

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wolfgang Ploner, Max Stechauner und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung des Bw., vom 20. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 28. August 2002 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 20. Oktober 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

Mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag erwarben der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) und dessen Gattin je zur Hälfte von Grundeigentümer (in der Folge: G.E.T.) das Grundstück Nr. 123, EZ 456, GB 54321 A-Dorf, um einen Kaufpreis von insgesamt S 810.000,00. Die Erwerber unterzeichneten die Vertragsurkunde am 14. November 2000, der Veräußerer am 2. April 2001.

Mit Bescheid vom 11. Juli 2001 setzte das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden bloß: FA) dem Bw. gegenüber für dessen Hälftenerwerb Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von S 14.175,00 fest.

Im Zuge einer im Juli 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Erhebung befragte das Erhebungsorgan (in der Folge auch: Prüfer) den Bw. und nahm Einblick in die vom Bw. ausgehändigte weiteren Unterlagen. Dabei handelte es sich um eine Vollmacht für die Fa. Projektierungs- GmbH (im Folgenden: P-GmbH) vom 4. März 2001, ein Anbot der

Fa. Bauunternehmungs- GmbH (kurz: Bau-GmbH) vom 12. März 2001, eine Auftragserteilung durch die P-GmbH an die Bau-GmbH vom 30. März 2001, einen Baubetreuungs-Werkauftrag vom 4. März 2001 bzw. 2. April 2001, mehrere Zusatzanbote und –aufträge vom Juni und Dezember 2001, einen Auswechselplan vom 19. Dezember 2001 sowie um die Gesamtkostenaufstellung vom 25. April 2002.

Unter Berücksichtigung der Angaben des Bw., des Inhaltes der vorgelegten Urkunden sowie des Ergebnisses einer schon früher bei der P-GmbH durchgeföhrten abgabenbehördlichen Nachschau gelangte der Prüfer zur Ansicht, Gegenstand des als einheitlich anzusehenden Erwerbsvorganges wäre, ungeachtet der Aufspaltung auf mehrere Vertragsurkunden, ein Grundstück samt dem darauf noch zu errichtenden Haus gewesen. Begründend dazu führte der Prüfer aus, bereits im Jahr 1995 habe die P-GmbH Interessenten für die Eigenheimwohnanlage "Wohntraum" gesucht und das Projekt entsprechend beworben. In einem hiefür erstellten Prospekt wäre ein Lageplan des gesamten Projektes, beispielhaft ein Grundriss des Erdgeschosses und der Südansicht sowie eine grobe Beschreibung der Bauweise und der Ausstattung enthalten gewesen. Für die Gesamtkoordination des Projektes sei die P-GmbH verantwortlich gewesen, welche auch den Auftrag an das Planungsbüro vergeben und die Verhandlungen mit Bauunternehmen durchgeföhrte hatte. Aus den bereits im August 1995 vorgelegenen Projektunterlagen seien schon die genaue Größe der Haustypen A und B, die einzelnen zur Wahl stehenden Ausbauvarianten sowie die Ausstattungsbeschreibungen bis ins kleinste Detail zu entnehmen gewesen. Die P-GmbH habe bei der zuständigen Baubehörde für das gesamte Projekt um Baubewilligung angesucht, welche ihr dann auch mit 3. November 1995 erteilt worden wäre. Im gegenständlichen Fall hätten nun die Ehegatten B.W. mit dem Baubetreuungs-Werkvertrag vom 2. April 2001 die P-GmbH beauftragt, die Errichtung eines Einfamilienhauses "Wohntraum" Typ B, schlüsselfertig mit Keller und Garage, sowohl in technischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht zu bewirken. Für die Bewirkung der Bauherstellung sowie des Baues selbst war ein, die Kosten der Generalunternehmerin Bau-GmbH und das Baubetreuungshonorar der P-GmbH inklusive bereits angefallener Projektgemeinkosten umfassender, Pauschalfixpreis von S 2.219.000,00 vereinbart. Im Hinblick darauf, dass der Grundstückskaufvertrag vom Veräußerer, der überdies noch Geschäftsführer der P-GmbH und sohin auch Organisator des gesamten Projektes gewesen sei, erst am 2. April 2001 unterfertigt worden wäre, seien die Eheleute B.W. in ein Vertragsgeflecht eingebunden gewesen, welches sicherstellen sollte, dass die Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten würden. Dass in der Folge, also nach Abschluss des Baubetreuungs-Werkvertrages, noch Änderungen und Sonderwünsche vereinbart bzw. berücksichtigt worden sind, wäre auf die rechtliche Beurteilung nicht mehr von entscheidender Bedeutung.

Das FA folgte der Auffassung des Prüfers, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) - unter gleichzeitiger Aufhebung des Bescheides vom 11. Juli 2001 nach § 307 Abs. 1 BAO - wieder auf und setzte dem Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid GrEST in Höhe von € 3.852,21 (S 52.990,00) fest. Als Bemessungsgrundlage zog das FA hiezu die Kosten des Grundstückes (S 810.000,00) sowie die Kosten der Hausserrichtung (S 2.219.000,00) zur Hälfte heran (sohin S 1.514.500,00) und begründete dies mit der Wiedergabe der Ansicht des Prüfers.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung führte der Bw. zunächst aus, dass nicht sämtliche Vereinbarungen schon vor der ersten Vertragsunterzeichnung bis ins Detail geklärt gewesen wären. Vielmehr sei nur grundsätzlich über die Möglichkeit von Änderungen und Sonderwünschen, etwa die Gestaltung eines Erkers, gesprochen worden. Erst nach Erteilung des Auftrages an die P-GmbH, also schon in der Bauphase, wäre es, durch die Vorlage von Ablichtungen über die umfangreiche Korrespondenz bestätigt, zu zahlreichen Änderungen gekommen. Weiters erachtete sich der Bw. dadurch als beschwert, dass ihnen (Anm.: sollten sich in der Folge Angaben, Äußerungen, Vorbringen, Meinungen, Behauptungen u.ä. auf eine Mehrzahl von Personen beziehen, so sind damit, sofern nicht anders angeführt, der Bw. und seine Gattin gemeint) vom FA die Bauherreneigenschaft nicht zuerkannt worden wäre. Unter Hinweis auf die herrschende Ansicht von Lehre und Rechtsprechung betreffend die Kriterienprüfung brachte der Bw. vor, sie hätten weitreichende Einflussmöglichkeiten auf die Gestaltung ihres Hauses gehabt, sofern sich diese Sonderwünsche im technisch und rechtlich möglichen Rahmen bewegen würden. Aus der beigelegten Liste der baulichen Änderungen gehe hervor, dass es sich hiebei um gravierende Veränderungen, etwa die Ausführung eines Erkers samt Überdachung, gehandelt habe. Auch habe es weitreichende Änderungen bei den Fenstern und Außentüren sowie bei der Gartengestaltung gegeben. Ein weiteres Indiz für ihre Bauherreneigenschaft wäre, dass der Baubehörde gemeldet worden sei, dass nunmehr sie Bauherren auf dem Grundstück 123 wären. Zum Baurisiko wendete der Bw. ein, dass sie den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet waren, sowohl bei der Annahme des Anbotes vom 12. März 2001 durch die von ihnen bevollmächtigte P-GmbH als auch bei den späteren Zusatzanboten. Hinsichtlich des finanziellen Risikos sei zu bemerken, dass keine Fixpreisvereinbarung vorgelegen wäre. Vielmehr hätten sie sämtliche Kosten für Sonderwünsche zu tragen gehabt. Da sie sohin als Bauherren anzusehen wären, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Eine von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommene Einsichtnahme in die Arbeitsunterlagen des Prüfers bzw. im Firmenbuch ergab, dass die P-GmbH als Unternehmensberater und Bauträger auftritt sowie Analysen, Konzepte und Lösungen u.a. in den Bereichen Geldanlagen und Immobilien anbietet. Geschäftsführer sind G.E.T. und dessen

Gattin, alleiniger Gesellschafter ist über einen Treuhandvertrag G.E.T. . Nach dem ebenfalls im Arbeitsbogen einliegenden Prospekt umfasste das Eigenheimprojekt "Wohntraum" insgesamt 12 Einfamilienhäuser, die, abgesehen von zwei Rand-Häusern, jeweils paarweise an den Garagenaußenseiten zusammengefügt errichtet würden.

Im Zuge der vom Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung gab dieser an, anlässlich eines Urlaubaufenthaltes im Herbst 2000 wären sie auf den gegenständlichen Bauplatz gestoßen. Sie hätten dann die auf einer dort aufgestellten Werbetafel, mit welcher das Eigenheimprojekt "Wohntraum" beworben war, angeführte Telefonnummer angerufen und so mit G.E.T. Kontakt aufgenommen. G.E.T. habe ihnen dann zwei von drei noch freien Grundstücken angeboten, welche ihnen aber nicht zugesagt hätten, da sie dort an die bereits vorliegende Bauplanung gebunden gewesen wären. Das dritte, von ihnen bevorzugte, Grundstück habe G.E.T. vorerst nicht verkaufen wollen, da er schon andere Pläne damit gehabt hätte. Einige Zeit später habe ihnen dann G.E.T. fernmündlich mitgeteilt, dass sie das von ihnen ins Auge gefasste Grundstück doch noch erwerben könnten. Die zweite Hälfte des projektierten Doppelhauses auf dem angrenzenden Grundstück wäre damals schon errichtet gewesen. Sie hätten dann in der Folge Erkundigungen eingezogen sowie Referenzen für verschiedene Bauunternehmen eingeholt und schließlich mit der Bau-GmbH die Pläne umgesetzt. Dies sei etwa Anfang 2001 gewesen. Die Bau-GmbH habe mehrere, aber nicht alle Häuser in der Siedlung errichtet. Am 4. März 2001 hätten sie der P-GmbH eine Vollmacht erteilt sowie gleichzeitig den Baubetreuungs-Werkvertrag unterzeichnet. Entsprechend den Vereinbarungen und Bauplänen hätte ihnen die Bau-GmbH ein Angebot gemacht und den Auftrag dann erhalten. Den Umstand, dass die Unterfertigung des Grundkaufvertrages durch G.E.T. erst mehr als vier Monate später – bezogen auf die Unterzeichnung durch die Ehegatten B.W. – erfolgte, begründete der Bw. einerseits mit der noch nicht ganz geklärten Finanzierung, andererseits wäre der Verkäufer hinsichtlich seiner Motive selbst zu befragen. Hiezu weiter ausführend gab die ebenfalls bei der mündlichen Berufungsverhandlung anwesende Gattin des Bw. an, G.E.T. habe ihnen gegenüber erklärt, seine Unterschrift hätte noch keinen Sinn, solange nicht die Finanzierungsfrage geklärt wäre. Die offene Finanzierungsfrage hätte sich nach der Angabe des Bw. auf Grund und Haus bezogen, da sie keinen Grund gekauft hätten, ohne darauf zu bauen. Hinsichtlich der vom Finanzamtsvertreter georteten Diskrepanz dahingehend, dass die Ehegatten B.W. mit dem Baubetreuungs-Werkvertrag am 4. März 2001 bei der P-GmbH ihr Haus um einen Pauschalfixpreis von S 2.219.000,00 bestellt hatten und erst am 12. März 2001 ein gesondertes Angebot von der Bau-GmbH an sie gestellt worden sei, vermutete der Bw., dass es sich bei diesem Anbot allenfalls um eine Auftragsbestätigung gehandelt habe. Zum Hinweis des Amtsvertreters, mit der Vollmacht vom 4. März 2001 sei die P-GmbH von den Ehegatten B.W. zur Erbringung

verschiedener Leistungen beauftragt worden, einige dieser Leistungen in der Präambel des Baubetreuungs-Werkvertrages vom gleichen Tag aber als bereits erbracht bezeichnet werden, gab der Bw. keinen Kommentar ab. Weiters legte der Bw. während der Berufungsverhandlung einen Außenansichtsplan, auf welchem die auf Wunsch der Eheleute B.W. erfolgten Änderungen in der Außenansicht erkennlich gemacht worden waren, sowie mehrere Grundrisspläne vor, welche mit einer handschriftlichen Kommentierung der Abänderungen bzw. Sonderausstattungen im Vergleich zum ursprünglichen Projekt versehen sind.

Aus den letztgenannten Unterlagen und dem schon im erstinstanzlichen Verfahren erstatteten Vorbringen ergeben sich gegenüber dem von der P-GmbH projektierten Planentwurf nachstehende, über Wunsch der Ehegatten B.W. durchgeführte, Änderungen:

Errichtung eines Erkers im Ausmaß von 1,3 m x 3,5 m samt erforderlicher Vergrößerung der Überdachung an der Ostseite anstelle eines als Sonderwunsch möglichen Wintergartens an der Südseite; Anhebung des Fussbodenniveaus in Teilen des Wohnraumes (Küchenbereich) um 10 cm; Gestaltung zweier Kellerräume als Büro bzw. Technikraum; Änderungen bei der Fensterausführung und –anordnung; Anhebung der Kellerhöhe um 12 cm; Brandschutztür zwischen Garage und Vorräum; zusätzlicher Einbau von 3 Dachflächenfenstern; Holzbelegung der Innenstiege statt Fliesen; Verbreiterung der Haustüre; Vergrößerung der Terrassentüre samt Bogenausbildung; Änderungen bei der Außengestaltung.

Da nach Ansicht des Amtsvertreters der Verlauf der Berufungsverhandlung keine Neuerungen im Sachverhalt gebracht habe, werde der bisherige Antrag auf Abweisung der Berufung aufrecht erhalten, weil der gegenständliche Erwerbsvorgang sich als ein einheitlicher Erwerb eines Grundstückes samt einem zu schaffenden Haus darstelle, welcher nach der eindeutigen Rechtsprechung der Höchstgerichte zur Gänze der GrEST zu unterziehen wäre.

Der Bw. hingegen führte aus, sie hätten zuerst ein Grundstück gekauft und danach ein Haus unter Zuhilfenahme der P-GmbH sowie der Bau-GmbH errichtet. Sie wären sohin als ganz normale Häuselbauer anzusehen, zumal sie auch Änderungen in der Bauausführung vorgenommen hätten, die seiner Einschätzung nach 50% des ursprünglichen Erscheinungsbildes ausmachen würden. Im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung wären daher die Kosten für das Haus nicht in die Bemessungsgrundlage für die GrEST einzubeziehen, der Berufung statzugeben und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrESTG) unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbssteuer. Nach § 4 Abs. 1 leg. cit.

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

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, so ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbssteuer erfasst werden soll (VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebauten Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Eine derartige finale Verknüpfung ist dann gegeben, wenn der Verkäufer bzw. Organisator auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als Einheitliches annimmt, oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 19. März 2003, 2002/16/0047). Nach den von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand entwickelten Kriterien sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbes beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhangs zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (Urteil des BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, m.w.N.). Schon 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 Grundstückserrichtung 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 gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331).

Ein Käufer ist dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist,
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (VwGH vom 30. September 1999, 96/16/0213,0214). Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176.)

Im vorliegenden Fall war nun der Grundstückseigentümer G.E.T. auch, gemeinsam mit seiner Gattin, Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der P-GmbH, welche als Unternehmensberater und Bauträger auftritt sowie Analysen, Konzepte und Lösungen u.a. in den Bereichen Geldanlagen und Immobilien anbietet. Die P-GmbH hatte die Eigenheimwohnanlage "Wohntraum" geplant, mit den Bauunternehmungen Verhandlungen geführt und das Projekt koordiniert, schon im Jahr 1995 die Baubewilligungen für die einzelnen Häuser erteilt erhalten und das gesamte Projekt durch Prospekte und aufgestellte Hinweistafeln beworben. Im Herbst 2000 waren von den zwölf geplanten Häusern bereits neun errichtet gewesen. Am 14. November 2000 hatten die Ehegatten B.W. den Kaufvertrag über das Grundstück unterzeichnet. Mit Vollmacht vom 4. März 2001 ermächtigten die Eheleute B.W. die P-GmbH, zur Bewirkung der Errichtung eines Einfamilienhauses nachstehende, beispielhaft angeführte Tätigkeiten bzw. Leistungen durchzuführen bzw. zu erbringen:

Die Vermittlung bzw. Namhaftmachung eines auf seine Bebauungseignung überprüften Grundstückes, Abklärungen mit Behörden und Ver- bzw. Entsorgungsbetrieben, Finanzierungsberatung, Planungsmaßnahmen, Grundstücksvermessung und Vermarkung, Errichtung und Unterzeichnung von diesbezüglichen Verträgen.

Ebenfalls am 4. März 2001 unterfertigten die Ehegatten B.W. einen Baubetreuungs-Werkvertrag mit der P -GmbH, wo in der Präambel die gerade dargelegten Leistungen als bereits erbracht angeführt sind. Mit diesem Vertrag beauftragten die Eheleute B.W. die P-GmbH, die Errichtung eines Einfamilienhauses "Wohntraum" Typ B, schlüsselfertig mit Keller

und Garage, auf dem Grundstück Nr. 123 in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht zu bewirken. Grundlagen dieses Auftrages wären u.a. die Projektunterlagen aus dem Jahr 1998 (technische Baubeschreibung, Ausstattungsbeschreibung, k-Wertberechnung, Lageplan), die Baupläne sowie die rechtskräftige Baubewilligung (Anm.: aus dem Jahr 1995). Die von der P-GmbH auftragsgemäß zu erbringenden Leistungen waren demnach die Hilfestellung und Vertretung im Bauverfahren, die Auftragsvergabe an einen Generalunternehmer, Hilfestellung bei der Finanzierung und bei der Vertragsabwicklung, Überwachung und Überprüfung der Bauausführung in technischer und wirtschaftlicher Hinsicht sowie die treuhändische Zahlungsabwicklung. Für die Bewirkung der Bauherstellung sowie die Herstellung des Baues selber vereinbarten die Vertragsparteien einen Pauschalfixpreis in Höhe von S 2.219.000,00, welcher neben den Kosten des Generalunternehmers für die Hausrichtung auch das Baubetreuungshonorar der P-GmbH, umfassend auch die bisher angefallenen, anteiligen Projektgemeinkosten sowie noch zukünftig anfallende, beinhaltete. Innerhalb von acht Tagen nach Unterzeichnung durch die Auftraggeber wäre eine Anzahlung von 15% des Pauschalfixpreises zu leisten, der Rest laut Zahlungsplan in weiteren Teilbeträgen, bar und abzugsfrei, je nach Baufortschritt. Selbst für den Fall, dass der Generalunternehmer seine Leistungen aus umsatzsteuerlichen Gründen ohne Umsatzsteuer verrechnen könnte, sollte keine Kostenverringerung erfolgen. Zur bestehenden Standardkonzeption wären, zusätzlich zu vergütende, Sonderwünsche möglich, ebenso, im technisch und rechtlich möglichen Rahmen, darüber hinausgehende, eine selbständige direkte Vergabe durch die Ehegatten B.W. jedoch ausgeschlossen. Für den Fall des Rücktritts vom Vertrag durch die Auftraggeber war eine Stornogebühr in Höhe von 15% des Pauschalfixpreises vereinbart. Allfällige, in der Honorarordnung der Baumeister vorgesehene, Entgeltansprüche der P-GmbH für Nebenleistungen seien mit dem Pauschalfixpreis abgegolten.

Erst nach Unterfertigung der Vollmacht und des Baubetreuungs-Werkvertrages durch die Eheleute B.W. am 4. März 2001 stellte die Bau-GmbH am 12. März 2001 ein Anbot auf Errichtung eines Einfamilienhauses, schlüsselfertig mit Keller und Garage, auf dem Grundstück Nr. 123 um einen Werklohn in Höhe von rd. S 2.044.000,00, welches von der P-GmbH namens der Ehegatten B.W. mit 31. März 2001 angenommen wurde. Anlässlich einer Besprechung am 26. März 2001 erörterten die Ehegatten B.W., im Beisein der beiden Geschäftsführer der P-GmbH, G.E.T. sowie dessen Gattin, mit einem Vertreter der Bau-GmbH die von ihnen ins Auge gefassten, vom Standardbauplan abweichenden Änderungen und Sonderwünsche. Endlich wurden dann am 2. April 2001 der Kaufvertrag über das Grundstück von G.E.T. und der Baubetreuungs-Werkvertrag seitens der P-GmbH unterzeichnet.

Hält man sich nun vor Augen, dass der Grundstücksverkäufer gleichzeitig Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der P-GmbH war, diese das Eigenheimprojekt geplant, entwickelt und

die Baubewilligungen für die in mehreren Ausbaustufen und verschiedenen Ausstattungsvarianten angebotenen Häuser erwirkt und das Projekt insgesamt beworben hatte und die Eheleute B.W. noch vor Unterfertigung des Grundkaufvertrages durch den Verkäufer bei der P-GmbH ein von dieser in technischer und finanzieller Hinsicht baureif geplantes Haus "Wohntraum" Typ B zur Errichtung zu einem Pauschalfixpreis bestellt hatten, ergibt sich bei der geforderten objektiven Betrachtungsweise eindeutig, dass einheitlicher Leistungsgegenstand nur das bebaute Grundstück gewesen sein konnte. In dieses Bild fügt sich noch, dass der Grundeigentümer den Grundstückskaufvertrag erst unterzeichnete, als sich die Ehegatten B.W. durch ihre Unterschrift vertraglich schon für den Erwerb eines Hauses "Wohntraum" Typ B der P-GmbH gegenüber verbunden hatten. Eine Begründung für diese Vorgangsweise des G.E.T. lieferte die Gattin des Bw. selbst, nach deren Ausführungen G.E.T. seine Unterschrift als nicht sinnvoll erachtete, solange nicht die Finanzierungsfrage geklärt wäre. Diese noch offene Finanzierungsfrage hätte sich nach Angabe des Bw. auf Grund- und Hauskosten bezogen, da sie keinen Grund gekauft hätten, ohne darauf zu bauen. Auch ist es aus wirtschaftlicher Sicht verständlich und einleuchtend, dass der Grundeigentümer G.E.T. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter natürlich bestrebt war, die Realisierung des von der P-GmbH erarbeiteten Bauvorhabens über diese gegen ein Honorar in Höhe von rd. S 175.000,00, welches auch die bisher anerlaufenen Projektgemeinkosten anteilig umfasste, abzuwickeln. Damit kann aber für den Berufungssenat kein Zweifel daran bestehen, dass sich die Eheleute B.W. in ein Vertragsgeflecht einbinden hatten lassen, welches sicherstellen sollte, dass sie das Grundstück nur in bebautem Zustand erwerben würden. Der Umstand, dass die Ehegatten B.W. im Falle ihres Rücktritts vom Werkvertrag eine Stornogebühr in Höhe von 15% des vereinbarten Pauschalfixpreises zu bezahlen gehabt hätten, trägt zur Abrundung dieses Bildes nur noch bei. Überdies kann im Lichte der Lehre vom einheitlichen Vertragsgegenstand angesichts des dargelegten Sachverhaltes von einer alleinigen Initiative der Grundstückserwerber zur Bebauung des Grundstückes wohl nicht die Rede sein, sind diese doch in ein bereits bis zur Baureife gediehenes Projekt eingetreten. Weiters als bedeutsam erachtet es der Berufungssenat, dass die Ehegatten B.W. schon am 4. März 2001 bei der P-GmbH die Bewirkung der Errichtung eines Hauses "Wohntraum" Typ B um einen Pauschalfixpreis von S 2.219.000,00 in Auftrag gegeben hatten, ihnen aber erst in der Folge ein mit 12. März 2001 datiertes Angebot von der Bau-GmbH über das gleiche Haus um einen Preis von rd. S 2.044.000,00 gemacht wurde. Auch daraus erhellt, dass die Eheleute B.W. schon vor Bekanntgabe der reinen Baukosten durch die Bau-GmbH gewillt waren, das von der P-GmbH angebotene Haus bzw. dessen Errichtung bei der P-GmbH um den vereinbarten Pauschalfixpreis in Auftrag zu geben. Die vom Bw. geäußerte Vermutung, es habe sich beim Anbot der Bau-GmbH vom 12. März 2001 um eine Auftragsbestätigung

gehandelt, musste angesichts der Bezeichnung und des Inhaltes dieses Schriftstückes sowie des Umstandes, dass dieses Angebot dann von der P-GmbH namens der Ehegatten B.W. mit Schreiben vom 31. März 2001 angenommen wurde, ins Leere gehen. Endlich ist noch darauf hinzuweisen, dass sich die Eheleute B.W. schon mit ihrer Unterschrift vom 4. März 2001 auf der Baubetreuungs-Werksvertragsurkunde verpflichtet hatten, binnen acht Tagen, sohin bis zum 12. März 2001, eine Anzahlung in Höhe von 15% des verabredeten Pauschalfixpreises zu leisten, zu einem Zeitpunkt also, in dem sie hinsichtlich des Grundstückes mangels Unterfertigung durch den Grundstückseigentümer noch gar keine rechtlich abgesicherte Position innehatten. Eine derartige, auf den ersten Blick völlig unverständliche Verpflichtung lässt sich für den Berufungssenat nur daraus erklären, dass Leistungsgegenstand, unabhängig von der gewählten Vertragsgestaltung, nach dem Willen aller Beteiligten eben ein bebautes Grundstück war.

Wenn auch der VwGH bei ähnlich gelagerten Fällen, in denen eine Verknüpfung der Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits derart vorgelegen war, dass bei objektiver Betrachtung einheitlicher Leistungsgegenstand letztlich ein bebautes Grundstück war, der Kriterienprüfung für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft offenkundig keine überragende Bedeutung mehr zugemessen hat (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 14. Oktober 1999, 97/16/0219, vom 19. März 2002, 2002/16/0047, und zuletzt vom 30. September 2004, 2004/16/0081), so ist dem diesbezüglichen Vorbringen des Bw. entgegenzuhalten, dass auch diese Kriterien nicht zur Gänze als erfüllt zu betrachten sind.

So vermeint der Bw., sie hätten das finanzielle Risiko der Bauerrichtung getragen, da keine Fixpreisvereinbarung vorgelegen sei und sie sehr wohl sämtliche Kosten für die Sonderwünsche zu tragen gehabt hätten. Diesbezüglich übersieht der Bw., dass sich die P-GmbH vertraglich verpflichtet hatte, für die Errichtung eines Hauses "Wohnraum" Typ B zu einem Pauschalfixpreis in Höhe von S 2.219.000,00 Sorge zu tragen. Erhöhungen bei den Baukosten oder sonstige Kostensteigerungen, welche nicht aus, über den Lieferumfang des Hauses "Wohnraum" Typ B hinausgehenden, allfälligen Zusatz- oder Sonderwünschen der Ehegatten B.W. resultierten, wären dann zu Lasten des Honorars der P-GmbH gegangen, oder bei Überschreitung des Pauschalfixpreises eben von der P-GmbH zu begleichen gewesen. Vertragliche Abreden, wonach derartige, nicht aus Sonderwünschen herrührende, Kostensteigerungen von den Eheleuten B.W. zu verantworten gewesen wären, finden sich im gesamten Vertragswerk indes nicht. Dem Einwand des Bw., sie hätten die Kosten für Sonderwünsche zu tragen gehabt, mangelt es insofern an Relevanz, als diese zusätzlichen Leistungen im Lieferumfang des zu einem Pauschalfixpreis bestellten Hauses "Wohnraum" Typ B, schlüsselfertig mit Keller und Garage, nicht enthalten waren. Darüber hinausgehende

Leistungen waren von den Ehegatten B.W. vereinbarungsgemäß zusätzlich zu bezahlen. Ein finanzielles Risiko der Erwerber bezüglich des in Auftrag gegebenen Hauses "Wohntraum" Typ B kann der Berufungssenat sohin nicht erblicken. Das FA hat daher zu Recht die aus Sonderwünschen und zusätzlichen Änderungen resultierenden Kosten auch gar nicht in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einbezogen, sondern nur den vereinbarten Fixpreis für das in Auftrag gegebene Standardhaus.

Der Bw. vertritt weiters die Ansicht, sie hätten weitreichende Einflussmöglichkeiten auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses gehabt. Bei den von den Eheleuten B.W. nach Bestellung des Standardhauses vorgenommenen Änderungen, die oben ausführlich dargestellt wurden, handelt es sich indes nicht um solche, die es erlauben würden, von einer maßgeblichen Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion, wie dies von Lehre und Rechtsprechung gefordert wird, zu sprechen (vgl. hiezu ausführlich Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 92 zu § 5, und die dort referierte Judikatur des VwGH). Die vorliegenden Abweichungen vom Standardplan haben nämlich nicht zu einer Änderung der Gesamtkonstruktion "Einfamilienhaus mit einer Garage angrenzend an die Garage des Nachbarhauses", wie dies bereits in den Projektunterlagen bzw. im dazu aufgelegten Prospekt vorgesehen war, geführt. Die Einschätzung des Bw., die durchgeföhrten Änderungen in der Bauausführung würden 50% des ursprünglich geplanten (äußereren) Erscheinungsbildes ausmachen, ist daher angesichts des Umstandes, dass lediglich ein überdachter Erker statt eines (möglichen) Wintergartens errichtet sowie die Größe, Anordnung und Anzahl der Fenster und Außentüren zum Teil verändert wurde, unzutreffend. Die Abänderungen bei der Gestaltung der Außenanlagen (Einfriedung, Gartengestaltung) haben überhaupt keinen Bezug zur Gesamtkonstruktion des Hauses selbst. Der Bw. hatte sohin auch keinen für die Anerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlichen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes.

Nachdem nun die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen müssen, im gegenständlichen Fall aber schon die Kriterien "Tragung des finanziellen Risikos" und "Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung" nicht erfüllt wurden, konnte dem Bw. daher auch nicht die Stellung eines Bauherren zukommen.

Insgesamt gesehen erweist sich der angefochtene GrESt-Bescheid sohin als mit dem Gesetz und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur im Einklang stehend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.