



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Michael Pilz, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, jeweils vom 6. April 1998, betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet *abgewiesen*.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

(1) Der zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin als Käufer (welche in der Folge mit "die Berufungswerber" bzw. "die Bw." bezeichnet werden) einerseits und Frau R. L. sowie Herrn M. W. als Verkäufer andererseits abgeschlossene Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 1987 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

" I. R. L. und M. W. sind ... je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft im Grundbuche des Bezirksgerichtes L., EZ 432 ... mit derzeitiger Liegenschaftsbezeichnung St.-straße 29/G.-straße 21.

Die Käuferseite benötigt in diesem Objekt die in den vorliegenden Plänen mit Top 10/2. OG bezeichnete Einheit mit einer Nutzfläche von ca. 83 m² und plant diese Einheit selbst und will diese auch selbst errichten.

Nach Erteilung der Baugenehmigung für das zu errichtende Gesamtobjekt wird die Nutzwertfeststellung in Auftrag gegeben und steht erst dann der zu kaufende Liegenschaftsanteil fest.

.....

III. Der Kaufpreis für die noch festzustellenden Liegenschaftsanteile beträgt ATS 169.164,--.

.....

V. Dieser Kauf ist aufschiebend bedingt ...b) dadurch, dass weitere Interessenten vorhanden sind, sodass der von der Käuferseite gewünschte Bau errichtet werden kann.

.....

VI. ... Die Käuferseite verpflichtet sich hiermit, mit weiteren Kaufinteressenten hinsichtlich des Kaufobjektes Wohnungseigentum zu begründen und einen diesbezüglichen Vertrag und die sonstigen hiezu erforderlichen Unterlagen zu unterfertigen.

....."

(2) Der Kaufvertrag wurde dem Finanzamt am 22. Dezember 1987 angezeigt und dieses erließ mit 4. Jänner 1989 Bescheide, mit welchen den Bw. - jeweils ausgehend vom halben Kaufpreis laut angezeigtem Vertrag - Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde.

(3) Auf Grund eines Prüfungsauftrages des Finanzamtes vom 17. März 1992 wurde bei der Fa. S. Wohnbau GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend das Bauprojekt "St.-straße 29/G.-straße 21" vorgenommen, welche ua. Folgendes ergeben hat:

Laut Anfragebeantwortung der Fa. H. vom 12. Mai 1992 wurde der Plan für die Wohn- und Geschäftsanlage, in welcher sich auch die von den Bw. erworbene Wohneinheit befindet, vom Planungsbüro P. erstellt. Das Projekt sei von der Fa. M. initiiert worden. Diese habe die Fa. H. beauftragt, weitere Interessenten für die Errichtung des Wohn- und Geschäftshauses in Form einer Errichtergemeinschaft zu benennen. Die Erwerber hätten durch Vermittlung der Fa. H. vom Projekt Kenntnis erlangt.

Mit "Protokoll über die Bildung einer Errichtergemeinschaft für die Liegenschaft EZ 432 Grundbuch L. St.-straße 29/G.-straße 21" vom 29. August 1988 haben die das Protokoll unterfertigten Personen – darunter auch die Bw. - als außerbücherliche Miteigentümer der gegenständlichen Liegenschaft Herrn Dr. W. beauftragt, die Errichtergemeinschaft bei der bevorstehenden Bauverhandlung zu vertreten. In der Liste der unterfertigten Miteigentümer sind nicht alle Personen, die in weiterer Folge Miteigentum erworben haben, aber auch weder die Verkäufer R. L. und M. W. noch die Fa. S. Wohnbau enthalten.

Mit weiterem Protokoll vom 31. Oktober 1988 hat die Errichtergemeinschaft, welche zu diesem Zeitpunkt laut beigefügter Liste dieselben Personen umfasste wie zum Zeitpunkt der Bildung der Errichtergemeinschaft, der Fa. S. Wohnbau GmbH den Bauauftrag zur Errichtung des Wohn- und Geschäftshauses St.-straße/Ecke G.-straße erteilt.

Die (mit der Vermittlung beauftragte) Fa. H. hat in Zeitungen ua. wie folgt inseriert: *"Wir verkaufen im Alleinauftrag Neubau-Eigentumswohnungen im ... St.-viertel, ab 50 m², jede Größe möglich, Baubeginn im Frühjahr 1988"* (siehe in Kopie vorgelegte Inserate).

Mit Schlussrechnung vom 21. Februar 1990 hat die Fa. H. der Fa. S. Wohnbau GmbH Provisionen für die Vermittlung des Verkaufes der Eigentumswohnungen in der St.-straße 31, - darunter auch jene der Bw. - in Rechnung gestellt.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 1988 wurde Herrn Dr. W. die Bewilligung für die Errichtung eines viergeschoßigen Wohn- und Geschäftshauses (siebzehn Wohneinheiten und ein Lebensmittelmarkt) mit ausgebautem Dachraum und Tiefgarage erteilt. Der Baubewilligung liegen laut Verhandlungsschrift der Baubehörde vom 28. September 1988 ua. das Ansuchen um Bau- bzw. Abbruchbewilligung vom 29. Jänner 1988, die Einreichpläne vom 25. Jänner, 11. Februar, 5., 8. und 9. August 1988 sowie die Baubeschreibung vom 29. Jänner 1988 zugrunde.

Über Anfragen des Finanzamtes vom 12. bzw. 23. Dezember 1997 hat die Fa. S. Wohnbau GmbH ua. den mit den Bw. abgeschlossenen (undatierten) Bauvertrag sowie die den Bw. gelegte Schlussrechnung vom 26. April 1990 übermittelt.

Im Bauvertrag heißt es ua.:

"III. Ausdrücklich wird festgestellt, dass die Errichtung des Gesamtprojektes auf dieser Liegenschaft erst erfolgen kann, wenn sich die Bauherrengemeinschaft gebildet hat.

Auf die entsprechende Bedingung im Kaufvertrag wird hingewiesen. Die Fa.

S. Wohnbau GmbH wird hiermit als Generalunternehmer beauftragt, entsprechend den vor-

liegenden, von den Bauwerbern zur Kenntnis genommenen Plänen, der Ausstattungsliste und dem Kostenvoranschlag, welche der Auftraggeberin bekannt sind, auf dem vorbezeichneten Grundstück das geplante Objekt zu errichten. Die Baupläne, die Ausstattungsliste, der Kostenvoranschlag sowie der künftige Baubewilligungsbescheid sind ein wesentlicher Bestandteil dieses Auftrages.

Soweit im Einzelnen nichts Näheres vereinbart ist, gelten die Pläne des Planungsbüros P. vom 11. Dezember 1987, die Ausstattungsliste vom 11. Dezember 1987 ...

.....

VI. Die Erwerber haften jeweils nur entsprechend den von ihnen zu erwerbenden Miteigentumsanteilen, wie sie sich aus dem vor Notar Dr. ... unterzeichneten Kaufverträgen ergeben und wie sie den Parteien bekannt sind, für Kosten der Errichtung des Gesamtobjektes.

Auch wenn einige Auftraggeber die jeweils fällig werdenden Baukosten bzw. die sie treffenden Baukostenvorschüsse nicht entrichten, ist der Generalunternehmer verpflichtet, den Bau zu beginnen, fortzuführen und zu beenden. Auch in diesem Fall haben die Auftraggeber nur den Anteil der Baukosten zu tragen, welcher ihrem Miteigentumsanteil bzw. ihrem Kaufobjekt entspricht.

.....

X. Die Baubewilligung wird bis spätestens Ende Juni 1988 erwartet.

....."

Mit den übrigen Erwerbern wurden nahezu wortgleiche Bauverträge abgeschlossen.

Mit vorangeführter Schlussrechnung vom 26. April 1990 wurde den Bw. von der Fa. S. Wohnbau GmbH für die Errichtung der Wohnung Top Nr. 10 "laut Vertrag vom 17. Dezember 1987" samt Stellplatz und Wohnflächenerhöhung ein Betrag von ATS 1.307.470,20 in Rechnung gestellt.

(4) In der Folge hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 6. April 1998 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und den Bw. mit den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen (neuen) Sachbescheiden die Grunderwerbsteuer nunmehr jeweils auf Basis des halben Grundkaufpreises zuzüglich der halben Baukosten laut Endabrechnung der Fa. S. Wohnbau GmbH vom 26. April 1990 vorgeschrieben.

(5) Die dagegen erhobene Berufung richtet sich sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid:

Die Wiederaufnahme sei nach Eintritt der Verjährung und sohin rechtswidrig verfügt worden. Seit Erlassung des Erstbescheides am 4. Jänner 1989 sei keine weitere, für die Bw. nach außen hin erkennbare Amtshandlung gesetzt worden und habe somit keine Unterbrechung der fünfjährigen Verjährungsfrist stattgefunden. Es lägen überdies keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden neue Tatsachen vor, da der Behörde bereits im Jahre 1990 mit Anzeige des Wohnungseigentumsvertrages, in welchem sämtliche Miteigentümer als Bauherren auftreten, sämtliche wesentlichen Umstände bekannt gewesen seien.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien die Bw. sehr wohl – gemeinsam mit den übrigen Miteigentümern – als Bauherren des auf der erworbenen Liegenschaft errichteten Gebäudes anzusehen. Der Generalunternehmer sei von allen Eigentümern mit der Errichtung beauftragt worden. Die Eigentümergemeinschaft habe zur Gänze das finanzielle Risiko getragen, da auch die bauausführende Fa. S. Wohnbau GmbH Miteigentümerin gewesen sei. Die bloß im Innenverhältnis zu Lasten eines Miteigentümers vorgenommene (finanzielle) Risikoverteilung ändere nichts an der Bauherreneigenschaft sämtlicher Miteigentümer. Darüber hinaus seien seitens der Miteigentümer auch planerische und organisatorische Einflüsse auf das Bauvorhaben ausgeübt worden.

(6) In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage insbesondere damit begründet, dass die Bildung einer Errichtergemeinschaft erstmals mit Protokoll vom 29. August 1988 – sohin nach Erwerb des Liegenschaftsanteiles und nach Einbringung der Ansuchen auf Bau- und Abbruchbewilligung - erfolgt sei. Es sei auch kein gemeinsamer Auftrag aller Miteigentümer erteilt worden, da zum Zeitpunkt der erstmaligen Bildung der Errichtergemeinschaft noch nicht alle Liegenschaftsanteile veräußert und die Verkäufer an der Errichtergemeinschaft nicht beteiligt gewesen seien.

(7) Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wird ergänzend (nochmals) vorgebracht, dass gegenüber den Bw. keine Unterbrechung der Verjährung stattgefunden habe, da diesen die lediglich an die Firmen H. und S. Wohnbau GmbH gerichteten behördlichen Ermittlungsschritte nie bekannt geworden seien.

(8) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Bw. mit Schreiben vom 30. Juni 2003 ersucht, den Planungsauftrag an die Fa. P. bzw. den entsprechenden Vertrag, den Bauauf- bzw. -vertrag betreffend Errichtung des gegenständlichen Objektes, die bezüglichen Protokolle oder Beschlüsse der Errichtergemeinschaft sowie die Änderungspläne vorzulegen, und die von den Bw. gegenüber der ursprünglichen Planung vorgenommenen Änderungen darzulegen.

Mit Antwort vom 17. Juli 2003 haben die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass ihnen ein förmliches Protokoll der Beschlüsse der Errichtergemeinschaft nicht mehr vorliege. Die Änderungsaufträge seien zum Teil ebenfalls nicht mehr vorhanden bzw. zum Teil mündlich erteilt worden. Der Umfang der Änderungen ergebe sich durch Vergleich der unter einem vorgelegten Pläne, nämlich des ursprünglichen Bauplanes und des Polierplanes vom 20. September 1989. Der Bauauftrag sei im März 1998 erteilt worden.

Ein Vergleich der vorgelegten Pläne ergibt, dass im von den Bw. als "Polierplan" bezeichneten Plan lediglich die Zimmereinteilung innerhalb der erworbenen Wohneinheit gegenüber dem ursprünglichen Plan verändert wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Zum Einwand der Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens:

1.) Verjährung:

§ 304 BAO schließt eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich aus.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt laut § 208 Abs. 1 lit. a BAO grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 209 Abs. 1 leg. cit.).

Wenn nun die Bw. verneinen, die Wiederaufnahme sei nach Ablauf der Verjährung und somit rechtswidrig verfügt worden, da ihnen die behördlichen Ermittlungsschritte nie bekannt gewesen seien und daher eine Unterbrechung der Verjährung ihnen gegenüber nicht stattgefunden habe, so ist entgegen zu halten:

Eine Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (bei schriftlichen Erledigungen ist dies insbesondere mit Zustellung an den Empfänger der Fall; siehe dazu zB. *Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 209 Tz 1f., mwN).

Die Unterbrechungshandlung muss jedoch nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein (zB. Anfrage an Auskunftsperson in fremder Sache). Die behördlichen Schritte müssen der als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person auch nicht zur Kenntnis gelangt sein, damit ihnen Unterbrechungswirkung zukommt (*Ritz*, aaO, § 209 Tz 4, mwN).

Die Verjährungsfrist wird beispielsweise unterbrochen durch Erlassung erstinstanzlicher Bescheide, durch (vom sachlich zuständigen Finanzamt durchgeführte) abgabenbehördliche Prüfungen, aber auch durch Anfragen an Auskunftspersonen in fremder Sache oder an Zeugen (siehe zB. die bei *Ritz*, aaO, § 209 Tz 10ff. angeführte Judikatur).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass die Ermittlungsschritte (abgabenbehördliche Prüfung beim Bauträger, der Fa. S. Wohnbau GmbH, bzw. Anfragen an den Vermittler H.) des Finanzamtes – obgleich sie nicht unmittelbar gegenüber den Bw. getätigt wurden – sehr wohl wirksame Unterbrechungshandlungen darstellen, da sich diese auf Feststellung jener Abgabe bezogen haben, hinsichtlich derer nunmehr die Wiederaufnahme erfolgt ist. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher jedenfalls vor Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt:

Unterbrechungshandlung:

*Ablauf (Verlängerung) der
Verjährungsfrist (bis):*

Bescheid vom 4. Jänner 1989

31. Dezember 1994

Prüfungsauftrag (Fa. S. W. GmbH) vom 17. März 1992

31. Dezember 1997

Anfrage(n) an S. W. GmbH vom 12. u. 23. Dezember 1997

(Letztere dort laut Eingangsstempel per 29. Dezember 1997
eingelangt)

31. Dezember 2002

Die angefochtene Wiederaufnahme wurde mit Bescheid vom 6. April **1998** und damit jedenfalls vor Ablauf der - auf Grund der im Dezember 1997 an die Fa. S. Wohnbau GmbH gerichteten und daher nach außen erkennbaren Anfragen des Finanzamtes bis Ende **2002** verlängerten – Verjährungsfrist verfügt, weshalb der diesbezügliche Einwand der Bw. ins Leere geht.

2.) Zum behaupteten Mangel neuer Tatsachen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Ver-

fahren 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.

Laut Berufungsvorbringen gehe bereits aus dem Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 1987 hervor, dass dieser *"aufschiebend bedingt durch das Vorhandensein weiterer Interessenten für den von der Käuferseite gewünschten Bau"* sei. Der (entsprechende) Wohnungseigentumsvertrag sei am 8. März 1990 zur Gebührenbemessung angezeigt worden und würden in diesem sämtliche Miteigentümer als Bauherren auftreten. Daher seien der Behörde bereits im Jahre 1990 alle wesentlichen Umstände bekannt gewesen.

Schon allein auf Grund dieses Vorbringens ist die Wiederaufnahme im vorliegenden Fall völlig zu Recht erfolgt: Das wieder aufgenommene Verfahren wurde (zunächst) mit Bescheid vom 4. Jänner **1989** erledigt, obigen Ausführungen der Bw. zufolge sind der Abgabenbehörde erster Instanz (erst) im Jahre **1990** – sohin **nach** Erlassung des im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Erstbescheides – alle für die Steuerbemessung wesentlichen Umstände bekannt geworden.

Überdies ist dem Berufungsvorbringen zu entnehmen, dass nach Ansicht der Bw. für die Abgabenbehörde erster Instanz schon auf Grund des Vertrages vom 17./18. Dezember 1987 und des am 8. März 1990 angezeigten Wohnungseigentumsvertrages erkennbar gewesen sei, dass den Bw. die Bauherreneigenschaft zukomme. Nun hat aber die abgabenbehördliche Prüfung genau die gegenteilige Ansicht des Finanzamtes (dass nämlich die Bw. **nicht** Bauherren sind) nach sich gezogen, sodass die diese Ansicht stützenden Umstände dem Finanzamt unzweifelhaft ebenfalls erst nach Ergehen des Erstbescheides bekannt geworden sein konnten.

Wenn in der Berufung auf Punkt V. des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 1987 verwiesen wird, so ist auf Grund dessen Wortlautes allein (wie überhaupt aus dem gesamten Vertrage) entgegen der Ansicht der Bw. die Frage, ob ihnen die Bauherreneigenschaft zukommt oder nicht, keineswegs zu beantworten. Die dafür relevanten Umstände (wie zB. Planung des Bauvorhabens, Ansuchen um Baubewilligung, Vermittlung durch Drittfirma etc.) sind der Behörde nicht schon mit Anzeige des Wohnungseigentumsvertrages im Jahre 1990, sondern tatsächlich erst im Zuge der im Jahre 1992 begonnenen und 1997 beendeten abgabenbehördlichen Prüfung und daher jedenfalls erst **nach** Ergehen des Bescheides vom 4. Jänner 1989 bekannt geworden. Erst auf Grund des durch diese Prüfung gewonnenen Gesamtbildes war es der Abgabenbehörde erster Instanz möglich, die Frage der Bauherreneigenschaft zutreffend zu beurteilen.

Wie in der Berufung überdies richtig ausgeführt wird, ist es unmaßgeblich, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Selbst wenn der Abgabenbehörde erster Instanz wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit oder Sorgfaltsverletzung trifft bzw. treffen sollte, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig (vgl. dazu insbesondere die bei *Stoll*, BAO-Kommentar, 2934f. zitierte Judikatur).

Selbst wenn daher im Streitfall durchaus schon vor Erlassung des Erstbescheides weitere Ermittlungen seitens des Finanzamtes getätigt werden hätten können, ist der Behörde der Sachverhalt erst im Zuge bzw. mit Abschluss der bezüglichen abgabenbehördlichen Prüfung mit ausreichender Vollständigkeit bekannt geworden, sodass die daraufhin verfügte Wiederaufnahme zu Recht erfolgt ist.

Eine Sorgfaltsverletzung des Finanzamtes – eine solche liegt jedoch nach ha. Auffassung im Streitfall nicht vor – ist allenfalls bei Ausübung des Ermessens zu berücksichtigen, doch ist auch die Ermessensübung des Finanzamtes - nicht zuletzt auf Grund des vorrangigen Prinzipes der Rechtsrichtigkeit - nicht zu beanstanden, haben doch die Bw. selbst nicht alle für die Abgabebemessung relevanten Umstände nach Maßgabe ihrer diesbezüglichen Verpflichtung offen gelegt.

Aus vorangeführten Gründen war daher über die gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gerichtete Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

II.) Zur Bauherrenfrage:

Strittig ist in materiellrechtlicher Hinsicht die Frage, ob neben den (bloßen) Grundkosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand maßgebend, in dem das Grundstück erworben werden **soll**. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (siehe zB. *Fellner*, GrEStG II, § 5 Rz 88a, und die dort angeführte Judikatur). Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach Zivilrecht auch eine künftige Sache sein. Dies hat in steuerlicher Hinsicht zur Folge, dass alle Aufwendungen eines

vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers Teil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung sind.

Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstücks betreffenden Verträgen mit Dritten ist einheitlicher für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Erbringt daher ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung des Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück (*Fellner*, aaO, mwN).

War es dem Erwerber nicht möglich, den Miteigentumsanteil nur zu einem Grundpreis zu erwerben, ohne sich gleichzeitig verpflichten zu müssen, auch die anteiligen Baukosten zu übernehmen, so hatten die einzelnen Erwerber einen Anteil an einem Grundstück erworben, auf dem ein Gebäude errichtet werden sollte (VwGH vom 19. August 1997, 95/16/0006-0010).

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist nach der ständigen Judikatur des VwGH ein Kauf mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden (siehe etwa die bei *Fellner*, aaO, zitierten Erkenntnisse).

Im Hinblick darauf, dass der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinne nach § 21 Abs. 1 BAO zu verstehen ist, hat der VwGH die Ermittlung der Gegenleistung für Erwerbsvorgänge, die auf Grund einer Werbung oder Aufforderung zum Beitritt zu einer künftigen Miteigentümergeinschaft für ein in den wesentlichen Punkten bereits geplantes Bauprojekt verwirklicht wurden, unter Bedachtnahme auf das gesamte Vertragsgeflecht in Übereinstimmung mit der diesbezüglichen Rechtsprechung des BFH nicht als rechtswidrig erkannt (so zB. im Erkenntnis vom 25. Februar 1993, 91/16/0031).

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten sowie gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerber aufzutreten (vgl. *Fellner*, aaO, § 5 Rz 92, und die dort angeführten Erkenntnisse).

Für die Bauherreneigenschaft kommt es insbesondere darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes wesentlichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (zB. VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121). Die Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die Gestaltung der **Gesamt**konstruktion Einfluss nehmen können (vgl. *Fellner*, aaO, § 5 Rz 92, mwN).

Mit dem Vorbringen, es sei die Zimmereinteilung beeinflusst worden, wird nicht aufgezeigt, dass das Haus von den Miteigentümern geplant und gestaltet worden ist bzw. dass diese auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss gehabt hätten (VwGH vom 30. April 1999, 97/16/0203). Veränderungen in Innenräumen sind für die Erlangung der Bauherreneigenschaft nicht von Belang (VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168).

Im Falle des VwGH-Erkenntnisses vom 3. September 1975, 1603/73, haben sich die Verkäufer von Grundstücksanteilen verpflichtet, das geplante Wohnhaus nach den "den Käufern überlassenen und vom Verkäufer gefertigten Plänen" bzw. nach den der Käuferin "bekannten Plänen und im Sinne der Baubeschreibung" zu errichten. Dem Erkenntnis zufolge hatten die Wohnungswerber sohin auf die Bauführung keinen Einfluss und konnten daher schon deshalb nicht die gegenständlichen Wohnungen "schaffen" und nicht als Bauherren tätig gewesen sein.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe zB. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 93 angeführten Erkenntnisse) kann beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses bzw. der Wohnanlage 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 Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur **gemeinsamen** Errichtung der **gesamten** Anlage unter gemeinsamer Tragung des **gesamten** Risikos, **gemeinsamer** 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 (siehe *Fellner*, aaO, § 5 Rz 93 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Wie der VwGH des Weiteren schon mehrmals ausgesprochen hat, können inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (*Fellner*, aaO, § 5 Rz 93, und die dort angeführten Erkenntnisse).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsausführungen sowie auf Grund des eingangs dargelegten Sachverhaltes hat das Finanzamt den Bw. aus nachfolgenden Gründen völlig zu Recht die Qualifikation als Bauherren versagt:

Laut Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 1987 ist Erwerbsgegenstand eine Wohnung in einem bereits fertig geplanten Gesamtobjekt. Dies ergibt sich nicht zuletzt auch aus der Schlussrechnung der Baufirma vom 26. April 1990, in welcher hinsichtlich der **Baukosten** auf den Kaufvertrag vom 17./18. Dezember 1987 verwiesen wird.

Aus dem Kaufvertrag (in Verbindung mit den behördlichen Ermittlungsergebnissen) ergibt sich überdies (aus Punkt V. b), dass es den Bw. unmöglich gewesen wäre, lediglich einen unbebauten Grundanteil zu erwerben. Der Kauf wurde nämlich unter der aufschiebenden Bedingung erworben, dass *"weitere Interessenten vorhanden sind, sodass der ... Bau errichtet werden kann."*

Selbst wenn der – undatierte - Bauvertrag tatsächlich erst nach Abschluss des Kaufvertrages vom 17./18. Dezember 1987 zustande gekommen sein sollte, so wird darin dennoch ausdrücklich auf die bereits **vor** Abschluss des Kaufvertrages erstellten Pläne und Ausstattungsbeschreibungen etc. verwiesen, welche von den Bw. zur Kenntnis zu nehmen waren.

Die Bildung der Errichtergemeinschaft erfolgte den vorliegenden Protokollen zufolge mit 29. August 1988. Sämtliche dem Gesamtprojekt zugrunde liegenden Pläne und Ausstattungsbeschreibungen wurden **vor** Bildung der Errichtergemeinschaft erstellt. Auch das Bauansuchen wurde bereits im Jänner 1988 und sohin vor Bildung der Errichtergemeinschaft eingereicht. Eine Beschlussfassung seitens dieser "Errichtergemeinschaft" auf Verwirklichung des **Gesamtobjektes** liegt nicht vor. Es existieren lediglich zwischen der Baufirma und den jeweiligen Erwerbern abgeschlossene Bauverträge über die jeweils von diesen erworbene Wohneinheit. Diese – lediglich die jeweilige Einheit, aber nicht das Gesamtobjekt betreffenden - Einzelvereinbarungen sind jedoch auf Grund der oa. VwGH-Judikatur nicht geeignet, den für Erlangung der Bauherrenqualifikation erforderlichen, auf Errichtung des Gesamtbauwerkes gerichteten Beschluss aller Miteigentümer zu ersetzen.

Als Bauwerber gegenüber der Baubehörde tritt bereits im Ansuchen vom 29. Jänner 1988 Herr Dr. W. auf, welcher tatsächlich jedoch erst per 29. August 1988 von der späteren Errichtergemeinschaft zu deren Vertretung im Bauverfahren bevollmächtigt wurde.

Die dem Gesamtobjekt zugrunde liegenden Einreich- und Baupläne des Planungsbüros P. wurden **vor** Kaufvertragsabschluss im Dezember 1987 errichtet, ein von den Bw. mitgetragener, das gesamte Bauvorhaben betreffender Plan liegt nicht vor bzw. konnte nicht vorgelegt werden.

Die von den Bw. gegenüber der Einreichplanung durchgeführten Veränderungen (im Wesentlichen die Zimmereinteilung und sohin lediglich die Innengestaltung der von ihnen erworbenen Wohneinheit betreffend) sind im Sinne der oa. Rechtsprechung des VwGH als geringfügig und für die Erreichung der Bauherreneigenschaft unzureichend anzusehen.

Dazu kommt, dass mit der Fa. H. ein Vermittler zwischengeschaltet war, welcher dem Wortlaut der vorgelegten Inserate zufolge bereits Ende 1987/Anfang 1988 (da es heißt: *"Baubeginn im Frühjahr 1988"*) und somit jedenfalls **vor** "Bildung der Errichtergemeinschaft" am 29. August 1988 Wohnungen im fertig geplanten Gesamtkomplex angeboten hat.

Ganz wesentlich ist – wie schon das Finanzamt völlig zutreffend ausgeführt hat – schließlich auch der Umstand, dass bei Konstitution der "Errichtergemeinschaft" nicht sämtliche, zum damaligen Zeitpunkt vorhandene Miteigentümer aufgetreten sind. Per 29. August 1988 waren noch nicht sämtliche Wohneinheiten veräußert, die Verkäufer scheinen jedoch in der Liste der Errichtergemeinschaft ebenso wenig auf wie die Fa. S. Wohnbau GmbH, welche dem Berufungsvorbringen zufolge ebenfalls Miteigentümerin einer (oder mehrerer) Wohnung(en) gewesen ist.

Es mangelt daher jedenfalls am für die Bauherreneigenschaft unabdingbaren Erfordernis eines **gemeinsamen**, auf Planung und Errichtung der **gesamten** Wohn- und Geschäftsanlage gerichteten Beschlusses **aller** Miteigentümer (vgl. die oa. Judikatur).

Nicht zuletzt ist auf die mangelnde - für Bauherren jedoch charakteristische - Risikotragung der Bw. hinzuweisen (siehe Punkt VI. des Bauvertrages). Die den Bw. zufolge intern vereinbarte Risikoverteilung zu Lasten eines Miteigentümers – nämlich der bauführenden Fa. S. Wohnbau GmbH - stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Bw. dar.

Aus all den angeführten Gründen ist es nicht als rechtswidrig zu erachten, wenn das Finanzamt die Baukosten in die maßgebliche Steuerbemessungsgrundlage einbezogen hat, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 13. August 2003