



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, RC, vertreten durch RTG Rümmele Treuhand GmbH, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 22. Oktober 2003 gegen den Bescheid des FF vom 26. September 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit vorläufigen Bescheid vom 24. Juni 2002 wurde dem Bw. basierend auf einer Bemessungsgrundlage 69.054,31 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.416,90 € vorgeschrieben. Dem vorangegangen war ein dem Finanzamt angezeigter Kaufvertrag vom 14. Juni 2002 betreffend Grundbuch RE, Baufläche begrünt im Ausmass von 336 m², zwischen Frau MG als Verkäuferin einerseits und dem Berufungswerber (Bw.) als Käufer andererseits. Das Finanzamt hat in weiterer Folge, nachdem vom Gemeindeamt R eine Baubewilligung vom 17. Oktober 2002 betreff Einfamilienhaus angezeigt wurde, ein Ergänzungsersuchen hinsichtlich des Kaufvertrages an den Bw. gestellt. Nach Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wurden vom Finanzamt die Gebäudekosten in Höhe von 170.463,79 € als sonstige Leistungen in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, was eine Gesamtbezeichnung in Höhe von 239.518,10 € ergeben hat, woraus eine Grunderwerbsteuervorschreibung von insgesamt 8.383,13 € resultiert ist.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid wurde betreff der Einbeziehung der Gebäudekosten in die Bemessungsgrundlage Berufung erhoben und wurde die Berufung damit begründet, dass das Finanzamt dem Bw. die Bauherreneigenschaft hinsichtlich des auf der Liegenschaft errichteten Gebäudes abspreche, weil es davon ausgehe, der Bw. habe in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Grundstück nicht in unbebautem Zustand erworben, sondern sei vielmehr in ein einheitliches Vertragswerk mit dem Initiator eines Bauherrenmodelles, Herrn IW, dergestalt eingebunden gewesen, dass vom Erwerb eines bebauten Grundstückes auszugehen sei. Dafür spreche, dass in der Nähe des Grundstückes eine Reihe von gleichartigen Objekten errichtet worden seien und zum anderen, dass der Bw. eine Doppelhaushälfte errichtet habe. Er habe gar keine rechtliche und faktische Möglichkeit gehabt, etwas Eigenständiges zu planen und zu errichten. Für die Errichtung eines Einfamilienhauses sei die Liegenschaft darüber hinaus viel zu klein gewesen. Nach Ansicht des Bw. vermögen dieses Ausführungen des Finanzamtes den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen. Der Bw. sei nicht, wie bei Bauherrenmodellen typisch, mit dem Initiator des Bauherrenmodells zuerst in Kontakt getreten. Vielmehr sei der Bw. zunächst auf Grund seiner beruflichen und regionalen Kontakte auf die Liegenschaft als solche aufmerksam geworden. Dem Bw. habe zu diesem Zeitpunkt die Errichtung eines kleinen Einfamilienhauses vorgeschwebt, er habe zu diesem Zeitpunkt auch noch nichts von den Projekten des Ateliers W gewusst. Insbesondere habe er nicht gewusst, dass Herr IW in der Nähe der Kaufliegenschaft bereits ein Doppelhaus auf einer von der Familie G erworbenen Liegenschaft errichtet gehabt hätte. Davon sei der Bw. erst im Zuge von Verkaufsverhandlungen mit Frau G unterrichtet worden. Der Bw. habe in der Folge die Liegenschaft erworben, ohne jedoch in irgendeiner Weise in ein Vertragsgeflecht eingebunden gewesen zu sein, das sicherstellen sollte, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben konnten, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden würden. Zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes habe sich überdies die Liegenschaft, auf der nunmehr die andere Doppelhaushälfte stünde, noch im grundbürgerlichen Eigentum von Frau G befunden, sodass der Bw. auch keine Zusage oder Garantie gehabt hätte, dass sich für die Errichtung eines Doppelhauses ein Interessent finde. Nach Ansicht des Bw. stehe unter den gegebenen Voraussetzungen außer Zweifel, dass dem Bw. Bauherreneigenschaft hinsichtlich des streitgegenständlichen Objektes zukomme. Er sei weder an eine Zusammenarbeit mit Herrn IW noch an bestimmte Planvorgaben gebunden gewesen. Der Grund, weshalb sich der Bw. schlussendlich für die Doppelhaushälfte entschieden habe, sei darin gelegen, dass diverse Vorüberlegungen und –planungen ergeben hätten, dass sich die vorhandene Grundstücksfläche im Rahmen eines Doppelhauskonzeptes besser ausnutzen lasse. Darüber hinaus hätten dem Bw. die Konzepte von IW sehr gut gefallen, der jedoch in jeder Beziehung bereit gewesen sei, auf die baulichen Wünsche des Bw. einzugehen. Dafür würden auch die zahlreichen, teils gravierenden, vom Bw. initiierten Planänderungen, die dem Finanzamt im Detail schon schriftlich mitgeteilt worden seien sprechen. In diesem Zusammenhang müsse überdies auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hingewiesen werden, wonach es nicht

auf tatsächlich vorgenommene (Um)Gestaltungen des Bauvorhabens, sondern die bloße Möglichkeit hiezu ankomme. Auch eine Fixpreisvereinbarung sei unschädlich, wenn das Preisrisiko wie hier den Generalunternehmer treffe. Darüber hinaus müsse noch erwähnt werden, dass der Bw. gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten sei, was ebenfalls eindeutig für seine Bauherreneigenschaft spreche. Zusammenfassend komme der Bw. daher zum Ergebnis, dass ihm entgegen der Auffassung des Finanzamtes Bauherreneigenschaft hinsichtlich des streitgegenständlichen Objektes zukomme. Er sei in keiner Weise an irgendwelche Baupläne gebunden gewesen, sondern habe im Gegenteil frei über die bauliche Nutzung und Gestaltung der von Frau G erworbenen Liegenschaft entscheiden können. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer auch von den Gebäudeherstellungskosten erweise sich daher als rechtswidrig. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und die Grunderwerbsteuer nur vom Liegenschaftspreis festzusetzen.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2004 diese Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde u.a. damit begründet, dass bereits im November 2001 ein im Wesentlichen vorgegebens, durch Herrn IW geplantes Baukonzept vorgelegen habe, für welches sich der Bw. in weiterer Folge entschieden habe. Auf Grund der Sachlage scheine es eindeutig, dass die strengen Kriterien, die als Voraussetzung für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft vorliegen müssten, nicht erfüllt seien.

Der Bw. hat nunmehr Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und ausgeführt, dass eine Fixpreisvereinbarung für die Bauherreneigenschaften völlig unschädlich sei. Schädlich könnte allenfalls eine Überwälzung des Baukostenrisikos auf einen Dritten sein, dies liege aber unbestrittenmaßen nicht vor. Auch seien die tatsächlich vorgenommenen Planungsänderungen keineswegs bloß geringfügig. Entscheidend sei jedoch dabei, dass der Bw. weder zivilrechtlich noch faktisch an die bestehenden Baupläne gebunden gewesen sei. Die öffentliche Bewerbung des Projektes in diversen Medien spiele im vorliegenden Falle keine Rolle, da der Bw. auf völlig andere Art und Weise vom Projekt Kenntnis erlangt habe. Es möge zutreffen, dass ursprünglich die Errichtung von drei Doppelhäusern beabsichtigt gewesen sei. Dass es sich dabei jedoch nicht um ein Bauherrenmodell im engeren Sinne gehandelt habe, zeige sich eindrücklich daran, dass jenes Grundstück, auf dem (angeblich) eines der Doppelhäuser errichtet werden hätte sollen, inzwischen an einen Dritten veräußert worden sei, welcher ohne jedwede Einbindung des Ateliers W ein völlig anderes Bauvorhaben realisiert habe. Von einer unverrückbaren Projektierung im Sinne eines klassischen Bauherrenmodells könne unter diesen Voraussetzungen keine Rede sein. Der Bw. habe neben der schlussendlich realisierten Doppelhausvariante auch die Variante "Einfamilienhaus" ernsthaft in Erwägung gezogen. Dabei habe sich u.a. gezeigt, dass sich ohne

Bauabstandsnachsicht durch die Nachbarn ohne weiteres ein kleines Einfamilienhaus ausgehen würde. Zusammenfassend komme der Bw. somit zum Ergebnis, dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer soweit sie die Errichtungskosten des Gebäudes betreffe rechtswidrig sei. Es werde daher um Stattgabe der Berufung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG wird die Steuer vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen, wobei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Gegenleistung alles zu verstehen ist, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss.

Hiezu wird gleich wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass wenn der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen an wen auch immer erbringt, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und festzustellen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei dies nicht unbedingt der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein muss. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit ihm zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderte Verträge abgeschlossen werden (vgl. die bei Fellner, aaO., Rz 88 ff zu § 5 GrEStG referierte Rechtsprechung). Abgesehen von dem Fall der rechtlichen Bestandsverknüpfung durch den Willen der Parteien ist Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand aber auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn dem Erwerber auf Grund einer konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten grundstück zu einem im wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird, und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss nehmen kann.
- b) das Baurisiko zu tragen hat, also den bausausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. D.h. weiters, der Bauherr schließt die Verträge mit den Baufirmen im eigenen Namen ab und wird aus diesen Abmachungen unmittelbar verpflichtet und berechtigt, sodass er Baumängel, Garantieansprüche und Verzögerungsschäden auch selbst geltend machen kann.
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloss eine Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bausausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (Fellner, aaO., Rz 90 zu § 5 GrEStG).

In einer Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes hat der Bw. verfahrenswesentlich angegeben, er und Frau SS seien seit mehr als zwei Jahren auf Grundstückssuche im Gebiet zwischen L und K gewesen. Er habe mit Herrn G geschäftliche Beziehungen gehabt, dabei sei einmal geäußert worden, dass in absehbarer Zeit in B mehrere Grundstücke zur Veräußerung anstünden. Sie hätten dann im Frühjahr 2002 die Familie G kontaktiert und schließlich im Juni 2002 das von ihnen bevorzugte Grundstück von diesen erworben. Im Rahmen dieses Erwerbes habe ihnen die Familie G freundlicherweise mitgeteilt, dass auf einem von ihnen bereits verkauften Grundstück ein Haus errichtet werden solle, das unter Mitwirkung des Ateliers W geplant werden würde. Sie hätten dann unter anderem auch Herrn W kontaktiert. Im Zuge dieser Gespräche habe dieser ihnen auch bereits bestehende Planunterlagen für ein Doppelhaus, als auch Prospektmaterial als Alternative vorgelegt. Nach Abwägung der Vor- und Nachteile eines Doppelhauses gegenüber einem Einfamilienhaus hätten sie Herrn W den Planungsauftrag in Anlehnung an die bereits bestehenden Planunterlagen erteilt. Das Gebäude sei also durch das Atelier W unter Berücksichtigung ihrer Bedürfnisse geplant worden, den Auftrag hätten sie erteilt. An den bestehenden Plänen hätten sie wesentliche Änderungen vorgenommen und das Atelier sei in jeder Richtung offen für ihre Änderungswünsche gewesen. Sie hätten eine massive Ziegelbauweise gewollt, es habe daher von der ursprünglich geplanten Bauweise mit 18 cm Ziegel und 22 cm Styropor auf 40 cm Energiesparziegel im kompletten Außenbereich umgeplant werden müssen. Sie hätten keine Holzverschalung an der Außenseite des Hauses gewollt, dies sei ebenfalls umgeplant worden. Die geplante tragende Wand zwischen Küche und Wohnraum hätten sei entfernt, dazu sei eine Verstärkung der Betondecke erforderlich geworden. Das Badezimmer sei wesentlich

vergrößert worden, das Vollzinkdach sei durch ein Chromstahldach ersetzt worden, der Lichtschacht und der Kamin seien eingeplant worden, ein Wäscheabwurf sei wieder verworfen worden. Es sei ein Pumpensumpf im Kellergeschoss gefordert worden, damit auch die Kellerräume versorgt werden könnten, ein gemauertes Stiegen Geländer sei auf eigene Rechnung durch ein Edelstahl Geländer ersetzt worden, anstelle des gemauerten Lichtschachtes im Kellergeschoss hätten sei einen betonierten Lichtschacht gewollt. Die Positionen, die sie auf eigenen Namen und eigene Rechnung direkt vergeben hätten, seien die Fenster im Holz-ALU mit Edelstahl-Look, dies verleihe dem Haus eine ganz individuelle Optik, die ganzen Fussböden, die Fliesen, das Carport, die Zentralstaubsauganlage sowie die Erweiterung der Elektroinstallationen. Um die Baubewilligung hätten sie, der Bw. und Frau SS, angesucht und diese sei ihnen erteilt worden. Zunächst hätten sie mit dem Atelier W einen mündlichen Planungsauftrag abgeschlossen, anschließend einen Generalunternehmer Werkvertrag. Für die Errichtung sei ein bedingter Fixpreis vereinbart worden. Alle Änderungen führten zu einer entsprechenden Verrechnung. So habe z.B. auf Grund der Bodenbeschaffenheit die Bodenplatte vergrößert und verstärkt werden müssen. Diese Mehrkosten seien ihnen belastet worden. Die am Bau beteiligten Firmen seien grundsätzlich im Namen und auf Rechnung des Ateliers W beauftragt worden, mit Ausnahme der selbst vergebenen Positionen.

Laut im Akt befindlichen Unterlagen hat der Bw. mit Kaufvertrag vom 14. Juni 2002 das Grundstück Nr. EKR, Baufläche begrünt im Ausmass von 336 m² von Frau MG erworben, wobei mit dem Eigentum am Grundstück ein Miteigentumsanteil zu 1/8 Anteilen am Zufahrtsweg Gst. Nr. NN realrechtlich verbunden ist. Mit Werkvertrag vom 9. September 2002 wurde Herr IW mit dem Bau einer Doppelhaushälfte beauftragt. Unter Punkt A: Allgemeine Grundlagen 3) des Vertrages ist im zweiten Satz angeführt, *Das Atelier W tritt als Generalunternehmer für das oben genannte Bauvorhaben auf.* Unter Punkt 7.0) ist angeführt, *Der angeführte Kaufpreis von 170.463,79 € sämtliche Leistungen beinhaltet, die in vorangeführter Beschreibung aufgeführt sind und in den Planunterlagen dargestellt sind. Der Kaufpreis für das schlüsselfertige Wohnhaus ist ein Fixpreis incl. Mwst.. Evtl. gewünschte Ausbaustufen des Wohnhauses können wir Ihnen gerne nachofferieren.* Unter Punkt 1.) Allgemeines: *Die Leistungsbeschreibung umfasst das in den Plänen dargestellte Doppelwohnhaus mit Autoabstellplatz, ohne Grundstück.*

Am 24. September 2002 wurde der Bauantrag unterzeichnet, Antragsteller AASS, am 25. September 2002 wurde die Baueingabe, unter Zugrundelegung des vom Atelier W erstellten Bauplanes vom November 2001, bei der Marktgemeinde R eingereicht, welche mit Bescheid vom 17. Oktober 2002 unter den darin genannten Voraussetzungen genehmigt wurde.

Mit Kaufvertrag vom 20. März 2003 wurde das benachbarte Grundstück N (Baufläche bebaut im Ausmass von 336 m²) von Frau GM und Herrn HH von Frau MG als Verkäuferin erworben. Unter Punkt 1.3. des Vertrages ist angeführt: *Die vertragsgegenständliche Liegenschaft ist bereits bebaut. Mit ausdrücklicher Genehmigung der Verkäuferin errichtete Bmst. EW aus R als Bauträger ein Doppelwohnhaus auf gegenständlicher und der benachbarten Liegenschaft Gst. Nr. nn, wobei derzeit Rohbauzustand gegeben ist.*

Aus dem o.a. Sachverhalt ergibt sich, dass für das in weiterer Folge vom Atelier W über Auftrag des Bw. errichtete Doppelhaus bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertrages ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept bestanden hat.

Zum Zeitpunkt des Kaufes des Grundstückes und der Beauftragung des Ateliers W mit der Errichtung der Doppelwohnhaushälfte war Frau MG Eigentümerin des Nachbargrundstückes auf welchem zum Zeitpunkt 20. März 2003, also dem Abschluss des Kaufvertrages mit den Nachbarn des Bw., Frau GM und Herr HH, die zweite Doppelhaushälfte im Rohbauzustand bereits errichtet war. Es wird in diesem Zusammenhang auf den nochmals der Kaufvertrag vom 20. März 2003 erwähnt, in welchem eben angeführt wird, dass Bmst. EW als Bauträger ein Doppelwohnhaus auf gegenständlicher und der benachbarten Liegenschaft, also der des Bw., mit ausdrücklicher Genehmigung der Verkäuferin, somit Frau MG, errichtet hat. Diese Formulierung stellt ein klares Indiz dafür dar, dass der Bw. mit dem Kauf des Grundstückes auch an das im wesentlichen vorgegebene, durch das von der Verkäuferin bestimmte Atelier W erstellte Baukonzept gebunden war, auch wenn die jeweiligen Verträge zeitlich getrennt voneinander abgeschlossen wurden. Bei Vorliegen eines derartigen Vertragsgeflechtes sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerlichen Vorgang miteinzubeziehen. Ergänzend wird vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass der Bw. auch gar nicht behauptet hat, er habe gemeinsam mit Frau MG die Planung des Doppelhauses begonnen. Es liegt somit in Wahrheit ein rechtlich einheitliches Geschäft vor, bei dem die an sich getrennten Verinbarungen in ihrem Bestand derart voneinander abhängig waren, dass sie miteinander stehen und fallen sollten. Wenn der Bw. behauptet, es wäre ihm freigestanden, ein kleines Einfamilienhaus auf dem Grundstück zu bauen, so wird dies durch den o.a. Sachverhalt widerlegt. Wiederum ergänzend wird vom unabhängigen Finanzsenat angemerkt, dass das im Detail nicht ausgeführte Vorbringen des Bw., dass ein Grundstück, auf dem angeblich eines der Doppelhäuser geplant worden sei, an einen Dritten veräußert worden sei, welcher ohne jedwede Einbindung des Ateliers W ein völlig anderes Bauvorhaben realisiert habe, keinen Beweis im Sinne des Bw. darstellt. Freilich wird bei einem Kauf des gesamten Grundstückes auf dem ein Doppelwohnhaus angeblich errichtet werden sollte, d.h. also tatsächlich von zwei kleineren aneinandergrenzenden

Grundstücken oder einem von vorherein wesentlich grösseren Einzelgrundstück es eher dem Käufer freistehen, ein anderes als das geplante Bauvorhaben zu realisieren.

Der unabhängige Finanzsenat stellt betreff der vom Bw. das Äussere des Hauses betreffenden Planänderungen wie massive Ziegelbauweise, Entfallen der Holzverschalung an der Aussenseite des Hauses, Ersetzung des Vollzinkdaches durch ein Chromstahldach, die Installation von speziellen Fenstern sowie die Auswahl des Carports fest, dass diese Änderungen nur unwesentliche Detailänderungen darstellen und absolut keine graviernde Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion darstellen, somit keine Bauherreneigenschaft begründen können. Die Innenraum bezogenen Planänderungen wie die Entfernung der tragenden Wand zwischen Küche und Wohnraum, die Verstärkung der Betondecke, die Vergrösserung des Badezimmers, die Planung eines Lichtschachtes und eines Kamins, die Verwerfung eines Wäscheabwurfs, die Forderung eines Pumpensumpfes im Kellergeschoss, die Ersetzung eines gemauerten Stiegengeländers durch ein Edelstahlgeländer sowie die Installation eines betonierten Lichschachtes im Kellergeschoss, die persönliche Auswahl der Fussböden, der Fliesen, der Zentralstaubanlage sowie die Erweiterung der Elektroinstallationen sind betreff einer Bauherreneigenschaft unmassgeblich.

Zum Kriterium des Baurisikos stellt der unabhängige Finanzsenat fest, das der Bw. dieses keinesfalls in dem für die Anerkennung als Bauherr nötigem Ausmass getragen hat. Der Bw. hat laut eigenen Angaben auf eigenen Namen und Rechnung lediglich die Fenster, die Fussböden, die Fliesen, das Carport, die Zentralstaubsaugeranlage sowie die Erweiterung der Elektroinstallationen vergeben. Der gesamte weit überwiegende Rest und daher die wesentlichen Bauvergaben wurden an die am Bau beteiligten Firmen alle grundsätzlich im Namen und auf Rechnung des Ateliers W vergeben, ist somit dieses Atelier den bauausführenden Unternehmungen gegenüber als Bauherr aufgetreten und war den bauausführenden Unternehmen gegenüber berechtigt und verpflichtet.

Zum finanziellen Risiko des Bw. wird vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass lt. o.a. Werkvertrag des Bw. und Frau SS mit dem Atelier W der angeführte Gesamtpreis ein Fixpreis war. Hiezu Punkt 6) *Der Fixpreis umfasst die im Anhang angeführten Ausstattungen und Leistungen. Ebenso sind die beiliegenden Planunterlagen integrierender Bestandteil des Leistungs- und Preisunfamges.* Dass, wie in Punkt 7) angeführt, über Auftrag des Bw. und Frau SS, im Werkvertrag als Bauherrschaft bezeichnet, vorgenommene Änderungen der Ausstattungen bzw. Planabweichungen Änderungen des Endpreises mit sich ziehen, liegt in der Natur der Sache und unterscheidet die Auftraggeber in keiner Weise von Fixpreiskäufern einer geplanten oder im Bau befindlichen Wohnanlage, welche freilich auch für jede von ihnen beauftragte mögliche unplanmässige Bau- und Ausstattungsausführung die Mehrkosten, falls solche hiedurch anfallen, zu tragen haben. Es wird weiters in Punkt 7), 3. Satz, des

Werkvertrages ausdrücklich angemerkt, *Änderungen, welche zur Einhaltung behördlicher Vorschriften bzw. zur Gewährleistung der offerierten Qualität durchgeführt werden, sind im Fixpreis enthalten.* Irgendwelche Vereinbarungen, welche besagten, dass der Bw. allfällige unvorhergesehene Kostensteigerungen betreff der planmässigen Bauausführung zu tragen habe, liegen nicht vor. Der Bw. hat also nachgewiesenerweise überhaupt kein finanzielles Risiko mit Ausnahme der von ihm gewünschten Änderungen getragen. Das finanzielle Risiko für die Bausausführung lt. Plan der Doppelhaushälfte ist somit bei der gegenständlichen Fixpreisvereinbarung eindeutig beim Atelier W gelegen.

Da die eingangs genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen und der Bw. diese lt. obigen Ausführungen nicht erfüllt, kann er nicht als Bauherr angesehen werden.

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

Feldkirch, am 3. Mai 2005