



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MU, vertreten durch Dr. Fritz Miller, Rechtsanwalt, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 9. Oktober 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. September 1998 betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 nach der am 21. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1994 sowie die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 wird abgeändert. Für dieses Jahr wird keine Umsatzsteuer festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Wohnungseigentümergeinschaft. In den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1996 erklärte sie im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und dessen Übertragung ins Wohnungseigentum Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt 2.850.728,67 S oder 207.170,53 € (1995: 2.786.746,41 S oder 202.520,76 €, 1996: 63.982,26 S oder 4.649,77 €) sowie Vorsteuern in Höhe von insgesamt 3.304.651,17 S oder 240.158,37 € (1994: 471.142,63 S oder 34.239,27 €, 1995: 2.669.747,90 S oder 194.018,81 €, 1996: 163.760,64 S oder 11.900,95 €).

Weil die Berufungswerberin die Umsatzsteuererklärungen 1995 und 1996 ohne Aufstellung über die Mehrwert- und Vorsteuer abgegeben und auch keinen entsprechenden Unterlagen nachgereicht hatten, regte das Finanzamt eine Betriebsprüfung an.

Bei der darauf hin durchgeführten Prüfung gemäß § 151 Abs. 1 BAO stellte der Prüfer fest, dass der Miterrichtergemeinschaft keine Bauherreneigenschaft zukomme. Zur Begründung dieser Feststellung verwies er 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 November 1995 die Umsatzsteuer in der Höhe von 2.794.291,06 S (203.069,05 €) 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 9. Oktober 1998 das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 1994 wieder auf und setzte die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 mit Null und für das Jahr 1995 mit 2.794.291 S (203.069,05 €) 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 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 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 Bescheidebegründung erfolgte Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen sei nicht zielführend, da die Prüfungsfeststellungen den diesbezüglichen, für die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme notwendigen Sachverhalt ebenfalls nicht enthielten, weshalb dieser Hinweis den Begründungsmangel des erstinstanzlichen Bescheides nicht zu beseitigen vermöge. 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 und 1995

Die DWIGmbH. habe in B über ein Grundstück verfügt. Darauf sei von den Miterrichtern ein Mehrfamilienwohnhaus errichtet worden. Im Sommer 1993 habe die DWIGmbH. dem jeweiligen Miterrichter einen rechtsverbindlichen Übereignungsanspruch eingeräumt. Die Miterrichter hätten sodann nach Besprechung der Baupläne einstimmig den mündlichen Beschluss auf Errichtung einer Wohnanlage gefasst und zu diesem Zweck gleichzeitig eine Miterrichtergemeinschaft bürgerlichen Rechts gegründet. Bereits vor dem am 23.7.1993 beim Amt der SB gestellten Bauantrag hätten somit sämtliche Miterrichter einen rechtlich gesicherten Übereignungsanspruch verbunden mit der Stellung als Gesellschafter einer Miterrichtergemeinschaft gehabt, die ihnen die Einflussnahme auf das Bauprojekt ermöglicht habe. Hätte ein solcher Übereignungsanspruch bzw. eine Zustimmung des Grundeigentümers bei Einbringung des Bauansuchens nicht bestanden, so wäre die SB 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. 2/1992. Der Grundstückseigentümer werde jedoch nur dann seine Zustimmung zur Bauführung im Sinne 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. Zur finanziellen Abwicklung dieses Bauvorhabens sei bei der HS ein Konto eröffnet worden. Zeichnungsberechtigt seien der Obmann der Miterrichtergemeinschaft, JD, und RAFM gemeinsam gewesen. Jeder Miterrichter habe den auf ihn entfallenden Teil der Baukosten selbst finanziert und eine entsprechende Bankgarantie über den ungefähren Betrag der Baukosten gemäß Kalkulation vorgelegt. Auch die Planung sei von den Miterrichtern in wesentlichen Punkten abgeändert worden. Es seien daher weder die Baukosten im vorhinein fixiert gewesen, noch hätten sich die Miterrichter an einen vorgegebenen Plan halten müssen. Der Auftrag zur Organisation des Bauwerkes durch SR sei am 5.1.1994 durch die Miterrichter erteilt worden. Der Vertrag zur Errichtung des Bauwerkes sei ebenfalls am 5.1.1994 unterzeichnet worden, auch der schriftliche Beschluss auf Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft trage das Datum 5.1.1994. Der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sei im März 1994 unterfertigt worden und habe lediglich der Verdinglichung bereits eingeräumter Übereignungsansprüche gedient. Die Vertragsinhalte seien vorher in zahlreichen mündlichen Verhandlungen festgelegt worden. Es sei schon vor der Baueingabe klar gewesen, dass eine Miterrichtergemeinschaft gebildet und dass diese in eigenem Namen und auf eigenes Risiko das Bauwerk errichten würden. Die Baukosten seien nach Fertigstellung des Objektes durch SR in einer umfangreichen Abrechnung ermittelt worden. Für jeden Miterrichter sei während der gesamten Bauphase ein Baukonto geführt worden. Jeder einzelne Miterrichter habe hievon entsprechende Auszüge erhalten, sodass er jeweils den Stand seiner finanziellen Verpflichtung daraus ablesen habe können. Die Abrechnung sei durch ein Gutachten der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft H&A in steuerlicher Hinsicht überprüft worden. Das Finanzamt 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 23. Juli 1993 mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden sei, die in zahlreichen Besprechungen planliche Änderungen vorgenommen habe, die schließlich mit dem 23. Juli 1993 in einem gemeinsamen Bauantrag sämtlicher Miterrichter gemündet und schlussendlich am 13. Dezember 1993 ihren Niederschlag in einer auf sämtliche Miterrichter lautende Baubewilligung gefunden habe. Die Beschlussfassung vom 5. Jänner 1994 auf Konstituierung der Miterrichtergemeinschaft U 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, hätten ein Bauansuchen gestellt, welches schlussendlich für alle Miterrichter genehmigt worden sei; weiters sei der Übereignungsanspruch verdinglicht worden. Mit der gebotenen Deutlichkeit sei somit darauf hinzuweisen, dass sämtliche Miterrichtern aufgrund der ihnen vertraglich eingeräumten Rechte auch noch während des anhängigen Bauverfahrens auf die planliche Gestaltung Einfluss nehmen hätten können. Sämtliche sich auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer beziehenden Sachverhaltselemente (Beschlussfassung über die Errichtung einer Miterrichtergemeinschaft, Vertrag über die gemeinsame Errichtung einer Wohnanlage, Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag) seien der Finanzbehörde I. Instanz im Jahre 1994 vorgelegt worden. Die Grunderwerbsteuerbescheide, die von der Finanzbehörde I. Instanz daraufhin ausgefertigt worden seien, seien bereits im Jahre 1994 in Rechtskraft erwachsen. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt habe sich seither nicht geändert. Die Finanzbehörde I. Instanz sei bereits im Jahre 1994 in Kenntnis des vollständigen abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes gewesen. Aus Punkt 5. des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 17. März 1994 gehe des Weiteren eindeutig hervor, dass die berufungswerbende Miterrichtergemeinschaft künftig erst beabsichtige, ein Wohnhaus zu errichten.

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 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 Bauherrengemeinschaft lediglich die rechtliche Möglichkeit haben müsse, auf die planliche Gestaltung des Bauprojektes Einfluss zu nehmen. Es sei hingegen in rechtlicher Hinsicht nicht erforderlich, dass die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft von diesen rechtlichen Möglichkeiten auch tatsächlich Gebrauch machten, weshalb der Annahme einer Bauherrengemeinschaft nicht entgegenstehe, wenn die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft 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 Bauherrengemeinschaft bereits vor Erteilung der Baugenehmigung Miteigentum bzw einen Übereignungsanspruch an der verfahrensgegenständlichen Bauliegenschaft erworben hätten. Daraus sei in weiterer Hinsicht zu folgern, dass sie nach Erwerb ihres Miteigentumsrechtes bzw Übereignungsanspruches ebenfalls in einer konstituierenden Sitzung der Miterrichtergemeinschaft vom 5. Jänner 1994 den Beschluss gefasst hätten, das Gebäude Unterfeld zu errichten. Die Finanzbehörde I. Instanz habe im vorliegenden Abgabeverfahren übersehen, dass sämtliche Miterrichter vor der endgültigen Erteilung der Baugenehmigung den Beschluss zur Errichtung des Wohngebäudes gefasst hätten. Entscheidungswesentlich für die Beurteilung der Frage, ob die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft Einfluss auf die Planung des Bauprojektes nehmen konnten, sei die Tatsache, dass diese alle bereits vor endgültiger Erteilung der Baugenehmigung in diese Bauherrengemeinschaft eingebunden gewesen seien. Die Finanzbehörde I. Instanz übersehe des Weiteren, dass sämtlichen Mitgliedern der vorliegenden Bauherrengemeinschaft 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 Bauherrengemeinschaft jeweils bis zur Erteilung der Baubewilligung über die Errichtung der Wohnanlage zumindest in rechtlicher Hinsicht entscheidungswesentlichen Einfluss hätten nehmen können, um das Bauprojekt nach ihren Vorstellungen planlich abzuändern. Nach den maßgeblichen Bestimmungen des VIbg. 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 ergebe sich weiters, dass diese stets sämtliche Aufträge an die Handwerker namens und auftrags der Bauherrengemeinschaft erteilt habe und solcherhand aus diesen Verträgen zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet gewesen sei. Es sei somit auch das Kriterium des Baurisikos im vorliegenden Fall verwirklicht, da jedes einzelne Mitglied für die aus den mit den Handwerkern abgeschlossenen Verträgen resultierenden Verpflichtungen, welche auf die einzelnen Mitglieder der Bauherrengemeinschaft umzulegen seien, zivilrechtlich im Außenverhältnis solidarisch für diese Verbindlichkeiten hafte. Aus diesem Umstand ergebe sich somit, dass im vorliegenden Fall die Bauherrengemeinschaft zu bejahen sei, zumal das Finanzamt in seiner Entscheidungsbegründung übersehen habe, dass im vorliegenden Fall keineswegs Fixpreise garantiert würden bzw Zusagen des SR, die Baukosten würden nicht überstiegen, 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 diesem Zusammenhang zutreffend darauf, 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 auf den Übereignungsanspruch bzw Erwerb des Miteigentumsanteiles zu richten, da es in zivilrechtlicher Hinsicht bereits möglich sei, aufgrund eines mündlich abgeschlossenen Vertrages einen Übereignungsanspruch an einem Grundstück zu begründen, der schuldrechtlich wirke und notfalls im Rechtsweg verdinglicht werden könne. Zusammenfassend sei daher beim vorliegenden Bauprojekt davon auszugehen, dass die Elemente des Bauherrenmodelles bei weitem überwögen und die Voraussetzungen der steuerlichen Alternative des Bauträgermodelles nicht gegeben seien. Es sei daher im vorliegenden Fall nicht von einem Bauträger, sondern von einem Bauherrenmodell auszugehen. Im übrigen habe in der Vergangenheit die abgabenrechtliche Behandlung des Finanzamtes Feldkirch eindrucksvoll verdeutlicht, dass im vorliegenden Fall die Bauherrengemeinschaft Unterfeld 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 Unternehmern 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 abweichende Maßnahme bestimmte allgemeine Teile eines Gebäudes betreffend wie zB eine 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 überwälzt werde. Nach *Arnold* genüge es nicht, wenn zur Bejahung der Frage, ob die Bauherreneigenschaft gegeben sei, eine Liste von taxativ aufgezählten Voraussetzungen abgehakt werde, vielmehr komme es auf das Überwiegen der einzelnen Kriterien an. Im Anschluss an die von *Arnold* vertretene Rechtsauffassung sei zutreffenderweise für die Beurteilung der Frage, ob grunderwerbsteuerrechtlich eine 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 genossen. Werde die Bauherreneigenschaft wegen einer nicht

ausreichenden planlichen Einflussnahme verneint, so ändere dies in den meisten Fällen nichts daran, dass die vermeintlichen Bauherren im Außenverhältnis zu bauausführenden Unternehmen im rechtlich verfehlten Vertrauen auf eine nach der Rechtsprechung des 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 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 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 iS 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 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 und 1995

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 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, 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 29.7.2004, 2004/16/0053). Die in der Berufung zitierte Meinung von *Arnold*, es komme nur auf das überwiegende Vorliegen der Voraussetzungen an, stellt ebenso wie die zitierte Besprechung einer VwGH-Entscheidung durch *Kotschnigg* eine Mindermeinung dar, der der unabhängige Finanzsenat nicht folgt.

Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller 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 Miteigentümergemeinschaft 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

Eigentümergeinschaft nicht ersetzen (vgl. hierzu 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 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:

Mit Kaufvertrag vom 29. Oktober 1992 erwarb die DWIGmbH. eine Liegenschaft von DA. Am 23. Juli 1993 stellten SR als Planer sowie die Rechtsanwälte HC und Dr. Fritz Miller als Treuhänder und Vertreter einer Miterrichtergemeinschaft ein Bauansuchen gemäß § 25 Baugesetz auf Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit 3 Zweizimmer- und 6 Dreizimmerwohnungen sowie 1 Vierzimmerwohnung. 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 25. August 1993 fand die mündliche Bauverhandlung statt, bei der SR und RAFM anwesend waren. Als Bauzeit wird in der Verhandlungsschrift Herbst 1993 bis Frühjahr 1995 angegeben, als Baukostensumme ein Betrag von ca. 12.500.000 S. Im Übrigen wird auf die eingereichten Plan- und Beschreibungsunterlagen verwiesen. Am 13. Dezember 1993 ergeht der Baubescheid des Amtes des Stadt B, womit *"die beantragte baubehördliche Bewilligung nach Maßgabe des vorstehenden Sachverhaltes und der vorgelegten Plan- und Baubeschreibungsunterlagen des Baumeisters SR, welche einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides bilden und auf die verwiesen wird, unter folgenden Auflagen und Bedingungen erteilt"* wird.

In der Zwischenzeit wurde mit der Anwerbung von Interessenten begonnen und mit drei Wohnungswerbern wurden Vorverträge abgeschlossen, und zwar am 10. September 1993 mit DA, am 21. September 1993 mit JF und WF und am 16. November 1993 mit AP. Laut diesen Vorverträgen verpflichten sich die Vertragsparteien, *"für sich und ihre Rechtsnachfolger, unverzüglich nach Bildung der Miterrichtergemeinschaft, Vorliegen der zur Verfassung des endgültigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages auszuarbeitenden Unterlagen, insbes. nach Festsetzung der Nutzwerte ... spätestens bis zum 31.12.1993 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*

Bauvorhabenrealisiert werden soll. Die Käuferseite nimmt zur Kenntnis, dass es ihr als Miterrichter im Zusammenwirken mit den übrigen Miterrichtern freisteht, diese Baubeschreibungs- und Ausstattungsliste sowie die Pläne und die Kalkulation jederzeit zu ändern. Die Miterrichter haben auch die Möglichkeit sich eines anderen Architekten zur Realisierung des Bauvorhabens zu bedienen. In diesem Falle haben sie aber der Verkäuferin die bisher von ihr getragenen Kosten zusätzlich zum Kaufpreis für das Grundstück zu ersetzen. Die Erteilung des Architektenauftrages, die endgültige Festlegung und Ausarbeitung der Pläne und die Baueingabe wird durch die noch zu bildende Miterrichtergemeinschaft erfolgen. Diese wird das Bauvorhaben im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichten." In der Folge wird der Kaufgegenstand bestimmt (Top Nr... einschließlich Tiefgaragenplatz mit Angaben des Anteils an der Liegenschaft) und der Kaufpreis angegeben. Dazu wird festgestellt, dass der Kaufpreis nur den Grundanteil umfasst und nach Unterzeichnung dieses Vorvertrages auf das Treuhandkonto Dr. Fritz Miller bei der HB einzubezahlen ist. Weiter heißt es: *"Die Baukosten sind in diesem Kaufpreis nicht enthalten. Sei 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 RAFM mit der Errichtung und allfälligen grundbücherlichen Durchführung aller Verträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der vertragsgegenständlichen Liegenschaft stehen.*

Am 5. Jänner 1994 konstituierten sich die Miterrichter JD, HD, PD, RK, KP, DWIGmbH., AP, SR, WF, JF und DA zur Bauherrengemeinschaft U. Zum Repräsentanten der berufungswerbenden Bauherrengemeinschaft und zu ihrer Vertretung in der Abwicklung des Gesamtbauvorhabens wurden JD und RAFM bestellt.

Ebenfalls am 5. Jänner 1994 schlossen die Miterrichter mit der DWIGmbH. einen Vertrag zu gemeinsamen Errichtung des obgenannten Gebäudes. Gemäß Punkt 2. des Vertrages verpflichten sich die Vertragsteile, auf Basis der behördlich genehmigten Pläne, die Planung und Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit zehn Wohnungen und einer Tiefgarage mit dreizehn Einstellplätzen 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 U beabsichtigt gemäß den behördlich genehmigten Plänen auf dem Grundstück im Gesamtausmaß von 521 m² ein Mehrfamilienhaus mit 10 Wohnungen und eine Tiefgarage mit 13 Einstellplätzen zu errichten und an dem errichteten Gebäude Wohnungseigentum zu begründen. Die Bauherrengemeinschaft U 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 Bauvorhabens 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 U, 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 20.000.000 S inkl. 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.....

Am 9. bzw 11. Februar 1994 schlossen die DWIGmbH. als Verkäufer und die übrigen Miterrichter als Käufer einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag. Im Kaufvertrag heißt es ua: *Die Gesellschaft 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 für dieses Grundstück angemessene Kaufpreis beträgt 2.000.000 S. Von diesem Kaufpreis entfällt auf jeden Käufer der aliquote Teilbetrag, der seinem Miteigentumsanteil entspricht...

Im Wohnungseigentumsvertrag heißt es ua:

Die Vertragsteile werden Eigentümer der in der nachfolgenden Nutzwerttabelle angeführten 15 Einheiten, deren Größe und Lage aus dem Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Bauwesen, Baumeister, hervorgeht.

Die Vertragsparteien errichten als Miterrichtergemeinschaft U auf der Liegenschaft....ein Wohnhaus.

Überblicksartig ergibt sich somit folgender chronologischer Ablauf:

Bauansuchen	1993-07-23	Auftrag zur Organisation	1994-01-05
Bauverhandlung	1993-08-25	Vertrag zur Errichtung	1994-01-05
Baubescheid	1993-12-13	Konstituierung	1994-01-05
		Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag	1994-02-11

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 Miteigentümergeinschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Nun kann von einer Miteigentümergeinschaft 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 Grundstück am 2. November 1994 abgeschlossen, die Mitglieder der Berufungswerberin konnten somit frühestens in diesem Zeitpunkt eine Miteigentümergeinschaft begründen, auch wenn der Beschluss zur Konstituierung einer solchen Gemeinschaft früher, dh am 5. Jänner 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 23. Juli 1993 wurde das Bauansuchen gestellt, das nach der Bauverhandlung am 25. August 1993 mit Bescheid vom 13. Dezember 1993 auch genehmigt wurde. In diesem Bauansuchen wurde das Projekt

bereits so vollständig eingereicht, wie es dann genehmigt und schließlich auch verwirklicht wurde.

Dem Einwand der Berufungswerber, 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 31.12.1993 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 die Grundstückseigentümerin mit dem von SR und ihr selbst entwickelten Bauvorhaben, auf dem Grundstück nach den Plänen von SR eine Wohnanlage zu errichten, einverstanden war.

Im Übrigen kann auch nicht die Rede davon sein, dass bereits vor dem 23.7.1993 (Bauansuchen) mündlich eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet worden ist, hat doch die erste Versammlung der späteren Miteigentümer laut schriftliche Aussagen der Miterrichter KP und JuWF als Auskunftspersonen erst im Jahr 1994 stattgefunden (KP am 20. September 2005: *"Ich denke, die erste Sitzung war im Jahr 1994 und dass dort alle Miterrichter bekannt waren"* und JuWF am 21. September 2005: *"Die erste Sitzung war im Jänner 1994 und da waren auch die anderen Miterrichter bekannt"*). Aus dem Umstand, dass die einzelnen Interessenten Vorverträge abgeschlossen und die Details über den Erwerb der Wohnung mit SR besprochen haben, folgt nicht die Entstehung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entsteht gemäß § 1175 ABGB durch Vertrag und bedarf daher der übereinstimmenden Willenserklärung sämtlicher Vertragsparteien. Die Miterrichtergemeinschaft in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann somit erst mit der ersten Zusammenkunft aller Miterrichter am 5. Jänner 1994 (dem Tag der Konstituierung) entstanden sein, die aber bis zum Abschluss des Kaufvertrages am 11. Februar 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 der DWIGmbH und RAFM 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 im Jahr 1994 statt). Nach dem Abschluss des Kaufvertrages und der damit verbundenen 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 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 ausschließlich die einzelnen Wohneinheiten und nicht die Gesamtkonstruktion 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 danach 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).

Auch dem Argument, die Bauherreneigenschaft sei auch dann zu bejahen, wenn der Bauherr das ihm vorgelegte und nicht mehr abänderbare Konzept akzeptiere, weil kein Unterschied zu dem Fall erkennbar sei, in welchem der Bauherr ein Konzept in Auftrag gebe und dann ausführen lasse, vermag der unabhängige Finanzsenat nichts abzugewinnen. Bei einem derartigen Verständnis der Bauherreneigenschaft würde das Kriterium Einflussnahme auf die planliche Gestaltung völlig obsolet werden, schließlich wäre dann jede Wohnungseigentümergeinschaft Bauherrin, wenn sie sich nur als Bauherrengemeinschaft konstituiert. Es kann aber schon begrifflich von einer Bau*herrschaft* nur gesprochen werden, wenn zumindest die Möglichkeit besteht, auf die Gestaltung 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 der Veräußerer des Grundstückes, die DWIGmbH, 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 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 Wiederaufnahmsgründe 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 471.142,63 S (34.239,27 €). 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. zB VgGH 25.10.2001, 98/15/109). 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), 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. 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 somit 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 in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung

Die vom Finanzamt für das Jahr 1995 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorgenommene Festsetzung der Umsatzsteuer aufgrund der Abrechnung per November 1995 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 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 1995 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 das Jahr 1994 als unbegründet abzuweisen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 war insofern abzuändern, als für dieses Jahr eine Umsatzsteuer nicht festzusetzen war.

Feldkirch, am 18. November 2005