

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache W, vertreten durch HASLINGER / NAGELE & PARTNER RECHTSANWÄLTE GMBH, Roseggerstraße 58, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 12.01.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.12.2014, Erf.Nr. 123 betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 29.4.2010 verkaufte die A GmbH (FN x) als außerbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ xx des neu vermessenen Grundstücks Nr. 192/53 mit einer Gesamtfläche von 1071 m² sowie Anteile an Grundstück Nr. 192/1 sowie Nr. 195/5 an Frau W (Beschwerdeführerin) zu 1/3tel und ihrem Bruder zu 2/3tel um den Gesamtkaufpreis von € 60.000,-.

Am 17.1.2011 erging der Grunderwerbsteuerbescheid an die Bf. in Höhe von € 1.050,- welcher von einer Bemessungsgrundlage von € 30.000,- ausging. Nach Berichtigung der Bemessungsgrundlage auf € 20.000,- (= 1/3tel des Gesamtkaufpreises) wurde die Grunderwerbsteuer mit gesamt € 700,- festgesetzt.

Im Zuge einer Überprüfung durch das Finanzamt wurde die Bf. mit Schreiben vom 06.11.2012 zu ergänzenden Angaben aufgefordert, die folgendermaßen erfolgten:

1. Wie sind Sie auf das gegenständliche Projekt aufmerksam geworden?

Gespräche mit Herrn A

2) Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen? Um Vorlage wird ersucht.

Nein

3) Wurde Ihnen das Grundstück mit zu errichtendem Wohnhaus als Gesamtpaket angeboten?

Wir beabsichtigten schon seit längerer Zeit, ein Grundstück als Geldanlage zu erwerben. Daraufhin fragten wir unverbindlich bei A Immobilien an, ob es ev. ein Grundstück zur Geldanlage zu kaufen gäbe. Das Grundstück in Ort wurde uns angeboten. Zu diesem Zeitpunkt haben wir noch nicht beabsichtigt und es war uns finanziell auch noch nicht möglich, darauf zu bauen. Wir planten, dies aus finanziellen Gründen, erst in den nächsten drei bis vier Jahren zu tun. Zum Zeitpunkt des Kaufes war die Aufteilung der Baubeteiligung zwischen uns, SBW, völlig ungeklärt.

Das Verhältnis zwischen Bauherrn und Grundstückskäufer war also nicht klar ob es in der gleichen Aufteilung erfolgen wird. Die damals herrschende wirtschaftliche Situation im Mai 2011 ermöglichte uns plötzlich eine interessante Finanzierung, so dass wir im Juni 2011 den Bauauftrag an Bauunternehmen A GmbH erteilten. Die Wahl dieses Bauunternehmens zu beauftragen erfolgte auf Grund seines guten Rufes und unserer sehr guten Erfahrung bei früheren Bautätigkeiten. Außerdem war das Bauunternehmen A der Bestbieter. Wir konnten keinen günstigeren Anbieter finden.

4) Mit wem wurden die Verhandlungen bezüglich der Höhe des Grundstückskaufpreises und der Höhe der Errichtungskosten des Wohnhauses geführt?

Herrn A

5) Wurde ein Vorvertrag oder eine sonstige Vereinbarung bezüglich des Grundstückserwerbes abgeschlossen? Um Vorlage wird ersucht.

Nein

6) Von wem und wann wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

Planverfasser DI Architekturbüro S. Bei Erwerb des Grundstückes war bereits ein rechtskräftiger Baubescheid vorhanden, welcher nach den genauen Auflagen der Gemeinde eingereicht wurde.

7) Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Fa. A

8) Wem wurde sie erteilt? Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Fa. A

9) Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Um Vorlage aller bezüglichen Verträge (Kauf-, Bau—, Werk- u. sonstige Verträge bzw. Anbote und Auftragsbestätigungen) wird ersucht.

Nach Preisanfragen bei mehreren Anbietern haben wir an den Bestbieter im Juni 2011 den Auftrag an Bauunternehmen A vergeben. Angebot liegt bei.

10) Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart? Um Bekanntgabe der Höhe des Fixpreises wird ersucht.

Siehe Angebot

11) In wessen Namen wurden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?

In unserem und Fa. A

12) An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Teilweise an uns, teilweise an Fa. A

13) Wurde bereits eine Endabrechnung für die Errichtung des Gebäudes durchgeführt?
Um Vorlage wird ersucht.

Ja, Kopie liegt bei.

Im Mai 2011 legte die Firma Bauunternehmen A GmbH an die Bf. und ihren Bruder ein Angebot über die Errichtung eines 6 Familienwohnhauses F inklusive Außenanlage und Anschlüsse zu einem Kaufpreis von € 375.0000 exkl. MwSt. Der Bauauftrag zu diesen Konditionen wurde von der Bf. und ihrem Bruder mündlich erteilt.

Am 30.6.2011 wurde von der Baufirma die 1. anteilige Teilrechnung über € 12.500 betreffend dieses Bauvorhaben (anteilige Bodenplatte Top 2 und 5) an die Bf. gelegt. Die Schlussrechnung wurde am 18.5.2012 erstellt.

Mit Bescheid vom 20.03.2012 wurde der Bf. und ihrem Bruder die Benutzungsbewilligung für das Mehrfamilienhaus xx Wohnung 1- 6 erteilt.

Durch die ab 14.9.2012 durchgeführte Außenprüfung des Finanzamtes bei der Firma A GmbH kamen Tatsachen neu hervor, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Die A GmbH als Bauwerber suchte am 23.03.2010 um Baubewilligung einer Neubau Wohnanlage mit 59 Wohneinheiten, 72 Carports inkl. Kellerersatzräumen sowie 73 PKW Abstellplätzen auf dem Grundstück Nr. 192/1, 192/6 der EZ xx an. Die Bebauung erfolgte in 3 Bauabschnitten von Norden nach Süden, wobei gegenständliches Gebäude in den dritten Bauabschnitt fiel. Aus dem Teilbebauungsplan (Erstellung durch DI AW, Jänner, März 2010) ist ersichtlich, dass der Bereich mit überwiegend gekoppelten Wohnhäusern bzw. Carports

als Koppelung geplant wurde. Ebenfalls ersichtlich ist, dass bereits in diesem Plan, die Bebauung des gegenständlichen Grundstücks mit einem 6 Wohneinheiten umfassenden Gebäudes vorgesehen war. Die formale Angleichung an die bestehenden Siedlungen wurde dadurch gewährleistet, weil „ein Bauträger diese Siedlung errichten will.“ Mit Bescheid vom 19.04.2010 wurde dies von der Gemeinde xx genehmigt. Die Firma A GmbH trat vor der Baubehörde als Bauwerber und die Firma Bauunternehmen A GmbH als Bauführer auf.

Aus dem vorgelegten Aktenmaterial und aus Recherche des Gerichts geht hervor, dass das gegenständliche Bauprojekt von der Firma A GmbH sowohl im Internet als auch in Tageszeitungen unter „Leistbares Wohnen, In Bau/In Planung F bei B, Errichtung von 65 Wohnungen, jeweils mit großzügigem Wohnzimmer

mit Küche sowie zwei Schlafzimmer, Badezimmer, WC Vorraum und Abstellraum mit Garten, Balkon oder Terrasse, Kauf und Miete möglich“ beworben wurde. (vgl. Homepage www Stand: 24.12.2010 bzw. 24.03.2011)

Mit Bescheid vom 10. Dezember 2014 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt und mit Bescheid im wieder aufgenommenen Verfahren die Grunderwerbsteuer unter Einbeziehung der anteiligen Hauserrichtungskosten mit € 2.259,60 festgesetzt. Daraus ergab sich eine Nachforderung von € 1.559,60 für die Bf.. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme erfolgte, da der Abgabenbehörde nach Erlassung des aufgehobenen Bescheides bekannt wurde, dass der Grundstückserwerber an den Erwerb des Wohnhauses, welches vom Organisator (Bauunternehmen A GmbH) geplant und von der Baubehörde bereits bewilligt war, gebunden gewesen sei. Die Firma A GmbH trat vor der Baubehörde als Bauwerber und Bauunternehmen

A GmbH als Bauführer auf. Das Ansuchen um Baubewilligung für dieses Bauvorhaben wurde von der Fa. Bauunternehmen A GmbH bereits am 12.04.2010 eingebracht. Im Zeitpunkt des Grundstückskaufes sei festgestanden, dass kein unbebautes, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei. Die Grunderwerbsteuer wurde seinerzeit im o.a. Bescheid nur von der bekannt gegebenen Gegenleistung berechnet. Die gesetzmäßige Grunderwerbsteuer wäre aber vom Wert der Gesamtgegenleistung zu berechnen gewesen, welche sich im gegenständlichen Fall aus den Kaufpreisen für das Grundstück und das Gebäude zusammensetzt.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass keine Wiederaufnahmegründe gem. § 303 (1) lit b BAO vorlägen, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Weiters sei der Beschwerdeführer weder an eine vom Organisator geplante und bereits bewilligte Wohnanlage gebunden gewesen, noch sei zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes festgestanden, dass ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorganges sein sollte. Die Auftragsvergabe an die Fa. A sei erst kurz vor Legung der ersten Teilrechnung erfolgt. Die Bf. hatte somit jedenfalls auch die Möglichkeit, auf das Gesamtkonstrukt des Bauvorhabens Einfluss zu nehmen. Das Projekt der Fa. A war der Bf. bekannt und war ihr auch bewusst, dass dieses Projekt verwirklicht werden könnte. Die Beauftragung des Bauunternehmen A GmbH sei schlussendlich deshalb erfolgt, weil deren Angebot das günstigste war und bereits bei einem anderen Projekt gute Erfahrungen mit diesem Unternehmen gemacht worden waren. Ein Zusammenhang zwischen dem Kauf des Grundstückes und der Gebäudeerrichtung bestehe nach Ansicht der Bf. nicht.

Mit Vorhalt vom 22.4.2015 wurde die Bf. aufgefordert bekannt zu geben, welche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung möglich war. In Beantwortung dieses Schreibens teilte die Bf. mit Verweis auf die Bescheidbeschwerde vom 12.01.2015 mit, dass auf das Gesamtkonstrukt des Bauvorhabens jeglicher Einfluss genommen werden konnte. Details, welche Einflussnahme dies konkret gewesen sei, wurden nicht angeführt.

Das Anbot der Firma A wurde mündlich angenommen, der gemeinsame Beschluss für die Errichtung des Gebäudes Ort wurde unmittelbar vor der Beauftragung des Bauunternehmens zwischen den Miteigentümern beschlossen.

Weitere Ermittlungen des Finanzamtes vom 20.4.2015 ergaben, dass der Auftrag zur Vermessung der gegenständlichen Grundstücke von der Fa. A GmbH mündlich erteilt wurde.

Mit ausführlich begründeter Beschwerdevorentscheidung vom 9.2.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der Firma A GmbH sei nach Anbotlegung der Auftrag zur Errichtung des 6 Familienwohnhauses samt Außenanlagen erteilt worden. Der Gesamtkaufpreis für das Wohnhaus decke sich mit dem ausgehandelten Fixpreis im Angebot. Mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages habe sich die Bf. in ein von der A Bauunternehmen GmbH als Organisator erstelltes Planungs-, -und Finanzierungskonzept einbinden lassen, weshalb die Bf. keine Bauherreneigenschaft begründet habe.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde repliziert, dass in der Beschwerdevorentscheidung die Wiederaufnahme nicht begründet wurde und auch keine Wiederaufnahmegründe vorlägen. Weiters wurde darauf verwiesen, dass für die Bf. im Zeitpunkt des Grunderwerbs keine rechtliche oder sonstige Bindung bestanden habe, nach erfolgtem Grundkauf ein Gebäude zu errichten und kein einheitliches Vertragsgeflecht vorgelegen habe. Für die Bauherreneigenschaft der Bf. seien sämtliche Voraussetzungen vorgelegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 BAO nF kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren ua. von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn nach Abs. 1 lit b) 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 hätte.

Zur Frage, ob tatsächlich ein Wiederaufnahmsgrund vorliegt, der die Abgabenbehörde berechtigt hat, die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von den Grund- und Baukosten festzusetzen, ist daher grundlegend zu klären, ob anlässlich neu hervorgekommener Sachverhaltsmomente neben dem Grundstück auch das darauf zu errichtende Gebäude als Vertragsgegenstand anzusehen oder ob diesbezüglich dem Erwerber die Bauherreneigenschaft zugekommen ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, sofern sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gem. § 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 vorbehaltenen Nutzungen.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) kann Gegenstand eines Kaufvertrages auch eine künftige Sache sein oder eine Sache, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist Gegenstand der kaufvertraglichen Übereignungsverpflichtung das Grundstück im bebauten Zustand, so ist das Grundstück in diesem Zustand auch grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges. Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich zwar aus zwei oder mehreren an sich selbstständigen Verträgen, sind diese Verträge jedoch auf Grund ihres rechtlichen Zusammenhangs zivilrechtlich als einheitlicher Vertrag anzusehen, so ist grunderwerbsteuerrechtlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 117b).

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z1 GrEStG der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

Nach der langjährigen und einhelligen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/16/0210; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, u.v.a.) ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als

Kaufpreis bezeichneten Betrag 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 GrEST erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. (vgl. VwGH 30.09.2004, 2004/16/0081; VwGH 17.03.2005, 2004/16/0246 u.v.a.). Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. (BFH 2.9.1993, II B 71/93, BStBl 1994 II 48; BFH 27.10.1999, II R 17/99, DStR 1999, 2027; siehe zu vor in: Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rz 88 ff. zu § 5 mit Verweisen auf eine Vielzahl von weiteren VwGH-Erkenntnissen und die bundesdeutsche BFH-Rechtsprechung).

Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen.

Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB. VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081, VwGH 08.09.2010, 2008/16/0014).

Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges wird nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder zumindest objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhangs zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (BFH vom 27. Oktober 1999, II 17/99).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitliche Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen u.a. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und - bei einer

Personenmehrheit auf der Veräußererseite - die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Grundstückserrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Unter Beachtung dieses rechtlichen Hintergrundes gilt es zur entscheidungswesentlichen Frage des Leistungsgegenstandes zu bedenken:

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24.5.1971, 1271/69, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. Erk. vom 15.12.1988, 88/16/0056-0059; 19.5.1988, 87/16/0102-0104 u.v.a.) dargetan, dass der Käufer nur dann als Bauherr angesehen werden kann, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss nehmen kann;
- b) das finanzielle Risiko trage, d.h. nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen sondern alle Kostensteigerungen zu übernehmen habe, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 u.a.) und
- c) das Baurisiko trage, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist.

Liegen diese Voraussetzungen nicht kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vor, ist diesen die Bauherreneigenschaft abzusprechen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Ist jedoch das Bauprojekt in allen Einzelheiten zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges bereits geplant, so kann der Erwerber auf die Gestaltung des Gebäudes regelmäßig keinen Einfluss mehr nehmen. Für die Bauherreneigenschaft kommt es ua. darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen zB. im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Aus dem gesamten Akteninhalt ist ersichtlich, dass die Initiative zur Bebauung des Grundstücks ausschließlich von der Verkäuferseite, der Firma A GmbH, ausgegangen ist. Diese ist auch als Bauorganisator in Erscheinung trat. Der Auftrag zur Vermessung des Grundstückes wurde laut Auskunft des Vermessungsbüros ebenso von dieser Firma erteilt. Mit Kaufvertrag vom 03.03.2010 wurde sie außerbücherliche Eigentümerin und ließ sie sich eine Liegenschaft, die in Parzellen geteilt wurde und für die sie zur Errichtung einer Wohnhausanlage um Baubewilligung ansuchte, fest an die Hand gegeben. Die Baubewilligung für diese Wohnanlage mit 59 Wohneinheiten samt Abstellplätzen, Carports und Kellerersatzräumen wurde ihr am 19.04.2010 erteilt. Die Bewerbung dieser Wohnanlage erfolgte über die A GmbH auf der eigenen Homepage sowie in Tageszeitungen. Angeboten wurden darin drei Häuser/Wohnungstypen unterschiedlicher Größe in drei Ausbaustufen und jeweils zu einem Fixpreis.

Die Bf. stieg in ein von der Firma A GmbH geplantes Bauprojekt ein, indem sie folgende sachlich zusammenhängende Verträge annahm:

- den Kaufvertrag über die Liegenschaft vom 29.04.2010 mit der A GmbH
- das Anbot vom 12.05.2011 der A Bau GmbH über eine 6 Familienwohnanlage – F zu einem Fixpreis.

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

Nach den – aufgrund der Judikatur des VwGH - erarbeiteten Kriterien ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196, 17.10. 2001, 2001/16/0230 und Fellner, aaO, § 5 Rz 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur).
- das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 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, wobei diese Voraussetzungen gemeinsam von allem Anfang bzw. vom Beginn der Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vorliegen müssen, wollen sie als Bauherren angesehen werden (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0121).

Dass eine derartige Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion im konkreten Fall aber nicht möglich war, ist schon deshalb offenkundig, da zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Planung bereits abgeschlossen war und die Baubewilligung

erteilt war, weshalb auch eine individuelle Verbauungsmöglichkeit ausgeschlossen war. Dass die Bf. wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung und Planung des zu errichtenden Gebäudes nehmen konnte, ist weder aktenkundig noch wurde dies von der Bf. dargelegt. Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem im Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0084 zum Ausdruck gebracht, dass schon wegen der für die äußere Gestaltung eines Objektes maßgeblichen tatsächlichen Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 24.3.1994, Zi. 93/16/0168), keine Bauherreneigenschaft der Erwerber gegeben war.

Auch die im konkreten Fall getroffene Pauschalpreisvereinbarung und damit der Ausschluss des Risikos einer Preiserhöhung sind ein wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung der Bf.. Die Bf. traf bei dieser Vertragsgestaltung kein Risiko von Kostensteigerungen.

Entscheidend ist für die Bauherrenfrage auch, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator - wie im gegenständlichen Fall - und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwälzt, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Da die von der Judikatur geforderten Voraussetzungen für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ gegeben sein müssen, im strittigen Fall weder von einer Einflussnahme auf die Gestaltung des Hauses in Anbetracht der Einbindung in ein fertiges und komplettes Bebauungskonzeptes noch von einer Tragung des finanziellen Risikos angesichts der Fixpreisvereinbarung gesprochen werden kann, war der Beschwerdeführerin die Bauherreneigenschaft abzusprechen und die Einbeziehung der Gebäudeerrichtungskosten - deren Höhe im Übrigen unbestritten geblieben ist - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gerechtfertigt.

Der Grunderwerbsteuererstbescheid erging am 17.01.2011. Erst die Ermittlungen der Behörde beim Veräußerer des Grundstückes ab 14.09.2012 brachten zutage, dass eine Baubewilligung und Bebauung der veräußerten Grundstücke durch den Veräußerer erfolgte. Die Abgabenbehörde hat im Bescheid vom 10.12.2014 ausführlich die Gründe für diese Wiederaufnahme dargetan. Von der Bf. für die Bemessung der Grunderwerbsteuer war lediglich der Kaufpreis für das Grundstück, nicht aber der Kaufpreis für das - vom Veräußerer geplante und auch gebaute - darauf befindliche Gebäude angegeben.

Diese Tatsache kam erst im Zuge der weiteren Ermittlungen beim Veräußerer (ab 14.09.2012) bzw. der Bf. zutage (Bebauungsplan sowie Gebäudebenutzungsbewilligung des Bf, Ergänzungsersuchen an den Bf. samt Beilagen v. 06.11.2012).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 24. September 2018