

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MG, vertreten durch Dr. Fritz Miller, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 23. Oktober 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Oktober 1998 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1994, Umsatzsteuer 1994 bis 1996 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages nach der am 21. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 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.

3. Die Berufung betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Wohnungseigentümergemeinschaft am Haus G in T. Dieses Haus war zuvor eine Metzgerei und wurde in den Jahren 1994 und 1995 renoviert und in ein Mehrfamilienhaus mit 13 Wohneinheiten, 12 Garagen, 5 Abstellplätzen und entsprechenden Nebenräumen um- und ausgebaut. Dem Finanzamt gegenüber trat die Berufungswerberin als

Bauherrin über den Umbau des Hauses auf und erklärte die mit dem Umbau und der Übertragung ins Wohnungseigentum in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern und Vorsteuern mit den einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen bzw den Jahresumsatzsteuererklärungen.

Bei einer im Jahr 1998 durchgeföhrten Prüfung gemäß § 151 Abs. 1 BAO wurde festgestellt, dass der Miterrichtergemeinschaft keine Bauherreneigenschaft zukomme. Zur Begründung dieser Feststellung verwies der Prüfer auf die von der Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern durchgeföhrte Prüfung, der zufolge nicht die Miterrichtergemeinschaft, sondern ausschließlich der Organisator und Initiator dieses Projektes, R, 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 Miterrichtergemeinschaft komme mangels Bauherreneigenschaft keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 zu. Da aber in den Abrechnungen der Miterrichtergemeinschaft per 31. Juli 1996 die Umsatzsteuer in der Höhe von 1.781.136,08 S (129.440,21 €) 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 9. Oktober 1998 das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 1994 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 von 818.902 S (59.511,93 €) und für das Jahr 1995 zu einer Gutschrift in Höhe von 967.671 S (70.323,39 €) führte. Für das Jahr 1996 setzte es die Umsatzsteuer mit 1.781.136,08 S (129.440,21 €) fest. Gleichzeitig setzte es für die Nachforderung 1994 einen Säumniszuschlag in Höhe von 16.446 S (1.195,18 €) fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Miterrichtergemeinschaft Berufung, die ihr Vertreter wie folgt begründete:

1. Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1994

Die Bescheidbegründung sei mangelhaft und mit inhaltlichen Lücken versehen, weil ihr nicht zu entnehmen sei, welche Umstände eine Wiederaufnahme des erstinstanzlichen Verfahrens erforderlich machten. Der Bescheidbegründung sei nicht zu entnehmen, welche Umstände der Abgabenbehörde I. Instanz erst nach Abschluss des wiederaufgenommenen Verfahrens zur Kenntnis gelangt seien. Die Abgabenbehörde hätte Feststellungen treffen müssen, die in rechtlicher Hinsicht den Schluss zuließen, dass sie im Jahre 1994 aufgrund eines ordnungsgemäß durchgeföhrten Verfahrens keinen begründeten Zweifel daran hatte, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts um eine Bauherengemeinschaft handle. Sie hätte in weiterer Folge diesen Sachverhaltselementen

jene neuen Umstände gegenüberstellen müssen, die ihr erst im Rahmen der nunmehr durchgeführten Prüfung zur Kenntnis gelangt sind und die seinerzeitige Annahme, es handle sich bei der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft um ein Bauherrenmodell, widerlegt hätten. Da diese Sachverhaltsfeststellungen dem erstinstanzlichen Bescheid nicht zu entnehmen seien, sei es 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 Bescheidbegründung 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. Die Abgabenbehörde I. Instanz verkenne die Rechtslage des Weiteren, da sie im Zuge der bescheidmäßig angeordneten Wiederaufnahme übersehen habe, dass dem wiederaufgenommenen Verfahren ein endgültiger und kein vorläufiger Bescheid iS des § 200 BAO zu Grunde liege. 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

Für die Sanierung des Objektes Gurschler habe sich SR am 20. April 1993 für sich oder für von ihm benannte Dritte eine unwiderrufliche Kaufoption seitens der Liegenschaftseigentümerin der, HB, gesichert. Im Sommer 1993 seien die späteren Miterrichter geworben worden. Ihnen sei von SR verbindlich zugesagt worden, dass er die jeweiligen Grundanteile an die einzelnen Miterrichter übereignen werde. Es sei daher bereits im Sommer 1993, also noch vor dem Bauansuchen, der Übereignungsanspruch hinsichtlich der einzelnen Miterrichter bezüglich der Bauliegenschaft gegeben gewesen, die sodann einstimmig mündlich beschlossen hätten, das verfahrensgegenständliche Gebäude umzubauen und zu diesem Zweck eine Bauherengemeinschaft zu gründen. Es sei vor dem 22. September 1993 zum mündlichen Vertrag über die Gründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts gekommen, die den Zweck verfolgte, das verfahrensgegenständliche Gebäude zu sanieren. SR sei von den Miterrichtern gleichzeitig mündlich mit der Organisation und Bauleitung beauftragt worden. Die einzelnen Miterrichter hätten daher vor dem Ansuchen auf Erteilung einer Baubewilligung aufgrund der

ihnen als Gesellschafter der Miterrichtergemeinschaft eingeräumten Rechtsposition sehr wohl die Möglichkeit gehabt, auf die planliche Gestaltung der Umbauarbeiten Einfluss zu nehmen und dieses Recht in weiterer Folge auch ausgeübt. Die bereits mündlich konstituierte Gesellschaft bürgerlichen Rechts habe im Namen aller Miterrichter mit 22. September 1993 das Bauansuchen bei der Gemeinde Schruns überreicht. Hätte ein solcher Übereignungsanspruch bzw eine Zustimmung des Grundeigentümers bei Einbringung des Bauansuchens nicht bestanden, dann wäre der Bürgermeister der Marktgemeinde S in Anwendung des § 31 Abs 2 VlbG BauG verpflichtet gewesen, den Bauantrag ohne Durchführung einer mündlichen Bauverhandlung abzuweisen. Dies ergebe sich bereits aus § 1 Abs 3 lit a Vlbg. Baueingabeverordnung der Vlbg. Landesregierung LGBI Nr. 32/1983 idF LGBI Nr. 2/19J2. Ohne Zustimmung des Grundstückseigentümers wäre der Bauantrag gleich hinsichtlich sämtlicher Miterrichter abgewiesen worden. Der Grundstückseigentümer würde jedoch nur dann seine Zustimmung zur Bauführung iS der zuvor zitierten Bestimmungen dieser Verordnung erteilen, 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 vor Einbringung des Bauantrages namens und auftrags sämtlicher Miterrichter sei die Miterrichtergemeinschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bereits gegründet gewesen. Ebenfalls vor Einbringung des Bauantrages sei von sämtlichen Miterrichtern der mündliche einstimmige Beschluss gefasst worden, die Wohnanlage zu errichten. Es wäre widersinnig anzunehmen, dass ein Bauansuchen eingebracht wurde, ohne zuvor rechtlich den Übereignungsanspruch des Grundstückes sicherzustellen und ebenfalls eine rechtlich abgesicherte Einigung über die Errichtung zwischen den einzelnen Miterrichtern herbeizuführen. Die gegenteilige Annahme der Finanzbehörde I. Instanz führe zu der realitätsfremden Annahme, dass am 22. September 1993 ein Bauantrag eingebracht wurde, ohne zu wissen, ob jemals allenfalls zufolge fehlender Zustimmung des Grundstückseigentümers überhaupt ein Gebäude errichtet werden durfte. 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. Nach Überreichung des Bauansuchens seien zur Abstimmung der endgültigen Baupläne zahlreiche planliche Änderungen vorgenommen worden. Am 23. November 1994 sei der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag zur gemeinsamen Renovierung dieses Bauvorhabens

abgeschlossen worden. SR habe den Auftrag zur Organisation dieses Bauvorhabens erhalten. Weiters sei der Beschluss auf Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft gefasst worden. Zur finanziellen Abwicklung des Bauvorhabens sei bei einer Bank in F ein Konto für die Miterrichter eröffnet worden. Die Auftragsvergabe an die einzelnen Professionisten sei durch die Miterrichter erfolgt, die auch die durch SR geprüften Rechnungen bezahlten. Im Zuge der Durchführung des Bauvorhabens sei es zu Planänderungen durch die Miterrichter gekommen, die sich nicht nur auf die Einheit des einzelnen Miterrichters, sondern auf die gesamte Anlage bezogen. Es seien insgesamt mehr Einheiten als ursprünglich vorgesehen errichtet worden. Die Miterrichter hätten hier das Planungsrisiko und das finanzielle Risiko getragen. Aufgrund der mit der HB abgeschlossenen Option hätten sie bereits vor Einverleibung ihres Eigentumsrechtes einen Übereignungsanspruch gegenüber dem Liegenschaftseigentümer gehabt.

Das Finanzamt Feldkirch sei davon ausgegangen, dass im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einem Erwerb einer fertigen Wohnung auszugehen sei, weil den Miterrichtern die Möglichkeit der Einflussnahme hinsichtlich der planlichen Gestaltung und Bauausführung weitestgehend gefehlt habe. Das Finanzamt habe in zivilrechtlicher Hinsicht eindeutig den Umstand verkannt, dass bereits vor dem 22. September 1993 mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet wurde, die in zahlreichen Besprechungen planliche Änderungen vorgenommen habe, die schließlich mit dem 22. September 1993 in einem gemeinsamen Bauantrag sämtlicher Miterrichter gemündet und schlussendlich am 12. September 1994 ihren Niederschlag in einer auf sämtliche Miterrichter lautenden Baubewilligung gefunden habe. Die Beschlussfassung vom 23. November 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. Zuerst hätten sich sämtliche Miterrichter einen Übereignungsanspruch an der Bauliegenschaft gesichert, im Anschluss daran hätten sie einstimmig beschlossen, ein Bauwerk zu errichten und ein Bauansuchen gestellt, welches schlussendlich für alle Miterrichter genehmigt worden sei. 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 hätten können.

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 errichten. 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 Miterrichter gemeinsam einen Beschluss gefasst, der auf die Errichtung der verfahrensgegenständlichen Wohnanlage abziele. In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Errichtung einer Miterrichtergemeinschaft alle Miteigentumsanteile am verfahrensgegenständlichen Grundstück veräußert worden. Die einzelnen Miterrichter hätten in jeder Phase der Planung die Möglichkeit gehabt, entscheidungswesentlich auf die Abfassung der Baupläne Einfluss zu nehmen. Entscheidungswesentlich sei es, in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass das jeweilige Mitglied der Bauherengemeinschaft 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 Bauherengemeinschaft von diesen rechtlichen Möglichkeiten auch tatsächlich Gebrauch machen, weshalb der Annahme einer Bauherengemeinschaft nicht entgegenstehe, wenn die einzelnen Mitglieder der Bauherengemeinschaft ihnen vorgelegte Baupläne ohne wesentliche Abänderung genehmigten. Die Miterrichter seien im vorliegenden Fall nicht in ein planlich fix vorgegebenes Schema ohne Möglichkeit der Einflussnahme eingebunden gewesen. Aus dem oben angeführten chronologischen Ablauf der Ereignisse ergebe sich somit eindeutig, dass im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sämtliche Mitglieder der berufungswerbenden Bauherengemeinschaft bereits vor Erteilung der Baugenehmigung Miteigentum bzw. einen Übereignungsanspruch an der verfahrensgegenständlichen Bauliegenschaft erworben hätten. Die Finanzbehörde I. Instanz habe im vorliegenden Abgabeverfahren übersehen, dass sämtliche Miterrichter vor der endgültigen Erteilung der Baugenehmigung den Beschluss zur Renovierung des Wohngebäudes gefasst hätten. Entscheidungswesentlich für die Beurteilung der Frage, ob die einzelnen Mitglieder der Bauherreneigenschaft Einfluss auf die Planung des Bauprojektes nehmen konnten, sei die Tatsache, dass diese alle bereits vor endgültiger Erteilung der Baugenehmigung in diese Bauherengemeinschaft eingebunden gewesen seien.

Die Finanzbehörde I. Instanz übersehe des Weiteren, dass sämtlichen Mitgliedern der vorliegenden Bauherengemeinschaft aufgrund der vom Treuhänder abgefassten Verträge die rechtliche Möglichkeit eingeräumt worden sei, auf die planliche Gestaltung Einfluss zu nehmen. In rechtlicher Hinsicht sei in weiterer Folge davon auszugehen, dass, unabhängig von späteren baulichen Veränderungen, die einzelnen Mitglieder der Bauherengemeinschaft jeweils bis zur Erteilung der Baubewilligung über die Renovierung des Wohn- und Geschäftshauses zumindest in rechtlicher Hinsicht entscheidungswesentlichen Einfluss hätten nehmen können, um das Bauprojekt nach ihren Vorstellungen planlich abzuändern. 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 Bauherengemeinschaft eingeräumt. Wie bereits ausgeführt, sei es jedoch für die Beurteilung der Frage, ob in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht 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 Bauherengemeinschaft auswählen könnten. Aus den zahlreichen Protokollen der Miterrichtergemeinschaft, verfasst über die einzelnen Sitzungen der Miterrichter, ergebe sich weiters, dass diese stets sämtliche Aufträge an die Handwerker namens und auftrags der Bauherengemeinschaft 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 Bauherengemeinschaft umzulegen seien, zivilrechtlich im Außenverhältnis solidarisch für diese Verbindlichkeiten hafte. Aus diesem Umstand ergebe sich somit, dass im vorliegenden Fall die Bauherengemeinschaft 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, in zivilrechtlicher Hinsicht für die Bauherengemeinschaft insofern irrelevant wären, als die einzelnen Mitglieder der Bauherengemeinschaft gegenüber den beauftragten Handwerkern direkt berechtigt und verpflichtet würden, sodass im Endergebnis doch wieder nicht von einer garantierten Summe der Baukosten auszugehen sei, da im Außenverhältnis die einzelnen Mitglieder der Bauherengemeinschaft selbstverständlich gegenüber den Handwerkern keinen Anspruch auf Einhaltung einer bestimmten Baukostensumme gehabt hätten. 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 Bauherengemeinschaft 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 Bauherengemeinschaft gegeben sei, es nicht erforderlich sei, eine Liste von taxativ aufgezählten Voraussetzungen abzuhaken. Arnold weise in einer Entscheidungsbesprechung zu einem Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis 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 Bauherengemeinschaft 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 Bauträgermodells 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 Bauherengemeinschaft 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 Bauherrenmodells bei weitem überwogen und die Voraussetzungen der steuerlichen Alternative des Bauträgermodells 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 Bauherengemeinschaft 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 Bauherengemeinschaft hinsichtlich der zu erstattenden Umsatzsteuer vor, da ja nach nummehriger Rechtsauffassung des Finanzamtes Feldkirch, die aus den vorstehend angeführten Gründen unzutreffend sei, keine Bauherengemeinschaft gegeben war. 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 hätte und hiefür einen Kaufpreis erlegt habe. 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 Bauherengemeinschaft 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 Liegenschaftskaufvertrag mit Bauauftrag erfolge,
- der Erwerb des Gebäudes zu einem fixen Herstellungspreis erfolgt.

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.

Um die steuerbegünstigenden Auswirkungen des Bauherrenmodells in Anspruch nehmen zu können, empfehle es sich daher nachstehend folgende, zeitlich chronologisch wiedergegebene Vorgangsweise einzuhalten:

- a) Die künftigen Errichter erwerben vorerst zumindest einen zivilrechtlich durchsetzbaren Übereignungsanspruch an dem zu bebauenden Grundstück bzw zu sanierenden Gebäude.
- b) Nach Erwerb des Übereignungsanspruches wird der hoffentlich einstimmige Beschluss zur Errichtung bzw Sanierung eines Gebäudes gefasst, auf dessen planliche Gestaltung sämtliche Bauherren maßgeblichen Einfluss genommen haben oder aufgrund ihrer Rechtsstellung zumindest Einfluss hätten nehmen können.
- c) Sodann stellen sämtliche Miterrichter im eigenen Namen ein Bauansuchen.
- d) Die Aufträge an die bauausführenden Unternehmen werden namens und auftrags sämtlicher Miterrichter erteilt.

An der gegenwärtigen Rechtsprechung zum Bauherrenbegriff sei zu kritisieren, dass es der VwGH 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 VwGH 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 VwGH, dass der Bauherr einen maßgeblichen Einfluss auf die planerische Gestaltung des Bauwerkes haben müsse. Beim maßgeblichen Einfluss handle es sich um einen dehbaren 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 VwGH 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 (zB 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 VwGH 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 VwGH 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 VwGH 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 Bauherrengemeinschaft 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 Auftragerteilung 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 VwGH 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 durchgeföhrten Änderungen von den Abgabenbehörden als wesentlich anerkannt würden. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH 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 VwGH 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 Lise 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 Bauherengemeinschaft 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 VwGH habe nämlich die überaus negative Konsequenz, dass trotz Verneinung der Bauherreneigenschaft die davon betroffenen Abgabenpflichtigen dessen ungeachtet nicht die an sich typischen risikobeschränkenden Vorteile eines Bauträgermodells genössen. 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 VwGH 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. Die Argumentation des VwGH, es sei zivilrechtlich möglich, eine fremde künftig erst noch zu schaffende Sache zu erwerben, sodass bei fehlender Einflussnahme auf die planliche Gestaltung ein Grundstückskauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen sei, sei in vielen Fällen unzutreffend. Die zentrale Frage für die Lösung der Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuerproblematik laute daher, welches wirtschaftliche Äquivalent ein Kaufinteressent erbringen müsse, damit er das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zur Gänze bzw. anteilmäßig übereignet erhalte. An dieser Stelle ergebe sich der fließende Übergang zum Bauträgermodell. Beim

Bauträgermodell sei auf einmal, häufig jedoch nach Maßgabe des Baufortschrittes, ein bestimmter Betrag zu bezahlen, damit ein Gebäude erworben werde, wobei dieser Betrag dem hinsichtlich des zu errichtenden oder bereits errichteten Gebäudes Übereignungsberechtigten zu bezahlen sei. Erwerbe daher beispielsweise jemand nach Errichtung des Rohbaus einen Miteigentumsanteil, so stelle sich doch in erster Linie für die Zwecke der Berechnung der Grunderwerbsteuer die Frage, wieviel an die Grundstückseigentümer bezahlt werden müsse, damit der neu hinzugekommene Interessent einen Grundstücksanteil erwerben könne. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei in diesem Fall natürlich höher als bei einem Erwerb eines Grundstücksanteiles an einer unbebauten Liegenschaft, da dem neu hinzugekommenen Kaufinteressenten von den bisherigen Miteigentümern anteilige bislang angefallene Baukosten weiterverrechnet würden, und diese selbstverständlich ua in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen seien. Die gegenteilige Argumentation des VwGH übersehe nämlich, dass die im Zuge des Baufortschrittes an die Handwerker auszubezahlenden Beträge keine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses darstellten. Zweifellos sei es richtig, dass bei der Berechnung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht der Zustand des Grundstückes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgebend sein könne. Der einfachste Fall sei wohl der, dass der Erwerber eines unbebauten Grundstückes dem Veräußerer für die Errichtung eines Gebäudes einen Betrag bezahle, der über den Wert des unbebauten Grundstückes hinausgehe. Es sei klar, dass in diesem Fall die Baukosten insbesondere in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen seien. Verfehlt sei es jedoch, allein wegen der fehlenden bzw nicht ausreichenden Einflussnahme auf die planliche Gestaltung des Gebäudes die gesamten bzw anteiligen Baukosten in die Grunderwerbssteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Dieses Argument würde auch von *Kotschnigg* in seiner kritischen Entscheidungsbesprechung (AnwBI 1996, 13 ff.) nicht vorgebracht. Der VwGH übersehe bei seiner Argumentation, dass der vor oder während der Bauphase neu hinzugekommene Bauherr nicht die gesamten Baukosten an die Eigentümer des Baugrundstückes bezahle, damit er den erforderlichen Liegenschaftsanteil übereignet erhalte. Die nach Erwerb des Baugrundstückes erfolgte weitere Beteiligung des die Planung nicht bzw. nicht in ausreichendem Maße beeinflussenden Bauherren an den weiteren Baukosten stelle keine Gegenleistung für die Übereignung des Grundstücksanteiles dar, wie die weiteren Ausführungen zeigen würden. Die anteilmäßig bezahlten weiteren Baukosten stellten keine Leistung des Erwerbes des Grundstückes an die seinerzeitigen Veräußerer dar, da der an der Planung nicht bzw nicht ausreichend beteiligte Bauherr nicht im Leistungsaustausch mit den übrigen Gesellschaftern der Errichtergemeinschaft stehe. Er

erbringe somit neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten keine weitere Gegenleistung § des § 5 Abs 2 Z 1 GrEStG. Die gegenteilige, bereits vielfach zitierte Rechtsprechung des VwGH mit ihrem Formalargument einer maßgeblichen Einflussnahme auf die Planung führe zu der wirtschaftlich widersinnigen Betrachtungsweise, dass der neu hinzugekommene Bauherr im Idealfall lediglich die auf ihn entfallenden anteiligen Baukosten an die übrigen Gesellschafter bezahle, damit die Handwerker ihre Werkleistungen erbrächten. Einer wirtschaftlich vernünftigen Betrachtungsweise folgend sei wohl davon auszugehen, dass die "Altgesellschafter" Miteigentumsanteile am Grundstück dem "Neugesellschafter" nur deshalb veräußerten, damit sich dieser in weiterer Folge am Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern der Errichtergemeinschaft und den Bauhandwerkern beteilige. Mangels Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaftern seien daher die weiteren anteiligen Geldleistungen des neu hinzugekommenen Bauherren nicht Teil der in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehenden weiteren Gegenleistung iS des § 5 Abs 2 Z 1 GrEStG. Im Übrigen erfüllten die zuvor erwähnten Zahlungen des nicht in ausreichendem Maße in die Planung miteinbezogenen Bauherren nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs 3 GrEStG. Es könne in diesem Zusammenhang nicht davon gesprochen werden, dass ein solcher Bauherr an eine andere Person als den Veräußerer (Handwerker) Leistungen gewähre, damit diese auf das Grundstück verzichte. Ebenso wenig gewähre bei dieser Betrachtung der Sachlage ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer eine Leistung dafür, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlasse. Diese Ausführungen machten somit deutlich, dass die Grunderwerbsteuer im Ergebnis einen Leistungsaustausch zwischen dem Liegenschaftseigentümer und dem Käufer besteuere. Es werde somit die Gegenleistung für die Einräumung eines Übereignungsanspruches als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen. Die rechtsdogmatisch befriedigende Abgrenzung des steuerrechtlich in seinen Erscheinungsformen durchaus vielfältigen Bauherrenmodells gegenüber dem steuerlich belastenderen Bauträgermodell könne, wie ich bereits ausgeführt habe, über die haftungsrechtliche Komponente erfolgen, wobei stets für die Berechnung der Grunderwerbsteuer auf die tatsächliche Höhe der Gegenleistung für die Einräumung des Übereignungsanspruches abzustellen sei. Es könne daher für die Zwecke der Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage entscheidend nur darauf ankommen, welche Leistungen der Übereignung des Grundstückes vorangegangen seien und sodann Eingang in die privatautonome Festsetzung der ua grunderwerbsteuerlich relevanten Gegenleistung gefunden hätten. Bei gleichen grunderwerbsteuerlichen Folgen bestünde nämlich kein Erfordernis, sich im Außenverhältnis als Mitglied einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts den in

abgabenrechtlicher wie zivilrechtlicher Hinsicht gleichermaßen unangenehmen Folgen einer unbeschränkten Solidarhaftung auszusetzen.

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 von der Finanzverwaltung erblickt werde. In diesem Zusammenhang sei ebenfalls darauf zu verweisen, dass die Bejahung der Bauherreneigenschaft in abgabenrechtlicher Hinsicht gern. § 6 Abs 2 BAO ua 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 habe 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 28. 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:

Umsatzsteuer 1994 bis 1996

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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 UStG 1994 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). Hinsichtlich des Erwerbes des Gebäudes vom Organisator ist die Frage der Bauherreneigenschaft daher ohne Bedeutung.

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. zB 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, dh 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 zB Verwaltungsgerichtshof vom 19. April 1995, 89/16/0156).

Diese Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl zB 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 von *Kotschnigg* zitierte Besprechung einer VwGH-Entscheidung 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 Miteigentümer 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 Miteigentümerschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzeleklärungen von Miteigentümern 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 Interpretation des Bauherrenbegriffes durch die langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 20. April 1993 erwarb SR von der HB eine Kaufoption über die ehemalige Metzgerei G in T.

Am 22. Juni 1993 suchte SR um Erteilung der baupolizeilichen Bewilligung zur Aufstellung von Hinweistafeln auf dem Baugrundstück Gp.am ehemaligen Betriebsgebäude Metzgerei G an.

Dies wurde mit Bescheid vom 17. August 1993 genehmigt.

Am 22. September 1993 wurde von einem Proponentenkomitee für die zukünftigen Bauwerber sowie von SR ein Bauansuchen gemäß § 25 Baugesetz an die Gemeinde S gestellt. Danach beabsichtigt "laut beiliegenden Unterlagen eine Miterrichtergemeinschaft die Sanierung und den Umbau zu einem Mehrfamilienhaus bezüglich des bestehenden Hauses G und in der Folge die Errichtung weiterer zwei Häuser auf den Gp.....". Am 3. Jänner 1994 wurde vom "Proponentenkomitee für die zukünftigen Bauwerber" und vom Planer SR ein weiteres Bauansuchen gestellt, wobei diesmal die Absicht, zusätzlich 14 Wohnungen zu errichten, auf 12 reduziert wurde. Zum Bauansuchen wurden eine Baubeschreibung, ein Lageplan M 1/200, Grundrisse M 1/100, Ansichten M 1/100 und Schnitt beigelegt. Am 25. Mai 1994 fand die mündliche Bauverhandlung statt, bei der SR als Planverfasser und FM als Vertreter der Berufungswerberin anwesend waren. Am 12. September 1994 erging an SR und FM der Baubescheid des Amtes des Stadt Bludenz, womit das beantragte Vorhaben, nach den "vorliegenden Plänen und der Beschreibung auf GST Nr.....das bestehende, ehemalige Wohn- und Geschäftshaus (Metzgerei G) umzubauen und 12 anstelle der ursprünglich vorgesehen 14 Wohnungen zusätzlich zu schaffen", gemäß §§ 31 und 32 des Baugesetztes, LGBI. Nr. 39/1972, bei Einhaltung *nachfolgender Vorschreibungen* baupolizeilich genehmigt wurde. Am 23. November 1994 konstituierten sich die Miterrichter BR (Tops 1+2), SH (Tops 3+5), JS (Top 4), SR (Tops 7,12+13), PD, (Tops 8+9), DW (Top 10) und SaH, (Tops 6+11) zur Bauherengemeinschaft "G". Als Repräsentanten der berufungswerbenden Bauherengemeinschaft und zu ihrer Vertretung in der Abwicklung des Gesamtbauvorhabens wurde PD bestellt.

Ebenfalls am 23. November 1994 schlossen die Miterrichter einen Vertrag über die gemeinsame Renovierung sowie den Um- und Ausbau des obgenannten Gebäudes. Gemäß Punkt 2. umfasst das Bauvorhaben 13 Wohnungen, 12 Garagen, 5 Abstellplätze und entsprechende Nebenräume. An allen Einheiten wird Wohnungseigentum gemäß den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes 1972 in der derzeit geltenden Fassung begründet. Gemäß Punkt 4. des Vertrages verpflichten sich die Vertragsteile, auf Basis der behördlich genehmigten Pläne, die Renovierung sowie die Aus- und Umgestaltung des Hauses G in ein Mehrfamilienhaus mit Eigentumswohnungen gemeinsam als Bauherengemeinschaft durchzuführen. Die weitere Planung führt laut Punkt 6. des Vertrages SR auf Basis der behördlich genehmigten Pläne durch. Laut Punkt 10. beginnt die gemeinschaftliche Tätigkeit mit dem Abschluss des vorliegenden Vertrages. Nach Punkt 11. bedarf jede Planänderung, die nicht nur das Innere der von den betreffenden Beteiligten erworbenen 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 Miteigentümerschaft dem Baumeister SR den Auftrag zur Organisation des Bauwerkes. Darin heißt es ua:

1. Vertragsobjekt

Die Vertragsteile sind aufgrund des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vomEigentümer der Liegenschaft EZ...Das Haus S164 wird renoviert, um und ausgebaut. Das Bauvorhaben umfasst 13 Wohneinheiten, 12 Garagen, 5 Abstellplätze und entsprechende Nebenräume. Die Bauherriegemeinschaft "G" beauftragt SR gemäß den vorliegenden Plänen den oben angeführten Um- und Ausbau sowie die Renovierungsarbeiten einschließlich der Gesamtorganisation durchzuführen, für die Bauherriegemeinschaft 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 Bauherriegemeinschaft "G", 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 14.802.000 S inkl. 20% Umsatzsteuer..

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....

Schließlich schlossen die HB als Verkäuferin und die übrigen Miterrichter als Käufer am 23. November 1994 einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag. Im Kaufvertrag heißt es ua: Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die nachstehend angeführten Personen und diese

kaufen und übernehmen von ihr in ihr alleiniges Eigentum folgende Anteile an der Liegenschaft EZ

Der Kaufpreis wird einvernehmlich mit 11.377.500 S festgelegt.

Vom Kaufpreis für Grund und Boden entfällt auf jeden Käufer der aliquote Teilbetrag, der seinem Miteigentumsanteil entspricht, und vom Gebäude jener Teil, der dem Zustand zu Beginn der Sanierungsarbeiten entspricht...

Im Wohnungseigentumsvertrag heißt es ua:

Die Vertragsteile werden Eigentümer der in der nachfolgenden Nutzwerttabelle angeführten neuen Einheiten, deren Größe und Lage aus dem Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Bauwesen, Baumeister, hervorgeht.

Die Vertragsparteien errichten als Miterrichtergemeinschaft "G" in dem Wohnhaus ...durch Um- und Ausbauten 13 Eigentumswohnungen.

Überblicksartig ergibt sich somit folgender chronologischer Ablauf:

Ansuchen Hinweistafeln	1993-06-22	Auftrag zur Organisation	1994-11-23
Genehmigungsbescheid	1993-08-17	Vertrag zur Errichtung	1994-11-23
Erstes Bauansuchen	1993-09-22	Konstituierung	1994-11-23
Zweites Bauansuchen	1994-01-03	Kaufvertrag	1994-11-23
Baubescheid	1994-09-12		

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 Miteigentümerschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Nun kann von einer Miteigentümerschaft schon begrifflich erst ab dem Zeitpunkt gesprochen werden, in dem Personen Miteigentum an einer Sache, hier: einem Grundstück, erworben haben. Solange Miteigentum nicht vorliegt, kann diese auch nicht gemeinsam willensbildend tätig werden und kann daher auch keine Bauherreneigenschaft vorliegen.

Im vorliegenden Falle wurde der Kaufvertrag über das gegenständliche Objekt am 23. November 1994 abgeschlossen, die Mitglieder der Berufungswerberin konnten somit frühestens in diesem Zeitpunkt eine Miteigentümerschaft begründen. Auch die Konstituierung zur Bauherregemeinschaft erfolgte erst an diesem Tag. 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 Miteigentumserwerb am Grundstück gefasst worden. Bereits am 22. September 1993 wurde das erste Bauansuchen gestellt, in dem das Bauprojekt

im Wesentlichen bereits in der später verwirklichten Form vorgelegen hat. Am 3. Jänner 1994 wurde das zweite Bauansuchen mit nunmehr 12 statt 14 Wohnungen gestellt, welches nach der Bauverhandlung am 25. Mai 1994 mit Bescheid vom 12. September 1994 auch genehmigt wurde.

Der Einwand, bereits zum Zeitpunkt des Einbringens des ersten Bauansuchens namens und auftrags der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft habe zugunsten der späteren Miteigentümer ein Übereignungsanspruch aufgrund der Zusage von SR, die jeweiligen Grundanteile an die einzelnen Miterrichter zu übereignen, bestanden, entbehrt jeder Grundlage. Aus einer bloß mündlich gemachten Zusage des SR an die künftigen Miterrichter entsteht kein rechtlich durchsetzbarer Übereignungsanspruch derselben gegenüber dem Eigentümer der Liegenschaft. Aus der Kaufoption auf die in Rede stehende Liegenschaft war nur SR berechtigt, nicht aber allenfalls später hinzukommende Miterrichter. Ein rechtlicher Titel zwischen diesen und dem Eigentümer der Liegenschaft, aus dem ein solcher Übereignungsanspruch abzuleiten gewesen wäre, bestand bis zur Unterzeichnung des Kaufvertrages nicht.

Das Argument, ohne Zustimmung der Grundstückseigentümerin 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 Miteigentümer abgeleitet werden. Aus der Zustimmung ist nur zu schließen, dass die Grundstückseigentümerin mit dem von den Proponenten entwickelten Bauvorhaben, die ehemalige Metzgerei umzubauen und Eigentumswohnungen zu errichten, einverstanden war. Die Bauansuchen sind übrigens auch nicht namens und auftrags sämtlicher Miterrichter gestellt worden. Vielmehr wurden die Bauansuchen von einem "*Proponentenkomitee für die zukünftigen Bauwerber*", vertreten durch FM, und dem Planer SR eingereicht und war darin nur von "einer *Miterrichtergemeinschaft*" die Rede. Auch wurde die Baubewilligung mit Bescheid vom 12. September 1994 nicht der Miterrichtergemeinschaft, sondern SR und FM erteilt. Daraus ist zu schließen, dass zur Zeit der Planung des Projektes und der Eingabe des Baupläne zur Genehmigung durch die Baubehörde die späteren Miterrichter eben noch nicht bekannt waren. Es kann daher auch nicht die Rede davon sein, dass bereits vor Einbringung des Bauansuchens die späteren Miterrichter sich mündlich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts konstituiert hätten. Der vorliegende Sachverhalt spricht vielmehr dafür, dass das Projekt von Anfang an von SR geplant und zusammen mit der DW und FM organisiert wurde und eine gemeinsame, organisierte Inangriffnahme des Bauvorhabens durch sämtliche Miteigentümer von allem Anfang an nicht erfolgt ist. Dementsprechend wurde auch das

Ansuchen auf Aufstellung von Hinweistafeln von SR gestellt und wurden zu diesem Ansuchen bereits die Pläne vorgelegt.

Ob, inwieweit und ab wann die späteren Miteigentümer die Möglichkeit hatten, gemeinsam auf die Gestaltung Einfluss zu nehmen und auch tatsächlich Einfluss genommen haben, kann für die Beantwortung der berufungsgegenständlichen Frage offen bleiben, weil diese bis zum (Mit)Eigentumserwerb eben nur als Interessenschaft, nicht aber als Miteigentümergemeinschaft handeln konnten. Nach dem Abschluss des Kaufvertrages und der damit verbundenen Entstehung der Miteigentümergemeinschaft hat diese Möglichkeit aber nicht mehr bestanden, denn bis dahin war das Projekt längst fixiert. Dementsprechend hat auch der rechtliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung am 21. Oktober 2005 ausgesagt, "*die Vertragserstellung erfolgte erst, nach dem das Projekt weitgehend konkretisiert und die Finanzierung geregelt war. Die Kaufverträge über das Grundstück wurden am selben Tag wie die Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft bzw nach Eröffnung der Miterrichterkonten, über die der Obmann der Miterrichtergemeinschaft und ich verfügberechtigt waren, abgeschlossen*". Auch wurde unmittelbar nach dem Abschluss des Kaufvertrages mit den Bauarbeiten begonnen, sodass auch in zeitlicher Hinsicht gar keine Möglichkeit mehr auf eine maßgebliche gestalterische Einflussnahme auf das Gesamtkonzept bestanden hat. Die gegenüber den Plänen des SR vorgenommenen Änderungen laut der im Akt befindlichen, undatierten Änderungsliste betreffen, falls und insoweit sie überhaupt nach Abschluss des Kaufvertrages und aufgrund eines Beschlusses die Wohnungseigentümergemeinschaft erfolgt sind, sind nur unwesentlich bzw betreffen ausschließlich die einzelnen Wohneinheiten und nicht die Gesamtkonzeption und reichen für eine Einflussnahme, wie sie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von Bauherren gefordert wird, nicht aus. Ein Einfluss auf die bauliche Gestaltung liegt nur vor, wenn auf die Gestaltung der Gesamtkonzeption Einfluss genommen werden kann. Änderungen der Fußbodenbeläge, der Baustoffe, der Fensterstöcke, an den Loggien und Balkonen und ein Verzicht auf den Einbau eines Aufzuges sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Bauherreneigenschaft nur unwesentliche Änderungen. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im Versetzen von Zwischenwänden, im Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse, in einer Änderung des Kellergrundrisses und in den üblichen Verbesserungen nur unwesentliche und für die Begründung der Bauherreneigenschaft belanglose Änderungen gesehen. (vgl. hiezu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, Rz 90 zu § 5 mit der dort zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshof). Die Unterteilung von insgesamt 8 Wohnungen in Appartements betrifft nicht die Gesamtkonstruktion des Gebäudes und stellt daher keine wesentliche Änderung dar.

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 der Einflussnahme auf die planliche Gestaltung völlig obsolet werden, schließlich wäre dann jede Wohnungseigentümergemeinschaft Bauherrin, wenn sie sich nur als Bauherengemeinschaft konstituiert. Es kann aber schon begrifflich von einer *Bauherrschaft* nur gesprochen werden, wenn zumindest die Möglichkeit besteht, auf die Gestaltung der Gesamtkonzeption Einfluss zu nehmen.

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 auch die Vorsteuerabzugsberechtigung der Berufungswerberin hinsichtlich der Errichtungskosten zu verneinen. Die Tatsache, dass das Finanzamt eine Solidarhaftung der einzelnen Miterrichter angenommen hat, vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern, weil diese Maßnahme, unabhängig von der Frage, ob sie berechtigt war oder nicht, jedenfalls die Abgabeneinhebung und nicht Abgabenfestsetzung betrifft. Da im vorliegenden Fall bereits die Unternehmereigenschaft und damit die Umsatzsteuerpflicht bzw Vorsteuerabzugsberechtigung der Berufungswerberin zu verneinen war, war die Frage, wer nun tatsächlich Bauherr war, ohne Bedeutung und daher nicht weiter zu behandeln. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Meinung des Finanzamtes, hinsichtlich der Gebäudelieferung liege ein umsatzsteuerfreier Grundstücksumsatz vor, keinesfalls zutrifft, da eine derartige umsatzsteuerliche Beurteilung nur dann richtig wäre, wenn die Veräußerin des Grundstückes, die HB, als Bauherrin anzusehen gewesen wäre, was aber das Finanzamt selbst völlig zu Recht verneint hat.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 1994

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 9. Oktober 1998 das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1994 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen. Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs 1 lit a und c 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. Dieser Tatbestand bestand zu Recht. Die Berufungswerberin erklärte in der Umsatzsteuererklärung 1994 Vorsteuern in Höhe von 820.249,32 S (59.609,84 €). Als Beilage wurde eine Aufstellung über die jeweiligen Vorsteuerbeträge der einzelnen Monate beigefügt. Aus dieser Aktenlage war für das Finanzamt aber nicht erkennbar, ob der Berufungswerberin Unternehmereigenschaft zukommt 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).

Der Einwand, in einem solchen Fall (dh bei Verschulden der Behörde) wäre eine "Wiederaufnahme" lediglich aus den Gründen des § 299 BAO zulässig gewesen, entbehrt jeder Grundlage (in dem für dieses Argument ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 1.10.1991, 91/14/0133, ging es lediglich um die Frage, ob eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO rechtmäßig war oder nicht).

Da das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. etwa Ritz, BAO³, § 303, Rz 14), stellten 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 hätte werden können. Dass diese neuen Tatsachen und Beweismittel geeignet waren, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich aus dem oben Ausgeführten. Der unabhängige Finanzsenat vermag hinsichtlich der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 keine Rechtswidrigkeit zu erkennen, zumal auch die Berufungswerberin hinsichtlich der Ermessensübung keine Einwände vorgebracht hat.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung

Die vom Finanzamt für das Jahr 1996 gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 vorgenommene Festsetzung der Umsatzsteuer aufgrund der Abrechnung per 31. Juli 1996 ist zu Unrecht erfolgt. Eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 ist nur dann anzunehmen, wenn die Rechnung 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 UFS 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 Wideraufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 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 festgesetzt wurde.

Säumniszuschlag

Gemäß § 217 Abs 1 BAO ist ein Säumniszuschlag zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Gemäß § 217 Abs 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Wie bereits in der Darstellung des Sachverhaltes ausgeführt, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Oktober 1998 die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 mit Null fest, was zu einer Nachforderung der im Jahr 1994 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 818.902 S (59.511,93 €) führte. Da dieser Betrag bereits fällig war, setzte es einen ersten Säumniszuschlag fest.

Ein Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist ein abgeleiteter Bescheid, dh, er leitet seine Bestandsberechtigung von einem anderen Bescheid, einem Grundlagenbescheid (das ist im vorliegenden Fall der Umsatzsteuerbescheid 1994) ab.

Nun kann gemäß § 252 Abs. 2 BAO ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im grundlegenden Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Derartige Einwendungen sind nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid (hier: Umsatzsteuerbescheid 1994) zulässig, andernfalls ist die Berufung als unbegründet abzuweisen. Dies ergibt sich daraus, dass abgeleitete Bescheide im Falle einer Änderung eines Grundlagenbescheids automatisch an den geänderten Grundlagenbescheid angepasst werden.

Die Ausführungen in der Berufung lassen nicht erkennen, aus welchen Gründen die Festsetzung dieses Säumniszuschlages rechtswidrig sein soll, sie betreffen vielmehr ausschließlich die Wiederaufnahmen des Umsatzsteuerverfahrens 1994 und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 und damit Grundlagenbescheide im Sinne der oben getroffenen Ausführungen. Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages war aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 18. November 2005