



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MG, 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 des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 und Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 sowie vom 9. September 1998 betreffend 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 endgültig keine Umsatzsteuer festgesetzt.

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Wohnungseigentümergeinschaft an einer Wohnanlage mit insgesamt 6 Wohnungen. 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 Miterrichtergemeinschaft 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 Miterrichtergemeinschaft, 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 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 1.958.972 S (142.364,05 €) 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 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 134.291 S (9.759,31 €) und für das Jahr 1995 zu einer Gutschrift in Höhe von 138.088 S (10.035,25 €) führte. Für das Jahr 1996 setzte es die Umsatzsteuer vorläufig mit 1.958.972 S (142.364,05 €) fest. Weiters setzte es für die Nachforderung 1994 einen Säumniszuschlag in Höhe von 2.686 S (195,20 €) fest.

Gegen diese Bescheide erhob die Miterrichtergemeinschaft Berufung, die ihr rechtlicher Vertreter in Bezug auf die Umsatzsteuer zusammengefasst 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 durchgeführten Verfahrens keinen begründeten Zweifel daran hatte, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Gesellschaft bürgerlichen Rechts um eine Bauherrengemeinschaft 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 Mitterrichtergemeinschaft 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

Bereits zum Zeitpunkt des Einbringens eines Bauantrages namens und auftrags der Mitterrichtergemeinschaft durch SR habe zugunsten der späteren Miteigentümer ein Übereignungsanspruch bestanden, sodass diese bereits zu diesem Zeitpunkt außerbücherliche Eigentümer bzw zumindest Anwartschaftsberechtigte in Bezug auf die Übertragung des Eigentumsrechtes gewesen seien. Hätte ein solcher Übereignungsanspruch bzw eine Zustimmung des Grundeigentümers bei Einbringung des Bauansuchens nicht bestanden, dann wäre der Bürgermeister der Marktgemeinde Schruns 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 LGBl Nr. 32/1983 idF LGBl Nr. 2/1982. Ohne Zustimmung des Grundstückseigentümers wäre der Bauantrag gleich hinsichtlich sämtlicher Mitterrichter abgewiesen worden. Der Grundstückseigentümer würde 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 gegründet gewesen. Ebenfalls vor Einbringung des Bauantrages sei von sämtlichen Miterrichtern der einstimmige mündliche Beschluss gefasst worden, die Wohnanlage zu errichten. Es wäre widersinnig anzunehmen, es sei ein Bauansuchen eingebracht worden, ohne dass zuvor rechtlich der Übereignungsanspruch des Grundstückes sichergestellt und ebenfalls eine rechtlich abgesicherte Einigung über die Errichtung zwischen den einzelnen Miterrichtern herbeigeführt worden sei. Die gegenteilige Annahme der Finanzbehörde I. Instanz führe zu der realitätsfremden Annahme, dass am 8. 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. Die Aufträge an die jeweiligen Professionisten seien von der Miterrichtergemeinschaft vergeben und die Rechnungen bezahlt worden, nachdem sie SR geprüft hatte. Sämtliche Zahlungen seien auf ein Konto der Miterrichter bei der HB in S erfolgt, über das DK und FM gemeinsam zeichnungsberechtigt gewesen seien. Die Planung des Bauvorhabens sei von den Miterrichtern wesentlich beeinflusst worden. Es sei zu umfangreichen Änderungen auch der allgemeinen Teile des Bauvorhabens gekommen. Nach Beendigung des Baues seien, da keine Einigung über die Schlussrechnung erzielt werden konnte, sowohl ein Gutachten der Steuerberatungskanzlei HA als auch ein Sachbefund des bautechnischen Sachverständigen HK eingeholt worden. Die Gesamtabrechnung des Bauvorhabens sei bis heute noch nicht abgeschlossen.

Diese Feststellungen habe die Erstinstanz nicht getroffen und weder die umfangreichen Planunterlagen, die SR vorgelegt habe, ausgewertet, noch die Miterrichter hiezu einvernommen. Durch diese Beweismittel hätte sich zweifelsfrei herausgestellt, dass die Miterrichter das planerische und das finanzielle Risiko des Bauvorhabens getragen und darüber zahlreiche Versammlungen abgehalten hätten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer

gemeinsam tätig würden und die vorstehend angeführten eingangs erläuterten Risiken trügen. Von einer Miteigentümergeinschaft 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 habe der Berufungswerber gemeinsam mit den anderen Miteigentümern 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 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 Bauherrngemeinschaft 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 Bauherrngemeinschaft von diesen rechtlichen Möglichkeiten auch tatsächlich Gebrauch machten, weshalb der Annahme einer Bauherrngemeinschaft nicht entgegenstehe, dass die einzelnen Mitglieder der Bauherrngemeinschaft 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 8. September 1993 mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden sei, die in zahlreichen Besprechungen planliche Änderungen vorgenommen habe, die schließlich am 8. September 1993 in einen gemeinsamen Bauantrag sämtlicher Miterrichter gemündet und schlussendlich am 20. Juli 1994 ihren Niederschlag in einer auf sämtliche Miterrichter lautende Baubewilligung gefunden habe. Die Beschlussfassung vom 26. Mai 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, da zur Erzielung der

abgabenrechtlichen Folgen des Bauherrenmodells vorweg der Abschluss schriftlicher Verträge den maßgeblichen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes nicht zu entnehmen sei. 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 Miterrichte 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 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 Bauherrengemeinschaft 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 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 R, die Baukosten würden nicht überstiegen, in zivilrechtlicher Hinsicht für die Bauherrengemeinschaft insofern irrelevant wären, als die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft 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 Bauherrengemeinschaft 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 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 Bauherrengemeinschaft gegeben sei, es nicht erforderlich sei, eine Liste von taxativ aufgezählten Voraussetzungen abzuhaken. *Arnold* verweise 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 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 überwiegen 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 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 hierfür 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 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,
- 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.

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 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 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 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 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 durchgeführten 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 überwältzt 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 Bauherrengemeinschaft 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 Abgabepflichtigen dessen ungeachtet nicht die an sich typischen risikobeschränkenden Vorteile eines Bauträgermodells genießen. 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 als 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 herzustellendem 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 Rohbaues 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 (AnwBl 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 anteilsmäßig 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 § 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 vorsteuerabzugsberechtigter 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 gem. § 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 27. 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 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 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 entschieden, 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 1994<sup>2</sup>, § 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, dh, 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 VwGH 19.4.1995, 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 die von 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 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 Einzelerklärungen 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 durch die durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Jahre hin gewachsene und gefestigte Interpretation des Bauherrenbegriffes anzugehen. 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 8. September 1993 stellte SR ein Bauansuchen gemäß § 25 Baugesetz auf Errichtung einer Kleinwohnanlage mit 2 Zweizimmer- und 4 Dreizimmerwohnungen sowie 4 Garagen. Zum Bauansuchen wurden eine Baubeschreibung, ein Lageplan M 1/200, Grundrisse M 1/100, Ansichten M 1/100, Schnitt M 1/100 und ein Baukörpermodell beigelegt. Am 29. November 1993 fand die mündliche Bauverhandlung statt, bei der SR und RA DrC anwesend waren. Gegenstand der Verhandlung war das Bauprojekt laut Bauansuchen der *"noch zu bildenden Miterrichtergemeinschaft"*. Am 18. Juli 1993 fand eine weitere Bauverhandlung statt. Gegenstand dieser Verhandlung bildete das Ansuchen von SR für die

berufungswerbende Miterrichtergemeinschaft auf Bewilligung von Planabweichungen bei den Garagen. Danach beabsichtigten die Bauwerber abweichend vom ersten Ansuchen an Stelle von vier Garagenboxen deren fünf zu errichten. Am 20. Juli 1994 erging der Baubescheid der Gemeinde S, mit dem das Bauansuchen in der zuletzt gestellten Form genehmigt wurde.

In der Zwischenzeit wurde mit der Anwerbung von Interessenten begonnen. Zwischen 31. August 1993 und 20. Mai 1994 schlossen die Wohnungswerber DK und IK (Top 1), KD und ED (Top 2), IC (Top 3), IM (Top 4) und CW (Top 5 und 6) mit dem Liegenschaftseigentümer JG Vorverträge über die zu erwerbenden Wohneinheiten ab. Laut diesen Vorverträgen verpflichteten 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 31.05.1994 einen Kaufvertrag zu nachstehenden Bedingungen abzuschließen"*. In der Folge werden die Bauprojekte beschrieben. Zum Bauvorhaben heißt es in diesen Verträgen weiter: *"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 Bauvorhaben ....realisiert 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 das Treuhandkonto DrC-DrM bei der HBS einzubezahlen ist. 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 RA DrC - DrM mit der Errichtung und allfälligen grundbücherlichen*

Durchführung aller Verträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der vertragsgegenständlichen Liegenschaft stehen.

Am 26. Mai 1994 konstituierten sich die Miterrichter IK, DK, ED, KD, CW, IM, IC und SR zur "Bauherrengemeinschaft G". Zum Repräsentanten der berufungswerbenden Bauherrengemeinschaft und zu ihrer Vertretung in der Abwicklung des Gesamtbauvorhabens wurde DK bestellt.

Ebenfalls am 26. Mai 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 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 ua:

#### *1. Vertragsobjekt*

*Die "Bauherrengemeinschaft G" beabsichtigt gemäß den behördliche genehmigten Plänen auf dem Grundstück ..... eine Wohnanlage mit sechs Wohnungen und sechs Garagen zu errichten und an dem errichteten Gebäude Wohnungseigentum zu begründen. Die*

*"Bauherrengemeinschaft G" beauftragt SR 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 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 10.429.920 S inkl. Umsatzsteuer.....

#### 5. Zahlungsfristen

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

#### 6. Bauliche Sonderwünsche

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

Am 26. Mai 1994 schlossen JG als Verkäufer und die Miterrichter als Käufer einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag ab. Im Kaufvertrag heißt es ua: JG verkauft und übergibt nun an die eingangs angeführten Käufer und diese kaufen und übernehmen von ersterem das GST - Nr... im Ausmaß von 1251 m<sup>2</sup> im Verhältnis ihrer parifizierten Anteile in ihr Miteigentum ..... Der für dieses Grundstück angemessene Kaufpreis beträgt 2.001.600 S.....

Im Wohnungseigentumsvertrag heißt es ua:

Die Vertragsteile werden Eigentümer der in der nachfolgenden Nutzwerttabelle angeführten 6 Einheiten, deren Größe und Lage aus dem Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Bauwesen, Baumeister ....., hervorgeht.

Die Vertragsparteien errichten als Miterrichtergemeinschaft "G" auf der Liegenschaft....eine Wohnanlage mit 6 Wohnungen und 6 Garagen.

Überblicksartig ergibt sich somit folgender chronologischer Ablauf:

Bauansuchen	1993-09-08	Konstituierung	1994-05-26
1. Bauverhandlung	1993-11-29	Kaufvertrag	1994-06-21
Auftrag zur Organisation	1994-05-26	2. Bauverhandlung	1994-07-18
Vertrag zur Errichtung	1994-05-26	Baubescheid	1994-07-20

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 Fall wurde der Kaufvertrag über das gegenständliche Grundstück am 21. Juni 1994 abgeschlossen, die Mitglieder der Berufungswerberin konnten somit frühestens in diesem Zeitpunkt eine Miteigentümerschaft begründen, auch wenn der Beschluss zur Konstituierung einer solchen Gemeinschaft früher, dh am 26. Mai 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 Miteigentumserwerb am Grundstück gefasst worden. Bereits am 8. September 1993 wurde das Bauansuchen gestellt, das nach einem weiteren Bauansuchen mit einer geringfügigen Änderung die Garagen betreffend und zwei Bauverhandlungen mit Bescheid vom 20. Juli 1994 auch genehmigt wurde.

Dem Einwand der Berufungswerberin, bereits zum Zeitpunkt des Einbringens des Bauansuchens namens und auftrags der berufungswerbenden Miterrichtergemeinschaft habe zugunsten der späteren Miteigentümer 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 31.05.1994 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 des Grundstückseigentümers 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 der Grundstückseigentümer mit dem von den Proponenten SR und FM entwickelten Bauvorhaben, auf dem Grundstück nach den Plänen von SR eine Kleinwohnanlage zu errichten, einverstanden war. Im Übrigen kann auch nicht die Rede davon sein, dass bereits vor dem 8. September 1993 (erstes Bauansuchen) mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden ist, hat doch die erste Versammlung der späteren Miteigentümer laut schriftlicher Aussage der Miterrichter KD und ED als Auskunftspersonen erst am 16. Mai 1994 stattgefunden. Dies wird auch durch den

Aktenvermerk I über die 1. Miterrichterversammlung, welche vom 16. Mai 1994 datiert ist, bestätigt. Aus dem Umstand, dass die einzelnen Interessenten Vorverträge abgeschlossen und die Details über den Erwerb der Wohnung mit R besprochen haben, folgt nicht die Entstehung einer 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 16. Mai 1994 (bei konkludentem Vertragsschluss), sicher aber erst mit der Konstituierung am 26. Mai 1994 angenommen werden, die aber bis zum Abschluss des Kaufvertrages am 21. Juni 1994 nicht mehr als eine Interessentschaft darstellte.

Auch der Einwand der Berufungswerberin, die späteren Miteigentümer 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 (Mit)Eigentumserwerb eben nur als Interessenten, nicht aber als Miteigentümer 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 geplant und zusammen mit den DrM organisiert wurde und eine gemeinsame, organisierte Inangriffnahme des Bauvorhabens durch sämtliche Miteigentümer von allen Anfang an nicht erfolgt ist (die erste Versammlung fand, wie bereits erwähnt, erst am 16. Mai 1994 statt). Nach dem Abschluss des Kaufvertrages und der damit verbundene Entstehung der Miteigentümerschaft 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 die Grundstücke wurden erst nach der Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft bzw nach Eröffnung der Miterrichterkonten, über die der Obmann der Miterrichtergemeinschaft und ich verfügungsberechtigt 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 ursprünglichen Plänen des SR vorgenommenen Änderungen laut der im Akt befindlichen, undatierten Änderungsliste sind, falls und insoweit sie überhaupt nach Abschluss des Kaufvertrages und aufgrund eines Beschlusses der Wohnungseigentümergeinschaft erfolgt sind, nur unwesentlich bzw betreffen fast ausschließlich die einzelnen Wohneinheiten und nicht die Gesamtkonzeption und reichen für

eine Einflussnahme, wie sie von Bauherren gefordert wird, nicht aus. Ein Einfluss auf die bauliche Gestaltung liegt nämlich nur vor, wenn auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion 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, in dem 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). Änderungen wie der Einbau einer zusätzlichen Terrassentür oder zusätzlicher Fenster (Top 1), verschließbarer Rollläden und Parkettböden (Top 2), nur ein Balkon statt einer Terrasse (Top 3), Änderung der Anordnung von Eltern- und Kinderzimmer oder Änderung des Küchengrundrisses (Top 4), Änderung des Wohnzimmergrundrisses oder Sonderausstattung im Kellerbereich (Top 5) oder der Einbau einer Galerie über der Garderobe (Top 6) betreffen die einzelnen Wohneinheiten und sind im Sinne der obzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Bauherreneigenschaft als unwesentlich anzusehen. Auch die das Gesamtobjekt betreffenden Änderungen vermochten nicht die Bauherreneigenschaft der Berufungswerberin zu begründen. Sie betreffen ebenfalls unwesentliche Änderungen (etwa fünf Garagen-Einstellplätze statt vier, Versetzung des Öltanks in den Garten) oder stellen notwendige Anpassungen durch den Baumeister dar (Änderung des Winkels, Abänderung der zweiläufigen Treppe in eine dreiläufige), die schon vor der Entstehung der Miteigentümerschaft vorgenommen wurden und auch nicht auf gemeinsame Willensbildung der Miteigentümerschaft zurückzuführen sind.

Dem Argument schließlich, 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.

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 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 der Veräußerer des Grundstückes, JG, als Bauherr 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 7. September 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 134.290,55 S (9.759,27 €). Als Beilage wurde eine Aufstellung über die jeweiligen Vorsteuerbeträge der Monate April bis Dezember 1994 beigelegt. 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; 25.2.2005, 2001/14/0007). 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, BAO<sup>3</sup>, § 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 hätte werden können, weil sie damals der Veranlagungsabteilung eben nicht bekannt waren. Dass diese neuen Tatsachen und Beweismittel geeignet waren, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich aus dem oben Ausgeführten. Der unabhängige Finanzsenat vermochte somit hinsichtlich der vom Finanzamt verfüigten 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 in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

#### Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung

Die vom Finanzamt für das Jahr 1995 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 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 Wiederaufnahme 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 festzusetzen war.

## 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 7. September 1998 die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 mit Null fest, was zu einer Nachforderung der im Jahr 1994 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 134.291 S (9.759,27 €) 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 Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1994 sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 und damit Grundlagenbescheide im Sinne der oben getroffenen Ausführungen. Derartige Einwendungen konnten aber nach dem Obgesagten nicht zielführend gegen den abgeleiteten Festsetzungsbescheid betreffend Säumniszuschlag vorgebracht werden.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 18. November 2005