

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache X, WAdr., vertreten durch die YGmbH, über die Beschwerde vom 18. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. August 2014, ErfNr, GVG21 betreffend Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens und über die Beschwerde vom 7. Oktober 2014 gegen den Bescheid vom 30. September 2014 betreffend Grunderwerbsteuer, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid werden als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit einem aufgelegten Prospekt bewarben B („Verkauf“) und C („Planung“) die Wohnanlage „Z“ mit 6 Reihenhäusern unter Angabe ua. der Beschreibung der Anlage, der Vorgangsweise und der Preissituation.

Mit Kaufvertrag vom 29. Juli 2009/10. August 2009 verkaufte und übergab der Verkäufer B das Grundstück Gp 1645/14 in EZ Z1GB im Ausmaß von 330 m² an den Käufer X um den im Prospekt ausgewiesenen Quadratmeterpreis von 280 €, somit um den Kaufpreis von 92.400 €.

Auf Grund der von der Vertragsverfasserin, einer Rechtsanwältin, zusammen mit dem Kaufvertrag über FinanzOnline eingereichten Abgabenerklärung schrieb das (damals noch zuständige) Finanzamt Innsbruck unter Übernahme der darin erklärten Gegenleistung von 92.400 € mit Bescheid vom 13. August 2009 gegenüber X die Grunderwerbsteuer mit 3.234 € (= 3,5 % von 92.400 €) vor.

Als Ergebnis einer betreffend die Bauherengemeinschaft „ZZ“ vorgenommenen Außenprüfung verfügte das (nunmehr zuständig gewordene) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem als „Bescheid gemäß § 303

Bundesabgabenordnung (BAO)“ bezeichneten Bescheid vom 20. August 2014 von Amts wegen die Wiederaufnahme des mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2009 abgeschlossenen Verfahrens und hob gemäß § 307 diesen Grunderwerbsteuerbescheid auf. Gleichzeitig wurde im Bescheid noch Folgendes vermerkt „*Mit dem Wiederaufnahmebescheid ergeht ein (neuer) Abgabenbescheid: Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Grunderwerbsteuer (Sachentscheidung) sind dem Beiblatt zu entnehmen*“. Im Beiblatt wurde die Gegenleistung im Betrag von 366.217 € (Kaufpreis für Grund von 92.400 € + aufgeschlüsselte Baukosten laut Generalunternehmervertrag in Höhe von 273.817 €) ausgewiesen und die Berechnung der Grunderwerbsteuer ($366.217 \text{ €} \times 3,5 \% = 12.817,60 \text{ €}$) vorgenommen. Begründet wurde die Wiederaufnahme damit, bei Überprüfung des Falles sei als Tatsache neu hervorgekommen, dass Baumeister C als Organisator eine Reihenhausanlage auf der Liegenschaft des B plante und errichtete. Dieser Organisator habe auch die baubehördliche Genehmigung erwirkt. Kaufinteressenten seien von C an B verwiesen worden um das entsprechende Grundstück zu erwerben. Dabei seien grundsätzlich nur solche Kaufinteressenten zugelassen worden, die mit C den Generalunternehmervertrag zur Errichtung des Reihenhauses abschlossen.

Gegen den Bescheid vom 20. August 2014, mit dem das Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer wiederaufgenommen und „offenbar zusätzlich Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.583,60 € vorgeschrieben wird“ richtet sich die Beschwerde des X (im Folgende: Bf) vom 18. September 2014. Gegen die Rechtmäßigkeit des Wiederaufnahmebescheides wird ins Treffen geführt, das Finanzamt ordne dem abgeschlossenen Erwerbsvorgang (Kaufvertrag mit B) nunmehr Leistungen zu, die zeitlich definitiv nach diesem Erwerbsvorgang, für andere Leistungen und mit einem anderen Vertragspartner vereinbart worden seien. Diese Leistungen würden nicht zur Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 13. August 2009, sondern allenfalls zu einem vom Finanzamt behaupteten und von der Beschwerde bestrittenen weiteren Erwerbsvorgang führen, über den ein neuerlicher Grunderwerbsteuerbescheid zu ergehen habe. Darüber hinaus gehe aus dem Spruch des bekämpften Bescheides die Bemessungsgrundlage und die sich daraus ergebende Grunderwerbsteuer nicht gehörig hervor, werde doch lediglich auf ein Beiblatt zum Bescheid verwiesen. Überdies seien die im Beiblatt angeführten Daten bezüglich des Datums des Kaufvertrages und des Bescheides offensichtlich falsch. Des Weiteren liege der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen nicht vor, sei doch bereits im Kaufvertrag mit B unter „Vertragszweck“ die Tatsache explizit beschrieben, dass eine Baugenehmigung bestehe und beabsichtigt sei, nach bestimmten Planunterlagen des C ein Haus zu errichten.

Inhaltlich sei der angefochtene Bescheid deshalb rechtswidrig, weil die Zahlungen im Betrag von 273.817 € grundsätzlich nicht als Gegenleistung für den Grundstückserwerb einzustufen seien. Im Kaufvertrag mit B sei keineswegs der Abschluss irgendeines Vertrages über die Errichtung eines Hauses mit C ausbedungen gewesen. Dieser Umstand lasse sich anhand der Tatsache belegen, dass nur ein Teil der Grundstückskäufer (ho. Anmerkung: drei von sechs) den Generalunternehmervertrag mit

Baumeister C abschlossen und ihn damit als Generalunternehmer mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragten. Es treffe somit nicht zu, dass nur solche Kaufinteressenten zugelassen worden seien, die mit C einen Generalunternehmervertrag abgeschlossen haben. Darüber hinaus seien die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung erwähnten baubehördlichen Genehmigungen nicht für den Bf., sondern offenbar im Auftrag des ursprünglichen Grundeigentümers B erfolgt (womöglich aus Gründen der Widmung, d.h. um die Liegenschaften generell als Bauland ausweisen zu können). Des Weiteren sei im Rahmen des als solchen unpassend bezeichneten „Generalunternehmervertrages“ mit C tatsächlich im Wesentlichen das Gewerk eines Baumeisters in der Form abgewickelt worden, dass dieser das Gewerk an eine Baufirma als Subauftrag weitergegeben habe. Es handle sich also tatsächlich um einen Werkvertrag über Baumeisterarbeiten und nicht um einen Generalunternehmervertrag im eigentlichen Sinne.

Das Finanzamt hat am 30. September 2014 einen „Grunderwerbsteuerbescheid“ erlassen, mit dem von einer Gegenleistung von 366.217 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.817,60 € festgesetzt wurde. Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt: „*Unter Hinweis auf den Wiederaufnahmebescheid vom 20.8.2014 ergeht hiermit gemäß § 307 Abs. 1 BAO die das Verfahren abschließende Sachentscheidung. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist aus dem angeschlossenen Beiblatt ersichtlich.*“

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid wurde am 7. Oktober 2014 Beschwerde erhoben mit der Begründung, bereits mit Bescheid vom 20. August 2014 sei Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden. Der Inhalt jener Beschwerde vom 18. September 2014 werde vollinhaltlich zum Gegenstand dieser Beschwerde vom heutigen Tag erhoben. Im Übrigen hätte dieser Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 in dieser Form gar nicht ergehen dürfen, weshalb ihm formale Rechtsmängel anhaften, die dessen Rechtswidrigkeit begründen würden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2015 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 303 BAO vom 20. August 2014 als unbegründet abgewiesen. In ausführlicher Begründung wurden jene erst im Zuge der Prüfung festgestellten Tatumstände konkretisiert und damit dem Bf. vorgehalten, die für die Errichtung des Reihenhauses im Rahmen eines Bauherrenmodells sprechen würden, weshalb das für die Errichtung des Reihenhauses entrichtete Entgelt eine weitere Gegenleistung darstelle und deshalb das abgeschlossene Grunderwerbsteuerverfahren wiederaufgenommen werden müsse. Diesbezüglich wurde ausgeführt, dass erstmals aus dem Generalunternehmervertrag hervorgehe, dass die gesamte Reihenhausanlage bereits vor dem Ankauf der jeweiligen Grundstücke von C projektiert, geplant und für diese Art der Verbauung die baubehördliche Genehmigung bereits eingeholt worden war. Aus dem (der Abgabenerklärung beigeschlossenen) Kaufvertrag gehe allein die Absicht des Grundstücksverkäufers hervor, das vertragsgegenständliche Grundstück und weitere Grundparzellen zum Zwecke der Errichtung von Einfamilien- Wohnhäusern in verdichteter Bauweise (Reihenhäuser) nach Maßgabe der von C erstellten Projekt- und Planunterlagen zu veräußern.

Mit einer weiteren Beschwerdevorentscheidung ebenfalls vom 12. Jänner 2015 wurde die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde vorerst ausgeführt, durch den Bescheid gemäß § 303 BAO vom 20. August 2014 sei lediglich die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO verfügt worden. Die Erlassung eines neuen Bescheides gemäß § 307 Abs. 1 BAO sei dadurch nicht bewirkt worden, weshalb am 30. September 2014 der neue Sachbescheid (Grunderwerbsteuerbescheid) erlassen worden sei. Zur Begründung der in Frage stehenden Bauherreneigenschaft wurde dargelegt, aus dem Kaufvertrag in Verbindung mit dem Generalunternehmervertrag ergebe sich, dass Baumeister C auf dem kaufgegenständlichen Grundstück und den angrenzenden Parzellen eine Reihenhausanlage geplant, eine Projektunterlage erstellt und für dieses Projekt bereits die baubehördliche Genehmigung erwirkt habe. Aus Punkt 2 des Generalunternehmervertrages sei ersichtlich, dass der Käufer das Reihenhaus so wie geplant und projektiert, erworben habe. Die Bauherreneigenschaft liege daher nicht beim Erwerber, sondern bei Baumeister C als Organisator des vorliegenden Bauherrenmodells. Beim Bauherrenmodell würden als zwei getrennte Steuerfälle sowohl der Kaufpreis über den Erwerb des unbebauten Grundstückes als auch die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den vertretungsbefugten Initiator der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Gegen die zwei Beschwerdevorentscheidungen wurde mit einheitlichem Schriftsatz der Antrag auf Entscheidung über die gesondert gegen den Bescheid vom 20. August 2014 und gegen den Bescheid vom 30. September 2014 eingebrachten Bescheidbeschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Darin wird nochmals begründet, warum nach Ansicht des Bf. diese beiden Bescheide unschlüssig und inhaltlich und formal rechtswidrig seien.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung wird vom Bf. bzw. seinem steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass sämtliche Tatumstände für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft bereits aus dem eingereichten Kaufvertrag hervorgehen, weshalb der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund der „neu hervorgekommenen Tatsache“ nicht vorliege. Im Übrigen würden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls zwei getrennte Steuerfälle vorliegen, nämlich zum einen der Grundstückserwerb von B und zum anderen ein etwaiger weiterer Erwerb von C, wobei der Versteuerung des letzteren Erwerbes die eingetretene Verjährung entgegenstehe. Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, im aufgehobenen Erstverfahren sei nur der Kaufvertrag vorgelegen, nicht aber jene weiteren Unterlagen, aus denen ersichtlich wird, dass der Bf. in ein im Zusammenwirken von Grundstücksverkäufer und planenden Baumeister erstelltes und baubehördlich genehmigtes und damit für dieses vertragsgegenständliche Grundstück und die angrenzenden Bauparzellen vorgegebenes Bebauungskonzept (Reihenhausanlage bestehend aus sechs Reihenhäusern) eingebunden war. Erstmals im Zuge der Prüfung erlangte das Finanzamt von diesem Tatumstand Kenntnis. Hinsichtlich der letztendlich entscheidenden Frage, ob der Bf. Bauherr war, wurde seitens des Bf. ins Treffen geführt, dass der Bf. kein bebautes Grundstück erworben hat, sondern

ein unbebautes. Der Bf. habe vom Grundstücksverkäufer ein unbebautes Grundstück gekauft, habe danach bei der Baubehörde um die baubehördliche Genehmigung für die Errichtung eines Einfamilienhauses nach den Einreichplänen des C angesucht und dem Bf. gegenüber wurde mit Bescheid vom 25. September 2009 die Baubewilligung erteilt. Am 29. Oktober 2009 habe der Bf. den C mit dem Generalunternehmervertrag, mit dem tatsächlich lediglich das Gewerk eines Baumeister im Rahmen eines Werkvertrages abgewickelt worden ist, mit der Errichtung des Reihenhauses beauftragt. Die Bauarbeiten selbst wurden von C in Form eines Subauftrages an die Baufirma S weitergegeben. Dass aber keine Verpflichtung der Grundstückskäufer dahin bestand, den die Reihenhausanlage planenden Baumeister C auch mit der Bauausführung des Reihenhauses zu beauftragen, ergibt sich aus dem Umstand, dass nur drei der sechs Grundstückskäufer mit C in der Folge einen Generalunternehmervertrag abgeschlossen haben. Da C während der Bauphase gelegentlich nicht greifbar war, musste oftmals während der Bauausführung der Bf. selbst mit den Professionisten hinsichtlich auftretender Probleme bzw. Fragenstellungen unmittelbar Kontakt aufnehmen. Des Weiteren wird erwähnt, dass die Kosten für die Fertigstellung des Reihenhauses samt Außenanlagen deutlich über dem im Prospekt angegebenen Richtwert lagen. Dies zeigt, dass das finanzielle Risiko den Bf. traf. Der chronologisch aufgezeigte Ablauf des Grundstückskaufes mit nachfolgender Gebäudeerrichtung spricht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Bauherreneigenschaft des Bf., war doch der Bf. lediglich am Erwerb des unbebauten Grundstückes interessiert, wobei er hinsichtlich der Beauftragung zur Errichtung des Reihenhauses keinerlei Bindung unterlag. Der Vertreter des Finanzamtes führt demgegenüber aus, der Bf. hat sich durch die Unterpflanzung des Generalunternehmervertrages in ein Vertragsgeflecht einbinden lassen, das die Errichtung eines im Auftrag des Grundstücksverkäufers von C nach Vorgabe des Bebauungsplanes bereits fertig geplanten und hinsichtlich der Verbauung in verdichteter Bauweise (Reihenhausanlage bestehend aus 6 Reihenhäusern) schon baubehördlich genehmigten Reihenhausanlage vorsah. Da der Bf. auf die bauliche Gestaltung des bereits geplanten Reihenhauses als Teil der Reihenhausanlage keinen Einfluss nehmen konnte, liegt jedenfalls diese unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft nicht vor. Der Bf. war somit nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht Bauherr. Dass die tatsächlichen Kosten für die Fertigstellung des Reihenhauses den im Prospekt angegebenen Richtwert überschritten haben ändert daran nichts, denn in die Bemessungsgrundlage wurden die Errichtungskosten nur in der Höhe einbezogen, die C dem Bf. in Rechnung gestellt hat.

Über die beiden Bescheidbeschwerden hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

1. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass laut Kaufvertrag vom 29. Juli/10. August 2009 der Beschwerdeführer X von B das Grundstück EZ Z1GB bestehend aus GSt- Nr. 1645/14 mit einer Fläche von 330 m² um 92.400 € gekauft hat in der Absicht, „auf dem angeführten Grundstück in eigenem Namen und auf eigene Rechnung im Sinne der genehmigten Bebauung und unter Verwendung der von Baumeister C, Ort, erstellten Pläne ein Reihenhaus zu errichten“. Gemeinsam mit der über Finanzonline angezeigten Abgabenerklärung, worin die Gegenleistung mit 92.400 € angegeben war, wurde der Kaufvertrag dem Finanzamt vorgelegt. Erklärungsgemäß setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 13. August 2009 für diesen Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer mit 3.234 € (= 3,5 % von 92.400 €) fest. Im Zuge einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass C die Planung für diese Reihenhausanlage im Auftrag des seinerzeitigen Grundbesitzers durchgeführt, die generelle baubehördliche Genehmigung zur Errichtung einer Reihenhausanlage für die zukünftigen Eigentümer bereits erwirkt und die Projektunterlagen erstellt hat. Der Bf. beauftragte C mit der Errichtung des Reihenhauses, wie in den Projektunterlagen dargestellt, um den vereinbarten Pauschalpreis von 300.000 €. Die Projektunterlagen bestanden aus den genehmigten Einreichplänen, der Baubeschreibung, dem Elektroinstallationsplan und dem Leitungsplan. Als Ergebnis der Prüfungsfeststellungen ging das Finanzamt davon aus, dass der Ankauf des Grundstückes und die Errichtung des Reihenhauses im Rahmen eines von Initiator/Organisator C bereits geplanten und baubehördlich schon genehmigten Reihenhausprojektes erfolgte. Das Finanzamt nahm mit „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“ vom 20. August 2014 das mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2009 abgeschlossene Verfahren wieder auf und hob gleichzeitig diesen Grunderwerbsteuerbescheid auf. Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 wurde für den Kaufvertrag vom 29. Juli/10. August 2009 (im Bescheid: falsches Datum) mit B von einer Gegenleistung von 366.217 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.817,60 € festgesetzt. Diese Gegenleistung ergab sich aus dem Kaufpreis des Grundstückes und den Zahlungen aufgrund des Generalunternehmervertrages. Gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid richten sich die vorliegenden Bescheidbeschwerden.

2. Normativer Gehalt des angefochtenen Bescheides vom 20. August 2014

Kombinierte Bescheide (Sammelbescheide) liegen vor, wenn eine Ausfertigung mehrere Bescheide umfasst. Dies ist zwar grundsätzlich zulässig, doch sind die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen (vgl. etwa VwGH 26.1.1995, 94/16/0058,0059, VwGH 09.08.2001, 2001/16/0243 und VwGH 19.12.2013,

2012/15/0039). Sammelbescheide sind so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt.

Der mit Bescheidbeschwerde vom 18. September 2014 angefochtene Bescheid vom 20. August 2014 wird ausdrücklich bezeichnet als „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“. Laut Spruch dieses Bescheides wird gemäß § 303 BAO von Amts wegen die Wiederaufnahme des mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2009 abgeschlossenen Verfahrens verfügt und der genannte Bescheid gemäß § 307 BAO aufgehoben. Des Weiteren wird im Spruch noch Folgendes angeführt: „Mit dem Wiederaufnahmbescheid ergeht ein (neuer) Abgabenbescheid: Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Grunderwerbsteuer (Sachentscheidung) sind dem Beiblatt zu entnehmen.“

Gemäß § 93 Abs. 1 Z 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Die fehlende Bezeichnung als Bescheid ist dann unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt kein Zweifel am normativen Gehalt ergibt. Bei Zweifeln über den Bescheidcharakter ist die Bezeichnung als Bescheid jedoch essentiell (vgl. Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, 5. Auflage, § 93 Rz 4 und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Der gegenständliche Bescheid vom 20. August 2014 wird als „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“ bezeichnet und nach dessen Inhalt wird damit die Wiederaufnahme des mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. August 2009 abgeschlossenen Verfahrens verfügt und dieser Grunderwerbsteuerbescheid aufgehoben. In der Begründung wird ausgeführt, worin die neu hervorgekommenen Tatsachen und damit der Wiederaufnahmegrund liegen. Die Gestaltung dieses Bescheides und dessen eindeutige Bezeichnung lassen somit nicht zweifelsfrei erkennen bzw. sprechen schlachtweg dagegen, dass im Bescheid vom 20. August 2014 ein kombinierter Bescheid vorliegt, der neben dem Wiederaufnahmbescheid auch den (neuen) Grunderwerbsteuerbescheid mitumfasst. Damit kommt der fehlenden Bezeichnung als Grunderwerbsteuerbescheid essentielle Bedeutung zu. Der „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“ ist somit entsprechend seiner Bezeichnung und Gestaltung als Wiederaufnahmbescheid, und nicht auch noch als Grunderwerbsteuerbescheid zu werten. Daran ändert entscheidend auch der Umstand nichts, dass in diesem Wiederaufnahmbescheid darauf hingewiesen wird, mit dem Wiederaufnahmbescheid ergehe ein (neuer) Abgabenbescheid und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Grunderwerbsteuer (Sachentscheidung) seien aus dem Beiblatt zu entnehmen, denn die Wiederaufnahmegründe sind sogenannte „relative“ Wiederaufnahmegründe, weshalb den steuerlichen Auswirkungen der Kenntnis dieser Umstände (Vorliegen eines Bauherrenmodells beim Kauf des Grundstückes und Errichtung des Reihenhauses) auf die mit dem wiederaufgenommenen Bescheid abgeschlossene Grunderwerbsteuervorschreibung entsprechende Bedeutung zukommt und damit darzulegen war.

Allein der Umstand, dass das Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid und den das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden neuen Grunderwerbsteuerbescheid nicht entsprechend der Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO „verbunden“ hat, macht jedenfalls den gesondert erlassenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 noch nicht rechtswidrig, sind doch (auch bei einer Verbindung nach § 307 Abs. 1 BAO) der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid jedenfalls zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind. Der Bf. wurde daher, und dies zeigen die beiden eingebrachten Bescheidbeschwerden mit aller Deutlichkeit, durch die im Beschwerdefall vorgenommene getrennte Erlassung des Wiederaufnahmebescheides und des neuen Sachbescheides nicht in seiner Rechtsposition und in seiner Beschwerdemöglichkeit beeinträchtigt/ eingeschränkt. Umfasste aber laut Spruch und Begründung der „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“ vom 20. August 2014 lediglich die damit verfügte Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens, während die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung erst mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 erfolgte, dann steht dieser gesonderten Grunderwerbsteuervorschreibung auch nicht der Grundsatz der bereits „entschiedenen Sache“ entgegen bzw. wird damit nicht gegen das Prinzip „ne bis in idem“ verstossen.

3. Wiederaufnahmebescheid vom 20. August 2014 betreffend das mit Bescheid vom 13. August 2009 abgeschlossene Grunderwerbsteuerverfahren

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, VwGH 26.07.2000, 95/14/0094, VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107, VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind, wie z. B. Ansichten, Absichten oder Gesinnungen. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger

rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (siehe Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, § 303 BAO, Rz. 21 und Rz 24).

Sachverhaltsmäßig steht außer Zweifel, dass mit der über Finanzonline eingereichten Abgabenerklärung ausschließlich der zwischen B (Grundstücksverkäufer) und X (Grundstückskäufer) abgeschlossene Kaufvertrag vom 29. Juli/10. August 2009 angezeigt worden war. In der Abgabenerklärung wurde die Gegenleistung mit 92.400 € angegeben.

Der Kaufvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

„ Herr B hat die Absicht, das vertragsgegenständliche Grundstück und weitere angrenzende Bauparzellen zum Zwecke der Errichtung von Einfamilien- Wohnhäusern in verdichteter Bauweise (Reihenhäuser) nach Maßgabe der von C, Baumeister in Ort, erstellten Projekts- und Planunterlagen zu veräußern. Die besondere Verbauung auf Grund bestehender Bebauungsplänen ist nach Maßgabe des Bescheides des Bürgermeisters der Stadt OrtX vom 08.10.2008, Zahl 123, bereits genehmigt und rechtskräftig bewilligt. (...) Der Käufer hat die Absicht, auf dem angeführten Grundstück in eigenem Namen und auf eigene Rechnung im Sinne der genehmigten Bebauung und unter Verwendung der von Baumeister C, Ort, erstellen Plänen ein Reihenhaus zu errichten.“

Im Zuge der Außenprüfung wurde aufgrund der Projektunterlagen im Zusammenhang mit dem Generalunternehmervertrag erstmals festgestellt, dass der Grundstücksverkäufer gemeinsam mit C ein fertig geplantes und baubehördlich bereits vorweg genehmigtes Bauprojekt betreffend die Errichtung von insgesamt sechs Reihenhäuser für das vertragsgegenständliche Grundstück und die angrenzenden Bauparzellen erstellt haben. Dieses Bauprojekt sah laut den Projektunterlagen als „Vorgangsweise“ vor, dass die Grundparzelle direkt vom derzeitigen Grundeigentümer erworben wird und die Planungskosten an den Planer bezahlt werden. Grundsätzlich stand jedem Käufer frei, das Haus selbst zu errichten. Für die Errichtung des Hauses wurde ein Pauschalangebot erstellt. Als „Preissituation“ wurde angeführt, dass für das Grundstück ein Quadratmeterpreis von 280 € verlangt wird, als Richtwert für das schlüsselfertige Haus im beschriebenen Umfang und mit normalem Standard wurde als Gesamtpreis 300.000 € angegeben. Erstmals aus dem Inhalt der Projektunterlagen ergab sich der Tatumstand, dass der Grundstückskäufer in ein für die Kaufliegenschaft und die angrenzenden Parzellen dieses Grundstücksverkäufers bereits fertig projektiertes Baubauungskonzept (6 Reihenhäuser) dermaßen eingebunden war, dass der Grundstückskäufer um den von vornherein für dieses Bauprojekt zwischen Grundstückseigentümer und Planer/ Organisator Baumeister C festgelegten Quadratmeterpreis von 280 € kauft und der Baumeister die Errichtung des schlüsselfertigen Reihenhauses im beschriebenen Umfang und mit normalem Standard um einen bestimmten Richtwert anbietet. Der Bf. hat in der Folge den Planverfasser durch Abschluss des Generalunternehmervertrages mit der

Errichtung des Reihenhauses um den vereinbarten Richtwert (Pauschalpreis) von 300.000 € beauftragt.

Mit der vorliegenden Abgabenerklärung wurde unter Beischluss des Kaufvertrages vom 29. Juli/10. August 2009 der bloße Grundstückserwerb angezeigt und die diesbezügliche Gegenleistung mit 92.400 € angegeben. Erst durch die im Zuge der Außenprüfung erfolgte Einsichtnahme in die Projektunterlagen wurden jene die finale Verknüpfung zwischen Grundstückskauf und Errichtung des Reihenhauses aufzeigenden Tatumstände festgestellt, nämlich dass Baumeister C für Grundstücke des Verkäufers B die Errichtung einer durch ihn geplante und baubehördlich bereits genehmigte Reihenhausanlage projektierte, der Grundstückseigentümer die jeweiligen Grundstücke um einen vorausbestimmten Kaufpreis von 280 €/ m² an die einzelnen Käufer verkaufte, während der Planer/Organisator die schlüsselfertige Errichtung des Reihenhauses zu einem bestimmten Richtpreis nach den von ihm erstellten Projekts- und Planunterlagen im Falle der Beauftragung durch den Käufer im Rahmen eines Generalunternehmervertrages ausführen sollte. Diese für eine konsistente Gesamtbetrachtung der Bauherreneigenschaft relevanten Tatumstände wurden dem Finanzamt nicht bereits durch den im abgeschlossenen Verfahren angezeigten Kaufvertrag mit ausreichender Deutlichkeit bekannt, sondern davon erlangte das Finanzamt unzweifelhaft erstmals im Zuge der Außenprüfung aus den (im Kaufvertrag zwar erwähnten, aber der Abgabenerklärung unstrittig nicht beigeschlossenen) Projektunterlagen vollständige Kenntnis. Erst aus den im Zuge der Prüfung angeforderten Projektunterlagen und den vorgelegten Honorarabrechnungen geht beispielweise der Tatumstand hervor, dass jeder der Grundstückserwerber im kausalen Zusammenhang mit dem Grundstückskauf jedenfalls dem mit dem Grundstücksverkäufer bei der Projekterstellung zusammenarbeitenden Planverfasser an Planungskosten einen Betrag von 12.000 € zu bezahlen hatte. In freier Beweiswürdigung sieht daher das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen die für die abschließende Beurteilung der Bauherreneigenschaft des Grundstückskäufers (und damit ob neben dem erklärten Kaufpreis für das Grundstück auch die Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind) maßgebenden Tatumstände dem Finanzamt nicht bereits aus dem angezeigten Kaufvertrag, sondern vielmehr erstmals durch die im Zuge der Außenprüfung erfolgte Kenntniserlangung des Inhaltes der im abgeschlossenen Verfahren nicht vorgelegten Projektunterlagen vollständig bekannt wurden. Zu Recht ist daher das Finanzamt davon ausgegangen, dass die in der Begründung kurSORisch angeführten, im Zuge der nachfolgenden Prüfung des Besteuerungsfalles aus den Projektunterlagen ersichtlichen Tatumstände den Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen erfüllen. Im Hinblick auf die durch die Wiederaufnahme sich laut Beiblatt ergebenden (absolut und relativ) erheblichen steuerlichen Auswirkungen (Nachforderung von 9.583,60 € bei einer ursprünglichen GrEST-Vorschreibung von 3.234 €) kann kein Zweifel daran bestehen, dass im Rahmen der Ermessensübung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen bzw. der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen war. Im Übrigen hätte den Bf. die

gegebene Sachverhaltskonstellation durchaus veranlassen können/sollen, durch eine entsprechend vollständige Darlegung der Tatumstände das Finanzamt bereits im Rahmen des abgeschlossenen Verfahrens in die Lage zu versetzen abklären, ob nicht gegebenenfalls die Grunderwerbsteuer von der um die Baukosten erhöhten Bemessungsgrundlage und nicht bloß vom erklärten Grundstückskaufpreis vorzuschreiben ist. Das Finanzamt hat damit im Ergebnis anlässlich der verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens vom Ermessen im Sinne des Gesetzes (§ 20 BAO) Gebrauch gemacht, wenn auch im Wiederaufnahmebescheid die getroffene Ermessensentscheidung überhaupt nicht begründet wurde. Die monierte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides liegt demzufolge nicht vor.

4. Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014

4.1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen ist.

4.2. Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Bei objektiv sachlichem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ist (einheitlicher) für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgebender Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Der Gegenstand des Erwerbsvorganges wird zunächst durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das bei Abschluss des

Kaufvertrages unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsvorgang. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist somit der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist vielmehr der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. 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. Auf der Verkäuferseite können auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten, so dass sich die Ansprüche des Erwerbers auf Übereignung des Grundstückes und auf Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist insoweit, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht mit einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden 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, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist.

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes weitere Leistungen- an wen auch immer-, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Verkäufer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also, wie bereits erwähnt, etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder ein mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäudekonzept gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Keine entscheidende Bedeutung kommt außerdem dem Umstand zu, dass in den jeweiligen Vertragsurkunden aufeinander (rechtlich) kein Bezug genommen wird, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber des Grundstückes bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Steht somit die Leistung des

Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie auf Grund dieser finalen Verknüpfung als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist folglich, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand bezogen ist, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde. Dass letztlich der Erwerber selbst gegenüber der Baubehörde eingeschritten ist, berührt nicht die Frage der finalen Verknüpfung (VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104 und VwGH 10.04.2008, 2007/16/0223). Ohne Bedeutung ist es außerdem, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach- wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 GrEStG 1987, Rz 190a und § 5 GrEStG 1987, Rz. 9, 88a und 88b, und die dort referierte hg. Rechtsprechung).

4.3. Als Sukkus von Lehre und Rechtsprechung zum Erwerb im sogenannten Bauherrenmodell entscheidet den Beschwerdefall die Abklärung der Frage, ob sich der grundstückserwerbende Bf. in ein vom Grundstücksverkäufer im Zusammenwirken mit einem Organisator (hier: Planer/Baumeister) erstelltes, fertig geplantes, baubehördlich bereits genehmigtes und damit vorgegebenes Bebauungsprojekt hat einbinden lassen, das die Errichtung von insgesamt sechs Reihenhäusern nach Maßgabe der vorliegenden Plan- und Projektunterlagen vorsah. Diesfalls bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf einen einheitlichen Rechtsvorgang (Erwerb des bei Abschluss des Kaufvertrages unbebauten Grundstückes in bebautem Zustand) und die Errichtungskosten für das Reihenhaus sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

4.4. Sachverhaltsmäßig ist im Beschwerdefall bei der Beurteilung der Bauherreneigenschaft von folgenden chronologisch dargestellten Tatumständen auszugehen:

- a) Für Bauparzellen des Verkäufers B erstellte der Planer/Baumeister C nach vorheriger Absprache mit der Baubehörde der Stadtgemeinde OrtX, die laut bestehendem Bebauungsplan für dieses Gebiet eine Verbauung in verdichteter Bauweise(Reihenhäuser) vorgab, Projekt – und Planunterlagen für die Errichtung der Wohnanlage Z mit 6 Reihenhäusern.

b) Die projektierte Verbauung dieser über Ansuchen des Grundstückseigentümers B durch entsprechende Teilung entstandenen neuen Bauparzellen in verdichteter Bauweise (Reihenhäuser) war nach Maßgabe des Bescheides des Bürgermeisters der Stadt OrtX vom 08.10.2008, Zahl 123, diesem gegenüber bereits im Grundsätzlichen genehmigt und rechtskräftig bewilligt.

c) Entsprechend der beschriebenen „Vorgangsweise“ in den Projektunterlagen erwarb mit Kaufvertrag vom 29. Juli/10. August 2009 X vom Grundstückseigentümer B die Liegenschaft EZ Z1GB, bestehend aus GSt-Nr. 1645/14 mit einer Fläche von 330 m² um 92.400 €. Der verlangte Quadratmeterpreis von 280 € entsprach der Festlegung in Punkt 5. „Preissituation“ der erstellten Projektunterlage. Unter Punkt I „Rechtsverhältnisse und Vertragszweck“ des Kaufvertrages wurde auszugweise Folgendes festgehalten:

„ Herr B hat die Absicht, das vertragsgegenständliche Grundstück und weitere angrenzende Bauparzellen zum Zwecke der Errichtung von Einfamilien- Wohnhäusern in verdichtetet Bauweise (Reihenhäuser) nach Maßgabe der von C, Baumeister in Ort, erstellten Projekts- und Planunterlagen zu veräußern. Die besondere Verbauung (.....). Der Käufer hat die Absicht, auf dem angeführten Grundstück in eigenem Namen und auf eigene Rechnung im Sinne der genehmigten Bebauung und unter Verwendung der von Baumeister C, Ort, erstellten Pläne ein Reihenhaus zu errichten “.

d) Mit Eingabe vom 28. August 2009 suchte X um die Erteilung der baubehördlichen Genehmigung für den Neubau eines Einfamilienhauses nach den Einreichplänen des Baumeisters C an.

e) Mit Bescheid der Stadtgemeinde OrtX, Stadtbauamt, vom 25. September 2009 wurde die baubehördliche Genehmigung für den Neubau eines Einfamilienhauses erteilt.

f) Mit Generalunternehmervertrag vom 29. Oktober 2009 beauftragte X den C mit der Errichtung des Reihenhauses, wie in den Projektunterlagen dargestellt.

4.5. Bei der rechtlichen Würdigung dieses Geschehensablaufes kann in freier Beweiswürdigung schlüssig davon ausgegangen werden, dass der Bf. die Bauherreneigenschaft nicht erlangte, war doch der Wille der Vertragspartner – zum einen des Grundstücksverkäufers und des mit diesem bei der Projektierung der Reihenausplanung zusammenarbeitenden Planers/Baumeisters und zum anderen des Grundstückskäufers- darauf gerichtet, die Bauparzelle samt dem nach den erstellten Projekt- und Planunterlagen noch zu errichtenden Reihenhaus zu erwerben bzw. zu veräußern. Die Planung für die gesamte Reihenausplanung erfolgte laut Punkt 1 des Generalunternehmervertrages im ausschließlichen Auftrag des damaligen Grundeigentümers B und der Planer C hat für die zukünftigen Grundstückseigentümer hinsichtlich der von ihm projektierten/geplanten Reihenausplanung die Zusage der nachfolgenden baubehördliche Genehmigung für die einzelnen Reihenhäuser erwirkt. Die Planunterlagen und die grundsätzliche baubehördliche Genehmigung für die vom damaligen Grundstückseigentümer in

Zusammenarbeit mit dem Planverfasser angestrebte und beabsichtigte Verbauung der in Frage stehenden Bauparzellen mit der projektierten Wohnanlage bestehend aus sechs Reihenhäusern lagen somit unzweifelhaft zum Kaufzeitpunkt des Grundstückes bereits vor. Damit konnte dem Erwerber die Bauherreneigenschaft nicht zukommen, erfolgte doch die Planung der im Zusammenwirken des Grundstücksverkäufers mit dem Baumeister projektierten und diese besondere Verbauung von der Baubehörde bereits genehmigten gesamten Reihenhausanlage zweifellos und unbestritten ohne dass der Bf. auf die bauliche Gestaltung des Reihenhauses als Teil der gesamten Wohnanlage Einfluss nehmen konnte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nach Ankauf der nach den Projektunterlagen für die Errichtung des bereits geplanten Reihenhauses vorgesehenen Grundstücksfläche von 330 m² der Bf. gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten und ihm gegenüber die Baubewilligung für die Errichtung des Reihenhauses erteilt worden ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24. 05.1971, 1251/69) ist nämlich der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat diese drei Elemente als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherreneigenschaft in allen Erkenntnissen betont. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen (VwGH 17.05.1981, 16/3798/80, VwGH 29.01.1996, 95/16/0121, VwGH 12.11.1997, 95/16/0176 und VwGH 29.07.2004, 2004/16/0053).

4.6. Den Beschwerdefall entscheidet somit der Tatumstand, dass der Bf. die Bauherreneigenschaft nicht erlangte, ließ er sich doch mit dem Abschluss des Kaufvertrages und dem mit diesem Grundstückserwerb in zeitlichem und objektiv sachlichen Zusammenhang stehenden Generalunternehmervertrag in ein vom bisherigen Grundstückseigentümer zusammen mit Baumeister C bereits fertig geplantes und hinsichtlich der Verbauung mit Reihenhäusern schon im Vorfeld mit der Gemeinde baubehördlich genehmigtes Bebauungskonzept einbinden das neben dem Verkauf der (diesbezüglich durch Teilung entsprechend figurierten) Bauparzelle auch auf die Errichtung eines Reihenhauses auf Basis der vorliegenden Projekt- und Planunterlagen ausgerichtet war. Keine Bedeutung kommt dem Umstand zu, dass der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abgeschlossen hat und erst danach – wenn auch in engem

zeitlichen und sachlichen Zusammenhang- den zur Errichtung des Reihenhauses notwendigen Generalunternehmervertrag, ist doch nicht die äußere Form der Verträge maßgebend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (vgl. VwGH 09.11.2000, 2000/16/0039, VwGH 24.02.2005, 2004/16/0210 und VwGH 30.01.2014, 2013/16/0078. Für „Bauherrenmodelle“ ist es aber gerade kennzeichnend, dass die Beteiligten (mit dem Ziel die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage möglichst zu vermeiden) mehrere dem Schein nach selbständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zu einem einzigen Vertragszweck zusammenentreten (VwGH 28.09.1998, 96/16/0135). War somit der wahre wirtschaftliche Gehalt des von der Anbieterseite (Grundstücksverkäufer samt planenden Baumeister) vorbereiteten Angebotes letztlich darauf gerichtet, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück mit darauf entsprechend dem Bauprojekt zu errichtenden Reihenhaus anzubieten und ließ sich der Bf. durch den gesonderten Abschluss des Kaufvertrages und des Generalunternehmervertrages in ein derartiges Vertragsgeflecht einbinden, dann bezieht sich der gegenständliche grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang entgegen der Auffassung des Bf. nicht auf zwei getrennt zu versteuernde Steuerfälle, sondern auf diesen einheitlichen Erwerbsvorgang. Gegen diese jedenfalls auf den Beschwerdefall zutreffende Einbindung in ein solches Vertragsgeflecht spricht letztlich auch nicht der Umstand, dass der planende Baumeister nur hinsichtlich von drei der insgesamt sechs das einheitliche Bebauungskonzept umfassenden Reihenhäusern den Auftrag zur Errichtung des baubehördlich bereits genehmigten Reihenhauses erhielt, somit drei Grundstückserwerber entsprechend der „Vorgangsweise“ im Prospekt lediglich die Planungskosten von jeweils 12.000 € an den Planer/Baumeister bezahlten. Aus den Projektunterlagen geht nämlich hervor, dass die Einbindung in das bestehende Projekt in zwei möglichen Varianten erfolgen konnte. Der jeweilige Grundstückskäufer, dem grundsätzlich freigestellt war das Haus selbst zu errichten, hatte jedenfalls gegenüber dem Planverfasser die Planungskosten von (laut Honorarrechnung) 12.000 € zu bezahlen. Andererseits wurde laut Projektunterlagen für die Errichtung des Reihenhauses ein Pauschalangebot erstellt. Nach dem Wortlaut des Prospektes wurde für den Fall der Annahme des Pauschalangebotes "ein Haus samt Grundstück erworben". Der Bf. hat sich durch den Abschluss des Generalunternehmervertrages für die Variante mit der Errichtung des Reihenhauses entsprechend den Projektunterlagen entschieden und ließ sich somit auf diese Weise in das geplante Reihenhausprojekt einbinden. Daran ändert dem Grunde nach auch der Einwand nichts, dass die tatsächlichen Kosten für Fertigstellung des Reihenhauses samt Außenanlagen den Richtwert deutlich überschritten haben, wurden doch vom Finanzamt (neben den Planungskosten) die Errichtungskosten nur in der von C dem Bf. in Rechnung gestellten Höhe des Werklohnes in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Gegen die erfolgte Einbindung spricht auch nicht das Vorbringen, wegen der häufigen Absenz des C habe der Bf. oftmals selbst mit den Professionisten unmittelbar Kontakt aufgenommen. Keine relevante Bedeutung kommt auch dem Argument zu, bei dem ausdrücklich als „Generalunternehmervertrag“

bezeichneten Vertrag habe es sich um einen Werkvertrag über Baumeisterarbeiten und nicht um einen Generalunternehmervertrag im eigentlichen Sinne gehandelt, hat doch der Bf. unzweifelhaft mit dieser Vereinbarung den zusammen mit dem Grundstücksverkäufer das Reihenhausprojekt eigenständig initiiierenden Baumeister mit der Errichtung des zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes bereits geplanten und baubehördlich genehmigten Reihenhauses beauftragt. War bei gegebener Sachverhaltskonstellation der Bf nicht als Bauherr des nach den Vorgaben des bestehenden Bebauungsplanes zum Kaufzeitpunkt des Grundstückes über Auftrag des Grundstücksverkäufers bereits fertig geplanten, baubehördlich als Teil dieser projektierten Reihenhausanlage schon genehmigten Reihenhauses anzusehen, dann bilden der Kaufpreis für das Grundstück und die angesetzten (betragsmäßig unbestritten gebliebenen) Planungs- Errichtungskosten für das Reihenhaus zusammen die Gegenleistung für diesen einheitlichen Erwerbsvorgang. Entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen liegen somit nicht zwei jeweils getrennt zu versteuernde Erwerbsvorgänge vor. Für den eingewendeten weiteren Erwerbsvorgang mit C (nämlich dem Abschluss des Generalunternehmervertrages am 29. Oktober 2009) ist somit nicht zwischenzeitlich Verjährung eingetreten, vielmehr war das mit Bescheid vom 13. August 2009 abgeschlossene Grunderwerbsteuerverfahren betreffend den Kaufvertrag vom 10. August 2009 mit B gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen wieder aufzunehmen und mit dem das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 die Grunderwerbsteuer für diesen einheitlichen Erwerbsvorgang von einer Bemessungsgrundlage von 366.217 € (Kaufpreis Grundstück von 92.400 €+ Planungs- und Errichtungskosten Reihenhaus als sonstige Gegenleistung im Betrag von 273.817 €) in Höhe von 12.817,60 € vorzuschreiben. Der Umstand, dass das Finanzamt aus unerklärlichen und dem Bundesfinanzgericht nicht einsichtigen Gründen den Wiederaufnahmebescheid vom 20. August 2014 und den neuen Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 nicht gemäß § 307 Abs. 1 BAO verbunden erlassen hat, begründet keine Rechtswidrigkeit dieser beiden beschwerdegegenständlichen Bescheide, wurde doch der Bf. dadurch in seinen Rechten nicht belastet/verletzt. Wenn nämlich– wie unter Punkt 1 ausführlich dargelegt- der „Bescheid gemäß § 303 Bundesabgabenordnung (BAO)“ nach seiner ausdrücklichen Benennung und Gestaltung nicht auch den (neuen) Grunderwerbsteuerbescheid umfasste, stand dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 keine bereits ergangene das wiederaufgenommene Verfahren abschließende neue Sachentscheidung entgegen. Mit diesem Grunderwerbsteuerbescheid wird daher nicht gegen den Grundsatz der „entschiedenen Sache“ bzw. „ne bis in idem“ verstößen.

5. Aus dem Vorgesagten folgt insgesamt für die Entscheidung des Beschwerdefalles, dass das Finanzamt im Ergebnis zu Recht mit Bescheid vom 20. August 2014 das Grunderwerbsteuerverfahren betreffend den Erwerbsvorgang „Kaufvertrag vom 10. August

2009 mit B“ gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und mit dem das wiederaufgenommene Verfahren abschließenden Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 für diesen einheitlichen Erwerbsvorgang unter Einbeziehung des Grundstückskaufspreises und der sonstigen Gegenleistung von einer Gegenleistung von 366.217 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 12.817,60 € festgesetzt hat.

6. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 11 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die oben angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich zum einen geklärt, aufgrund welchen konkreten Wissensstandes des Finanzamtes die Voraussetzungen des Wiederaufnahmegrundes der neu hervorgekommenen Tatsachen vorliegen, zum anderen wird darin klargestellt, bei welcher Sachverhaltskonstellation dem Grundstückserwerber im Rahmen eines sogenannten Bauherrenmodells die Bauherreneigenschaft zukommt. Von dieser durch die VwGH - Rechtsprechung geklärten Rechtslage weicht dieses Erkenntnis nicht ab. Ansonsten waren vorwiegend Feststellungen über relevante Tatumstände zu treffen und damit Sachverhaltsfragen abzuklären.

7. Über die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 20. August 2014 und gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. September 2014 war somit spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 28. September 2016