GZ. RV/0110-I/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.N., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 11. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Februar 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 17. November 2006 schlossen der Verkäufer A.K. und die beiden Käufer M.N. sowie A.N. einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I.

Herr A.K., geb. tt.mm.1957, ist Eigentümer der Liegenschaft in EZ X, GB Y, bestehend aus GSt- Nr. 496/7.

Unter anderem ist Herr A.K., geb. am tt.mm.1957, Miteigentümer zu 143/860- Miteigentumsanteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 (Reihenhausgruppe West, Haus westseitig), und zu 5/860 Miteigentumsanteilen und 5/860- Miteigentumsanteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an den Kfz- Abstellplätzen Top 17 und 18.
Die gegenständlichen Liegenschaftsanteile sind zur Gänze unbelastet und weisen auch keinerlei Berechtigungen auf.

Die gegenständliche Wohnung Top 6 besteht aus**:**

WE- und Zubehörobjekte/	m2	NW/m2	NW	NW	Nutz-

© Unabhängiger Finanzsenat

Lage/Verwendungszweck		unger.	ger.	wert
Haus 6 (westseitig)				
6. Wohnung Top 6, bestehend aus				
Wohnbereich	24,05			
Kochen	5,78			
Essdiele	19,43			
WC	2,08			
im OG:				
Zimmer	11,79			
Zimmer	11,79			
Zimmer	16,53			
Bad	5,56			
Diele	4,69			
Nutzfläche	101,70	1	101,70	102
baulich m. d. Wohnung verbunden:				
Innentreppe KG/EG/OG ca.	7,00	0,20	1,40	1
Terrasse	14,30	0,25	3,58	4
Balkon	11,50	0,25	2,88	3
Keller 6 (Hobbyraum, 2 Lagerkeller, Diele und Stiegen- Vorplatz) ges.	50,43	0,35	17,65	18
Zubehörobjekte:				
Garten ca.	150,00	0,10	15,00	15 143

Der Kfz- Abstellplatz Top 17 ist überdacht und weist ein Flächenausmaß von 15 m2 auf. Der Kfz-Abstellplatz Top 18 ist ebenfalls überdacht und weist dasselbe Flächenausmaß auf.

Die Vertragsteile erklären, dass Ihnen das Gutachten des Sachverständigen F vom 10.10.2006 bekannt ist, mit dem die Nutzwerte für die gegenständliche Liegenschaft festgesetzt wurden. Die Festsetzung der Nutzwerte erfolgte auf Grund des Baubescheides des Bürgermeisters der Gemeinde Z vom 4.10.2006, Zl. Z1.

Der Baubescheid und die diesem zu Grunde liegenden Pläne sind den Vertragsteilen bekannt.

III. Kaufabrede

Nunmehr verkauft und übergibt Herr A.K., geb. am tt.mm.1957, aus der Liegenschaft in EZ 587 , GB Y, bestehend aus GST-NR 496/7, die insgesamt 143/860- Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 - wie zuvor näher beschrieben- und 5/860 Miteigentumsanteile und 5/860- Miteigentumsanteile, verbunden mit Wohnungseigentum am Kfz-Abstellplatz Top 17 und 18 - wie zuvor näher beschrieben- und A.N., geb. am tt.mm.1972, und M.N., geb. tt.mm.1976, kaufen und übernehmen die vorbezeichneten Liegenschaftsanteile in ihr Eigentum je zur Hälfte als verbundener Mindestanteil gem. § 5 Abs. 3 und § 13 Abs. 3 WEG 2002.

IV. Kaufpreis

Der angemessene Kaufpreis für den gegenständlichen Grundanteil der Wohnung Top 6 sowie für die Kfz- Abstellplätze Top 17 und 18 beträgt € 35.000,-- (in Worten: Euro fünfunddreißigtausend).
.....
Weiters wird festgehalten, dass es sich beim gegenständlichen Ankauf lediglich um den Grundanteil

© Unabhängiger Finanzsenat

handelt, wobei die Errichtung des Gebäudes durch die Käufer auf eigenen Namen und eigene Rechnung sowie auf eigenes Risiko selbst erfolgen wird.

XV.

Die Käufer halten fest, dass lediglich der Grundanteil vom Verkäufer erworben wird, die Käufer aber selbst aus eigenen Mitteln das Reihenhaus errichten. Es handelt sich hiebei um ein Bauherrenmodell im eigentlichen Sinn, wobei Bauherr die jeweiligen Käufer sind.
Diese beauftragen und bevollmächtigen die ausführenden Firmen auf ihre Rechnung und ihren Namen auf Grundlage von im Vorfeld eingeholter Kostenvoranschläge. Der Verkäufer verkauft lediglich den Grundanteil, die Sache der Bauführung ist ausschließlich Angelegenheit der Käufer."

Auf Grund der vom Vertragsverfasser zusammen mit dem Kaufvertrag eingereichten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb mit 35.000 € angegeben war, setzte das Finanzamt für den Erwerb der M.N. (im Folgenden: Bw) mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid ausgehend von der (halben) erklärten Gegenleistung unter Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten die Grunderwerbsteuer mit 618,01 € fest.

Unter Übernahme des Ergebnisses einer beim Organisator M hinsichtlich der Bauherrengemeinschaft Z durchgeführten Außenprüfung wurden zusätzlich zum bislang angesetzten Grundstückskaufpreis und den Vertragserrichtungskosten bestimmte mit dem Hausbau zusammenhängende Kosten in die Gegenleistung einbezogen und mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigem Bescheid vom 28. Februar 2008 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.646,60 € (= 3,5 % von 75.617,01 €) festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde liege. Begründung und genaue Berechnung seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welcher insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Grunderwerbsteuerbescheides bilde. Die zusätzlich ergangene gesonderte Bescheidbegründung enthielt zum einen folgende Prüfungsfeststellung: "*Die Errichtung der Reihenhausanlage wurde bis zur Fassadenfertigstellung durch Herrn* M *organisiert. Da vom Organisator nur jene Interessenten zum Kauf der Liegenschaftsanteile zugelassen wurden, die sich für das vorliegende Projekt entschieden hatten, sind untenstehende Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen*." Zum anderen wurden die zusätzlich angesetzten Errichtungskosten detailliert ausgewiesen und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage samt Steuerberechnung dargestellt.

Die gegen den endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid gerichtete Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der dabei vorgenommenen Einbeziehung von Baukosten in die Gegenleistung dem Grunde, nicht der Höhe nach im Wesentlichen mit der Begründung, es sei dem Bescheid nicht zu entnehmen, wie das Finanzamt zu dieser Prüfungsfeststellung komme. Herr M habe lediglich Angebote eingeholt und Werksverträge auf Rechnung und auf Namen des jeweiligen Grundstückskäufers abgeschlossen, weil es sich bei den gegenständlichen Firmen um die

© Unabhängiger Finanzsenat

Bestbieter gehandelt habe. Die Durchführung der Anbotseinholung durch Herrn M sei lediglich eine Serviceleistung gewesen, um zumindest einen maximalen Kostenrahmen zu ermitteln. Von einer wirtschaftlichen Verflechtung zu sprechen sei verfehlt. Der Erwerb des Grundstückes sei in keinem kausalen Zusammenhang mit der Vergabe an die Professionisten gestanden, sondern lediglich aufgrund einer Vollmacht sei Herr M beauftragt worden, gegen Entgelt die Koordination der Vergabe der Gewerke auf Rechnung der Grundeigentümer bis zur Rohbaufertigstellung (Fassadenfertigstellung) durchzuführen. Das wirtschaftliche Risiko (für allfällige Verteuerungen) hätten ausschließlich die Grundeigentümer getragen. Die Vorgabe aus der Planung heraus sei ebenfalls kein Kriterium, da es ohne weiteres möglich gewesen wäre, für jeden Erwerber den bestehenden Baubescheid insofern abzuändern, dass durch eine Nachtragsbauanzeige oder Bauansuchen bauliche Veränderungen durchgeführt würden. Es sei sogar in der Regel so, dass ohnehin im Bereich des Innenausbaues jeder Bauherr seine eigenen Wünsche und Vorstellungen einbringen habe können, sodass es sich bei der Planung um eine Empfehlung, keinesfalls aber um eine zwingende Vorgabe des Herrn M gehandelt habe. Ein Baukonzept in diesem Sinne habe nicht bestanden.

Ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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. Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. 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

© Unabhängiger Finanzsenat

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 Bebauungskonzept 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.

© Unabhängiger Finanzsenat

Unter Beachtung des Berufungsvorbringens besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob die Bw. als Bauherrin bezüglich einer zum Kaufzeitpunkt unbestritten bereits geplanten und baubehördlich bewilligten Hausanlage (2 Wohnhäuser für je 3 Familien) anzusehen war. Da im Berufungsschriftsatz die betragsmäßige Höhe der in die Gegenleistung einbezogenen Herstellungskosten unbestritten blieb und sich die nachträglich erhobenen Einwendungen gegen die Höhe des Honorars letztlich (wie im Folgenden noch auszuführen sein wird) als nicht zutreffend herausstellten, entscheidet letztlich den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgehen durfte, dass der Bw. die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukam, denn dann zählen die angefallenen anteiligen Herstellungskosten bis zur Fassadenfertigstellung 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 Reihenhaus 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 hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen. Die Bauherreneigenschaft einer

© Unabhängiger Finanzsenat

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 fassadenfertige Errichtung von Herrn M organisiert.
Die dafür angefallenen Kosten wurden von den Käufern nicht entsprechend ihren Anteilen, sondern je zu einem sechstel beglichen.
D.h. es wurden von ihm folgende Arbeiten durchgeführt:
1. Auf obige Liegenschaft wurde Herr M. durch die IS aufmerksam. Nachdem er mit der Gemeinde Z abgeklärt hatte, welche Möglichkeiten der Bebauung gegeben sind, ließ er einen Plan zeichnen, reichte am 5.7.2006 ein Bauansuchen bei der Gemeinde ein und erhielt am 4.10.2006 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
3. Nachdem sich Kaufinteressenten bei ihm gemeldet hatten, hat er für die "Bauherrengemeinschaft Z" nachfolgende Werkverträge unterschrieben:
10.1.2007 mit der Fa. GW1 - Baumeisterarbeiten
10.4.2007 mit der Fa. GW1 - Zimmererarbeiten
12.4.2007 mit der Fa. GW2 - Kunststofffenster
18.4.2007 mit der Fa. GW3 - Vollwärmeschutz
18.4.2007 mit der Fa. GW4 - Spengler und Schwarzdeckerarbeiten"

Im vorliegenden Berufungsfall hat somit am 5. Juli 2006 der Bauwerber M ein Baugesuch inkl. Baubeschreibung samt Einreichpläne und Lagepläne bei der zuständigen Gemeinde eingebracht. Mit Baubescheid vom 4. Oktober 2006 wurde diesem Bauwerber die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung der "2 Wohnhäuser für je 3 Familien" erteilt. Im Gegenstandsfall hat laut "Kaufabrede" mit Kaufvertrag vom 17. November 2006 die Bw. (zusammen mit ihrem Ehemann je zur Hälfte als verbundener Mindestanteil) insgesamt 143/860- Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 (Haus 6 westseitig) sowie 5/860 und 5/860 Miteigentumsanteile verbunden mit den KFZ- Abstellplätzen Top 17 und Top 18 gekauft. Der Wohnungseigentumsvertrag bzw. die restlichen Kaufverträge bezüglich der anderen Grundstücksanteile, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 (Haus 1 ostseitig) bzw. den KFZ- Abstellplätzen Top 7 und Top 8, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 (Haus 2 Mitte) bzw. den KFZ- Abstellplätzen Top 9 und Top 10, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 3 (Haus 3 westseitig) bzw. den KFZ-Abstellplätzen Top 11 und Top 15, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 4 (Haus 4 ostseitig) bzw. den KFZ- Abstellplätzen Top 12 und Top 16 und verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5 (Haus 5 Mitte) bzw. den KFZ- Abstellplätzen Top 13 und Top 14 wurden am 17. November 2006 bzw. am 19. März 2007 abgeschlossen. Der

© Unabhängiger Finanzsenat

Kaufgegenstand entsprach jeweils dem notwendigen Mindestanteil laut Wohnungseigentumsgesetz des einzelnen Reihenhauses, wobei überdies die exakten Ausmaße der einzelnen Räume im Punkt II des Vertrages vertraglich festgehalten waren. Der Grundstücksanteil wurde folglich unbestritten zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung für die Reihenhausanlage (jeweils 3 Reihenhäuser aufgeteilt auf zwei Einheiten) schon vollständig abgeschlossen war, sondern überdies die Baubewilligung für diese Hausanlage gegenüber dem Bauwerber M (= Initiator/Organisator der Hausanlage) 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 insgesamt 6 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 des 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 A.K. 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

© Unabhängiger Finanzsenat

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 Haus Top 6 (Reihenhausgruppe West, Haus westseitig) über eigenständiges Tätigwerden des Initiators M die Reihenhausanlage (6 Reihenhäuser aufgeteilt auf zwei Einheiten) 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 Reihenhaus hat sich die Bw. unter Beachtung der in Punkt II des Kaufvertrages 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 Reihenhausanlage 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 Reihenhaus 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 Reihenhausanlage 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

© Unabhängiger Finanzsenat

fassadenfertigen Errichtung des Reihenhauses diese entweder treuhändig sicherzustellen oder 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 des weiteren daran festmachen und zeigt sich in dem Umstand, dass am 15. September 2006 und damit vor Abschluss des Kaufvertrages die präsumtive Grundstückskäuferin (und ihr Ehemann) mit dem M eine Spezialvollmacht abschloss, worin auszugsweise Folgendes steht:

"Mit Kaufvertrag vom ..... habe ich von Herrn A.K. einen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft zur Errichtung eines Reihenhauses samt Freifläche gemäß beiliegendem Plan auf der Gst- Nr. 496/7 und 496/2 aus der Liegenschaft in EZl. 239, KG Z, GB G 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 von der 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 Reihenhausanlage 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 von der Bw. selbst nicht aufgezeigt

© Unabhängiger Finanzsenat

geschweige denn nachgewiesen, nicht zu einer auf gemeinsamen Beschluss der Miteigentümergemeinschaft zurückgehende Änderung der gesamten Reihenhausanlage und der darin enthaltenen Wohneinheiten (6 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 (1/6) Gestehungskosten für das angebotene fassadenfertige Reihenhaus, 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.

Soweit die Bw. in dem direkt an den Prüfer des Finanzamtes gerichteten Schriftsatz vom 12. März 2009 mit dem Argument, das gesamte Honorar des M betrage 9.438 € und nicht wie vom Finanzamt angesetzt 22.862 €, erstmals auch die Höhe der Gegenleistung bekämpft, ist diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten. Das Finanzamt hat zu dieser Eingabe schriftlich Stellung genommen und darin die Richtigkeit seines Honoraransatzes durch Vorlage von zwei Rechnungen belegt. Aus diesen geht hervor, dass M mit den gegenüber M.N. ausgestellten Rechnungen vom 21. Jänner 2007 (Re- Nr. 001/07, Rechnungsbetrag 15.072 €) und vom 27. April 2007 (Re-Nr. 012/07, Rechnungsbetrag 7.790 €) über die von ihm erbrachten Leistungen ("Organisation und Vermittlung der Werkverträge") abgerechnet hat. Mit ho. Vorhalt wurde der Bw. der diesbezügliche Finanzamtsbericht zusammen mit den beiden Rechnungen zur Stellungnahme übermittelt. Daraufhin hat die Bw. in ihrer dazu ergangenen "Äußerung" die betragsmäßige Richtigkeit des vom Finanzamt angesetzten Honorars von 22.862 € wiederum außer Streit gestellt und damit im Ergebnis ihren diesbezüglichen Berufungseinwand nicht mehr weiter aufrechterhalten. Wird somit durch die Eingabe vom 12. März 2009 keine betragsmäßige Unrichtigkeit des vom Finanzamt mit 22.862 € festgestellten und mit 11.431 € in die Gegenleistung des bekämpften Bescheides einbezogenen Honorars aufgezeigt, ergibt sich doch unbestritten dieser Betrag aus der Summe jener zwei Rechnungsbeträge, mit denen M gegenüber M.N. über sämtliche im Zusammenhang mit der Gebäudeerrichtung von ihm erbrachten Leistungen abgerechnet hat, dann steht außer Zweifel, dass die Einbeziehung des Honorars im Betrag von 11.431 € in die Gegenleistung keine Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides begründet.

Zusammenfassend folgt aus obigen Ausführungen für die Entscheidung des Berufungsfalles, dass auf Grund von mit dem Kaufvertrag in einem objektiv sachlichen Zusammenhang stehenden Vereinbarungen sich die 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 der

© Unabhängiger Finanzsenat

gegenständliche Erwerbsvorgang auf letztlich mit dem Reihenhaus Top 6 verbaute (ideelle) Grundstücksanteile, dann hat das Finanzamt zu Recht neben dem halben Grundstückskaufpreis (17.500 €) und den Vertragserrichtungskosten (157,50 €) auch die im Zusammenhang mit der Gebäudeerrichtung stehenden Kosten in der festgestellten Höhe von 57.959,51 € (Baukosten 46.528,51 € + Honorar 11.431 €) in die Ermittlung der Gegenleistung miteinbezogen und von einer Bemessungsgrundlage von 75.617,01 € die 3,5%ige Grunderwerbsteuer mit 2.646,60 € festgesetzt. Die Berufung gegen den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid war demzufolge wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 23. April 2009

© Unabhängiger Finanzsenat