



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0804-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Christian Diesenberger, gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 20. November 1997 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird 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

Mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 1994 haben der Bw. und seine Ehegattin (in der Folge mit "die Berufungswerber" bzw. "die Bw." bezeichnet) von der Ch. GesmbH Anteile an einer aus den Grundstücken 343/2 und 353/11 bestehenden Liegenschaft des Grundbuches L. erworben, und zwar dem Vertragswortlaut (Punkt I.) zufolge "*soviele Anteile, als zur Begründung des Wohnungseigentums im Haus IV/1 der Reihenhausanlage Ch. notwendig sind*". Als Kaufpreis wird im Vertrag ein Betrag von ATS 970.000,-- ausgewiesen.

Mit am 27. Dezember 1994 beim Finanzamt eingelangter Anfragebeantwortung haben die Bw. dem Finanzamt ua. mitgeteilt, dass

- der Grunderwerb unter Zwischenschaltung der Realtreuhand L. als Vermittler bzw. Organisator erfolgt sei und diese das Projekt auch beworben habe,
- der zugrunde liegende (Gebäude-)Planungsauftrag von der Ch. GesmbH erfolgt sei und
- die Baubewilligung der Ch. GesmbH erteilt worden sei.

Des Weiteren wurden zum Einen die Kopie der Umschlagseite eines Prospektes der Ch. GesmbH, mit welchem die Wohnhausanlage in L. beworben wurde ("*Wohnen mit Aussicht*"), sowie zum Anderen eine auszugsweise Kopie des mit der P. GmbH als Auftragnehmerin abgeschlossenen Werkvertrages betreffend "*Totalunternehmerarbeiten zur Errichtung des Wohnhauses Top IV/1 im Ausbaustandard Edelrohbau*" vorgelegt. Die erste Seite dieses Werkvertrages ist mit 6. Oktober 1994 datiert, den Unterschriften der Vertragsparteien ist das Datum 2. Dezember 1994 beigefügt. Im Werkvertrag, welcher im Zuge einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung vollständig offen gelegt wurde, heißt es ua.:

"Der Auftragnehmer (Anm.: gemeint kann nur sein: "der Auftraggeber") überträgt hiermit dem Auftraggeber (gemeint wohl: "Auftragnehmer") die Errichtung der Wohnhauseinheit Top IV/1 im Ausbaustandard Edelrohbau als Totalunternehmer ..."

Die Vertragspartner kommen überein, ihre Grundstücke gemeinsam zu bebauen ... Dem Auftraggeber steht es im Rahmen der Gesamtkonzeption sowie der bebauungstechnischen Richtlinien und baubehördlichen Auflagen frei, seine individuellen Planungsüberlegungen umzusetzen. Dies betrifft insbesondere die Innenraumgliederung und Innenraumgestaltung sowie auch die gesamte Gartengestaltung."

Als Grundlagen des Werkvertrages werden ua. die vorliegenden Einreichpläne (Stand 27. Mai 1994) und die "*beiliegende Bau- und Ausstattungsbeschreibung*" angeführt. Die Gesamtauftragssumme wird im Vertrag mit ATS 2.421.975,20 angegeben.

Des Weiteren wird im Werkvertrag auf Projektbesprechungen vom 20. Mai 1994 bzw. 6. Oktober 1994 verwiesen und festgehalten, dass die vereinbarten Preise als Festpreise für einen bestimmten Ausführungszeitraum gelten.

Mit vorläufigen Bescheiden vom 18. Jänner 1995 hat das Finanzamt den Bw. – zunächst jeweils auf Basis der Hälfte des bloßen Grundkaufspreises – Grunderwerbsteuer zur Vorschreibung gebracht.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung hat das Finanzamt den Bw. mit den berufungsgegenständlichen (vorläufigen) Bescheiden vom 20. November 1997 die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von den Grund- und Baukosten (letztere laut vorgelegtem Werkvertrag) vorgeschrieben. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass die Bauherreneigenschaft der Bw. nicht gegeben sei, da sie nicht das preisliche Risiko der Bauherstellung getragen hätten, die zugrunde liegende Baubewilligung der Verkäuferin erteilt worden sei und kein gemeinsamer, auf Errichtung der gegenständlichen Anlage gerichteter Beschluss aller Miteigentümer vorliege.

Mit der dagegen erhobenen Berufung wird die Einbeziehung der Baukosten in die Steuerbemessungsgrundlage bekämpft: Der Grunderwerb sei nicht mit der Verpflichtung verbunden gewesen, auch einen entsprechenden Bauvertrag abzuschließen. Der Grundkaufvertrag sei außerdem wesentlich früher als der Bauvertrag abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt habe es zwar bereits einen Baubewilligungsbescheid gegeben, dieser sei jedoch auf Grund von Anrainereinsprüchen noch nicht rechtskräftig gewesen. Durch den Grund(anteils)erwerb sei man in das Baubewilligungsverfahren eingetreten und hätten sämtliche Miteigentümer die P. GmbH mit der Weiterführung des Verfahrens beauftragt. Am 17. August habe diese letztlich einen rechtsgültigen Bewilligungsbescheid erlangen können. Sämtliche Miteigentümer hätten nach Anschaffung ihrer Grundanteile gemeinsam einen mündlichen Beschluss gefasst, die Firma P. mit der Gebäudeerrichtung zu beauftragen. Überdies hätten die Bw. in wesentlichen Punkten von ihrer Möglichkeit Gebrauch gemacht, auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss zu nehmen. So seien in Absprache mit den Miteigentümern einige Änderungen (wie zB. Erweiterung des Kellerraumes, Weglassen einer Garage sowie des Wintergartens, Änderung der Anzahl, Anordnung und Größe der Fenster, Versetzen von Zwischenwänden) vorgenommen worden. Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft sei laut VwGH daran zu messen, ob der Bauherr die Möglichkeit habe, wesentliche Umplanungen bzw. Änderungen vorzunehmen. Die bloße Tatsache, dass schon vorher jemand anderer die Baupläne bei der Behörde eingereicht hat, spreche nicht gegen die Bauherreneigenschaft. Hinsichtlich des vereinbarten Fixpreises wird in der Berufung ausgeführt, dass dieser nur für einen bestimmten Zeitraum festgelegt worden sei und natürlich sämtliche Änderungen sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Bw. verrechnet worden seien. Es sei ein geschäftsüblicher Bauvertrag abgeschlossen worden, der letztlich das Kostenrisiko eingrenzen sollte. Aus all diesen Gründen seien daher die Bw. sehr wohl als Bauherren anzusehen.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen (nochmals) damit begründet, dass kein gemeinsamer Beschluss aller Miteigentümer auf Errichtung des Objektes

vorliege. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern könnten diesen – für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlichen - gemeinsamen Beschluss der Miteigentümergemeinschaft nicht ersetzen.

Dem wird im Vorlageantrag entgegen gehalten, dass die Miteigentümer unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes iSd. § 21 BAO – und weniger der äußeren Erscheinungsform - de facto einen gemeinsamen Beschluss zur Erteilung eines entsprechenden Bauauftrages "abgeschlossen" hätten. Die nach außen hin jeweils einzeln erteilten Bauaufträge seien als Vorsichtsmaßnahme zu werten: Dadurch habe man sicherstellen wollen, dass jeder Wohnungseigentümer nur für seine Kosten aufzukommen habe.

Aus dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingesehenen Bauakt der Gemeinde L. geht hervor, dass die Ch. GesmbH mit Antrag vom 19. Mai 1994 um Baubewilligung für die gegenständliche - auch das von den Bw. erworbene Objekt umfassende - Wohnhausanlage angesucht hat. An der Bauverhandlung am 17. Juni 1994 haben die Bw. nicht teilgenommen. Als Vertreter der bauwerbenden Fa. Ch. GesmbH tritt Herr Baumeister Ing. J. B. auf, welcher laut Firmenbuch (Auszug vom 6. August 2003) Geschäftsführer der bauführenden Fa.

P. GesmbH ist. Mit Bescheid vom 1. September 1994 hat die Gemeinde L. der Ch. GesmbH auf Grundlage der Baupläne des DI Dr. H. S. vom 19./20. Mai 1994 die Bewilligung zur Errichtung einer Wohnhausanlage (Doppelhäuser mit insgesamt acht Wohnungen) erteilt. Auf Grund zweier dagegen eingebrachter Berufungen ist dieser Bescheid erst im August 1995 in Rechtskraft erwachsen (Mitteilung der Gemeinde L. an das Amt der oberösterreichischen Landesregierung vom 17. August 1995). Mit Anzeige vom 20. September 1995 hat die Ch. GesmbH der Gemeinde L. den Baubeginn per 21. September 1995 bekannt gegeben. Mit Eingabe vom 22. September 1995 hat die Fa. B & N Ch. GesmbH (laut Firmenbuch eine Rechtsnachfolgerin der Verkäuferin) der Baubehörde erster Instanz den Einreich- bzw. Änderungsplan vom 20. September 1995 betreffend die Kellererweiterung im von den Bw. erworbenen Haus vorgelegt. Auf diesem Plan scheint als Bauwerber die Fa. Ch. GesmbH auf. Mit Fax vom 26. Juni 1996 hat die Ch. GesmbH der Gemeinde mitgeteilt, dass seitens einiger Käufer Wünsche aufgetreten seien, die Wintergärten als Dachterrasse zu nutzen.

Mit an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gerichteter Anfragebeantwortung haben die Bw. mitgeteilt, dass sie nachfolgende Änderungen am Gebäude vorgenommen haben:

Weglassen des Wintergartens, Umgestaltung des gesamten Innenraumes, Änderung der Raumaufteilung im Obergeschoß, diverse Türen- und Fensteränderungen bzw. -versetzungen, Lage des Rauchfanges, Weglassen eines Badezimmers, Wasseranschlüsse im Keller, zusätzlicher Wasseranschluss in der Garage, Verkleinerung der Garage, Änderung des

Vorplatzes, Errichtung zweier Vorplatzebenen, Plateau- und Poolerrichtung, Plateau-abgrenzung durch Steine und Zaun, diverse Böschungs- und Neigungsänderungen im Garten.

Des Weiteren wird mit selbem Schreiben nochmals mitgeteilt, dass betreffend Erteilung des Bauauftrages ein mündlicher Beschluss gefasst worden und keine nachträgliche schriftliche Fixierung des Beschlusses erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist allein die Frage, ob im vorliegenden Fall 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 b, 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).

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 dazu zB 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 Miteigentümergemeinschaft 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).

Ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Erwerbers stellt es dar, wenn nicht dieser, sondern der Verkäufer gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt. Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten sowie gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerber aufzutreten (*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). Veränderungen in Innenräumen sind dabei belanglos (VwGH vom 24. März 1994, 93/16/0168).

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 Bau-

vorhaben neu geschaffen wird. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn **sämtliche** Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (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).

Im Lichte dieser Rechtsprechung ist der Berufung auf Grund des eingangs dargestellten Sachverhaltes der Erfolg aus folgenden Gründen zu versagen:

Schon aus dem Wortlaut des Kaufvertrages vom 7. Oktober 1994 geht ohne jeden Zweifel hervor, dass nicht bloß ein ideeller Grundanteil, sondern vielmehr das Eigentum an einer bereits konkret geplanten - und konkret bezeichneten - Wohnung einer (zu diesem Zeitpunkt baubehördlich bereits bewilligten) Reihenhausanlage erworben werden sollte. Der streitgegenständliche Erwerbsvorgang war sohin entgegen dem Berufungsvorbringen jedenfalls auf ein Grundstück samt Gebäudeanteil bzw. Wohnungseigentum gerichtet.

In diesem Zusammenhang ist auch zu bemerken, dass der Werkvertrag auf seiner Deckseite mit 6. Oktober 1994 datiert ist, was darauf schließen lässt, dass er bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertrages vom 7. Oktober 1994 zumindest als Entwurf vorgelegen ist.

Anzumerken ist weiters, dass die Verkäuferin bei der Bauverhandlung von Herrn Ing. J. B., einem Geschäftsführer der Baufirma, vertreten wurde und die Firmenadresse der Rechtsnachfolgerin der Fa. Ch. am Standort in W. – laut Eingabe an die Baubehörde vom 22. September 1995 – mit der im Firmenbuch ausgewiesenen Anschrift der Fa. P. GesmbH übereinstimmt. Ing. J. B. war zuletzt auch Geschäftsführer der B & N Ch. GesmbH. Daneben ist mit Herrn DI A. G. eine weitere Person vorhanden, die sowohl bei der Verkäuferin, nämlich deren Rechtsnachfolgerin B & N Ch. GesmbH, als auch bei der Baufirma als Geschäftsführer tätig war. Daraus ist in jedem Fall eine – zumindest personelle - Verflechtung zwischen der Verkäuferin und der Baufirma ersichtlich.

Das Gesamtobjekt (acht Wohnungen in vier Doppelhäusern) wurde von dritter Seite – über Auftrag der Verkäuferin - geplant und beworben, um Baubewilligung wurde von Seiten der Verkäuferin angesucht.

Es ist auch nicht richtig, wenn in der Berufung behauptet wird, die Erwerber seien nach Erwerb des Grundstückes in das Baubewilligungsverfahren eingetreten bzw. hätten die Baufirma mit der Weiterführung dieses Verfahrens beauftragt. Im Bauakt scheint als Bauwerber

stets nur die Verkäuferin auf, die Erwerber und die Baufirma treten im gesamten Verfahren nicht als Konsenswerber in Erscheinung. Einzig die Baufertigstellungsanzeige vom 2. Oktober 2000 wurde von den Bw. – gemeinsam mit weiteren Erwerbern – unterzeichnet.

Die Baubewilligung wurde der Verkäuferin mit Bescheid vom 1. September 1994 – also sowohl vor Abschluss des Kaufvertrages am 7. Oktober 1994 als auch des Bauvertrages am 2. Dezember 1994 – erteilt. Auf Grund von Berufungen zweier Nachbarn ist die Rechtskraft dieser Baubewilligung tatsächlich erst mit Ergehen des darüber endgültig absprechenden abweisenden Bescheides der oberösterreichischen Landesregierung vom 10. August 1995 – ohne jegliches weiteres Zutun der bauverbundenen Seite - eingetreten. Das ändert aber nichts an dem Umstand, dass die Erteilung der Baubewilligung bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt ist. Als Bauwerber wird im Bauakt überdies auch hier stets die Fa. Ch. GesmbH ausgewiesen, welche im Übrigen auch die Baubeginnsanzeige (20. September 1995) erstattet sowie der Baubehörde in der Folge ua. auch die Änderungspläne betreffend die Kellererweiterung im Hause der Bw. nachgereicht hat.

Was nun die behauptete Einflussmöglichkeit der Bw. auf die bauliche Gestaltung anlangt, so ist zu erwidern:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind die Käufer nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die Gestaltung der **Gesamt**konstruktion Einfluss nehmen können, Änderungen in den Innenräumen sind nicht maßgebend (siehe oben).

Der VwGH hat beispielsweise im Versetzen von Zwischenwänden, in der Änderung des Kellergrundrisses, in der Änderung der Fensteranzahl sowie im Hinzufügen eines Wintergartens nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (Fellner, aaO, S. 57 Z ff.).

Ebenso wenig sind daher die in der Berufung bzw. der Anfragebeantwortung angeführten, von den Bw. vorgenommenen Änderungen (wie zB. Kellererweiterung, Versetzen von Zwischenwänden etc.) geeignet, das Vorliegen einer wesentlichen Einflussnahme auf die bauliche Gesamtkonstruktion zu begründen. Diese waren einerseits nur von untergeordneter Bedeutung sowie andererseits auf die von ihnen erworbene Wohnung beschränkt. Eine maßgebliche Einflussnahme auf die **gesamte** Reihenhausanlage war dadurch nicht gegeben.

Im Zusammenhalt mit den vorangeführten Gründen ist aber auch der Umstand, dass kein gemeinsamer Beschluss sämtlicher Miteigentümer auf Errichtung der Wohnhausanlage vorliegt bzw. vorgelegt werden konnte, ein gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft der Bw.

Es erscheint absolut unüblich, derart maßgebliche Beschlüsse wie etwa die gemeinsame Verwirklichung eines Bauvorhabens – ebenso wie die gemeinsame Auftragerteilung an die Baufirma - lediglich mündlich zu fassen. Nicht nachvollziehbar ist außerdem, warum gerade der gemeinsame Willensentschluss aller Miteigentümer nicht schriftlich festgehalten worden sein soll, wenn diese – dem Berufungsvorbringen zufolge – so sehr darauf bedacht gewesen sind, ihr Kostenrisiko möglichst gering zu halten, hätte doch gerade darin eine interne Kostenverteilung vereinbart (bzw. beschlossen) werden können.

Aus welchen Gründen überdies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO vom Vorliegen eines gemeinsamen mündlichen Beschlusses auf Gebäudeerrichtung auszugehen sein soll, obwohl es für ein gemeinsames organisiertes Vorgehen aller Erwerber nicht den geringsten Anhaltspunkt (wie etwa ein informelles Gedächtnisprotokoll einer Versammlung, gemeinsame Korrespondenz o.ä.) gibt, bleibt für die Abgabenbehörde zweiter Instanz völlig unerfindlich. Es steht außer Streit, dass die Bauaufträge nur einzeln zwischen dem jeweiligen Wohnungserwerber und der Baufirma abgeschlossen wurden. Dass der dahinter stehende wirtschaftliche Gehalt dieser Vorgangsweise – wie behauptet – ein diametral entgegengestehender sein soll, konnte jedoch in keiner Weise belegt werden. Tatsache ist, dass die Miteigentümergemeinschaft als solche nach außen hin nie in Erscheinung getreten ist.

Aber aus dem Berufungsvorbringen selbst ergibt sich die mangelnde Bauherreneigenschaft der Bw., wenn nämlich ausgeführt wird, dass "*die Bauaufträge nach außen hin nur einzeln abgeschlossen wurden*", weil "*gesichert werden sollte, dass jeder Wohnungseigentümer nur für seine Kosten aufzukommen hat*". Damit wird unzweifelhaft evident, dass es jedenfalls an der **gemeinsamen** Tragung des **gesamten** finanziellen Risikos fehlt. Dies ist jedoch laut vorangeführter Judikatur unabdingbare Voraussetzung für die Zuerkennung der Bauherrenqualifikation. Der VwGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass das preisliche Risiko der Bauherstellung nicht vom Erwerber eines mit einem ideellen Grundstücksanteil verbundenen Gebäudeanteiles zu einem "Fixpreis" getragen wird (*Fellner*, aaO, § 5 Rz 91 bzw. 93, mwN).

Es steht ohne jeden Zweifel fest, dass die Reihenhausanlage von dritter Seite geplant, die Baubewilligung - nicht den Bw., sondern der Verkäuferin - auf Grundlage dieser Planung erteilt und die Errichtung der Anlage – abgesehen von für die Bauherrenqualifikation unwesentlichen Änderungen - auf Basis und in Entsprechung dieser Baubewilligung ausgeführt wurde.

Das Finanzamt ist daher aus all den vorangeführten Gründen völlig zu Recht zu dem Schluss gelangt, dass die Bw. nicht als Bauherren der Reihenhausanlage anzusehen sind, weshalb

nicht nur der Grundkaufpreis, sondern auch die Errichtungskosten des Reihenhauses – jeweils anteilig - der Grunderwerbsteuer zu unterziehen sind.

Graz, am 3. Oktober 2003