



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KR, geb. X, Adresse, vom 1. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 4. Februar 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 5./6. Dezember 2000, abgeschlossen zwischen der Fa. R Bau- und Bauträger GmbH (in der Folge kurz: Fa. R Bau) als Verkäuferin und KR (= Berufungswerberin = Bw) und deren Ehegatten SR als Käufer, erwarben letztere das Grundstück Nr. 896/15 im Ausmaß von 430 m<sup>2</sup> zu einem Kaufpreis von insgesamt 924.500,00 S je zur Hälfte. Dieses Grundstück war auf Grund der Vermessungsurkunde des DI EH vom 29. September 2000 aus der Liegenschaft EZ 3601 Grundbuch L neu gebildet worden.

Laut Punkt IX. dieses Kaufvertrages beauftragten und bevollmächtigten die Käufer Rechtsanwalt Mag. Dr. RS in W mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages.

Auf der im Bemessungsakt aufliegenden Kaufvertragskopie befindet sich der Vermerk "Selbstberechnungserklärung vom 25. Jänner 2001, Postnummer 1/2001, OÖ".

Zuvor hatten am 5. August 1999 WB als Verkäufer und die Fa. R Bau als Käuferin einen Kaufvertrag abgeschlossen.

Punkt I "Vertragsgegenstand" dieses Kaufvertrages hatte den nachfolgenden Wortlaut:

*Der Verkäufer ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 3434 des Grundbuches KG L, Gerichtsbezirk W, welche unter anderem aus den Grundstücken-Nr. 896/5, 896/15, 896/16, 896/17, 896/31, 896/32, 896/33, 896/34 und 896/41, sämtliche Baufläche (begrünt), besteht.*

Im Zuge einer bei Rechtsanwalt Mag. Dr. RS durchgeführten Aufzeichnungsprüfung wurde u.a. festgestellt, dass dieser die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang vom 5./6. Dezember 2000 selbst berechnet hatte und die Bw und deren Ehegatte die ermittelte Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 16.179,00 S bereits entrichtet hatten. Weiters wurde die Feststellung getroffen, dass der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgänge, bei denen Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Bauherrenmodells gegeben seien, zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht geeignet seien, sondern diesfalls die Erwerbsvorgänge beim Finanzamt anzuzeigen seien.

Aus der im Arbeitsbogen zu AB-Nr. 105/01 aufliegenden Farbbroschüre der Fa. R Bau "Schöne Häuser – massiv durchdacht" ist neben dem Versprechen der absoluten Fixpreisgarantie weiters zu entnehmen:

*"Beratung beginnt bei uns bereits mit der Auswahl des Grundstückes, das wir auch gerne für Sie besorgen. In einer unverbindlichen und selbstverständlich kostenlosen Begehung werden alle beim Bau wichtigen Details erhoben und mit Ihren individuellen Wünschen in Einklang gebracht (...)."*

Im Rahmen einer niederschriftlichen Einvernahme vom 17. Juli 2000 gab WB u.a. an, dass seine Mutter und er bereits vor einigen Jahren vergeblich versucht hätten, das gesamte Grundstück 896/1 im Ausmaß von 16.203 m<sup>2</sup> zu veräußern. Nachdem die Fa. B GmbH ein Optionsrecht zum Abschluss eines Kaufvertrages erworben habe, welches allerdings nur zu vereinzelt Kaufverträgen geführt habe, habe sich im Jahr 1999 auch die Fa. R Bau, welche bereits 1997 als Bauführer tätig gewesen sei, wieder dafür interessiert, auf einigen der noch übrigen Parzellen Häuser zu errichten. Die Fa. R Bau habe diesmal die Grundstücke selbst erworben, um diese zu bebauen und weiter zu veräußern.

Ein am 17. September 2000 abgeschlossener Kaufvertrag hat die Bestellung eines Einfamilienhauses der Fa. R Bau (Auftragnehmer) auf Grund der gültigen Bau- und Lieferbeschreibung durch die Bw (Auftraggeber) zum Gegenstand. Als Bauort sind dabei "W, B1", als Grundstücks-Nr. 896/15 und 896/16 angeführt. Im Kaufvertrag ist auf ein Angebot vom 11. September 2000 und einen Plan vom 19. Juli 2000 verwiesen. Als Kaufpreis ist ein Gesamtbetrag von 2,5 Mio S inkl. MwSt angeführt, wobei die Fa. R Bau eine Festpreisgarantie bis zur geplanten Übergabe des Hauses an den Käufer gewährte und die Bezahlung nach Baufortschritt in Teilzahlungen zu leisten war.

Zur "Lieferung" ist unter Punkt 1.1. festgelegt, dass der Lieferumfang sich aus den beiliegenden Planunterlagen sowie der Bau- und Lieferbeschreibung ergebe. Beide Unterlagen

seien Bestandteil dieses Kaufvertrages und von den Vertragsparteien spätestens mit der Zusendung der schriftlichen Auftragsbestätigung zu unterzeichnen.

Punkt 1.3 enthält u.a. die Bestimmung, dass Änderungen durch Auflagen der Behörden, sofern sie über den vereinbarten Leistungsumfang hinausgehen, für den Käufer kostenpflichtig seien und dem Käufer schriftlich bekannt gegeben werden müssten.

Punkt 3. "Gewährleistung", Unterpunkt 3.6 lautet: "Dieser Vertrag wird mit schriftlicher Auftragsbestätigung durch den Auftragnehmer wirksam."

Für den Fall, dass der Kauf des im Kaufvertrag vereinbarten Grundstückes aus Gründen, die nicht vom Käufer zu vertreten seien, unmöglich werde, oder die Auftragsbestätigung nicht dem Kaufvertrag entspreche, gesteht Punkt 5.1. des Kaufvertrages dem Käufer das Recht zu, den Kaufvertrag kostenlos zu stornieren.

Mit Bescheid vom 4. Februar 2004 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer gegenüber der Bw mit 4.355,13 € (59.928,00 S), das sind 3,5 % der Bemessungsgrundlage von 1.712.250,00 S, fest. Auf Grund der Selbstberechnung sei bereits ein Betrag von 1.175,75 € (16.179,00 S) entrichtet worden, sodass eine Nachforderung von 3.179,38 € (43.749,00 S) verbleibe.

Die Festsetzung sei wegen der unrichtigen Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erforderlich gewesen. Mit dem Grundstück sei ein darauf zu errichtendes Gebäude verkauft worden, sodass sich die Bemessungsgrundlage aus der Hälfte der Grundkosten (924.500,00 S laut Kaufvertrag) zuzüglich des halben Kaufpreises für das Haus (2,5 Mio S) ergebe.

Die Bw erhob gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und führte zur Begründung aus, dass im Kaufvertrag des Grundstücks keine damit verbundene Hauskaufverpflichtung angeführt sei. Grundstücke in der "B1" hätten auch ohne Hauskauf bei der Fa. R Bau erworben werden können, wie in jeder Samstagsausgabe der OÖ Nachrichten nachzulesen sei. Die Parzellierung des Grundstückes sei erst nach der Kaufvertragsunterzeichnung erfolgt. Nicht ein fertig geplantes und genehmigtes Objekt sei erworben worden, sondern ein Haus, welches als Sonderplanung nach den Vorgaben der Bw z. B. in Bezug auf Außenmaße, Innenwände, Bauausstattung, etc., errichtet worden sei. Zum Zeitpunkt des Kaufes sei keine Baugenehmigung vorgelegen, sodass sie und ihr Ehegatte auf dem Einreichplan und der Baugenehmigung als Bauherren angeführt seien. Darüber hinaus hätten sie laut Kaufvertrag das wirtschaftliche Risiko in Bezug auf Ausführungs- und Gesetzesänderungen zu tragen gehabt (z. B. Mehrkosten durch die Änderung des Heizungssystems). Die behördliche Benützungsbewilligung hätten ebenfalls die Bw und ihr Ehegatte eingeholt. Im Kaufpreis des Hauses sei außerdem bereits 20 % Mehrwertsteuer enthalten, sodass eine Doppelbesteuerung vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Aus der Projektierungsbroschüre für das Projekt "B1" in W gehe hervor, dass diese aus Einzel- und Doppelhäusern bestehende Wohnanlage von der Fa. R Bau als Generalunternehmer geplant und errichtet worden sei. Alleine aus der Chronologie der Vertragsabschlüsse ergebe sich schlüssig, dass nur jene Interessenten als Grundkäufer zugelassen worden seien, die auch bereit gewesen seien, den Bauauftrag für das Haus zu erteilen. Der Grundstückskaufvertrag mit der Fa. R Bau sei von den Vertragsteilen am 5./6. Dezember 2000 unterfertigt worden. Der Kaufvertrag für das Einfamilienhaus sei bereits am 17. September 2000 unterschrieben worden. Vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages sei also bereits mit dem Generalunternehmer Einigung über den Bau des Hauses erzielt worden. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führte das Finanzamt aus, dass ein Grundstücks Käufer nur dann als Bauherr anzusehen sei, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, das Baurisiko zu tragen habe, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei, und das finanzielle Risiko tragen müsse, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt sei, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Grundlage für den Bau bilde je nach Haustyp ein Standard-Bauplan, wobei der Auftraggeber je nach gewünschter Ausbaustufe zwischen vier Leistungsstufen wählen könne. Sonderwünsche könnten erst nach Auftragserteilung gesondert angeboten werden. Der Einfluss auf die bauliche Gestaltung und Ausführung des Hauses sei als geringfügig einzustufen und habe keine wesentliche Auswirkung auf die Gesamtkonstruktion. Der Auftraggeber habe auch keinen Einfluss auf die einzelnen Professionisten. Der Kaufpreis sei je nach Baufortschritt an den Generalunternehmer zu leisten. Mit der Fa. R Bau sei ein Fixpreis vereinbart worden. Werde bei Grundstückslieferungen die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, seien auch diese Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nach dem dargestellten Sachverhalt sei die Bw nicht als Bauherr des errichteten Hauses anzusehen, sodass die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu Recht erfolgt sei.

Mit einem als "Einspruch gegen die Berufungsvorentscheidung" bezeichneten Schreiben stellte die Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Bei Herstellung des Gebäudes seien sie und ihr Ehegatte als Bauherren einzustufen, weshalb die Baukosten nicht zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu zählen seien. Zur Chronologie der Vertragsabschlüsse sei festzustellen, dass laut Punkt 3.6. des Kaufvertrages betreffend das Einfamilienhaus der Vertrag erst durch schriftliche Auftragsbestätigung der Fa. R Bau gültig geworden sei. Dies sei am 6. April 2001

und somit nach dem Grundstückserwerb vom 6. Dezember 2000 geschehen. Im Kaufvertrag betreffend das Grundstück sei keine damit verbundene Hauskaufverpflichtung angeführt. Grundstücke in der "B1" könnten auch ohne Hauskauf bei der Fa. R Bau erworben werden, wie in jeder Samstagsausgabe der OÖ Nachrichten nachzulesen sei. Die Parzellierung des Grundstückes sei erst nach der Kaufvertragsunterzeichnung erfolgt. Nicht ein fertig geplantes und genehmigtes Objekt sei erworben worden, sondern ein Haus, welches als Sonderplanung nach den Vorgaben der Bw z. B. in Bezug auf Außenmaße, Innenwände, Bauausstattung, etc., errichtet worden sei. Zum Zeitpunkt des Kaufes sei keine Baugenehmigung vorgelegen, sodass sie und ihr Gatte auf dem Einreichplan und der Baugenehmigung als Bauherrn angeführt seien. Darüber hinaus hätten sie laut Kaufvertrag das wirtschaftliche Risiko in Bezug auf Ausführungs- und Gesetzesänderungen zu tragen gehabt. Die behördliche Benützungsbewilligung hätten ebenfalls die Bw und ihr Gatte eingeholt. Das Einfamilienhaus entspreche keinem der vom Finanzamt angeführten Standardtypen; dies sei auch in der Bau- und Lieferbeschreibung unter "Sonderplanung Bauherr" festgehalten. Bei einer 30%igen Preisdifferenz zu einem von der Fa. R Bau angebotenen Standardhaus könne nicht von einer geringfügigen Abweichung gesprochen werden. Weiters habe mit den Professionisten direkt über Änderungen verhandelt werden können (z. B. sei die Heizungsänderung direkt mit dem Installateur verhandelt worden).

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat am 13. September 2004 zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. April 2006 ersuchte die Referentin die Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1) Beschreiben Sie bitte detailliert, welche Sonderplanungen für Ihr Haus vorgenommen worden sind und in welchen Punkten dieses von dem von der Fa. R Bau angebotenen Standardhaus abweicht.*
- 2) Standen diese Sonderplanungen bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses fest und sind diese im dort angeführten Gesamtpreis von 2,5 Mio S inkludiert? Wenn nein, legen Sie bitte entsprechende Rechnungen diese Sonderplanung betreffend vor.*
- 3) Wer waren die bauausführenden Unternehmen, also jene Unternehmen, die die Bauleistungen tatsächlich erbracht haben?*
- 4) Wer wählte diese bauausführenden Unternehmen aus? Wer führte mit diesen Verhandlungen und schloss die Verträge ab? Schriftliche Unterlagen mögen vorgelegt werden.*
- 5) Sie brachten im Vorlageantrag vor, mit Professionisten direkt über Änderungen (beispielsweise die Heizungsänderung) verhandeln zu können. Waren Sie generell berechtigt, direkt an Professionisten Aufträge zu vergeben, oder erfolgte diese Vergabe unter Zwischenschaltung der Fa. R Bau? Diesbezügliche Unterlagen mögen vorgelegt werden.*
- 6) Wem wurde von den Professionisten Rechnung gelegt und in welcher Form? Hatten Sie einen Anspruch auf Rechnungslegung hinsichtlich der aufgelaufenen Baukosten? (Teil)Rechnungen und Belege mögen vorgelegt werden.*

7) Welche Verträge schlossen Sie mit dem/den bauausführenden Unternehmen und sonstigen Professionisten ab? Sämtliche schriftliche Vereinbarungen, Aufträge, (Vor)Verträge, allenfalls erteilte Vollmachten und dgl. mögen vorgelegt werden.

8) Wann wurde mit dem Bau begonnen, und wann erfolgte die Hausübergabe?

9) Bitte um Vorlage eines von Ihnen angeführten Zeitungsinsertes (oder sonstiger Unterlagen), aus dem hervorgeht, dass ein Grundstückskauf von der Fa. R Bau auch ohne jegliche Auflage (Bauverpflichtung) möglich gewesen ist.

10) Der im Bauakt des Magistrates der Stadt W befindliche Bauplan datiert vom 24. Oktober 2000. Ist in diesem Bauplan die von Ihnen genannte Sonderplanung bereits berücksichtigt? Wenn nein, möge der geänderte Plan vorgelegt werden.

11) Wie ist Ihr Einwand, dass der Kaufvertrag das Einfamilienhaus betreffend erst durch schriftliche Auftragsbestätigung der Fa. R Bau, die vom 6. April 2001 datiere, rechtswirksam geworden sei, damit in Einklang zu bringen, dass der Bauplan demnach bereits vor Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages erstellt worden wäre? Die genannte schriftliche Auftragsbestätigung möge vorgelegt werden.

12) Da der Bauplan auch vor dem Zeitpunkt des Grundkaufs (Vertrag vom 5./6. Dezember 2000) angefertigt worden ist und auf jenem als Grundeigentümer demnach (noch) die Fa. R Bau aufscheint, als "Bauherr und Freigeber" aber bereits Sie genannt sind, wird gebeten, den nachfolgenden Grunderwerb betreffend einen zum Zeitpunkt der Bauplanerstellung (24. Oktober 2000) bereits existierenden Vorvertrag, eine Reservierungserklärung o.ä. zur Einsichtnahme vorzulegen.

13) Laut Punkt 2.2. des Kaufvertrages betreffend das Einfamilienhaus verpflichteten Sie sich, der Fa. R Bau eine Finanzierungssicherstellung zu übergeben. Über welchen Betrag genau wurde diese übergeben?

14) Es wird gebeten, Rechnungen und Zahlungsbelege über die nach Baufortschritt fällig werdenden Kaufpreisteilzahlungen zur Einsichtnahme vorzulegen.

15) Auf welche Weise erlangten Sie vom Projekt Kenntnis? Um Vorlage von Prospekten oder sonstigen Unterlagen wird gebeten.

Trotz einer Urgenz am 20. Juni 2006 blieb der Ergänzungsvorhalt unbeantwortet. Nach telefonischer Rückfrage beim Postamt W1 war diese mit RSb-Brief zugestellte Urgenz am 21. Juni 2006 von der Bw behoben worden.

Mit Auskunftersuchen vom 28. April 2006 ersuchte die Referentin die Fa. R Bau, nachstehende Fragen wahrheitsgemäß zu beantworten:

1) Wurde mit den Ehegatten KR und SR ein "Vorvertrag" oder eine ähnliche Vereinbarung über die Errichtung eines Einfamilienhauses geschlossen, worin sich die Käufer verpflichtet haben, die o.a. Liegenschaft zu erwerben und einen Vertrag über die Wohnhauserrichtung abzuschließen?

2) Inwieweit konnten die Ehegatten auf die bauliche Gestaltung des laut Bau- und Lieferbeschreibung angebotenen Haustyps Einfluss nehmen?

3) Hätten die Ehegatten die o.a. Liegenschaft auch ohne Abschluss des Vertrages über die Errichtung des Einfamilienhaus erwerben können, oder wurde beides nur als Gesamtpaket angeboten?

4) Wer trug das finanzielle Risiko im Zusammenhang mit der Hauserrichtung (z.B. bei allfälligen Mehrkosten auf Grund unerwarteter Schwierigkeiten bei der Bauausführung)?

5) Wer waren die bauausführenden Unternehmen? Wer wählte diese aus? Wer führte mit diesen Verhandlungen und schloss die Verträge ab? Waren die Ehegatten KR und SR berechtigt, von diesen bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen? Wem legten die Professionisten Rechnung?

6) Konnten die Ehegatten KR und SR direkt an Professionisten Aufträge vergeben, oder erfolgte diese Auftragsvergabe unter Zwischenschaltung der Fa. R Bau?

7) Wie war die Vorgangsweise bei Änderungswünschen? Hatten die Ehegatten diese gegenüber der Fa. R Bau geltend zu machen, oder konnten sie diesbezüglich Professionisten ihrer Wahl beauftragen? Wie erfolgte die Preisgestaltung für Änderungswünsche?

8) Legen Sie bitte sämtliche (Vor)Verträge, schriftliche Vereinbarungen, Vollmachten und dgl., die Sie mit den Ehegatten KR und SR im Zusammenhang mit dem Grundkauf und der Einfamilienhauserrichtung abgeschlossen haben, zur Einsichtnahme vor.

9) Im Kaufvertrag betreffend das Einfamilienhaus ist unter Punkt 3.6. festgelegt, dass dieser Vertrag mit schriftlicher Auftragsbestätigung durch den Auftragnehmer rechtswirksam werde. Welche Bedeutung ist dieser Vertragsklausel beizumessen?

10) Wie viele Wohnhäuser wurden von der Fa. R Bau in der "B1" errichtet?

11) Wurden auch Grundverkäufe getätigt, ohne dass es zu einer Wohnhauserrichtung durch die Fa. R Bau kam?

Nach telefonischer Urgenz teilte die Fa. R Bau dazu mit Schreiben vom 10. Juli 2006

Folgendes mit:

Zu 1) Der Kaufvertrag für das Haus wurde am 17. September 2000 abgeschlossen, der Kaufvertrag für das Grundstück am 5./6. Dezember 2000 beim Notar unterschrieben. Zusätzliche Verträge über das Haus oder den Grund sind nicht vorhanden.

Zu 2) Die Bau- und Lieferbeschreibung wird in Rohform mit den Hauswerbern besprochen und auf die Wünsche (laut Bebauungsplanbestimmung) der Hauswerber abgestimmt.

Zu 3) Der Grund alleine kann auch erworben werden.

Zu 4) Da es sich um einen Pauschalauftrag handelt, liegt das finanzielle Risiko bei der Baufirma.

Zu 5) Die Fa. R Bau war Generalunternehmer, die Subunternehmer stellten die Rechnungen an die Fa. R Bau.

Zu 6) Über den mit den Ehegatten KR und SR geschlossenen Auftrag hinausgehende Leistungen wurden durch die Bauherrn abgewickelt.

Zu 7) Über den Vertrag hinausgehende Änderungswünsche wurden vom Bauherrn abgewickelt. Preise, etc. waren Angelegenheit des Bauherrn.

Zu 8) Die Verträge liegen in Kopie bei.

Zu 9) Dies ist eine Absicherung der Fa. R Bau, um eventuellen Ergänzungen oder Streichungen im Vertrag entgegen zu steuern.

Zu 10) Neun Häuser.

Zu 11) Ja, Erwerb eines Abstellplatzes für ein Auto.

In Kopie beigelegt wurden der Kaufvertrag vom 17. September 2000 sowie eine Bau- und Lieferbeschreibung.

Die übermittelte Bau- und Lieferbeschreibung betreffend das Projekt B1 in W, die als Bauherrn den Ehegatten der Bw ausweist und als Bauträger die Fa. R Bau und die dem zwischen der Bw und der Fa. R Bau abgeschlossenen Kaufvertrag betreffend ein Einfamilienhaus zu Grunde gelegt wurde, datiert vom 11. September 2000.

Diese Bau- und Lieferbeschreibung enthält einleitend folgende Textpassage:

*"Wohnanlage B1 W. Die Fa. R Bau plant und errichtet in W Einzelhäuser und Doppelhäuser. Es handelt sich dabei um Eigenheime als Teil einer Gesamtanlage. Der Verkauf erfolgt provisionsfrei durch den Baumeister. Die B1 – M-Straße – liegt im Westen von W, nur einige Minuten vom Zentrum entfernt (...)."*

Als Grundlage der Bau- und Lieferbeschreibung wurde ein entsprechender Standard-Bauplan genannt, der nach Auftragserteilung zur Einreichung herangezogen werde.

Zum Punkt "Standardplanung" ist Folgendes vermerkt:

*"Bei der Planung wurde besonders auf die variable Innenplanung geachtet. Aus diesem Grund wird auf tragende Innenwände weitgehend verzichtet."*

Zum Punkt "Sonderplanung" ist ausgeführt:

*"Änderungen des Standardplanes sowie Sonderplanungen, soweit sie der Bebauungsplan zulässt, werden nach tatsächlichem Aufwand abgerechnet."*

Der Punkt "Sonderwünsche" lautet:

*"Dies sind Abweichungen von der Standard-Baubeschreibung und können erst nach Auftragserteilung gesondert angeboten werden."*

Mit Schreiben vom 20. Juli 2006 übermittelte die Referentin der Bw das an die Fa. R gerichtete Auskunftersuchen sowie deren Antwortschreiben zur Gegenäußerung.

Der Ehegatte der Bw teilte dazu mit, dass die Chronologie der Vertragsabschlüsse (Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages nach schriftlicher Auftragsbestätigung Punkt 3.6) sowie die Möglichkeit des Grundstückskaufes ohne Hauskauf von der Fa. R Bau bestätigt worden seien. Zum finanziellen Risiko sei auszuführen, dass die Bw und ihr Ehegatte laut Punkt 1.3 bzw. 2.5 das wirtschaftliche Risiko in Bezug auf Ausführungs- und Gesetzesänderungen zu tragen gehabt hätten, die Risikotragung somit nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden sei. Sie hätten bei der Planung, wie die Außen- und Innenmauern oder die Eckfenster, maßgeblich Einfluss genommen, sodass ihr Haus keinem Standardhaus mehr entsprochen habe. Die direkte Verhandlung mit Professionisten betreffend würden Rechnungen (Heizungsänderung) bzw. ein Anbot (Fensterausstattung) beigelegt.



Beigefügt wurde eine Auftragsbestätigung der Fa. R Bau vom 6. April 2001, mit welcher die Annahme des Kaufvertrages vom 17. September 2000 bestätigt wurde.

Die zur Dokumentation des Verbleibes des finanziellen Risikos bei der Bw und deren Ehegatten angeführten Verweise auf Punkt 1.3 bzw. 2.5 des Kaufvertrages lauten:

*1.3. Verbesserungen und Änderungen von Material und Konstruktion im Interesse des technischen Fortschritts behält sich der Auftragnehmer vor, sofern sie für den Käufer nicht kostenpflichtig sind. Sofern die technischen Änderungen Kosten verursachen, ist die schriftliche Zustimmung des Käufers notwendig. Änderungen durch Auflagen der Behörden, sofern sie über den vereinbarten Leistungsumfang hinausgehen, sind für den Käufer kostenpflichtig und müssen dem Käufer schriftlich bekannt gegeben werden.*

*2.5. Die am Auftragstag geltende MwSt ist im Preis enthalten. Bei Änderungen des Steuersatzes zum Zeitpunkt der Abrechnung des Hauses, ändert sich der Kaufpreis entsprechend.*

Der beigefügten Rechnung der Fa. Ing. A vom 1. Oktober 2001 ist zu entnehmen, dass der Bw für Sonderwünsche betreffend die Heizung, nach Abzug der Kosten für die Standardausführung, ein Betrag von 37.897,44 S in Rechnung gestellt wurde.

Ein Nachtragsangebot der Fa. F Handels-GmbH vom 4. Mai 2001 weist einen Gesamtpreis von 28.257,00 S aus.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis.

Besteht zwischen dem Erwerb eines Grundstückes und weiteren, die zukünftige Bebauung dieses Grundstückes betreffenden Verträgen ein objektiv sachlicher Zusammenhang, so ist für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Diesfalls zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung.

Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen. Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt.

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Bw hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr anzusehen ist. Von der Lösung dieser Frage hängt ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Die Bw wirkte trotz mehrfacher Aufforderung am Ermittlungsverfahren nur insoweit mit, als sie bzw. ihr Ehegatte sich zu den durch die Fa. R Bau erteilten Auskünfte äußerte.

Ihr Berufungsvorbringen, laut Zeitungsinseraten wäre ein Grundkauf auch ohne Hauskauf möglich gewesen, bestätigte die Fa. R Bau. Während sie in der so genannten "B1" neun Häuser errichtet habe, sei ein Grundstückserwerb für Zwecke eines Autoabstellplatzes erfolgt.

Dass es tatsächlich möglich gewesen wäre, die Liegenschaft auch ohne darauf zu errichtendem Haus zu erwerben, begründet aber noch keine Bauherreneigenschaft der Bw. Für die steuerliche Beurteilung ist nämlich das tatsächliche Geschehen und nicht ein hypothetischer Sachverhalt maßgeblich (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 88b). Von wesentlicher Bedeutung ist vielmehr, zu welcher

Leistung sich die Bw im zeitlichen Umfeld des (Grund)Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Gegenständlich legen schon die Vielzahl gleichartiger Vertragsgestaltungen bei benachbarten Objekten – die Fa. R Bau errichtete in der so genannten "B1" neun Häuser, wobei die Grundstücke teils direkt von WB, teils von der Fa. R Bau erworben wurden – sowie die Aussage von WB, die Fa. R Bau habe Grundstücke erworben, um diese zu bebauen, die Vermutung nahe, dass von einem zufälligen Zusammentreffen von Grund- und Hauskauf nicht gesprochen werden kann.

Aus dem vom Magistrat der Stadt W angeforderten Bauakt ist u.a. ersichtlich, dass die Fa. R Bau den Einreichplan für einen Wohnhausneubau auf der Parz.Nr. 896/15 am 24. Oktober 2000 als Bauführer, Planverfasser und Grundeigentümer unterzeichnet hatte, wogegen der Ehegatte der Bw als "Bauherr und Freigeber" vermerkt war. Dieser Bauplan wurde dem Baubewilligungsbescheid vom 13. März 2001 zu Grunde gelegt.

Der Grundkaufvertrag zwischen der Bw und der Fa. R Bau wurde am 5./6. Dezember 2000 unterzeichnet, sodass zu diesem Zeitpunkt ein bereits fertig geplantes Gebäude vorhanden war.

Sowohl der Kaufvertrag betreffend das Eigenheim vom 17. September 2000 als auch die von der Fa. R Bau vorgelegte Schlussrechnung vom 16. November 2001 nennen einen Gesamtpreis von 2,5 Mio S inkl. MwSt.

Die von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderte Erkennbarkeit eines Vertragsgeflechtes auf der Veräußererseite, welches dem Erwerber einen Grundstückserwerb in bebautem Zustand verschaffen soll, ist im vorliegenden Fall nicht nur dadurch indiziert, dass das Bauunternehmen in Anzeigen bzw. Prospekten bereits unter Angabe eines bestimmten Grundstückes warb, sondern insbesondere dadurch evident, da das von der Fa. R Bau als Grundstückseigentümerin verkaufte Grundstück von derselben auch bebaut wurde.

Ebenso ist aus der zeitlichen Chronologie unschwer nachvollziehbar, dass die Bw zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Grundstückserwerbes bereits an ein von der Veräußererseite entwickeltes Bebauungskonzept gebunden gewesen ist. Bereits aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag betreffend Hauskauf vom September 2000, der bereits das zu bebauende Grundstück anführt und der Bw eine kostenlose Rücktrittsmöglichkeit einräumt, sollte der Kauf dieses im Kaufvertrag vereinbarten Grundstücks aus nicht von der Bw zu vertretenden Gründen unmöglich sein, und dem nachfolgenden Grundstückserwerb im Dezember 2000 ist ersichtlich, dass die Bw bereits vor dem schriftlichen Vertragsabschluss über die Liegenschaft ein von der Fa. R Bau im

Wesentlichen fertig geplantes Gebäude ausgewählt hatte und ihre Absicht darauf gerichtet war, dieses - wenn auch noch nicht errichtete Wohnhaus - zu erwerben.

Dem von der Bw als wesentlich erachteten Punkt 3.6. des Kaufvertrages, wonach dieser erst mit schriftlicher Auftragsbestätigung durch den Auftragnehmer rechtswirksam geworden sei, ist auf Grund nachfolgender Überlegungen keine entscheidungswesentliche Bedeutung beizumessen:

Zwar entsteht nach § 8 Abs. 2 GrEStG bei aufschiebend bedingten Erwerben die Steuerschuld erst mit dem Bedingungseintritt; dennoch ist auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb bereits ein Erwerbsvorgang (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0224). Nach herrschender Lehre genügt für das Zustandekommen eines Kaufvertrages nämlich bereits eine Einigung über das Kaufobjekt und den Preis.

Zur Auslegung von Bedingungen stehen nicht die im Vertrag gebrauchten Worte im Vordergrund, sondern ist vielmehr das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen.

Für die Bw wäre aber auch nichts gewonnen, wenn diesem Vertragspunkt tatsächlich die Wirkung einer aufschiebenden Bedingung zukäme, – wovon aber auch die Fa. R Bau in ihrem Schreiben vom 10. Juli 2006 offenbar nicht ausging. Sie nannte in diesem Schreiben als Datum des Kaufvertrabschlusses den 17. September 2000 und maß dem Punkt 3.6. des Kaufvertrages lediglich die Bedeutung einer Absicherung der Fa. R Bau bei, um allfälligen Ergänzungen oder Streichungen im Vertrag gegensteuern zu können. Auch ein unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossener Kaufvertrag würde nichts an der dennoch durch den bereits vorhandenen Bauplan vom 24. Oktober 2000 dokumentierten Absicht der Bw, ein im Wesentlichen geplantes Gebäude erwerben zu wollen, ändern.

Darüber hinaus kommt der Reihenfolge der Vertragsabschlüsse keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, weil einem vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossenen Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes lediglich Indizwirkung im Hinblick darauf, dass ein Grundstück in bebautem Zustand erworben werden soll, zukommt.

Die Hinnahme eines von der Anbieterseite vorbereiteten Angebotes über die Gebäudeerrichtung lässt aber auf einen engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung schließen, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse.

Punkt 5.1. des Kaufvertrages, der den Auftraggebern ein kostenloses Stornorecht für den Fall, dass die Auftragsbestätigung nicht dem Kaufvertrag entsprechen würde, einräumte, deutet ebenfalls auf ein Wirksamwerden des Kaufvertrages zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses

hin, da die Zubilligung eines Stornorechtes begrifflich einen bereits wirksam zu Stande gekommenen (Kauf)Vertrag voraussetzt.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten des Erwerbers vorliegen, will er als Bauherr angesehen werden (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, aaO, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Erreichen die durch den Auftraggeber veranlassten Änderungen nicht ein Ausmaß, das als Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung anzusehen wäre, wird er dadurch nicht zum Bauherrn des Hauses.

Die Bw brachte dazu in ihrer Berufung vor, sie habe kein fertig geplantes und genehmigtes Objekt erworben, sondern das Haus sei als Sonderplanung nach ihren Vorgaben in Bezug auf die Außenmaße, die Innenwände, die Bauausstattung udgl. errichtet worden.

Die Fragen aber, welche Sonderplanungen für das betreffende Haus konkret vorgenommen worden seien, in welchen Punkten dieses von dem von der Fa. R Bau angebotenen Standardhaus abgewichen sei und ob in dem im Bauakt befindlichen Bauplan vom 24. Oktober 2000 die Sonderplanungen der Bw bereits berücksichtigt seien bzw. ob ein geänderter Plan vorliege, ließ die Bw offen.

Im Rahmen der Gegenäußerung legte sie der Rechtsmittelbehörde die genannte Rechnung der Fa. Ing. A und ein Nachtragsangebot der Fa. F Handels GmbH zur Dokumentation ihrer maßgeblichen Einflussnahme bei der Planung und der direkten Verhandlungsmöglichkeit mit Professionisten vor.

Die Fa. R Bau teilte dazu mit, dass die Bau- und Lieferbeschreibung in Rohform mit den Hauswerbern besprochen und auf deren Wünsche im Rahmen der Bebauungsplanbestimmungen abgestimmt worden sei. Die über den mit der Bw geschlossenen Auftrag hinausgehenden Leistungen seien durch die Bw abgewickelt worden. Die Fa. R Bau sei Generalunternehmer gewesen, die Subunternehmer hätten daher ihr Rechnung gelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof erachtete weder Änderungen in der Raumaufteilung (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212) noch eine Eigengestaltung der Innenräume (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168) noch eine Kellervergrößerung oder das Hinzufügen eines Wintergartens (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017) für wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahmen auf die bauliche Gestaltung. Sowohl das Versetzen von Zwischenwänden als auch eine Änderung des Kellergrundrisses oder die üblichen Verbesserungen der Innenausstattung seien nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung (vgl. Fellner, aaO, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Ebenso wenig wurden Änderungen der Fensterzahl, der Einbau eines zusätzlichen Fensters, eine Einflussnahme auf die Zimmereinteilung oder Änderungen der Baustoffe als wesentliche und tief greifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion angesehen (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231, VwGH 30.4.1999, 97/16/0203 und VwGH 20.4.89, 88/16/0218, 0224).

Verschiebungen um 0,6 Meter, eine zusätzliche Unterkellerung und Vergrößerung eines Zimmers um 0,93 Meter in einer Richtung bezeichnete der Verwaltungsgerichtshof im Vergleich zur ursprünglichen Planung als nicht wesentlich (VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158).

Es wäre an der Bw gelegen gewesen, die von ihr erwirkten Änderungen konkret darzustellen und glaubhaft zu begründen, weshalb diese (Änderung der Außenmaße, der Innenwände und der Bauausstattung, Änderung der Heizung und Fenster) entgegen der bisherigen Rechtsprechung als wesentliche, die Bauherreneigenschaft begründende Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses anzusehen gewesen wären.

Wesentlich ist die Vertragslage im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges, somit die Vertragslage im zeitlichen Umfeld des Grundstückserwerbes. Nur der zu diesem Zeitpunkt vereinbarte Fixpreis von 2,5 Mio S war vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst und für die Ermittlung der Gegenleistung heranzuziehen. Aufwendungen, die die Bw in der Folge für Verbesserungen und Veränderungen – wie Heizung und Fenster - an dem Haus tätigte und die erst nach der Auftragserteilung gesondert angeboten und abgerechnet wurden, sind vom vorliegenden

Vertragsgeflecht nicht erfasst und wurden daher auch nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit einbezogen (vgl. VwGH 30.5.1994, 92/16/0144).

Aus der Maßgeblichkeit der Sachlage im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes folgt aber auch, dass vor dem Grundstückserwerb geäußerte Änderungswünsche von Interessenten nur als unverbindliche, die Stellung eines Bauherren nicht begründende Anregungen zu qualifizieren sind (VwGH 17.6.82, 1283/79).

Die von der Bw im Vorlageantrag ins Treffen geführte Preisdifferenz von 30 % zu dem von der Fa. R Bau angebotenen Standardhaus ist aus der Aktenlage nicht nachvollziehbar. Wie bereits dargestellt, ist für grunderwerbsteuerliche Zwecke nicht das Standardhaus per se zu betrachten, sondern sind die Kosten für jenes Haus für die Ermittlung der Gegenleistung heranzuziehen, das der Bw noch vor dem Grundstückserwerb zu einem Fixpreis von 2,5 Mio S angeboten worden ist.

Wenn die Bw in der Berufung daher weiter ausführt, sie habe das wirtschaftliche Risiko in Bezug auf Ausführungs- und Gesetzesänderungen zu tragen gehabt, wie dies beispielsweise bei Mehrkosten durch die Abänderung des Heizungssystem der Fall gewesen sei, welche sie direkt mit dem Installateur verhandelt habe, so ist für sie auf Grund obiger Überlegungen nichts zu gewinnen, da bei der Grunderwerbsteuerbemessung ohnedies lediglich die mit der Fa. R Bau vereinbarten Fixkosten, nicht aber nachträgliche, nach tatsächlichem Aufwand verrechnete Sonderplanungskosten berücksichtigt worden sind.

Aus der Stellungnahme der Fa. R Bau, wonach wegen des Vorliegens eines Pauschalauftrages das finanzielle Risiko bei der Baufirma gelegen und wonach die Fa. R Bau Generalunternehmerin gewesen sei und die Subunternehmer ihr Rechnung gelegt hätten, ist eindeutig erschießbar, dass die Bw nicht nur auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion keinen Einfluss nahm, sondern weder kein Baurisiko noch ein finanzielles Risiko zu tragen hatte. Lediglich die über den mit der Fa. R Bau geschlossenen Auftrag hinausgehende Leistungen wurden durch die Bw selbst abgewickelt. Diese Leistungen wurden aber ohnedies in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nicht eingerechnet.

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176).

Die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und "Risikotragung" dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Ein Bauwerber, dem ein Grundstück seit Jahren gehört, wird die

Bauherreneigenschaft nicht dadurch verlieren, dass er mit dem Bauunternehmer eine Fixpreisvereinbarung eingeht. Auch wäre es in einem solchen Fall unerheblich, ob mit den einzelnen Professionisten gesonderte Verträge abgeschlossen werden, oder ob sich der Bauherr eines Generalunternehmers bedient. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Gerade eine Fixpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung werden als ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Dass sich bei Abweichungen von der Standardausführung Preisänderungen ergeben, liegt in der Natur der Sache und ändert nichts an der grundsätzlichen Fixpreisvereinbarung und der damit verbundenen Kalkulierbarkeit für den Erwerber.

Trifft den Käufer das Risiko nur in Bezug auf Gesetzesänderungen oder hat er nur im Falle der Erhöhung von Lohn- und Materialkosten gewisse Nachzahlungen zu leisten, liegt das finanzielle Risiko nicht bei ihm.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt es dem Bauherrn, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068).

Allerdings stellt der Umstand, dass einem Steuerpflichtigen im Verhältnis zur Baubehörde die Eigenschaft eines Bauwerbers zukommt, unter einer Vielzahl von Merkmalen nur ein Indiz dar. Dass die Baubehörde das Auftreten des Steuerpflichtigen als Bauwerber zur Kenntnis nimmt, vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherreneigenschaft aber nicht zu binden, da der Begriff "Bauherr" im Baurecht nicht ident ist mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Zum Einwand der Bw betreffend eine Doppelbesteuerung des Erwerbsvorganges mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer ist festzuhalten, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jede Leistung zur Gegenleistung gehört, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes und des damit verbundenen Gebäudes gewährt. Die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer ist Teil der eingegangenen Verpflichtung des Käufers und daher Teil der Gegenleistung, weshalb die bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (Fellner, aaO, § 5 Rz 6a und die dort angeführte Judikatur).



Da der gegenständliche Erwerbsvorgang auf ein bebautes Grundstück gerichtet war, bezog das Finanzamt zu Recht die vereinbarten Fixkosten für die Gebäudeerrichtung in die Bemessung der Gegenleistung ein. Die Bw erfüllte keines der von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft, sodass sie als Käufer und nicht als Bauherr anzusehen und die Berufung daher als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 5. September 2006