



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Dkfm. Walter Percher und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die **Berufung** der Bw., vom 21. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. Mai 2007 betreffend **Grunderwerbsteuer** nach der am 16. Dezember 2008 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Außendiensthandlung bei der Grundstücks-und-Immobilien-GmbH (im Folgenden auch: GSt-GmbH) in LH-Stadt stellte der Prüfer fest, dass mehrere Personen, darunter auch die Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) und deren damaliger Lebensgefährte und nunmehrige Gatte, schon vor Unterzeichnung des Grundkaufvertrages mit der GSt-GmbH einen Bauauftrag über die Errichtung bzw. Teilerrichtung eines Hauses bei der Bau-und-Fertighaus-GmbH (in der Folge auch: Bau-GmbH) unterschrieben hatten. Unter Berücksichtigung des Ergebnisses weiterer Ermittlungen, so etwa beim Bauamt der örtlich zuständigen Stadtgemeinde, gelangte der Prüfer zur Ansicht, zwischen den einzelnen Verträgen würde ein solcher innerer Zusammenhang bestehen, dass die bis dahin nicht erfolgte Einbeziehung auch der Errichtungskosten des Hauses in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer (GrESt) vorzunehmen wäre.

Der Auffassung des Prüfers folgend setzte das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden auch bloß: Finanzamt oder FA) der Bw. gegenüber für deren Hälfterwerb GrESt in Höhe von € 1.938,49 fest. Als Bemessungsgrundlage zog das FA den Kaufpreis für das Grundstück mit € 31.625,00 sowie den mit der Bau-GmbH vereinbarten Preis für die Teilerrichtung des Hauses in Höhe von € 79.146,00, davon jeweils die Hälfte, heran. Begründend dazu führte das FA aus, angesichts des Sachverhaltes und der finalen Verknüpfung zwischen der Auftragserteilung an die Bau-GmbH und dem Kauf des Grundstückes von der GSt-GmbH wäre Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück in bebaubarem Zustand gewesen, sodass auch die Baukosten als sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen gewesen wären.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass Anbahnung, Kaufabsicht und verbindliche mündliche Einigung über den Grundkauf bereits deutlich vor Annahme des Anbotes zur Errichtung des Hauses in der gewählten Baustufe (Rohbau ab Keller samt Dachstuhl) erfolgt wären. Auch hätten sie (Anm.: sollten sich in der Folge Angaben, Äußerungen, Meinungen, Behauptungen u.ä. auf eine Mehrzahl von Personen beziehen, so sind damit, sofern nicht anders ausgeführt, die Bw. und ihr Gatte gemeint) vorher Angebote anderer Firmen eingeholt und auch bei der Planung und Gestaltung des von der Bau-GmbH bis zur vereinbarten Ausbaustufe errichteten Hauses weitestgehend frei gewesen.

Über fernmündliche Befragung seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der ehemalige Geschäftsführer der GSt-GmbH an, die Grundstücks-und-Immobilien-GmbH wäre seit 1994 Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft EZ 123 GB 45678 A-Dorf, KG Ö-Stadt, gewesen und habe das Büro Plan&Plan mit der Parzellierung beauftragt. Da der Verkauf der einzelnen Parzellen nur sehr schleppend vor sich gegangen sei, wäre im Jahr 2003 Ge.Fü (in der Folge auch: Ge.Fü.), der Geschäftsführer der Bau-GmbH, an die GSt-GmbH herangetreten und habe angeboten, den Verkauf der Grundstücke zu übernehmen. In der Folge, glaublich im späteren Frühjahr oder im Frühsommer, wäre seitens der GSt-GmbH dann dem Ge.Fü bzw. der Bau-GmbH zunächst mündlich das alleinige Vermittlungs- bzw. Verkaufsrecht an den damals noch nicht verkauften Parzellen eingeräumt worden. Einige Monate später, mit 13. Oktober 2003, wurde dann die mündlich vereinbarte Einräumung des alleinigen Vermittlungs- und Verkaufsrechtes auch schriftlich fixiert. Diesem auch dem UFS vorgelegten Schreiben zufolge war verabredet, dass Ge.Fü. die noch nicht veräußerten Parzellen um einen Preis von € 57,00 je m² vermitteln würde. Sollten bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht alle Parzellen verkauft worden sein, hatte sich Ge.Fü. verpflichtet, die dann noch im Eigentum der GSt-GmbH befindlichen Parzellen zum genannten Preis zu erwerben. Eine Provision stehe dem Ge.Fü. grundsätzlich nicht zu, bei erzielten Verkaufspreisen über € 57,00 pro m² hinaus würde Ge.Fü. eine noch auszuverhandelnde Vermittlungsprovision

erhalten. Nach Angabe des Geschäftsführers der GSt-GmbH sei die vorerst festgelegte Frist für den Verkauf der Grundstücke mehrfach, zuletzt bis Ende des Jahres 2005, verlängert worden und habe die Bau-GmbH schließlich im Dezember 2005 die letzte noch verbliebene Parzelle käuflich erworben. Wenn ein Käufer für eine Parzelle gefunden worden war, sei er, einer der Geschäftsführer der GSt-GmbH, wie üblich vom Notariat Dr.No verständigt worden und habe er die bereits von den Käufern unterfertigten Vertragsurkunden dann nach Übermittlung an ihn in seinem Büro in LH-Stadt für die GSt-GmbH unterschrieben. Mit den Grundstückskäufern selbst habe er nie persönlichen Kontakt gehabt. Auch wäre es ihm nicht erinnerlich, dass potenzielle Käufer der GSt-GmbH verbindliche Angebote gestellt bzw. diese von ihm Zusagen erhalten hätten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung legte die Bw. nochmals den Ablauf betreffend den Grunderwerb und die Hauserrichtung sowie ihre Sicht der Dinge ausführlich dar und wiederholte ihren Antrag, in Stattgebung der Berufung den bekämpften Bescheid aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des erst- und zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt auszugehen:

Die Grundstücks-und-Immobilien-GmbH mit Sitz in LH-Stadt, deren Geschäftszweig auch den Verkauf von Liegenschaften umfasste, war seit dem Jahr 1994 Eigentümerin der Liegenschaft EZ 123, GB 45678 A-Dorf, KG Ö-Stadt. Gegen Ende des Jahres 2002 hatte die GSt-GmbH das Vermessungsbüro Plan&Plan mit der Erstellung eines Teilungsplanes betreffend die genannte Liegenschaft beauftragt. Aufgrund des Teilungsplanes vom 23. Jänner 2003 wurde dann mit Bescheid der Stadgemeinde Ö-Stadt vom 21. Mai 2003 die Teilung der Liegenschaft EZ 123, GB 45678 A-Dorf, in die Grundstücke Nr. 987 (Weg) sowie Nrn. 654/1, 654/2, 654/3, 654/4, 654/5, 654/6, 654/7 und 654/8 (sämtliche Baufläche) bewilligt. Mit der notariellen Abwicklung der Grundstückskaufverträge war seitens der GSt-GmbH das Notariat Dr.No betraut worden, welches die von den Käufern unterfertigten Vertragsurkunden an die GSt-GmbH übermittelte, wo sie dann vom Geschäftsführer für die GSt-GmbH unterzeichnet worden sind. Da der Verkauf der einzelnen Parzellen eher zögerlich vor sich gegangen war, wurde seitens der GSt-GmbH im Frühsommer 2003 dem Ge.Fü als alleinigem Gesellschafter und Geschäftsführer der Bau-und-Fertighaus-GmbH über dessen Initiative zunächst mündlich das alleinige Vermittlungs- und Verkaufsrecht bezüglich der bis dahin noch nicht verkauften Parzellen Nrn. 654/1, 654/3, 654/4, 654/5, und 654/6 eingeräumt. Diese mündliche Vereinbarung war einige Monate später, nämlich am 13. Oktober 2003, schriftlich fixiert und damit das alleinige Vermittlungs- und Verkaufsrecht für die Bau-GmbH bzw. für Ge.Fü. auch in Schriftform

niedergelegt worden. Nach dem genannten Schreiben war weiters verabredet gewesen, dass Ge.Fü. die Parzellen bis zu einem bestimmten Zeitpunkt um einen Preis von € 57,00 je m² verkaufen sollte, widrigenfalls er die unveräußert gebliebenen Grundstück um denselben Preis selbst zu erwerben hatte. Für den Verkauf der einzelnen Parzellen war grundsätzlich eine Provision nicht vorgesehen gewesen, lediglich bei Verkaufserlösen über € 57,00 pro m² sollte Ge.Fü. eine noch auszuverhandelnde Provision erhalten. Da innerhalb der mehrfach verlängerten Frist nicht alle Parzellen verkauft worden waren, musste schließlich die Bau-GmbH selbst vereinbarungsgemäß das letzte verbliebene Grundstück Nr. 654/5 im Dezember 2005 von der GSt-GmbH käuflich erwerben. Diese Parzelle war, wie auch die übrigen von Ge.Fü. zur Vermittlung übernommenen, nur an Interessenten verkauft worden, welche zuvor die Bau-GmbH mit der (Teil-) Errichtung eines Hauses darauf beauftragt hatten.

Die Bw. und ihr Gatte wiederum hatten bereits vor dem Jahr 2003 in der Nähe der gegenständlichen Liegenschaft gewohnt und die Absicht gehabt, selbst einmal ein Eigenheim zu errichten bzw. errichten zu lassen. Etwa im Jänner 2003 waren sie auf die ausgesteckten Bauparzellen aufmerksam gemacht worden und hatten dann anlässlich einer Einsichtnahme in die Lagepläne beim Vermessungsbüro Plan&Plan in Erfahrung gebracht, dass die Grundstücks- und-Immobilien-GmbH Eigentümerin der Grundstücke sei. Durch ihre Internetrecherchen betreffend Fertighausanbieter waren die Ehegatten Bw&Bw auch auf die Firma Bau-und-Fertighaus-GmbH gestoßen, die ihnen zudem schon als örtlich ansässige Firma bekannt gewesen war. Im Zuge einer Besprechung bei der Bau-GmbH hatten sie in Erfahrung gebracht, dass für die weitere Abwicklung Notar Dr.No zuständig gewesen wäre. Weiters war den Ehegatten Bw&Bw mitgeteilt worden, dass die Bau-GmbH ein Vorkaufsrecht hinsichtlich der Parzellen gehabt hätte. Zwar wäre die Beauftragung einer anderen Baufirma mit der Errichtung des Hauses möglich gewesen, doch hätte sich diesfalls der Preis für das bloße Grundstück erhöht. Seitens der Bau-GmbH war ihnen jedoch dargelegt worden, dass die Bau-GmbH ihnen jedenfalls ein günstigeres Angebot unterbreiten würde, um den Auftrag zu erhalten. Dieser Behauptung wurde von den Ehegatten Bw&Bw auch deshalb Glauben geschenkt, weil sich diese mit ihren umfangreichen Preisrecherchen im Internet gedeckt hatte. In diesem Sinne hatten sie dann gemeinsam mit der Bau-GmbH den Rohbau geplant und die Bau-GmbH mit der Errichtung eines Rohbaues ab Keller samt Dachstuhl beauftragt. Diese Auftragserteilung wurde mit Schreiben vom 21. August 2003 seitens der Bau-GmbH bestätigt und gleichzeitig eine mit 14. August 2003 datierte Leistungsbeschreibung für den Rohbau der Bw. und ihrem damaligen Lebensgefährten und nunmehrigen Gatten übermittelt. Als Kosten für die in Auftrag gegebene Rohbauerrichtung war eine Summe von € 79.146,00 vereinbart gewesen. Am 26. August 2003 haben dann die Bw. und ihr Gatte den Grundstückskaufvertrag im Notariat Dr.No unterfertigt. Nach Übermittlung der

unterzeichneten Kaufvertragsurkunde an die GSt-GmbH wurde diese von deren Geschäftsführer am 5. September 2003 für die GSt-GmbH unterschrieben. Mit diesem Kaufvertrag hatten die Eheleute Bw&Bw das Grundstück Nr. 654/4 im Ausmaß von 575 m² zu einem Preis von € 55,00 je m², in Summe sohin um € 31.625,00, je zur Hälfte erworben. Das mit 13. Oktober 2003 datierte Bauansuchen samt Beilagen vom gleichen Tag langte am 21. Oktober 2003 bei der Baubehörde ein.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der Verwaltungsakte und der vorgelegten Urkunden, auf die Aussagen der befragten Personen sowie auf die Ergebnisse von Datenbankabfragen und sind insgesamt gesehen als unstrittig anzunehmen sowie der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legen.

In rechtlicher Hinsicht ist obiger Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Im § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist noch normiert, dass die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Der Begriff der Gegenleistung ist im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. 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 (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 5 zu § 5; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 23. Februar 1997, Zlen. 95/16/0116-0120). Gegenleistung ist auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Besteuerungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen (*Fellner*, a.a.O., Rz. 88a zu § 5; mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht

worden ist (*Fellner*, a.a.O., Rz. 117b zu § 1; zuletzt VwGH vom 21. März 2002, Zl. 2001/16/0429).

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit – herzustellendem – Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden (*Fellner*, a.a.O., Rz. 88a zu § 5; VwGH vom 9. August 2001, Zlen. 98/16/0392 und 99/16/0158).

Gegenstand des Erwerbsvorganges ist ein Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dabei können auf der Veräußererseite auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes und der Grundstücksübereignungsanspruch sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebaute Zustand zu verschaffen (*Fellner*, a.a.O., Ergänzung 56/1 N zu § 5; Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 6. März 1991, II R 133/87, BStBl. II 532; BFH vom 23. November 1994, II R 53/94, BStBl. 1995 II 331).

Ohne Bedeutung ist es dabei, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach – wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang – den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (*Fellner*, a.a.O., sowie das bereits zitierte Urteil des BFH vom 23. November 1994).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebaute Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h.

wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Diese Voraussetzungen liegen u.a. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, und – bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite – die auf der Veräußererseite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußererseite aus (Fellner, a.a.O., Rz 118 zu § 1; BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99, DStR 1999, 2027).

Diese übereinstimmenden Ansichten von Lehre und Rechtsprechung auf den hier zu beurteilenden Berufungsfall umgelegt bedeutet aber, dass die Einbeziehung der anteiligen Kosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage für die GrEST im angefochtenen Bescheid zu Recht erfolgte.

So hatte sich Ge.Fü schon im Frühsommer 2003 das alleinige Vermittlungs- und Verkaufsrecht hinsichtlich der damals noch nicht veräußerten Grundstücke Nrn. 654/1, 654/3, 654/4, 654/5 und 654/6 zunächst durch eine mündliche Zusage seitens der Grundstücks- und Immobilien-GmbH gesichert. Schon aus diesem Grund war die GSt-GmbH gar nicht mehr befugt gewesen, das Grundstück Nr. 654/4 ohne Zustimmung des Ge.Fü. an die Eheleute Bw&Bw zu veräußern. Dieser Umstand ist der Bw. und ihrem Gatten in diesem Sinne auch bekannt gewesen, hatten sie doch in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, vom Vorkaufsrecht der Bau-GmbH in Kenntnis gesetzt worden zu sein, womit klar erkennbar das dem Ge.Fü. als Geschäftsführer der Bau-GmbH eingeräumte alleinige Vermittlungs- und Verkaufsrecht gemeint war. Dieses Recht wurde dann mit Schreiben vom 13. Oktober 2003 – umfänglich eingeschränkt um die an die Ehegatten Bw&Bw Ende August bzw. Anfang September 2003 verkaufte Parzelle Nr. 654/4 – auch noch urkundlich festgehalten.

Ge.Fü wiederum musste als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bau- und Fertighaus-GmbH schon aus wirtschaftlich verständlichen Interessen bestrebt gewesen sein, die Parzellen nur in Verbindung mit einer Auftragserteilung an die Bau-GmbH dem/den jeweiligen Kaufinteressenten zu vermitteln. Dies auch deshalb, da Ge.Fü. für die Vermittlung grundsätzlich keine Provision zugesichert war und er eine solche nur bei Erzielung eines über dem vereinbarten Mindestkaufpreis gelegenen Kaufpreises allenfalls aushandeln hätte können. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass Ge.Fü. selbst den Eheleuten Bw&Bw einen höheren Kaufpreis für das bloße Grundstück für den Fall in Aussicht gestellt hatte, dass sie mit

der (Teil-) Errichtung ihres Hauses ein anderes Unternehmen und nicht die Bau-GmbH beauftragen würden. Gleichzeitig war ihnen seitens der Bau-GmbH dargelegt worden, dass die Bau-GmbH jedenfalls ein günstigeres Angebot unterbreiten würde, um den Auftrag zu erhalten. Auch daraus erhellt, dass es Ge.Fü. einzig darauf angekommen ist, Aufträge zur Errichtung von Einfamilienhäusern in unterschiedlichen Ausbaustufen zu erhalten und daher eine Veräußerung einer Parzelle ohne Beauftragung der Bau-GmbH wohl kaum denkbar und dies auch tatsächlich nicht der Fall gewesen war.

Aus dem wirtschaftlichen Bestreben des Ge.Fü. heraus einleuchtend erscheint daher die von ihm gewählte Vorgangsweise, dass nur solche Interessenten an das Notariat Dr.No zur Unterfertigung der bereits vorbereiteten Vertragsurkunden verwiesen und sohin damit erst zur Grunderwerbsmöglichkeit zugelassen worden sind, welche zuvor der Bau-GmbH einen Auftrag erteilt hatten. Aus der Position des allein befugten und betrauten Vermittlers der Grundstücke hatte es Ge.Fü. in der Hand, nur ihm genehme (wirtschaftlich im Sinne einer Auftragserteilung an die Bau-GmbH zu verstehen), an einem Kauf interessierte Personen tatsächlich zum Erwerb zuzulassen. Die GSt-GmbH hingegen hatte sich durch die Einräumung des alleinigen Vermittlungs- und Verkaufsrechtes an Ge.Fü. ihrer Möglichkeit begeben, selbst frei über die Veräußerung der einzelnen Parzellen zu entscheiden.

In diesem abgestimmten Verhalten der beiden auf der Veräußererseite Beteiligten, nämlich der GSt-GmbH und der Bau-GmbH bzw. deren Geschäftsführer Ge.Fü, ist nun aber gerade der von der herrschenden Meinung geforderte enge sachliche Zusammenhang zu erblicken, der eine Einbeziehung der Kosten des Hauses in die Bemessungsgrundlage für die GrEST erlaubt. Im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Grundkaufvertrages durch die Bw. und ihren Gatten am 26. August 2003 hatten sich diese hinsichtlich der Rohbauerrichtung bereits vertraglich an das Angebot der Bau-GmbH gebunden, sodass sie zu diesem Zeitpunkt in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei gewesen waren.

Bei Anstellung der nach Lehre und Judikatur erforderlichen objektiven und wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelangte der erkennende Senat daher zur Ansicht, dass aus den gerade oben dargelegten Gründen Gegenstand des Erwerbsvorganges im vorliegenden Fall eben ein Grundstück in bebautem Zustand war. Ausgehend vom chronologisch unbestritten gebliebenen Verlauf ergibt sich unter Berücksichtigung aller Umstände, dass die Bw. und ihr Gatte einem aus einem abgestimmten Verhalten auf der Veräußererseite entsprungenen Vertragsgeflecht zugestimmt hatten bzw. sich in ein solches einbinden hatten lassen, welches sicherstellen sollte, dass nur diejenigen Kaufinteressenten zum Erwerb zugelassen wurden, die

zuvor die Bau-GmbH mit der Errichtung des Hauses bzw. hier des Rohbaues beauftragt hatten.

Besonders bedeutsam erscheint es dem Senat, dass nach der auch für die österreichische Rechtslage als Auslegungshilfe heranziehbaren Judikatur des BFH (vgl. das bereits mehrfach angeführte Urteil vom 23. November 1994) bei einem Grunderwerb und einer kurz danach folgenden Beauftragung eines Bauunternehmens selbst dann ein enger sachlicher Zusammenhang – verbunden mit der Zulässigkeit einer Einbeziehung der Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die GrESt – gegeben sein kann, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen, er davon aber nicht Gebrauch gemacht hat. Umso mehr muss dies daher Geltung haben, wenn – wie im vorliegenden Berufungsfall – der Bauerrichtungsvertrag schon vor Abschluss des Grundkaufvertrages unterzeichnet worden ist.

Angesichts des Umstandes, dass die Grundstücksteilung bereits mit Bescheid vom 21. Mai 2003 bewilligt worden war, konnte die Behauptung der Bw., die Kaufvertragsunterzeichnung sei auf Grund von Verzögerungen bei der Grundstücksteilung erst am 26. August 2003 erfolgt, nicht geeignet sein, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Vielmehr dürfte es sich dabei um einen – offenkundig gelungenen – Versuch des Ge.Fü. gehandelt haben, durch eine solche Argumentation die Unterschriftsleistung betreffend den Grunderwerb auf einen Zeitpunkt nach der erfolgten Beauftragung der Bau-GmbH hinauszuzögern.

Selbst wenn man dem glaubhaften Vorbringen der Bw., sie hätten vorher auch Angebote anderer Firmen eingeholt und sich aufgrund ihrer wesentlichen Mitwirkung an der Planung und Gestaltung des Hauses als Bauherren gefühlt, folgen würde, so handelt es sich dabei lediglich um eine subjektive und allenfalls ihres Erachtens nach zutreffende Einschätzung. Im Lichte der hier anzustellenden objektiven und nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmenden Betrachtungsweise indes vermochte auch diese Argumentation nicht den tatsächlichen Ablauf des Geschehens und die daraus abzuleitende Konsequenz, dass nämlich bei einer solchen Sichtweise und beim vorliegenden Sachverhalt Gegenstand des Erwerbsvorganges ein bebautes Grundstück gewesen ist, zu entkräften.

Insgesamt gesehen konnte sohin der Berufung ein Erfolg nicht beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Dezember 2008