

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 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.10.2014, StNr. xxxx betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Juni 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

Das Gericht hat wie in der Beschwerde beantragt, den Bauakt der Gemeinde I. zur Zahl: www beigeschafft.

1.1. Bauakt

Aus dem Schreiben der P. GmbH an die Gemeinde I. vom 15.03.2011 geht hervor, dass die P. GmbH nach Rücksprache mit Hrn. B von der Fa. A C Immobilien 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 I. käuflich erworben. ...*" und "*...Die kaufvertragliche Abwicklung hinsichtlich der unmittelbar durch die Gemeinde I. 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 I. vom 28.06.2011 ist vermerkt: "*Die Fa. A C Immobilien 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, 987/4, 987/6-9, 1016/3, 1016/14, 1016/16, 1016/18, 10196/19, 1016/20, 1016/22, 1016/23, KG I. gestellt.

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

1.1.2. Erteilung Baubewilligung

Am 17.04.2012 wurde von A C Immobilien 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 A C Immobilien GmbH auf. Als Grundeigentümer ist die Gemeinde I. angeführt.

Die Baubewilligung wurde am 06.06.2012 der Fa. A C Immobilien GmbH erteilt.

Auszug aus dem Bescheid vom 06.06.2012:

"...

Bescheid

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

[...]

jeweils KG I.,

entsprechend dem bei der mündlichen Bauverhandlung aufgelegenen und als solchen gekennzeichneten Bauplan der A C Immobilien ... vom 02.12.2011, erteilt.

..."

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

1.2. Kaufvertrag vom 14.03.2012

Mit Kaufvertrag vom 14.03.2012 erwarb die P. GmbH von der Gemeinde I. das Grundstück 987/9, inneliegend ob der EZ xx, Grundbuch xy I., BG yz, samt allem rechtlichen und physischem Zubehör um einen Gesamtpreis von € 93.240,00 (€ 180/m²).

1.3. Kaufvertrag vom 14.03.2012

Mit Kaufvertrag vom 14.03.2012 erwarb der Bf. von der P. GmbH (außerbücherliche Eigentümerin) des Grundstückes Nr. 987/9 der EZ xx, Grundbuch xy I. zum Gesamtkaufpreis iHv € 98.938,00.

Auszug aus dem Kaufvertrag:

" I. ALLGEMEINES

Die P. GmbH ist aufgrund des mit der Gemeinde I. abgeschlossenen Kaufvertrages außerbücherliche Eigentümerin des Grundstückes Nr. 987/9, aktuell vorgetragen ob der EZ xx, Grundbuch xy I., Bezirksgericht yz, im unverbürgten Gesamtausmaß von 518 m².

Dieses Grundstück, nämlich Nr. 987/9, im unverbürgten Gesamtausmaß von 518 m² bildet den Vertragsgegenstand.

...

III. KAUFPREIS

Als Kaufpreis vereinbaren die Vertragsparteien einen m²-Preis von € 191,00, sohin gesamt € 98.938,00.

Hinsichtlich der Kaufpreisberichtigung vereinbaren die Vertragsparteien folgendes:

...

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 Treuhanderlag 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 trägt der Käufer alleine.

Der Käufer verpflichtet sich auf das Anderkonto bei der Bank1, Konto Nr. Nr.1, BLZ BLZ1, die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer in Höhe von € 3.465,00 sowie die 1 %-ige Eintragungsgebühr in Höhe von € 1.090,00 sohin gesamt € 4.555,00

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

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

..."

1.4. Werkvertrag vom 11.09.2012

Der Bf. schloss am 11.09.2012 mit der A C Immobilien GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung eines "RH 130 mit Keller" zum Fixpreis von € 105.880,00. Als Baubeginn war im Werkvertrag September 2011 angegeben. Die Fertigstellung Fensterlieferung erfolgte ca. 3 Monate nach Baubeginn.

Im Vertrag wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Firma A C als Generalunternehmer auftritt und qualifizierte Unternehmen mit der Ausführung der Bauarbeiten beauftragt. Folgende Leistungen würden aufgrund dieser Vereinbarung von der Firma A C 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 Baufortschritt
- Vereinbarte Fixpreis laut Leistungsbeschreibung

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

1.5. Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer

Bei der belannten Behörde wurde die Anzeige der selbst berechneten Grunderwerbsteuer für den Bf. iHv € 3.462,83 im EDV-System vermerkt.

1.6. Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.10.2014

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

„Betrifft: Kaufvertrag vom 14.03.2012 mit P. GmbH

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 7.168,63 €. Selbstberechneter Betrag 3.462,83 €. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 3.705,80 €.

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 204.818,00 € (gerundet gem. § 204 BAO) 7.168,63 €

Die Gegenleistung wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	98.938,00 €
Sonstige Leistungen	105.880,00 €
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	204.818,00 €

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 durchgeföhrten 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 Organisators (= Fa. A C Immobilien 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. A C Immobilien 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 11.09.2012 mit der Fa. A C Immobilien GmbH in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

1.7. Beschwerde vom 11.12.2014

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

Als Begründung brachte der Bf. vor:

1. Zur Rechtzeitigkeit:

Der gegenständliche Bescheid wurde mit normaler Post an den Zweitwohnsitz des Bf. zugestellt, welche grundsätzlich keine rechtmäßige Zustelladresse des Bf. darstelle. An sich müsse den Finanzbehörden der Hauptwohnsitz des Bf. auch ohne Zutun des Bf. bekannt sein, zumal bereits im Verfahren zu Erf.-Nr. yyyy zu St.-Nr. zzzz auf diesen Umstand in Bezug auf den Zweitwohnsitz vor Erlassung des bekämpften Bescheides hingewiesen worden sei. Diesbezüglich werde auch auf das zentrale Melderegister verwiesen. Der bekämpfte Bescheid, gelangte erst am 15.11.2014 in den Besitz und zur Kenntnis des Bf. . 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 A C Immobilien GmbH das beste Angebot erstattet habe. Ob dies nun daran gelegen sei, dass die A C Immobilien GmbH aus für diese nachvollziehbaren Gründe sämtliche Objekte errichten wollte oder aber daran, dass aufgrund seiner Vermittlungstätigkeit für die A C Immobilien GmbH der Bf. über ein tiefer gehendes Wissen über die Kalkulationsgrundlagen verfüge und sich daher in einer ganz besonderen und besonders günstigen Verhandlungsposition gegenüber der A C Immobilien GmbH befunden habe, könne dabei dahingestellt bleiben. 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 Mängelhaftigkeit 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.

Die P. GmbH sei soweit dem Bf. bekannt, ausschließlich im Bereich des Immobilienhandels tätig. Wesentlicher Wert eines Grundstückes sei Art und Ausmaß der Bebaubarkeit. Ferner sei es für potentielle Liegenschaftskäufer zumeist von erheblicher Bedeutung, irgendeine Vorstellung von der Bebaubarkeit der Liegenschaft, die sie erwerben sollen oder wollen, zu haben. In diesem Zusammenhang stelle daher etwa die Bauplatzbewilligung oder aber eine projektmäßige Einreichung für eine aus mehreren Teilgrundstücken bestehende Gesamtliegenschaft aber auch etwa ein Umwidmungsverfahren einschließlich eines notwendigen Bebauungsplans und dgl. eine bloße Maßnahme zur Bebauarmachung, Wertsteigerung und Vertriebserleichterung der Liegenschaft selbst dar. In Fällen wie dem gegenständlichen, in welchem durch die gleichzeitige Einreichung von mehreren Einheiten eine höhere Förderung für den einzelnen Liegenschaftserwerber im Rahmen einer Bebauung erfolgen könne, stelle dies einen Zusatznutzen für den Erwerber der Liegenschaft dar, welcher aber nichts mit

der Annahme eines bestimmten Angebotes in Bezug auf die Bauausführung oder die Gestaltung des Objektes zu tun habe.

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 Organisators 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 Organisators 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. A C Immobilien 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 sei vom Bf. das Gst.Nr.: 987/9 von der P. GmbH erworben worden. Der Werkvertrag hinsichtlich der Errichtung des Doppelhauses sei am 11.09.2012 mit der A C Immobilien GmbH zu einem Fixpreis von € 105.880,00 abgeschlossen worden.

Auf Grund der Vorplanung, wonach eindeutig ein Projekt - Errichtung eines Reihenwohnhauses - 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

Am 9.2.2015 wurde das Rechtsmittel an die Gerichtsabteilung X des Bundesfinanzgerichtes zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung X gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung Y neu zugeteilt.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung ist den Parteien des Beschwerdeverfahrens am 18. Mai 2018 zugestellt worden. Den Parteien wurde mit der Ladung die Aktenlage und das bisherige Parteenvorbringen zur Kenntnis gebracht.

Die Vertreterin der belangten Behörde erstattete kein ergänzendes Vorbringen.

Der Vertreter des Beschwerdeführers legte Ablichtungen aus dem Bauakt der Gemeinde I. vor. Daraus sei ersichtlich, dass es gegenüber der ursprünglichen Planung bei der endgültigen Ausfertigung Änderungen hinsichtlich Lage und Größe des Treppenschachtes, des Kaminschachtes, Größe Balkon und Änderung in Terasse, Lage der tragenden Mauern, Anzahl und Lage der Fenster, Anzahl und Lage der Türen gegeben hätte. Darüberhinaus seien in Th seitens der P. GmbH noch zwei Grundstücke verkauft worden, auf welchen eine Errichtung der Häuser nicht durch die A C Immobilien GmbH bzw. nunmehr A C Bau- und Ausführungs GmbH erfolgt ist, sodass sich auch daraus keinerlei Zwang zum Bau mit der gegenständlichen Baugesellschaft ergeben hätte.

Zur Frage des Richters, ob vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück bzw. vor Abschluss des Werkvertrages ein Kontakt mit anderem Eigentümer der Doppelhaushälfte bestand und wurden Absprachen über die gemeinsame Errichtung des Doppelhauses getroffen wurden, führte der Vertreter des **Beschwerdeführers** aus: Der Beschwerdeführer hätte dem Grunde nach seine eigene Planung gemacht und auch das Projekt entsprechend durchgeführt. Er hätte zwar Kontakt mit den unmittelbaren Grundnachbarn gehabt, jedoch dies nur im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Vermittler für die A C GmbH.

Der **Richter** stellte fest, dass der Bauakt der Gemeinde I. zu Aktz. III-131-4070-2013 von der belangten Behörde wie beantragt beigeschafft wurde. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, jene Aktenteile zu bezeichnen, welche nach seiner Meinung entscheidungsrelevant seien und in der mit der Ladung ergangenen Darstellung der Aktenlage und des bisherigen Parteenvorbringens nicht erwähnt wurden.

Dazu stellte der Vertreter des **Beschwerdeführers** aus, dass der Bauakt der Gemeinde I. nicht vollständig sein dürfte, insbesondere verweist er auf den vorgelegten Plan betreffend der Endausfertigung.

Dieser Einreichplan wurde von der Vertreterin der belangten Behörde zur Kenntnis genommen. Zweifel an dessen Authentizität wurden nicht geäußert.

Die Kopien des ersten vorgelegten Planes betrafen Top-5, Top-6, Top-7 und Top-8 handelte es sich um eine Version vom 02.12.2011. Die Kopien des zweiten vorgelegten Planes betrafen lediglich "Top-8-Lg" und stammten vom 23.10.2014.

Ergänzend führte der Vertreter des Beschwerdeführers aus, die Einvernahmen der Geschäftsführer der nunmehr A C Bau- und Ausführungs GmbH sowie der P. GmbH seien zum Nachweis beantragt worden, dass keine und schon gar keine zwingende Verbindung zwischen dem Ankauf der Liegenschaft und der Errichtung des verfahrensgegenständlichen Hauses bzw. des Werkvertrages bestand und insbesondere auch andere Liegenschaftskäufer in Th die Errichtung ihrer Häuser nicht durch die A C Bau- und Ausführungs GmbH durchführen ließen. Ferner solle die Einvernahme zum Nachweis dafür erfolgen, dass derartige grundsätzliche Einreichplanungen im Rahmen der Liegenschaftsentwicklung völlig der Üblichkeit entsprechen und mit der besseren Veräußerbarkeit der Liegenschaften zu tun hätten, nicht jedoch mit einem zwingenden Verknüpfung zwischen Liegenschaftskauf und Errichtung eines Hauses in der ursprünglichen Form durch eine bestimmtes bauausführendes Unternehmen, da eine solche Einreichplanung unter anderem auch aus Gründen der Förderung und des sogenannten vorzeitigen Baubeginns notwendig seien und daher eine solche Grundsatzplanung ebenso der bloßen besseren Veräußerbarkeit der Liegenschaften dient.

Ein weiteres Vorbringen wird nicht erstattet.

2. 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.

§ 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."

§ 183 Abs. 3 BAO idF BGBl 151/1980 lautet:

"§ 183. (3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellte, daß die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

3. Erwägungen

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen durfte, dass dem Bf. 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 Verkäuferin des zu bebauenden Grundstücks war als außerbücherliche Grundeigentümerin in dieses Bauprojekt von Beginn an eingebunden. Die A C Immobilien GmbH ist als Organisatorin der Grundstückverkäuferin anzusehen. Dies ergibt sich aus dem zeitlichen Geschehensablauf von der Projektierung bis zur Fertigstellung des Reihenhauses am beschwerdegegenständlichen Grundstück, welcher ja nur mit Zusammenwirken der Verkäuferin erfolgen konnten. Die Initiative für die Bebauung des Grundstückes ist also schon vor Abschluss der Verträge mit dem Bf. (Kaufvertrag Grundstück, Werkvertrag Gebäude) von der A C Immobilien GmbH und der Grundstückverkäuferin ausgegangen. Insbesondere war bereits im Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes die Einreichplanung (Version vom

02.12.2011) im Wesentlichen abgeschlossen. Laut vorliegendem Werkvertrag wurde dem Beschwerdeführer lediglich das Recht zur einmaligen Planänderung des Einreichplanes eingeräumt.

Nach Ansicht des Gerichtes ist die Bauherreneigenschaft des Bf. schon aus diesem Grund nicht gegeben. Im Zeitpunkt des Grundstückserwerbes durch den Bf. 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 dem Bf. in Anbetracht der oben dargestellten Ausführungen zumindest die bauliche Einflussnahme abzusprechen ist, kann er schon deshalb nicht als Bauherr angesehen werden.

Der Bf. bringt in seiner Beschwerde auch vor, dass er tatsächliche Änderungen an der Planung des Hauses vorgenommen habe und er 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 Bauausführenden genügt nicht, um von einer Einflussnahme des Erwerbers des Grundstücks im dargelegten Sinn sprechen zu können (VwGH 20.2.1992, 90/16/0160). Die vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung dargelegten individuellen Änderungen gegenüber der ursprünglichen Planung sind derartige unwesentliche Änderungen im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Mit seinem Vorbringen konnte der Bf. daher nicht darlegen, dass er auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion des Hauses habe Einfluss nehmen können, 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 C Immobilien. Im Werkvertrag ausdrücklich festgehalten ist, dass die A C Immobilien GmbH als Generalunternehmerin anzusehen ist. Zudem würde die Auftragnehmerin (A C) berechtigt, Teilaufträge konzessionierte Subfirmen zu vergeben, ohne die gesonderte Zustimmung des Auftraggebers (Bf.) 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 C eingeräumten Befugnisse als Generalunternehmer sprechen eindeutig dafür, dass der Beschwerdeführer kein Baurisiko übernommen hat. Gegenteiliges wurde nicht vorgebracht.

3.3. finanzielles Risiko

Abgesehen davon wurde im Werkvertrag für das Reihenhaus ausdrücklich ein Fixpreis vereinbart. Dies stellt ein wesentliches Indiz darstellt, 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 der Bf. in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr des in Rede stehenden Reihenwohnhauses war, ist erst im Zuge der Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen, sodass sich die für den 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. 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 des Bf.

Der Bf. hat die zeugenschaftliche Einvernahme von Herrn R. B, Geschäftsführer der A C Immobilien GmbH Frau M.F., Geschäftsführerin der bei der mündlichen Verhandlung und die Beischaffung des Bauaktes betreffend die Liegenschaft des Bf., KG xy I., EZ xxx der Gemeinde I. 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).

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.

Auch die vom Beschwerdeführer gewünschten Feststellungen zu anderen Liegenschaftskäufen in Th und die Üblichkeit von Einreichplanungen im Zusammenhang mit der Liegenschaftsentwicklung können nichts zur Klärung der konkreten Bauherrenproblematik beitragen, zumal auf Grund der Vorgangsweise bei anderen Bauprojekten nicht auf das gegenständliche Projekt geschlossen werden kann. Insofern ist der Beweisantrag weder konkret noch sachverhaltsrelevant.

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 des Bf. 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 Beschwerdevorentscheidung und dem Vorlagebericht kommen Vorhaltcharakter zu, sodass der Bf. 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. 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 klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 20. August 2018