



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J.A., Adresse, vertreten durch A, vom 6. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. März 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Frau J.A. und Frau M.M. schlossen am 28. November 2003 eine Treuhandvereinbarung mit folgendem Inhalt:

#### I.

Frau J.A. ist kroatische Staatsbürgerin und hat bereits vom Amt der Tiroler Landesregierung einen entsprechenden Zusicherungsbescheid erhalten, wonach ihr die österreichische Staatsbürgerschaft verliehen wird.

Der Zusicherungsbescheid trägt die Zahl I.a-Z.

Einen Antrag auf Entlassung aus dem kroatischen Staatsverband wurde bereits gestellt, doch wird die Entlassung aus dem Staatsverband noch geraume Zeit in Anspruch nehmen.

Es ist daher zum derzeitigen Zeitpunkt für Frau J.A. nicht möglich nach dem Tiroler Grundverkehrsgesetz eine Liegenschaft zu erwerben.

#### II.

Nunmehr erwirbt Frau M.M., geb. 1978, von Herrn G., MWeg, aus der Liegenschaft in EZI XY, bestehend aus GSt-Nr. 1590, 148/448 Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum am Reihenhause Top 1 sowie die beiden PKW-Abstellplätze P1 und P2 und je 3/448 Miteigentumsanteile. Der Kaufpreis für diese Grundanteile beträgt € 53.500,--. Frau M.M. erwirbt diese Grundanteile nunmehr treuhändig für Frau J.A. bis die österreichische Staatsbürgerschaft verliehen ist.

#### III.

Festgehalten wird, dass die Form der Treuhandschaft deshalb gewählt werden muss, damit mit dem Bau entsprechend den zeitlichen Vorgaben der übrigen Mitbauer begonnen werden kann

(Errichtung muss noch im Dezember beginnen um das Niederwasser des Inns auszunützen) und ohne Einverleibung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch eine Sicherstellung der Hypotheken der Bank nicht gewährleistet ist.

Frau J.A. hat sowohl bereits den Grundanteil, aber auch die ihr auflaufenden Baukosten, finanziert.

Als Kreditnehmerin dieses Darlehens wird Frau J.A. sein, wobei Frau M.M. lediglich als Sachhafterin in Erscheinung tritt.

Sobald die Verleihung der österreichischen Staatsbürgerschaft erfolgt ist, werden die gegenständlichen Liegenschaftsanteile mit einem gesonderten Kaufvertrag von Frau M.M. wiederum an Frau J.A. übertragen.

Die Vertragsteile nehmen allerdings zur Kenntnis, dass bereits durch die Offenlegung des Treuhandvertrages gegenüber dem Finanzamt Innsbruck die Grunderwerbssteuer anfällt und zu zahlen.“

Am gleichen Tag schlossen der Grundstückeigentümer G. als Verkäufer und M.M. als Käuferin (und fiduziarische Treuhänderin) einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

#### „I.

Herr G. , geb. 1953, ist Alleineigentümer der Liegenschaft in EZI XY, bestehend aus GST-Nr 1590 mit einem Flächenausmaß von 650 m<sup>2</sup>.

Die gegenständliche Liegenschaft weist weder Berechtigungen noch Belastungen auf.

#### II.

Mit Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen F vom 24.10.2003 wurden hinsichtlich der EZ XY, bestehend aus GST- Nr 1590, die Nutzwerte für eine Wohnanlage mit 3 Reihenhäusern ermittelt. Grundlage für die ermittelten Nutzwerte war die Baubewilligung des Bürgermeisters der Gemeinde H vom 3.10.2003, Zl. 128/2003. Die gegenständliche Wohnanlage wird- wie bereits erwähnt- aus 3 Reihenhäusern bestehen, jeweils bestehend aus Keller-, Erd- und Obergeschoß, sowie 2 KFZ-Abstellplätzen im Freien.

#### III. Kaufabrede

Herr G., geb. 1953, kauft (ho. Anmerkung: richtig verkauft) und übergibt nunmehr aus der Liegenschaft in EZI XY, bestehend aus GST-NR 1590, die insgesamt 148/448 Miteigentumsanteile, verbunden mit Wohnungseigentum am Reihnhaus Top 1, bestehend aus Wohnraum, Essraum, Küche und Essraum, WC und Vorraum im Erdgeschoß, sowie einem Zimmer, einem Schrankraum, einem weiteren Zimmer, Bad, Diele im ersten Obergeschoß, mit einer Gesamtnutzfläche von 107,73 m<sup>2</sup> sowie der als Zubehör geltende Balkon und Terrasse im Ausmaß von ca. 32,5 m<sup>2</sup> und dem weiteren Zubehör Hobbyraum im Ausmaß von 28,88 m<sup>2</sup>, Keller im Ausmaß von 16,5 m<sup>2</sup>, Kellervorraum im Ausmaß von 12,1 m<sup>2</sup> und einer Außenfläche von ca. 135 m<sup>2</sup> sowie den beiden PkwAbstellplätzen Top P1 und Top P2 mit je 11,5 m<sup>2</sup> und je 3/448 Miteigentumsanteilen und 3/448 Miteigentumsanteilen und Frau M.M. geb. 1978, kauft und übernimmt die 148/448 und 3/448 und 3/448 Miteigentumsanteile in ihr Eigentum.

Nochmals festgehalten wird, dass vom gegenständlichen Kaufpreis lediglich der Grundanteil umfasst ist und die Erstellung des Reihenhauses erst durch die Käufer zu erfolgen hat.

#### IV. Kaufpreis

Der Kaufpreis für den gegenständlichen Grundanteil beträgt € 53.500,-- (in Worten: Euro dreiundfünfzigtausendfünfhundert). Der gegenständliche Kaufpreis ist binnen einer Frist von 30 Tagen ab Unterfertigung des verbücherungsfähigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages an den Vertragsverfasser Rechtsanwalt A., auf ein zu eröffnendes Treuhandkonto bei der Bank für Tirol und Vorarlberg AG, zur Einzahlung zu bringen.

Das Treuhandkonto wird der Käuferin schriftlich bekannt gegeben, damit die Einzahlungen fristgerecht auf dieses Konto erfolgen können.

Der Treuhänder ist berechtigt, den gegenständlichen Kaufpreis an den Verkäufer auszubezahlen, sobald die Verbücherung des Eigentumsrechtes zu Gunsten der Käuferin im Grundbuch erfolgt ist, wobei die Verbücherung lastenfrei zu erfolgen hat.

#### V. Besitz und Genussübergang

Die Übergabe der gegenständlichen Liegenschaftsmiteigentumsanteile erfolgt mit Verbücherung des Eigentumsrechtes zu Gunsten der Käuferin.

Mit diesem Tage gehen Besitz und Nutzung, aber auch Wag und Gefahr sowie alle Rechte und Pflichten auf die Käufer über. Ab diesem Zeitpunkt hat die Käuferin auch alle Steuern und Gebühren, die mit der Liegenschaft verbunden sind, aus eigenen Mitteln zu bezahlen.

#### VI. Gewährleistung

Der Verkäufer leistet keine Gewähr.....

Im Übrigen erklärt die Käuferin nochmals, dass ihnen sowohl der Baubescheid der Gemeinde H vom 3.10.2033, Zl. 128/2003, bekannt ist, ebenso die entsprechenden dazugehörenden Pläne der Einreichung und das Nutzwertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen F vom 24.10.2003, mit welchem die Nutzwerte für die gegenständliche Liegenschaft festgesetzt worden sind.

#### VII. Aufsandung

Sohin erteilen die Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Kaufvertrages, auch nur über Antrag eines der Vertragsteile und ohne ihr weiteres Einvernehmen, im Grundbuch Y, in EZI X, bestehend aus GST-NR 1590, nachstehende Grundbuchhandlungen bewilligt werden:

1. Auf den 148/448 Miteigentumsanteilen und 3/448 Miteigentumsanteilen und 3/448 Miteigentumsanteilen im Eigentum des G., geb. 1953, verbunden mit Wohnungseigentum an der der Wohnung Top 1 und den PKW- Abstellplätzen Top P1 und Top P2 die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Frau M.M. , geb. 1978, R.

#### XII. Kosten, Steuern und Gebühren

Sämtliche Kosten, Steuern .....

Weiters halten die Vertragsteile fest, dass der Treuhänder und Vertragsverfasser nicht verpflichtet ist, die Verbücherung trotz Vorliegens der Verbücherungsunterlagen durchzuführen, solange die Finanzierung des Baus nicht sichergestellt ist.

Weiters wird festgehalten, dass die Käuferin damit einverstanden ist, dass erforderlichenfalls entsprechende unterirdische Versorgungsleitungen für die übrigen Reihenhäuser, die mit der Erschließung zusammenhängen, geführt werden können. Zu- und Ableitungen von Versorgungsleitungen .....

Festgehalten wird, dass im gegenständlichen Kaufpreis für die jeweiligen Miteigentumsanteile zur Errichtung des Reihenhauses kein Erschließungsbeitrag enthalten ist. Die Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass die Erschließungsbeiträge durch die Gemeinde anteilmäßig den jeweiligen Käufern vorgeschrieben werden. Die Erschließungsbeiträge sind gesondert durch die Käuferin zu bezahlen. "

Auf Grund einer vom Vertragsverfasser zusammen mit dem Kaufvertrag und dem zwischen J.A. und M.M. abgeschlossenen Treuhandvertrag eingereichten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb mit 53.500 € angegeben war, setzte das Finanzamt für den zugleich mit dem Erwerb des Grundstückes durch die Treuhänderin erfolgten eigenständig zu versteuernden Erwerb mit vorläufigem Bescheid gegenüber der J.A. die Grunderwerbsteuer mit 1.990,47 € fest (Berechnung siehe vorläufiger Bescheid).

Unter Übernahme des Ergebnisses einer Außenprüfung wurden zusätzlich bestimmte mit dem Hausbau zusammenhängende Kosten in Höhe von 97.150,20 € (richtig: 97.150,02 €) in die Gegenleistung miteinbezogen und mit endgültigem Bescheid vom 17. März 2005 gegenüber J.A. (Bw) die Grunderwerbsteuer mit 5.390,72 € (= 3,5 % von 154.020,70 €, richtig: 3,5 % von 154.020,52 € ergibt auf Grund der Rundungsbestimmung des § 204 BAO ebenfalls 5.390,72 €) festgesetzt. Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Da Herr NM sie mit dem Verkäufer der Liegenschaft zusammengeführt, das Bauansuchen samt Einreichplanung gestellt, den Baubescheid erhalten und alle Ausschreibungen gemacht bzw. Verhandlungen mit den Professionisten (Werkverträge wurden von Herrn NM unterzeichnet) bis zur Fertigstellung des Ausbauhauses geführt hat, sind die dafür anfallenden Kosten Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Genaue Berechnung, siehe das diesem Formular angeheftete Berechnungsblatt.“

Gegen die Einbeziehung der streitgegenständlichen Baukosten in die Gegenleistung wendet sich die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid im Wesentlichen mit dem Vorbringen, mangels festgestellter finaler Verknüpfung zwischen dem Grundstückskauf und der Errichtung des Reihenhauses sei die Vorschreibung von Grunderwerbsteuer von den Baukosten gesetzwidrig erfolgt, das durchgeführte Ermittlungsverfahren sei mangelhaft geblieben und die getroffenen Feststellungen würden nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den Ansatz der Baukosten nicht rechtfertigen. Hinsichtlich des im Einzelnen jeweils erhobenen Berufungsvorbringens wird auf den Berufungsschriftsatz verwiesen.

Das Finanzamt stützte die abweisende Berufungsvorentscheidung auf folgende Begründung:

„Unbestritten ist, dass Herr NM das Kaufgeschäft angebahnt hat und Sie die Liegenschaft vom Grundstückseigentümer erworben haben.

Herr NM hat am 11.5.2004 (ho. Anmerkung: richtig 14. 7.2003), also vor Abschluss des Kaufvertrages, ein Baugesuch samt Einreichplan bei der Gemeinde eingereicht und am 16.7.2004 (ho. Anmerkung: richtig 3.10.2003) den Baubescheid von der Gemeinde erhalten. Daraufhin hat Herr NM bei den Firmen Angebote für Baumeister-, Zimmermeisterarbeiten, Schwarzdecker usw. eingeholt. All dies geschah vor Abschluss des Kaufvertrages. Zudem hat Herr NM per Inserat „Mitkäufer für fassadenfertige Doppelwohnhaushälften“ Interessenten für das Bauobjekt gesucht. All diese oben angeführten Umstände belegen, dass Sie nicht das nackte Grundstück, sondern das Grundstück mit Gebäude erworben haben.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind, wenn sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer in ein Vertragskonzept einbinden lässt, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH vom.23.6.1992, Zl. 90/26/0154 u.a.).

Hinsichtlich der Treuhandenschaft stellt der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen, das letzte vom 25.6.1992, Zl. 91/1670049 und 0050 fest, dass zwei Erwerbsvorgänge vorliegen und jeder für sich grunderwerbsteuerpflichtig ist. Somit erfolgte die Vorschreibung zu Recht.

Die in der Berufung angeführten möglichen Änderungswünsche betreffen lediglich den Innenausbau.“

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch Folgendes ausgeführt:

„Unstrittig ist, dass Herr NM. das Kaufgeschäft angebahnt hat und vermittelte.

Weiters ist unstrittig, dass Herr NM. vor Abschluss des Kaufvertrages ein Bauansuchen samt Einreichplan bei der Gemeinde einreichte und einen Baubescheid erhalten hat.

Ebenso ist unstrittig, dass im Vorfeld vor Unterfertigung des Kaufvertrages bereits Angebote für Baumeisterarbeiten, Zimmermeisterarbeiten, Schwarzdecker usw. eingeholt worden sind.

Die entscheidende Unterbehörde kommt allerdings zum Schluss, dass diese Umstände belegen sollten, dass nicht das nackte Grundstück, sondern vielmehr ein Grundstück mit Gebäude erworben wurde.

Hiebei stützt sich die Unterinstanz auf eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach dann, wenn ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer den Käufer in ein Vertragskonzept einbindet ein grunderwerbsteuerlicher Vorgang auch für die Nebenkosten des Gebäudes gegeben sind.

Hier wird die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes irrig und falsch interpretiert. Die

ausschließliche und alleinige Autonomie beim gegenständlichen Bauvorhaben lag bei den Käufern. Die eingeholten Angebote haben lediglich ohne Bindungswirkung für den jeweiligen Käufer der Preisorientierung gedient. Den Käufern kam es beim Erwerb des Grundstückes darauf an im Vorfeld bereits eine Richtlinie zu haben, mit welchen Kosten sie bei der Erstellung eines fassadenfertigen Hauses zu rechnen haben. Um diese Sicherheit zu haben, wurden im Vorfeld bereits Angebote eingeholt, obliegt allerdings die Vergabe dann ausschließlich den Käufern. Sie selbst hatten es in der Hand zu entscheiden wer und in welchem Ausmaß das Gebäude ausgeführt wird.

Es kann daher von keinem festen Vertragskonzept gesprochen werden, das für die Verkäufer verpflichtend war. Es liegen daher die Voraussetzungen eines Bauherrenmodells vor und sind die getroffenen Feststellungen der ersten Instanz nicht geeignet einen grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand zu verwirklichen, sofern dies die Ausführungen des Gebäudes betrifft.

Sämtliche Bescheide sind wieder in Form von Schimmelerledigungen ergangen, sodass zB unrichtigerweise das Datum des Abschlusses des Kaufvertrages und das Datum des Baubescheides in alle Bescheide übernommen wurden. Dies wird ausdrücklich noch bei dieser Gelegenheit erwähnt.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Auf Grund einer bestehenden Treuhandvereinbarung abgeschlossen mit der Treugeberin J.A. hat M.M. im Rahmen einer fiduziarischen Treuhandschaft mit dem Kaufvertrag vom 28. November 2003 die Miteigentumsanteile am Grundstück verbunden mit dem Wohnungseigentum am Reihenhause Top 1 erworben. Da die Treuhänderin grundbücherliches Eigentum erwerben sollte, ist das Rechtsgeschäft, das die Treuhänderin mit dem Dritten (Grundstücksverkäufer) abschließt, ein Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft begründet und somit nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Außerdem hat unbestritten M.M. durch den Erwerb der Grundstücksanteile und der im Treuhandvertrag gegenüber der Treugeberin J.A. übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung dieser auch gleichzeitig die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Grundstücksanteile verbunden mit Wohnungseigentum an dem Reihenhause Top 1 verschafft, dh einen Rechtsvorgang gesetzt, der es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen (dem Treugeber) rechtlich und wirtschaftlich ermöglichte, diese Grundstücksanteile auf eigene Rechnung zu verwerten. Ein solcher Vorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer (VwGH 23.2.1989, 88/16/0220 und vom 20.2.2003, 2001/16/0519). Auch bei einem solchen Grundstücksbeschaffungsauftrag (nochmals VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519) ist die Grunderwerbsteuer für den Beschaffungsauftrag aus der Gegenleistung zu berechnen (VwGH 28.11.1991, 89/1670023). Beim Grundstücksbeschaffungsauftrag sind also alle Leistungen Gegenleistung, die dem Auftraggeber aus der Ausführung des Auftrages erwachsen, so die Erstattung der Kosten des Erwerbsgeschäftes und die Kosten der Vertragsserrichtung. Bei der Bemessungsgrundlage für einen Treuhandvertrag kommt es auf die Verpflichtungen des Treuhänders gegenüber dem Dritten an und nicht auf die Frage, ob etwa der Treugeber unmittelbar an den Dritten zahlt und dadurch den Treuhänder von seiner Verpflichtung

gegenüber dem Dritten befreit (VwGH 7.3.1991, 90/16/0021). Beim Grundstücksbeschaffungsauftrag ist Bemessungsgrundlage für die Verschaffung der Verwertungsbefugnis, die der Treugeber durch den Erwerb der Liegenschaft durch den Treuhänder erhält, die gleiche wie für den Erwerb der Liegenschaft durch den Treuhänder (VwGH 25.6.1992, 91/16/0049,0050) und zuzüglich z.B. die gegenüber dem Treuhänder an Kosten angefallenen grundbücherlichen Eintragungsgebühren, die Vertragserrichtungskosten und die Grunderwerbsteuer für dessen Erwerbsvorgang. Unter Beachtung dieser Rechtslage entscheidet somit den vorliegenden Berufungsfall, ob nach der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges der Treuhänderin diese eine bebaute Liegenschaft erwerben sollte und damit die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, denn danach richtet sich, ob beim gleichzeitigen Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an diesem Kaufgegenstand durch den Treugeber die Baukosten zur Gegenleistung gehören. In diesem Zusammenhang wird noch erwähnt, dass im Berufungsverfahren der Treuhänderin hinsichtlich der angesetzten Baukosten selbst eingeräumt wird, dass "wenn die Rechtsansicht richtig wäre, bestenfalls die erhöhte Grunderwerbsteuer von J.A., keinesfalls aber von der Berufungswerberin verlangt werden kann."

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. 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 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 Objektes noch Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt 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.

Diese Ausführungen zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung treffen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in gleicher Weise auf den Erwerb (Kauf) im Rahmen einer fiduziarischen Treuhandenschaft zu, denn bei einem Grundstücksbeschaffungsauftrag kommt der Treuhänderin unzweifelhaft hinsichtlich ihres mit dem Grundstücksverkäufer abgeschlossenen Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG die rechtliche Stellung einer Erwerberin zu. Auch bei einem solchen treuhändigen Erwerbsvorgang ist daher für die abgabenrechtliche Beurteilung der Frage, ob die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, darauf abzustellen, in welchem Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges der Treuhänderin gemacht worden war. Kommt somit bei einem

fiduziarischen Erwerbsvorgang dem Grundstückserwerber (Treuhänder) die Bauherreneigenschaft nicht zu, dann zählen die Baukosten zur Bemessungsgrundlage. Dies führt auf Grund der eingangs dargestellten Rechtslage (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 128 und 128a zu § 5 GrEStG und die dort angeführte Rechtsprechung) dazu, dass auch beim Erwerb gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG des Treugebers die Baukosten in dessen Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, erhält doch auf Grund der schuldrechtlichen Vereinbarungen des Treuhandvertrages der Treugeber die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit über diesen vom Treuhänder erworbenen Kaufgegenstand. Da unbestritten blieb, dass die vom Finanzamt angesetzten Baukosten für die Rohbaufertigstellung als solche betragsmäßig richtig ermittelt waren, entscheidet folglich den vorliegenden Berufungsfall, ob die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht davon ausgehen durfte, dass der Treuhänderin die Bauherreneigenschaft nicht zukam, denn dann zählen unter Beachtung der eingangs dargestellten Rechtslage die angefallenen anteiligen Herstellungskosten "bis zur Fertigstellung des Ausbauhauses" zur Gegenleistung der Treuhänderin und damit auch zur Gegenleistung der Treugeberin.

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, ZI. 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 Reihenhauses 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 Mitglieder 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, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergeinschaft (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 unbestritten gebliebene Sachverhaltsfeststellungen zugrunde:

- NM. suchte per Inserat ein Grundstück.
- NM. ließ sich von Architekt DI.O einen Plan zeichnen und Ausschreibungen erstellen.
- NM. suchte per Inserat Käufer und führte diese mit dem Verkäufer zusammen (laut Niederschrift mit Herrn G. wurden die Kaufverträge mit den Käufern bei RA AA unterzeichnet, ohne dass er die Käufer kennen gelernt hat)
- NM. als Bauwerber stellte am 17.7.2003 bei der Gemeinde H das Bauansuchen und legte den Einreichplan vor.
- Der Baubeschcheid der Gemeinde H vom 3.10.2003 erging an NM. als Bauwerber
- Am 18.11.2003 wurde der Werkvertrag mit BM B auf Grund des Angebotes vom 25.8. und 22.10.2003 von NM. (i.V. der BHG H-S) abgeschlossen.
- Am 20.11.2003 wurde der Werkvertrag mit der Fa. Ho auf Grund des Angebotes vom 30.9.2003 von NM. (i.V. der BHG H-S) abgeschlossen.
- Am 20.11./28.11.2003 unterzeichneten die Käufer W, U und Mar die Kaufverträge.
- Am 4.12.2003 wurde der Werkvertrag mit der Fa. Ak auf Grund des Angebotes vom 22.8.2003 von NM. (i.V. der BHG H-S) abgeschlossen.
- Am 3.3.2004 wurde der Werkvertrag mit der Fa. K (Spenglerei) auf Grund des Angebotes vom 26.1.2004 von NM. (nicht in V. der BHG H-S) abgeschlossen.
- Am 5.3.2004 wurde der Werkvertrag mit der Fa. L auf Grund des Angebotes vom 1.12.2003 von NM. (i.V. der BHG H-S) abgeschlossen.

Im vorliegenden Berufungsfall hat somit am 14. Juli 2003 der Bauwerber NM. ein Baugesuch inkl. Baubeschreibung samt Einreichpläne und Lagepläne bei der zuständigen Gemeinde eingebracht. Mit Baubeschcheid vom 3. Oktober 2003 wurde diesem Bauwerber die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung einer Reihenhausanlage mit 3 Einheiten erteilt. Die Treuhänderin hat laut „Kaufabrede“ mit Kaufvertrag vom 28. November 2003 insgesamt 148/448- Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, verbunden mit Wohnungseigentum am Reihnhaus Top 1 gekauft. Auch die Kaufverträge bezüglich der beiden anderen Grundstücksanteile, verbunden mit Wohnungseigentum an den Reihenhäuser Top 2 und Top 3 wurden am 20./28. November 2003 abgeschlossen. Der Kaufgegenstand entsprach jeweils dem für das Reihnhaus notwendigen Mindestanteil laut Wohnungseigentumsgesetz, wobei

das Reihenhause in der Kaufabrede (Punkt III des Kaufvertrages) detailliert vertraglich umschrieben war. Der Grundstücksanteil wurde folglich unbestritten zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung für die Reihenhauanlage schon vollständig abgeschlossen war, sondern die Baubewilligung für diese Reihenhauanlage gegenüber dem Bauwerber NM. (=Initiator/Organisator der Reihenhauanlage) 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 Indiz deutlich dafür, dass die Erwerber bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an dieses von einem Organisator fertig vorgegebenes, vollständig geplantes und baubehördlich bereits bewilligtes Konzept einer Reihenhauanlage bestehend aus drei 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 den niederschriftlichen Aussagen des G. und NM. hervorgehende Chronologie der Abwicklung des Gesamtprojektes. Unter Punkt VI. Gewährleistung des Kaufvertrages erklärte die Käuferin lediglich, dass ihr sowohl der Baubescheid der Gemeinde H vom 3. Oktober 2003 und ebenso die entsprechenden dazugehörigen Pläne der Einreichung und das Nutzwertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen, mit welchem die Nutzwerte für die gegenständliche Liegenschaft festgesetzt wurden, bekannt sind. In Punkt XII hielten die Vertragsteile ausdrücklich fest, *"dass der Treuhänder und Vertragsverfasser nicht verpflichtet ist, die Verbücherung trotz Vorliegens der Verbücherungsunterlagen durchzuführen, solange die Finanzierung des Baus nicht sichergestellt ist"*. Kein ("reiner") Grundstückskäufer würde sich auf eine solche Vertragsbestimmung einlassen, wenn der Erwerb nicht schon mit dem Willen erfolgt wäre, sich in das von NM. eigenständig erstellte Konzept der Errichtung einer Reihenhauanlage zu den ihnen von diesem Organisator verbindlich mitgeteilten Ansätzen der ausgeschriebenen Herstellungskosten einbinden zu lassen. Diese ausdrückliche Vertragsbestimmung erklärt sich nur aus dem Konnex zwischen dem Grundstückskauf (Mindestanteil) und der vom Organisator geplanten Verbauung mit der bereits baubehördlich bewilligten Reihenhauanlage, denn damit sollten im letzten Ergebnis solche potentiellen Käufer vom Grundstückserwerb ausgeschlossen werden, die sich etwaig nicht an dem Bau- und Finanzierungskonzept der Reihenhauanlage beteiligt hätten. Unter Beachtung der Sachverhaltsfeststellungen der Berufungsvorentscheidung, denen Vorhaltcharakter zukam, blieb nämlich unbestritten, dass der Projektentwickler NM. bereits Monate vor Abschluss der Kaufverträge bei den Firmen

Angebote für Baumeister- und Zimmermeisterarbeiten, Schwarzdecker usw. eingeholt hatte. Zudem hat NM. mit dem Inserat „Mitkäufer für fassadenfertige Doppelwohnhäuser“ Interessenten für das Bauobjekt gesucht. Diesbezüglich wurde im Vorlageantrag außer Streit gestellt, dass NM. das Kaufgeschäft „angebahrt“ hatte. Aus den niederschriftlichen Aussagen des Grundverkäufers G. und des NM. ergeben sich folgende näheren Umstände dieser "Anbahnung". Auf die vom Grundstücksverkäufer in einer Zeitung aufgegebene Annonce "Baugrund in H zu verkaufen" hat sich NM. gemeldet. Der Grundstücksverkäufer hat ihm dann mündlich zugesagt, 4-5 Monate keine weiteren Inserate zu schalten. In dieser Zeit hat sich NM. von DI.O den Plan für die Errichtung einer Reihenhausanlage (drei Reihenhäuser) erstellen lassen, das Baugesuch bei der Gemeinde H gestellt und auf den Baubescheid gewartet. Auch die Ausschreibungen für den Rohbau (Baumeister und Zimmerer, Dachdeckung, Außenfassade, Fenster/Türen) hat DI.O gemacht. Mittels Zeitungsinserate suchte NM. Käufer für das Grundstück zur Errichtung der Reihenhausanlage, denen er auf Grund der Pläne und der Ausschreibungen das Bauvorhaben erklärte. Hinsichtlich der Grundstückskäufer führte der Grundstücksverkäufer G. aus, dass die Kontaktaufnahme über den Rechtsanwalt AA erfolgte und der Verkäufer die Käufer gar nicht kennen gelernt habe. Für den Grundstücksverkäufer war wichtig, dass er den Gesamtkaufpreis bekommen hat, wer wie viel vom Gesamtkaufpreis bezahlt hat war ihm nicht bekannt. Hinsichtlich der von NM. mit den Professionisten abgeschlossenen Werkverträge ist festzuhalten, dass nach den Angaben des NM. die Ausschreibungen für den Rohbau (Baumeister und Zimmerer) jedenfalls vor und die Ausschreibungen für Dachdeckung, Außenfassade und Fenster und Türen nach dem Feststehen der Kaufinteressenten erfolgte. An Hand der Pläne und den bereits erfolgten Ausschreibungen erklärte der Projektentwickler dann den Kaufinteressenten das Bauvorhaben. Laut den Werkverträgen war Auftraggeber die "Bauherrengemeinschaft H-S", wobei sich zweifelsfrei NM. bei den Ausschreibungen zur Angebotseinholung zu einem Zeitpunkt bereits als Vertreter dieser Bauherrengemeinschaft gerierte, als die Grundstückskäufer noch gar nicht feststanden und eine solche Miteigentümergeinschaft mangels Abschluss der Grundstückskaufverträge rechtlich noch gar nicht bestanden hat (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 93 zu § 5 GrEStG und die dort referierte Rechtsprechung). Dies zeigt deutlich, dass NM. von sich aus und nicht im Auftrag einer Bauherrengemeinschaft H-S diese Reihenhausanlage konzipiert, geplant, gegenüber der Gemeinde als Bauwerber aufgetreten, den Baubescheid bewirkt und die Ausschreibungen zu den verbindlichen Angebotseinholungen vorgenommen hat. Auf Basis der Angebote der Professionisten wurden dann die entsprechenden Werkverträge von NM. zum Teil "i.V" der Bauherrengemeinschaft und zum Teil ohne diesen Zusatz unterfertigt. Die Käufer der drei Reihenhäuser haben in der Folge jeweils ein Drittel dieser fix vereinbarten Baukosten und der

sonstigen mit dem Bau zusammenhängenden Kosten durch Einzahlungen von Teilrechnungen auf das vom Vertragsverfasser eingerichtete Treuhandkonto getragen.

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 NM. (Initiator/Organisator) bei der Projektkonzeption und Projektausführung auf Grund eines ihm (nach diesbezüglicher Beschlussfassung) von der 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 Reihnhaus Top 1 über eigenständiges Tätigwerden des Initiators NM. die Reihenhausanlage 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 und jedenfalls zum Teil bereits Werkverträge unterfertigt hat. Durch den Ankauf der entsprechenden Miteigentumsanteile (= Mindestanteile nach dem vorliegenden Nutzwertgutachten) verbunden mit dem Wohnungseigentum an dem bezeichneten Reihnhaus hat sich die Mar unter Beachtung der in der Kaufabrede vorgenommenen detaillierten Beschreibung des geplanten und baubehördlich schon bewilligten Reihenhauses ohne jeden Zweifel in das von NM. für die Verbauung dieses Grundstück 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 Reihnhaus 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 überhaupt nicht als Käufer des Grundstücksanteiles in Frage

gekommen. Dies deshalb, weil NM. es ohne Zweifel sachlich in der Hand hatte, nur jene Kaufinteressenten dem Grundstücksverkäufer durch Namhaftmachen "zuzuführen" und damit zum Grundkauf zuzulassen, die zur Errichtung der Reihenhauanlage nach den vorgegebenen Plänen und unter Übernahme der ihnen von NM. unterbreiteten finanziellen Vorgaben bereit waren und sich ihm gegenüber zur Ausführung/Übernahme des Bebauungskonzeptes verpflichtet (verständigt) haben.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass auf Grund von mit dem Kaufvertrag in einem objektiv sachlichen Zusammenhang stehenden Vereinbarungen sich die treuhändige Erwerberin 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 die Erwerberin das Grundstück in bebautem Zustand erhält. Bezog sich somit der fiduziarische Erwerbsvorgang auf letztlich mit dem Reihnhaus Top 1 verbaute ideelle Grundstücksanteile, dann hat das Finanzamt zu Recht bezogen auf den Erwerb der Treuhänderin neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstreitig gebliebenen Errichtungskosten in die Bemessung der Gegenleistung miteinbezogen. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles entschieden, ist doch die Bemessungsgrundlage für die Verschaffung der Verfügungsmacht die gleiche wie für den Erwerb der Liegenschaft durch die Treuhänderin. Demzufolge zählen die Baukosten auch beim gegenständlichen Erwerb zur Bemessungsgrundlage. Was das Vorbringen bezüglich des von den Käufern umgesetzten Innenausbaues anlangt bleibt noch festzuhalten, dass zum einen damit auf die Gestaltung der geplanten und baubehördlich bewilligten Gesamtanlage kein Einfluss genommen wurde und zum anderen in die Gegenleistung nur die anteiligen Gestehungskosten für das (fassadenfertige) Haus, nicht aber die weiteren Ausbaukosten für den Innenausbau einbezogen waren. Bloß der Vollständigkeit halber sei hinsichtlich des diesbezüglichen Vorbringens noch erwähnt, dass sich ein Organisator/Initiator im Rahmen eines Bauherrenmodells von einem "Bauleiter" im herkömmlichen Sinn hinsichtlich der grundsätzlichen Aufgabenstellung und der erbrachten Leistungen wesentlich unterscheidet und auseinander zu halten ist. Die im ergänzenden Schriftsatz geäußerten allgemeinen Bedenken/Befürchtungen, dass als Folge dieses Berufungsfalles auch bei einem Bauherrn, der sich eines Bauleiters bedient, die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, sind dann völlig unangebracht und sachlich unbegründet, wenn es sich tatsächlich um einen Bauleiter und nicht um einen Organisator/Initiator im oben dargelegten Sinn handelt.

Da sich bei gegebener Sachlage die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der in Frage stehenden Baukosten in die Bemessungsgrundlage als rechtens erweist, war wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

---

Innsbruck, am 28. Mai 2008