

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Dietrich Seeber, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Harrachstraße 14 über die Beschwerde vom 30.07.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 06.07.2015, xxx betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

#### 1.1. Bauakt

##### 1.1.1 Ansuchen zur Schaffung von Bauplätzen

Aus dem Bauakt der Stadtgemeinde L (Baubehörde) zu GZ xx 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. x, im Ausmaß von 868 m<sup>2</sup> und Nr. y, im Ausmaß von 679 m<sup>2</sup> beide aus EZ xy, 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 Doppelwohnhausanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. x und y 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 xx 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 durchgeföhrten 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 LGBI Nr 66/1994 idgF*

*die*

#### **BAUBEWILLIGUNG**

...

*A) Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) mit Garage und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. x, KG R (T-Straße 2, 2a), ... 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 Ansuchen um Baubewilligung Doppelcarport**

Am 12.03.2010 (eingelangt bei der Behörde am 15.03.2010) stellte die Bf. bei der Baubehörde einen Antrag auf Baubewilligung für die Errichtung eines Doppelcarports auf dem Grundstück Nr. x, KG R (T-Straße 2a).

### **1.1.5. Baufortschrittsmeldung des Bauführers an die 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. x, KG R mit Kalenderwoche 19.

### **1.1.6 Erteilung Baubewilligung Doppelcarport**

Die Baubewilligung für die Errichtung eines Doppelcarports wurde nach Maßgabe des bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten

Planansatzes der I GmbH vom 09.03.2010 mit Bescheid vom 08.10.2010 von der Baubehörde erteilt. Als Planverfasser und Bauführer trat die I GmbH auf.

### **1.1.7. Anzeige Baufertigstellung**

Die Anzeige der Baufertigstellung auf dem Grundstück Nr. x, EZ z KG R (T-Straße 2 und 2a) gemäß § 42 Oö BauO LGBI Nr. 66/1994 idGf und gemäß § 20 Abs. 3 Oö Abwasserentsorgungsgesetz erfolgte am 27.12.2010.

### **1.2. Kaufvertrag vom 13.02.2009**

Mit Kaufvertrag vom 13.02.2009 erwarb die Bf. 159/679 Anteile des Grundstückes x der EZ xy KG R zum Gesamtkaufpreis iHv € 88.200,00. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass die Bf. die Wohnhaushälfte TOP 2, des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses, erhalten sollen. Vorerst wurde nur ideelles Miteigentum vereinbart.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

"...

#### *I. Allgemeines*

*Herr V. ist grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ xy, Grundbuch xxxx R, Bezirksgericht Traun, ob welcher Liegenschaft unter anderem das Grundstück Nr. G vorgetragen ist.*

*Aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl. Ing. Sv., staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, W-Straße 26, Plz L, vom 25.07.2008, GZ zzz, wird das Grundstück G unterteilt in die Grundstücke x, y sowie Teilstück 1. Gleichzeitig erfolgt eine Abschreibung des neu gebildeten Teilstückes 1 im Umfang vom 43 m<sup>2</sup> zum öffentlichen Gut, vorgetragen ob der EZ zz, Grundbuch xxxx R, Bezirksgericht Traun.*

*Auf dem neu gebildeten Grundstück x im unverbürgten Gesamtausmaß von 868 m<sup>2</sup> beabsichtigt die Käuferin, nämlich Frau Bf., gemeinsam mit weiteren Käufern ein Doppelwohnhaus zu errichten.*

*Die nunmehrige Käuferin, nämlich Frau Bf. erwirbt zu diesem Zwecke vorerst einen ideellen Miteigentumsanteil am neu gebildeten Grundstück Nr. x, derzeit vorgetragen ob der EZ xy, Grundbuch xxxx R, Bezirksgericht Traun, wie folgt:*

*Bf. ..... 441/868-stel Anteil,*

*um in weiterer Folge gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten.*

*Festgehalten wird, dass die nunmehrige Käuferin die Wohnhaushälfte Top 2 hinsichtlich des noch zu errichtenden Doppelwohnhauses erhalten soll. Der kaufgegenständliche ideelle Grundstücksanteil weist eine Fläche von 441 m<sup>2</sup> auf.*

...

### **III. GEGENLEISTUNG**

*Als Kaufpreis für den übernommenen 441/868-stel Anteil vereinbaren die Vertragsparteien einen Pauschalbetrag in Höhe von € 88.200,00 (in Worten Euro achtundachtzigtausendzweihundert).*

...

## **VII. IDEELLE MITEIGENTUMGSBEGRÜNDUNG**

*Die Käuferin ist darüber belehrt worden, dass diese in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstücksanteil entsprechend ihrem Miteigentumsanteil Wohnungseigentum mit dem Erwerber des restlichen Grundstücksanteiles an dem Grundstück x, vorgetragen ob der EZ xy, Grundbuch xxxx R, Bezirksgericht Traun, 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 2 entspricht.*

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

*In weiterer Folge beabsichtigen die Vertragsparteien, mit den jeweiligen Miterwerbern des restlichen Miteigentumsanteiles 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 Käuferin verpflichten sich auf das Anderkonto bei der Bank Wels Süd, Konto Nr. yy, BLZ yyy,*

*die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.087,00*

*sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 882,00  
sohin gesamt € 3.969,00.*

*binnen 14 Tagen nach allseitiger Vertragsunterfertigung zu überweisen, dies zur  
Selbstberechnung der Gebühren durch den Vertragserichter.*

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

*..."*

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile von der Bf. waren die übrigen Anteile bereits an Mag. A und Ing. C mit Kaufvertrag vom 28.10.2008 verkauft.

### **1.3. Werkvertrag vom 23.09.2009**

Die Bf. schloss am 23.09.2009 mit der I GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines "Doppelhauses 130" zum Fixpreis von € 124.871,00. Als Baubeginn war im Werkvertrag 2009 angegeben. Die Fertigstellung erfolgte ca. 3-4 Monate nach Baubeginn.

Mit dem Werkvertrag hat die Bf. am 29.09.2009 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, Dachdämmung, Stemmen, Sanitärrohroinstallation ohne Geräte, Elektroinstallation, Luftwärmepumpe inkl. Wohnraumlüftung, Schließen der Schlitze, 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 wurden lt. Anmerkung nicht in Anspruch genommen. Die hiefür in Anschlag gebrachten Preise waren Fixpreise und haben insgesamt 77.800 € betragen.

### **1.4. Wohnungseigentumsvertrag vom 14.05.2010**

Der Wohnungseigentumsvertrag wurde von den Miteigentümern am 03.05.2010 und vom Pfandgläubiger am 14.05.2010 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 z, Grundbuch xxxx R, Bezirksgericht Traun, bestehend aus dem Grundstück Nr. x.*

*Auf dieser Liegenschaft wurde ein Doppelwohnhaus samt Garagen-Abstellplätze/Garage, 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 06.04.2010, 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 13.02.2009 bzw. 28.10.2008.*

*Sohin übergibt Frau Bf., einen Grundstücksanteil von jeweils 5866/1670032-stel Anteile an Frau Mag. A, und Ing. C. Die Ehegatten Mag. A und Ing. C, erklären die Übernahme dieser erhaltenen 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 Mag. A und Ing. C, die gegenständlichen Anteile unter gleichzeitiger Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentumes von Ehegatten bzw. Lebensgefährten 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 € 3.087,00 mit 01.04.2009 im EDV-System vermerkt.

## **1.6. Niederschrift vom 09.10.2014**

In der Einvernahme am 09.10.2014 durch die belangte Behörde gab die Bf. Folgendes an:

" Frage 1

*Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren?*

*Antwort:*

*Am Grundstück war eine Tafel von einem Immobilienmakler. Dort hab ich angerufen, mir wurden Grundstückspreise und die Tel.Nr. von Herrn Ra. genannt. Von Herrn V. wurde ich darauf hingewiesen, dass das Grundstück nur für ein Doppelhaus geeignet ist bzw. dies von der Gemeinde so bestimmt worden ist. Zu diesem Zeitpunkt hatte ich zur Fa. I GmbH noch keinen Kontakt. Erst einige Monate später hatte ich Kontakt zur Fa. I GmbH. Meine Schwester hatte mir ca. im Frühjahr 2009 einen Zeitungsausschnitt mit einer Werbeeinschaltung der Fa. I GmbH gegeben.*

*Frage 2*

*Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt?*

*Antwort:*

*Prospekte hatte ich infolge bei der Fa. I GmbH einsehen können, diese waren aber nur sehr vage und nichts konkretes. Konkrete Unterlagen habe ich erst erhalten, nachdem der Werkvertrag unterzeichnet wurde.*

*Frage 3*

*Wurde das Projekt beworben z.B. durch eine Tafel/Plakatwand am Grundstück?*

*Antwort:*

*Es war nur eine Tafel vom Makler am Grundstück und nicht von der Fa. I GmbH.*

*Frage 4*

*Was wollten sie erwerben und was wurde ihnen angeboten?*

*Antwort:*

*Grundsätzlich wollte ich nur ein Grundstück erwerben. Zum Zeitpunkt des Grundkaufes hatte ich noch nicht gewusst, dass ich später mit der Fa. I GmbH bauen werde.*

*Frage 5*

*Wer hat das Projekt gestartet?*

*Antwort:*

*Zum Zeitpunkt des Grundkaufes habe ich nicht gewusst, dass es sich um ein Projekt handelt. Erst ca. im Sommer 2009 habe ich davon erfahren, dass die Fa. I GmbH das Grundstück bebauen könnte.*

*Frage 6*

*Zu wem hatten sie den ersten Kontakt betreffend ihres Erwerbvorganges?*

*Antwort:*

*Beim Grundstück war der Erstkontakt der Makler. Beim Werkvertrag mit der Fa. I GmbH waren Herr Lm oder Herr Bg mein erster Ansprechpartner.*

*Frage 7*

*Wie war der weitere Ablauf ihres Erwerbvorganges?*

*Antwort:*

*Zuerst Grundkauf, dann den Ausgang der Scheidung abwarten, dann Suche nach einer Baufirma.*

**Frage 8**

*Wer hat den Auftrag zur Planung, Zur Errichtung des Gebäudes erteilt?*

*Antwort:*

*Das war ich, siehe Werkvertrag.*

**Frage 9**

*Welchen Einfluss konnten sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion ausüben?*

*Antwort:*

*Abgesehen von den Bebauungsvorschriften, hatte ich völlig freie Hand gehabt. Ich hatte alles nach meinen Wünschen abändern können.*

**Frage 10**

*Wer hat um die Bauplatzbewilligung angesucht? Wer hat um Baubewilligung angesucht?*

*Wem wurde die Baubewilligung erteilt?*

*Antwort:*

*Ob das ich gewesen bin oder die Fa. I GmbH, das weiß ich nicht mehr.*

**Frage 11**

*Welche Verträge wurden mit der Fa. I GmbH abgeschlossen?*

*Bitte um Vorlage.*

*Antwort:*

*Wurden bereits vorgelegt. Werkvertrag, Leistungsbeschreibungen sowie verbindl. Anbot.*

**Frage 12**

*Gibt es - abgesehen von den Verträgen - einen weiteren Schriftverkehr mit der Fa. I GmbH? Bitte um Vorlage.*

*Antwort:*

*Abgesehen von den Rechnungen und dem oa Unterlagen gibt es keinen weiteren Schriftverkehr.*

**Frage 13**

*In welchem Zustand war das Grundstück zum Zeitpunkt des Kaufvertrages?*

*Waren zu diesem Zeitpunkt bereits ev. vorbereitenden Baumaßnahmen gesetzt?*

*Antwort:*

*Das Grundstück war gänzlich unbebaut.*

**Frage 14**

*Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?*

*Antwort:*

*Ja, es sind dies die Summen aus dem Werkvertrag und div. Summen aus dem verbindlichen Vermittlungsangebotes und zwar bis zur Position Kamin 1-zügig. Ab Übermauerung Terasse habe ich das selbst organisiert.*

**Frage 15**

*Haben sie ev. weitere Professionisten beauftragt bzw. wurden diese von der Fa. I GmbH vermittelt?*

*Antwort:*

*Siehe Antwort oben.*

**Frage 16**

*War ein Erwerb der Liegenschaft ohne Werkvertrag möglich?*

*Antwort:*

*Ja sicher, habe ich ja auch so gemacht.*

**Frage 17**

*Wie haben sie die Miteigentümer kennen gelernt?*

*Antwort:*

*Im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb - kurz nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages über die Liegenschaft.*

**Frage 18**

*Wie fand eine eventuelle "Vermittlung" zum Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbau statt?*

*Antwort:*

*Im Gespräch mit meinen unmittelbaren Nachbarn (Mag. A und Ing. C) hat sich eben ergeben, dass wir gemeinsam die Fa. I GmbH mit der Errichtung des Gebäudes beauftragen.*

**Frage 19**

*Haben sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? Wenn ja bitte um Vorlage dieses Beschlusses sowie aller Gründungsversammlungs- und sonstiger Versammlungsprotokolle.*

*Antwort:*

*Nein, hat es nicht gegeben. "*

**1.7. Grunderwerbsteuerbescheid vom 06.07.2015**

Mit Bescheid vom 06.07.2015 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO fest.

Der Bescheid wurde mit folgendem Inhalt erlassen:

*" Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 10.131,49 €. Selbstberechneter Betrag 3.087,00 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 7.044,49 €.*

*Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig. Zahlungsfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO 13. August 2015. Den zu entrichtenden Betrag entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.*

*Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:*

*Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5 % von der Gegenleistung in der Höhe von 289.471,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 10.131,49 €*

*Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:*

<i>Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)</i>	<i>88.200,00 €</i>
<i>Sonstige Leistungen</i>	<i>201.271,00 €</i>
<i>Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987</i>	<i>289.471,00 €</i>

*Begründung:*

*Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten 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 Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.*

*Bei Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten Parteienvertreter, Rechtsanwalt Dr. Ra., wurde festgestellt, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurde.*

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

*Durchgeführte Erhebungen und Recherchen ergeben, dass sie als Grundstückserwerber an die Planung eines Organistors, in welchem die Gebäudeplanung weitestgehend vorgegeben war, gebunden waren und somit ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude vorliegt.*

*Zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und den schriftlichen Vereinbarungen mit dem Organisator (= Fa. 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. Auf die Niederschrift vom 9.10.2014 wird hingewiesen."*

## **1.8. Berufung vom 30.07.2015**

Mit Schreiben vom 30.07.2015 wurde von der Bf. gegen den Bescheid vom 05.07.2015 in der Berufung vorgebracht, dass aus der Sicht der Bf. kein Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf von einer Privatperson und der Beauftragung zum Hausbau an die Firma I GmbH bestehe. Das Grundstück sei von der Bf. von der Privatperson V. über Vermittlung durch die Firma Z Immobilien aus H am 13.02.2009 erworben worden. Der Kaufvertrag sei vom Rechtsanwalt, Dr. Ra., ausgefertigt und am 13.02.2009 von allen Beteiligten (Käufer und Verkäufer) unterzeichnet worden. Die im Vertrag aufgelisteten Kosten seien auch alle von der Bf. bezahlt worden.

Durch Zeitungsannonce sei die Bf. auf die Baufirma I GmbH in Mk. aufmerksam geworden und habe nach einigen Gesprächen mit den Herren Lm und Bg am 23.09.2009 einen Werkvertrag unterzeichnet.

Die Behauptung, dass die Gebäudeplanung weitestgehend vorgegeben war, sei schlichtweg falsch. Richtig sei vielmehr, dass die Bf. das Haus, in technischer und statischer Rücksprache mit der Baufirma, selbst geplant und gestaltet habe. (Raumaufteilung, Anordnung der Fenster und Terrassentüren, Eingangssituation, Außengestaltung, Dach, Fassadengestaltung, Materialien, Carport etc.).

Von der I GmbH sei zwar ein Bauleiter zur Verfügung gestellt worden, doch die ganze Koordinierung und Gespräche mit den Professionisten (Elektriker, Installateur, ...) seien von der Bf. persönlich geführt worden. Dies lasse sich anhand der Planungsunterlagen zeigen. Gebunden an die Gebäudeplanung war die Bf. auch aufgrund der Bauverordnung in L hinsichtlich der Hausgröße (mögliche bebaubare

Fläche - also Grundriss) bzw. der Bauhöhe. Außerdem ergab sich auf Grund der Grundstücksgröße und -form eben die Gebäudeplanung eines Doppelhauses. Die restlichen Planungen, Preisverhandlungen aller Gewerke, sowie koordinierende Arbeiten, wurden von der Bf. durch- bzw. ausgeführt. Alleine die Einreichplanung sei mehrmals abgeändert worden bis alles so gestaltet war wie die Bf. das wünschte. Die Bf. galt für die Baubehörde als „Bauherrin“, dies sei in der Baubeginnsanzeige bzw. Baufortschrittsmeldung ersichtlich. Es bestehe in keiner Weise ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstücksverkäufer und der I GmbH. Die Bf. habe ein Grundstück gekauft und rund 7 Monate später eine

Baufirma damit beauftragt ein Haus zu bauen. Zuvor habe die Bf. viele Häuser (z.B. im Musterhauspark) besichtigt und unterschiedlichste Bauweisen- und formen in Erwägung gezogen (z.B. Fertigteilhäuser).

Unter Punkt VII. des Kaufvertrages stehe geschrieben: „*In weiterer Folge beabsichtigen die Vertragsparteien, mit den jeweiligen Miterwerbern des restlichen Miteigentumsanteiles über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen das Doppelhaus errichten zu lassen. Diesbezüglich werden die Käufer Einvernehmen zu erzielen haben.*“ Die Nachbarn der Bf. erwarben die andere Haushälfte schon Monate vor dem eigenen Kaufabschluss. Man habe sich dann im Zuge des Grundstückkaufs der Bf. kennengelernt und gemeinsam eine Entscheidung über Bauunternehmen, Bauweise und Baustil

getroffen. Hinsichtlich Stil, Art und Weise sei man sich ähnlich gewesen und habe sich für "unser Haus" entschieden.

### **1.9. Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 05.11.2015**

Die abweisende BVE wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass die Bf. mit Kaufvertrag vom 13.02.2009 von V. 441/868 ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück x der KG R erworben hätte um "gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten". Mit den kaufgegenständlichen Anteilen solle die Wohnhaushälfte Top 2 verbunden sein. Im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile waren die übrigen 427/868-Anteile bereits verkauft. Bereits aus dem Kaufvertrag gehe hervor, dass eine Bebauung mit einem Doppelhaus, für das Wohnungseigentum zu begründen sein werde, vorgesehen sei.

Dementsprechend habe die Fa. I GmbH 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 Grunstück x und y der KG R gestellt worden. In weiterer Folge sei am 29.09.2008 um Baubewilligung für zwei Wohnhäuser auf diesen Grundstücken angesucht worden. Der Einreichplan für die Errichtung eines Doppelwohnhauses im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück x sei mit 25.09.2008 datiert, mit einer Ergänzung vom 29.01.2009, also vor dem Erwerb der Bf. Als Planverfasser, Bauwerber und Bauführer habe die I GmbH firmiert. Die Baubewilligung sei der I GmbH mit 24.08.2009 erteilt worden. Kurz nach Erteilung der Baubewilligung sei der Werkvertrag mit I GmbH über die Errichtung der Doppelhaushälfte am 23.09.2009 unterfertigt worden.

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 müsse, um das Grundstück zu erhalten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbvganges sei 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).

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 herstellendem 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, sei für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht entscheidend. So habe 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 solle, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vorneherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer könne rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen (VwGH vom 28.06.1995, 94/16/0159, 0160). Ein derartiger gemeinsamer Beschluss mit den Miteigentümern sei nach den Angaben der Bf. anlässlich der im Zuge der Erhebung errichteten Niederschrift vom 09.10.2014, Punkt 19 nicht gefasst worden. 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.

#### **1.10. Vorlageantrag der Bf. vom 17.11.2015**

Im Vorlageantrag vom 17.11.2015 verwies die Bf. auf ihre bisherigen Ausführungen und brachte weiters vor, dass sie sich im Zeitpunkt des besagten Grundstücks im Besitz eines Einfamilienhauses befand und keine zeitliche Dringlichkeit für ein neues Eigenheim vorlag. Sie habe noch den Ausgang der Scheidung (28.05.2009) abzuwarten und sei noch zu entscheiden gewesen, ob sie ihr damaliges Haus überhaupt verlasse. Aus diesem Grund sei für die Bf. eine Baufirma auch noch kein Thema gewesen. Es sei der Bf. nicht bekannt gewesen, dass die I GmbH wie in der BVE erwähnt „Vorarbeiten“ zur Realisierung eines Projektes begonnen hatte, vor allem zu einem Zeitpunkt, zu dem sich das gesamte Grundstück noch im Besitz des Verkäufers befand. Eine Verpflichtung aus dem Erwerb des Grundstücks mit der I GmbH gehe aus keinem der Bf. bekannten Schreiben hervor. Laut Auskunft der Baubehörde könne jeder ein Ansuchen auf Bauplatzbewilligung stellen.

Weiters gehe die Bf. davon aus, dass die Berechnung vom Rechtsanwalt rechtlich richtig erstellt worden ist. Wenn dem nicht so wäre, würde die gesamte Rechtsanwaltschaft, die solche Verträge aufsetzt, vergebührt und denen man diesbezüglich natürlich auch vertraut, in Frage zu stellen sein. Da der genannte Rechtsanwalt vom Grundstücksverkäufer mit dem Kaufvertrag beauftragt worden ist, gehe die Bf. auch davon aus, dass er mit allen rechtlichen Belangen vertraut war und in Folge die Vergebührungsrichtig berechnet hat. Dem Schreiben beigelegt werde eine Baubeginnsanzeige, aus der ersichtlich sei, dass die Bf. als Bauherrin gelte.

Die Behauptung, dass ein Miteigentümerbeschluss fehle, sei schlichtweg falsch. In der Baubewilligung der Baubehörde vom 24.08.2009 sei festgehalten, dass "*Die Zustimmung der grundbürgerlichen Miteigentümer zur Errichtung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorliege.*" Die Frage im Zuge der Erhebung vom 09.10.2014

sei missverstanden worden, da die Bf. angenommen habe, dass eine separate Zustimmung zwischen den unmittelbaren Nachbarn erfolgt sei.

Hätte die Bf. damals ein fertiges Hausprojekt samt Grundstück erworben, wäre die steuerliche Berechnung natürlich anders gewesen. Die Bf. möchte stichhaltige Beweise für die von der belangten Behörde aufgestellten Behauptungen sehen. Es entstehe bei der Bf. der Eindruck, dass hier mit Biegen und Brechen Steuereintreibungen um jeden Preis durchgeführt werden sollen.

Da die Bf. solche ungeplanten Kosten als Alleinerzieherin, die sich durch den Hausbau sowieso in einer großen finanziellen Belastung befindet, nicht leisten könne, behalte sie sich vor mit dieser Causa medial in die Öffentlichkeit (Volksanwalt etc.) zu gehen. Außerdem sei anzumerken, dass die Vorgehensweise des Finanzbeamten bei diesem Erhebungsauftrag äußerst fragwürdig erscheine. Zumal einerseits ein Termin beim FA Linz fixiert wurde und der Beamte dann aber unangekündigt eine Stunde vor dem Termin vor der Haustür der Bf. gestanden sei. Weiters habe er der Bf. im Laufe der Erhebung "mit einem aufgesetzten Lächeln im Gesicht" erklärt, dass die unmittelbaren Nachbarn glücklich sein könnten, da deren Grundstückserwerb zwei Monate zuvor, also bereits Ende 2008 abgewickelt worden sei und sie daher wegen Verjährung keine Erhebungen zu erwarten hätten.

### **1.11. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 18.12.2015**

Die belangte Behörde legte am 18.12.2015 den Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht vor und brachte in der Stellungnahme vor, dass strittig sei, ob die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, wenn der Grundstückserwerb an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen war und daher ein Kauf von Grundstück und herzstellendem Gebäude anzunehmen sei.

Der Käufer sei als Bauherr anzusehen, wenn er a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne, b) das Baurisiko zu tragen habe, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und c) das finanzielle Risiko tragen müsse, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen habe, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen müsse, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.

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

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft sei nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plane, bei der Baubehörde als Bauwerber auftrete und die Baubewilligung erwirke. Entscheidend sei auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werde; ein Käufer sei nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion

Einfluss nehmen könne (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 unter Hinweis auf Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 92 zu § 5 GrEStG). Dafür, dass jemand als Bauherr angesehen werden könne, sei keinesfalls entscheidend, dass er möglicherweise noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen könne (VwGH 15.03.2001, 2000/16/0082 mit Hinweis auf VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Die I GmbH habe die Einbringung des Ansuchen um Baubewilligung für das Grundstück x und y der KG R bei der Baubehörde veranlasst. Der Einreichplan für die Errichtung eines Doppelwohnhauses im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück x sei mit 25.09.2008 datiert, also noch vor dem Grundstückserwerb. Als Planverfasser, Bauwerber und Bauführer trete die I GmbH auf. Selbst die Bewilligung der Bauplätze sei der I GmbH am 24.08.2009 erteilt worden. Die Bf. habe am 23.09.2009 den Werkvertrag mit der I GmbH über die Errichtung der Doppelhaushälfte unterzeichnet.

Laut der am 09.10.2014 errichteten Niederschrift sei ein diesbezüglicher Beschlusses unterblieben. Die Bauherreneigenschaft sei aufgrund der vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Erwerbs des Grundstückes mit der Errichtung einer Doppelhaushälfte nicht gegeben, weshalb von einem einheitlichen Erwerb eines Grundstücksanteiles mit zu errichtenden Gebäude auszugehen war und die Baukosten zu Recht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer einbezogen wurden.

Mit 07.04.2016 wurde das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung 6022 des Bundesfinanzgerichtes zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.01.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6022 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung 6008 neu zugeteilt.

### **1.12. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 05.10.2017**

Mit Beschluss vom 05.10.2017 wurde den Parteien des Verfahrens Gelegenheit gegeben zum Ermittlungsergebnis des Verwaltungsgerichtes eine Stellungnahme hinsichtlich u.a. Punkte abzugeben:

*"Dem Gericht liegt der Bauakt der Stadtgemeinde L zu Zl. xx vor. Dieser Bauakt betrifft das Bauvorhaben der I GmbH, A.-S-Straße 3, plz Mk. betreffend T-Straße 2, 2a, 4, 4a. Daraus werden insbesondere folgende Beweismittel in der gegenständlichen Rechtssache zum Akt genommen:*

*1. Ansuchen um Baubewilligung über die Errichtung einer Doppelwohnhausanlage mit Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr. x, y in R beim Stadtamt L eingelangt am 11. November 2008, eingebracht von der Fa. I GmbH als Planverfasserin und Bauführerin. Als Grundeigentümer ist Herr V., M-Straße 8, Plz L angeführt.*

*2. Energieausweise vom 19.10.2008 für die Gebäude L y Top 1, L y Top 2, x Top 1 und L x Top 2, wobei jeweils die Firma I GmbH, A.-S-Straße 3, plz Mk. angeführt ist.*

3. Zustimmungserklärung der Beschwerdeführerin vom 24.6.2009 mit dem Wortlaut:

"...hiermit erteile ich die Zustimmung zum Ansuchen der Firma I  
GmbH, A.-S-Straße 3, plz Mk., um Erteilung der Baubewilligung  
für das Bauvorhaben auf dem Grundstück x, EZ z, KG R ..."

4. Aktenvermerk vom 25.11.2008 über das Vorprüfungs- und Ermittlungsverfahren gem.

§ 30 Oö. BauO 1994 bezüglich des Ansuchens gem. § 28 Oö. BauO 1994 der I  
GmbH, A.-S-Straße 3, plz Mk. betreffend "Errichtung  
eines Wohnhauses (2 WE) mit Garage auf dem Grundstück Nr. x, KG R und  
Errichtung eines Wohnhauses (2 WE) auf dem Grundstück Nr. y, KG R"

5. Aktenvermerk, wonach die Bf. angerufen hätte, dass sie am 13.8.09 bei der  
Bauverhandlung teilnehmen werde, da sie im Urlaub sei (vom 6.8.-20.8.).

6. Verhandlungsschrift GZ xx der Stadtgemeinde L betreffend das  
Baubewilligungsansuchen betreffend die Grundstücke Nr. x und y, KG R.

7. Bescheid der Stadtgemeinde L, GZ xx, vom 24.8.2009  
betreffend die Baubewilligung für die "A) Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten)  
mit Garage und einer Hauskanalanlage auf dem Grundstück Nr. x, KG R (T-Straße 2,2a),  
B) Errichtung eines Wohnhauses (2 Wohneinheiten) und einer Hauskanalanlage auf dem  
Grundstück Nr. y, KG R (T-Straße 4, 4a)"

Weiters ergibt sich aus dem bisherigen Verfahren:

Mit Kaufvertrag vom 13.02.2009 hat die Beschwerdeführerin (Bf.) von Herrn V.  
441/868 ideelle Miteigentumsanteile am Grdst. x der KG R erworben um "gemeinsam  
mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten". Mit  
den kaufgegenständlichen Anteilen sollte die Wohnhaushälfte Top 2 verbunden sein.  
Als Kaufpreis für die 441/868-stel Miteigentumsanteil wurde der Betrag von 88.200,00  
Euro vereinbart. Vom Vertragserrichter, Dr. Ra., wurde zu Erfassungsnummer xxx eine  
Selbstberechnung vorgenommen bzw. wurde  
die Grunderwerbsteuer, ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 88.200,00  
Euro bemessen.

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile waren die übrigen 427/868-Anteile bereits verkauft.  
Bereits aus dem Kaufvertrag gehe hervor, dass eine Bebauung mit einem Doppelhaus, für  
das Wohnungseigentum zu begründen sein wird, vorgesehen ist.

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin im Zuge der Errichtung eines Doppelhauses mit  
Garage und Hauskanalleitung auf dem Grundstück Nr.: x in Plz L (KG R) auf die bauliche  
Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnte. Dazu stellte die  
belangte Behörde fest:

Die Fa. I GmbH hätte folgende Vorarbeiten zur Realisierung des Projektes begonnen

• Mit Eingabe vom 25.07.2008, eingelangt bei der Stadtgemeinde L am 27.08.2008, wurde  
von I GmbH das Ansuchen um Bauplatzbewilligung für die Grundstücke x und y der KG R  
gestellt;

- Am 29.09.2008 wurde um Baubewilligung für zwei Wohnhäuser auf diesen Grundstücken angesucht;
- Am 15.10.2008 hat die Stadtgemeinde L der I GmbH eine Bauplatzbewilligung für die Grundstücke x und y der KG R erteilt;
- Als Planverfasser, Bauwerber und Bauführer des Einreichplanes für die Errichtung eines Doppelwohnhauses im Zuge einer Gesamtanlage auf dem Grundstück x datiert mit 25.09.2008 scheint die Firma I GmbH auf. Gleiches gilt für die Ergänzung vom 29.01.2009;
- Die Baubewilligung wurde am 24.08.2009 der Fa. I GmbH erteilt;
- Nach Erteilung der Baubewilligung hat die Bf. den Werkvertrag mit I GmbH über die Errichtung der Doppelhaushälfte am 23.09.2009 unterfertigt."

### **1.13. Stellungnahme der Bf. vom 06.11.2017**

Im Schreiben vom 06.11.2017, wies der rechtliche Vertreter der Bf. darauf hin, dass im Beschluss vom 05.10.2017 ein Übertragungsfehler bei Punkt 5 „Aktenvermerk, wonach die Beschwerdeführerin angerufen hätte, dass sie am 13.8.09 bei der BV teilnehmen werde, da sie im Urlaub sei (vom 6.8. bis 20.8.)“ passiert sei, und es richtigerweise zu lauten habe, „dass die Beschwerdeführerin nicht bei der Berufungsverhandlung teilnehmen werde, da sie im Urlaub sei.“

Darüber hinausgehend wurde ergänzend dargelegt, dass der Erwerb des gegenständlichen Grundstückes durch die Bf. im Februar 2009 erfolgt sei und zu diesem Zeitpunkt keine wirtschaftliche oder rechtliche Einheit zwischen dem Kauf der Liegenschaft und dem erst ca. sechs Monate später geschlossenen Vertrag über die Errichtung des Gebäudes bestehe.

Die Bf. habe das Grundstück über einen Immobilienmakler (Z-Immobilien) erworben und auch Maklergebühren geleistet. Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes seien der Bf. die Pläne der Nachbarn hinsichtlich der Errichtung eines Doppelhauses nicht bekannt gewesen. Auch die Möglichkeit der Errichtung eines Hauses durch die Firma I GmbH war kein Gesprächsthema zwischen den Vertragsparteien bzw. dem Vertragserrichter.

Aufgrund der Tatsache, dass auf dem gegenständlichen späteren Baugrund und auch dem Nachbargrund kein Gebäude in Errichtung stand oder errichtet war, war für die Bf. kein Anlass gegeben sich diesbezüglich erkundigen zu müssen, ob eine Errichtung durch die Nachbarn eines Doppelhauses mit der I GmbH angedacht oder geplant gewesen wäre. Die Bf. habe sich deutlich nach dem Grundstücksankauf entsprechende Fertigteilhäuser im "Wohnpark Haid" und in der "Blauen Lagune" angesehen. Deutlich später habe die Bf. erfahren, dass die unmittelbaren Nachbarn eine Hausplanung mit der I GmbH anstrebten.

Bezeichnenderweise sei von der Bf. auch vor Unterzeichnung des Kaufvertrages zum Grundstückserwerb mit dem den Grundstückskauf mitfinanzierenden Bankinstitut kein Finanzierungsangebot zu Errichtungskosten eines Hauses durch die Firma I GmbH eingeholt, sondern ausschließlich Anfrage gehalten, bis zu welcher Höhe überhaupt eine Finanzierung möglich wäre und welche Finanzierungskosten getragen werden könnten. Es werde zum Nachweise dafür, dass zum damaligen Zeitpunkt über eine

Finanzierung des späteren Bauprojektes keine Finanzierungsgespräche der Bf. mit dem später finanzierenden Bankinstitut geführt wurden, die zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn Zeuge, Bankangestellter, p.A. Bank Wels, Straße 2, PLZ S beantragt (er werde von der Verschwiegenheitspflicht diesbezüglich entbunden).

Es entspreche jedenfalls nicht, dass die Bf. gemeinsam mit anderen Käufern von V. 441/868 ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück x der KG R erworben habe, um gemeinsam mit anderen Käufern auf diesem Grundstück ein Doppelwohnhaus zu errichten. Zum Zeitpunkt des Ankaufes des gegenständlichen Grundstücksteiles sei von der Bf. beabsichtigt gewesen, zu einem späteren Zeitpunkt gegenständliches Grundstück zu bebauen, der Ankauf aber um „gemeinsam“ ein Doppelwohnhaus zu errichtendes Grundstückes erfolgte nicht. Die Entscheidung der Bf. gemeinsam ein Doppelwohnhaus zu errichten, sei erst wesentlich spätere erfolgt, wenngleich auch für die Bf. im Nachhinein ersichtlich wurde, dass die Firma I GmbH zum Zeitpunkt des Grundstücksankaufes durch die Bf. wohl schon Interesse an der Errichtung einer Doppelhaushälfte hegte, was zum Zeitpunkt des Ankaufes der Bf. aber nicht bekannt gewesen sei.

## **Rechtslage**

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

Nach § 201 Abs. 2 Z 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.

## **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 ein Gesamtbauprojekt eingebunden war, sodass in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten der Doppelhaushälfte einfließen.

Dem Bauherren 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 II<sup>3</sup>, 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 13.02.2009, also nach Stellung des Antrages auf Erteilung einer Baubewilligung, unterzeichnet.

Der Abschluss des Werkvertrages über das Bauprojekt "Doppelhaus 130" erfolgte am 23.09.2009.

Die I GmbH, als Bauführerin, 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. x, KG R mit Kalenderwoche 19.

Der Wohnungseigentumsvertrag zwischen der Bf. und den anderen Miteigentümern wurde am 14.05.2010 abgeschlossen.

Erst die Anzeige der Baufertigstellung auf dem Grundstück Nr. x, KG R erfolgte durch die Bf. am 27.12.2010.

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 Beschlusses 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.

Wie von der Bf. in der Einvernahme vom 09.10.2014 (Frage 19) angegeben, liegt im gegenständlichen Fall kein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer vor. Die Bf. gibt an, dass sie die Frage im Zuge der Vernehmung missverstanden habe, da sie angenommen habe, dass eine separate Zustimmung zwischen den unmittelbaren Nachbarn sei erfolgt. Weiters verweist sie auf die Verhandlungsschrift der Bauverhandlung vom 13.08.2009 S. 5, in der angeführt ist, dass "... *die Zustimmung der grundbürgerlichen Miteigentümer zur Errichtung der gegenständlichen Baumaßnahmen vorliegt...*" und gibt an dies käme einem Beschluss der Miteigentümer gleich. Mit diesem Vorbringen verkennt die Bf. die geltende Rechtslage, denn inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen (siehe

Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II<sup>3</sup>, Rz 93ff zu § 5 GrEStG samt angeführter Rechtsprechung).

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 Wohnhaushälfte (TOP 2) über eigenständiges Tätigwerden der I GmbH das "Doppelhaus 130" bereits vollständig geplant und die baubehördlichen Anträge bereits gestellt waren. Auch wenn 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). 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).

Entgegen dem Vorbringen der Bf. war auch der Verkäufer des zu bebauenden Grundstücks 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 am beschwerdegegenständlichen Grundstück, welcher ja nur mit Zusammenwirken des Verkäufers 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 und dem Grundstückverkäufer ausgegangen.

Gemäß § 40 OÖ Bauordnung hat die I GmbH als Bauführerin ihre gesetzlichen Verpflichtung mit Anzeige der Baufertigstellung vom 10.05.2010 an die Baubehörde erfüllt. In dieser Meldung bezieht sich die I GmbH auf den Baubescheid GZ xx Rö/Sn mit dem der I GmbH von der zuständigen Baubehörde die Baubewilligung am gegenständlichen Grundstück erteilt wurde.

Nach Ansicht des Gerichtes ist der Bf. die Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund nicht zugekommen, denn erstens war im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes 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 Bauherrin 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 beispielsweise die Raumaufteilung, Anordnung der Fenster und Terrassentüren, Eingangssituation, Fassadengestaltung, Außengestaltung und Materialien.

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, 00231; auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, 11. Auflage, § 5 Rz 92ff und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

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.

#### **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 12.11.1997, 95/16/0176).

Gemäß dem Werkvertrag vom 23.09.2009 oblag die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der I GmbH. Und nach dem verbindlichen Vermittlungsangebot für diverse Ausbauarbeiten vom 29.09.2009 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 23.09.2009 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 23.09.2009 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 2 des noch gemeinsam mit den anderen Käufern des restlichen Miteigentumsanteils zu errichtenden Doppelwohnhauses ist. Die Unkenntnis des Erwerbgegenstandes ist für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich.

### **Zum Beweisantrag der Bf.**

Die Bf. hat in ihrer Stellungnahme vom 06.11.2017 die zeugenschaftliche Einvernahme des Bankangestellten, Zeuge, von der Bank Wels, Straße 2, PLZ S beantragt. Durch das angegebene Beweismittel soll der Nachweis erbracht werden, dass die Bf. von dem den Grundstückskauf mitfinanzierenden Bankinstitut kein Finanzierungsangebot zu Errichtungskosten eines Hauses durch die I GmbH eingeholt wurde. Dies wiederum soll nach dem Vorbringen der Bf. ein Beweis dafür sein, dass zwischen dem Grundstückskauf und dem Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes keine wirtschaftliche oder rechtliche Einheit besteht.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Unerheblich ist ein Beweisantrag dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht sachverhaltserheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 183, Tz 3; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Wie bereits ausführlich erläutert war die Bf. als Grundstückserwerberin an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden und steht die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung.

Wie und mit wem die Finanzierung des Grundstückskaufes und der Gebäudeerrichtung von der Bf. geplant wurde, ist für die Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes unerheblich. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO wird daher von der Aufnahme des beantragten Beweises auf Einvernahme des beantragten Zeugen abgesehen.

Der Umstand, dass die Bf. in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherrin 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. Im Hinblick auf die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zu § 299 und § 303 BAO ist 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.

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden.

### **Zulässigkeit der Revision**

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.

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

Linz, am 15. März 2018