

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GL, G, vertreten durch Dr. Mayer Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH., 4020 Linz, Kudlichstr. 43, vom 21. November 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 10. Oktober 1997 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 27.10./10.11.1993 erwarb GL (in der Folge kurz Bw. genannt) von der FAWGmbH.. je 740/10.500 ideelle Anteile an EZGB um den Gesamtkaufpreis von 495.800,-- S.

Lt. Pkt. 5. wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Verkäuferin vertraglich verpflichtet ist bis spätestens 31.12.1995 die Begründung von Wohnungseigentum an einer, im 1. Obergeschoß des auf beiden Liegenschaften zu errichtenden Neubaus, befindlichen Wohnung mit einer Wohnfläche von 53,69 m² zuzüglich 2,3 m² Balkon samt zugeordneten Kellerabteil und Einzelstellplatz in der Tiefgarage herbeizuführen.

Lt. Pkt. 8. ist die Verkäuferin berechtigt die aufgrund der Veräußerung der Liegenschaft nicht abzugsfähige Vorsteuer bzw. eine an das Finanzamt zurückzuerstattende Vorsteuer zusätzlich zum Kaufpreis in Rechnung zu stellen.

Am 21.12.1993 setzte das Finanzamt vorläufig gemäß § 200 BAO die Grunderwerbsteuer für den Bw. fest.

Am 22.12.1993 fand die Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergemeinschaft L statt.

Im diesbezüglichen Protokoll wird unter Pkt. 2. festgehalten, dass die Miteigentümergemeinschaft über 9.050/10.500 Anteile verfügt und die restlichen 500/10.500 Anteile (Wohnung Top Nr. 13 samt Tiefgaragenplatz) sowie 950/10.500 Anteile (3 Geschäftslokale im Erdgeschoß samt Tiefgaragenplätzen) nicht Bestandteil der Miteigentümergemeinschaft sind. Weiters wird darauf verwiesen, dass die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis der Liegenschaft sowie den Bau- und Baunebenkosten in den Erwerbsnebenkosten kalkuliert ist.

Lt. Protokollpunkt 3. präsentiert und erläutert der Bw. die vom Architekten erstellten und vom Gestaltungsbeirat der Stadt genehmigten Pläne. Weiters ist ausgeführt, dass das Ansuchen um Abbruchbewilligung für die Häuser K am 10.5.1993 und das Ansuchen um Baugenehmigung am 22.4.1993 eingereicht wurde. Mit Bescheid vom 10.11.1993 wurde die Abbruchbewilligung für das Objekt K14 erteilt. Mit der Abbruchbewilligung für das Haus Nr. 12 ist in Kürze zu rechnen. Die Miteigentümer werden informiert, wer die Planung erstellt hat und dass die Ausschreibung und örtliche Bauaufsicht vom Bw. durchgeführt wird. Weiters ist in diesem Protokollpunkt festgehalten, dass die Miteigentümer in Kenntnis darüber sind, dass aufgrund des abgeschlossenen Werkvertrages die FAWGmbH. sämtliche sich aus dem Auftrag ergebenden und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhersehbaren Kosten zu tragen hat, jedoch Kosten aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen bzw. Verordnungen sowie Baugrund- und Fundierungsrisiko von der Miteigentümergemeinschaft zu übernehmen sind.

Lt. Pkt. 4. wird u.a. bekanntgegeben, dass der Bw. eine schriftliche Erklärung abgegeben hat, dass von ihm unmittelbar nach Fertigstellung des Bauvorhabens an den ihm zugeordneten Einheiten Wohnungseigentum begründet wird.

In weiteren Protokollpunkten ist festgehalten, wer die wirtschaftliche Betreuung, die Hausverwaltung und Erstvermietung sowie die Steuerberatung vornehmen soll.

Lt. Pkt. 8. wird die Vorgangsweise betreffend Finanzierung besprochen.

In der Beilage zum Protokoll vom 22.12.1993 erfolgt die Konstituierung sowie die Zusammenfassung der Beschlussfassungen der Miteigentümergemeinschaft L.

Über Ersuchen des Finanzamtes wurden vom Vertreter des Bw. der Werkvertrag, abgeschlossen zwischen dem Bw. (als Auftraggeber) und der FAWGmbH. (als Auftragnehmer) sowie der Auftrag und wirtschaftliche Betreuung, abgeschlossen zwischen dem Bw. (Auftraggeber) und der IWB. (Auftragnehmer), jeweils datiert mit 21.12.1993, nachgereicht.

Im Werkvertrag heißt es auszugsweise :

Präambel

Der oa. Miteigentümer erwirbt gemeinsam mit den übrigen Miteigentümern von der FAWGmbH. insgesamt 10.000/10.500 ideelle Miteigentumsanteile an den Liegenschaften

um auf diesen einen Neubau mit Garagenstellplätzen zu errichten und diesen anschließend langfristig und ertragbringend zu vermieten.

§ 1

Gegenstand dieses Vertrages ist ... der Abbruch des Altbestandes, die Errichtung eines Neubaues sowie ein wirtschaftlich, rechtlich und steuerlich abgestimmtes Durchführungskonzept zur ertragbringenden Vermietung.

Der Auftraggeber beauftragt hiemit den Auftragnehmer, sämtliche Leistungen zu erbringen, die zu diesem Zweck nach den Bestimmungen dieses Vertrages erforderlich sind. Der Auftrag umfasst insbesondere sämtliche Leistungen, die zur Planung und Errichtung eines funktionsfähigen Bauwerkes zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich und vorhersehbar sind.

Im einzelnen handelt es sich um folgende Leistungsbereiche:

Abschnitt A – Generalplanung und technische Baubetreuung

Abschnitt B – Abbruch des Altbestandes und Errichtung eines abnahmerefien und benützungsbewilligungsfähigen Bauwerkes

Abschnitt C – Rechtliche und steuerliche Grundkonzeption

Abschnitt D – Wirtschaftlichkeitsanalyse samt diesbezüglichen Berechnungen

Dem Auftragnehmer steht es frei, die vertragsgegenständlichen Leistungen – soweit gewerberechtlich möglich – im eigenen Bereich zu erbringen oder entsprechende Aufträge an geeignete Fachleute bzw. –firmen zu erteilen. In diesem Fall hat die Auftragserteilung im Namen und auf Rechnung des Auftragnehmers zu erfolgen, sodass für den Auftraggeber keine weiteren Kosten entstehen.

Abschnitt A

I. Planung

1. Vorentwurf samt Baukostenschätzung.
2. Entwurf mit Grundrissen, Ansichten und Schnitten.
3. Einreichung samt sämtlichen Leistungen zur Erlangung der ... (Bau-)Bewilligungen samt ... Vertretung gegenüber Behörden und Anrainern.

.....

III. Technisch-wirtschaftliche Beratung und technische Baubetreuung

1. Technische und geschäftliche Oberleitung

1.1. Vertretung gegenüber Behörden, sonstigen mit der Planung und Bauführung in Zusammenhang stehenden Dritten und Anrainern.

1.2. Beschränkte Ausschreibung sowohl zur gewerkmäßigen als auch zur Generalunternehmer-Vergabe ...

1.3. Überprüfung der Angebote ..., Erstellung eines Preisspiegels und Ermittlung eines Idealanbotes.

1.4. Mitwirkung an der Vergabe.

1.6. Überprüfung von Nachtragsofferten ..., Prüfung von Teil- und Schlussrechnung(en) ... und Feststellung der anweisbaren Rechnungsbeträge und Zahlungstermine.

1.7. Förmliche Schlussübernahme ...; Erstellung eines ... Abnahmeprotokolles unter Anführung aller Mängel; Überwachung der Mängelbehebung.

1.8. Beantragung und Erwirkung sämtlicher Benützungsbewilligungen.

.....

Abschnitt B/Bauauftrag

Die Ausführung hat ... auf Grundlage folgender Unterlagen und Bestimmungen zu erfolgen ...:

.....

- Die Ausführungs- und Detailplanung von Herrn GL, Baumeister, ... sowie dessen Bau-, Ausführungs- und Ausstattungsbeschreibung sowie Leistungsverzeichnisse.

.....

Vom Auftragnehmer sind sämtliche ... Kosten zu tragen. Nicht jedoch Kosten infolge gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen sowie jene Kosten, die aus dem Baugrund- und Fundierungsrisiko entstehen.

.....

Der Auftraggeber kann nach Auftragserteilung jederzeit ... auch grundlegende Änderungen des Bauprogrammes ... verlangen, wenn er die dadurch allfällig zusätzlich entstehenden Kosten übernimmt ...

.....

II. Vertragsstrafe

Der Auftragnehmer verpflichtet sich zur Zahlung einer pauschalierten Vertragsstrafe ...

.....

IV. Gewährleistung

Der Auftragnehmer übernimmt die volle Gewährleistung für die bedingene Qualität und Ausführung ... sämtlicher ihm übertragenen Leistungen ...

.....

§ 2

Auftragssumme/Zahlung/Rechnungslegung

Für alle vertragsgegenständlichen Leistungen und Nebenleistungen wird eine unveränderliche Auftragssumme (Festpreis) ... vereinbart.

.....

Der "Auftrag und wirtschaftliche Betreuung" umfasst alle Leistungen, die zur Vertretung des Auftraggebers und für eine kaufmännisch und zeitlich koordinierte Durchführung des Investitionsvorhabens notwendig und zweckmäßig sind, insbesondere

- Abschluss sämtlicher Verträge und Erteilung sämtlicher Aufträge im Sinne der beauftragten Maßnahmen
- Rechnungsprüfung

- Abwicklung des gesamten Zahlungsverkehrs einschließlich der Empfangsberechtigung von Geld und Geldeswert, auch hinsichtlich von Steuerguthaben
- Entgegennahme sämtlicher Zustellungen aller Art als Zustellbevollmächtigter
- Abschluss der erforderlichen Bau- und Gebäudeversicherungen
- Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Werkvertrag, soweit sich diese auf rechtliche und wirtschaftliche Fragen beziehen.

Lt. § 4 dieses Auftrages hat der Auftragnehmer in Vertretung sämtlicher Miteigentümer zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs ein Gemeinschaftskonto einzurichten, auf welches alle das Investitionsvorhabenbetrifftenden Eigen- und Fremdmittel eingezahlt werden. Über diese Mittel darf erstmals nur dann verfügt werden, wenn sämtliche Eigenmittel eingegangen sind, die Finanzierungszusagen für sämtliche Miteigentümer erteilt sind, die Kaufverträge zum Erwerb sämtlicher Miteigentumsanteile und sämtliche Werkverträge mit der FAWGmbH. abgeschlossen sind.

In weiterer Folge wurde vom Finanzamt eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde von der FAWGmbH. u.a. Folgendes mitgeteilt:

- Die Planung führte AD, durch.
- Den Planungsauftrag erteilte die FAWGmbH.
- Die zu 9.050/10.500 beteiligten Miteigentümer wurden durch Anlageberater, Steuerberater oder persönliche Kontakte auf die Liegenschaft aufmerksam gemacht.
- Bauwerber war die FAWGmbH.
- Die Baubewilligung wurde der FAWGmbH. als Bauwerber erteilt.
- Gleichzeitig mit dem Kaufvertrag wurden Werkverträge zur Errichtung des Gebäudes abgeschlossen.
- Die Professionisten legten die Rechnung an die FAWGmbH.. Diese wiederum legte die Rechnung an die Miteigentümergemeinschaft entsprechend dem abgeschlossenen Werkvertrag.
- Von der FAWGmbH. sind nach dem Werkvertrag sämtliche erforderlichen und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhersehbaren Kosten zu tragen, bis auf jene Kosten, die lt. Werkvertrag ausgenommen und damit nicht vom Fixpreis umfasst sind.
- Die Baukosten lt. Schlussrechnung betrugen 20,269.500,-- S.

Vorgelegt wurden die Verhandlungsniederschrift der Bauverhandlung, die Baubewilligung, ein Werkvertrag, die Schlussrechnung sowie Rechnungen über die Weiterverrechnung von Mehrwertsteuern.

Daraufhin erließ das Finanzamt den endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid für den Bw., nunmehr ausgehend von den Grundkosten sowie den anteiligen Baukosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass der Bw. bei der gesamten Planungsphase maßgeblichen Einfluss gehabt hätte, da er

bzw. seine Firma das gesamte Gebäude geplant, sämtliche Pläne angefertigt und auch die örtliche Bauaufsicht mit Rechnungsprüfung durchgeführt hätte. Im Vergleich zu den anderen Miteigentümern habe der Bw. bereits bei Erstellung der Pläne genau berücksichtigen können, wie seine Wohnungseinheit aussehen werde. Aufgrund dieser Gestaltungsmöglichkeit ab dem frühesten Planungsstadium sei daher eine Gleichstellung mit den anderen Miteigentümern nicht gegeben, welche zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit einer wesentlichen Einflussnahme auf die Bauplanung gehabt hätten. Die Bauherreneigenschaft setze eine Gestaltungsmöglichkeit voraus, die beim Bw. zweifellos gegeben sei.

Am 8.1.1999, zugestellt am 13.1.1999, erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Dagegen wurde rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14. Mai 2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

Schließlich wurde noch der diesbezügliche Bauakt beim zuständigen Bauamt angefordert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Steuer wird gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet.

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

Nach § 5 Abs. 2 Z 1 leg.cit. gehören Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, zur Gegenleistung.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 24.5.1971, VwIsg. 4234/F hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.6.1991, 90/16/0169 (siehe ÖStZB 1992/ Seite 575 ff) ausgesprochen, dass alles Gegenleistung sei, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden müsse. 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 und

zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Denn Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach dem obzitierten Erkenntnis eines verstärkten Senates ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit – herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird (VwGH- Erkenntnis vom 22.2.1997, 95/16/0116-0120, sowie VwGH- Erkenntnisse vom 26.1.1995, 93/16/0089 und vom 30.5.1994, 92/16/0144 mit weiteren Nachweisen).

Im genannten Erkenntnis vom 27.6.1991 wurde auch auf die Rechtsprechung der Zivilgerichte verwiesen, wonach ein Grundstückskaufvertrag und ein davon gesonderter, die Bauerstellung regelnder Vertrag ein einheitliches Vertragswerk bilden können, das auf die Verschaffung von ideellen Miteigentumsanteilen am Gemeinschaftsobjekt gerichtet ist. Dieses Ergebnis einer zivilrechtlichen Betrachtung hat in steuerlicher Hinsicht zur Folge, dass alle Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers - auch für die Herstellung des Gebäudes - Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung und damit der Bemessungsgrundlage sind. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an Liegenschaften verbunden mit Wohnungseigentum wird regelmäßig der Anspruch auf Übereignung eines Anteils an dem fertiggestellten Gebäude erworben. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher nicht bloß der auf den Grund und Boden, sondern auch der auf seine sachlichen und rechtlichen Bestandteile, wie auf Gebäude und Wohnungseigentumsrecht, entfallende Teil des Preises (VwGH 19.5.1988, 87/16/0102, 0104, 0105, 0108 und VwGH 15.12.1988, 88/16/0056-0059).

Zentrale Frage des gegenständlichen Berufungsfalles ist es, ob der Bw. als Bauherr anzusehen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Käufer nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können,
- b) das Baurisiko zu tragen haben, das heißt, den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sind und
- c) das finanzielle Risiko tragen, das heißt, dass sie nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen haben, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müssen, aber auch berechtigt sind, von den

Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese drei Elemente als unabdingbare Voraussetzungen 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 vom 17.12.1981, 16/3798/80; Österreichische Notariatszeitung 1984, Seite 167).

Dem Bauherrn obliegt es unter anderem, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten und der Baubehörde gegenüber als Bau -und Konsenswerber aufzutreten. Ist der Grundstückserwerber hingegen an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit ihm zusammenarbeitenden Organisators (Initiators) vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit – herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter "Werkvertrag" geschlossen wird. Entscheidend ist dabei, ob dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zusteht. Der Käufer ist somit nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen konnte. Dabei ist die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen bzw. Änderungen in Einrichtung und Ausstattung nicht von Bedeutung.

Beim - wie im Streitfall vorliegend - Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum 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 VwGH 3.10.1996, 95/16/0003). Denn nur die **Gesamtheit** aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörende 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, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge und dergleichen die Bauherreneigenschaft begründen.

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft (eine solche besteht laut Rechtsprechung des VwGH 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 das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (VwGH 30.5.1994, 93/16/00959, VwGH 28.6.1995, 94/16/0159,0160). Von einer Miteigentümergemeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln.

Verfolgt man die Gestaltungsgeschichte des Projektes K anhand des Bauaktes ist Folgendes festzustellen:

Aus einem Schreiben an das Baurechtsamt ist ersichtlich, dass bereits i.J. 1992 eine Vorlage betreffend das Bauvorhaben im Gestaltungsbeirat erfolgt ist. Aus einer Stellungnahme des Baupolizeiamtes ist zu entnehmen, dass das eingereichte Bauprojekt in der Planungsvisite am 28.7.1993 begutachtet worden ist. In einem Befund der Ortsbildkommission ist festgehalten, dass das dargestellte zwei- bis dreigeschossige Neubauprojekt vom magistratsinternen Beirat für Stadtgestaltung am 18.1.1993 beurteilt worden ist. Im Ansuchen um Baubewilligung vom 9.6.1994 ist unter der Rubrik 'Daten der Bauplatzbewilligung oder Hinweis auf ein anhängiges Bauplatzbewilligungsverfahren' auf einen Bescheid vom 9.10.1992 verwiesen. Die diesem Ansuchen beiliegende Baubeschreibung ist mit 20.4.1993 datiert. Der auf den Einreichplänen befindliche Eingangsstempel des Baurechtsamtes weist als erstmaligen Eingang den 18.5.1993 auf, weitere darauf befindliche Daten sind der 1.10.1993 sowie der 14.6.1994, letzterer mit dem Vermerk '3. Einreichung'. Antragsteller bzw. Bauwerber ist jeweils die "Freude am Wohnen" Wohnbau-Gesellschaft mbH.

Nun verweist der Bw. immer wieder darauf, dass er bzw. seine Firma das gesamte Gebäude geplant und auch sämtliche Pläne angefertigt habe und daher eine Gestaltungsmöglichkeit ab dem frühesten Planungsstadium gegeben gewesen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bw. die Liegenschaftsanteile erst mit dem Kaufvertrag vom 27.10./10.11.1993 erworben hat und dass die Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergemeinschaft am 22.12.1993 erfolgt ist, demnach zu einem Zeitpunkt, als die Planung des Bauvorhabens im Großen und Ganzen bereits abgeschlossen war. Wie bereits oben ausgeführt, ist aber beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft notwendig, dass der Auftrag zur Errichtung des Bauwerkes von der Gesamtheit aller Miteigentümer erteilt wird. Zum Zeitpunkt der Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergemeinschaft war aber die Planung für das Bauvorhaben derart weit fortgeschritten, dass nicht mehr davon gesprochen werden kann, dass die **Miteigentümergemeinschaft** auf die bauliche Gestaltung der Gesamtkonstruktion noch hätte Einfluss nehmen können.

Die ev. Planungstätigkeit des Bw. ist zu einem Zeitpunkt erfolgt, als es noch keine Miteigentümergemeinschaft gegeben hat und nicht einmal der Bw. Miteigentümer der gegenständlichen Liegenschaft gewesen ist.

Schon aus diesem Grund kann der Bw. nicht als Bauherr angesehen werden.

Überdies hat der Bw. weder das Baurisiko noch das finanzielle Risiko zu tragen gehabt. Lt. dem am 21.12.1993 vom Bw. abgeschlossenen Werkvertrag mit der FAWGmbH. war den

bauausführenden Unternehmungen gegenüber nur die FAWGmbH. berechtigt und verpflichtet. Ihr stand es auch frei die Leistungen im eigenen Bereich zu erbringen oder entsprechende Aufträge zu erteilen. Die Auftragerteilung hatte jedoch im Namen und auf Rechnung der FAWGmbH. zu erfolgen, sodass für den Auftraggeber (Bw.) keine weiteren Kosten entstanden.

Lt. § 2 dieses Werkvertrages wurde für alle vertragsgegenständlichen Leistungen und Nebenleistungen eine unveränderliche Auftragssumme (Festpreis) vereinbart.

Bei vollständiger Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes und der getroffenen Vereinbarungen bildete somit der Erwerb der Liegenschaftsanteile samt bezugsfertiger Wohneinheiten den Gegenstand des Erwerbsvorganges.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Bauherreneigenschaft des Bw. verneint und die anteiligen Errichtungskosten, die hinsichtlich ihrer betragsmäßigen Richtigkeit unbestritten blieben, bei der Bemessung der Gegenleistung miteinbezogen.

Der Berufung war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage der Erfolg zu versagen.

Graz, am 6. Dezember 2004