

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 15.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.10.2014, STNr. xxx betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Gegenleistung (€ 127.800), das sind € 4.462,50, festgesetzt wird. Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

1.1. Bauakt

Aus dem Schreiben der P. GmbH an die Gemeinde Pg. vom 15.03.2011 geht hervor, dass die P. GmbH nach Rücksprache mit Hrn. B. von der Fa. I GmbH bereit sei, *"...sollte bis Ende 2011 ein gänzlicher Verkauf an Interessenten nicht erfolgen können, so wird die restlich verbleibende Fläche um € 180,00 je Nettofläche von Seiten der P. GmbH von der Gemeinde Pg. käuflich erworben. ..."* und *"...Die kaufvertragliche Abwicklung hinsichtlich der unmittelbar durch die Gemeinde Pg. an die Interessenten zu verkaufenden Grundstücksflächen bis Dezember 2011 hat über den Firmenanwalt der P. GmbH, der Kanzlei Dr. RA, Rechtsanwalt in T., stattzufinden."*

Im Amtsbericht der Gemeinde Pg. vom 28.06.2011 ist vermerkt: *"Die Fa. I GmbH möchte in Th. Reihen- bzw. Doppelhäuser auf Grundflächen errichten, die die Gemeinde verkauft, wobei geplant ist, dass die einzelnen Käufer die Grundstücke direkt von der Gemeinde kaufen, sodass hier eine Ersparnis für die Käufer bei der Grunderwerbsteuer eintritt."*

1.1.1 Antrag auf Bauplatzbewilligung

Mit Eingabe vom 14.07.2011, wurde von der P. GmbH das Ansuchen um Bauplatzbewilligung für die Grundstücke: 968/8-10, gs/4, gs/6-9, 1016/3, 1016/14, 1016/16, 1016/18, 10196/19, 1016/20, 1016/22, 1016/23, KG Pg. gestellt.

Mit Bescheid vom 27.07.2011 hat die Gemeinde Pg. der P. GmbH die Bauplatzbewilligung für die beantragten Grundstücke erteilt.

1.1.2. Erteilung Baubewilligung

Am 17.04.2012 wurde von I GmbH um Baubewilligung für das Bauvorhaben "*Doppelwohnhaus- und Reihenhauslage in Th....*" angesucht.

Als Planverfasser und Bauführer der Einreichpläne für die Errichtung der Reihen- und Doppelwohnhäuser im Zuge einer Gesamtanlage auf den o.g. Grundstücken datiert mit 02.12.2011 scheint die Firma I GmbH auf. Als Grundeigentümer ist die Gemeinde Pg. angeführt.

Die Baubewilligung wurde am 06.06.2012 der Fa. I GmbH erteilt.

Auszug aus dem Bescheid vom 06.06.2012:

"...

Bescheid

Aufgrund des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens insbesondere der am 8.5.2012 durchgeführten Bauverhandlung wird ihnen die Baubewilligung für das Bauvorhaben - Errichtung einer Doppelwohnhaus- und Reihenhausanlage in Th. - auf den Grundstücken Nr.:

[...]

entsprechend dem bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Bauplan der I GmbH, ... vom 02.12.2011, erteilt.

..."

Mit Schreiben vom 19.06.2012 wurden der Fa. I GmbH die Straßenbezeichnungen und Reihenbennungen der einzelnen Bauparzellen, die von der Baubewilligung umfasst sind, bekannt gegeben.

1.2. Kaufvertrag vom 09.03.2012

Mit Kaufvertrag vom 09.03.2012 erwarb der Bf. gemeinsam mit seiner Ehegattin, Mag. C, von der Gemeinde Pg. das Grundstück Nr. gs/7 der EZ xxxx, Grundbuch yyyy Pg. zum Gesamtkaufpreis iHv € 110.600,--.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

" I. ALLGEMEINES

Die Gemeinde Pg. ist grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ xxxx, Grundbuch yyyy Pg., Bezirksgericht BG, ob welcher Liegenschaft unter anderem das Grundstück Nr. gs/3 im unverbürgtem Gesamtausmaß von 3.736 m² vorgetragen ist.

Aufgrund der Vermessungsurkunde des Dipl. Ing. SV, staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, W-Straße 26, PLz L., GZ yz, wird das Grundstück Nr. gs/3 untergeteilt in sich selbst, nämlich gs/3 (Rest) sowie den neuen Grundstücken gs/4, gs/5, gs/6, gs/7, gs/8 und gs/9 sowie Teilflächen 6, 19 und 10.

Das neu gebildete Grundstück gs/7 im Gesamtausmaß von 553 m² bildet den Vertragsgegenstand.

...

III. KAUFPREIS

Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien einen m²-Preis von € 200,00, sohin gesamt € 110.600,00.

...

Für den Fall, dass dieser Kaufvertrag nicht rechtswirksam wird oder die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers im vereinbarten Lastenstand nicht möglich sein sollte, so wird der bestellte Treuhänder einseitig unwiderruflich beauftragt, ermächtigt und angewiesen, den Treuhänderlag zuzüglich angereifter Zinsen, jedoch abzüglich der Bankspesen, an den Käufer wieder auszufolgen bzw. rückzuüberweisen.

...

VIII. 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 alleine.

Der Käufer verpflichten sich auf das Anderkonto bei der Bank, Konto Nr. Nr.1, BLZ BLZ, die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.872,00 sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 1.218,00 sohin gesamt € 5.090,00

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

...

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

..."

1.4. Werkvertrag vom 15.06.2012

Der Bf. und seine Ehegattin schlossen am 15.06.2012 mit der I GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines Doppelhauses "DH modern 136 lt. Entwurf v. 2.12.2011" zum Fixpreis von € 157.690,00. Als Baubeginn war im Werkvertrag 2012 angegeben. Die Fertigstellung Fensterlieferung erfolge ca. 3-4 Monate nach Baubeginn.

Im Vertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Firma A B als Generalunternehmer auftritt und qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt.

Folgende Leistungen würden aufgrund dieser Vereinbarung von der Firma A B für den Käufer zusätzlich erbracht:

- Einreichplan und für alle Grundrisse und Ansichten des Gebäudes
- Einmalige Planänderung des Einreichplanes
- Sämtliche Amtsgespräche mit der Gemeinde, Bauamt, Energieversorger, Landesregierung
- Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschritts
- Vereinbarter Fixpreis laut Leistungsbeschreibung

Es wurde vereinbart, dass dieser Auftrag direkt durch die Firma I GmbH abgewickelt wird. Der Auftragnehmer wurde weiters jederzeit berechtigt, Teilaufträgen konzessionierte Subfirmen zurückgeben ohne gesonderte Zustimmung des Auftraggebers dafür einzuholen.

1.5. Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer

Bei der belangten Behörde wurde die Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer für den Bf. iHv € 1.935,50 im EDV-System vermerkt.

1.6. Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.10.2014

Mit Bescheid vom 23.10.2014 wurde von der belangten Behörde ein Grunderwerbsteuerbescheid mit folgendem Inhalt erlassen:

„Betrifft: Kaufvertrag vom 09.03.2012 mit Gemeinde Pg.

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 4.695,08 €. Selbstberechneter Betrag 1.935,50 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 2.759,58 €.

Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig. Die Zahlungsfrist gem. § 210 Abs. 4 BAO: 01.12.2014

Den zu entrichtenden Betrag entnehmen Sie bitte der gesondert ergehenden Buchungsmitteilung

Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:

Gem. § 7 Abs.1 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von der Gegenleistung in der Höhe von 134.145,00 € (gerundet gem. § 204 BAO) 4.695,08 €

Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

<i>Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)</i>	<i>55.300,00 €</i>
<i>Sonstige Leistungen</i>	<i>78.845,00 €</i>
<i>Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987</i>	<i>134.145,00 €</i>

Begründung:

Die Festsetzung erfolgt gem. § 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 Dr. RA wurde festgestellt, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen wurden. Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass Sie als Grundstückserwerber, an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations (= Fa. I GmbH) vorgegebenes Gebäude gebunden waren. Es liegt daher ein Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Zwischen Abschluss des Kaufvertrages mit Fa. P. GmbH und des Werkvertrages mit 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. Als sonstige Leistung werden die Baukosten laut Werkvertrag vom 15.06.2012 mit der Fa. I GmbH in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

1.7. Beschwerde vom 11.12.2014

Mit Beschwerde vom 11.12.2014 beantragte der rechtliche Vertreter des Bf. eine Vorlage der Beschwerde ohne vorhergehende Beschwerdeentscheidung, eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) und die Einvernahme von Herrn R. B., Geschäftsführer der I GmbH und der Frau M.F., Geschäftsführerin der P. GmbH. Ferner wurde die Beischaffung des Bauaktes betreffend die Liegenschaft des Bf., KG yyyy Pg., EZ www der Gemeinde Pg. beantragt.

Als Begründung wurde vorgebracht:

1. Zur Rechtzeitigkeit:

Der gegenständliche Bescheid wurde mit normaler Post an den Bf. am 13.11.2014 zugestellt. Der Umstand, dass hier keine zeitnahe Versendung zum Bescheidausstellungsdatum erfolgte, ergibt sich auch aus der eher ungewöhnlichen handschriftlichen Änderungen auf dem Bescheid in Bezug auf Zahlungsfrist und Adresse. Die Beschwerde sei daher jedenfalls rechtzeitig.

2. Zur materiellen und formellen Rechtswidrigkeit

Bautechnisch handle es sich gerade nicht um ein klassisches Reihenhaus. Jedes der gegenständlichen und sich jeweils auf einer eigenständigen Liegenschaft befindlichen Häuser sei so ausgeführt, dass es für sich genommen aufgrund der Ab- und Zu- bzw. Versorgungsleitungen als auch der eigenständigen Bauweise im Bereich der Außenwände jeweils für sich alleine errichtet werden hätte können. Ebenso wenig treffe die schlicht argumentationslos behauptete Bindung an einen bestimmten Plan oder einen bestimmten Errichter zu. Der vorher bestandene Plan selbst sei in so erheblichen Punkten wie der Gebäudegröße, Raumaufteilung und Ausrichtung vom Bf. geändert worden.

In Bezug auf die Errichtung seien vom Bf. verschiedene Angebote zur Errichtung eingeholt worden, wobei letztlich die I GmbH das beste Angebot erstattet habe. Letztlich sei eine Liegenschaft zur Errichtung eines eigenständigen Gebäudes durch den Bf. erworben worden und bestand kein sachlicher jedenfalls aber kein bindender Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Werkvertrag mit der oben genannten Gesellschaft.

Auch der Umstand, dass die grundsätzliche gleichzeitige Einreichung mehrerer Häuser aus förderungstechnischen Gründen in einem erfolgen musste, stelle diesbezüglich keinen bindenden oder sachlichen Zusammenhang dar. Einerseits sei der Bf. nicht an die diesbezüglichen Auflagen gebunden gewesen und seien andererseits auch erhebliche

Änderungen (Gebäudegröße, Raumaufteilung und Ausrichtung) erfolgt. Es wurden aber auch etwa Nachbarhäuser auf Wunsch deren Eigentümer erheblich verändert. Eine Bindung an den Ursprungsplan habe daher vor allem für den Bf. nicht bestanden.

Letztlich seien daher die in der Begründung gleichsam als Sachverhalt festgestellten Behauptungen ohne jedes festgestellte zugrundeliegende Tatsachensubstrat nur eine schlichte Spekulation der Behörde, bei welcher sie gleichermaßen beweis- als auch argumentationslos von einem von ihr selbst in keiner Form nachvollziehbar festgestellten und schon gar nicht überprüfbar festgestellten Sachverhalt ausgeht. In diesem Punkt liege auch eine formelle bzw. verfahrensrechtliche Mangelhaftigkeit des Bescheides in Folge mangelhafter bzw. mangelnder Begründung vor, zumal auch in keiner Form nachvollziehbar dargelegt worden sei, aufgrund welcher Überlegungen und welcher Beweismittel welche Feststellungen getroffen worden sind.

Grundsätzlich werden wohnbaugewidmete Grundstücke bzw. Liegenschaften nicht zum Zwecke des Brachliegens oder der Schafzucht erworben, so dass aus dem allgemeinen Umstand, dass ein Grundstück mit Baulandwidmung bebaut werden solle wohl kaum ein spezieller Zusammenhang abgeleitet werden könne. Ferner sei es auch durchaus üblich, dass Bauland nicht „auf Lager“ gekauft werde, so dass auch aus einem zeitlichen nahen Zusammenhang zwischen einem Ankauf einer Liegenschaft zum Zweck der Bebauung und der tatsächlichen Bebauung keine besondere Verknüpfung hergestellt werden könne.

Auch der Gemeinde Pg. als Verkäuferin könne kaum unterstellt werden, sie würde einen Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft an eine bestimmte Bebauung durch die oben angeführte Gesellschaft knüpfen. Wesentliches Interesse von Gemeinden an derartigen Grundstücks-/Liegenschaftsverkäufen sei einerseits in rein finanzieller Hinsicht die bestmögliche Verwertung und dies vorzugsweise in Verknüpfung mit dem "Erwerb" neuer Gemeindebürger, was wiederum mit langfristigen positiven finanziellen Auswirkungen für die Gemeinde verbunden sei. Wer und wie dann eine Bebauung durchführt, interessiere Gemeinden außer im Rahmen ihrer Kompetenz und Verpflichtung als Baubehörde nicht.

Auch aus dem Umstand, dass bei solchen dann entsprechend werterhöhten Liegenschaften viele Liegenschaftserwerber die bereits aus anderen Gründen vorhandene Planung mangels Phantasie oder aus Ersparnisgründen übernehmen, obwohl sie in keiner Weise daran gebunden sind - wenn gleich auch die Bebauungsbestimmungen hier oft keine großen Abweichungen zulassen - liege im Bereich des Erwerbers und stelle keine Frage eines einheitlichen Angebotes bzw. einer Verknüpfung vom Kauf der Liegenschaft mit einer bestimmten Bebauung dar.

In keinem Fall ergebe sich aber, dass im Sinne der Behauptung der Behörde ein faktisch bebautes Grundstück erworben wurde.

1.8. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 06.02.2015

Die belangte Behörde legte am 06.02.2015 den Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht vor und brachte in der Stellungnahme vor, nach § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig sei, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließe die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. *Ritz*, BAO, Kommentar, § 303 BAO, RZ 7, 10, 13, 14 und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung).

Die Begründung des Bescheides vom 23.10.2014 lasse bereits erkennen, dass bei Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt durch den befugten Parteienvertreter festgestellt worden war, dass die Baukosten für das zu errichtende Gebäude nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen worden seien. Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen sei, weshalb die angeführten Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien.

Dem Bf. wurden daher schon im Bescheid die relevanten Prüfungsfeststellungen bekannt gegeben. Für den Bf. bestand damit ausreichend Gelegenheit, seine Rechte und rechtlichen Interessen wahrzunehmen. Das Parteiengehör wurde somit vom Finanzamt nicht verletzt.

Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt erst im Zusammenhang mit der beim Selbstberechner stattgefundenen Prüfung und der anschließenden Außenprüfung genaue Kenntnis davon erlangt, dass der Erwerb des Grundstückes und die Errichtung des Gebäudes als eine Einheit anzusehen waren. Im abgeschlossenen Verfahren (Selbstberechnung) wäre somit ohne weitere Sachverhaltsergänzungen eine richtige Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des offen gelegten Sachverhaltes nicht möglich gewesen. Damit seien aber für die Grunderwerbsteuerbemessung Ausschlag gebende Umstände neu hervorgekommen, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gerechtfertigt sei.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge betreffend inländische Grundstücke der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen.

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, sei zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten sei, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehe. Wenn also der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations vorgegebenes Gebäude gebunden sei, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 88a dargestellte Rechtsprechung, siehe u.a. VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, vom 17.10.2001, 2001/16/0230 und vom 21.03.2002, 2001/16/0429).

Das Ansuchen um Bauplatzbewilligung der Fa. P. GmbH wurde mit Bescheid vom 27.07.2011 bewilligt. Der Antrag der Fa. I GmbH auf Baubewilligung unter Vorlage des Bauplanes vom 02.12.2011 für das Bauvorhaben der Errichtung einer Doppelwohnhaus- und Reihenhausanlage in Th. vom 17.04.2012 wurde mit Bescheid vom 06.06.2012 bewilligt.

Mit Kaufvertrag vom 14.03.2012 seien vom Bf. Miteigentumsanteile am Gst. gs/9 von der P. GmbH erworben worden. Der Werkvertrag hinsichtlich der Errichtung des Doppelhauses sei am 11.09.2012 mit der I GmbH zu einem Fixpreis von € 105.880,00 abgeschlossen worden.

Auf Grund der Vorplanung, wonach eindeutig ein Projekt - Errichtung eines Reihenhauses - bestanden habe, war davon auszugehen, dass der Bf. zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes nicht ein unbebautes sondern ein bebautes Grundstück erwerben wollte. Da der Grundstückserwerber von vornherein in ein bereits fertiges Konzept eingebunden war, waren die Baukosten in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

1.9. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Das Rechtsmittel wurde an die Gerichtsabteilung 6022 des Bundesfinanzgerichtes zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 6022 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung 6008 neu zugeteilt.

In der mündlichen Verhandlung am 13.6.2018 legte der Vertreter des Beschwerdeführers vor:

- "Bau- und Treuhandvereinbarung" abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer, dessen Gattin und der I GmbH, Baumeister D. und H. vom 27.07.2012
- Einreichplan betreffend Top 3 und 4 vom 2.12.2011
- Austauschplan Top 4 vom 23.10.2014

Ablichtungen der vorgelegten Unterlagen werden zum Akt genommen und der Vertreterin der belangten Behörde ausgehändigt.

Dazu führte der Vertreter des Beschwerdeführers aus:

Aus den unterschiedlichen Plänen sei ersichtlich, dass zwischen der ursprünglichen Einreichplanung aller Objekte und der tatsächlichen Planung des Objektes des Beschwerdeführers erhebliche Änderungen vorliegen welche Lage und Größe des Treppenschachtes, des Kaminschachtes, der Lage der tragenden Mauern, Anzahl und Lage der Fenster, Anzahl und Lage der Türen betreffen. Letztlich ergäbe sich auch in Bezug auf die Wohnnutzflächen eine so erhebliche Abweichung, dass es zu einer Überprüfung der Bestimmungen des WFG kam. Es erfolgte eine Überprüfung der Gebührenbefreiung nach § 53 WFG. Dadurch komme es zum teilweisen Förderungsverlust.

Der Vertreter des Beschwerdeführers legte ein Schriftstück vor "Überprüfung der Gebührenbefreiung nach § 53 WFG des Bezirksgerichtes BG vom 28.2.2018".

Es sei auch nur der im Bauvertrag und Treuhandvereinbarung angeführte Betrag von € 145.000 für das Objekt gemäß dem geänderten Plan bezahlt worden.

Die Vertreterin der belangten Behörde ersucht um Möglichkeit zur Überprüfung der vorgelegten Unterlagen.

Über Befragen des Richters gibt die Vertreterin der belangten Behörde an, dass der Bauakt betreffend die Liegenschaft des Beschwerdeführers, KG yyyy Pg., EZ 2235 der Gemeinde Pg. entgegen des Auftrages in der Ladung vom 18.05.2018 zur mündlichen Verhandlung nicht beigebracht wurde.

Es erfolgte der Beschluss die mündliche Verhandlung zu vertagen und der Auftrag an die belangte Behörde, den Bauakt beizuschaffen.

Die belangte Behörde hat mit Anbringen vom 19. Juni 2018 den Bauakt der Gemeinde Pg., Aktenzahl: Az. dem Gericht vorgelegt.

Der Bauakt wurde den Parteien des Verfahrens im Zuge der mündlichen Verhandlung am 25. Juli 2018 zur Einsichtnahme zur Verfügung gestellt. Dazu erfolgte keine weitere Stellungnahme der Verfahrensparteien.

Der Vertreter der beschwerdeführenden Partei beantragte die zeugenschaftliche Einvernahme des R. B. zum Beweis, dass keine zwingende oder bindende Verknüpfung zwischen dem Erwerb des Hauses und dem Erwerb der Liegenschaft bestanden hat. Insbesondere auch dazu, dass nach Ankauf der Liegenschaft über die Gemeinde Pg. keinerlei Möglichkeit seitens der I GmbH bestanden hätte, den Beschwerdeführer zu einer Bauführung mit ihr zu verpflichten und in Hinblick auf die vorhandenen Einzelliegenschaften auch keine sonstigen Notwendigkeit einer diesbezüglichen einheitlichen Bauführung mit anderen Liegenschaftserwerbern bestand.

2. Rechtslage

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

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

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

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

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

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

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO 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.

§ 115 BAO idF BGBl 194/1961 lautet: "(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen."

3. Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass die beschwerdeführende Partei im vorliegenden Fall die behauptete Bauherreneigenschaft nicht zukommt und in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten des Reihenhauses 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).

3.1. 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).

Die Initiative für die Bebauung des Grundstückes ist also schon vor Abschluss der Verträge mit dem Bf. (Kaufvertrag Grundstück, Werkvertrag Gebäude) von der A B Immobilien GmbH und der P. ausgegangen. Insbesondere war bereits

im Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes die Einreichplanung (Version vom 02.12.2011) im Wesentlichen abgeschlossen. Laut vorliegendem Werkvertrag wurde der beschwerdeführenden Partei lediglich das Recht zur einmaligen Planänderung des Einreichplanes eingeräumt.

Nach Ansicht des Gerichtes ist die Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei schon aus diesem Grund nicht gegeben. Im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch die beschwerdeführende Partei war die Planung soweit gediehen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf das fertig geplante Doppelhaus gerichtet war.

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

Die beschwerdeführende Partei bringt in der 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. Der Erwerber des Grundstückes muss auf die bauliche Gestaltung des Hauses bzw der Doppelhausanlage Einfluss nehmen können, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion. Die Berücksichtigung unwesentlicher Details (Versetzung von Zwischenwänden und Türen, Ersetzen einer Tür durch ein Fenster, Änderung des Kellergrundrisses, übliche Verbesserungen der Innenausstattung) durch den Veräußerer des Grundstückes und zugleich Bauausführenden genügt nicht, um von einer Einflussnahme des Erwerbers des Grundstückes im dargelegten Sinn sprechen zu können (VwGH 20.2.1992, 90/16/0160). Die von der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung dargelegten individuellen Änderungen gegenüber der ursprünglichen Planung sind derartige unwesentliche Änderungen im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

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

3.2. Baurisiko

Nach dem vorliegenden Werkvertrag oblag die Beaufsichtigung der ausführenden Firmen für die Einhaltung des vertraglich vereinbarten Baufortschrittes der A B Immobilien.

Im Werkvertrag ausdrücklich festgehalten ist, dass die A B Immobilien GmbH als Generalunternehmerin anzusehen ist. Zudem würde die Auftragnehmerin (A B) berechtigt, Teilaufträge konzessionierte Subfirmen zu vergeben, ohne die gesonderte Zustimmung des Auftraggebers (beschwerdeführende Partei) einzuholen.

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).

Die im Werkvertrag der A B eingeräumten Befugnisse als Generalunternehmer sprechen eindeutig dafür, dass die beschwerdeführende Partei kein Baurisiko übernommen hat. Gegenteiliges wurde nicht vorgebracht.

3.3. finanzielles Risiko

Abgesehen davon, wurde im Werkvertrag für das Doppelhaus ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart. Dies 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.).

Der Umstand, dass die der beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Doppelwohnhauses war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die vom Urkundenverfasser für die beschwerdeführende Partei erfolgte Selbstberechnung sich 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. 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.

3.4. Zu den Beweisanträgen der beschwerdeführenden Partei:

Die beschwerdeführende Partei hat die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn R. B., Geschäftsführer der A B Immobilien GmbH und der Frau M.F., Geschäftsführerin der P. GmbH bei der mündlichen Verhandlung und die Beischaftung des Bauaktes betreffend die Liegenschaft des Bf., KG yyyy Pg., EZ www der Gemeinde Pg. beantragt ohne ein konkretes Beweisthema anzuführen.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages setzt die ordnungsgemäße Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, somit jener Punkte und Tatsachen voraus, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

Zur beantragten Einvernahme des R. B. wurde ausgeführt, die Befragung sollte zum Beweis erfolgen, dass keine zwingende oder bindende Verknüpfung zwischen dem Erwerb des Hauses und dem Erwerb der Liegenschaft bestanden hat. Insbesondere auch, da nach Ankauf der Liegenschaft über die Gemeinde Pg. keinerlei Möglichkeit seitens der I GmbH bestanden hätte, den Beschwerdeführer zu einer Bauführung mit ihr zu verpflichten und in Hinblick auf die vorhandenen Einzelliegenschaften auch keine

sonstigen Notwendigkeit einer diesbezüglichen einheitlichen Bauführung mit anderen Liegenschaftserwerbern bestand.

Die Frage, ob eine zwingende oder bindende Verknüpfung zwischen dem Erwerb des Hauses und dem Erwerb der Liegenschaft bestand, ist nicht relevant, zumal dadurch nicht geklärt wird, ob sich die beschwerdeführende Partei in ein fertiges Konzept hat einbinden lassen oder nicht. Es liegt wohl auf der Hand, dass die beschwerdeführende Partei nicht dazu gezwungen werden konnte, sich in ein fertiges Konzept einbinden zu lassen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass diese Einbindung freiwillig erfolgte. Somit erweist sich der Beweisantrag als unerheblich.

Dem Beweisantrag der beschwerdeführenden Partei fehlt des weiteren die Angabe eines konkreten Beweisthemas. Die beantragte Einvernahme von Zeugen war daher nicht erforderlich.

Trotz des ausdrücklichen Hinweises in der mündlichen Verhandlung, ein Beweisthema bestimmt zu bezeichnen, erfolgte keine ausreichende Konkretisierung, sodass von der Aufnahme des beantragten Beweises abzusehen war. Auch ergab sich nicht die Notwendigkeit, die beantragten Zeugen zur mündlichen Verhandlung zu laden.

3.5. Zu den Vorbringen betreffend wesentliche Verfahrensmängel, unrichtige Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung und unrichtige rechtliche Beurteilung

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0292).

Einem Abgabenbescheid, der Beschwerdeverentscheidung und dem Vorlagebericht kommen Vorhaltcharakter zu, sodass die beschwerdeführende Partei im Rechtsbehelfsverfahren sehr wohl die Möglichkeit hatte, seinen Standpunkt darzulegen und keine Verletzung des Parteiengehörs vorliegt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Zudem besteht keine Verpflichtung, das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen (vgl. VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0084). Das Parteiengehör erstreckt sich nach ständiger Rechtsprechung *nur auf sachverhaltsbezogene Umstände*, nicht jedoch auf Rechtsansichten (vgl. VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; VwGH 26.4.2001, 98/16/0265; VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003). Es ergibt sich aus § 115 Abs. 2 BAO daher keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden, daher war die Beschwerde abzuweisen.

3.6. Bemessungsgrundlage und Grunderwerbsteuerfestsetzung

Zum Einwand, es sei nur der im Bauvertrag und Treuhandvereinbarung angeführte Betrag von € 145.000 für das Objekt gemäß dem geänderten Plan bezahlt worden:

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (vgl. VwGH 30.8.1995, 94/16/0085; 28.6.2007, 2007/16/0028; und auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 59 zu § 5 GrEStG 1987). Der Gegenleistungs-begriff des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 deckt sich grundsätzlich mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB.

Im Grunderwerbsteuergesetz ist der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen (vgl. VwGH 23.01.1992, 90/16/0154; VwGH 15.03.2001, 2001/16/0018). Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0093). Ein Erwerbsvorgang wird bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Dies ist der Fall, sobald die vertragschließenden Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (zB durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0052)

Dem gegenständlichen Erwerbsvorgang liegen zwei Verpflichtungsgeschäfte zugrunde. Einerseits handelt es sich um den Kaufvertrag vom 9. März 2012, abgeschlossen zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Gemeinde Pg., und andererseits um den Werkvertrag vom 15. Juni 2012, abgeschlossen zwischen der beschwerdeführenden Partei und der I GmbH. Im Kaufvertrag vom 9. März 2012 wird ein Kaufpreis mit € 110.600 für das unbebaute Grundstück vereinbart. Im Werkvertrag vom 15. Juni 2012 wird ein Kaufpreis von € 157.690 für eine bestimmte Ausbaustufe der Doppelhaushälfte vereinbart. Die in der mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2018 vorgelegte „Bauvertrag und Treuhandvereinbarung“ abgeschlossen zwischen der beschwerdeführenden Partei (Werkbesteller) und der I GmbH (Werkunternehmer) wurde am 27. Juli 2012 abgeschlossen. Laut dieser Vereinbarung wurde ein Werkentgelt für eine bestimmte Ausbaustufe der Doppelhaushälfte von € 145.000 vereinbart. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat. Die Herabsetzung der Gegenleistung nach § 17 Abs. 3 GrEStG 1987 zielt letztlich darauf ab, Vorgänge nicht mit Grunderwerbsteuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (vgl. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078). Demnach ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage letztendlich jener Kaufpreis für die Doppelhaushälfte maßgeblich, der innerhalb der Frist des § 17 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987

zwischen dem Beschwerdeführer und der I GmbH vereinbart wurde. Wie der vereinbarte Betrag beglichen wurde, ob durch Barzahlung, Überweisung oder Einmalzahlungen ist für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich (vgl. VwGH 30.08.1995, 94/16/0085; 28.06.1007, 2007/16/0028). Die Bemessungsgrundlage wird daher wie folgt ermittelt:

Kaufpreis für das unbebaute Grundstück laut Kaufvertrag vom 3. März 2012	€ 55.300
Kaufpreis für die Doppelhaushälfte laut Bauvertrag und Treuhandvereinbarung vom 27. Juli 2012	€ 72.500
Gegenleistung (Bemessungsgrundlage)	€ 127.800

Gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1987 ist die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Gegenleistung (€ 127.800), das sind € 4.462,50, festzusetzen.

3.7. Zulässigkeit einer 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 klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 21. August 2018