



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.H., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 2. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Juli 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 6. April 2006 schlossen der Verkäufer J.E. und der Käufer F.H. einen Wohnungseigentumsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

I.

Herr J.E., geb. 1947, ist Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 463, GB X., bestehend aus GSt-Nr. 2216 im Ausmaß von ca. 820 m².

Die gegenständliche Liegenschaft weist keinerlei Berechtigungen und Belastungen auf.

II.

Auf der gegenständlichen Grundparzelle soll nunmehr ein Dreifamilienhaus im Wohnungseigentum errichtet werden, welches aus drei Wohnungen (Top 1-3), Parifizierung auch als Reihenhäuser Ost, Mitte und West bezeichnet, einer Garage Top 4 sowie insgesamt 5 PKW- Abstellplätzen für KFZ mit der Bezeichnung Top 5-9 bestehen wird.

Grundlage hierfür ist der Baubescheid der Gemeinde Y, Zl. 131-9/2-2006 vom 06.03.06. Der entsprechende Baubescheid und die beigeschlossenen Pläne sind den Vertragsteilen bekannt.

Auf Grundlage dieses Baubescheides wurde am 23.03.06 durch den Sachverständigen F ein Nutzwertgutachten erstellt und die Nutzwerte wie folgt ermittelt:

WE- und Zubehörobjekte/ Lage/Verwendungszweck	m ²	NW/m ²	NW unger.	NW ger.	Nutz- wert
2. Wohnung Top 2 (Reihenhäuser Mitte)					
bestehend aus					

im EG:					
Wohnbereich	35,39				
Küche	9,21				
Essen	7,03				
WC	1,97				
im OG:					
Zimmer	15,98				
Zimmer	11,20				
Zimmer	12,39				
Bad/WC	9,23				
Diele	4,12				
Nutzfläche	106,52	1,00	106,52		
baulich m. d. Wohnung verbunden:					
Innentreppe KG/EG/OG ca.	10,0	0,2	2,00		
Terrasse	9,30	0,25	2,33		
Balkon	6,87	0,25	1,72		
Keller Haus 1 (Hobbyraum, Keller mit Heiztherme, Vorraum)	52,72	0,35	18,45		
			131,01	131	
Zubehörobjekte:					
Eingangsvorplatz (nordseitig) ca.	8,90	0,10	0,89	1	
Garten 2 (südseitig) ca.	80,00	0,10	8,00	8	140
WE- und Zubehörobjekte/ Lage/Verwendungszweck	m2	NW/m2	NW unger.	NW ger.	Nutzwert
5. Abstellplatz für KFZ Top 5 (überdacht)					
Nutzfläche ca.	12,00	0,35	4,20	4	4
6. Abstellplatz für KFZ Top 6 (überdacht)					
Nutzfläche ca.	12,00	0,35	4,20	4	4

Mit dem gegenständlichen Wohnungseigentumsvertrag soll nunmehr Wohnungseigentum an der Liegenschaft in EZ 463, GB X., bestehend aus GSt. Nr. 2216 begründet werden.

III.

Kaufabrede

Nunmehr verkauft und übergibt Herr J.E., geb. 1947, aus der Liegenschaft in EZ 463, GB X., bestehend aus GSt-Nr. 2216 die insgesamt 140/458 und 4/458 und 4/458 Miteigentumsanteile verbunden mit dem zu begründenden Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 (Reihenhaus Mitte) wie zuvor näher beschrieben und den PKW- Abstellplätzen Top 5 und Top 6, ebenfalls wie zuvor näher beschrieben und Herr F.H., geb. 1964, kauft und übernimmt die vorbezeichneten Anteile in sein Eigentum.

IV.

Der angemessene Kaufpreis für den gegenständlichen Grundanteil der Wohnung Top 2 (Reihenhaus Mitte) sowie für die PKW- Abstellplätze Top 5 und Top 6 beträgt € 43.000,00 (i.W. Euro dreiundvierzigtausend).

.....

Weiters wird festgehalten, dass es sich beim gegenständlichen Ankauf lediglich um den Grundanteil handelt, wobei die Errichtung des Gebäudes durch den Käufer auf eigenen Namen und eigene Rechnung sowie auf eigenes Risiko selbst erfolgen wird."

Auf Grund der vom Vertragsverfasser zusammen mit dem Wohnungseigentumsvertrag eingereichten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb mit 43.000 € angegeben war und nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens setzte das Finanzamt gegenüber F.H. mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 27. Juni 2006 ausgehend von der erklärten Gegenleistung und unter Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten von 387 € die Grunderwerbsteuer mit 1.518,55 € fest.

Unter Übernahme des Ergebnisses einer Außenprüfung wurden neben dem Kaufpreis von 43.000 € und den Vertragserrichtungskosten von 387 € bestimmte mit dem Hausbau zusammenhängende Kosten von 87.675,22 € in die Gegenleistung miteinbezogen und mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigem Bescheid vom 6. Juli 2007 gegenüber F.H. (Bw) die Grunderwerbsteuer mit 4.587,18 € (= 3,5 % von 131.062,22 €) festgesetzt. Als Begründung diente eine Ablichtung der Tz. 5 des Prüfungsberichtes und die Prüfungsfeststellungen, dass die Errichtung der Reihenhausanlage bis zur Rohbaufertigstellung durch Herrn M organisiert worden sei. Da vom Organisator nur jene Interessenten zum Kauf der Liegenschaftsanteile zugelassen worden seien, die sich für das vorliegende Projekt entschieden hätten, seien die gleichzeitig dargestellten aufgeschlüsselten Kosten von insgesamt 87.675,22 € zusätzlich zum Kaufpreis Grundstück von 43.000 € und zu den Vertragserrichtungskosten von 387 € in die Gegenleistung miteinzubeziehen, wodurch sich die angesetzte GrEST- Bemessungsgrundlage von 131.062,22 € ergebe.

Die einen Teil der Begründung bildende Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes lautete wie folgt:

"Mit nachfolgendem Kaufvertrag wurden Anteile an der Gp 2216 in der EZ 463 KG X. erworben, um eine Reihenhausanlage zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen.

Käufer	KV vom	Anteil	Kaufpreis
F.H.	6.4.2006	148/458	43.000,00

Lt. den, dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen wurde der Erwerb der Liegenschaftsanteile, die Baureifmachung des Grundstückes und die Errichtung des Rohbaues von Herrn M organisiert. D.h. es wurden von ihm folgende Arbeiten durchgeführt:

1. Auf obige Liegenschaft wurde Herr M. durch die Sch aufmerksam. Nachdem er mit der Gemeinde Y abgeklärt hatte, welche Möglichkeiten der Bebauung gegeben sind, ließ er einen Plan zeichnen, reichte am 29.4.2005 ein Bauansuchen bei der Gemeinde ein und erhielt am (ho. Anmerkung) 06.03.2006 (laut Auskunft der Gemeinde wurde zudem am 15.9.2005 (siehe Baubescheid) ein "nachgebessertes" Baugesuch von M eingebracht) den Baubescheid.
2. Gleichzeitig stellte er das Projekt auf seiner Homepage vor. Er hatte daher bereits Ausschreibungen

für einzelne Gewerke gemacht. Dadurch war es ihm möglich auch die Kosten für die fassadenfertige Erstellung des Projektes bekannt zu geben (Die Kosten wurden lt. M. nicht entsprechend der Anteile aufgeteilt, sondern gedrittelt).

3. Nachdem sich Kaufinteressenten bei ihm gemeldet hatten, hat er für die Bauherrengemeinschaft Y am 14.2.2006 den Werkvertrag mit dem Baumeister und am 30.5.2006 jenen mit dem Zimmerer unterschrieben.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind, wenn sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer in ein Vertragskonzept einbinden lässt, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH vom 23.6.1992, Zl. 90/16/0154 u.a.). Die Rolle des Bauherrn kann nur dem Initiator des Bauherrenmodells zugeordnet werden."

Die gegen den endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid gerichtete Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der darin vorgenommenen Einbeziehung von Baukosten in die Gegenleistung dem Grunde, nicht der Höhe nach im Wesentlichen mit der Begründung, die jeweiligen Käufer des Grundstückes hätten ein Interesse daran gehabt kostengünstigsten einen fassadenfertigen Rohbau zu erhalten. Im gegenständlichen Fall seien daher die vorliegenden Angebote des Herrn M geprüft worden und habe sich der Bauherr für den jeweiligen Bestbieter entschieden. Es wäre aber im Wirkungsbereich des Käufers der Grundparzelle gestanden, selbst ein besseres Angebot einzuholen oder eine andere Firma mit der Durchführung zu beauftragen. Die Ausschreibungen des Herrn M hätten ja nur den Sinn gehabt, einen Kostenrahmen für den jeweiligen Grundkäufer abzustecken, mit dem er rechnen müsse, wenn er einen Rohbau erstelle (hinsichtlich Baumeisterarbeiten und Dachstuhl). Von einer wirtschaftlichen Verflechtung zu sprechen sei daher hier verfehlt. Der Erwerb des Grundstückes stehe in keinem Kausalzusammenhang mit der Vergabe an die Professionisten, sondern lediglich auf Grund einer Vollmacht sei Herr M beauftragt worden, gegen Entgelt die Koordination der Vergabe der Baumeisterarbeiten und Zimmermeisterarbeiten durchzuführen. Überdies hätte für jeden Grundeigentümer die Möglichkeit bestanden, dass durch Nachtragsbauanzeigen oder Bauansuchen bauliche Veränderungen durchgeführt würden. Im Bereich des Innenausbaues konnte ohnehin jeder Bauherr selbst seine Wünsche und Vorstellungen einbringen, so dass es sich bei der Planung nur um eine Empfehlung keinesfalls aber um eine zwingende Vorgabe des Organisators M gehandelt habe. Bezugnehmend auf die im Bescheid angeführten Prüfungsfeststellungen wurde an Sachverhalt außer Streit gestellt, dass M ein Bauansuchen bei der Gemeinde Y eingebracht, dieser den Baubescheid erhalten und in weiterer Folge auf seiner Homepage das Projekt vorgestellt und auch für die fassadenfertige Erstellung des Projektes Kosten ermittelt habe. Nach dem sich Käufer bei ihm gemeldet hätten, seien Werkverträge mit dem Baumeister (A) und dem Zimmerer (B) abgeschlossen worden. Der Abschluss der Werkverträge sei allerdings im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Bauherren selbst erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 88a, 88b zu § 5 GrEStG 1987) ist unter einer Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen- an wen auch immer- ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Diese Leistungen können somit auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Leistungen, die auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, sind in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder einem mit diesem zusammenarbeitenden Organisators/ Initiators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Für die Bauherreneigenschaft kommt es also darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes noch Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. War der Grundstückskäufer bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an ein bereits fertig vorgegebenes Baukonzept gebunden und hatte er sich durch den getätigten Erwerb iVm den vom Organisator (Initiator im Bauherrenmodell) für ihn abgeschlossenen diversen Verträgen in ein derartiges Vertragsgeflecht einbinden lassen, so

lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten, erst zu schaffenden Projektes auf Basis des vorgegebenen Gesamtkonzeptes vor. Die Bauherreneigenschaft des Erwerbers von Miteigentumsanteilen ist also dann zu verneinen, wenn der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs- Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wird. Ohne Bedeutung ist es außerdem, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach- wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen.

Unter Beachtung des Berufungsvorbringens besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob der Bw. als Bauherr bezüglich einer zum Kaufzeitpunkt unbestritten bereits geplanten und baubehördlich bewilligten Reihenhausanlage (3 Reihenhäuser) bzw. eines Reihenhauses anzusehen war. Da unstrittig blieb, dass die im bekämpften Bescheid angesetzten Baukosten als solche betragsmäßig richtig ermittelt waren, entscheidet somit den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem Bw. die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukam, denn diesfalls zählen die angefallenen anteiligen Herstellungskosten bis zur Rohbaufertigstellung zur Gegenleistung und damit zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1251/69) ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese drei Elemente als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft in allen Erkenntnissen betont. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren

Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen (VwGH 17.12.1981, Zl. 16/3798/80, 29.1.1996, 95/16/0121, 12.11.1997, 95/16/0176 und 29.7.2004, 2004/16/0053). Beim – wie im Streitfall vorliegenden- Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum an einem hier bestimmten Reihenhause verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Bauwerkes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0084 und 3.10.1996, 95/16/0003). Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörende Grundstück kraft Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsamer Erteilung der hierzu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft (eine solche besteht laut Rechtsprechung des VwGH vom 19.4.1995, 93/16/0031 bis 0038 mit dem Abschluss der Kaufverträge) ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und die entsprechenden Aufträge erteilen.

Dem Berufungsfall liegen folgende Sachverhaltsfeststellungen der Außenprüfung zugrunde:

"Lt. den, dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen wurde der Erwerb der Liegenschaftsanteile, die Baureifmachung des Grundstückes und die Errichtung des Rohbaues von Herrn M organisiert. D.h. es wurden von ihm folgende Arbeiten durchgeführt:

1. Auf obige Liegenschaft wurde Herr M. durch die Sch aufmerksam. Nachdem er mit der Gemeinde Y abgeklärt hatte, welche Möglichkeiten der Bebauung gegeben sind, ließ er einen Plan zeichnen, reichte am 29.4.2005 ein Bauansuchen bei der Gemeinde ein und erhielt am (ho. Anmerkung) 06.03.2006 den Baubescheid.
2. Gleichzeitig stellte er das Projekt auf seiner Homepage vor. Er hatte daher bereits Ausschreibungen für einzelne Gewerke gemacht. Dadurch war es ihm möglich auch die Kosten für die fassadenfertige Erstellung des Projektes bekannt zu geben (Die Kosten wurden lt. M. nicht entsprechend der Anteile aufgeteilt, sondern gedrittelt).
3. Nachdem sich Kaufinteressenten bei ihm gemeldet hatten, hat er für die Bauherrengemeinschaft Y am 14.2.2006 den Werkvertrag mit dem Baumeister und am 30.5.2006 jenen mit dem Zimmerer unterschrieben."

Im vorliegenden Berufungsfall hat somit erstmals am 29. April 2005 der Bauwerber M ein Baugesuch inkl. Baubeschreibung samt Einreichpläne und Lagepläne bei der zuständigen Gemeinde eingebracht. Mit Baubescheid vom 6. März 2006 wurde diesem Bauwerber die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung der Reihenhauseanlage (3 Reihenhäuser) erteilt. Im Gegenstandsfall hat laut "Kaufabrede" mit Wohnungseigentumsvertrag vom 6. April 2006 der Bw. insgesamt 140/458- Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 (Reihenhause Mitte) sowie 4/458 und 4/458 Miteigentumsanteile verbunden mit den PKW-Abstellplätzen Top 5 und Top 6 gekauft. Die

Kaufverträge bezüglich der anderen Grundstücksanteile, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 (Reihenhaus Ost) und der Garage Top 4 bzw. verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 3 (Reihenhaus West) und den PKW-Autoabstellplätzen Top 7, Top 8 und Top 9 wurden am 6./10. April 2006 bzw. am 6. April 2006 abgeschlossen. Der Kaufgegenstand entsprach jeweils dem für das Reihenhaus notwendigen Mindestanteil laut Wohnungseigentumsgesetz, wobei das Reihenhaus in der Kaufabrede (Punkt III des Vertrages) detailliert vertraglich umschrieben war. Der Grundstücksanteil wurde folglich unbestritten zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung für die Reihenhausanlage (3 Reihenhäuser) schon vollständig abgeschlossen war, sondern überdies die Baubewilligung für diese Reihenhausanlage gegenüber dem Bauwerber M (=Initiator/Organisator der Reihenhausanlage) bereits erteilt war und die Nutzwertfeststellung vorlag. Waren aber die jeweiligen Nutzwerte für die einzelnen Reihenhäuser festgestellt und kauften mit den Kaufverträgen die jeweiligen Erwerber die entsprechenden Mindestanteile laut Nutzwertgutachten, dann spricht dies als gewichtiges Indiz deutlich dafür, dass die Erwerber bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an dieses von einem Organisator erstellte, vollständig geplante und baubehördlich bereits bewilligte Konzept einer Reihenhausanlage bestehend aus drei Reihenhäuser gebunden waren. Dass aber die Eigentümergemeinschaft in die Projekterstellung, Planung und Einreichung bei der Baubehörde in irgendeiner Form eingebunden bzw. dies nach Vorliegen eines darauf gerichteten gemeinsamen Beschlusses der Eigentümergemeinschaft über deren Auftrag erfolgt wäre, wurde in der Berufung weder behauptet geschweige denn nachgewiesen und dagegen spricht außerdem die aus der niederschriftlichen Aussage des M hervorgehende Chronologie der Abwicklung des Gesamtprojektes. An Sachverhalt war demzufolge unbestritten davon auszugehen, dass M von sich aus und damit eigenständig das Projekt einer fassadenfertigen Reihenhausanlage entwickelt, bereits Monate vor Abschluss der Kaufverträge das Bauansuchen samt Einreichplan bei der Gemeinde gestellt, den Baubescheid erhalten und alle Ausschreibungen gemacht bzw. die Verhandlungen mit den Professionisten betreffend Rohbaufertigstellung des Hauses geführt hat. Zudem hat M mittels Zeitungsinserat bzw. auf seiner Homepage Interessenten für die von ihm entwickelte Reihenhausanlage gesucht und damit das Kaufgeschäft „angebahnt“. Aus den vorgehaltenen niederschriftlichen Aussagen des M und des Grundstücksverkäufers J.E. ergeben sich die näheren Umstände dieser "Anbahnung".

Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, können – wie bereits erwähnt- zur Erreichung der Bauherreneigenschaft die Aufträge zur Errichtung der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wobei von einer Miteigentümergemeinschaft aber

erst dann gesprochen werden kann, wenn die Personen Miteigentümer geworden sind bzw. zumindest einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben. Dass der Projektentwickler M (Initiator/Organisator) bei der Projektkonzeption und Projektausführung auf Grund eines ihm (nach diesbezüglicher Beschlussfassung) von der Eigentümergemeinschaft erteilten gemeinsamen Auftrages tätig geworden ist, wurde in der Berufung selbst nicht behauptet und ist als Folge der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen schlichtweg auszuschließen. Vielmehr kann in freier Beweiswürdigung aus den getroffenen Tatumständen schlüssig gefolgert werden, dass zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes des Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft, verbunden mit dem Wohnungseigentum am Reihenhause Top 2 (Reihenhause Mitte) über eigenständiges Tätigwerden des Initiators M die Reihenhauseanlage (3 Reihenhäuser) bereits vollständig geplant und baubehördlich diesem Bauwerber gegenüber schon bewilligt war und dieser Initiator sich bereits auf Grund von Ausschreibungen verbindliche Angebote von Professionisten erstellen hat lassen. Durch den Ankauf der entsprechenden Miteigentumsanteile (= Mindestanteile nach dem vorliegenden Nutzwertgutachten) verbunden mit dem Wohnungseigentum an dem bezeichneten Reihenhause hat sich der Bw. unter Beachtung der in der Kaufabrede vorgenommenen detaillierten Beschreibung des geplanten und baubehördlich schon bewilligten Reihenhauses ohne jeden Zweifel in das von M für die Verbauung dieses Grundstückes entwickelte Gesamtkonzept einbinden lassen, ohne dass die Eigentümergemeinschaft auf die Gestaltung der geplanten und genehmigten Reihenhauseanlage Einfluss nehmen konnte. Der Wille der Vertragspartner (Veräußerer des Grundstücksanteils und des mit diesem in irgendeiner Form zusammenarbeitenden Initiators einerseits und der Grundstückskäufer andererseits) war in objektiver Betrachtung darauf gerichtet, einen bestimmten Miteigentumsanteil am Grundstück samt dem darauf nach den vorliegenden und baubehördlich bewilligten Plänen errichteten Reihenhause zu einem zum Kaufzeitpunkt bereits durch die Ausschreibungen feststehenden Preis zu erhalten. Der Erwerb des Miteigentumsanteiles (Mindestanteiles) stand mit der Errichtung des vom Initiator für die Bebauung dieser Liegenschaft vorgegebenen Reihenhauses zweifelsfrei in einer finalen Verknüpfung, denn hätte sich ein potentieller Käufer nicht in das geplante Bebauungskonzept einbinden lassen, dann wäre er letztlich nicht als Käufer des Grundstücksanteiles in Frage gekommen. Dies deshalb, weil M es ohne Zweifel sachlich in der Hand hatte, nur jene Kaufinteressenten dem Grundstücksverkäufer anlässlich der Vertragsunterzeichnung "zuzuführen" und damit zum Grundkauf zuzulassen, die zur Errichtung der Reihenhauseanlage nach den vorgegebenen Plänen und unter Übernahme der ihnen von M unterbreiteten finanziellen Vorgaben betreffend der Errichtung eines fassadenfertigen Rohbaues bereit waren und sich mit ihm auf die Ausführung/Übernahme des Bebauungskonzeptes verständigt haben.

Diese kausale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Errichtung des projektierten Reihenhauses zeigt sich im Übrigen auch daran, dass der Erwerber in Höhe der vom Projektentwickler auf Grund von eingeholten Angeboten ermittelten Kosten der fassadenfertigen Errichtung des Reihenhauses eine Finanzierungszusage eines inländischen Geldinstitutes zu erbringen und dem Treuhänder und Vertragserrichter vorzulegen hatte. Damit sollte wohl im Vorfeld bereits sichergestellt werden, dass der (potentielle) Kaufinteressent nicht bloß zum Erwerb des Grundanteiles, sondern auch zur Finanzierung des angebotenen und projektierten Reihenhauses in der Lage ist. Eine solche Vorgehensweise spricht aber deutlich dafür, dass der Grundstückskauf und die Errichtung des Reihenhauses in einem kausalen Zusammenhang gestanden und den vereinbarten Gegenstand des Erwerbsvorganges gebildet haben. Die bestehende finale Verknüpfung lässt sich desweiteren daran festmachen und zeigt sich in dem Umstand, dass am 4. Jänner 2006 und damit vor Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages der präsumtive Grundstückskäufer mit dem M eine Spezialvollmacht abschloss, worin auszugsweise Folgendes steht:

"Mit Kaufvertrag vom habe ich von Herrn J.E., geb. 1947, Adr. die Grundparzelle zur Errichtung eines Reihenhauses auf der Gst- Nr. 2216 aus der Liegenschaft in EZL. 463, in Y, GB Y erworben. Nunmehr erteile ich Herrn M den unwiderruflichen Auftrag, auf Grundlage dieser Vollmacht entsprechende Werkverträge mit den notwendigen Professionisten nach erfolgter Ausschreibung abzuschließen und zwar bis zum folgenden vereinbarten maximalen Gesamtpreis der Professionistengruppe a-j (Beilage: vorliegende Anbote)."

Dem Argument, es wäre für jeden Erwerber ohne weiteres möglich gewesen, durch Nachtragsbauanzeigen oder Bauansuchen noch bauliche Veränderungen vorzunehmen, wird entgegengehalten, dass eine solche Möglichkeit der nachträglichen Änderung für die Beurteilung des tatsächlich vollzogenen Erwerbsvorganges keine Bedeutung hat, ist doch entscheidend für die Beurteilung der Frage des Erwerbsgegenstandes auf den Vertragsabschlusszeitpunkt abzustellen (VwGH 21.03.2002, Zl. 2001/16/0429). Überdies wurde vom Bw. selbst nicht behauptet, dass es nach dem Erwerb der Liegenschaftsanteile durch einen gemeinsamen Beschluss der Miteigentumsgemeinschaft überhaupt zu einer Änderung des Gesamtprojektes gekommen ist (vgl. auch VwGH 19.4.1995, 93/16/0031 bis 0038 und VwGH 28.3.1996, 95/16/0019,0022 bis 0025,0040). Das weitere Vorbringen, im Bereich des Innenausbaues hätte jeder Erwerber ohnehin seine eigenen Wünsche und Vorstellungen einbringen können, übersieht zum einen, dass nach den Ausführungen des Projektentwicklers und der diesbezüglich zu keinem Zweifel Anlass gebenden Aktenlage M ohne ein gemeinsames Tätigwerden der Miteigentumsgemeinschaft die Reihenhauanlage geplant und ihm gegenüber baubehördlich genehmigt wurde. Erst in der Folge haben dann mit Kauf- bzw. Wohnungseigentumsvertrag die Erwerber die den Nutzwerten der jeweils angebotenen und von ihnen ausgesuchten Reihenhäuser entsprechenden Mindestanteile gekauft. Der behauptete nach den Vorstellungen und Wünschen der jeweiligen Käufer

umgesetzte Innenausbau führte, Gegenteiliges wurde vom Bw. selbst nicht aufgezeigt geschweige denn nachgewiesen, nicht zu einer auf gemeinsamen Beschluss der Miteigentümergeinschaft zurückgehende Änderung der gesamten Reihenhausanlage und der darin enthaltenen Wohneinheiten (3 Reihenhäuser) und ändert nichts daran, dass sie mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten vorgegebenen Gebäudes gebunden waren. Zum anderen bleibt noch festzuhalten, dass vom Finanzamt in die Gegenleistung nur die anteiligen (gedrittelten) Gestehungskosten für das angebotene fassadenfertige Reihenhaus (2 Gewerke), nicht aber die weiteren Ausbaukosten z.B. für den Innenausbau, einbezogen wurden. Bei der Ermittlung der angesetzten Baukosten wurde folglich der vereinbarten Fertigungsstufe Rechnung getragen.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass auf Grund von mit dem Wohnungseigentumsvertrag in einem objektiv sachlichen Zusammenhang stehenden Vereinbarungen sich der Bw. bei Vertragsabschluss in das vom Organisator im Bauherrenmodell erstellte und baubehördlich bewilligte Planungs- und Finanzierungskonzept einbinden ließ, das insgesamt zu dem Erfolg führen sollte, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand (fassadenfertiger Rohbau eines Reihenhauses) erhält. Bezog sich somit der gegenständliche Erwerbsvorgang auf letztlich mit dem Reihenhaus Top 2 verbaute (ideelle) Grundstücksanteile, dann hat das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten für das fassadenfertige Reihenhaus in die Gegenleistung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides miteinbezogen. Es war somit wie im Spruch ausgeführt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 9. Jänner 2009