

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.P., gegen den Bescheid gemäß §303 BAO des Finanzamtes A vom 6. Juni 2002, xxxx, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22. April 1998 hat die Berufungswerberin (Bw), Frau AP, gemeinsam mit ihrem Ehegatten je 60/1000stel Anteile der Liegenschaft XY um den Kaufpreis von anteilig S 326.000,00 von Herrn GP erworben.

Mit Bescheid vom 15. Mai 1998 wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend vom Kaufpreis für den Grundanteil mit S 11.410,00 (Euro 829,20) festgesetzt.

Im Zuge einer Überprüfung des gegenständlichen Objektes wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Das Grundstück in W, wurde im September 1997 von Herrn GP als außerbücherliches Eigentum erworben. Einige Grundanteile der Liegenschaft wurden weiterverkauft. Anschließend wurde ein Gebäude im Miteigentum darauf errichtet. Für die Errichtung des Gebäudes wurde die L mit Vereinbarung vom 23. Juni 1998 von Herrn GP als

Generalunternehmerin bevollmächtigt. Diesbezüglich wurden von allen Beteiligten am 25. Juni 1998 Auftragsbestätigungen mit der Firma L. unterfertigt.

Die gegenständliche Auftragsbestätigung hat folgenden Inhalt:

"AUFTAGSBESTÄTIGUNG

Die nachstehenden Auftraggeber

a) Herr KP

b) Frau A.P.-

beauftragen die

L-.

... als Auftragnehmer wie folgt:

I.

Zum Zwecke der Schaffung von Wohnungseigentum wird der Auftragnehmer als Generalunternehmer mit der schlüsselfertigen Errichtung der Wohnung Top.Nr. 6 im Dachgeschoß des Wohnhauses W ,

<i>ca.</i>	<i>122,75 m²</i>	<i>Wohnnutzfläche</i>
<i>ca.</i>	<i>5,50 m²</i>	<i>Balkon</i>
	<i>1</i>	<i>Stellplatz am Grundstück</i>
	<i>1</i>	<i>Einlagerungsraum im EG</i>
		<i>Allgemeinräume laut Baubeschreibung</i>

II.

Die alleinige Vertretung des Auftraggebers nach außen übernimmt wegen der einfacheren Abwicklungsmöglichkeiten vor Ort Herr GP als im internen Verhältnis bevollmächtigter Vertreter.

III.

Grundlage des Auftrages sind (in nachstehender Reihenfolge):

Beiliegender Plan für die Wohnung Top. Nr. 6 im Dachgeschoß,

Baubeschreibung vom 22.4.1998

Einreichplan (aufliegend bei Baubehörde seit 18.12.1997),

ÖNORMEN in der jeweils heute gültigen Fassung.

Die Ausschreibung und Vergabe der Professionistenarbeiten erfolgt im Einvernehmen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.

Die Auftraggeber behalten sich vor, nachstehende Leistungen selbständig zu beauftragen.

.....

IV.

Die Einholung der erforderlichen baubehördlichen Bewilligungen (z.B. auch die Bewilligung zur Entfernung von Bäumen) erfolgt rechtzeitig durch den bevollmächtigten Vertreter der Auftraggeber.

V.

Alle erforderlichen Aufschließungskosten des Bauplatzes für Gas, Wasser, Kanal, Gehsteig, Telefon, Kabel TV und elektrischen Strom werden durch die Auftragnehmer getragen.

VI.

Die Rechnungslegung durch den Auftragnehmer erfolgt unter Nachweis des Baufortschrittes direkt an die einzelnen Auftraggeber.

Die Bezahlung erfolgt binnen 30 Tagen nach Rechnungseingang beim Auftraggeber ohne Abzug und ohne Skonto.

Folgender Zahlungsplan für den zivilrechtlichen Fixpreis wird vereinbart:

S	535.180,-	<i>bei Vertragsabschluß bzw. Baubeginn</i>	
S	1,180.000,-	<i>bei Deckengleiche über 2. Stock</i>	<i>(ca. August 98)</i>
S	1,180.000,-	<i>bei Beginn der Estricharbeiten</i>	<i>(ca. Nov. 98)</i>
Rest		<i>bei schlüsselfertiger Übergabe</i>	<i>(Mai 99)</i>

VII.

Die Gewährleistungsfrist für die durch den Auftragnehmer direkt ausgeführten Leistungen und Arbeiten beträgt 2 Jahre. Für die Leistungen der Subunternehmer gelten die jeweiligen Vertragsbestimmungen – mindestens aber 2 Jahre.

IX.

Termin für die schlüsselfertige Übergabe ist spätestens der 1. Juni 1999. Bei Überschreitung dieses Termes aus Verschulden des Auftragnehmers wird eine Pönale von 5% pro Kalenderwoche, max. aber 5% des zivilrechtlichen Gesamtpreises vereinbart."

Grundlage des Auftrages war laut Punkt III des Auftrages der Einreichplan, aufliegend bei der Baubehörde seit 18.12.1997. Der Kaufvertrag über die Grundanteile wurde am 22. April 1998 geschlossen. Zu diesem Zeitpunkt lag der Plan über die gegenständliche Wohnung bereits vor.

Die Architektenleistungen wurden zum überwiegenden Teil von GP , Zivilingenieur für Bauwesen, erbracht.

Mit Wohnungseigentumsvertrag vom 20. Oktober 1999 wurde das Gebäude parifiziert.

In der Folge wurde das Grunderwerbsteuerverfahren gemäß §303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 6. Juni 2002 wurde die Grunderwerbsteuer anteilig von den Grund- **und** Baukosten (Kaufpreis laut Kaufvertrag für den Grundanteil und Fixpreis laut Auftragsbestätigung für die Wohnung) festgesetzt. Der bereits entrichtete Betrag wurde angerechnet. Begründet wurde dies insbesondere damit, dass aufgrund der fehlenden Bauherrneigenschaft auch die Baukosten für die Errichtung der Wohnung hinzuzurechnen seien. Es sei bereits bei Kaufvertragsabschluss Wille des Käufers gewesen, nicht nur einen Grundanteil, sondern auch eine noch zu errichtende Wohnung zu erwerben.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Der steuerliche Vertreter wendet ein, alle Merkmale der Bauherrneigenschaft seien gegeben und unter Vorlage geeigneter Unterlagen nachgewiesen worden.

Die Verträge mit dem Bauträger seien direkt von der Mandantschaft ausverhandelt und auch unterfertigt worden. Aus dem Vertrag gehe eindeutig hervor, dass das Baurisiko durch seine Mandantschaft zu tragen sei. Es sei kein Fixpreis vereinbart worden, sondern lediglich eine Kostenschätzung vorgelegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Bw habe am 22. April 1998 den Kaufvertrag zum Erwerb von Grundstücksanteilen (60/1000) an der --- und am 25. Juni 1998 einen Auftrag zur schlüsselfertigen Errichtung der Wohnung Nr. 6 im Dachgeschoss des Wohnhauses W , entsprechend der Baubeschreibung

vom 22. April 1998 und der Einreichplanung (aufliegend bei Baubehörde seit 18. Dezember 1997) unterzeichnet.

Ein gemeinsamer Beschluss, der den Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses zum Inhalt habe, liege nicht vor. Eine Einflussnahme auf das Gesamtkonzept könne daher nicht angenommen werden.

Die Änderungswünsche der Berufungswerber würden nicht die Statik des geplanten Wohnhauses, sondern nur die Innenstruktur der eigenen Wohnung betreffen.

Bei einem derart gelagerten Sachverhalt sei davon auszugehen, dass nur solche Interessenten als Käufer genehm gewesen seien, die sich in das Vertragskonzept haben einbinden lassen, um von Seiten der Veräußerer und der bauausführenden Firmen das bereits in allen wesentlichen Punkten geplante Bauprojekt verwirklichen zu können.

Sei der Berufungswerber nicht als Bauherr anzusehen, so folge daraus, dass ein einheitlicher, auf den Erwerb der Wohnung samt ideellen Grundstücksanteilen gerichteter Vertragswill vorgelegen sein müsse. Die Abreden über den Kauf des Grundstücksanteiles und über die Betrauung mit der Errichtung der Wohnung würden – wirtschaftlich gesehen – eine Einheit bilden.

Es sei daher nicht rechtswidrig, auch die Errichtungskosten der Wohnung der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Im Vorlageantrag vom 20. Oktober 2003 wurde zunächst auf die Berufung verwiesen. Ergänzend wurde vorgebracht, der Erwerber habe alle Kriterien eines Bauherrn erfüllt, wonach ein solcher als Bauherr anzusehen sei wenn er

a)	auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne
b)	das Baurisiko zu tragen habe
c)	das finanzielle Risiko tragen müsse.

Alle diese Kriterien seien aufgrund der vorgelegten Unterlagen bestätigt worden.

Die einzigen Vorgaben, die vor Abschluss des Kaufvertrages festgestanden wären, wären die Bebauungsbestimmungen und die aufgrund der Bauordnung vorgegebenen Richtlinien gewesen. Der gemeinsame Beschluss zum Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses sei von den Käufern im Beisein des Notars Dr. S gefasst worden.

Dass das Baurisiko vom Mandanten selbst zu tragen gewesen sei, gehe aus den vorgelegten Auftragsbestätigungen hervor, wonach der Mandant selbst den Bau beauftragt habe und somit auch alle damit zusammenhängenden Risiken trage. Es liege daher keine "inhaltsgleiche Einzelerklärung" – wie in

der Berufungvorentscheidung ausgeführt – vor, sondern ein eindeutiger Auftrag zur Errichtung von Wohnungseigentum.

Weiters wird eingewendet, dem Finanzamt seien die Schlussrechnungen vorgelegt worden, welche vom Mandanten nachweislich bezahlt worden seien. Es sei daher unverständlich, wieso kein finanzielles Risiko vorliegen sollte.

Es sei eindeutig Bauherrneigenschaft im Sinne des Gesetzes gegeben.

Mit Vorhalt vom 29. März 2007 wurde der Bw die rechtliche Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 20. April 2007 nahm die steuerliche Vertretung der Bw dazu Stellung. Die Mandantin habe – ebenso wie die anderen Miteigentümer - das Grundstück von Herrn G.P., welcher zum persönlichen Bekanntenkreis gehöre, gekauft. Die Miteigentümer hätten den Bau sodann gemeinsam geplant und ausgeführt. Von einer bestimmten Planung des Verkäufers des Grundstückes könne daher keine Rede sein. Die Mandantin habe auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss genommen, das Baurisiko und auch das finanzielle Risiko getragen. Die Formulierung "zivilrechtliche Fixpreis" laut Punkt VI. der Vereinbarung habe sich lediglich darauf bezogen, dass von allen am Bau mitbeteiligten Personen ein Preislimit gewünscht worden sei, welches einzuhalten gewesen sei. Die Tatsache, dass die tatsächlichen Baukosten unter dem "zivilrechtlichen Fixpreis" gelegen seien, beweise eindeutig, dass es sich um keinen Fixpreis im Sinne eines finanziellen Risikos gehandelt habe. Hätte man tatsächlich einen Fixpreis mit dem Verkäufer vereinbart, so wäre es wohl denkunmöglich, dass mit der Endabrechnung durch den Bauträger ein geringerer Kaufpreis in Rechnung gestellt worden sei.

Hinsichtlich der Gestaltung des Hauses wurde festgehalten, dass die Kontakte zwischen den einzelnen Bauherrn bereits im Oktober 1997 begonnen hätten. Im Dezember 1997 sei eine Einreichung für neun Wohneinheiten vorgenommen worden, um den Fristenlauf der baubehördlichen Genehmigungen zu beschleunigen. In den Folgemonaten hätten intensive Besprechungen zwischen den einzelnen Bauherrn stattgefunden und es sei im März 1998 eine Änderung der seinerzeitigen Einreichung, nämlich die Änderung von neun auf sieben Wohneinheiten auf Grund der gemeinsamen Beschlüsse der Bauherrn durchgeführt worden.

Im April 1998 sei eine gemeinsame Verabschiedung der Baubeschreibung erfolgt und im Juni 1998 die Beauftragung der Fa. L.. als Generalunternehmer. Wie aus diesem Zeitdiagramm ersichtlich sei, sei auf die bauliche Gestaltung des Hauses sehr wohl wesentlich Einfluss genommen und auch das Baurisiko getragen worden.

Wenn im Vorhalt ausgeführt werde, dass Herr GP die Magistratsabteilung mit Schreiben vom 18. Juni 1998 davon in Kenntnis gesetzt habe, dass die Fa. E als Bauführer bestimmt worden sei, dann habe dies mit der direkten Aushandlung der Verträge nichts zu tun. Es wurde darauf verwiesen, dass im April 2000 auf Grund diverser Änderungswünsche der Bauherrn ein Planwechsel bei der Baubehörde stattgefunden habe.

Auf Grund der in Wien bestehenden Bauordnung hätten verschiedene Bauherrn auch die gleichen Bebauungsbestimmungen zu akzeptieren. Dies bedeute im konkreten Fall, dass durch die Bebauungsbestimmungen vorgegebene Umrisse des Bauwerkes für alle gleich seien. Es könne sich nicht jeder Bauherr zB ein anderes Stiegenhaus wünschen oder die Abfallrohre für Fäkalwässer selbst bestimmen. Dies setze eine gemeinsame Bauplanung voraus. Darüber hinaus unterliege die äußere Gestaltung der Vidierung durch die MA x, wonach nicht jeder Bauherr zB die Fenster an einer anderen Stelle anbringen könne. Allein aus dieser vom Gesetz vorgegebenen Bestimmung ergebe sich, dass gewisse Planungen einheitlich zu gestalten seien.

Diese Stellungnahme vom 20. April 2007 wurde dem Finanzamt A zur Kenntnis gebracht. Das Finanzamt gab seinerseits eine Stellungnahme dazu ab und hielt insbesondere fest, dass – entgegen der Ausführungen der Bw – sehr wohl von einer bestimmten Planung des Verkäufers auszugehen sei. Grundlage des geplanten Bauvorhabens sei der bei der Baubehörde seit 18. Dezember 1997 aufliegende Einreichplan gewesen. Der Kaufvertrag über die Liegenschaftsanteile sei erst Monate später, nämlich am 22.4.1998, abgeschlossen worden. Eine wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung erscheine daher nicht gegeben. Dass die Endabrechnung durch den Bauträger einen geringeren Kaufpreis ergeben habe als der vereinbarte Fixpreis, bewirke auf der Seite der Bw noch nicht, dass sie als Bauherr anzusehen sei. Durch die Vereinbarung eines Fixpreises wolle sich der Käufer lediglich vor explodierenden Baukosten schützen. Dass sich – aus welchen Gründen auch immer – durch die Endabrechnung ein geringerer Preis ergeben habe führe nicht dazu, dass der Käufer das finanzielle Risiko zu tragen habe.

Hinsichtlich des Argumentes des gemeinsamen Baubeschlusses führt das Finanzamt in seiner Stellungnahme aus, dass ungeachtet des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall ein gemeinsamer Beschluss zur Errichtung des Gebäudes offensichtlich nicht vorliege und in der Vorhaltsbeantwortung lediglich "von einem im Oktober 1997 beginnenden Kontakt zwischen den einzelnen Bauherrn" und von "intensiven Besprechungen" gesprochen werde, auch im Falle eines schriftlichen Beschlusses von Nichtmieteigentümern (bloßen Interessenten) die Bauherrneigenschaft zu versagen wäre (unter Hinweis auf VwGH 93/16/0095 vom 30.5.1994, 95/16/0068 vom 3.10.1996 und 96/16/0142 vom 27.1.1999).

Mehreren späteren Erwerbern fehle es immer dann an der Bauherrneigenschaft, wenn im Zeitpunkt der maßgeblichen Beschlussfassung noch nicht alle Interessenten Miteigentümer gewesen seien.

Das Finanzamt vertritt daher weiterhin die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall der Bw die Bauherrneigenschaft nicht zukomme und daher von einem Erwerb von Liegenschaftsanteilen samt zu errichtender Wohnung auszugehen sei. In die Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage seien daher neben dem Grundkaufpreis auch die Baukosten einzubeziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht in den Bauakt und in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakten.

Gemäß §1 Abs.1 Z1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach §2 Abs.1 erster Satz GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen.

Auf Grund des §4 Abs.1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß §5 Abs.1 Z1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss um das Grundstück zu erhalten. 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 Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an eine vom Veräußerer verschiedene Person, etwa den Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht. Wenn etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden

Organisors vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine zukünftige Sache sein, oder eine Sache, hinsichtlich derer zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer - in bautechnischer und finanzieller Hinsicht - konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung, ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur als Gesamtes annehmen kann (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), §1, Rz 117b und 118).

Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden errichtet wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246). Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet ist, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten wird (vgl VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Die durch die Annahme eines einheitlichen - sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden - Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Ein einheitliches Angebot im vor bezeichneten Sinne kann auch dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (vgl. BFH 21.9.2005, II R 49/04).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

	auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann
--	---

	das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den Bau ausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
	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 dabei 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).

In vorliegendem Fall ist das Bauvorhaben im Wesentlichen vom Verkäufer, welcher auch als Bauwerber und Planverfasser auftrat, geplant worden. Ansprechpartner der Baubehörde ist stets Herr GP , welcher der zuständigen Magistratsabteilung bereits mit Schreiben vom 18. Juni 1998 – also noch vor Auftragserteilung an die L als Generalunternehmerin - mitteilte, dass Bauführer für das bewilligte Bauvorhaben die Firma E. (Anm.: idF I) sei und die Baubeginnanzeige von der Firma E- gemacht worden sei. Am 23. Juni 1998 wurde die Vereinbarung zwischen Herrn GP , Zivilingenieur für Bauwesen, und der Firma L- . abgeschlossen, wonach Herr GP die gesamte Abwicklung und Organisation für die o.a. Projekte übernommen hat. In der Folge, am 25. Juni 1998, hat die Bw die Auftragsbestätigung an die L.. unterschrieben, worin dezidiert festgehalten wird, dass die Einreichplanung bereits seit 18.12.1997 bei der Baubehörde aufliegt und die Einholung der erforderlichen baubehördlichen Bewilligungen rechtzeitig durch den bevollmächtigten Vertreter der Auftraggeber erfolgt. Geringfügige Änderungen eines im Wesentlichen vorgegebenen Konzeptes begründen noch keine Bauherreneigenschaft. Wenn die Bw diesbezüglich vorbringt, auf Grund der Bauordnung für Wien hätten verschiedene Bauherrn auch die gleichen Bebauungsbestimmungen einzuhalten und allein aus dieser vom Gesetz

vorgegebenen Bestimmung erbebe sich eine gewisse einheitliche Gestaltung der Bauplanung, so hindert die Einhaltung dieser gesetzlichen Bestimmungen und eine Planung im gesetzlichen Rahmen der Bauordnung für sich nicht grundsätzlich die Bauherrneigenschaft bei Zutreffen aller Voraussetzungen.

Aufgrund des vereinfachten Bauverfahrens nach §70a Bauordnung für Wien beinhaltet der Bauakt keinerlei Baubewilligungsbescheide, jedoch ist beispielsweise das Schreiben vom 19. April 2005 des Magistrates der Stadt Wien, MA y, betreffend das vereinfachte Baubewilligungsverfahren gemäß §70a BO, womit nach Ablauf der Fristen nach §70a der Bauordnung für Wien die mit dem amtlichen Sichtvermerk versehenen Pläne retourniert, sowie der Bescheid über die Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen übermittelt werden, an "Herrn GP , Ziv.-Ing. f. Bauwesen, Z, als Bauwerber und Grundmiteigentümer" gerichtet, an alle anderen Käufer in Abschrift jedoch lediglich als "Grundmiteigentümer".

Hinsichtlich des Argumentes der baulichen Mitgestaltung ist weiters zu sagen, dass die Miteigentümer Eigentum nach "ideellen Anteilen" haben. In allen Fällen des Miteigentums ist nämlich das Recht und nicht die Sache geteilt. Dem Einzelnen gehört daher kein realer Teil, vielmehr bezieht sich sein Anteilsrecht immer auf die ganze Sache (siehe z.B. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II9, Wien 1991, S. 50). Wohnungseigentum ist gemäß §1 Abs.1 WEG das den Miteigentümern einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Es ist also kein Eigentumsrecht an Teilen des Hauses, kein real geteiltes Eigentum (siehe z.B. Koziol-Welser, w.o. S. 56). Insofern gestaltet sich eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der "Gesamtkonstruktion" des Hauses bereits schwierig. Beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, ist der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses stets von der Eigentümergemeinschaft zu erteilen, wofür die Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Selbst inhaltsgleiche Erklärungen der Miteigentümer vermögen den gemeinsamen Beschluss nicht zu ersetzen (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211). Wenn die Bw nun einwendet, der gemeinsame Beschluss zur Errichtung des Wohnhauses sei von den Käufern im Beisein des Notars Dr. S gefasst worden, so ist dies bis dato nicht nachgewiesen worden. Allerdings spricht die Einbindung des den Kaufvertrag über die Grundstücksanteile errichtenden Notars wiederum für ein Gesamtkonzept. Darüber hinaus ist – wie bereits ausgeführt - auch im Falle eines schriftlichen Beschlusses von Nichtmiteigentümern (bloßen Interessenten) die Bauherrneigenschaft zu versagen (VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, 3.10.1996, 95/16/0068, 27.1.1999, 96/16/0142).

Darüber hinaus wurde ein Fixpreis vereinbart, womit der Ausschluss des Risikos von Preiserhöhungen einhergeht, was als weiteres wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft der Bw. angesehen werden muss (vgl. dazu VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082). Der Bw kann nicht gefolgt werden, dass aus dem Vertrag eindeutig hervorgehe, dass das Baurisiko durch sie zu tragen sei und dass kein Fixpreis vereinbart worden, sondern lediglich eine Kostenschätzung vorgelegen sei. Punkt VI. der Vereinbarung spricht ausdrücklich von einem "zivilrechtlichen Fixpreis" und keinesfalls von einer bloßen Kostenschätzung. Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Entscheidend für die Bauherrenfrage ist, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner ein Organisator oder die vom Organisator namhaft gemachte Baufirma, und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214). Punkt IX. der Vereinbarung sieht bei Überschreiten des Termins für die schlüsselfertige Übergabe ein Pönale vor. Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung und die damit verbundene Kalkulierbarkeit für den Erwerber werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Die Bezahlung von Schlussrechnungen kann alleine kein finanzielles Risiko erkennen lassen. Dem Finanzamt ist in seiner Argumentation zu folgen, dass ein, durch die Endabrechnung geringerer Preis, noch nicht dazu führt, dass der Käufer das finanzielle Risiko zu tragen hat, sondern kann dies ebenso die Lukrierung von Preisvorteilen oder eines Sicherheitszuschlages sein. Wie dem Finanzamt im Verfahren mitgeteilt wurde, waren die Errichtungskosten letztendlich von den tatsächlichen Herstellungskosten abhängig.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass das gesamte – oben im Einzelnen dargestellte – Vorgehen des Veräußerers der Grundanteile offensichtlich sicherstellen sollte, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben konnten, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden ließen.

Die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ist dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden. Als Gegenleistung sind 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). Ist im Falle des Kaufes eines Grundstückes ausdrücklich zum Zwecke der Erlangung einer Eigentumswohnung der einheitliche Vertragswille auf die Verschaffung einer Eigentumswohnung samt Grundstücksanteil gerichtet, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtswidrig, sowohl die Grund- als auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Im Hinblick auf den engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang der Vertragsurkunden ist davon auszugehen, dass es bereits bei Kaufvertragsabschluss Wille der Käuferin war, nicht nur einen Grundanteil, sondern auch eine - noch zu errichtende - Wohnung zu erwerben.

Gemäß §303 Abs.4 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also *Sachverhaltslemente*, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, §303 Tz. 7, VwGH 30.5.1994, 93/16/0096, 12.8.1994, 91/14/0018, 0042, 23.4.1998, 95/15/0108). Bauherr eines Hauses ist eine Eigenschaft, die einer Person bei der Errichtung eines Bauwerkes zukommt. Ob jemandem diese Eigenschaft zukommt, ist eine Sachverhaltsfrage. Somit sind die Kriterien, die die Judikatur für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft entwickelt hat (vgl Fellner, Grunderwerbsteuer, §5 Tz. 90) von wesentlicher Bedeutung dafür, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt oder nicht. Nach diesen – in gegenständlicher Entscheidung bereits mehrfach angeführten - Kriterien ist ein 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 zahlen muss, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss und berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Diese Kriterien müssen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen.

Die Beurteilung der Bauherreneigenschaft eines Erwerbers einer Liegenschaft ist eine Tatsachenfrage und kann somit auch ein Wiederaufnahmegrund iSd §303 Abs.4 BAO sein. Die Frage der Bauherreneigenschaft wurde nach der Aktenlage im Grunderwerbsteuerbescheid

vom 15. Mai 1998 nicht behandelt, zumal dort lediglich eine Festsetzung auf Grund der Abgabenerklärung gemäß §10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 27. April 1998 erfolgt ist. Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft haben sich erst im Zuge einer Prüfung im Jahre 2001 und der in der Folge durchgeföhrten Ermittlungen des Finanzamtes ergeben. Somit wurden dem Finanzamt die Hinweise auf das Fehlen der Bauherreneigenschaft erst nach Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 15. Mai 1998 bekannt. Es handelt sich dabei unzweifelhaft um bereits vorhandene Tatsachen, die im Verfahren betreffend dieses Grunderwerbsteuerbescheides nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeföhrt hätten.

Die Wiederaufnahme des gegenständlichen Grunderwerbsteuerverfahrens erfolgte somit zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juli 2007