

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Scheer Rechtsanwalt GmbH, Wollzeile 29, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25.04.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.03.2014, ErfNr. x, ABNr. xx, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

1.1. Bauakt

1.1.1 Ansuchen zur Schaffung von Bauplätzen

Aus dem Bauakt der Stadtgemeinde L. (Baubehörde) zu GZ xxx betreffend T-Straße 2, 2a, 4, 4a geht hervor, dass die Firma I GmbH am 25.07.2008 ein Ansuchen zur Schaffung von Bauplätzen der Grundstücke Nr. y, im Ausmaß von 868 m² und Nr. yy, im Ausmaß von 679 m² beide aus EZ, KG R gestellt hat. Dieses Ansuchen wurde mit Bescheid vom 15.10.2008 bewilligt.

1.1.2 Antrag auf Baubewilligung Doppelwohnanlage

Am 29.09.2008 (eingelangt bei der Behörde am 11.11.2008) wurde von der I GmbH bei der Baubehörde um Baubewilligung für die Errichtung einer Doppelwohnanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. y und yy in R angesucht. Unterzeichnet wurde dieses Ansuchen vom zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der I GmbH und dem als Grundeigentümer angeführten V.. Als Bauwerber, Planverfasser und Bauführer wurde die Firma I GmbH angegeben. Diesem Ansuchen beigelegt waren

die Baubeschreibung, der Bauplan, die Energieausweise (erstellt am 19.10.2008) und die schriftliche Bestätigung des Planverfassers. Alle Unterlagen waren mit dem Firmenstempel der I GmbH und der Unterschrift des Geschäftsführers versehen.

1.1.3. Erteilung Baubewilligung Doppelwohnanlage

Die Baubewilligung für GZ xxx wurde der I GmbH von der Baubehörde mit Bescheid vom 24.08.2009 erteilt.

Auszug aus dem Bescheid vom 24.08.2009:

BESCHEID

Auf Grund des Antrages vom 29.09.2008 (ha eingelangt am 11.11.2008) und nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, insbesondere der am 13.08.2009 durchgeführten Bauverhandlung, deren Niederschrift einen wesentlichen Bestandteil dieses Bescheides bildet, ergeht vom Bürgermeister der Stadtgemeinde L. als Behörde erster Instanz im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde im Rahmen der Landesvollziehung folgender
SPRUCH I)

Der I GmbH, ... , wird gemäß § 35 Abs 1 und 2 iVm § 45 Abs 2 OÖ Bauordnung 1994 LGBl Nr 66/1994 idgF die
BAUBEWILLIGUNG

...

B) für die Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. yy, KG R (T-Straße 4, 4a), nach Maßgabe des bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Plansatzes der I GmbH vom 25.09.2008, in der Fassung vom 29.01.2009, erteilt.

...

1.1.4 Baufortschrittmeldung des Bauführers an Baubehörde

Die I GmbH meldete der Baubehörde am 10.05.2010, (Kalenderwoche 19) gemäß § 40 Abs. 4 OÖ Bauordnung, die Fertigstellung des Rohbaus einschließlich der Dachdeckung für den Neubau auf Grundstück Nr. yy, KG R mit Kalenderwoche 20.

1.1.5. Anzeige Baufertigstellung

Die Anzeige der Baufertigstellung auf dem Grundstück Nr. yy, EZ xxxx, KG R (T-Straße 4 und 4a) gemäß § 42 Oö BauO LGBl Nr. 66/1994 idgF und gemäß § 20 Abs. 3 Oö Abwasserentsorgungsgesetz erfolgte am 03.09.2012.

1.2. Kaufvertrag vom 19.10.2009

Mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 erwarb Bf., nunmehrige Beschwerdeführerin, = Bf., 361/679 Anteile des Grundstückes yy der EZ xxxx KG R zum Gesamtkaufpreis iHv € 69.692,00. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass die Bf. die Wohnhaushälfte TOP 4, des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses, erhalten soll. Vorerst wurde nur ideelles Miteigentum vereinbart.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

I. Allgemeines

Herr V. ist grundbücherlicher Eigentümer von 361/679stel Anteilen (B-LNr. 1) der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, ob welcher Liegenschaft das Grundstück Nr yy im unverbürgten Gesamtausmaß von 679 m² vorgetragen ist.

Der Grundstücksanteil von Herrn V., nämlich 361/679stel Anteilen an der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, bildet den Vertragsgegenstand.

Die Käuferin, nämlich Frau Bf. beabsichtigt mit den Ehegatten A und C, welche wiederum sub B-LNr. 2 und 3 Miteigentümer der EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, sind, ein Doppelwohnhaus zu errichten.

Die nunmehrige Käuferin erwirbt zu diesem Zwecke vorerst einen ideellen Miteigentumsanteil im Umfang von 361/679stel Anteile an der EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, um auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten.

Festgehalten wird, dass die nunmehrige Käuferin, die Wohnungshälfte TOP 4 hinsichtlich des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses erhalten soll. Der kaufgegenständliche ideelle Grundstücksanteil weist eine Fläche von 361 m² auf.

...

III. GEGENLEISTUNG

Hinsichtlich des Kaufpreises vereinbaren die Vertragsparteien nachstehendes:

Als Kaufpreis für 361/679stel Anteile vereinbaren die Vertragsparteien einen Pauschalpreis in Höhe von € 69.692,00
(in Worten Euro neunundsechzigtausendsechshunderteinundneunzigkommanullfünf).

...

VII. IDEELLE MITEIGENTUMSBEGRÜNDUNG

Die Käuferin ist darüber belehrt worden, dass diese in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstücksanteil - entsprechend ihrem Miteigentumsanteil - Wohnungseigentum mit den Ehegatten A und C zu begründen hat.

Bis zur Begründung von Wohnungseigentum steht der Käuferin das alleinige Nutzungsrecht an jener Grundstücksfläche zu, welche den jeweiligen Doppelwohnhaushälften zugeordnet ist. Dies hat zur Folge, dass der Käuferin das alleinige Nutzungsrecht an jener Grundstücksfläche zukommt, welches der Doppelwohnhaushälfte Top 4 entspricht.

Die Käuferin verzichtet bis zur Begründung von Wohnungseigentum im Grundbuch auf die Teilungsklage.

In weiterer Folge beabsichtigt die Käuferin mit den Miteigentümern, nämlich den Ehegatten A und C über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen das Doppelwohnhaus errichten zu lassen. Diesbezüglich werden die Käufer Einvernehmen zu erzielen haben. Sollten zur Begründung von Wohnungseigentum die Miteigentumsanteile

geringfügig abgeändert werden müssen, so sind die Vertragsparteien mit ihren Rechtsnachfolgern verpflichtet, die Abänderungen unentgeltlich durchzuführen.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, diese Verpflichtung auf deren etwaige Rechtsnachfolger zu überbinden.

Die Vertragsparteien verpflichten sich zudem, die zur Begründung von Wohnungseigentum erforderlichen Urkunden unverzüglich in der dafür vorgeschriebenen Form zu unterfertigen und alles zu unternehmen, dass damit das Wohnungseigentum möglichst bald im Grundbuch einverleibt werden kann.

...

IX. KOSTEN STEUERN UND GEBÜHREN

Sämtliche mit der Errichtung dieses Kaufvertrages und dessen grundbücherlicher Durchführung verbundenen Kosten und Gebühren, sowie die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer tragen die Käufer im Innenverhältnis alleine.

Die Käufer verpflichten sich zur ungeteilten Hand auf das Anderkonto bei der Bank, Konto Nr. xxy, BLZ xyy,

*die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.441,00
sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 697,00
sohin gesamt € 3.138,00*

innen 14 Tagen nach allseitiger Vertragsunterfertigung zu überweisen, dies zur Selbstberechnung der Gebühren durch den Vertragserrichter.

Die Vertragsparteien nehmen zustimmend zur Kenntnis, dass die Gebührenanzeige im Wege der Selbstberechnung zu erfolgen hat.

Die Käuferin verpflichtet sich zudem zum vereinbarten Kaufpreis die anteiligen Geometer- sowie in weiterer Folge auflaufenden Parifikatskosten (Wohnungseigentumsvertrag etc.) anteilmäßig mit den weiteren Käufern zu übernehmen.

...

1.3. Werkvertrag vom 22.10.2009

Die Bf. schloss am 22.10.2009 mit der I GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines Doppelhauses mit Satteldach, zum Fixpreis von € 107.353,00. Baubeginn war lt. Werkvertrag November 2009, Fertigstellung ca. 3-4 Monate nach Baubeginn. Das Haus wird auf dem Grundstück yy errichtet. Die Leistungen der Firma I umfassen unter anderem die Einreichplanung und die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes.

Gleichzeitig mit dem Werkvertrag hat die Bf. ein **verbindliches Vermittlungsangebot** der I GmbH angenommen: demgemäß hatte die I GmbH die ausführenden Firmen für diverse Ausbauarbeiten zu vermitteln. Die Firmen sollten vor Baubeginn namentlich bekanntgegeben und ein Ablaufplan für Zahlung und Ausführung erstellt werden. Folgende Gewerke sind aufgelistet: Errichtung der Zwischenwände, Luft-, Wasser und

Wärmepumpe inkl. Wohnraumlüftung, Innenfensterbänke, Innenputz, Fußbodenaufbau, Estrich inkl. Dämmung, Eingangstüre, Fassade, Außenfensterbänke. Zusätzlich hatte die I GmbH die geeigneten Firmen für die Kelleraußenisolierung, die Terrasse und einen Kamin beizustellen. Alle weiteren Arbeiten bis zur Schlüsselfertigstellung werden lt. Anmerkung "ev. von Bauherrn selbst gemacht". Die hierfür in Anschlag gebrachten Preise waren Fixpreise und haben insgesamt 54.900 € betragen.

1.4. Wohnungseigentumsvertrag vom 17.08.2010/23.09.2010/30.09.2010

Der Wohnungseigentumsvertrag wurde von den Miteigentümern am 17.08.2010 und von den Pfandgläubigern am 23.09.2010 bzw. 30.09.2010 unterzeichnet.

Auszug aus dem Wohnungseigentumsvertrag:

I. Die in der angeschlossenen Tabelle, Spalte A, unter laufender Nummer 1 bis 6 angeführten und in Spalte C namentlich genannten Vertragsparteien sind zu den in Spalte D ausgewiesenen Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, bestehend aus dem Grundstück Nr. yy.

Auf dieser Liegenschaft wurde ein Doppelwohnhaus samt Garagen- und KFZ-Abstellplätze, laut dem von der Behörde genehmigten Plan mit zwei selbstständigen Wohnungseinheiten errichtet.

II. Sämtliche Miteigentümer erteilen ihre ausdrückliche Zustimmung, dass ihre bisherigen Miteigentumsanteile, welche in der angeschlossenen Tabelle unter D angeführt sind, nunmehr in die sich aus dem Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Baumeister Ing. SV, vom 11.04.2010, festgesetzten Nutzwerte, welche in der angeschlossenen Tabelle unter E angeführt sind, abgeändert werden können. Diese beziehen sich auf die tatsächliche Nutzfläche.

Die hiedurch erforderliche Übernahme bzw. Übertragung von Liegenschaftsanteilen erfolgt vollkommen unentgeltlich im Sinne der Vertragspunkte VII. der Kaufverträge vom 19.10.2009 bzw. 05.09.2008.

Sohin übergeben die Ehegatten A, und C, jeweils einen Grundstücksanteil von 3845/593446-stel Anteile an Frau Bf.. Frau Bf., erklärt die Übernahme der erhaltenen Anteile von gesamt 7690/593446-stel Anteile.

III. Die in der Tabelle Spalte C unter lfd. Nr. 1 bis 6 genannten Miteigentümer räumen sich wechselseitig das Recht auf ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über die in der Tabelle Spalte B angeführten Einheiten, welche aus den in Spalte G ersichtlichen Räumlichkeiten bestehen, im Sinne des § 2 (WEG 2002) nach Maßgabe der in der Tabelle angeführten Aufstellung ein, sodass hiedurch ein mit dem Miteigentumsanteil untrennbar verbundenes, dingliches Recht - das Wohnungseigentum - begründet wird, dessen Gegenstand die ausschließliche Nutzung und alleinige Verfügung über die bewohnbaren, in der Spalte G bezeichneten Räume der in Spalte B genannten Einheiten, durch den jeweiligen Wohnungseigentümer darstellt.

Festgehalten wird, dass die Ehegatten A und C, die gegenständlichen Anteile unter gleichzeitiger Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentumes von Ehegatten erwerben.

angeschlossene Tabelle:

[...]

1.5. Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer

Bei der belangten Behörde wurde die Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer für die Bf. iHv € 2.439,22 mit 01.12.2009 im EDV-System vermerkt.

1.6. Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.9.2013

Mit Bescheid vom 18.9.2013 setzte das Finanzamt als belangte Behörde die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO für die Bf. mit € 6.196,58 (€ 177.045,00 x 3,5%) fest. Daraus ergab sich für die Bf. eine Nachforderung iHv € 3.757,36 (€ 6.196,58 - € 2.439,22).

Der Bescheid enthielt folgende Informationen zur Gegenleistung und Begründung:

<i>Kaufpreis</i>	<i>69.692,00 €</i>
<i>Sonstige Leistungen</i>	<i>107.353,00 €</i>
<i>Gegenleistung gem. § 5 GrEStG 1987</i>	<i>177.045,00 €</i>

Begründung:

Sonstige Leistungen = Baukosten lt. Werkvertrag bzw. Vereinbarungen mit der Fa. I GmbH.

Aufgrund durchgeführter Recherchen und Befragungen bei Gemeinden, diversen Liegenschaftsverkäufern und Liegenschaftserwerbern kann angenommen werden, dass sie als Grundstückserwerber an die Planung eines Organisators, in welchem die Gebäudeplanung weitestgehend vorgegeben war, gebunden waren und ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen ist.

Zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und der schriftlichen Vereinbarung mit dem Organisator (I GmbH) besteht ein enger sachlicher Zusammenhang. Nach ständiger Rechtsprechung sind neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen, wenn die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in finaler Verknüpfung stehen.

1.7. Beschwerde der Bf. vom 21.10.2013

Mit Schreiben vom 21.10.2013 wurde von der Bf. gegen den Bescheid vom 18.09.2013 in der Berufung vorgebracht, dass der Bescheid ersatzlos aufzuheben sei, da die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstücks in keiner finalen Verknüpfung stehe und daher die Grunderwerbsteuer nur von den Grundstückskosten zu berechnen sei.

Gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH sei eine finale Verknüpfung nur dann anzunehmen, wenn etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden sei (VwGH vom 30.09.2004, 2004/16/0081, VwGH vom 31.03.1999, 99/16/066). Dies treffe im vorliegenden Fall gerade nicht zu. Die Bf. habe das gegenständliche Grundstück mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 von Herrn V. erworben und erst danach der Firma I GmbH mit Werkvertrag vom 22.10.2009 den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes erteilt. Die Bf. sei im Zeitpunkt des Grundstückskaufes nicht daran gebunden gewesen, mit der I GmbH einen Vertrag abzuschließen. Auch der Verkäufer des Grundstücks habe dies in keiner Weise zur Bedingung gemacht. In dem von der Y GmbH, geschalteten Inserat finde sich ebenso wenig eine Verpflichtung zum Bau eines Hauses.

Die Bf. sei daher im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages am 19.10.2009 in ihrer Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung des Grundstücks völlig frei gewesen. Allfällige Abreden zwischen der Y GmbH und der Firma I GmbH seien der Bf. nicht bekannt.

Die Tatsache, dass die Vertragsabschlüsse in zeitlicher Nähe zueinander liegen, begründe noch keinen sachlichen Zusammenhang im Sinne einer finalen Verknüpfung, da es in der Praxis schlichtweg üblich sei, bereits vor Abschluss des Kaufvertrages allfällige Erkundigungen über eine mögliche Bebauung einzuholen und gerade der Umstand, dass zunächst die Kaufvertragsunterzeichnung abgewartet worden sei, bevor ein Auftrag an die I GmbH erteilt worden sei, dafür spreche, dass diese Verträge nicht in einem sachlichen Zusammenhang stehen würden und die Bf. daher auch nicht an dieses Bauunternehmen gebunden sein wollte, bevor sie tatsächlich über das Grundstück verfügt.

Des Weiteren sei die Selbstberechnung im Jahre 2009 durchgeführt worden und könne die Festsetzung gemäß § 201 BAO von Amts wegen nur innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen. Dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorlägen, werde nicht einmal behauptet und werde auch bestritten.

Lt. beigelegtem Inserat der Y GmbH "könne der Baugrund ausgezeichnet mit einer Doppelhaushälfte bebaut werden".

1.8. Ergänzungersuchen des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr belangte Behörde, vom 20.01.2014

Das Ergänzungersuchen wurde mit **Antwortschreiben der Bf. vom 05.03.2014** folgendermaßen beantwortet:

1.) Worauf war ihr Erwerbsvorgang gerichtet, was wollten sie erwerben?

Am 07.10.2009 machte die Bf. ihr Kaufangebot gegenüber der Y GmbH mit der Absicht ein für sie günstiges Grundstück in der Nähe der Stadt zu erwerben, um darauf ein Haus für sich und ihre Kinder zu bauen.

2.) Wie haben Sie von diesem Projekterfahren?

Die Bf. suchte bereits seit längerem (Sommer 2009) gezielt nach Grundstücken in L. aufgrund ihrer Scheidung. Auf der Anschlagtafel der Z (Z Immobilien) entdeckte die Berufungswerberin schließlich die Anzeige zum freien Grundstück in der Nähe des Schloss R.

3.) Zu wem war ihr erster Kontakt betreffend ihres Erwerbsvorganges?

Da die Immobilie von der Y GmbH zum Verkauf angeboten worden war, stellte die Bf. telefonisch zu diesen den Erstkontakt her. An den genauen Namen kann sich die Bf. nicht mehr erinnern. Jedenfalls legte sie nach Besichtigung des Grundstücks in der T-Straße 18, 4060 L., am 07.10.2009 ein Kaufangebot. Die Bf. erwarb das gegenständliche Grundstück mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 von Herrn V..

Es gab zu keinem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges des Grundstücks eine wie immer geartete Verpflichtung der Bf. gegenüber der I GmbH diese mit der Errichtung zu beauftragen. Weder der Verkäufer des Grundstücks noch die Y GmbH, machten dies in irgendeiner Weise zur Bedingung. Auch im Inserat schien nichts dergleichen auf. Der mit der Errichtung und Abwicklung des Kaufes der Liegenschaft betraute Anwalt machte auch keinen derartigen Hinweis.

4.) Wie haben sie die Miteigentümer kennengelernt?

Im Zuge der Finalisierung des Ankaufs des Grundstücks erfuhr die Bf. (die keinerlei Ahnung von WEG Objekten oder ähnlichen hatte), dass die Ehegatten A und C, welche Miteigentümer der EZ xxxx, Grundbuch yyy R, Bezirksgericht BG, sind, beabsichtigten ein Wohnhaus zu errichten. Bis lange nach der Errichtung des Hauses war der Bf. nicht bewusst, dass sie eigentlich Wohnungseigentum hatte. Für sie handelte es sich um 2 getrennte Grundstücke und sie hielt die Ehegatten A und C lediglich für Grundstücksnachbarn.

Letztlich wusste sie de facto nicht, dass die Ehegatten A und C Miteigentümer des Grundstücks sind.

5.) Haben Sie einen Miteigentümerbeschluss betreffend des Erwerbsvorganges bzw. Bauvorhabens mit den Miteigentümern gefasst?

Im Kaufvertrag über das gegenständliche Grundstück vom 19.10.2009 wurde ein ideeller Miteigentumsanteil vereinbart, um ein allfälliges Bauvorhaben zu ermöglichen. Die Bf. , war zu diesem Zeitpunkt jedoch weiterhin völlig frei in ihrer Entscheidung über das „ob“ oder „wie“ einer Bebauung des Grundstücks. Der Bf. war nicht bewusst, dass sie bloß Miteigentum erworben hat.

Aus der Sicht der Bf. wurde sie von den Ehegatten A und C überzeugt, dass sie auch „ihr“ Haus von der I GmbH errichten lassen soll. Deshalb erhielt die I GmbH mit Werkvertrag vom 22.10.2009 den Auftrag zur Errichtung eines Gebäudes. Die Tatsache, dass die Vertragsabschlüsse in zeitlicher Nähe zueinander liegen, begründet noch keinen sachlichen Zusammenhang im Sinne einer finalen Verknüpfung, da es in der Praxis schlicht üblich ist, vor Abschluss des Kaufvertrages allfällige Erkundigungen über eine mögliche Bebauung einzuholen und die Bf. keinen Vertrag mit der I GmbH abschließen wollte bevor sie den Kaufvertrag über das Grundstück unterzeichnet hatte. Dies war

zumindest subjektiv aus der Sicht der Bf. der Fall und führte dazu, dass dasselbe Haus (nach WEG) völlig unterschiedlich gestaltet wurde (Dach, Fenster, etc.).

Die Einreichplanung und die Bauvorbereitungsarbeiten insbesondere Bauansuchen und Baugenehmigung wurden von der I GmbH vorgenommen. Die Bf. hat erst jetzt erfahren, dass die Einreichplanung offenbar schon vorher vom Verkäufer erfolgt ist. Ihr wurde nachdem sie I GmbH mit der Errichtung beauftragt hat, mitgeteilt, dass sich diese erst darum kümmern werde. Von der bestehenden Baubewilligung wusste die Bf. nichts. Tatsache ist, dass sie sogar (wie sich erst später herausstellte) eine andere Ausführung des Baus beauftragt hatte und dieser daher (besonders was das Dach betrifft) nicht mit der Baubewilligung ident ist.

Weiters wurden von der Bf. in Kopie vorgelegt der Einreichplan, die Baubewilligung, das Nutzwertgutachten, der Eigentümervertrag und der Werkvertrag.

1.8. Aufhebungsbescheid der belangten Behörde vom 27.03.2014

Mit Bescheid vom 27.03.2014 wurde der Bescheid vom 18.09.2013 von der belangten Behörde gemäß § 299 BAO aufgehoben, da sich der Spruch des Bescheides nicht als richtig erwiesen habe (Wiederaufnahmegrund und Ermessensbegründung fehlten).

1.9. Neuer Sachbescheid der belangten Behörde vom 27.03.2014

Mit 27.03.2014 wurde von der belangten Behörde ein neuer Sachbescheid mit folgendem Inhalt erlassen:

Betrifft: Kaufvertrag vom 19.10.2009 mit V.

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 6.196,58 €. Selbstberechneter Betrag 2.439,22 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in der Höhe von 3.757,36 €.

Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig. Die Zahlungsfrist gem. § 210 Abs. 1 BAO und den zu entrichtenden Betrag entnehmen Sie bitte der gesondert ergehenden Buchungsmitteilung.

Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:

Gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von der Gegenleistung in der Höhe von 177.045,00 € (gerundet gem. § 204 BAO) 6.196,58 €

Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis	69.692,00 €
Sonstige Leistungen	107.353,00 €
Gegenleistung gem. § 5 GrEStG 1987	177.045,00 €

Begründung:

Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des

§ 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung und die Feststellungen im Vorhalteverfahren stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Aufgrund des Nachschauauftrages vom 28.02.2011 wurde bei der Fa. "I GmbH" eine Nachschau durchgeführt. Anlässlich dieser Nachschau erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis vom Werkvertrag vom 22.10.2009. Die Kenntnis dieses Umstandes allein und in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtsbeständigkeit) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Gem. § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge betreffend inländischer Grundstücke der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 117 b und § 5 Rz 92, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, ist zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also 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 (vgl. die bei Fellner, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe diesbezüglich auch VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.3.2002, 2001/16/0429). Dabei kommt es nicht darauf an, dass für den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, u.a) oder verschiedene Haustypen zur Auswahl standen (UFSG, GZ RV/0166-G/06 vom 18.10.2007).

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass für den Erwerb von Liegenschaftsanteilen die Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den Parteienvertreter nicht richtig festgestellt wurde. Die/der Erwerber/in hat mit dem vorliegenden Kaufvertrag Miteigentumsanteile an der kaufgegenständlichen Liegenschaft erworben, um mit den Ehegatten C und A ein Doppelwohnhaus zu errichten. Da mit den Miteigentümern kein Beschluss gefasst wurde, der auf den Liegenschaftserwerb und die Errichtung eines Gebäudes abgezielt hätte, ist rechtlich die Bauherreneigenschaft iSd GrEStG auf Seiten der Erwerber nicht möglich. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH v. 28.06.1995, 94/16/0159,0160). Gleichlautende Anträgen an die Baubehörde bzw. gleichlautende Kaufverträge (Werkverträge) können den einheitlichen Willensentschluss nicht ersetzen. Nach dem mit Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2014 vorgelegten Einreichplan war Bauwerber die Firma I GmbH zur Errichtung eines Doppelwohnhauses. Die Baugenehmigung wurde für Projekt A mit 2 Wohneinheiten und Projekt B mit 2 Wohneinheiten an I GmbH erteilt.

Aus dem Kaufvertrag geht eindeutig hervor, dass der Erwerb auf Miteigentumsanteile verbunden mit der Wohnungshälfte Top 4 des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses gerichtet war. Das behauptete „nicht Wissen“ der näheren Details zum Erwerbsgegenstand deutet nicht auf eine Bauherrenschaft hin. Änderungen in der Raumaufteilung, bei der Anordnung der Fenster, bei Baumaterialien können die Bauherrenschaft auf Seiten des der Erwerberin nicht begründen. Nach dem vorliegenden Gesamtkonzept konnte nur ein Erwerber akzeptiert werden, der sich in dieses einbinden ließ. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer setzt sich daher aus den Grund- und Baukosten zusammen.

Die Beschwerde vom 21.10.2013 gegen den (nunmehr aufgehobenen) Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.09.2013 wirkt gem. § 253 BAO auch gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid. Für allfällige Ergänzungen zur Beschwerde vom 21.10.2013 steht die in der Rechtsmittelbelehrung genannte Frist zur Verfügung.

1.11. Ergänzung der Beschwerde durch die Bf. vom 25.4.2014

Mit Schreiben vom 25.04.2014 brachte die Bf. ergänzend zur Beschwerde vom 21.10.2013 vor, dass es sich bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens um eine Ermessensentscheidung der Behörde handle und es diese im vorliegenden Fall unterlassen habe, sämtliche für die Ermessensausübung relevanten Umstände zu berücksichtigen, weshalb der angefochtene Bescheid bereits aus diesem Grund aufzuheben sei.

Die Ermessensentscheidungen haben gemäß § 20 BAO den Kriterien der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit zu entsprechen. Die belangte Behörde rechtfertigte die Wiederaufnahme mit der Begründung dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen wäre. Diese Begründung nehme keinen Bezug auf den vorliegenden Fall bzw. beinhalte keine Interessenabwägung

und berechtige daher nicht von vornherein zur Wiederaufnahme des Verfahrens ohne weitere Kriterien bzw. die Interessen der Partei zu berücksichtigen, da es sonst in der Willkür der Behörde stünde, Verfahren wieder aufzunehmen oder nicht.

Zum einen sei es der Behörde zumutbar gewesen, bereits aufgrund der Anzeige des Erwerbvorganges im Jahre 2009 und dem damit vorgelegten Kaufvertrag vom 19.10.2009 weitere Ermittlungen zu tätigen, da sich aus dem Kaufvertrag ergeben habe, dass die Bf. die Errichtung eines Doppelwohnhauses mit den Ehegatten A und C beabsichtigte. Dagegen sei für die Bf. eine allfällige weitere Abgabepflicht nicht erkennbar, da sie sowohl faktisch als auch nach subjektivem Empfinden keine Verpflichtung zur Beauftragung der I GmbH zur Errichtung eines Hauses hatte, sondern selbst davon ausgegangen war, in der Entscheidung, wie eine Bebauung des Grundstücks zu erfolgen habe, völlig unabhängig und frei zu sein.

Im Rahmen der Billigkeit sei daher auch die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Abgabepflicht, dies gelte sowohl für die Abgabepflichtige als auch für die Abgabenbehörde, zugunsten der Bf. zu berücksichtigen.

Zum Anderen treffe die Neuberechnung der Grunderwerbsteuer die Bf. wirtschaftlich massiv, da diese lediglich über ein monatliches Einkommen iHv durchschnittlich rund € 2.200,00 verfüge und für die beiden mit ihr im gemeinsamen Haushalt lebenden mj. Töchter sorgepflichtig sei und vom getrennt lebenden Kindesvater zu wenig Unterstützung erhalte.

Im gegenständlichen Fall widerspreche es daher der Billigkeit nach fast 5 Jahren, nachdem ein allfälliger Abgabeanspruch entstanden sei, eine Nachforderung festzusetzen, die für die Bf. nicht erkennbar und vorhersehbar war und finanziell überfordere, weshalb bereits aus diesen Gründen der Aufrechterhaltung der Rechtskraft der Vorzug gegenüber der Rechtsrichtigkeit einzuräumen sei und der angefochtene Bescheid zur Gänze aufzuheben sei.

1.11. Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 26.1.2016

Die abweisende BVE wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass - wenn von der Selbstberechnung einer Abgabe Gebrauch gemacht werde - gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Festsetzung der Abgabe erfolgen könne, wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden.

Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens seien aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es komme also darauf an, ob und in welchem Umfang der Abgabenbehörde der entscheidungsrelevante Sachverhalt bekannt war.

Die Grunderwerbsteuer sei vom Schriftenverfasser selbstberechnet worden.

Erst mit Durchführung der Überprüfung der Selbstberechnung (Nachschauauftrag vom 28.02.2011) und der damit verbundenen umfangreichen Erhebungen (Beschaffung des Werkvertrages) sowie der Anfrage vom 20.01.2014 sei der Abgabenbehörde der Sachverhalt vollständig bekannt geworden.

Die Festsetzung der Abgabe ist eine Ermessungsentscheidung, welche unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu treffen sei. Das Ermessen ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen. Die Ermessensübung habe aber vor allem den Zweck der Norm zu berücksichtigen. Zweck des § 201 BAO sei die gesetzmäßige Abgabenerhebung und die Gleichmäßigkeit der richtigen Besteuerung.

Die selbstberechnete Grunderwerbsteuer betrage € 2.439,22 - die Nachforderung betrage € 3.757,36, das sind 154% der festgesetzten Abgabe. Die steuerliche Auswirkung sei demnach nicht geringfügig. Insgesamt sei daher dem öffentlichen Interesse an der Rechtsrichtigkeit (Zweckmäßigkeit) ein höheres Gewicht beizumessen als dem Interesse der Bf. an der Rechtsbeständigkeit (Billigkeit).

Mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 habe die Bf. von Herrn V. 361/679 ideelle Miteigentumsanteile am Grdst. yy der KG R erworben um "mit den Ehegatten A und C" auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten". Mit den kaufgegenständlichen Anteilen solle die Wohnungshälfte Top 4 verbunden sein. Bereits aus dem Kaufvertrag gehe also hervor, dass eine Bebauung mit einem Doppelhaus vorgesehen sei und dass ganz konkret Gegenstand des Erwerbes die Wohnungshälfte Top 4 sei.

Weiters sei im Punkt VII. des Kaufvertrages festgehalten, dass Wohnungseigentum zu begründen sei und dass beabsichtigt sei, gemeinsam mit den Miteigentümern über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen das Doppelwohnhaus errichten zu lassen. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages hatten die Miteigentümer jedoch bereits einen Werkvertrag über die Errichtung ihrer Doppelhaushälfte mit der Fa. I GmbH abgeschlossen.

Die Fa. I GmbH hatte bereits im Vorfeld alle notwendigen Vorarbeiten zur Realisierung des Projektes begonnen. Bereits mit Eingabe vom 25.07.2008, eingelangt bei der Stadtgemeinde L. am 27.08.2008, sei von der I GmbH das Ansuchen um Bauplatzbewilligung für das Grundstück y und yy der KG R gestellt worden. In weiterer Folge sei am 29.09.2008 um Baubewilligung für zwei Wohnhäuser auf diesen Grundstücken angesucht worden. Die Baubewilligung sei der I GmbH mit 24.08.2009 erteilt worden. Diese sei auch als Bauwerberin aufgetreten.

Am 22.10.2009 habe die Bf. mit der I GmbH den Werkvertrag über die Errichtung des "Doppelhauses - Satteldach 110" abgeschlossen. In den Leistungen der Fa. I GmbH sei auch die einmalige Planänderung des Einreichplanes, der von I GmbH zur Verfügung gestellt wurde (Pkt 2. der Allgemeinen Auftragsbedingungen), inkludiert gewesen.

Gem. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge betreffend inländischer Grundstücke der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017; 21.03.2002, 2001/16/0429). Als Bauherr ist ein Käufer nur dann anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, b) das Baurisiko zu tragen hat, d. h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen muss, d. h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.

Nach der VwGH-Judikatur müssen diese drei Elemente kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherrneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherrneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherrneigenschaft sprechen würden.

Erbringe der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem im Kaufvertrag über das Grundstück ausgewiesenen Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, sei zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Wenn also 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 (VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230). Die Möglichkeit geringfügige Änderungen in der Planung zu bestimmen, ist für die Beurteilung der Bauherrneigenschaft nicht entscheidend. So hat der VwGH z.B. das Versetzen von Zwischenwänden (Raumaufteilung), des Einbaues eines Fensters anstelle einer Tür, die Änderung der Fensteranzahl, der Baustoffe, der Außenfassade oder der Farbe des Hauses als nicht wesentlich im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (VwGH vom 20.04.1989, 88/16/0218, 26.01.1989, 88/16/1032-0137). Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherrneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vorneherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160).

Ein derartiger gemeinsamer Beschluss konnte nicht gefasst werden, da die Miteigentümer im Zeitpunkt des Erwerbes bereits einen Werkvertrag mit der Fa. I GmbH abgeschlossen hatten.

Die Bf. habe sich demnach in das vorgegebene Konzept einbinden lassen und sei dadurch nicht als Bauherrin anzusehen.

Auf Grund des fehlenden Miteigentümerbeschlusses und der eingangs dargestellten zeitlichen Abfolge der Vorarbeiten des Organisators I GmbH sei es nicht anders möglich als von einem einheitlichen Erwerb eines Grundstücksanteiles mit zu errichtendem Gebäude auszugehen.

1.12. Vorlageantrag der Bf. vom 25.02.2016

Im Vorlageantrag vom 25.02.2016 verwies die Bf. auf ihre bisherigen Ausführungen und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

1.13. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 11.04.2016

Die belangte Behörde legte am 11.04.2016 dem BFG den Vorlagebericht vor und verwies in der Stellungnahme im Wesentlichen auf die bisherigen Ausführungen und brachte ergänzend vor, dass im Konkreten entscheidend sei, dass der Kaufvertrag vom 19.10.2009 in ein Vertragsgeflecht einbezogen war, welches unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, der Käuferin ein bebautes Grundstück zu verschaffen. Die erfolgte Vorplanung sei zweifelsfrei daraus ersichtlich, dass zunächst die Initiative für die Bebauung ausschließlich von der Fa. I GmbH ausgegangen ist, zumal diese als Bauwerber und Bauführer am 29.09.2008 das Ansuchen um Baubewilligung bei der Baubehörde gestellt hatte und ihr für die Errichtung des Wohnhauses die Baubewilligung am 24.08.2009 erteilt wurde.

Mit Werkvertrag vom 22.10.2009 sei der Fa. I GmbH der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses erteilt worden, damit war die Käuferin zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs am 19.10.2009 jedenfalls über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war der Erwerbswille der Käuferin nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das mit dem bereits rechtsverbindlichen Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses bebaute Grundstück gerichtet.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass sich die Käuferin mit Abschluss des Kaufvertrages in das von der Fa. I GmbH als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept habe einbinden lassen, weshalb die Käuferin das Grundstück in bebaute Zustand erhalten habe, sodass die Errichtungskosten für das Wohnhaus in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen waren.

1.14. Beschluss vom 22.12.2017

Mit Beschluss des BFG vom 22.12.2017 wurde den Parteien des Verfahrens Gelegenheit gegeben, zum Ermittlungsergebnis des Verwaltungsgerichtes eine Stellungnahme hinsichtlich u.a. Punkte abzugeben:

Das Gericht hat den Bauakt der Stadtgemeinde L. zu Zl. xxx betreffend das Bauvorhaben der I GmbH, S-Straße 3, zzzz M in der T-Straße 2, 2a, 4 und 4a angefordert.

Daraus werden ergänzend insbesondere folgende Beweismittel in der gegenständlichen Rechtssache zum Akt genommen:

1. Bauplatzbewilligung der Stadtgemeinde L., GZ. zzz, aufgrund

des Ansuchens der I GmbH vom 25.7.2008 betreffend Schaffung von Bauplätzen auf den Grundstücken Nr. y und yy, KG R.

2. Ansuchen der I GmbH vom 29.9.2008 als Planverfasserin und Bauführerin beim Stadtamt L. um Baubewilligung über die Errichtung einer Doppelwohnanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. yy in R.

3. Aktenvermerk der Stadtgemeinde L. vom 25.11.2008 über das Vorprüfungs- und Ermittlungsverfahren gem. § 30 Oö. BauO 1994 bezüglich des Ansuchens der I GmbH betreffend "Errichtung eines Wohnhauses (2 WE) auf dem Grundstück Nr. yy, KG R". Allen Schriftstücken gemeinsam ist die Tatsache, dass die I GmbH als Antragstellerin auftritt.

4. Energieausweis, erstellt von der I GmbH am 19.10.2008 für das Gebäude L. yy Top 2.

Daraus und aus dem übrigen Akteninhalt ergibt sich vorläufig folgender Sachverhalt:

Die I GmbH hat als Bauwerberin das Bauprojekt "Errichtung eines Wohnhauses (2 WE) auf dem Grundstück Nr. yy, KG R" betrieben und die Stadtgemeinde L. hat hierfür am 24.8.2009 die Baubewilligung erteilt.

Mit Kaufvertrag vom 19.10.2009 hat die Beschwerdeführerin von Herrn V. 361/679 ideelle Miteigentumsanteile am Grdst. yy der KG R erworben um gemeinsam mit den Ehegatten A und C "auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten. Festgehalten wird, dass die nunmehrige Käuferin, die Wohnungshälfte TOP 4 hinsichtlich des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses erhalten soll".

Vom Vertragsserrichter, Dr. Ra., wurde zu Erfassungsnummer x eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Erwerb des 361/679-stel Miteigentumsanteiles vom Kaufpreis in Höhe von 69.692 € vorgenommen.

Am 22.10.2009 hat die Beschwerdeführerin mit der I GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines Doppelhauses auf dem Grundstück yy, KG R, um den Kaufpreis von 107.353 € geschlossen.

Weil das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel hinsichtlich Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes eine finale Verknüpfung angenommen hat, hat es mit Bescheid vom 27.3.2014 die Grunderwerbsteuer von der Gesamtgegenleistung im Betrag von 177.045 € festgesetzt.“

1.15. Stellungnahme Bf.

Die Bf. hat sich zu dem Vorhalt des BFG inhaltlich nicht geäußert, jedoch hat der rechtliche Vertreter der Bf. mit E-Mail vom 08.02.2018 den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

2. Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. 309/1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 sind unter Grundstücken iSd GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z 2 leg. cit. sind Gebäude auf fremdem Boden diesen Grundstücken gleichgestellt.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

§ 201 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet *"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist."*

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei 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 hätte.

3. Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass der Bf. im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch die Herstellungskosten der Doppelhaushälfte einfließen.

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 30.05.1994, 93/16/0095) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Schaffender und somit als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen KUMULATIV vorliegen (VwGH vom 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II³, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

ad a) Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Die I GmbH suchte schon am 25.07.2008 bei der Baubehörde um Bauplatzbewilligung an. Der Antrag auf Baubewilligung vom 29.09.2008 eines bereits fertig geplanten Bauprojektes auf dem gegenständlichen Grundstück wurde von der I GmbH gestellt. Dabei trat die I GmbH gegenüber der Baubehörde stets als Bauwerberin und Bauführerin auf.

Die Baubewilligung wurde der I GmbH mit Bescheid vom 24.08.2009 erteilt.

Der Kaufvertrag über den Miteigentumsanteil am Grundstück wurde von der Bf. am 19.10.2009 unterzeichnet.

Der Abschluss des Werkvertrages über das Bauprojekt "Doppelhaus mit Satteldach 110" erfolgte am 22.10.2009.

Die I GmbH als Bauführerin meldete der Baubehörde am 10.5.2010 gemäß § 40 Abs. 4 OÖ Bauordnung die Fertigstellung des Rohbaus einschließlich der Dachdeckung für den Neubau auf Grundstück Nr. yy, KG R.

Der Wohnungseigentumsvertrag zwischen der Bf. und den anderen Miteigentümern wurde am 30.09.2010 abgeschlossen.

Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses bzw. der Reihenhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschluss erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135; VwGH 27.01.1999, 96/16/0003; VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; u.a.).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 30.05.1994, 93/16/0095) ist für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft entscheidend, dass die Miteigentümer als gemeinsame Bauherren entscheiden können, ob, wann und wie ein im Miteigentum stehendes Grundstück bebaut wird.

Im gegenständlichen Fall liegt kein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer vor. Bereits vor Abschluss des Kaufvertrages durch die Bf. haben die Miteigentümer A und C mit der I GmbH einen Werkvertrag zur Errichtung ihrer Doppelhaushälfte unterfertigt.

Aus der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass die I GmbH bei der Bauplanerstellung bzw. -ausführung auf Grund eines von der Miteigentümerschaft gemeinsamen, darauf abzielenden gefassten Beschlusses tätig geworden ist. Dies wurde von der Bf. auch nicht behauptet. In freier Beweiswürdigung kann aus den getroffenen Feststellung gefolgert werden, dass zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes des Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft, verbunden mit der Doppelhaushälfte (TOP 4) über eigenständiges Tätigwerden der I GmbH das Doppelhaus Typ Toskana bereits vollständig geplant und die baubehördlichen Anträge bereits gestellt waren. Wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, ist von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169). Lässt sich ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst oder gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031, VwGH 19.08.1997, 95/16/0006-0010).

Diese Voraussetzungen liegen ua. 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).

In diesem Sinn war der Verkäufer des zu bebauenden Grundstückes als Grundeigentümer in dieses Bauprojekt von Beginn an eingebunden und ist die I GmbH als Organisator des Grundstückverkäufers anzusehen. Dies ergibt sich aus dem zeitlichen Geschehensablauf von der Projektierung bis zur Fertigstellung des Doppelhauses auf dem beschwerdegegenständlichen Grundstück, welcher ja nur mit Zustimmung des Verkäufers in der Form erfolgen konnten. Die Initiative für die Bebauung des Grundstückes ist also schon vor Abschluss der Verträge (Kaufvertrag Grundstück, Werkvertrag Gebäude, Miteigentumsvertrag) von der I GmbH in Zusammenwirken mit dem Grundstückverkäufer ausgegangen.

Nach Ansicht des Gerichtes ist der Bf. die Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund nicht zugekommen, denn erstens war im Zeitpunkt des Grundstückerwerbes und des Abschluss des Werkvertrages durch die Bf. die Planung soweit gediehen und faktisch abgeschlossen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das fertig geplante Doppelhaus gerichtet war und zweitens wurde der Wohnungseigentumsvertrag erst nach Fertigstellung des Rohbaus abgeschlossen.

Da die Voraussetzungen zur Erlangung der Bauherrenschaft kumulativ vorliegen müssen und der Bf. in Anbetracht der oben dargestellten Ausführungen zumindest die bauliche Einflussnahme als Miteigentümer abzusprechen ist, kann sie schon deshalb nicht als Bauherr angesehen werden.

Die Bf. bringt in ihrer Beschwerde auch vor, dass sie tatsächliche Änderungen an der Planung des Hauses vorgenommen habe und sie sehr wohl auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen konnte. Diese Änderungen betrafen die Fenster bzw. die Ausführung des Daches.

Für die Bauherreneigenschaft kommt es vor allem darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Objektes - nämlich auf das Gesamtkonzept und nicht nur hinsichtlich unwesentlicher Änderungen wie z.B. im Innenausbau - noch Einfluss nehmen konnte oder ob er bei seinem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Objekt gebunden war (VwGH, 26.03.1992, 90/16/0211, 0212; VwGH 16.11.1995, 93/16/0017; VwGH 29.1.1996, 95/16/0121; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230,0231; auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, 11. Auflage, § 5 Rz 92ff und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Insbesondere das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl sind nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231).

Mit ihrem Vorbringen konnte die Bf. daher nicht darlegen, dass sie auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion des Hauses habe Einfluss nehmen können, wie dies für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlich ist.

Die Beurteilung der übrigen maßgeblichen Kriterien könnte somit schon jetzt im Hinblick auf die Rechtsprechung als nicht mehr entscheidungsrelevant dahingestellt bleiben. Im Erkenntnis des VwGH vom 30.05.1994, 93/16/0095, 0096 ist dieser zum Ergebnis gelangt, dass mangels Voraussetzung der baulichen Einflussnahme auch die Beurteilung, wer das finanzielle Risiko bzw. das Baurisiko getragen hat, dahingestellt bleiben kann. Selbst dann, wenn das finanzielle Risiko beim Erwerber der Grundstücksanteile gelegen wäre - so der VwGH -, würde dieser allein dadurch nicht zum Bauherren; der Prüfung und Feststellung weiterer Kriterien für die Bauherreneigenschaft kann keine entscheidende Bedeutung mehr zukommen.

ad b) Baurisiko

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber

dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den ausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176).

Gemäß dem Werkvertrag vom 22.10.2009 obliegt die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der I GmbH. Und nach dem verbindlichen Vermittlungsangebot für diverse Ausbauarbeiten vom gleichen Tag hat die I GmbH die ausführenden Firmen, insbesondere für Zwischenwände, Wärmepumpe, Fensterbänke, Innenputz, Estrich, Eingangstüre, Fassade, Kelleraußenisolierung, Terrasse, Kamin, auch vermittelt. Die Firmen waren vor Baubeginn namentlich bekannt zu geben und ein Ablaufplan für Zahlung und Ausführung war zu erstellen. Nach dem Werkvertrag vom 22.10.2009 ist die I GmbH somit als Generalunternehmer anzusehen (siehe auch unter Punkt Bauausführung). Demnach war sie berechtigt, Aufträge an Subunternehmer weiter zu geben und lag das Baurisiko nicht bei der Bf. sondern weitgehend bei der I GmbH. Vertragspartner der Bf. hinsichtlich des Leistungsumfanges gemäß dem Werkvertrag vom 22.10.2009 und der von der I GmbH vermittelten Firmen war somit die I GmbH als Generalunternehmerin, was als gewichtiges Argument gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. spricht.

ad c) finanzielles Risiko

Abgesehen davon wurde im Werkvertrag für das Doppelhaus ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart, welcher laut VwGH-Judikatur ein wesentliches Indiz darstellt, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13. Mai 2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Nicht zuletzt ist in Bezug auf die behauptete Unwissenheit der Bf. bezüglich der Miteigentümerschaft am gegenständlichen Grundstück festzuhalten, dass dem Gericht u.a. der von der Bf. unterschriebene Kaufvertrag vorgelegt wurde. Dass diese Unterschrift nicht von der Bf. stamme bzw. der Kaufvertrag nicht gültig sei wurde von der Bf. auch nicht behauptet. Aus dem vorliegenden Kaufvertrag geht eindeutig hervor, dass Vertragsgegenstand der Erwerb von Miteigentumsanteilen verbunden mit der Wohnungshälfte Top 4 des noch gemeinsam mit den Miteigentümern A und C zu errichtenden Doppelwohnhauses ist. Die Unkenntnis des Erwerbgegenstandes ist für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich.

Ermessen

Die Festsetzung der Abgabe nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist eine Ermessungsentscheidung, welche unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu treffen ist.

Vorrangig hat sich die Ermessenübung am Zweck der Norm zu orientieren. Zweck bzw. Ziel des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist die abschließend richtige und gesetzmäßige Abgabenerhebung, unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der

Partei auswirkt. Deshalb hat in diesem Fall das Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit.

Auch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (siehe § 114 Abs. 1 BAO) gilt es zu berücksichtigen, wonach die Abgabenbehörde darauf zu achten hat, dass alle Abgabepflichtigen gleichmäßig behandelt werden und Fehler bei der Steuerbemessung beseitigt werden. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden idR zu unterlassen sein.

Darüber hinaus ist das Ermessen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, auch *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz. 6 ff).

In diesem Sinn hatte die belangte Behörde im gegenständlichen Fall auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf. im Rahmen der Billigkeit das richtige Besteuerungsergebnis festzusetzen, weil einerseits die steuerliche Auswirkung als nicht bloß geringfügig zu werten war (der von der belangten Behörde festgesetzte Betrag iHv € 6.196,58 ist wesentlich höher als die selbstberechnete Abgabe von € 2.439,22) und es außerdem ohne schwerwiegende Gründe nicht zu rechtfertigen wäre, dass bei ein und demselben Sachverhalt (Erwerb von Doppelhaushälften) verschiedene Maßstäbe angelegt werden.

Von der belangten Behörde wurde daher in Ansehung des Normzwecks bei ihrer Ermessensentscheidung dem öffentlichen Interesse an der Rechtsrichtigkeit und an der gleichmäßigen Besteuerung (Zweckmäßigkeit) richtigerweise ein höheres Gewicht beigemessen als dem von der Bf. vorgebrachten Interesse an der Rechtsbeständigkeit (Billigkeit).

Wenn die Bf. vorbringt, die Behörde hätte bereits aufgrund des vorgelegten Kaufvertrags im Jahr 2009 Ermittlungen durchführen müssen, ist ihr entgegenzuhalten:

Die Grunderwerbsteuer wurde vom Schriftenverfasser selbst berechnet. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung der Abgabe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen. Bei der Wiederaufnahme des Verfahrens kommt es darauf an, ob und in welchem Umfang der belangten Behörde der entscheidungsrelevante Sachverhalt bekannt war. Ziel der Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Im gegenständlichen Fall ist der Behörde erst durch Überprüfung der Selbstberechnung (Nachschauauftrag vom 28.02.2011) und der damit verbundenen umfangreichen Erhebungen sowie mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 20.01.2014 der Sachverhalt vollständig bekannt geworden (vor allem Baubewilligung an I GmbH,

Werkverträge), der bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (Grunderwerbsteuer) geführt hätte.

Zusammenfassend ist daher im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen (vgl. zB. VwGH 9.7.1997, 95/13/0124; VwGH 18.9.2002, 99/17/0261). Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen. Der Umstand, dass die Bf. in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr der in Rede stehenden Doppelhaushälfte war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die von der Bf. erfolgte Selbstberechnung als unrichtig erwiesen hat.

Da sich somit die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der in Frage stehenden Baukosten in die Bemessungsgrundlage als rechtens erweist, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

1. Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.
2. Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.
3. Zudem ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig. Somit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (Vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030).

Linz, am 15. März 2018

