



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY GmbH, W, vertreten durch Dr. Siegfried Sieghartsleitner, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Eisenhowerstraße 27, vom 24. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 25. Jänner 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Aufgrund von Erhebungen betreffend ein (vermutetes) Bauherrnmodell in L ist dem Finanzamt folgender **Alleinvermittlungsauftrag** vom 21. März 2003, Maklervertrag gemäß § 14 Maklergesetz, zwischen den Grundeigentümern JuPH und der XY GmbH zur Kenntnis gelangt:

*Der Immobilienmakler wird mit der Vermittlung des Verkaufes des nachstehend beschriebenen Objektes zu den angeführten Bedingungen beauftragt.*

*Der Auftraggeber ist über dieses Objekt als Eigentümer verfügberechtigt. Dieser Auftrag ist bis das gesamte Grundstück verkauft ist als Alleinvermittlungsauftrag befristet und wandelt sich danach in einen unbefristeten und jederzeit kündbaren allgemeinen Maklervertrag um.*

*Vermittlungsobjekt: xxx, 3.500,00 m<sup>2</sup>*

*Kaufpreis inkl. Lasten (Verhandlungsbasis): 125,00 €/m<sup>2</sup>*

*Der Auftraggeber verpflichtet sich zur Bezahlung des nachstehenden Vermittlungshonorar nur für den Fall, dass er mit dem vom Immobilienmakler namhaft gemachten Interessenten wäh-*

*rend oder nach Ablauf der vereinbarten Alleinvermittlungsfrist, das vorgenannte oder ein zweckgleichwertiges Rechtsgeschäft abschließt. Das Vermittlungshonorar gebührt dem Makler auch, wenn er in anderer Weise als durch Namhaftmachung verdienstlich geworden ist. Der Auftraggeber nimmt zur Kenntnis, dass die Liegenschaft auch solchen Personen angeboten wird, mit denen der Makler ein familiäres oder wirtschaftliches Naheverhältnis hat.*

#### *Vermittlungshonorar*

*Zusatzauftrag: Hiemit wird auch die Baureifmachung in Auftrag gegeben. Die entstehenden Kosten (ca. 8.000,00 €) pro Parzelle werden fällig, wenn ein Käufer da ist und diesem dann direkt vorgeschrieben.*

*Der Makler verpflichtet sich, nach Kräften tätig zu werden. Der Auftraggeber hat den Makler bei der Ausübung seiner Vermittlungstätigkeit redlich zu unterstützen und eine Weitergabe von mitgeteilten Geschäftsgelegenheiten zu unterlassen. Makler und Auftraggeber sind verpflichtet, einander die erforderlichen Nachrichten zu geben, insbesondere betreffend eine Änderung der Verkaufsabsicht seitens des Auftraggebers. Weiters verpflichtet sich der Auftraggeber, jene Personen bekannt zu geben, die sich während der Dauer des Alleinvermittlungsauftrages direkt an ihn gewendet haben.*

#### *Besondere Honorarvereinbarungen*

*Im Folgenden wird der Inhalt des § 15 Maklergesetz verkürzt wiedergegeben. Vor allem wird die Zahlung des Vermittlungshonorares für die Fälle vereinbart, dass der Auftraggeber den Alleinvermittlungsauftrag vorzeitig auflöst oder das Geschäft während der Dauer des Alleinvermittlungsauftrages vertragswidrig durch eigenes Tätigwerden oder durch die Vermittlung eines anderen vom Auftraggeber beauftragten Maklers oder auf andere Art zustande gekommen ist.*

Aufgrund dieses Alleinvermittlungsauftrages, welcher der XY GmbH, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw., die Verwertung des Grundstückes ermögliche, hat das Finanzamt mit Bescheid vom 25. Jänner 2006 gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer in Höhe von 15.312,50 € festgesetzt. Die Gegenleistung wurde ausgehend vom Quadratmeterpreis von 125,00 € für die Gesamtfläche von 3.500 m<sup>2</sup> mit 437.500,00 € ermittelt.

Den GrESt-Bescheid hat die Bw. mit Berufung vom 23. Februar 2006 angefochten, weil sie der Alleinvermittlungsauftrag nicht zum Vertragsabschluss, sondern lediglich zur Vermittlung eines Verkaufes ermächtigte. Der Kaufpreis sei vorgegeben gewesen. Die Bestimmungen des Alleinvermittlungsauftrages entsprächen zur Gänze den üblichen Bedingungen derartiger Verträge.

Zusätzlich sei ausschließlich die Baureifmachung von den Grundeigentümern in Auftrag gegeben worden, weil nur so der in Aussicht genommene Kaufpreis erzielbar gewesen sei. Diese Tätigkeit sollte gesondert abgegolten werden. Die Grundeigentümer hätten die Bau-

reifmachungskosten aber nicht vorfinanzieren wollen, sodass sie bei Verkauf einer Parzelle dem Käufer direkt vorzuschreiben seien.

Nach ständiger Rechtsprechung erfordere der nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerpflichtige Erwerb des Rechtes nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundstückes teilhabe, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen könne. Derartiges sei im vorliegenden Fall keineswegs möglich.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2006 die Berufung als unbegründet abgewiesen, weil sich die Grundeigentümer mit dem gegenständlichen unbefristeten Alleinvermittlungsauftrag verpflichtet hätten, das Geschäft ausschließlich unter Inanspruchnahme des Maklers abzuschließen. Damit werde dem Vermittler für eine bestimmte Zeit das alleinige Recht eingeräumt, die Auswahl der Käufer zu treffen, womit ein wesentliches Recht des Eigentümers übertragen werde. Auch die Baureifmachung unter Weiterverrechnung der Kosten stünde im Regelfall dem Eigentümer zu und gehe daher die Vereinbarung über einen reinen Immobilienmaklervertrag hinaus.

Daraufhin hat am 14. April 2006 die Bw. den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes habe der Alleinvermittlungsauftrag die Bw. lediglich zur Vermittlung eines Verkaufes berechtigt. Das Recht einen bestimmten Käufer auszuwählen sei keineswegs bei der Bw. gelegen. Daran ändere auch die Dauer des Vermittlungsauftrages nichts. Das Finanzamt könne selbst nicht anführen, aufgrund welcher konkreten Vertragsbestimmung die Bw. zur Auswahl der Käufer berechtigt sei. Wenn auch ein Vermittlungsauftrag grundsätzlich einen Einfluss auf die Auswahl der Käufer zulasse, so verschaffe der vorliegende Alleinvermittlungsauftrag dennoch nicht das Recht den Käufer auszuwählen.

Über Vorhalt der entscheidenden Behörde haben sodann die Grundeigentümer angegeben, sie selbst hätten ca. seit dem Jahr 2000 versucht ihr Grundstück zu verkaufen, jedoch keine zahlungsfähigen Käufer gefunden. Aus diesem Grund hätten sie die Bw. damit beauftragt, Käufer zu finden und seitdem selbst nicht mehr gesucht. Die Bw. sollte ausschließlich, gegen Zahlung der Provision, Käufer finden. Das unbefristete Alleinvermittlungsrecht sei kein Problem gewesen, weil ohnehin eine Kündigmöglichkeit bestünde. Die Bw. führe die Verhandlungen, schlage einen Käufer vor und sie würden beim Rechtsanwalt unterschreiben. Bislang seien alle Grundstücke zu dem vorgegebenen Preis verkauft worden, es sei kein Grund vorgelegen, einen namhaft gemachten Käufer abzulehnen.

Das Grundstück sei eine Wiese 2 Meter unter Straßenniveau mit beidseitiger steiler Böschung gewesen. Um daher den fixen Kaufpreis von 125,00 € zu erzielen, sei gleichzeitig mit dem Alleinvermittlungsauftrag die Baureifmachung (Aufschüttung, Vermessung, Parzellierung,

Bebauungsplan, Bauplatzbewilligung) in Auftrag gegeben worden. Die Kosten in Höhe von 8.000,00 € pro Parzelle habe vorerst die Bw. getragen und verrechne sie diese an die Käufer weiter. Die Baureifmachung habe die Bw. geplant und ausgeführt, sie sei den Behörden gegenüber aufgetreten, allerdings alles im Einvernehmen mit den Grundeigentümern.

Aktenkundig ist weiters die Bauplatzbewilligung vom 21. Oktober 2004, erteilt an die Ehegatten JuPH, womit das Grundstück 902/4 geteilt wurde und fünf Bauplätze (902/8 bis 12) geschaffen wurden. Die Restfläche des Grundstückes 902/4 mit einem Ausmaß von 1749 m<sup>2</sup> ist lt. Grundbuchsauszug weiterhin landwirtschaftlich genutzt. Auf den zwischenzeitig verkauften Parzellen haben die Ehegatten R, ein Elk-Fertighaus (902/8 und 9) erbaut, JV und RW ein Doppelhaus (902/10 und 11) errichtet und die letzte Parzelle hat Sch erworben.

Des weiteren hat die Bw. über Vorhalt des UFS bekannt gegeben, auch hinsichtlich der derzeit noch landwirtschaftlichen Fläche sei die Baureifmachung geplant, allerdings sei der Alleinvermittlungsauftrag am 17. Dezember 2007 aufgelöst worden, sodass die Kosten hiefür künftig dem Käufer oder der JuPH verrechnet würden. Im Übrigen würden die üblichen Bedingungen weiter gelten. Die Tatsache, dass die Käufer unterschiedliche Baureifmachungskosten bezahlt hätten, ergebe sich daraus, dass deren Durchsetzbarkeit von Angebot und Nachfrage abhängig sei. An Sch seien bisher keine Baureifmachungskosten verrechnet worden, da über diese laufend Provisionseinnahmen durch Vermittlungen lukriert würden. Der Aufwand für die Baureifmachung habe grob geschätzt ca. 6.000,00 € betragen, sodass diese bereits bei Verrechnung an einen einzigen Käufer gedeckt sind. Im Übrigen falle überwiegend nicht kalkulierbarer Zeitaufwand an, sodass versucht wird, die Baureifmachungskosten im höchstmöglichen Ausmaß von den Käufern zu lukrieren. Das Doppelhaus sei nach den ursprünglichen Einreichplänen verwirklicht worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer (GrESt) auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Durch diesen Ersatztatbestand werden wirtschaftliche Vorgänge, mit denen der Grundstücks-eigentümer einem Dritten die Verwertungsbefugnis einräumt, besteuert. Die Verwertungsbefugnis ist schwächer als das unbeschränkte Eigentum, die Vorschrift soll jedoch solche Erwerbsvorgänge erfassen, die dem Wechsel im Eigentum so nahe kommen, dass sie es dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstückes für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Dazu bedarf es keinesfalls der Übertragung aller wesentlichen, aus dem Eigentums-

recht sich ergebenden Machtbefugnisse, sondern genügt es, wenn das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers übergeht. Eines der wesentlichen Rechte des Eigentümers ist jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolgt. Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das GrEStG jedoch nicht. Es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalles an.

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist aber jedenfalls der Rechts-trägerwechsel bezüglich eines Grundstückes. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht, wenn auch unterhalb der Eigentumsebene. Ein Wechsel in der Zuordnung ist aber erforderlich.

Nach der Rechtsprechung ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG unter anderem dann erfüllt, wenn der Grundstückseigentümer dem Dritten

1. eine unwiderrufliche Verkaufsermächtigung erteilt und
2. die beabsichtigte Grundstücksveräußerung auf Rechnung des Ermächtigten erfolgt.

Die Verkaufsermächtigung setzt eine Bindung des Eigentümers dergestalt voraus, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen **rechtlich oder wirtschaftlich die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben**.

Diese Verfügungsmacht kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) bei Vorliegen eines unwiderruflichen Alleinvermittlungsauftrages, verbunden mit der Verpflichtung des Eigentümers nur mit dem vom Ermächtigten namhaft gemachten Käufer abzuschließen, angenommen werden, sodass dem Eigentümer kein Einfluss auf die Wahl des Käufers zustehen sollte (zB VwGH vom 18. März 1982, 81/16/0068).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG ist allerdings nicht erfüllt, wenn der Grundstückseigentümer zugleich berechtigt bleibt, das Grundstück selbst ohne Mitwirkung des Dritten zu veräußern; es wird nämlich die Alleinverfügungsberechtigung des Dritten vorausgesetzt (VwGH vom 21. Februar 1985, 84/16/0065).

In diesem Erkenntnis führt der Gerichtshof aus, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht erfüllt ist, sollten bei ganzheitlicher Betrachtung die getroffenen Vereinbarungen ausschließlich und möglichst unter allen Umständen dem Makler die vereinbarte Provision sichern.

Ebenso wenig ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt, wenn aus der getroffenen Vereinbarung lediglich eine wirtschaftliche Beteiligung der Partei am Veräußerungserlös abzuleiten ist, nicht aber irgendein Einwirkungsrecht dahin, ob der Vertragspartner die Liegenschaft in der Folge überhaupt veräußert bzw. an wen (VwGH vom 25. November 1999, 99/16/0043).

Im gegenständlichen Fall haben die Grundeigentümer nach dem Vertragstext mit der Bw. zwar einen unbefristeten, unwiderruflichen Alleinvermittlungsauftrag geschlossen (wobei überdies ein Fixpreis vereinbart war), auch haben sich die Grundeigentümer vertraglich verpflichtet, jene Personen bekannt zu geben, die sich während der Dauer des Alleinvermittlungsauftrages direkt an sie gewendet haben, trotz allem hat die Bw. nach dem Inhalt der schriftlichen Vereinbarung lediglich einen „Auftrag zur Vermittlung“ des Verkaufes erhalten. Ein Maklervertrag, auch wenn es sich um einen Alleinvermittlungsauftrag handelt, reicht für sich aber nicht aus, eine Grunderwerbsteuerpflicht zu begründen, es müssen noch besondere Umstände hinzukommen, die dem Ermächtigten eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen. Diese Rechtsansicht liegt auch den vom Finanzamt in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnissen des VwGH zugrunde; letzteren kann jedoch nicht entnommen werden, dass ein – wenn auch unbefristeter - Alleinvermittlungsauftrag jedenfalls ein wesentliches Recht eines Eigentümers überträgt.

Soweit die Bw. einwendet, das Finanzamt könne nicht anführen, aufgrund welcher konkreten Vertragsbestimmung die Bw. zur Auswahl der Käufer berechtigt gewesen sei, ist ihr dahingehend zuzustimmen, dass aus dem schriftlichen Vertragsinhalt keineswegs eine Bindung der Verkäufer in dem Sinn zu ersehen ist, dass sie verpflichtet gewesen wären, mit einem von der Bw. allenfalls namhaft gemachten Interessenten einen Kaufvertrag auch tatsächlich abzuschließen. Daran vermag auch die zeitliche Regelung - bis das gesamte Grundstück verkauft ist - nichts zu ändern. Vielmehr sind *Makler und Auftraggeber* (lediglich) verpflichtet, *einander die erforderlichen Nachrichten, insbesondere betreffend eine Änderung der Verkaufsabsicht seitens des Auftraggebers, zu geben*. Dies erhellt, dass die Verfügungsmacht über das Grundstück noch keineswegs unwiderruflich übertragen wurde.

Auch in ihrer Vorhaltebeantwortung vom 7. November 2007 geben die Verkäufer eindeutig zu verstehen, dass nach ihrer Auffassung ausschließlich ein Maklervertrag abgeschlossen wurde, mit welchem der Bw. nur die Suche von Kaufinteressenten übertragen wurde. Mehrfach betonen die Verkäufer, dass die Bw. lediglich in ihrem Auftrag tätig geworden sei. Nicht zuletzt haben die Verkäufer angegeben, die Kosten (für die Baureifmachung) trage vorerst IMS und verrechne diese an die von IMS vermittelten Käufer oder an uns, *falls wir einen Käufer finden*. Wenn somit die Grundeigentümer nach ihren Angaben und der tatsächlichen Vorgehensweise zwar faktisch die Auswahl der Käufer der Bw. überlassen und selbst die Suche nach Käufern eingestellt haben, so hatte die Bw. dennoch nicht die Rechtsmacht über die Liegenschaft.

Zusätzliche Regelungen wie etwa das Recht als Grundstückseigentümer aufzutreten, das Recht einen Mehrerlös zu behalten oder die Übernahme des Risikos wurden nicht getroffen. Wenn das Finanzamt besondere Umstände, welche die Annahme eines steuerpflichtigen Zwischengeschäftes rechtfertigen, darin erblicken will, dass von den Grundeigentümern zusätzlich die Baureifmachung in Auftrag gegeben wurde, so ist entgegenzuhalten, dass der Makler nicht schon dann als „Zwischenhändler“ angesehen werden kann, wenn ihm hinsichtlich der Aufteilung des Grundstücks eine gewisse Selbständigkeit eingeräumt worden ist. Soweit das Finanzamt die Entscheidung des VwGH vom 25. September 1997, 97/16/0329, zur Begründung ihrer BVE heranzieht, ist entgegenzuhalten, dass auch in diesem Fall ein Verkaufsauftrag, verbunden mit der ausdrücklichen Ermächtigung, die alleinige Auswahl der Käufer zu treffen, zugrunde gelegen ist und die Kostenregelung lediglich ergänzend zur Begründung herangezogen wird.

Richtig ist, dass die Grundeigentümer der Bw. tatsächlich wesentliche wirtschaftliche Entscheidungen in Bezug auf die Verwertung des ihr anvertrauten Grundstückes überlassen haben. Die Bw. hat die Aufschüttung des Geländes initiiert, notwendige Bewilligungen eingeholt und in diesem Zusammenhang Größe und Lage der Bauparzellen bestimmt. Auch hat die Bw. ein gewisses wirtschaftliches Risiko hinsichtlich der Kosten für die Baureifmachung getragen. Demgegenüber haben die Grundeigentümer faktisch die unternehmerischen Entscheidungen überwälzt, die Vorfinanzierung der Aufschließung versagt und sie waren ausschließlich darauf bedacht, für die Grundstücke einen bestimmten Preis zu erzielen.

Dennoch kann nach Ansicht der entscheidenden Behörde dem Sachverhalt nicht zweifelsfrei entnommen werden, dass der Alleinvermittlungsauftrag (in Einheit mit dem darin enthaltenen Zusatzauftrag für die Baureifmachung) soweit über einen Immobilienmaklervertrag hinausgegangen ist, dass er ausdrücklich – oder allenfalls konkludent – einen Einfluss auf die Auswahl der Käufer gewährt hat. Eine Zuordnung des Grundstückes an die Bw. war offenbar von den Beteiligten nicht gewollt.

Es ist daher nicht mehr von Bedeutung, ob allenfalls das Tatbestandsmerkmal der Verwertung auf eigene Rechnung erfüllt ist, indem die Bw. in der Lage war, einen ihr zufließenden Gewinn aus der Baureifmachung zu erzielen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Mai 2008