichtung des verfahrensgegenständlichen Bauwerkes begründet hätten.

Zur finanziellen Abwicklung der Miterrichtergemeinschaft sei bei einer Bank in L ein Konto eröffnet worden, über welches FM und IK gemeinsam zeichnungsberechtigt gewesen seien. Für die Finanzierung seines Grundanteiles sowie der voraussichtlichen Baukosten habe jeder Miterrichter eine Bankgarantie vorlegen müssen. Auch nach Überreichung des Bauansuchens durch die Miterrichter seien wesentliche Planänderungen durchgeführt worden. So sei etwa die gesamte Fassade verglast worden, was im ursprünglichen Plan nicht vorgesehen gewesen sei.

Die Auftragserteilungen an die bauausführenden Handwerker seien durch die Miterrichter erfolgt, diese hätten auch die Rechnungen bezahlt. Die Abrechnung sei durch SR erfolgt und

von HK überprüft worden. Dieser habe auch ein umfangreiches Gutachten erstellt. Die steuerliche Seite sei von der H&A geprüft worden, für jeden Miterrichter sei ein eigenes Baukonto geführt worden, über das die Miterrichter regelmäßig informiert worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig würden und die vorstehend angeführten eingangs erläuterten Risiken trügen. Von einer Miteigentümergemeinschaft könne erst dann gesprochen werden, wenn sämtliche Personen Miteigentümer geworden seien oder zumindest hinsichtlich der Bauliegenschaft einen Übereignungsanspruch erlangt hätten. Nach Erlangung des Miteigentumsrechtes bzw. eines Übereignungsanspruches hätten sodann sämtliche Miteigentümer einheitlich Beschluss darüber zu fassen, dass sie gemeinsam auf der Bauliegenschaft ein Bauwerk errichteten. Den Bauherren obliege es dann in weiterer Folge, das zu errichtende Haus zu planen, zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Handwerkern im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Im vorliegenden Fall hätten die Miteigentümer einen Beschluss gefasst, der auf die Errichtung der verfahrensgegenständlichen Wohnanlage abgezielt habe. In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Errichtung einer Miterrichtergemeinschaft alle Miteigentumsanteile am verfahrensgegenständlichen Grundstück veräußert gewesen. Der einzelne Miterrichter habe zusammen mit den weiteren Mitgliedern der Miterrichtergemeinschaft in jeder Phase der Planung die Möglichkeit gehabt, entscheidungswesentlich auf die Abfassung der Baupläne Einfluss zu nehmen. Es sei in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass das jeweilige Mitglied der Bauherrengemeinschaft lediglich die rechtliche Möglichkeit haben müsse, auf die planliche Gestaltung des Bauprojektes Einfluss zu nehmen. Es sei hingegen in rechtlicher Hinsicht nicht erforderlich, dass die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft von diesen rechtlichen Möglichkeiten auch tatsächlich Gebrauch machten, weshalb der Annahme einer Bauherrengemeinschaft nicht entgegenstehe, dass die einzelnen Mitglieder ihnen vorgelegte Baupläne ohne wesentliche Abänderung genehmigten. Die Mitglieder der Berufungswerberin seien im vorliegenden Fall nicht in ein planlich fix vorgegebenes Schema ohne Möglichkeit der Einflussnahme eingebunden gewesen. Das Finanzamt habe in zivilrechtlicher Hinsicht eindeutig den Umstand verkannt, dass bereits vor dem 11. Oktober 1993 mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden sei, die in zahlreichen Besprechungen planliche Änderungen vorgenommen habe, die schließlich am 11. Oktober 1993 in einen gemeinsamen Bauantrag sämtlicher Miterrichter gemündet und schlussendlich am 27. Mai 1994 ihren Niederschlag in einer auf sämtliche Miterrichter lautende

Baubewilligung gefunden habe. Die Beschlussfassung vom 5. Jänner 1994 auf Konstituierung der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft sowie die folgenden Verträge zu Verbücherung des Mit- und Wohnungseigentums hätten daher in zivil- und abgabenrechtlicher Hinsicht nurmehr deklaratorische Bedeutung gehabt. Es sei somit die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in zahlreichen weitestgehend gleichlautenden Erkenntnissen geforderte Reihenfolge eingehalten worden. Ganz entscheidungswesentlich und mit der gebotenen Deutlichkeit sei somit darauf hinzuweisen, dass sämtliche Miterrichter aufgrund der ihnen vertraglich eingeräumten Rechte auch noch während des anhängigen Bauverfahrens auf die planliche Gestaltung Einfluss nehmen konnten. Nach den maßgeblichen Bestimmungen des VlbG. BauG sei es selbstverständlich problemlos möglich, während des Baubewilligungsverfahrens die planlichen Grundlagen des Bauprojektes zu ändern. Die Möglichkeit der rechtlichen Einflussnahme hiezu werde den jeweiligen Mitgliedern der Bauherrengemeinschaft eingeräumt. Wie bereits ausgeführt, sei es jedoch für die Beurteilung der Frage, ob ein Bauherrenmodell vorliege, nicht entscheidungswesentlich, dass diese Einflussnahme tatsächlich ausgeübt werde. Die Einflussnahme manifestiere sich bereits darin, einen vorliegenden Planungsentwurf zu genehmigen und ihn somit zum Gegenstand eines Bauverfahrens zu machen. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Bauherrenmodell vorliege, sei es daher nicht erforderlich, mehrere Baupläne vorliegen zu haben, aus denen die Mitglieder der Bauherrengemeinschaft auswählen könnten. Aus den zahlreichen Protokollen der Miterrichtergemeinschaft über die einzelnen Miterrichtersitzungen ergebe sich weiters, dass diese stets sämtliche Aufträge an die Handwerker namens und auftrags der Bauherrengemeinschaft erteilt hätten und solcherhand aus diesen Verträgen zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet gewesen seien. Es sei somit auch das Kriterium des Baurisikos im vorliegenden Fall verwirklicht, da jedes einzelne Mitglied für die aus den mit den Handwerkern abgeschlossenen Verträgen resultierenden Verpflichtungen, welche auf die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft umzulegen seien, zivilrechtlich im Außenverhältnis solidarisch für diese Verbindlichkeiten hafte. Aus diesem Umstand ergebe sich somit, dass im vorliegenden Fall die Bauherrengemeinschaft zu bejahen sei, zumal das Finanzamt in seiner Entscheidungsbegründung übersehen habe, dass im vorliegenden Fall keineswegs Fixpreise garantiert würden bzw. Zusagen des SR, die Baukosten würden nicht überstiegen werden, in zivilrechtlicher Hinsicht für die Bauherrengemeinschaft insofern irrelevant wären, als die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft gegenüber den beauftragten Handwerkern direkt berechtigt und verpflichtet gewesen seien. Ganz entscheidungswesentlich sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass nicht ein einzelner Bauträger gegenüber den Handwerkern als Generalunternehmer bzw. Vertragspartner aufgetreten sei, sondern die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft in der Rechtsform der Gesellschaft

bürgerlichen Rechts gegenüber den Handwerkern als Auftragsgeber vertragliche Verpflichtungen eingegangen seien. Insbesondere in Anlehnung an die neuere Lehre sei davon auszugehen, dass zur Klärung der Frage, ob die Bauherreneigenschaft gegeben sei, es nicht erforderlich sei, eine Liste von taxativ aufgezählten Voraussetzungen abzuhaken. *Arnold* verweise in einer Besprechung eines Verwaltungsgerichtshofserkenntnisses zutreffend darauf hin, dass es vielmehr auf das Überwiegen der einzelnen Voraussetzungen ankomme. Im Anschluss an die von *Arnold* vertretene Rechtsauffassung sei zutreffenderweise für die Beurteilung der Frage, ob eine Bauherrengemeinschaft vorliege, davon auszugehen, dass neben der Möglichkeit, Einfluss auf die planliche Gestaltung zu nehmen, vielmehr entscheidungswesentlich sei, wie sich das Rechtsverhältnis der einzelnen Mitglieder bzw. Miteigentümer im Außenverhältnis zu den beauftragten Handwerkern darstelle. Gehe man vom klassischen Fall des Bauträgermodelles aus, sei in weiterer Folge davon auszugehen, dass der Bauträger bzw. ein von ihm beauftragter Generalunternehmer die Werkverträge mit den Handwerkern abschließe und somit die einzelnen Wohnungseigentümer eines Objektes nicht unmittelbar berechtigt und verpflichtet würden. Das habe in zivilrechtlicher Hinsicht die Auswirkung, dass solcherart das Risiko nicht die einzelnen Wohnungseigentümer bzw. Wohnungskäufer direkt treffe, sondern die Haftung auf den Bauträger verlagert werde. Eine lediglich allenfalls reduzierte Möglichkeit der Einflussnahme auf die planliche Gestaltung eines Wohnobjektes habe in den Hintergrund zu treten, wenn die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft direkt in zivilrechtlicher Hinsicht gegenüber den einzelnen Handwerkern berechtigt und verpflichtet würden, da sie in einem solchen Fall im Außenverhältnis zu Dritten sowohl das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko treffe. Im Endergebnis sei auch kein allzu strenges Erfordernis an den Übereignungsanspruch bzw. Erwerb des Miteigentumsanteiles zu richten, da es in zivilrechtlicher Hinsicht bereits möglich sei, aufgrund eines mündlich abgeschlossenen Vertrages einen Übereignungsanspruch an einem Grundstück zu begründen, der schuldrechtlich wirke und notfalls im Rechtsweg verdinglicht werden könne. Zusammenfassend sei daher beim vorliegenden Bauprojekt davon auszugehen, dass die Elemente des Bauherrenmodelles bei weitem überwögen und die Voraussetzungen der steuerlichen Alternative des Bauträgermodelles nicht gegeben seien. Es sei daher im vorliegenden Fall nicht von einem Bauträger, sondern von einem Bauherrenmodell auszugehen. Im übrigen habe in der Vergangenheit die abgabenrechtliche Behandlung des Finanzamtes Feldkirch eindrucksvoll verdeutlicht, dass im vorliegenden Fall die Berufungswerberin bislang als Bauherrengemeinschaft und nicht als Bauträgerkonstruktion behandelt werde, da das Finanzamt Feldkirch für die bezahlte Umsatzsteuer eine Solidarhaftung der einzelnen Miterrichter angenommen habe und in gebührenrechtlich kostenintensiver Art und Weise die Rechtsansprüche der Republik Österreich grundbücherlich

hypothekarisch sicherstellen habe lassen. Die Vorgangsweise des Finanzamtes Feldkirch sei daher widersprüchlich, da man bei Verneinung der grunderwerbsteuerlichen Bauherreneigenschaft ebenfalls zu einer Verneinung der umsatzsteuerrechtlich relevanten Bauherreneigenschaft kommen müsse. Es läge somit keine Solidarhaftung der einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft hinsichtlich der zu erstattenden Umsatzsteuer vor, da ja nach nunmehriger Rechtsauffassung des Finanzamtes Feldkirch, die aus den vorstehend angeführten Gründen unzutreffend sei, keine Bauherrengemeinschaft vorgelegen habe. Konsequenterweise hätte dann das Finanzamt Feldkirch in weiterer Folge davon ausgehen müssen, dass auch umsatzsteuerrechtlich keine Solidarhaftung vorliege, da ja dann das einzelne Mitglied der Berufungswerberin nur eine planlich fix vorgegebene Wohnung erworben und hierfür einen Kaufpreis erlegt hätte. Das Finanzamt Feldkirch hätte sodann in der Vergangenheit § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1972 anwenden müssen, der einen unecht befreiten Steuertatbestand im Bereich des Umsatzsteuerrechtes beinhalte. Aufgrund der dem Finanzamt zur Verfügung gestellten Unterlagen, insbesondere des Beschlusses über die Errichtung einer Miterrichtergemeinschaft, sei das Finanzamt Feldkirch jedoch in der Vergangenheit ebenfalls davon ausgegangen, dass eine Bauherrengemeinschaft vorliege. Die Anwendung der Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1972 schließe jedoch zwingend eine umsatzsteuerrechtliche Solidarhaftung der einzelnen Mitglieder der Berufungswerberin aus.

Als Bauherr sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur derjenige zu betrachten,

- der auf die planliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
- das Baurisiko zu tragen habe und somit den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet werde und
- das finanzielle Risiko tragen müsse und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe.

Dem Bauherren obliege es somit, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufzutreten, mit den bauausführenden Unternehmen in eigenem Namen Verträge abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Demgegenüber sei die Bauherreneigenschaft insbesondere immer dann zu verneinen, wenn

- die Auftragsvergabe zur Planung durch den Veräußerer der Liegenschaft erfolge,
- der Erwerber keinen rechtlichen und tatsächlichen Einfluss auf die Planung habe,
- der Veräußerer vor der Baubehörde als Bauwerber auftrete,
- für die Errichtung des Gebäudes ein Generalunternehmer beauftragt werde,

- eine Verbindung von Liegenschafts Kaufvertrag mit Bauauftrag erfolge oder
- der Erwerb des Gebäudes zu einem fixen Herstellungspreis erfolge.

Die Bauherreneigenschaft werde vor allem auch dann verneint, wenn im Zeitpunkt der Planung des Bauprojektes der einzelne Errichter nicht Miteigentümer der Bauliegenschaft sei bzw. noch keinen Übereignungsanspruch habe. Planungswünsche von Interessenten, die nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben hätten, seien bloß unverbindliche Anregungen, mit ihnen gehe nicht die Stellung eines Bauherrn einher.

An der gegenwärtigen Rechtsprechung zum Bauherrenbegriff sei zu kritisieren, dass es der Verwaltungsgerichtshof unterlassen habe, den Begriff des Bauherrn in Relation zum Bauträger zu setzen und anhand der sich daraus ergebenden Gegensätze eine Definition des Bauherrenbegriffs vorzunehmen. Der Verwaltungsgerichtshof stelle in ständiger Rechtsprechung bei der Definition des Bauherrenbegriffs im wesentlichen auf dieselben eingangs wiedergegebenen starren Voraussetzungen ab, die bei näherer Betrachtung zum Teil einer sachlichen Rechtfertigung entbehrten. Zunächst verlange der Verwaltungsgerichtshof, dass der Bauherr einen maßgeblichen Einfluss auf die planerische Gestaltung des Bauwerkes haben müsse. Beim maßgeblichen Einfluss handle es sich um einen dehnbaren Begriff, der zweifellos zahlreiche Zweifelsfälle offen lasse, stelle sich doch hier zwangsläufig die Frage, ab welchem Grad der planlichen Einflussnahme vor, während oder gar nach Abschluss des Bauverfahrens noch von einem Bauherren in abgabenrechtlicher Hinsicht gesprochen werden könne. Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass eine geringfügige Einflussnahme auf die räumliche Gestaltung der zu erwerbenden Eigentumswohnung keine Bauherreneigenschaft begründe, da sich am planlichen Gesamtkonzept des Gebäudes dadurch nichts ändere. Bislang sei von den Abgabenbehörden ebenfalls die Rechtsauffassung vertreten worden, dass auch eine Einflussnahme auf bestimmte allgemeine Teile eines Gebäudes (z.B. ursprünglich nicht vorgesehene Verglasung der Außenfassade) nicht ausreiche, um von einem maßgeblichen Einfluss der Miterrichter auf die planliche Gestaltung zu sprechen. In diesem Zusammenhang sei bereits darauf zu verweisen, dass der in den verschiedenen Baugesetzen der Länder definierte Begriff einer wesentlichen und daher genehmigungspflichtigen Änderung mit dem für die Zwecke der Berechnung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Begriff der wesentlichen Änderung nicht ident sei. Die Baugesetze der Länder könnten daher für die Begriffsdefinition der wesentlichen planlichen Änderung für die Auslegung des abgabenrechtlich relevanten Bauherrenbegriffes nicht herangezogen werden. Andererseits habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass von einem Bauherren nicht verlangt werden könne, ein seinen Vorstellungen völlig entsprechendes, allenfalls sogar schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen wolle, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im

steuerrechtlichen Sinn Bauherreneigenschaft zu genießen. Die bloße Tatsache, dass schon vorher eine andere Person die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, spreche nicht gegen die Bauherreneigenschaft, da es vor allem darauf ankomme, dass der Bauherr die Möglichkeit habe, die Umplanung und damit wesentliche Änderungen des Bauauftrages zu veranlassen. Dessen ungeachtet dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass ein Bauansuchen, gestellt von einer anderen Person als den späteren Eigentümern des Gebäudes, ein Negativindiz darstelle, wenn es darum gehe, vor der Abgabenbehörde abgabenrechtlich ein Bauherrenmodell unter Beweis zu stellen. In diesem Fall werde man der Abgabenbehörde spätestens bei einer Betriebsprüfung über einen entsprechenden Vorhalt eine befriedigende Erklärung dafür liefern müssen, warum nicht im Namen der Bauherren das Bauansuchen gestellt worden sei. Habe der Verwaltungsgerichtshof im zuvor erwähnten Erkenntnis ausgesprochen, dass eine auf fremde Initiative erfolgte Planung prinzipiell nicht im Hinblick auf das Grunderwerbsteuergesetz begünstigungsschädlich sei, so werfe er in einem anderen Erkenntnis zumindest zwischen den Zeilen die Frage auf, ob die Vorlage eines fertigen Baukonzeptes im Zeitpunkt der Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft nicht begünstigungsschädlich sei. Betrachte man die zuvor erwähnte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes kritisch, so spreche nichts gegen die Annahme, den Bauherrenbegriff auch dann zu bejahen, wenn ein "Bauherr" das ihm vorgelegte planliche, nicht mehr abänderbare Konzept akzeptiere und auf seine Kosten umsetzen lasse. Wenn jemand das in ein Vertragswerk fix eingebundene, vertragliche Konzept akzeptiere, bringe er doch dadurch zum Ausdruck, dass er keine planlichen Änderungen wünsche. Es sei hier kein Unterschied zu einer Bauherrngemeinschaft festzustellen, die einen von ihr in Auftrag gegebenen Bauplan akzeptiere, gelte es doch zu bedenken, dass Bauherren steuerschonend bereits den ersten Vorschlag des Architekten akzeptieren könnten, ohne dass sie selbst diesbezüglich kreativ werden müssten. Worin abgabenrechtlich der Unterschied zu erblicken sei, ob die ohne detaillierte Vorstellungen in Auftrag gegebenen Baupläne ohne Abänderung durch den Bauherren akzeptiert oder die nicht von ihm in Auftrag gegebenen Baupläne genehmigt worden seien, bleibe unerfindlich, da auch im letzten Fall davon auszugehen sei, dass der abgabenrechtlich nicht anerkannte Bauherr die Baupläne auch bei vorweg erfolgter Auftragserteilung in der vorliegenden Form akzeptiert hätte. Bei der Unterscheidung zwischen ursprünglich in Auftrag gegebenen und lediglich nachträglich genehmigten Plänen handle es sich daher um ein weitestgehend inhaltsleeres Formalargument, da die Möglichkeit der Einflussnahme in der nachträglichen Genehmigung dahingehend zum Ausdruck komme, dass der Bauherr von einer diesbezüglich zugegebener Maßen vorweg nicht eingeräumten Rechtsstellung nur in der planlich vorliegenden Form Einfluss genommen hätte, widrigenfalls er die Baupläne kaum genehmigen würde. In beiden Fällen werde auf die planliche Gestaltung

kein Einfluss genommen, dennoch seien die steuerlichen Folgen unterschiedlich. Das Kriterium der Möglichkeit einer wesentlichen Einflussnahme einer Planung erweise sich als allzu formalistisch und beinhalte zwangsläufig aufgrund der Unbestimmtheit der Begriffsbildung einen Graubereich, der dogmatisch anfechtbar zu wirtschaftlich negativen Ergebnissen führe. Nach Abschluss des Bauverfahrens müsse bei einem neu hinzugekommenen Interessenten, der zugleich einen Übereignungsanspruch zu erwerben habe, eine bereits bestehende planliche Gestaltung des Objektes sicherheitshalber derart abgeändert werden, dass es mit dem ursprünglich geplanten Bauwerk nichts oder zumindest soweit es die baulichen Belange des neuen Bauherren betreffe, nichts mehr gemeinsam habe. In Anbetracht der zuvor erwähnten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes empfehle es sich daher für Bauherren, die nach Abschluss der Planungsphase zur Errichtergemeinschaft stießen, wesentliche Änderungswünsche beim planenden Architekten zu deponieren, damit die sodann abgeänderten Pläne auf Verlangen der Abgabenbehörde vorgelegt werden könnten, damit die Einflussnahme auf die planliche Gestaltung nach Erwerb eines Übereignungsanspruches nachgewiesen werden könne, weshalb letztendlich zu hoffen bleibe, dass die tatsächlich durchgeführten Änderungen von den Abgabenbehörden als wesentlich anerkannt würden. Im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfe es daher ausreichend sein, wenn vor Baubeginn für den neuen Interessenten auf seine Initiative hin eine bis dahin nicht vorgesehene Wohnung in die neu zu erstellenden bzw. abzuändernden Baupläne integriert werde. Einem nach Baubeginn neu hinzugekommenen Miterrichter sei vom Verwaltungsgerichtshof die Bauherreneigenschaft unter dem Blickwinkel der fehlenden Einflussnahme auf die ursprüngliche Planung abgesprochen worden. Keinesfalls ausreichend wäre es, wenn von einem Interessenten während der Bauphase eine planlich bereits bei Baubeginn vorgegebene Wohnung erst erworben werde. Diesfalls fehle es an der Möglichkeit zur maßgeblichen planlichen Einflussnahme, selbst wenn auf den neu hinzugekommenen Interessenten das gesamte bauliche und finanzielle Risiko überwälzt werde. Nach Arnold genüge es nicht, wenn zur Bejahung der Frage, ob die Bauherreneigenschaft gegeben sei, eine Liste von taxativ aufgezählten Voraussetzungen abgehakt werde, vielmehr komme es auf das Überwiegen der einzelnen Kriterien an. Im Anschluss an die von Arnold vertretene Rechtsauffassung sei zutreffenderweise für die Beurteilung der Frage, ob grunderwerbsteuerrechtlich eine Bauherrngemeinschaft vorliege, davon auszugehen, dass neben der Möglichkeit, auf die planliche Gestaltung Einfluss zu nehmen, vielmehr entscheidungswesentlich sei, wie sich das Rechtsverhältnis der einzelnen Mitglieder bzw. Miteigentümer im Außenverhältnis zu den beauftragten Handwerkern darstelle. Die gegenwärtige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe nämlich die überaus negative Konsequenz, dass trotz Verneinung der Bauherreneigenschaft die davon betroffenen

Abgabepflichtigen dessen ungeachtet nicht die an sich typischen risikobeschränkenden Vorteile eines Bauträgermodells genossen. Werde die Bauherreneigenschaft wegen einer nicht ausreichenden planlichen Einflussnahme verneint, so ändere dies in den meisten Fällen nichts daran, dass die vermeintlichen Bauherren im Außenverhältnis zu bauausführenden Unternehmen im rechtlich verfehlten Vertrauen auf eine nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht gegebenen Bauherreneigenschaft dessen ungeachtet unmittelbar rechtlich berechtigt und verpflichtet würden, und daher mangels Zwischenschaltung eines Generalunternehmers das gesamte bauliche und finanzielle Risiko zu tragen hätten. Es sollte daher zukünftig der Begriff des Bauherren überwiegend von der haftungsrechtlichen Komponente her erfasst werden, da eine Unterscheidung der einzelnen Modelle anhand einer Abgrenzung im Außenverhältnis zu den bauausführenden Unternehmen aufgrund der vorgegebenen schärferen Kriterien weitaus einfacher sei und unscharfe Begriffsbildungen iS eines maßgeblichen Einflusses entbehrlich erscheinen lasse.

Das Bauherrenmodell werde von der Finanzverwaltung im Bereich der Umsatzsteuer dahingehend gehandhabt, dass die Gemeinschaft der Miterrichter während der Bauphase als vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer iS des § 2 UStG betrachtet würden. Nach Fertigstellung des Bauwerkes und Übergabe der verschiedenen Bauobjekte an die einzelnen Miterrichter sei von diesen die auf sie entfallende vorerst anteilmäßig von den Baukosten berechnete Umsatzsteuer an das Finanzamt zu bezahlen, da in der Übergabe der verschiedenen Objekte an die einzelnen Miterrichter ein steuerbarer Umsatz zwischen der Bauherrengemeinschaft und dem einzelnen Miterrichter erblickt werde. In diesem Zusammenhang sei ebenfalls darauf zu verweisen, dass die Bejahung der Bauherreneigenschaft in abgabenrechtlicher Hinsicht gem. § 6 Abs. 2 BAO u.a. für den Bereich der Umsatzsteuer dazu führe, dass nach Fertigstellung des Bauwerkes und der Übergabe der einzelnen Geschäftslokale und Wohnungen an die einzelnen Bauherren diese für die dann anfallende Umsatzsteuer solidarisch mit ihrem gesamten Vermögen hafteten. Es sei daher in der Vergangenheit bereits vorgekommen, dass die Finanzverwaltung trotz geschlossener Vorlage sämtlicher Unterlagen (Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, Konstituierungsbeschluss der Bauherrengemeinschaft, Bauansuchen, Baubescheid, gemeinsamer Auftrag zur Errichtung eines Bauwerkes an die bauausführenden Unternehmen) für Zwecke der Umsatzsteuer die Solidarhaftung der einzelnen Gesellschafter angenommen und im Zuge einer Betriebsprüfung unter Vorlage der weitestgehend gleichlautenden schriftlichen Unterlagen für die Zwecke der Grunderwerbsteuer die Bauherreneigenschaft verneint habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 1999 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 24. Februar 1999 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 1994 und 1996

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe stützte sich das Finanzamt mit Verweis auf die Prüferfeststellungen auf den Tatbestand der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel. Nach Meinung des unabhängiger Finanzsenates zu Recht: Die Berufungswerberin erklärte in der Umsatzsteuererklärung 1994 Vorsteuern in Höhe von 660.134 S (47.973,80 €). Als Beilage wurde eine Aufstellung über die jeweiligen Vorsteuerbeträge der Monate April bis Dezember 1994 beigefügt. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1996 vom 28. Jänner 1997 erklärte sie die Differenz zwischen den Abrechnungen zum 1. März 1996 und zum 31. Dezember 1996. Aus dieser Aktenlage war für das Finanzamt aber nicht erkennbar, ob der Berufungswerberin Unternehmereigenschaft zukam oder nicht. Erst die Ermittlungen der Betriebsprüfung brachten jene Tatsachen zutage, die zu einer Verneinung der Unternehmereigenschaft und damit zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führten. Die von der Berufungswerberin vorgebrachten Einwände zeigen keine Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme auf, da selbst ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 25.2.2005, 2001/14/0007). Der Einwand, in einem solchen Fall (d.h. bei Verschulden der Behörde) wäre eine "Wiederaufnahme" lediglich aus den Gründen des § 299 BAO zulässig gewesen, ist nicht nachvollziehbar. Da das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. etwa Ritz, BAO³, § 303, Rz 14), stellen die Ergebnisse der Betriebsprüfung für die Umsatzsteuerfestsetzung selbst dann neue Tatsachen und Beweismittel dar, wenn die maßgeblichen Beschlüsse und Verträge der Berufungswerberin bereits im Jahr 1994 der Gebührenabteilung übermittelt wurden und anhand dieser Unterlagen die Erkenntnis, dass es sich bei der Berufungswerberin nicht um die Bauherrin handelte, gewonnen werden hätte können, weil sie damals der Veranlagungsabteilung eben nicht bekannt waren. Diese neuen Tatsachen und Beweismittel waren auch geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Der unabhängige Finanzsenat vermochte somit hinsichtlich der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre keine Rechtswidrigkeit zu

erkennen, zumal auch die Berufungswerberin hinsichtlich der Ermessensübung durch das Finanzamt keine Einwände vorgebracht hat. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Umsatzsteuer 1994 bis 1996

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. kann der Unternehmer, der im Inland Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Bei einer Lieferung eines Grundstückes mit einem zu errichtenden Gebäude stellt sich die Frage, ob eine einheitliche Grundstückslieferung samt Gebäude vorliegt oder eine Lieferung eines unbebauten Grundstückes mit anschließender Werklieferung eines Gebäudes. Diese Frage wird von der Judikatur danach entscheiden, ob nach dem wirklichen Gehalt und nach der tatsächlichen Durchführung die Bauherreneigenschaft dem Veräußerer oder dem Erwerber des Grundstückes zukommt.

Ist weder der Veräußerer des Grundstückes noch dessen Erwerber, sondern ein von diesen verschiedener Organisator des Bauprojektes als Bauherr anzusehen, so liegt eine unecht steuerfreie Grundstückslieferung der Liegenschaft durch den Veräußerer sowie eine steuerpflichtige (Werk)Lieferung des Gebäudes durch den Initiator vor (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 6, Anm 231).

Bei Wohnungseigentumsgemeinschaften ist aber noch zu beachten, ob die Gemeinschaft das Gebäude auch unternehmerisch nutzt bzw. ob der Gemeinschaft Unternehmereigenschaft zukommt. Rechtsprechung und Verwaltung sehen die Unternehmereigenschaft bei Wohnungseigentumsgemeinschaften dadurch begründet, dass sie das Gebäude errichtet und die dinglichen Nutzungsrechte an den Wohnungen einräumt, mag das Entgelt auch nur in der Entrichtung der anteiligen Errichtungskosten bestehen (vgl. z.B. VwGH 16.7.2003, 99/15/0238). Da ein Vorsteuerabzug nur Unternehmern zusteht, ist somit die Vorsteuerabzugsberechtigung der Berufungswerberin hinsichtlich der Errichtungskosten für das Gebäude nur zu bejahen, wenn sie das Gebäude errichtet hat, und das heißt: wenn ihr hinsichtlich der Errichtung des Gebäudes die Bauherreneigenschaft zukommt.

Der Begriff Bauherr ist für die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer einheitlich auszulegen.

Dabei kommt es darauf an, dass die betreffende Gemeinschaft

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann

b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h., dass sie nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. z.B. VwGH 19.4.1995, 89/16/0156).

Diese Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH vom 29.7.2004, 2004/16/0053). Die in der Berufung zitierte Meinung von *Arnold*, es komme nur auf das überwiegende Vorliegen der Voraussetzungen an, stellt ebenso wie die zitierte Besprechung einer VwGH-Entscheidung durch Kotschnigg eine Mindermeinung dar, der der unabhängige Finanzsenat nicht folgt.

Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Wohnungseigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Eigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinschaftlicher Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird. Die Bauherreneigenschaft einer Wohnungseigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Wohnungseigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (vgl. hiezu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, Rz 93 zu § 5 mit der dort zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Der unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, von dieser durch die durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Jahre hin gewachsene und gefestigte Interpretation des Bauherrenbegriffes abzugehen. Die Prüfung des Vorliegens der Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin erfolgt somit anhand dieser Kriterien.

Laut den dem unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten ergibt sich folgender Sachverhalt:

Am 23. April 1993 erwarb die DWI ein bebautes Grundstück in L. Am 6. Mai 1993 schloss die DWI mit der HI eine Vereinbarung über die Vermittlung von 24 Wohnungen an Wohnungswerber. Am 1. September 1993 schloss die DWI mit drei Wohnungswerbern Vorverträge zu einem Kauf- und Miterrichtervertrag ab. Laut diesen Vorverträgen verpflichten sich die Vertragsparteien, *"für sich und ihre Rechtsnachfolger, unverzüglich nach Bildung der Miterrichtergemeinschaft, Vorliegen der zur Verfassung des endgültigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages auszuarbeitenden Unterlagen, insbes. nach Festsetzung der Nutzwerte ... spätestens bis zum 31.01.1994 einen Kaufvertrag zu nachstehenden Bedingungen abzuschließen"*. In der Folge wird das Bauprojekt beschrieben: *"Auf der Liegenschaft EZ..... soll das Wohn-und Geschäftshaus Schillerstraße errichtet werden. Es besteht aus zwei Einheiten und einem Verbindungstrakt. Das Bauvorhaben umfasst 7 Wohnungen (Haus I) und 14 Wohnungen (Haus II), eine Tiefgarage mit 14 Einstellplätzen und entsprechenden Nebenräumen. Die näheren Einzelheiten ergeben sich aus der Baubeschreibungs- und Ausstattungsliste, sowie den Plänen und Kalkulationen der Baukosten, die von SR verfasst wurden und die ein integrierender Bestandteil dieses Vertrages sind. Die Unterlagen sind für die Käuferseite nicht bindend oder verpflichtend. Sie stellen lediglich einen Vorschlag dar, wie und zu welchen Kosten das Bauvorhabenrealisiert werden soll. Die Käuferseite nimmt zur Kenntnis, dass es ihr als Miterrichter im Zusammenwirken mit den übrigen Miterrichtern freisteht, diese Baubeschreibungs- und Ausstattungsliste sowie die Pläne und die Kalkulation jederzeit zu ändern. Die Miterrichter haben auch die Möglichkeit, sich eines anderen Architekten zur Realisierung des Bauvorhabens zu bedienen. In diesem Falle haben sie aber der Verkäuferin die bisher von ihr getragenen Kosten zusätzlich zum Kaufpreis für das Grundstück zu ersetzen. Die Erteilung des Architektenauftrages, die endgültige Festlegung und Ausarbeitung der Pläne und die Baueingabe wird durch die noch zu bildende Miterrichtergemeinschaft erfolgen. Diese wird das Bauvorhaben im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichten."* In der Folge wird der Kaufgegenstand bestimmt und der Kaufpreis angegeben. Dazu wird festgestellt, dass der Kaufpreis nur den Grundanteil umfasst und nach Unterzeichnung dieses Vorvertrages auf ein Treuhandkonto von FM einzubezahlen sei. Weiter heißt es: *"Die Baukosten sind in diesem Kaufpreis nicht enthalten. Sie sind mit S (Angabe des Betrages) kalkuliert und zusätzlich von der Käuferseite aufzubringen. Hierbei sind Eigenleistungen möglich. Diese werden im Rahmen der Endabrechnung berücksichtigt"*. Zur rechtlichen Durchführung wird ausgeführt: *"Die Käuferseite beauftragt FM mit der Errichtung und allfälligen grundbücherlichen Durchführung aller Verträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der vertragsgegenständlichen Liegenschaft, der Parifizierung, der Errichtung und*

Verbücherung des Kauf- und Wohnungseigentums, der Bildung und rechtlichen Betreuung der Miterrichtergemeinschaft und der Erteilung des Auftrages an den von ihr ausgewählten Architekten stehen." Gleichzeitig wird das Anwaltshonorar mit 1,3 % der Gesamtbaukosten inkl. Umsatzsteuer fixiert.

Am 7. September 1993 stellte die Miterrichtergemeinschaft Wohn- und Geschäftshaus S, vertreten durch RA FM einen Bauantrag gemäß § 1 der Baueingabeverordnung auf Bewilligung der Errichtung von 17 Wohnungen, 14 Tiefgaragenplätzen und 107m² Geschäftsfläche. Zum Bauansuchen wurden u.a. eine Baubeschreibung und Baupläne beigelegt.

Am 24. Februar 1994 konstituierten sich die Miterrichter KW, BR, IA, MH, die DWI, RK, IK, die EM, HH, MSt, DG, SG, SB, HD, SH, WA, PD, CG, ACS, SR und MLS zur "Bauherrengemeinschaft S". Zum Repräsentanten der berufungswerbenden Bauherrengemeinschaft und zu ihrer Vertretung in der Abwicklung des Gesamtbauvorhabens wurde MH bestellt.

Ebenfalls am 24. Februar 1994 schlossen die Miterrichter einen Vertrag über die gemeinsame Errichtung des obgenannten Gebäudes. Gemäß Punkt 3. des Vertrages verpflichten sich die Vertragsteile, auf Basis der behördlich genehmigten Pläne, die Planung und Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit sechs Wohnungen und sechs Garagen gemeinsam als Bauherrengemeinschaft durchzuführen, wobei die Liegenschaftsanteile der Vertragspartner im Eigentum der Miteigentümer verbleiben und auf dem Objekt Wohnungseigentum durch die Vertragsteile begründet wird. Laut Punkt 7. beginnt die gemeinschaftliche Tätigkeit mit dem Abschluss des vorliegenden Vertrages. Nach Punkt 8. bedarf jede Planänderung, die nicht nur das Innere der von den betreffenden Beteiligten zu erwerbenden Miteigentumseinheit betrifft, der Zustimmung aller Miteigentümer, soweit es sich nicht um unwesentliche oder von der Behörde vorgeschriebene Änderungen handelt.

Am selben Tag erteilte die berufungswerbende Bauherrengemeinschaft dem Baumeister SR den Auftrag zur Organisation des Bauwerkes. Darin heißt es u.a:

1. Vertragsobjekt

"Die Bauherrengemeinschaft S beabsichtigt gemäß den behördlich genehmigten Plänen auf dem Grundstück im Gesamtausmaß von 1.656 m² eine Wohnanlage bestehend aus Wohnungen, Geschäftsflächen, Balkonen, Terrassen und einer Tiefgarage zu errichten und an den errichteten Gebäuden Wohnungseigentum zu begründen. Die Bauherrengemeinschaft Schillerstraße beauftragt Ing. Siegfried Rünzler gemäß den vorliegenden Plänen den Bau des Hauses einschließlich der Gesamtorganisation durchzuführen, für die Bauherrengemeinschaft zu organisieren und alle Arbeiten zu unternehmen, die zur Erstellung dieses Bausvorhabens

erforderlich sind. Die Pläne sowie die Baubeschreibung und Ausstattungsliste sind integrierter Bestandteil dieses Auftrages..... "

2. Planung

"Auf Basis der behördlich genehmigten Baupläne führt Baumeister SR die weitere Planung durch. Er erteilt die entsprechenden Aufträge an Architekten und Sonderfachleute. Jede Planänderung, die nicht nur das Innere der von den betreffenden Beteiligten zu erwerbenden Miteigentumseinheit betrifft, bedarf der Zustimmung aller Miteigentümer, soweit es sich nicht um unwesentliche oder von der Behörde vorgeschriebene Änderungen handelt..... "

3. Auftragsabwicklung

'SR wird alle Offerte, Ausschreibungen und Aufträge für die gemeinsamen Arbeiten im Namen und auf Rechnung der Bauherrengemeinschaft S, für die Einzelaufträge im Namen und auf Rechnung der einzelnen Beteiligten einholen, durchführen und erteilen.... "

4. Entgelt

"Als Entgelt für die im Vertrag angeführten Leistungen exklusive der Kosten der Sonderfachleute erhält SR für seine Tätigkeit das Honorar, das ihm nach der Honorarordnung zusteht. Nach der vorliegenden Kalkulation organisiert SR die Herstellung des Gebäudes samt Ausstattung nach der ebenfalls vorliegenden Ausstattungsliste zu Baukosten von voraussichtlich S 33.000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer S 6.600.000,00..... "

5. Zahlungsfristen

"Die Zahlungsfristen für die vereinbarungsgemäß durch jeden der Mitauftraggeber von seinem Entgeltteil zu leistenden Akontozahlungen bestimmen sich nach dem Bauzeitplan..... "

6. Bauliche Sonderwünsche

"Bauliche Sonderwünsche jeder Art sind ausschließlich über SR abzuwickeln..... "

Am 13. April 1994 erging der Abbruchbescheid betreffend das Altgebäude.

Am 26. April 1994 schlossen die DWI als Verkäuferin und die Miterrichter als Käufer einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag ab. Im Kaufvertrag heißt es u.a.: *"1.3 Die Gesellschaft verkauft und übergibt an nachstehend angeführte Personen und diese kaufen und übernehmen von ihr in ihr alleiniges Eigentum folgende Anteile an der Liegenschaft..... "*
"2.1 Der für dieses Grundstück angemessene Kaufpreis beträgt S 10.000.000,00..... "

Im Wohnungseigentumsvertrag heißt es u.a.:

4. *".....Die Vertragsteile werden Eigentümer der in der nachfolgenden Nutzwerttabelle angeführten 23 Einheiten, deren Größe und Lage aus dem Gutachten der gerichtlich*

beeideten Sachverständigen für das Bauwesen, Baumeister, hervorgeht."

5. ".....Die Vertragsparteien errichten als MS auf der Liegenschaft....eine Wohnanlage mit Wohnungen, Geschäftsflächen und einer Tiefgarage."

Am 1. März 1994 fand die mündliche Bauverhandlung statt, am 27. Mai 1994 wurde der Baubescheid erteilt, mit dem das Projekt mit "21 Wohnungen, 14 Tiefgaragenplätzen sowie ca. 100 m² Geschäftsfläche" genehmigt wurde.

Überblicksartig ergibt sich somit folgender chronologischer Ablauf:

Bauansuchen	7.10.1993	Bauverhandlung	1.3.1994
Auftrag zur Organisation	19.2.1994	Abbruchbescheid	13.4.1994
Vertrag zur Errichtung einer Wohnanlage	19.2.1994	Kaufvertrag	20.4.1994
Konstituierung zur MEG	19.2.1004	Baubescheid	27.5.1994

Bei dieser Konstruktion ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates die Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin zu verneinen. Wie bereits weiter oben ausgedrückt, ist die Bauherreneigenschaft bei einer Wohnungseigentümergeinschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Wohnungseigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Nun kann von einer Wohnungseigentümergeinschaft schon begrifflich erst ab dem Zeitpunkt gesprochen werden, in dem Personen Wohnungseigentum an einem Grundstück, begründet haben. Solange Wohnungseigentum nicht vorliegt, kann diese auch nicht gemeinsam willensbildend tätig werden und kann daher auch keine Bauherreneigenschaft vorliegen.

Im vorliegenden Fall wurde der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag über das gegenständliche Grundstück am 20. April 1994 abgeschlossen, die Mitglieder der Berufungswerberin konnten somit frühestens in diesem Zeitpunkt eine Wohnungseigentümergeinschaft begründen, auch wenn der Beschluss zur Konstituierung einer Miterrichtergemeinschaft früher, d.h. am 19. Februar 1994, gefasst worden ist. Damit ist das Schicksal der Berufung aber bereits entschieden. Denn die für die Gestaltung des in Rede stehenden Gebäudes maßgeblichen Schritte sind alle vor dem Wohnungseigentumserwerb am Grundstück gefasst worden.

Dem Einwand der Berufungswerberin, bereits zum Zeitpunkt des Einbringens des Bauansuchens namens und auftrags der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft habe zugunsten der späteren Wohnungseigentümer ein Übereignungsanspruch aufgrund der von diesen abgeschlossenen Vorverträge bestanden ist zu entgegnen, dass mit einem solchen Vorvertrag keineswegs ein durchsetzbarer Übereignungsanspruch begründet wird. Aufgrund

eines Vorvertrages besteht lediglich der Anspruch auf Abschluss des Hauptvertrages, nicht aber auf Erfüllung der Leistung, die Gegenstand des Hauptvertrages ist. Dementsprechend haben sich die Vertragsparteien auch lediglich dazu verpflichtet, bis zum 31.1.1994 einen "Kaufvertrag zu den nachstehenden Bedingungen" zu schließen. Ein durchsetzbarer Übereignungsanspruch ist daraus nicht abzuleiten (so auch VwGH 9.3.2004, 2003/16/0135). Das Argument, ohne Zustimmung der Grundstückseigentümerin (der DWI) hätte das Bauansuchen in Anwendung des Vorarlberger Baugesetzes abgewiesen werden müssen, ist zwar zutreffend, aber nicht zielführend. Erstens hat es eine solche Zustimmung gegeben und zweitens kann daraus noch kein Übereignungsanspruch der späteren Wohnungseigentümer abgeleitet werden. Abgesehen davon ist versteht es sich wohl von selbst, dass Grundstückseigentümerin dem von ihr selbst gemeinsam mit SR und FM entwickelten Bauvorhaben, auf dem Grundstück nach den Plänen von SR eine Wohn- und Geschäftsanlage zu errichten, einverstanden war.

Im Übrigen kann auch nicht die Rede davon sein, dass bereits zum Zeitpunkt des Bauantrages am 11. Oktober 1993 mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden sei, hat doch die erste Versammlung der späteren Wohnungseigentümer am 19. Februar 1994 stattgefunden. Dies wird durch den Aktenvermerk I über die Miterrichterversammlung vom 19. Februar 1994 bestätigt, wo den Anwesenden das Wesen einer Miterrichtergemeinschaft erklärt und die Abhaltung einer 2. Sitzung beschlossen wurde, um "bei dieser Gelegenheit den Beschluss über die Konstituierung der Bauherrengemeinschaft, den Vertrag zur gemeinsamen Errichtung eines Bauwerkes und den Auftrag zur Organisation eines Bauwerkes zu unterzeichnen". Wäre die Miterrichtergemeinschaft bereits im Oktober 2003 entstanden, so hätte wohl kaum die Notwendigkeit bestanden, den Miterrichtern das Wesen einer solche zu klären. Auch folgt daraus, dass es sich bei dieser Sitzung um die erste gehandelt haben muss. Weiters wird dies durch Aussagen der Miterrichter MH und DG vom 21. Jänner 2000 vor der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz in einem Berufungsverfahren bestätigt, wonach sie zur Zeit des Bauantrages am 11. Oktober 1993 noch in keiner Weise Miterreichter gewesen (MH) und die Miterrichter zum ersten Mal Anfang 1994 zusammen gekommen seien (DG). Aus dem Umstand, dass die einzelnen Interessenten Vorverträge abgeschlossen und die Details über den Erwerb der Wohnung mit SR besprochen haben, folgt nicht die Entstehung eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entsteht gemäß § 1175 ABGB mit Vertrag und setzt somit eine übereinstimmende Willenserklärung aller Vertragsparteien voraus. Die Entstehung der Miterrichtergemeinschaft in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann somit frühestens mit 19. Februar 1994 angenommen werden, die aber bis zum Abschluss des Kaufvertrages am 20. April 1994 nicht mehr als eine Interessentschaft darstellte.

Auch der Einwand der Berufungswerberin, die späteren Wohnungseigentümer hätten jeweils bis zur Erteilung der Baubewilligung über die Errichtung der Wohnanlage zumindest in rechtlicher Hinsicht die Möglichkeit gehabt, auf die Errichtung maßgeblichen Einfluss auszuüben, ist somit zurückzuweisen, weil diese bis zum Wohnungseigentumserwerb eben nur als Interessenten, nicht aber als Wohnungseigentümer handeln konnten. Die Frage, ob und inwieweit diese die Möglichkeit hatten, auf die Gestaltung Einfluss zu nehmen und auch tatsächlich Einfluss genommen haben, kann daher offen bleiben, wiewohl anzumerken ist, dass das Projekt von Anfang an von SR zusammen mit der DWI und FM geplant und organisiert wurde und eine gemeinsame, organisierte Inangriffnahme des Bauvorhabens durch sämtliche Wohnungseigentümer von allen Anfang an nicht erfolgt ist (die erste Versammlung fand, wie bereits erwähnt, erst am 19. Februar 1994 statt). Schon in den von den einzelnen Miterrichtern vor Abschluss des Kaufvertrages abgeschlossenen Vorverträgen wurde das Projekt durch den Verweis auf die Baubeschreibungs- und Ausstattungsliste bereits konkret beschrieben. Am 7. Oktober 1993 wurde der Bauantrag unter Beigabe dieser Baubeschreibung gestellt, während die Miterrichter mit Vertrag vom 24. Februar 1994 zur gemeinsamen Errichtung des Bauwerkes auf Basis der baubehördlich genehmigten Pläne verpflichtet und dafür SR mit der Organisation gemäß den vorliegenden Plänen beauftragte. Dies zeigt deutlich, dass die einzelnen Miterrichter bereits von Beginn an in ein bereits konkret geplantes Bauprojekt rechtlich eingebunden waren und die Miterrichtergemeinschaft als Interessentschaft selbst nur mehr die formalen Schritte für die Durchführung des Projektes vorzunehmen hatte. Der in die Vorverträge aufgenommene Hinweis, dass es den Miterrichtern im Zusammenwirken mit den übrigen Miterrichtern freistehe, die Baubeschreibungs- und Ausstattungslisten sowie die Pläne und die Kalkulation jederzeit zu ändern, erscheint vor diesem Hintergrund als bloße Makulatur.

Auch wenn nach der Überreichung des Bauansuchens durch die Miterrichter noch wesentlichen Änderungen gegenüber dem ursprüngliche Plan durchgeführt wurden, wie etwa Verglasung der gesamten Fassade, wird damit keine Bauherreneigenschaft begründet. Denn davon abgesehen, dass unklar ist, ob diese Änderung überhaupt nach Abschluss des Kaufvertrages und aufgrund eines Beschlusses der Wohnungseigentümergeinschaft erfolgt ist (nur dann wäre sie für die Bauherreneigenschaft relevant), ist diese jedenfalls als unwesentlich zu bezeichnen. Ein (für die Bauherreneigenschaft) maßgeblicher Einfluss auf die bauliche Gestaltung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur vor, wenn auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss genommen werden kann. Änderungen der Fußbodenbeläge, der Baustoffe, der Fensterstöcke etc. oder der Innenräume stellen nur geringfügige Änderungen dar und sind für die Begründung der Bauherreneigenschaft belanglos. Auch in der Änderung der Fassade durch den Einbau eines

weiteren Fensters, eine wesentliche Vergrößerung der Terrasse und einen weiteren Kellerabgang vom Garten wird nach dieser Rechtsprechung nicht als Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion gesehen (vgl. hierzu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, Rz 90 zu § 5 mit der dort zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Dementsprechend kann auch in der Verglasung einer Fassade keine derartige Einflussnahme erblickt werden. Dasselbe Schicksal teilen auch die übrigen, laut Aktenvermerken über die Miterrichtersitzungen gefassten Beschlüsse betreffend das Gesamtgebäude (z.B. der Einbau von Kunststofffenster, die Verwendung von Metallzargen oder der Einbau einer Fußbodenheizung).

Auch dem Argument, die Bauherreneigenschaft sei auch dann zu bejahen, wenn der Bauherr das ihm vorgelegte und nicht mehr abänderbare Konzept akzeptiere, weil kein Unterschied zu dem Fall erkennbar sei, in welchem der Bauherr ein Konzept in Auftrag gebe und dann ausführen lasse, vermag der unabhängige Finanzsenat nichts abzugewinnen. Bei einem derartigen Verständnis der Bauherreneigenschaft würde das Kriterium Einflussnahme auf die planliche Gestaltung völlig obsolet werden; schließlich wäre dann jede Wohnungseigentümergeinschaft Bauherrin, wenn sie sich nur formal als Bauherrengemeinschaft konstituiert. Es kann aber schon begrifflich von einer Bauherrschaft nur gesprochen werden, wenn zumindest die Möglichkeit besteht, auf die Gestaltung wesentlich Einfluss zu nehmen.

Die Tatsache, dass das Finanzamt eine Solidarhaftung der einzelnen Miterrichter angenommen hat, vermag an der Einschätzung, dass der Berufungswerberin keine Bauherreneigenschaft zukam, nichts zu ändern, weil diese Maßnahme, unabhängig von der Frage, ob sie berechtigt war oder nicht, jedenfalls die Abgabeneinhebung und -festsetzung betrifft.

Da eine wesentliche Einflussnahme der Berufungswerberin auf die Gestaltung des Gebäudes nicht gegeben, ja nicht einmal möglich war, die Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft aber kumulativ vorliegen müssen, war die Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin zu verneinen, ohne dass auf die weiteren Voraussetzungen (Baurisiko, finanzielles Risiko) einzugehen war. Mangels Bauherreneigenschaft war daher auch die Unternehmereigenschaft und damit Umsatzsteuerpflicht wie die Vorsteuerabzugsberechtigung der Berufungswerberin zu verneinen. Die Frage, wer nun tatsächlich Bauherr war, war für die Beantwortung der berufsgegenständlichen Frage ohne Bedeutung und daher nicht weiter zu behandeln.

Nur der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. August 2001, Zl. 2000/16/0772-2 betreffend die

Grunderwerbsteuerfestsetzung gegenüber einem der Miterrichter keine Bestätigung der verfahrensgegenständlichen Position der Berufungswerberin gesehen werden kann. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich die Ansicht der belangten Behörde, SR sei der Initiator des Projektes S und habe eine Verwertungsbefugnis über das Grundstück erhalten, verworfen. Er hat aber nicht die Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin bejaht. Als Organisator hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis vielmehr die DWI angesehen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung

Die vom Finanzamt für das Jahr 1996 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgenommen Festsetzung der Umsatzsteuer aufgrund der Abrechnung per 31. Dezember 1996 ist zu Unrecht erfolgt. Eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 ist nur dann anzunehmen, wenn eine Rechnung vorliegt, die den formalen Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 zur Gänze entspricht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. 1.2001, 2001/14/0023; 13. 5.2003, 99/15/0238 sowie AUFS 17.3.2005, GZ. RV/0186-F/03). Eine derartige Rechnung liegt gegenständlich nicht vor. Zunächst ist aus dieser Abrechnung nicht ersichtlich, wer wem gegenüber abrechnet, insbesondere, wer der Empfänger der abgerechneten Leistungen ist (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994). Darüber hinaus fehlen der Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung bzw. der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt (§ 11 Abs. Z 4 UStG 1994). Es liegt daher keine Steuerschuld aufgrund einer Rechnung vor. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 1996 war somit spruchgemäß abzuändern.

Ergebnis

Im Ergebnis war daher wie folgt zu entscheiden: Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1994 und 1996 war ebenso wie die Berufung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 als unbegründet abzuweisen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 war insofern abzuändern, als für dieses Jahr eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen war.

Feldkirch, am 19. Oktober 2006