

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache A. B. C., Adr_1, vertreten durch Dr. O. P., Adr_2, über die Beschwerde vom 19.02.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.01.2016, EN, AB_Nr. betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	188.399,39 €
Davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	6.593,98 €
Grunderwerbsteuer laut angefochtenem Bescheid	6.180,18 €
Nachforderung auf Grund des Erkenntnisses	413,80 €

Die Nachforderung von 413,80 € ist gemäß § 210 Abs. 1 Bundesabgabenordnung binnen eines Monats nach Zustellung dieses Erkenntnisses fällig. Im Übrigen war die Grunderwerbsteuer bereits fällig.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteivorbringen

Mit Bescheid vom 26.11.2014 erteilte die Gemeinde D. folgende **Bauplatzbewilligung** für das Grundstück GStNr_1 (der nunmehrigen EZ_1) KG KG_Nr D.:

[...]

Recherchen des Gerichtes haben ergeben, dass **im Mai 2015** die Wohnanlage in D. im Internet unter der **Homepage** [Link] wie folgt beworben wurde:

[...]

Aufgrund eines **Auskunftsersuchens des Gerichtes vom 31. Jänner 2019** hat die Dipl. Ing. E. F. G. mbH als Auskunftsperson ein Exemplar des **Werbeprospektes** bzw. dessen Ablichtung vorgelegt. Dieses Prospekt enthielt eine allgemeine Beschreibung, eine Baubeschreibung, eine Ausstattungsliste und die entsprechenden Kaufpreise für TOP 1 bis 6 wie folgt:

[...]

[...]

"KAUFPREISE

TOP 1 EUR 138.000,-- exkl. 20 % MWSt.

TOP 2 EUR 112.000,-- exkl. 20 % MWSt.

TOP 3 EUR 138.000,-- exkl. 20 % MWSt.

TOP 4 EUR 138.000,-- exkl. 20 % MWSt.

TOP 5 EUR 112.000,-- exkl. 20 % MWSt.

TOP 6 EUR 138.000,-- exkl. 20 % MWSt.

Folgende Kosten sind im Kaufpreis enthalten

Baukosten (Ausstattung lt. Beschreibung)

Außengestaltung Asphaltierung Carport und Vorplätze

Parifizierungskosten

Gebühren Bauansuchen und Einreichunterlagen für

Wohnhaus und Brunnenanlage

Kosten für Baustrom und Wasser

Nicht enthalten sind

Grundstückskosten (Euro 25,- M2)

Anschlussgebühren (Strom, Kanal, Telekom)

Gärtnerarbeiten, Rasen und Zäune

Grunderwerbssteuer (derzeit 3,5 %)

Grundbuchseintragung (derzeit 1,1 %)

Notarkosten Kaufvertrag

ALLGEMEINES

Gegen Aufpreis sind Änderungen der Ausstattungen und Ausführungen möglich.

Aus Haftungsgründen können die Änderungen jedoch nur von den jeweiligen

Vertragsfirmen der Firma F. G. m.b.H. durchgeführt werden.

ZAHLUNGSPLAN

Nach Baufortschritt sofort fällig

15 % bei Fertigstellung Bodenplatte

15 % bei Fertigstellung Erdgeschoss mit Decke

15 % bei Fertigstellung Dach samt Eindeckung
15 % bei Fertigstellung Innenwände und Verputz
15 % bei Fertigstellung Heizung und Estrich
15 % bei Fertigstellung Fliesen und Malerarbeiten
5 % bei Fertigstellung Bodenbeläge und Innentüren
5 % bei mängelfreier Übernahme

BAUTERMINE

12 Monate ab Baubeginn, endgültiger Bezugstermin wird 8 Wochen vorher bekannt gegeben"

Ein bereits fertiger **Einreichplan vom 24.04.2014** im Maßstab von 1:100 war dem Prospekt beigelegt.

[...]

Mit **Baubewilligungsbescheid der Gemeinde D. vom 28.04.2015**, Zahl, wurde der Neubau einer Wohnhausanlage mit 6 Wohneinheiten, Carports und Geräteabstellräumen auf dem Grundstück Nr. GStNr_1 KG KG_Nr D. entsprechend dem bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Bauplan der DI E. F. G. mbH, Straße_1, PLZ Ort_1 vom 12.02.2015 gegenüber der Hausgemeinschaft D. HG_Nr bewilligt.

[...]

[...]

Weiters hat die beschwerdeführende Partei der Fa. F. G. m.b.H. folgenden **Bauftrag vom 17.06.2015** über die Errichtung der Wohnhausanlage D. 3, TOP 6 mit einer Auftragssumme von € 165.600,00 inkl. USt (€ 138.000,00 exkl. USt) erteilt:

[...]

Mit **Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 07.07.2015** haben die beschwerdeführende Partei und fünf weitere Käufer von Herrn H. I. auf Basis des Teilungsplanes von DI J. K. in L. vom 14.11.2014, GZ, die Grundstücke GStNr_1 und GStNr_2 KG KG_Nr D. erworben, wobei Letzteres in das öffentliche Gut abzutreten war. Die beschwerdeführende Partei erwarb dabei insgesamt x/y-Anteile am Grundstück GStNr_1 zu einem anteiligen Kaufpreis von € 10.670,64. Gemäß der Präambel dieses Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages sei von den Käufern beabsichtigt gewesen, auf dem Grundstück GStNr_1 gemäß dem Einreichplan der Firma DI E. F. G. m.b.H. in Ort_1 vom 12.02.2015 ein Mehrfamilienwohnhaus mit sechs Wohnungen und sechs

Abstellplätzen für Kraftfahrzeuge unter wohnungseigentumsmäßiger Aufteilung auf Basis des Nutzwertgutachtens von Baumeister Ing. J. M. in N. vom 12.05.2015 zu errichten.

[...]

Mit **Auskunftsersuchen vom 29.09.2015** ersuchte die belangte Behörde den Verkäufer der von der beschwerdeführenden Partei erworbenen Liegenschaft, Herrn H. I., um die Beantwortung der nachstehenden Fragen:

- 1.) *Wie wurden bzw. werden die Erwerber der Baugrundstücke vermittelt bzw. wie erfolgte die Kontaktaufnahme mit den Kaufinteressenten?*
- 2.) *Von wem und wie wurde bzw. wird der Verkauf der Baugrundstücke beworben?*
- 3.) *Gibt es dazu Prospekte, eine Projektmappe oder sonstiges Informationsmaterial? Um Vorlage wird gebeten.*
- 4.) *Welche Vereinbarungen bzw. Verträge wurden wann und mit wem zwecks Verwertung der Grundstücke eventuell in Verbindung mit einer bestimmten Art der Bebauung abgeschlossen? Um Vorlage aller diesbezüglichen schriftlichen Vereinbarungen, Verträge und sonstigen Unterlagen (Optionsvereinbarungen, Vermittlungsaufträge, Vollmachten, Reservierungen, Vorverträge, etc.) wird ersucht. (Anmerkung: Grundstücks-Kaufverträge sind bereits vorhanden.)*
- 5.) *Wer hat um Bauplatzbewilligung angesucht, wem wurde diese erteilt?*
- 6.) *Besteht für die Erwerber des Grundstücks eine Bauverpflichtung?*
- 7.) *Wer hat das Projekt gestartet?*
- 8.) *Wer hat den Auftrag zur Planung und Errichtung des Gebäudes erteilt?*
- 9.) *Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt?*
- 10.) *Wie fand eine eventuelle "Vermittlung" zum Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbaues statt?*
- 11.) *Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? Wenn ja, bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie alle Gründungsversammlungs- und sonstiger Versammlungsprotokolle.*

Mit **Schreiben vom 28.10.2015 des Verkäufers** der Liegenschaft wurde das bezughabende Auskunftsersuchen der belangten Behörde vom 29.09.2015 wie folgt beantwortet:

- 1) *Die Erwerber sind aus meiner Nachbarschaft bzw. näheren Umgebung, deshalb wussten sie von einem ev. Verkauf des Grundstückes zu Bauzwecken. Es erfolgte eine erste Kontaktaufnahme durch die Kaufinteressenten.*

- 2) *Beworben wurde der Verkauf des Grundstückes nicht. Vermittlung zwischen mir und den Käufern gab es seitens der Gemeinde.*
- 3) *Entzieht sich meiner Kenntnis.*
- 4) *Außer den Grundstücks-Kaufverträgen gibt bzw. gab es keine weiteren Verträge.*
- 5) *Die Bauplatzbewilligung wurde von mir gestellt und wurde mit Bescheid vom 26.11.2014 erteilt (Beilage 1).*
- 6.) *Bauverpflichtung steht im Kaufvertrag keine, da das Grundstück zu Bauzwecken gekauft wurde.*
- 7) *Die 5 Eigentümer des Grundstücks.*
- 8) *Entzieht sich meiner Kenntnis.*
- 9) *Laut Bauverhandlung die 5 neuen Grundeigentümer.*
- 10) *Wie in 2) angeführt "Vermittlung" durch die Gemeinde zwischen mir und Grundstücksverkäufer.*
- 11) *Nein*

Mit **Auskunftersuchen vom 29.09.2015** ersuchte die belangte Behörde die beschwerdeführende Partei um die Beantwortung der nachstehenden Fragen:

- 1.) *Was genau wollten Sie erwerben*
- 2.) *Was wurde Ihnen angeboten?*
- 3.) *Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren? (Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, etc.)*
- 4.) *Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt? Um Vorlage wird gebeten.*
- 5.) *Wer hat das Projekt gestartet?*
- 6.) *Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges? Name, Firma, Funktion dieser Person.*
- 7.) *Wie war der weitere Ablauf Ihres Erwerbsvorganges?*
- 8.) *Wer hat den Auftrag zur Planung und Errichtung des Gebäudes erteilt?*
- 9.) *War zum Zeitpunkt des Erwerbes die Planung des Projekts bereits abgeschlossen?*
- 10.) *Welchen Einfluss können bzw. konnten Sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion geltend machen?*
- 11.) *Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt?*
- 12.) *Wie haben Sie die Miteigentümer kennengelernt?*

13.) *Wie fand eine eventuelle "Vermittlung" zum Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbaues statt?*

14.) *Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? Wenn ja, bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie alle Gründungsversammlungs- und sonstige Versammlungsbeschlüsse.*

15.) *Wem wird von den Baufirmen Rechnung gelegt und in welcher Form? Bitte um Vorlage diesbezüglicher Unterlagen.*

16.) *Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Bitte um Vorlage.*

17.) *Sie werden gebeten, alle diesbezüglichen abgeschlossenen Treuhand- und/oder Werkverträge vorzulegen.*

18.) *Wurde für die Errichtung ein Fixpreis vereinbart?*

19.) *Liegt bereits eine Schlussrechnung vor? Wenn ja, bitte um Vorlage.*

Mit **Schreiben vom 21.10.2015** beantwortete die beschwerdeführende Partei das diesbezügliche Auskunftersuchen der belangten Behörde vom 29.09.2015 wie folgt:

zu 1.) *Einen Anteil am Baugrundstück GStNr_1 der KG KG_Nr D. vom Verkäufer, Herrn H. I.*

zu 2.) *Vom Verkäufer eben dieser Baugrundanteil.*

zu 3.) *Durch Mundpropaganda.*

zu 4.) *Nein.*

zu 5.) *Da es in unmittelbarer Umgebung bereits zwei ähnliche Mehrfamilienhäuser gibt, haben sich nach und nach die einzelnen Käufer zusammen gefunden und so gemeinsam das Projekt gestartet.*

zu 6.) *Zum Verkäufer H. I. und in der Folge zur Baufirma Dipl.Ing. E. F. G. m.b.H. in Ort_1, welche bereits die beiden anderen Wohnhäuser erbaut hat.*

zu 7.) *Nachdem alle fünf Erwerber gefunden waren, wurde Notar Dr. O. P. in Q. mit der Errichtung des entsprechenden Kaufvertrages beauftragt.*

zu 8.) *Alle fünf Käufer gemeinsam.*

zu 9.) *Nachdem alle Käufer gefunden waren und eine Zusage zum Kauf gegeben haben, wurde der Einreichplan erstellt, um die Parifizierung der Wohnhausanlage durchführen zu können. Anschließend wurde dann die Errichtung des Kaufvertrages beim Schriftenverfasser Dr. P. in Auftrag gegeben.*

zu 10.) *Bevor der endgültige Einreichplan erstellt wurde, wurde den einzelnen Käufern Gelegenheit gegeben, auf die Gestaltung der Wohnhausanlage, vor allem im Hinblick auf die Größe und Lage der einzelnen Wohnungen sowie Ausstattung derselben Einfluss zu nehmen. Da bereits zwei ähnliche Bauten in unmittelbarer Umgebung vorhanden waren,*

welche jeden einzelnen der Erwerber gefallen haben, hat man sich an deren Bauweise und Konstruktion angelehnt.

zu 11.) Alle fünf Käufer. Den fünf Käufern als Antragsteller.

zu 12.) Alle fünf Erwerber haben sich bereits vorher gekannt, da sie in unmittelbarer Umgebung wohnen bzw. aus dieser Umgebung stammen.

zu 13.) Eine "Vermittlung" durch einen Makler etc. hat nicht stattgefunden - Sehr wohl hat die Gemeinde D. Interesse daran gehabt, dass ein Bau eines weiteren Mehrfamilienwohnhauses zustande kommt und somit diese auch eine gewisse Vermittlungstätigkeit durchgeführt hat. Ebenso haben einzelne bereits feststehende Käufer andere Käufer angeworben.

zu 14.) Nein. - Es gibt daher auch keine entsprechenden Protokolle.

zu 15.) Jedem einzelnen Käufer mit gesonderter Rechnung (Kopie der Teilzahlung Nr. 2 - Erdgeschoß mit Decke in Beilage).

zu 16.) Jeder der einzelnen Käufer hat mit der Baufirma F. einen eigenen Werkvertrag abgeschlossen (Kopie in Beilage)

zu 17.) Andere Verträge, außer dem unter 16.) angeführten Werkvertrag wurden keine abgeschlossen.

zu 18.) Für die Errichtung der einzelnen Wohneinheit auf dem Baugrundstück wurde mit der Baufirma F. ein Fixpreis vereinbart.

zu 19.) Nein. - Es liegt noch keine Schlussrechnung vor, da sich das Gebäude derzeit erst im Rohbau befindet.

Mit dem angefochtenen **Bescheid vom 20.01.2016** setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 07.07.2015 mit Herrn H. I. mit € 6.180,18 fest. Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	10.670,64 €
Sonstige Leistungen	165.600,00 €
Vermessungskosten	305,81 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	176.576,45 €

Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch ein zukünftig zu errichtendes Gebäude Gegenstand eines Kaufvertrages sein könne (VwGH 19.10.1995, 95/16/0250, VwGH 16.11.1995, 93/16/0017). In diesem Fall sei der Kaufpreis für das Grundstück und für das Gebäude Gegenleistung und

somit Bemessungsgrundlage. Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei (VwGH 28.9.2000, 99/16/0519, 0520). Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern könnten den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss nicht ersetzen. Im Bauauftrag bzw. Werkvertrag sei als Vertragsgegenstand ein Miteigentumsanteil (als Top bezeichnet) an der Wohnanlage angeführt. Eine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung sei somit nicht gegeben. Als sonstige Leistungen seien die Baukosten inkl. USt laut Werkvertrag herangezogen worden.

In der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden **Berufung vom 19.02.2016** brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass das Bauunternehmen DI E. F. G. m.b.H. bereits vor einigen Jahren in unmittelbarer Nähe zum Kaufgrundstück zwei Mehrfamilienhäuser errichtet gehabt habe. Die beschwerdeführende Partei stamme ebenso wie die anderen Miteigentümer des beschwerdegegenständlichen Kaufgrundstückes aus der Gemeinde D. bzw. aus zwei angrenzenden Nachbargemeinden und habe an diesen beiden Objekten Gefallen gefunden. Durch Mundpropaganda hätten sie sich zusammengefunden und beim Verkäufer angefragt, ob er bereit wäre, eine entsprechende Bauparzelle, auf welcher für sie eine Wohnhausanlage errichtet werden könne, zu verkaufen. Hierbei sei die Initiative alleine von ihnen und nicht vom Verkäufer ausgegangen. Auch sei das Projekt nicht mit Prospekten und Ähnlichem beworben worden. Der Verkäufer habe weder Einfluss auf das von ihnen initiierte Wohnhausprojekt gehabt, noch sonst auf eine Art und Weise zur Verwirklichung desselben beigetragen.

Nachdem alle Käufer gefunden gewesen seien, hätten sie mit dem Verkäufer alle Vertragsbedingungen, insbesondere den Kaufpreis, ausgehandelt und seien sich darin einig gewesen, auf der Basis dieser mündlichen Kaufabrede einen Kaufvertrag in schriftlicher Form abzuschließen. Es sei auch bereits die Vermessung des Kaufgrundstückes in Auftrag gegeben und durchgeführt worden. Ein formeller Kaufvertrag habe zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen werden können, da die von ihnen jeweils zu erwerbenden Liegenschaftsanteile am Vertragsgrundstück noch nicht festgestanden seien.

Als außerbüchliche Eigentümergemeinschaft hätten sie dann dem Bauunternehmen den Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses auf dem Kaufgrundstück erteilt und habe jeder mit diesem Unternehmen einen gesonderten Werkvertrag abgeschlossen. Es sei in der Folge auch der Einreichplan erstellt worden. Hierbei habe jeder von ihnen auf die individuelle Gestaltung der in diesem Gebäude für ihn zu errichtenden Wohneinheit Einfluss nehmen können. Von Anfang an seien die Wünsche der einzelnen Käufer mit berücksichtigt worden, jedoch hätten diese in der Verwirklichung ihrer Wohnungen auch

Kompromisse finden müssen, damit ein optisch harmonisches, sich in die Landschaft integrierendes Gesamtobjekt habe entstehen können.

Um die Baubewilligung hätten dann auch sie als Käufer und nicht der Verkäufer angesucht. Der Baubewilligungsbescheid sei auch der Hausgemeinschaft erteilt worden.

Nach Vorliegen des baubewilligten Einreichplanes hätten sie Notar Dr. O. P. in Q. mit der Erstellung des Kaufvertrages beauftragt. Über dessen Rat sei in den Kaufvertrag auch gleich der Wohnungseigentumsvertrag mit aufgenommen worden und sei somit bezüglich der gekauften Anteile Wohnungseigentum begründet worden. Hierbei sei der Verkäufer in diesen Wohnungseigentumsvertrag nicht unmittelbar eingebunden gewesen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall sei bei der rechtlichen Beurteilung maßgebliches Kriterium, ob sie als "Bauherren" anzusehen seien oder nicht. Nach herrschender Rechtsprechung sei ein Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn er

1. auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne,
2. das Bauherrenrisiko zu tragen habe und
3. das finanzielle Risiko zu tragen habe.

Aus obiger Sachverhaltsdarstellung gehe klar hervor, dass der Verkäufer überhaupt keine Verbindung zum bauausführenden Unternehmen gehabt habe und somit auch zu keiner Zeit auf dieses sowie auf das von diesem zu errichtende Gebäude einwirken habe können. Die Bauausführung sei einer am steuerpflichtigen Rechtsgeschäft völlig unbeteiligten Baugesellschaft übertragen worden, weshalb der Verkäufer nicht als Bauherr angesehen werden könne. Es habe von vornherein keine Einbindung in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept gegeben. Sie hätten vielmehr gemeinsam als Käufer des Baugrundstückes dem Bauunternehmen den Auftrag zum Bau des Wohnhauses gegeben. Auch hätten sie für die Finanzierung selbst aufzukommen und das mit dem Bau in Zusammenhang stehende Risiko zu tragen gehabt. Sie seien daher ganz eindeutig als Bauherren anzusehen, aus welchem Grund die Baukosten alleine ihnen zuzurechnen seien und diese somit keine dem Kaufpreis zuzurechnende Komponente darstellen würden.

Sie hätten als Käufer zum Bau zwar keinen formellen Projektbeschluss gefasst gehabt, es sei jedoch eine völlig gleichwertige Willenseinigung unstrittig (als) Voraussetzung für die Verwirklichung des Projektes gegeben gewesen. Ansonsten wäre nach ihrer Ansicht das Bauunternehmen für sie nicht tätig geworden. Von "inhaltsgleichen Einzelerklärungen", wie in den angefochtenen Bescheiden behauptet werde, könne daher überhaupt keine Rede sein. Sie hätten auch keine Liegenschaftsanteile, mit welchen bereits Wohnungseigentum verbunden gewesen sei, erworben, sondern hätten das Wohnungseigentum erst Zug um Zug mit dem Grundkauf begründet. Sie hätten die Liegenschaftsanteile vor allem nicht von einem Bauträger, sondern von einem am Bau völlig unbeteiligten Dritten erworben. Der von ihnen getätigte Erwerb des Baugrundstückes sei daher nicht unmittelbar mit dem Erwerb des Wohnhauses verknüpft. Durch den Erwerb des Grundstückes sei für sie gegenüber dem Verkäufer überhaupt keine Verpflichtung zum Erwerb des

Gebäudes gegeben gewesen. Der Erwerbsvorgang hätte sich alleine auf den Erwerb von Grund und Boden und nicht auf das Gebäude bezogen. Den in der Begründung der Bescheide angeführten Verwaltungsgerichtshofentscheidungen würden anders gelagerte Sachverhalte zugrunde liegen.

Die beschwerdeführende Partei stellte den Antrag, der Berufung bzw. Beschwerde statt zu geben und die angefochtenen Bescheide derart abzuändern, dass Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nur die von ihr an den Verkäufer jeweils bezahlten Kaufpreisteilbeträge samt anteiliger Vermessungskosten sind.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 04.05.2016** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde führte aus, dass die beschwerdeführende Partei mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 07.07.2015 von H. I. x/y ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück GStNr_1 der KG D. erworben habe, um „gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Wohnhaus mit mehreren Wohneinheiten zu errichten“, wobei mit den kaufgegenständlichen Anteilen Top 6 verbunden sein solle. Bereits aus dem Kaufvertrag gehe hervor, dass eine Bebauung mit einem Mehrfamilienhaus, für das Wohnungseigentum begründet würde, vorgesehen sei. Die Steuer für Kaufverträge sei gemäß § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei Gegenleistung alles sei, was der Erwerber aufwenden müsse, um das Grundstück zu erhalten. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden solle (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0017; VwGH 21.03.2002, 2001/16/0429).

Erbringe der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem in Vertrag 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 Grundstückswerber an ein bestimmtes vorgegebenes Gebäude gebunden sei, dann sei ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230). Die Möglichkeit, geringfügige Änderungen in der Planung zu bestimmen, sei für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht entscheidend. So habe der Verwaltungsgerichtshof z.B. das Versetzen von Zwischenwänden (Raumaufteilung), den Einbau eines Fensters anstelle einer Tür, die Änderung der Fensterzahl, der Baustoffe, der Außenfassade, die Farbe des Hauses und dergleichen als nicht wesentlich im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (VwGH 20.04.1989, 88/16/0218; VwGH 26.01.1989, 88/16/1032 - 0137). Wie in der Bescheidbegründung bereits angeführt worden sei, könne beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum begründet wird, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden. Dafür sei von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH

vom 28.6.1995, 94/16/0159, 016). Ein derartiger Beschluss sei nicht gefasst worden. Es sei daher nicht anders möglich gewesen, als von einem einheitlichen Erwerb eines Grundstückes mit zu errichtenden Gebäude auszugehen.

Mit **Vorlageantrag vom 17.05.2016**, der kein weiteres inhaltliches Parteivorbringen enthält, beantragte die beschwerdeführende Partei die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung GA_1 des Bundesfinanzgerichtes am 13.07.2016 ein. Die belangte Behörde beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und begründete dies im **Vorlagebericht vom 13.07.2016** wie folgt:

"Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebautem Zustand. Zur Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG gehören alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum am Grundstück in seinem zukünftig bebauten Zustand zu erwerben.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines 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. Ist der Grundstückserwerber – bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenen Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ist somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden.

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer (und finanzieller) Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen

Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 8.10.1990, 89/15/0112) ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,*
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d. h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und*
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.*

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. in Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensteranzahl nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH 17.10.2001, 2001/1670230, 0231).

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem 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.

Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann also zur Erreichung der Bauherrneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Die Bauherrneigenschaft einer Miteigentümerschaft ist also nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Das bloße Einigsein mehrerer Personen oder das gemeinsame Gefallenfinden an einem bereits errichteten Mehrfamilienhaus als Gebäudevorbild reicht im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht aus, die Miteigentümerschaft und damit die mögliche Bauherrneigenschaft zu begründen."

Mit **Schlussrechnung der Fa. E. F. G. vom 14.07.2016** wurde der beschwerdeführenden Partei für die Errichtung der Wohnung TOP 6 in der Wohnhausanlage D. 3 ein Betrag von € 177.422,94 inkl. USt (€ 147.852,45 exkl. USt) in Rechnung gestellt:

[...]

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.10.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung GA_1 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung GA_2 neu zugeteilt.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens wurden mit **Beschluss vom 05.03.2019** der bisherige Verfahrensablauf sowie jene relevanten Unterlagen, die dem Gericht zur Entscheidungsfindung zur Verfügung stehen (insbesondere ein Werbeprospekt der Fa. DI E. F. G. mbH), zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit gegeben, zum vorliegenden Sachverhalt und bisherigen Parteivorbringen eine Stellungnahme abzugeben und allenfalls ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass das Gericht gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung berechtigt ist, seine Rechtsansicht sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern kann, weshalb auch eine gegenüber dem angefochtenen Bescheid höhere Abgabenfestsetzung zulässig sein kann.

Keine der Parteien des Beschwerdeverfahrens hat die Gelegenheit, eine entsprechende Stellungnahme abzugeben, bislang wahrgenommen.

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. 36/2014 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach § 9 Z 4 GrEStG 1987 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 85/2008 sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Gemäß § 93a BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 sind die für Bescheide geltenden Bestimmungen (insbesondere § 210), soweit nicht anderes angeordnet ist, sinngemäß auf Erkenntnisse und Beschlüsse der Verwaltungsgerichte anzuwenden.

§ 210 Abs. 1 BAO in der Fassung des BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

"Abgaben werden unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Wenn bei mündlicher Verkündung eines Bescheides auch eine schriftliche Ausfertigung zuzustellen ist, wird die Monatsfrist erst mit der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung in Lauf gesetzt."

Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem Erwerber des Grundstückes im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses 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. Der Erwerber eines Grundstückes ist 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 30.01.2014, 2013/16/0078; siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Auflage, Rz 90 zu § 5 GrEStG). Insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer (oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten) vorgegebenes Objekt gebunden ist, ist ein Kauf mit

Gebäude anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw. der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Nicht entscheidend ist, wenn über den Erwerb eines (unbebauten) Grundstückes und über den Kauf des darauf zu errichtenden Gebäudes mehrere Verträge mit unterschiedlichen Vertragspartnern abgeschlossen werden. Zu beurteilen ist die Bauherreneigenschaft aus der Sicht des Erwerbers der Liegenschaft und nicht aus der Sicht des Veräußerers des (unbebauten) Grundstückes.

Das Gericht geht aus folgenden Gründen davon aus, dass sich die beschwerdeführende Partei in ein bereits vorgegebenes Projekt einbinden ließ:

Aufgrund der Tatsache, dass die Wohnanlage D. bereits im Mai 2015 auf der Homepage der Fa. Dipl. Ing. E. F. G. mbH beworben wurde, aus dem dazugehörigen Werbeprospekt (als Beilage zum Auskunftersuchen des Gerichtes vom 31. Jänner 2019 von der Dipl. Ing. E. F. G. mbH als Auskunftsperson vorgelegt) zur „Wohnanlage Niedrigenergiehaus D. 3“ und dem vorliegenden Einreichplan vom 24.04.2014 geht schon aus dem zeitlichen Ablauf hervor, dass die Bauplanung bereits vor Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 07.07.2015 abgeschlossen war. Auch erfolgte der Bauauftrag mit 17.06.2015 schon vor dem genannten Kauf des Grundstückes vom 07.07.2015. Im vorliegenden Prospekt der Dipl. Ing. E. F. G. mbH wurden die Interessenten zudem auf Seite 3 in der Rubrik "Kaufpreise" unter anderem darauf hingewiesen, dass die Grunderwerbsteuer nicht im Kaufpreis enthalten ist und dass gegen Aufpreis Änderungen der Ausstattung und Ausführungen möglich sind.

Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, 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).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem vorliegenden Prospekt, dem Einreichplan vom 24.04.2014 und dem Bauauftrag vom 17.06.2015, dass der beschwerdeführenden Partei nur sehr eingeschränkte Möglichkeiten zu Planänderungen gegeben waren und die beschwerdeführende Partei als Erwerber an ein vom mit dem Verkäufer zusammenarbeitenden Dritten vorgegebenes Objekt gebunden war.

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 12.11.1997, 95/16/0176, VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Im Bauauftrag erfolgte keine Kostenaufstellung hinsichtlich der einzelnen Bauleistungen. Die Abrechnung der Bauleistungen erfolgte in einer Schlussrechnung, welche keine Aufgliederung der einzelnen Leistungen enthält.

Es ist daher davon auszugehen, dass die beschwerdeführende Partei kein Baurisiko getragen hat.

Finanzielles Risiko

Die Vereinbarung eines Fixpreises stellt ein wesentliches Indiz dar, das gegen die Tragung des finanziellen Risikos und damit gegen das Vorliegen der Bauherreneigenschaft spricht (vgl. VwGH 13.05.2003, 99/15/0238; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 uva.).

Wie aus dem Bauauftrag und auch aus dem Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 21.10.2015 im Hinblick auf das diesbezügliche Auskunftsersuchen der belangten Behörde vom 29.09.2015 hervorgeht, wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart. Das erkennende Gericht geht daher davon aus, dass die beschwerdeführende Partei im Zusammenhang mit der Errichtung des Bauwerkes kein finanzielles Risiko getragen hat. Allfällige Aufpreise ergeben sich aus Änderungen der Ausstattung und Ausführungen im Vergleich zum abgeschlossenen Bauauftrag.

Es liegt daher kein Merkmal für das Vorliegen einer Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei vor.

Es war seitens der beschwerdeführenden Partei beabsichtigt, ein bebautes Grundstück zu erwerben. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ändert daran nichts.

Aus diesen Gründen ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Hauses einfließen.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht verwiesen.

Aufgrund der Tatsache, dass mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer auf Basis des Bauauftrages bzw. Werkvertrages festgesetzt wurde, mittlerweile jedoch die tatsächlichen Kosten auf Basis der Schlussrechnung bekannt sind, war die Grunderwerbsteuer auf Basis der tatsächlichen Gegenleistung festzusetzen und war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern.

Die Gegenleistung war daher wie folgt zu berechnen:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	10.670,64 €
Sonstige Leistungen	177.422,94 €
Vermessungskosten	305,81 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	188.399,39 €

Die Grunderwerbsteuer war (gerundet gem. § 204 BAO) wie folgt festzusetzen:

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	188.399,39 €
Davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	6.593,98 €
Grunderwerbsteuer laut angefochtenem Bescheid	6.180,18 €
Nachforderung auf Grund des Erkenntnisses	413,80 €

Hinsichtlich der Fälligkeit der Nachforderung ist § 210 BAO gemäß § 93a BAO für Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte und für Sachentscheidungen des VwGH (§ 42 Abs 4 VwGG) sinngemäß anzuwenden. Für schriftliche Ausfertigungen von Erkenntnissen (§ 277 Abs 4 BAO) wird die Monatsfrist erst mit der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung in Lauf gesetzt. Da sich die Bestimmung der Fälligkeit aus dem Gesetz selbst ergibt, unterliegt diese auch nicht einer Beschlussfassung durch den Senat oder Einzelrichter (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193).

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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 24. Mai 2019

