

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. April 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 24. März 2000 erwarben die Berufungserberin (Bw.) und ihr Ehegatte (als gemeinsame Käufer) das neu gebildete Grundstück Nr. x/14 in K. um den Gesamtkaufpreis von 598.750 S jeweils in ihr ideelles Hälfteeigentum.

Für diesen Erwerbsvorgang schrieb das Finanzamt der Bw. Grunderwerbsteuer vor.

Mit Ausfertigungsdatum 4. Oktober 2002 erließ das Finanzamt einen "Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren", mit dem die Grunderwerbsteuer - unter Einbeziehung von 50 % der Bau- und Projektkosten eines in der Folge errichteten Reihenhauses (1.247.000 S + 30.000 S) - neu bemessen wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, durch die Firma A.GmbH sei das Projekt entwickelt und die Planung organisiert, aber auch der Bauvertrag über die Errichtung des Hauses vermittelt worden. Durch die Einbindung des Organisators auch in die Vermittlung des Grundstückes selbst liege trotz zivilrechtlicher Trennung der Rechtsgeschäfte - betreffend Grundstückserwerb und Hausbau - wirtschaftlich ein Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk vor. Die Intention des Organisators bzw. Vermittlers sei dahin gegangen, ein ausbau- bzw. schlüsselfertiges Objekt zu vermitteln; auch sei das Interesse der Käufer auf den Erwerb des Grundstückes samt Bauwerk gerichtet gewesen. Demnach sei aus steuerlicher Sicht die Bauherreneigenschaft

der Bw. zu verneinen, die Baukosten seien der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzuzurechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes zählten zur Bemessungsgrundlage neben dem Kaufpreis sämtliche Leistungen, welche der Erwerber aufwenden müsse, um in den Genuss der Sache zu kommen, also auch die von der Firma A.GmbH in Rechnung gestellten Projektierungskosten (Planungs-, Organisations- und Ausschreibungskosten). Weiters wurde (im Begründungsteil des Bescheides) ausgeführt, dass auf Grund dieser Feststellungen gemäß § 303 Abs. 4 in Verbindung mit § 307 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung "unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt" werde.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 11. Oktober 2002 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, die Aussage in der Bescheidbegründung, wonach die A.GmbH bei der Vermittlung des Grundstückes tätig gewesen sei, treffe nicht zu. Der Grundkauf sei über Vermittlung der B.GmbH. zu Stande gekommen, der vom Grundeigentümer ein entsprechender Auftrag erteilt worden sei. Somit stehe der Kauf des Grundstückes in keinem Zusammenhang mit dem späteren Kauf eines schlüsselfertigen Tiroler Massivholzhauses von der A.GmbH. Bei der Bauverhandlung am 18. Mai 2000 sei die Bw. selbst als Bauherrin aufgetreten. Bezuglich des Hauses bestehে ein Vermittlungsvertrag mit der A.GmbH und ein Errichtungsvertrag mit der Zimmerei E. vom 7. Juli 2000.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. April 2003 wurde der Bescheid vom 4. Oktober 2002 "wegen Mangelhaftigkeit des Spruches" gemäß § 299 BAO aufgehoben, da verabsäumt worden sei, "die Wiederaufnahme des Verfahrens auszusprechen" (Spruchpunkt 1 des Bescheides vom 11. April 2003). Sodann verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens (Spruchpunkt 2 dieses Bescheides) und erließ einen berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Spruchpunkt 3), mit dem (wie bereits im Bescheid vom 4. Oktober 2002) Baukosten von 1,247.000 S sowie Projektkosten von 30.000 S in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Berufung vom 11. Oktober 2002 gemäß § 274 BAO auch als gegen den berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid (Ersatzbescheid) eingebracht gelte.

Auch gegen den Bescheid vom 11. April 2003 legte die Bw. (mit Schreiben vom 17. April 2003) Berufung ein, in der sie darauf verwies, dass das Finanzamt in Punkt 3) der Begründung auf ihre Einwendungen nicht eingegangen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Laut Vereinbarung der Bw. mit der A.GmbH habe diese Firma das Projekt für die Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Im Bauvertrag sei als Vertragsgrundlage unter anderem die Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen angeführt. Für die Erstellung des Bebauungsplanes sei bereits ein Gesamtkonzept vorgelegen. Diese Planung

sei auch für die Vermittlungsfähigkeit des Projektes von ausschlaggebender Bedeutung gewesen, sodass eine betreffende Planung üblicherweise bereits vor Abschluss des Kaufgeschäfts bestanden habe. Von der A.GmbH sei ein schlüsselfertiges "Tiroler Massivhaus" angeboten worden. In rechtlicher Hinsicht sei auf Grund des angebotenen Vertragsbündels und des vom Organisator angebotenen Gesamtkonzeptes die Bauherreneigenschaft der Bw. nicht gegeben.

Die Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens schilderte die Bw. den Sachverhalt wie folgt: Bei der B.Bank in K. sei eine Informationsmappe (mit Aufdruck "B.Immobilien") betreffend das Bauprojekt aufgelegen. Das Projekt sollte aus zwei Doppelwohnhäusern bestehen, schlussendlich sei jedoch nur die Errichtung eines Doppelwohnhauses realisiert worden. Die Informationsmappe habe eine Modellzeichnung des Doppelwohnhauses, eine Baumaterialbeschreibung, Pläne, eine Kostenaufstellung (umfassend Grund- und Baukosten, Vorlaufkosten, Nebenkosten) sowie ein Finanzierungsmodell der B.Bank enthalten. Für die Bw. sei wichtig gewesen, dass die Gesamtkosten solcherart von Anfang an festgestanden seien. Bei der B.Bank sei das Angebot erläutert worden. So sei mitgeteilt worden, wo sich das Grundstück befindet, wer der Grundeigentümer sei und dass die Bw. wegen des "Tiroler Massivholzhauses" mit Herrn G. bei der B.GmbH. in W. Kontakt aufnehmen solle. Das Monopol, solche Häuser zu verkaufen, habe J.X.. Mit Herrn G. sei sodann ein Termin für die Besichtigung eines "Musterhauses" vereinbart worden, bei dem J.X. und dessen Sohn M.X. anwesend gewesen seien. Dabei habe J.X. mitgeteilt, dass - so die Bw. und ihr Ehegatte an dem Haus Interesse hätten - die Firma E. als Generalunternehmer den Bau errichten solle. Es habe aber kein Zwang bestanden, dieses Angebot anzunehmen. Die Bw. und ihr Ehegatte hätten sodann bei der B.Bank in K. mitgeteilt, dass sie das Grundstück kaufen wollten und auch an dem Haus Interesse hätten. Gegenstand des Geschäftes bei der B.Bank in K. sei jedoch nur der Grundkauf gewesen. Der Erwerb eines "Tiroler Massivholzhauses" sei nicht Bedingung für den Grundkauf gewesen. Der Grundeigentümer habe die B.GmbH. mit der Vermittlung des Verkaufes des Grundstücks beauftragt gehabt. Der Grundstückskaufvertrag sei der Bw. und ihrem Ehegatten sodann bei der B.Bank in K. ausgehändigt worden. Auch Einreichplan und Bauansuchen hätten die Bw. und ihr Ehegatte später über die B.Bank in K. erhalten, wie überhaupt der gesamte Dokumentenverkehr über diese Bank abgewickelt worden sei. Im Mai 2000 hätten die Bw. und ihr Ehegatte bei der Gemeinde K. das Bauansuchen eingereicht. Die Bauverhandlung habe sodann für beide Doppelhaushälften gemeinsam stattgefunden, bei der Verhandlung sei auch J.X. anwesend gewesen. Ungefähr zeitgleich seien im Juli 2000 der Errichtungsvertrag mit der Firma E. (in deren Betriebsräumen) und die Projektkostenvereinbarung mit der A.GmbH (an deren Sitz in N. in Anwesenheit des M.X.) unterfertigt worden. Den Innenausbau des Hauses wollten die Bw.

und ihr Ehegatte abweichend von den Projektunterlagen ausgeführt haben, so sollten die Raumaufteilung geändert und zwei abgeschlossene Wohnungen geschaffen werden. Dazu habe es (noch vor Abschluss des Bauvertrages) Gespräche mit der Firma E. gegeben, die gewünschten Änderungen seien in Form einer Zusatzvereinbarung schriftlich fixiert worden. Zwecks Erstellung der Einreichplanung habe es zwei bis drei Besprechungen beim Planungsbüro W.OEG in I. gegeben, welches der Bw. und ihrem Ehegatten von J.X. genannt worden sei.

Im Zuge ergänzender Ermittlungen wurden vom Finanzamt Auskünfte bei der Firma E. sowie beim Planungsbüro W.OEG eingeholt. Die Niederschriften mit Herbert E. vom 6. Juli 2004 sowie mit Hans Peter Wr. und Markus A. vom 2. Juni 2004 wurden der Bw. mit Schreiben vom 5. September 2004 zur Kenntnis gebracht. Die Bw. hat dazu mit Schreiben vom 21. September 2004 Stellung genommen.

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

a) Nach den vorliegenden Verträgen, den Auskünften der Bw. und der weiteren im Berufungsverfahren befragten Personen und nach Einsichtnahme in den Bauakt der Gemeinde K. steht folgender Sachverhalt fest:

Geschäftsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Februar 1997 gegründeten A.GmbH war die Projektierung von Wohnbauanlagen und die Vermittlung von Immobiliengeschäften. Im Firmenbuch eingetragener Alleingesellschafter und Geschäftsführer war M.X.; auf Grund einer Treuhandvereinbarung kam diesem jedoch in Bezug auf 51 % des Stammkapitals der Gesellschaft lediglich die Stellung eines Treuhänders für seinen Vater J.X. zu. J.X. war (dienstältester) Angestellter der B.GmbH., Zweigstelle W., die auch im Bereich der Immobilienvermittlung tätig war. Dieses Dienstverhältnis wurde mit 31. März 2000 beendet.

Die Grundparzelle x/14 war Teil des Grundstückes Nr. x/1 in K.. Nach Teilung dieses Grundstückes (laut Vermessungsurkunde vom 16. Dezember 1999) erfolgte der Verkauf der neu gebildeten Grundparzellen über die B.GmbH. als Vermittlerin. Im Auftrag von J.X. hatte das Planungsbüro W.OEG in I. für ein Projekt "Reihenhausanlage K." einen Vorentwurf, bestehend aus zwei Doppelwohnhäusern auf den neuen Grundparzellen x/12 bis x/15, erstellt. Dieser Vorentwurf der W.OEG datiert vom 25. November 1999, als Auftraggeberin scheint die A.GmbH auf. Der Vorentwurf wurde später für die Bewerbung des Projektes verwendet. Tatsächlich konnte nur die Errichtung eines Doppelwohnhauses (auf den Grundparzellen x/14 und x/15) realisiert werden.

Im Jahr 1999 hatte die A.GmbH auf ihrem Grundstück in Ki. ein "Musterhaus" in Holzbauweise ("das massive Tiroler Holzhaus") errichten lassen. Dabei hatte die Firma E. sämtliche Zimmereiarbeiten erbracht. In der Folge ist J.X. an die Zimmerei E. herangetreten,

um sie unter anderem für das Projekt "Reihenhausanlage K." als Generalunternehmer zu gewinnen.

Über die B.Bank in K. haben die Bw. und ihr Ehegatte von dem Projekt Kenntnis erlangt. Bei der B.Bank lag eine Informationsmappe (mit dem Aufdruck "B.Immobilien") auf, die eine Modellzeichnung eines Doppelwohnhauses, Pläne, eine Baumaterialbeschreibung, eine Kostenaufstellung (umfassend Grund- und Baukosten, Vorlaufkosten, Nebenkosten) sowie ein Finanzierungsmodell der B.Bank enthielt. Bei der B.Bank in K. wurde das Projekt erläutert, so etwa über die Lage des Grundstücks und die Person des Grundeigentümers informiert, und wegen des Hauses an einen Mitarbeiter der B.GmbH. in W., Herrn G., verwiesen. Bei einer über Vermittlung von Herrn G. zu Stande gekommenen Besichtigung eines in Massivholzbauweise errichteten "Musterhauses" kamen die Bw. und ihr Ehegatte mit M.X., dem Geschäftsführer der A.GmbH, sowie dessen Vater J.X. in Kontakt. Dabei wurde von J.X. die Zimmerei E. genannt, die, falls die Bw. und ihr Ehegatte an dem Haus Interesse hätten, als Generalunternehmer die Bauführung übernehmen werde.

Zur Erstellung der Einreichpläne wurden die Bw. und ihr Ehegatte von J.X. an das Planungsbüro W.OEG in I. verwiesen. Der Auftrag zur Erstellung der Einreichpläne war dem Planungsbüro von J.X. erteilt worden, die Honorarnote sollte an die A.GmbH gerichtet werden. Nach Auskunft von Hans Peter Wr. und Markus A. (Niederschrift vom 2. Juni 2004) konnte dabei von der bestehenden Vorplanung nur in Bezug auf die Innenraumgestaltung abgewichen werden, hingegen sei die "Außenhülle" mit Ausnahme eventueller "Fensterwünsche" vorgegeben gewesen. Nach den Angaben der Bw. (Schreiben vom 21. September 2004) haben ca. im Jänner/Februar 2000 zwei bis drei Besprechungen beim Planungsbüro W.OEG stattgefunden. Der Einreichplan datiert vom 17. April 2000.

Am 24. März 2000 haben die Bw. und ihr Ehegatte bei einem Legalisator den Grundstückskaufvertrag unterschrieben. Der Vertrag war ihnen bei der B.Bank in K. ausgehändigt worden.

Am 27. April 2000 unterfertigten die Bw. und ihr Ehegatte das Bauansuchen, welches am 2. Mai 2000 bei der Gemeinde K. einlangte. Das (ausgefüllte) Bauansuchen samt Einreichplan waren der Bw. und ihrem Ehegatten gleichfalls bei der B.Bank in K. ausgehändigt worden, wie überhaupt der gesamte Dokumentenverkehr (so beispielsweise auch betreffend Wohnbauförderung) über diese Bank abgewickelt wurde. Bei der am 18. Mai 2000 für beide Doppelhaushälften gemeinsam durchgeführten Bauverhandlung war auch J.X. anwesend. Mit Bescheid der Gemeinde K. vom 20. Juni 2000 wurde der Bw. und ihrem Ehegatten die Baubewilligung erteilt.

Am 7. Juli 2000 wurde der Bauvertrag unterfertigt, mit dem die Bw. und ihr Ehegatte der Zimmerei E. den Auftrag erteilten, auf der Grundparzelle Nr. x/14 in K. "auf Basis der nachstehend angeführten Vertragsgrundlagen" als Generalunternehmer eine

Doppelhaushälfte zu errichten. Als Vertragsgrundlagen sind in Punkt III. des Bauvertrages unter anderem der Baubescheid und die dem Baubescheid zu Grunde liegenden Planunterlagen sowie die "Bau- und Ausstattungsbeschreibung gemäß Projektunterlagen" angeführt. Als Entgelt ist im Bauvertrag ein Fixpreis von 2,494.000 S brutto genannt (Punkt VI.), der neben den Leistungen, wie sie in den unter Punkt III. des Vertrages aufgelisteten Vertragsgrundlagen angeführt seien (Punkt VIII), auch jene Mehrleistungen beinhaltet, die im "Zusatzblatt Ausstattung" festgehalten sind. Diese Zusatzleistungen waren von der Bw. und ihrem Ehegatten mit der Zimmerei E. besprochen und sodann in einer mit 6. Juli 2000 datierten Vereinbarung mit der A.GmbH schriftlich fixiert worden. Sie beziehen sich unter anderem auf Wärmedämmung, Fliesen und Heizung; weiters sollte im Erdgeschoss ein Fenster durch eine Balkontüre ersetzt und ein geschlossenes Stiegenhaus errichtet werden. Ungefähr zeitgleich mit dem Errichtungsvertrag mit der Zimmerei E. schlossen die Bw. und ihr Ehegatte eine Vereinbarung mit der A.GmbH, welche lautet:

"I.

*Frau U.Z. (Anmerkung: die Bw.) und Herr A.Z. - in der Folge kurz Bauherr genannt - beabsichtigen, die Liegenschaft GSt Nr. x/14 Katastralgemeinde K. zu erwerben und darauf gemäß Bauvertrag mit der Firma E. als Generalunternehmer eine Doppelhaushälfte zu errichten.*

*Die A.GmbH hat das Projekt für diese Reihenhausanlage entwickelt, die Planung organisiert, den Baubescheid erwirkt und den Abschluss des Bauvertrages vermittelt. Die A.GmbH ist dabei mit Projektierungskosten, insbesondere Planungs- und Ausschreibungskosten in Vorlage getreten.*

II.

*Der Bauherr verpflichtet sich nunmehr, der A.GmbH für die vorgenannte Organisationstätigkeit ein Honorar von 60.000 S inklusive Mehrwertsteuer zu bezahlen.*

*Das Honorar ist dann zur Zahlung fällig, wenn der Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft und der Bauvertrag von allen Vertragsteilen unterfertigt worden sind und der Baubescheid über die Errichtung der Reihenhaushälfte rechtskräftig geworden ist.*

III.

*Die A.GmbH haftet in keiner Weise für die Verpflichtungen, die sich für die Vertragspartner des Bauherren aus dem Kaufvertrag bzw. Bauvertrag ergeben. Sie haftet auch in keiner Weise für die Durchführbarkeit der Planunterlagen sowie des Baubescheides und der Beschaffenheit des Bauplatzes, die A.GmbH garantiert nur die Rechtskraft des Baubescheides.*

IV.

*Sofern sich aus einer Unzulänglichkeit der Planunterlagen ein Anspruch gegenüber dem Planverfasser für die Bauherren ergeben sollte, vereinbaren die Vertragsteile hiermit bereits die Abtretung von allfälligen Ansprüchen der A.GmbH gegenüber dem Planverfasser an die Bauherren.*

V.

*Vom Vermittlungshonorar nicht eingeschlossen sind die im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag stehenden Kosten und Vermittlungsgebühren, das gegenständliche Vertragsverhältnis bezieht sich ausschließlich auf die im Zusammenhang mit dem Bauwerk erbrachte Organisationsleistung und inkludiert die von der A.GmbH aufgewendeten Kosten für*

*die Bauplanung. Der Bauherr verpflichtet sich daher, der B.GmbH. für die Vermittlung des Kaufgeschäfts die übliche Maklerprovision von 3 % + 20 % MwSt des Kaufpreises nach Unterfertigung des Kaufvertrages zu bezahlen.*

## VI.

*Die Vertragsteile verzichten darauf, diese Vereinbarung wegen Irrtums anzufechten oder im Prozessfall eine derartige Einrede zu erheben."*

Im Wesentlichen gleich lautende Vereinbarungen hatten auch die Erwerber der Nachbarparzelle im Juli 2000 mit der Firma E. sowie der A.GmbH geschlossen. Die Errichtung der zweiten Doppelhaushälfte (auf der Nachbarparzelle x/15) wurde mit Baubescheid der Gemeinde K. vom 14. Juli 2000 bewilligt.

b) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 (GrEStG 1987), unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff und nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 ff zu § 5, und die dort zitierte Judikatur).

Zur wortidenten Vorgängerbestimmung des § 11 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Gegenleistung auch alles zu verstehen ist, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Gegenstand einer der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Kaufvertrages kann nämlich auch eine künftige Sache sein. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist dabei der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 117b zu § 1 und Rz 88a zu § 5, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit herzstellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird. Bei einem solchen Käufer

zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 22.2.1997, 95/16/0116, sowie VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 18.12.1995, 93/16/0072, VwGH 30.5.1994, 92/16/0144 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Gegenstand des Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebautem Zustand 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. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Ohne Bedeutung ist es auch, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach - wenn auch in engem zeitlichem Zusammenhang - den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die 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 nicht abzuschließen (BFH vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331, siehe Fellner, aaO, Rz 88b zu § 5, Ergänzung N 56/1 N).

c) Gemessen an diesen Kriterien sind die Bw. und ihr Ehegatte hinsichtlich der von der Firma E. auf Grund des Bauvertrages vom 7. Juli 2000 ausgeführten Bauleistungen nicht als Bauherren (im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes) anzusehen:

Dem Bauherrn obliegt es, das auf seinem Grundstück zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten. Im Berufungsfall lag jedoch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages bereits eine Planung vor, welche die späteren Käufer im Wesentlichen nur mehr hinsichtlich der Innenraumgestaltung ändern konnten. Allein dies spricht schon als gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft der Erwerber, konnten doch die Bw. und ihr Ehegatte auf die bauliche Gestaltung des ihnen angebotenen Hauses

(Doppelhaushälfte) in seiner Gesamtkonstruktion keinen wesentlichen Einfluss mehr nehmen. Diese Planung (wie auch die Erstellung der Einreichpläne) war von J.X. namens der A.GmbH beim Planungsbüro W.OEG in Auftrag gegeben worden. Ebenso hatte J.X. (wiederum für die A.GmbH) den Errichtungsvertrag mit der Zimmerei E. ausgehandelt und der Bw. diese Firma als Generalunternehmer für die Bauführung (zum vereinbarten Fixpreis) vermittelt. Dass der Bw. und ihrem Ehegatten von der A.GmbH auf diese Weise ein schlüsselfertiges "Tiroler Massivholzhaus" zu einem bestimmten Preis verschafft wurde, ist unbestritten.

Mit ihrem Einwand, dass die Vermittlung des Grundstückskaufvertrages nicht durch die A.GmbH, sondern die B.GmbH. erfolgte, ist die Bw. zwar im Recht. Besteht - in Form eines einheitlichen Angebotes - jedoch ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Hauskauf, ist nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Bauherreneigenschaft des Erwerbers auch dann zu verneinen, wenn auf Veräußererseite mehrere Personen auftreten und Verträge demgemäß mit verschiedenen Vertragspartnern abgeschlossen werden. Bei der B.Bank in K. wurde der Bw. und ihrem Ehegatten an Hand einer von "B.Immobilien" aufgelegten Informationsmappe ein Angebot erläutert, das sich auf den Erwerb der Grundparzelle und eines schlüsselfertigen "Tiroler Massivholzhauses" bezog: In dem Angebot sind nicht nur der Grundpreis mit Nebenkosten (unter anderem eine Vermittlungsprovision von 3 % der Grundkosten), sondern auch die Baukosten (samt "Vorlaufkosten" von 60.000 S) angeführt. Dabei hat es die Bw. als wichtig angesehen, dass die Gesamtkosten (für Grunderwerb und Hauskauf) solcherart von Anfang an feststanden. Dass es sich um ein einheitliches Angebot (beinhaltend Grundstück, Bauplanung sowie ein von einem Generalunternehmer zu einem Fixpreis herzustellendes schlüsselfertiges Gebäude) handelte, ergibt sich aber nicht nur aus der bei der B.Bank in K. aufgelegten Informationsmappe. Auch in der Projektkostenvereinbarung mit der A.GmbH findet sich eine Verbindung zwischen Grundstücks- und Hauskauf, enthält diese Vereinbarung doch neben der Abgeltung der "Vorlaufkosten" für Projektentwicklung und Bauplanung (Punkt II) eine Bestimmung, wonach die Erwerber der B.GmbH. für die Vermittlung des Grundstückskaufvertrages eine Maklerprovision (von 3 % des Kaufpreises) zu leisten hatten (Punkt V). Organisiert worden war das Doppelhausprojekt von J.X., der einerseits (bis zur Auflösung seines Dienstverhältnisses mit Ablauf des 31. März 2000) für die B.GmbH. tätig gewesen war und andererseits namens der von ihm beherrschten A.GmbH die Projektentwicklung und Bauplanung in Auftrag gegeben sowie Angebote des Bauführers eingeholt hatte.

Das ihnen unterbreitete einheitliche Angebot haben die Bw. und ihr Ehegatte auch angenommen und bei der B.Bank in K. erklärt, dass sie sowohl das Grundstück kaufen wollten als auch an dem Haus Interesse hätten. Dass der Erwerb eines "Tiroler Massivholzhauses" keine Bedingung für den Grundkauf war, ist rechtlich unerheblich. Die B.Bank in K. war im Übrigen auch in die weitere Abwicklung des Dokumentenverkehrs

eingeschaltet; so wurden der Bw. und ihrem Ehegatten nicht nur der Grundstückskaufvertrag, sondern auch der Einreichplan und das Bauansuchen bei der B.Bank in K. ausgehändigt.

Die Bw. wendet weiters ein, dass sie vor der Baubehörde als Bauherrin aufgetreten ist. Dass die Bw. und ihr Ehegatte das Bauansuchen im eigenen Namen eingereicht und als Bauwerber an der Bauverhandlung teilgenommen haben bzw. der Baubescheid der Gemeinde K. an sie ergangen ist, reicht jedoch für die Begründung der Bauherreneigenschaft im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes nicht aus. Anzumerken ist, dass Einreichplan und Bauansuchen von Anbieterseite für die Bw. und ihren Ehegatten vorbereitet worden waren und an der Bauverhandlung auch J.X. (für die A.GmbH) teilgenommen hat.

Auf Grund des vorliegenden und von der Bw. und ihrem Ehegatten angenommenen einheitlichen Angebotes kann dem Finanzamt im Ergebnis nicht entgegengetreten werden, wenn es im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück samt zu errichtendem Gebäude gewesen ist. Zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987 zählten daher auch die Baukosten sowie die übernommenen sonstigen Leistungen, nämlich die von den Käufern an die A.GmbH zu leistende Projektkostenabgeltung.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Dezember 2004

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei