



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 20. Februar 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ilse Rauhofer, Ing. Gottfried Parade und Dr. Otto Farny über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. November 2004 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 3. März 2004 erwarb Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw. oder Käuferin) 104/598-stel Anteile an der Liegenschaft EZ-X KG-Y von der R Diplomingenieure + Architekten ZT GesmbH (kurz R oder Verkäuferin).

Dieser Kaufvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Der Käufer/die Käuferin beabsichtigt, gemeinsam mit allen anderen Miteigentümern auf der der oben genannten Liegenschaft ein Wohnhaus mit fünf Wohnungen und einer sonstigen Räumlichkeit errichten zu lassen. Die Pläne für dieses Wohnhaus werden aufgrund der Angaben der Miteigentümer erstellt.

Die Vertragsteile halten übereinstimmend fest, dass auf Grund des Umstandes, dass das auf der Liegenschaft geplante Wohnhaus noch nicht errichtet ist, die Bestimmungen des BTVG für diesen Kaufvertrag und dem in einem abgeschlossenen Bauträgervertrag zur Anwendung kommen. Unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen des BTVG in der geltenden Fassung treffen die Vertragsteile nachfolgende Feststellungen bzw. geben die nachfolgenden Erklärungen ab:

a) die Vertragsteile sind insbesondere die gesetzlichen Bestimmungen des § 2 Abs. 4, § 5 Abs. 5 und § 15 BTVG bekannt.

b) Dementsprechend verweisen sie hinsichtlich des auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Wohnhauses auf den unmittelbar nach Abschluss dieses Kaufvertrages auch zwischen dem Käufer /der Käuferin und der AWG abgeschlossen Bauträgervertrag.

c) Als Art der Besicherung der vom Käufer / der Käuferin für die vor Fertigstellung des zur Errichtung vorgesehenen Neubaues und erfolgte Begründung von Wohnungseigentum erbrachten Leistungen vereinbaren die Parteien der Sicherung gemäß § 9 BTVG (grundbücherliche Sicherstellung) i.V.m. § 10 BTVG (Zahlung nach Ratenplan).

d) Der Käufer / die Käuferin bestätigt, alle wesentlichen Informationen über den Inhalt der von ihm / ihr zu unterfertigenden Verträge mehr als eine Woche vor Vertragsabschluss eingeschrieben zugesandt erhalten bzw. persönlich übernommen zu haben und in diesem Zusammenhang auch eingehend über die ihm / ihr zustehenden Rücktrittsrechte gemäß § 5 BTVG informiert worden zu sein.

II.

Aufgrund einer vorläufigen Nutzwertberechnung entsprechen die 5 Wohnungen und das Zubehör insgesamt 598 Anteilen.

Die Verkäuferin verkauft und übergibt an Frau BW , ...,

im Folgenden Käufer / Käuferin genannt und dieser / diese kauft und übernimmt von der Verkäuferin 104 / 598 Anteile der Liegenschaft EZ-X KG-Y mit allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör und allen Rechten und Pflichten, so wie die Verkäuferin diese Liegenschaftsanteile besessen und benützt hat oder hierzu berechtigt war. Der Kaufpreis für den Grundanteil je Nutzwert beträgt Euro 855,-- sodass sich der Kaufpreis für den Grundanteil für das kaufgegenständliche Objekt wie folgt errechnet:

TOP Nr. 4 im 1. DACHGESCHOSS:

$104 \text{ Anteile} \times € 855,-- \text{ pro Anteil} = € 88.920,--$

Dieser Betrag entspricht gemäß den Bestimmungen des BTVG 30% des Gesamtkaufpreises.

III.

Der Käufer die Käuferin verpflichtet sich, nach Abschluss dieses Kaufvertrages als Mitglied der zu gründenden Wohnungseigentümergeinschaft die A Ges.m.b.H. als Bauträger zu bestellen und zu beauftragen, das Wohnhaus mit 5 Wohnungen und einer gesonderten Räumlichkeit zu errichten. Die näheren Bedingungen dieses Auftrages sind in einem gesonderten Vertrag festgelegt.

....

IX.

Der Käufer die Käuferin hat ein Rücktrittsrecht, wenn nicht innerhalb von 6 Monaten nach Abschluss des Kaufvertrages mit dem Bau begonnen wird. Im Falle des Rücktrittes ist der Kaufpreis innerhalb von 14 Tagen ab Erklärung des Rücktrittes an den Käufer / die Käuferin auszuführen."

Dem Kaufvertrag war ein Muster des Wohnungseigentumsvertrages angeschlossen, in dem nur Frau BW und Frau K namentlich als Miteigentümer genannt waren.

Über entsprechende Aufforderung übermittelte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Kopien der Seite 1-9 des „Generalplaner-

und Baubetreuungsvertrag (Bauträgervertrag) abgeschlossen zwischen der Bw. und der A - Ges.m.b.H. (kurz A.).

Dieser Bauträgervertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Frau BW

ist aufgrund des Kaufvertrages vom 03.03.2004 Miteigentümerin von 104/598 Anteilen der Liegenschaft EZ-X KG-Y mit dem Grundstück Nummer xxx mit einer Gesamtfläche von 536 m².

Frau BW

in der Folge Auftraggeber / Auftraggeberin genannt, bildet mit den anderen Miteigentümern die „Wohnungseigentumsgemeinschaft Liegenschaftsadresse“, in der Folge kurz „Wohnungseigentümergeinschaft“ genannt. Im Hinblick auf die für diesen Vertrag zur Anwendung gelangenden gesetzlichen Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes werden von den Vertragsteilen nachstehende Feststellungen getroffen bzw. die nachfolgenden Erklärungen abgegeben:

a) Die Auftragnehmerin erklärt, Bauträger im Sinn des Bauträgervertragsgesetzes zu sein und über die für die Abwicklung dieses Neubauprojektes aufrechten Gewerbeberechtigungen zu verfügen.

b) Die Vertragsteile sind in Kenntnis der gesetzlichen Bestimmungen des § 2 Abs. 4, § 5 Abs. 5 und § 15 BTVG.

c) Als Art der Besicherung des Auftraggebers führt die von ihm vor tatsächlichen Übergabe des Neubauprojektes erbrachten Leistungen vereinbaren die Vertragsteile die Sicherung gemäß § 9 und 10 BTVG (grundbücherliche Sicherstellung in Verbindung mit Zahlung nach Ratenplan). Die Vertragsparteien bestellen hiemit einvernehmlich Herrn Notar zum Treuhänder.

....

Der Auftraggeber die Auftraggeberin bestellt mit diesem Vertrag die A - Ges.m.b.H. in der Folge kurz Bauträger genannt als Generalplaner und Bauträger. Der Bauträger wird beauftragt, das vertragsgegenständliche Objekt durch das Architekturbüro R. Diplomingenieure + Architekten ZT Ges.m.b.H., ..., planen und durch befugte Unternehmer herstellen zu lassen.

Die Ausführung hat nach den vom Auftraggeber gemeinsam mit den anderen Wohnungseigentümern beschlossenen Plänen und aufgrund der Baubeschreibung zu erfolgen, welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bilden.

III.

Der Bauträger hat aufgrund der Anweisungen und Wünsche der Wohnungseigentümergeinschaft auf der oben genannten Liegenschaft ein Wohnhaus mit 5 Wohnungen, einer sonstigen Räumlichkeit sowie Zubehör durch die im Punkt vor genannten Architekten planen zu lassen.

Das vertragsgegenständliche Objekt des Auftraggebers / der Auftraggeberin ist Wohnung Top Nr. 4 im 1. DACHGESCHOSS:

<i>bestehend aus:</i>	<i>Wohnnutzfläche einschließlich Loggia</i>	<i>100,44 m²</i>
	<i>Balkon</i>	<i>6,00 m²</i>
	<i>Kellerabteil</i>	<i>3,00 m²</i>

Aufgrund der vorläufigen Nutzwertberechnung entspricht das vertragsgegenständliche Objekt einem Gesamtnutzwert von 104 Nutzwerten von insgesamt 598 Nutzwerten (Anteilen).

IV.

Aufgrund der Planung und der Kalkulation der Architekten und der Ermittlung der Gesamtherstellungskosten werden diese einschließlich der Generalsplanung und aller mit der Bauführung zusammenhängenden Nebenkosten, insbesondere auch einschließlich der gesetzlichen Mehrwertsteuer € 1995,-- je Nutzwert (Anteil) betragen.

Für das vertragsgegenständliche Objekt des Auftraggebers sind somit die Herstellungskosten: 104 Nutzwerte (Anteile) x € 1995,-- = € 207.480,--.

Die Gesamtherstellungskosten sind in der vorläufigen Höhe von € 207.480,-- vom Auftraggeber / von der Auftraggeberin in voller Höhe an den Treuhänder Herrn Notar nach Maßgabe der unter dem § 10 Abs. 2 Ziff 2 BTVG angeführten Prozentsätzen und den dort angeführten Fälligkeitsterminen zu bezahlen. ...

Eine Änderung der Nutzwerte aufgrund des endgültigen Nutzwertgutachtens ändert nichts an den Herstellungskosten von € 207.084,--.

Für die vom Auftraggeber und Miteigentümer mit Kaufvertrag vom 03.03.2004 erworbenen Liegenschaftsanteile wurde mit der Verkäuferin, der R. Diplomingenieure + Architekten ZT Ges.m.b.H. ein Kaufpreis von € 88.920,-- vereinbart. Dieser Kaufpreis entspricht 30% des vom Auftraggeber zu entrichtenden Gesamtpreises (Liegenschaftskosten und Gesamtherstellungskosten) i.S.d. § 10 Abs. 2 Ziff 1 i.V.m. § 10 Abs. 3 BTVG.

...

Der Auftraggeber ist berechtigt, in Abstimmung mit dem Bauträger und den Architekten Sonderwünsche entweder selbst zu vergeben oder diese gegen Bezahlung eines 10-prozentigen Aufschlages auf den / die Auftragspreise vom Bauträger (Architekten) ausführen zu lassen. Werden solche Sonderwünsche in Auftrag gegeben, so findet nach deren Ausführung eine Mehr bzw. Minderkostenrechnung zwischen den Vertragsteilen statt.

V

Der Bauträger verpflichtet sich, die Baulichkeit gemäß der Baubewilligung und der von der Wohnungseigentümergeinschaft genehmigten Pläne fachgerecht zu errichten und bis spätestens 24 Monate ab Unterzeichnung des Generalplaner- und Baubetreuungsvertrages ordnungsgemäß zu übergeben.

VI.

...

Der Bauträger und der Treuhänder haften nicht dafür, dass das Finanzamt den Kaufvertrag einerseits und den Generalplaner- und Baubetreuungsvertrag andererseits als 2 getrennte Rechtsgeschäfte anerkennt, wodurch die Grunderwerbsteuer nur für den Kaufvertrag anfällt. Die Verkäufer des Grundanteiles und der Bauträger haben aber nach besten Wissen und Gewissen die Verträge so gestaltet, dass alle Kennzeichen von 2 Rechtsgeschäften zu vermuten sind.

VII.

Festgehalten wird dass der Vertragserrichter dieses Vertrages eine Gebühr für die Errichtung dieses Vertrages nicht verrechnet. Die Kosten für die Errichtung dieses Vertrages sind bereits im Pauschalbetrag für den Kaufvertrag des Grundanteiles enthalten. Folgende Anlagen bilden einen integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Vertrages:

*Muster des Wohnungseigentumsvertrages, Beilage./A
vorläufige Nutzwertberechnung vom 17.10.2001 Beilage./B
Wohnungsplan, ..., Beilage./C
Bau und Ausstattungsbeschreibungsbeilage Beilage./D."*

Mit Bescheid vom 26. November 2004 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag/Bauträgervertrag mit 3,5 % von € 296.400,00 = € 10.374,00 fest. Zur

Begründung wurde ausgeführt, dass sich die Gegenleistung aus dem Kaufpreis für den Grundanteil von € 88.920,00 und den Herstellungskosten von € 207.480,00 zusammensetze.

Die dagegen eingebrachte Berufung wendet sich gegen die vom Finanzamt erfolgte Betrachtung des Kaufvertrages und des Bauträgervertrages als wirtschaftliche Einheit. Sämtliche Erwerber würden sehr wohl die Kriterien der Bauherrneigenschaft erfüllen, weil gravierende Änderungen des Grundkonzepts in Auftrag gegeben worden seien, womit sich auch die ursprünglich kalkulierten Kosten entsprechend verändert hätten.

Der Kaufvertrag mit der Bw. sei schon am 3. März 2004 abgeschlossen worden und am gleichen Tag habe die Käuferin den Architekten R eine Ziviltechnikervollmacht hinsichtlich allfälliger Planänderungen und Baubewilligungsverfahren erteilt. Die Käuferin habe den Architekten mitgeteilt, dass die von ihr in Aussicht genommene Wohnung top Nr. 4 im 3. Stock voraussichtlich nicht von ihr selbst in Anspruch genommen werde und sie daher aus diesem Grunde derzeit noch nicht in der Lage sei, die Raumeinteilung dieser Wohnung endgültig festzulegen. Sie behalte sich jedoch ausdrücklich das Recht solcher Festlegungen vor und auch die Durchführung allfällig erforderlicher Bewilligungsverfahren vor. Da auf Grund des Baufortschrittes die Wohnung Nr. 4 erst im Herbst 2005 zur Errichtung gelangen werde, seien diese Festlegungen derzeit noch nicht dringend. Fest stehe aber, dass die Wohnung keineswegs so errichtet werde, wie sie in der Baubewilligung von 2002 enthalten sei, so dass die Käuferin auch in diesem Fall ein Bauherrnrisiko zu tragen habe und zwar hinsichtlich der derzeit nur als vorläufig bezeichneten Gesamtherstellungskosten. Der zusätzliche Abschluss des Bauträgervertrages sei somit ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, zwischen allen Wohnungseigentümern die gemeinsame Errichtung eines Gebäudes durch die künftige Wohnungseigentümergeinschaft sicherzustellen, ohne die einzelnen Eigentümer in der Ausgestaltung einzuschränken bzw. ihnen das damit verbunden Baukostenrisiko einzugrenzen. Es werde daher beantragt die Grunderwerbsteuer ausschließlich auf Basis des für den Grundanteil errichteten Kaufpreises festzusetzen. An Beweismittel könnten diverse Abänderungspläne vorgelegt bzw. eine Akteneinsicht bei der Baupolizeidienststelle der Magistratsabteilung 37/14 in 1160, Spetterbrücke angeboten werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt dazu folgendes aus:

„Bauträger im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes ist, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in § 2 Abs 1 BTVG genannten Rechte einzuräumen. Erwerber ist, wem Ansprüche auf den Erwerb dieser Rechte gegen den Bauträger zustehen sollen.

Gemäß § 2 Abs 4 BTVG liegt ein Bauträgervertrag im Sinne des Abs 1 auch dann vor, wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwirbt, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung oder durchzuführenden Erneuerung der Gebäude, der Wohnung oder des Geschäftsraumes eine wirtschaftliche Einheit bildet.

Im Berufungsfall unterliegen sowohl der Kaufvertrag als auch der Generalplaner- und Baubetreuungsvertrag (Bauträgervertrag) - beide Verträge wurden am selben Tag abgeschlossen - den Bestimmungen des BTVG. Der Vertragswille war daher auf

Liegenschaftsanteile samt einer zu errichtenden Wohnung gerichtet, weshalb neben dem Grundkaufpreis auch die Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen waren.

Auch hinsichtlich des Rücktrittes ist eine enge Verknüpfung zwischen beiden Verträgen gegeben. § 5 BTVG bestimmt, dass im Falle des § 2 Abs 4 der Rücktritt auch für den mit dem Dritten abgeschlossenen Vertrag gilt."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Ein weiteres Vorbringen wurde von der Bw. nicht erstattet.

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenates noch erhoben durch Einsicht in die vom Magistrat der Stadt Wien bewilligten Einreichpläne (Stammbewilligung vom 18. Juli 2002, zur Zl. MA37-x, 1. Planwechsel gemäß § 70a zur Zl. MA37-y, 2. Planwechsel vom 13. Juni 2006 zur Zl. MA37/z), durch Einsicht ins Grundbuch zu EZ-X KG-Y sowie durch Einsicht ins Firmenbuch zu FN-x (R Diplomingenieure + Architekten ZT GesmbH) und FN-y (A Ges.m.b.H.).

Daraus ergibt sich Folgendes:

Mit Bescheid vom 18. Juli 2002 erteilte der Magistrat der Stadt Wien der A Ges.m.b.H. als „Bauwerberin und Grundeigentümerin“ die Baubewilligung zur Errichtung eines zweistöckigen, unterkellerten Wohnhauses mit zwei ausgebauten Dachgeschossen, enthaltend insgesamt 5 Wohnungen, auf der gegenständlichen Liegenschaft.

Sowohl beim 1. Planwechsel (Plan Nr. 670/10 vom September 2004 betreffend die Errichtung unterirdischer Zubauten) als auch beim 2. Planwechsel (Plan Nr. 699/17 vom Oktober 2005 betreffend die Raumeinteilung in allen Geschossen) traten gegenüber der Baubehörde weiterhin die A -Ges.m.b.H. als Bauwerberin auf. Als Grundeigentümerin scheinen nunmehr die R Diplomingenieure + Architekten ZT GesmbH auf.

Die übrigen Miteigentumsanteile an der EZ-X KG-Y wurden von folgenden Personen erworben:

144/598 Anteile von Herrn F durch Kaufvertrag vom 1.6.2006

11/598 Anteile von Frau M durch Kaufvertrag vom 11.10.2004

129/1196 Anteile von Herrn H durch Kaufvertrag vom 11.10.2004

129/1196 Anteile von Frau M durch Kaufvertrag vom 11.10.2004

53/598 Anteile von E GmbH durch Kaufvertrag vom 15.10.2004

53/598 Anteile von Herrn L durch Kaufvertrag vom 11.10.2004

104/598 Anteile von Frau K durch Kaufvertrag vom 11.1.2005

Sowohl die R Diplomingenieure + Architekten ZT GesmbH als auch die A -Ges.m.b.H. haben ihren Sitz in Adresse. Alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter der

R Diplomingenieure + Architekten ZT GesmbH ist Herr DI R.. An der A Ges.m.b.H. ist Herr DI R. zu 90% beteiligt und ist er einer von drei handelsrechtlichen Geschäftsführern.

Mit Vorhalt vom 4. Juli 2007 wurde der Bw. mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstellte und aus welchen Erwägungen aus Sicht der Referentin die Bauherrneigenschaft der Erwerber zu verneinen sei.

Nach mehrmaligen Ersuchen um Fristerstreckung hielt der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. in einem Schreiben vom 29. Oktober 2007 zusammenfassend nochmals Folgendes fest:

- Es sei unbestritten, dass sowohl die Kaufverträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes als auch die Verträge über die Errichtung eines Gebäudes im zeitlichen Zusammenhang abgeschlossen worden seien.
- Allerdings hätten einzelne Miteigentümer in ganz unterschiedlichem Ausmaß Änderungen in der Baudurchführung beschlossen und seine diese Änderungen im Auftrag des jeweiligen Miteigentümers vom gemeinsam beauftragten bauausführenden Unternehmen gemeldet und besorgt worden.
- Den einzelnen Miteigentümern komme daher aus dem Umstand, dass sie selbst gestaltend in der Bauausführung tätig sein durften und dies auch gewesen seien, die Bauherrneigenschaft über das von ihnen beauftragte Werk zu.
- Wirtschaftlich einziger Grund für den zeitnahen Abschluss von Grundkaufvertrag und Beauftragung zur Errichtung eines Gebäudes sei daher gewesen, die gemeinsame Bauführung grundsätzlich sicherzustellen, ohne den einzelnen Miteigentümern ihr Gestaltungsrecht anlässlich der Bauführung abzusprechen.

Mit Fax vom 19. Februar 2008 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen und um Berufungsentscheidung durch den Berufungssenat ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

§ 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. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben

werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist 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. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. 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 von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 unter Hinweis auf Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Randzahl 92 zu § 5 GrEStG, 56 X). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, der zur Errichtung der Bauherreneigenschaft führende Auftrag zur Errichtung des Objektes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür als Voraussetzung die von vornherein erfolgte Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden

Beschlusses erforderlich ist. Von einer Miteigentümergeinschaft kann erst gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Im Falle eines Beschlusses von Nichteigentümern (bloßen Interessenten) ist eine Bauherreneigenschaft zu versagen (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 GrEStG 1987, unter Rz 93 zahlreich angeführte Judikatur).

Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, ja nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherrn gründende durchsetzbare Rechte geltend gemacht (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0095).

Im vorliegenden Fall ist die Bw. nicht gemeinsam mit den anderen Miteigentümern gegenüber der Baubehörde aufgetreten, sondern wurden sowohl die Baubewilligung als auch die späteren Planänderungen von der Verkäuferseite bewirkt. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Bauträgervertrages durch die Bw. waren noch nicht alle Anteile der gegenständlichen Liegenschaft verkauft und konnte daher noch nicht feststehen, aus welchen Personen sich die Miteigentümergeinschaft zusammensetzen wird.

Dafür, dass jemand als Bauherr angesehen werden kann, ist keinesfalls entscheidend, dass er möglicherweise noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen kann (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072). Die von der Bw. geplanten Änderung der Raumeinteilung betrifft lediglich ihr eigenes künftiges Wohnungseigentumsobjekt, weshalb dadurch keine Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion erfolgt.

Beim Kauf eines Grundstücksanteiles zum Zweck der Erlangung einer Eigentumswohnung hindert auch eine Personenverschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstücksanteiles und dem Bauführer die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage dann nicht, wenn die Abreden über den Kauf des Grundstücksanteiles und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses – wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene einheitliche Vertragswille (§ 914 ABGB) auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031 unter Hinweis auf VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Die für den gegenständlichen Fall wesentlichen Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes lauten:

"§ 2. (1) Ein Bauträgervertrag ist ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen.

(2) Bauträger ist, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in Abs. 1 genannten Rechte einzuräumen.

(3) Erwerber ist, wem Ansprüche auf den Erwerb der in Abs. 1 genannten Rechte gegen den Bauträger zustehen sollen.

(4) Ein Bauträgervertrag (Abs. 1) liegt auch dann vor, wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwirbt, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung oder durchgreifende Erneuerung des Gebäudes, der Wohnung oder des Geschäftsraums eine wirtschaftliche Einheit bildet.

.....

§ 5. (1) Der Erwerber kann von seiner Vertragserklärung zurücktreten, wenn ihm der Bauträger nicht eine Woche vor deren Abgabe schriftlich folgendes mitgeteilt hat:

- 1. alle wesentlichen Informationen über den Vertragsinhalt (§ 4 Abs. 1);*
- 2. wenn allfällige Rückforderungsansprüche des Erwerbers schuldrechtlich (§ 8) ohne Bestellung eines Treuhänders gesichert werden sollen, den vorgesehenen Wortlaut der ihm auszustellenden Sicherheit;*
- 3. wenn die Sicherungspflicht des Bauträgers nach § 7 Abs. 6 Z 2 erfüllt werden soll, den vorgesehenen Wortlaut der Haftungserklärung der inländischen Gebietskörperschaft oder die entsprechende gesetzliche Bestimmung;*
- 4. wenn die Sicherungspflicht nach § 7 Abs. 6 Z 3 erfüllt werden soll, den vorgesehenen Wortlaut der eine gleichwertige Sicherung gewährleistenden Vereinbarungen;*
- 5. wenn die Sicherungspflicht nach § 7 Abs. 6 Z 4 erfüllt werden soll, den vorgesehenen Wortlaut der Vereinbarung mit dem Kreditinstitut.*

(2) Der Rücktritt ist binnen einer Woche zu erklären. Die Rücktrittsfrist beginnt mit dem Tag, an dem der Erwerber eine Zweitschrift oder Kopie seiner Verzichtserklärung und die in Abs. 1 genannten Informationen sowie eine Belehrung über das Rücktrittsrecht schriftlich erhält. Das Rücktrittsrecht erlischt jedoch spätestens einen Monat nach Abgabe der Vertragserklärung des Erwerbers.

(3) Darüber hinaus kann der Erwerber von seiner Vertragserklärung zurücktreten, wenn eine von den Parteien dem Vertrag zugrunde gelegte Wohnbauförderung ganz oder in erheblichem Ausmaß aus nicht bei ihm gelegenen Gründen nicht gewährt wird. Der Rücktritt ist binnen einer Woche zu erklären. Die Rücktrittsfrist beginnt, sobald der Erwerber vom Unterbleiben der Wohnbauförderung informiert wird und gleichzeitig oder nachher eine schriftliche Belehrung über das Rücktrittsrecht erhält. Das Rücktrittsrecht erlischt jedoch spätestens einen Monat nach Erhalt der Information über das Unterbleiben der Wohnbauförderung.

(4) Der Erwerber kann den Rücktritt dem Bauträger oder dem Treuhänder gegenüber erklären. Für die Rücktrittserklärung gilt § 3 Abs. 4 KSchG sinngemäß. Rechte des Erwerbers, die Aufhebung oder Änderung des Vertrages nach anderen Bestimmungen zu verlangen, bleiben unberührt.

(5) Der Rücktritt gilt im Fall des § 2 Abs. 4 auch für den mit dem Dritten geschlossenen Vertrag."

Im vorliegenden Fall wurden der Kaufvertrag und der Bauträgervertrag unmittelbar nacheinander abgeschlossen und nehmen beide Verträge ausdrücklich aufeinander Bezug. In beiden Verträgen wurde die Anwendbarkeit des Bauträgervertragsgesetz von den Vertragspartnern ausdrücklich vereinbart, weshalb der Kaufvertrag und der Bauträgervertrag nach den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes eine wirtschaftliche Einheit bilden (siehe § 2 Abs. 4 und § 5 Abs. 5 BTVG). Durch diese wirtschaftliche Einheit der beiden

Verträge wird die finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb des Liegenschaftsanteiles und dem Abschluss des Bauträgervertrages deutlich ersichtlich.

Weiters ist der Alleingesellschafter und einzige Geschäftsführer der Verkäuferin am Bauträger zu 90 % beteiligt und spricht auch diese Verflechtung der beiden Gesellschaften dafür, dass der Bw. der Kauf und die Herstellung des Wohngebäudes „aus einer Hand“ angeboten wurden und die Berufungswerberin in ein Konzept, das die Errichtung eines Wohnhauses auf dem erworbenen Grundstück vorsah, eingebunden wurde.

Wenn die Erwerber von vorneherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden sind als Gegenleistung die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204). Das Finanzamt hat daher im vorliegenden Fall zu Recht jene Kosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen, zu denen sich die Bw. zeitgleich mit dem Abschluss des Kaufvertrages im Bauträgervertrag verpflichtet hat und hat allfällige später noch durch Umplanungen oder Sonderwünsche aufgelaufene Kosten unberücksichtigt gelassen.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Februar 2008