



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Alexander Haas, Rechtsanwalt, 8054 Seiersberg, Haushamer Straße 1, vom 30. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 26. April 2007 betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6.5.2004 sowie Vertragsnachtrag zur Begründung von Wohnungseigentum vom 17.2.2005 erwarb die LV, nunmehr LAG, (in der Folge kurz Bw. genannt) von der L in Summe 109/212 Anteile am Grundstück 392/6 KG, mit welchen untrennbar das Wohnungseigentum an Top 2 und 2a (Pkw-Stellplatz) entsprechend dem Parifizierungsgutachten vom 31.1.2005 um den Gesamtkaufpreis von 30.872,-- €. Überdies erwarb die Bw. 12/220 Miteigentumsanteile der Grundstücke 392/8 sowie 394/8 je KG, welche im oa. Kaufpreis mitumfasst waren.

Die Präambel im Vertragsnachtrag lautet:

Die Verkäuferin hat mit Frau B. K. mit 1.4.2004 einen Anwartschaftsvertrag sowie mit der LV mit 6.5.2004 einen Kaufvertrag hinsichtlich Gstk. 392/6 KG geschlossen und wird nunmehr einvernehmlich zwischen der Verkäuferin sowie der LV in Abänderung dieses Kaufvertrages

der gegenständliche Vertragsnachtrag zur Begründung von Wohnungseigentum geschlossen, wobei festgehalten wird, dass die LV entgegen dem erwähnten Kaufvertrag lediglich die im nunmehrigen Vertrag angeführten Miteigentumsanteile erwirbt bzw. ihr diesbezüglich Wohnungseigentum eingeräumt wird.

In Pkt. I des Vertragsnachtrages ist festgehalten, dass die Verkäuferin auf dieser Liegenschaft die im Sachverständigengutachten vom 31.1.2005 angeführten Wohnungseigentumsobjekte Top 1, 1a, 2 und 2a errichtet hat.

Weiters ist im Vertragsnachtrag festgehalten, dass die Berichtigung des Kaufpreises bereits erfolgt ist und dass die Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes in den tatsächlichen Besitz der Käuferin bereits vollzogen wurde.

Die Grunderwerbsteuer wurde im Wege der Selbstberechnung am 13.8.2004 an das Finanzamt abgeführt.

Im Zuge einer Erhebung durch das Finanzamt bei der Gemeinde P wurde Folgendes festgestellt:

Das Bauansuchen für die Errichtung eines Doppelwohnhauses wurde am 20.5.2003 bei der Gemeinde eingebracht. Bauwerber war L.

Ebenso wiesen der Einreichplan und die Baubeschreibung die L als Bauwerber auf. Der Baubeginn war lt. der Bauplakette Nr. 226 am 5.4.2004 erfolgt.

Auf Grund eines Ergänzungersuchens seitens des Finanzamtes teilte die Bw. mit, dass durch die Miteigentümer **kein** gemeinsamer Beschluss betreffend die Errichtung bzw. Planung des Projektes gefasst worden sei. Eine Gründungsversammlung der Miteigentümer habe nicht stattgefunden. Das Gebäude sei von der L geplant worden, Auftraggeber sei die Bw. gewesen. Für die Errichtung des Gebäudes sei kein Fixpreis vereinbart worden. Die am Bau beteiligten Firmen seien zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten im Namen der Bw. beauftragt worden und sei auch die Rechnungslegung an die Bw. erfolgt. Die Errichtungskosten hätten 116.592,- € betragen. Diesem Schreiben war der Baubewilligungsbescheid vom 17.7.2003 (Bewilligung erteilt der L) beigelegt.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom 26.4.2007 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für die Bw. fest, dabei ausgehend von den Grund- und Hausbaukosten.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass die Bw. das Grundstück gekauft habe und auf diesem Grundstück das Haus in Eigenregie habe bauen lassen. Die komplette Planung, Errichtung sowie Bezahlung des Bauvorhabens sei

über die Bw. abgewickelt worden. Die Verkäuferin sei in den Bauvorgang nicht mehr involviert gewesen.

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 88a, 88b zu § 5 GrEStG 1987) ist unter einer Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. 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 Bauprojektes noch Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. War der Grundstückskäufer bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an ein bereits fertig vorgegebenes Bebauungskonzept gebunden und hatte er sich durch den getätigten Erwerb iVm den vom Organisator (Initiator im Bauherrenmodell) für ihn abgeschlossenen diversen Verträgen in ein derartiges Vertragsgeflecht einbinden lassen, so lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten, erst zu schaffenden Projektes auf Basis des vorgegebenen Gesamtkonzeptes vor. Die Bauherreneigenschaft des Erwerbers von Miteigentumsanteilen ist also dann zu verneinen, wenn der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs- Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wird. Ohne Bedeutung ist es außerdem, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach- wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen.

Unter Beachtung des Berufungsvorbringens besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob die Bw. Bauherrin eines zum Kaufzeitpunkt unbestritten bereits geplanten und baubehördlich bewilligten Doppelhauses war. Da außer Streit blieb, dass die im bekämpften Bescheid angesetzten Baukosten als solche betragsmäßig richtig ermittelt waren, entscheidet somit den vorliegenden Berufungsfall, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgehen durfte, dass der Bw. die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukam, denn diesfalls zählen die angefallenen Herstellungskosten zur Gegenleistung und damit zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat,

sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese drei Elemente als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft in allen Erkenntnissen betont. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen (VwGH 17.12.1981, Zl. 16/3798/80, 29.1.1996, 95/16/0121, 12.11.1997, 95/16/0176 und 29.7.2004, 2004/16/0053).

Beim - wie im Streitfall vorliegenden - Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum an einem hier bestimmten Doppelhaus 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).

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24. Mai 1971, Zl. 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass der Käufer einer Eigentumswohnung nur dann als Bauherr angesehen werden kann, wenn

- ein gemeinsames, organisiertes Handeln der Miteigentümer stattfindet;
- die Miteigentümer auf die bauliche Gestaltung der Wohnanlage Einfluss nehmen können;
- die Miteigentümer das finanzielle Risiko tragen, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen, sondern alle Kostensteigerungen zu übernehmen haben, aber auch berechtigt sind, vom Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen und
- die Miteigentümer das Baurisiko tragen, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sind.

Es ist nun besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass obige Vorgangsweise von den Erwerbern jeweils schon **in ihrer Eigenschaft als Miteigentümer** der Liegenschaft zu setzen ist und alle Merkmale kumulativ vorliegen müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa in seinen Erkenntnissen vom 30. Mai 1994, 93/16/0095 und 93/16/0096 dargelegt: *"Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller*

Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird.... Von einer Miteigentümergemeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, ja nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben habe, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht" (siehe VwGH 30. 5. 1994, 93/16/0096, S 35).

In beiden obgenannten Erkenntnissen ist der VwGH zum Ergebnis gelangt, dass unter dieser Voraussetzung auch die Beurteilung, wer das finanzielle Risiko getragen hat, dahingestellt belassen werden kann. Selbst wenn das finanzielle Risiko bei den einzelnen Erwerbern der Grundstücksanteile gelegen wäre - so der VwGH - würden diese allein dadurch nicht zu Bauherrn; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft kann keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

Gleich argumentiert Fellner: Grundstückserwerb im "Bauherrenmodell" (ÖStZ 1996, S 499): *"Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherengemeinschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen werden wird. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Übereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht*

mit einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Sollten und konnten die Wohnungswerber das jeweilige Grundstück nur in bebautem Zustand erhalten, so sind die Baukosten der Bemessungsgrundlage zuzurechnen."

"Von einer Miteigentümergemeinschaft 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" (VwGH 27. 1. 1999, 96/16/0142).

Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft (eine solche besteht laut Rechtsprechung des VwGH vom 19.4.1995, 93/16/0031 bis 0038 mit dem Abschluss der Kaufverträge) ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und die entsprechenden Aufträge erteilen.

Im vorliegenden Berufungsfall hat somit am 20.5.2003 der Bauwerber L ein Baugesuch inkl. Baubeschreibung samt Einreichplan bei der zuständigen Gemeinde eingebracht. Mit Baubescheid vom 17.7.2003 wurde diesem Bauwerber die baubehördliche Bewilligung für die Errichtung des Doppelhauses erteilt.

Die Bw. hat mit Kaufvertrag vom 6.5.2004 sowie mit Vertragsnachtrag zur Begründung von Wohnungseigentum vom 17.2.2005 insgesamt 109/212 Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 und 2a (Pkw-Stellplatz) gekauft. Die anderen Grundstücksanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 und 1a (Pkw-Stellplatz) wurden mit Anwartschaftsvertrag vom 1.4.2004 bzw. mit dem berufungsgegenständlichen Vertragsnachtrag vom 17.2.2005 von einer Privatperson erworben. Der Kaufgegenstand entsprach jeweils dem für das Doppelhaus notwendigen Mindestanteil laut Wohnungseigentumsgesetz.

Der Grundstücksanteil wurde folglich unbestritten zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung für das Doppelhaus schon vollständig abgeschlossen war, sondern die Baubewilligung für dieses Doppelhaus gegenüber dem Bauwerber L (=Initiator/Organisator des Doppelhauses) bereits erteilt war. Zum Zeitpunkt des Vertragsnachtrages hat auch die Nutzwertfeststellung vorgelegen.

Waren aber die jeweiligen Nutzwerte für das Doppelhaus festgestellt und erwarb die Bw. die entsprechenden Mindestanteile laut Nutzwertgutachten, dann spricht dies als Indiz deutlich dafür, dass die Bw. bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an dieses von einem Organisator fertig vorgegebenes, vollständig geplantes und baubehördlich

bereits bewilligtes Konzept eines Doppelhauses gebunden war. Überdies ist in Punkt I des Vertragsnachtrages festgehalten, dass die Verkäuferin – also die L – die Wohnungs-eigentumsobjekte errichtet hat.

Dass **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 Chronologie der Abwicklung des Gesamtprojektes.

Die Sache stellt sich jedenfalls in Anbetracht obiger Umstände nicht so dar, dass die Bw. und der andere Mitbeteiligte zusammen Eigentümer eines nackten Grundstückes waren und es ihnen völlig freistand, ob, wann und wie sie das Grundstück bebauen. Es bestand im Gegenteil im Zeitpunkt des Übereignungsanspruches und Erwerbsvorganges durch die Bw. bereits eine derart starke Bindung an das Gebäude, dass als Gegenstand des Erwerbes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück mit dem Gebäude und der darin befindlichen Wohnung bezeichnet werden muss.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass selbst dann, wenn vorbereitende Planungen mit dem Architekten stattgefunden haben bzw. Sonderwünsche von Mitbeteiligten vor Begründung des Übereignungsanspruch berücksichtigt werden sollten, dies im Hinblick auf die damalige Stellung der Bw. als bloße Interessentin kein maßgebliches Kriterium für die Beurteilung der Bauherengemeinschaft ist.

Dem Bauherren obliegt es somit, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenem Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Ist jedoch wie im gegenständlichen Falle das Bauprojekt in allen Einzelheiten geplant, so kann der Käufer insbesondere dann, wenn er nur einen Grundanteil verbunden mit Wohnungseigentum erwirbt, auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss nehmen. *"Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen verbunden mit Wohnungseigentum wird daher regelmäßig der Anspruch auf Übereignung eines Anteiles an dem fertiggestellten Gebäude erworben. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist in diesem Fall nicht bloß der Grund und Boden, sondern auch der auf seine sachlichen und rechtlichen Bestandteile, wie Gebäude und Wohnungseigentumsrecht, entfallende Teil des Preises"* (VwGH 15.12.1988, 88/16/0056-0059). 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.

Nach dem Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates ist der Bw. die Bauherreneigenschaft schon allein aus dem Grund zu versagen, dass sie im Zeitpunkt der Projektierung der Wohnanlage weder einen Übereignungsanspruch hatte oder gar Miteigentümerin gewesen ist und daher auch nicht als Bauherr handeln konnte, sondern ihre - wenn überhaupt vorhandene - Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung lediglich als bloße Interessentin hatte ausüben können. Im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges waren sowohl die Planung als auch die baulichen Maßnahmen derart weit gediehen und faktisch abgeschlossen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf die fertig geplante Eigentumswohnung gerichtet war.

Da die eingangs genannten Voraussetzungen zwecks Erlangung der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen müssen und der Bw. in Anbetracht obiger Ausführungen zumindest die **bauliche Einflussnahme als Miteigentümerin** abzusprechen ist, kann sie allein schon deshalb nicht als Bauherr angesehen werden. Die Beurteilung der übrigen maßgeblichen Kriterien kann im Hinblick auf die Rechtsprechung als nicht mehr entscheidungswesentlich dahingestellt werden. So ist der VwGH zB. im Erkenntnis vom 30. Mai 1994, 93/16/0095 und 0096, zum Ergebnis gelangt, dass mangels Voraussetzung der baulichen Einflussnahme auch die Beurteilung, wer das finanzielle Risiko bei den einzelnen Erwerbern der Grundstücksanteile getragen hat, dahingestellt belassen werden kann. Selbst dann, wenn das finanzielle Risiko beim Erwerber der Grundstücksanteile gelegen wäre - so der VwGH -, würde dieser allein dadurch nicht zum Bauherren; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft kann keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

Zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch das Finanzamt ist noch Folgendes festzuhalten:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die erstmalige Festsetzung einer Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder

wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg.cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO, §201, Tz 37)

Im bekämpften Bescheid hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die auf Grund des Vertragsnachtrages sowie der Erhebungen des Finanzamtes hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. führten. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen – Erwerb des Grundstücksanteiles verbunden mit Wohnungseigentum, keine Bauherreneigenschaft der Bw. - zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang ist daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.

Da sich die aus dem Festsetzungsbescheid ergebende Nachforderung an Grunderwerbsteuer weder absolut noch in Relation zur bisherigen Selbstberechnung als geringfügig darstellt, erweist sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzung getroffene Maßnahme, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlage und der darauf entfallenden Abgabe dienen, als

dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kann daher der Berufung insgesamt kein Erfolg zukommen und war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. Juni 2009