



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch Z, vom 12. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M vom 7. September 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Verfahren Abgabenbehörde erster Instanz

1.1 Außenprüfung

Bei der Berufungswerberin wurde für die Jahre 2002 bis 2004 eine Außenprüfung vorgenommen. Die Außenprüfung stellte unter anderem fest, dass über Vermittlung der U, der Berufungswerberin, und der K im Jahr 2002 Grundstücke von ca. 130 ha in „A“ veräußert worden sind. Der zwischen der Veräußerin (G) und der Erwerberin (I) geschlossene Kaufvertrag beinhaltete folgende aufschiebende Bedingung:

„Gegenständlicher Kaufvertrag ist aufschiebend bedingt bis zum Vorliegen des grundverkehrsbehördlichen Genehmigung; sollte diese nicht bis zum 31. Dezember 2004 für sämtliche vertragsgegenständlichen Grundstücke erteilt sein, ist der gegenständliche Vertrag ex tunc aufgehoben.“

Die Vermittlungsprovision für den Verkauf der Liegenschaften in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer) wurde von der U im Jahr 2002 an die G..... in Rechnung gestellt und vereinnahmt.

Die Berufungswerberin machte ihren Anspruch auf Zahlung der ihr anteilig zustehenden Provision in Höhe von € 1.090.092,30 (Nettobetrag € 908.410,33) im Dezember 2002 gegenüber der U geltend und vereinnahmte in Folge diesen Betrag.

Im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2002 wurde von der Berufungswerberin eine Rückstellung in Höhe von ca. 50% des in Rechnung gestellten Honorars gewinnmindernd geltend gemacht, weil durch die im Kaufvertrag (vorhin angeführte) enthaltene aufschiebende Bedingung eine Rückabwicklung des Rechtsgeschäftes drohte.

1.1.1 Auskunftersuchen der Außenprüfung an die Erwerberin der Liegenschaften

1.1.1.1 Auskunftersuchen vom 27. März 2006 (Teil 1)

Vom Prüfer wurden folgendes Auskunftersuchen an die I (Erwerberin der Liegenschaften) gerichtet, welche wie Folgt Stellung nahm:

„Betreff: Erhebung zu Grundstückskauf und Realisierung des Projektes "Gewerbepark A"“

Ich ersuche Sie höflich nachfolgend angeführte Fragen zu beantworten und die benötigten Unterlagen vorzulegen:

1) Vorlage des Kaufvertrages zwischen der "G" und der „I in Gründung“ und von möglichen schriftlichen Zusatzvereinbarungen.

Stellungnahme der Erwerberin:

Mit Kaufvertrag vom 06. 12. 2002 wurde vereinbart, dass die I. von der Privatstiftung Grundstücke im Ausmaß von 1.300.963 m² zum Preis von EUR 15.000.000,00 erwirbt. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaften ist zwischenzeitig erfolgt, ebenso wurde der Kaufpreis entrichtet.

Mit Anbot vom 6. 12. 2002 hat die Privatstiftung der I. angeboten, vom genannten Kaufvertrag zurückzutreten, falls bis 31. 12. 2006 nicht mindestens 20 ha in Bauland umgewidmet werden. Der Kaufpreis ist in diesem Fall binnen 4 Wochen zurückzuzahlen.

Mit Kaufpreiserhöhungsanbot vom 6. 12. 2002 hat die I. der Privatstiftung angeboten, den im vorigen Absatz genannten Kaufpreis um EUR 26,00 je m², höchstens jedoch um EUR 24.500.000,00 nachzubessern, soweit eine Umwidmung der kaufgegenständlichen Grundstücke in Bauland erfolgt. Als Zahlungsmodalität war vereinbart, dass die I. die Privatstiftung binnen vier Wochen nach Umwidmung verständigt, und die Privatstiftung das Kaufpreiserhöhungsanbot binnen weiterer vier Wochen annehmen kann. Für den Fall der Annahme des Kaufpreiserhöhungsanbots wurde als Zahlungsmodalität vereinbart, dass der erhöhte Kaufpreis binnen einem Jahr ab Eingang der Annahmeerklärung bis zum Betrag von EUR 7.000.000,00 zur Zahlung fällig ist und die weiteren Zahlungen in den Folgejahren – gedeckelt mit EUR 7.000.000,00 jährlich – zu erfolgen haben. Eine Verzinsung wurde nicht vereinbart, sehr wohl jedoch eine Wertsicherung. Das Kaufpreiserhöhungsangebot steht unter der Bedingung einer Umwidmung von mindestens 20 ha in Bauland bis 31. 12. 2006. Die I. ist bis 30. 06. 2007 an das Angebot gebunden. Sämtliche der drei genannten Verträge liegen diesem Schreiben bei.

2) Vom wem wurde die Vermittlung dieses Kaufes durchgeführt?

Stellungnahme:

Die Vermittlung des Grundstückskaufs (1.300.963 m² zum Preis von EUR 15.000.000,00) wurde von der Firma U. durchgeführt.

3) Vorlage der Rechnung dazu bzw. von möglichen schriftlichen Vereinbarungen darüber. Wurden Vereinbarungen über die Behandlung der Vermittlungsprovision bei Nichterfüllung der Bedingungen des Kaufvertrages getroffen?

Stellungnahme:

Eine Rechnung betreffend Vermittlung liegt weder der I.. noch der R vor, weil keine der genannten Gesellschaften eine derartige Rechnung gelegt oder erhalten oder bezahlt hat.

Weiters liegt weder der I.. noch der R eine schriftliche Vereinbarung betreffend die Vermittlung oder die Behandlung der Provision vor.

4) Liegen alle benötigten grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen, die im Kaufvertrag angeführt worden sind vor oder ist möglicherweise mit einer Auflösung des Vertrages zu rechnen?

Stellungnahme:

Nach Auskunft von Notar D sind die grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen erteilt. Die Mindestwidmung von 20 ha in Bauland ist zwar laut Auskunft von Herrn Ö noch nicht erfolgt, doch steht eine Umwidmung von 26 ha unmittelbar bevor. Mit der Rechtskraft der Umwidmung ist noch im 2. Quartal 2006 zu rechnen (siehe dazu auch den von Herrn Ö vorbereiteten Projektstatus). Mit einer Rückabwicklung der Verträge ist daher de facto nicht mehr zu rechnen."

1.1.1.2 Auskunftersuchen vom 27. März 2006 (Teil 2)

„Ich ersuche Sie höflich nachfolgend angeführte Fragen zu beantworten und die benötigten Unterlagen vorzulegen:

1) Lt. Kaufvertrag zwischen der "G." und der "R." ist das Zustandekommen des Vertrages an die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen geknüpft: Wurden diese Genehmigungen alle erteilt oder ist mit einer Rückabwicklung des Kaufes zu rechnen?

Stellungnahme:

Nach Auskunft von Notar D sind die grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen erteilt.

2) Ich ersuche um einen kurzen Überblick über den Stand der Realisierung des Projektes "1..." (Planungsphase, Bauphase, Interessentensuche, Abschlüsse, ...)

Stellungnahme:

Siehe dazu die Ausführungen im "Projektstatus I.... (verfaßt von Herrn Ö). Die genannten Ausführungen liegen diesem Schreiben bei. Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung!"

1.1.2 Auskunftersuchen der Außenprüfung an die Veräußerin der Liegenschaften

1.1.2.1 Auskunftersuchen vom 26. Juli 2006

Vom Prüfer wurde folgendes Auskunftersuchen an die G (Veräußerin der Liegenschaften) gerichtet, die die wie folgt Stellung nahm:

„1) Existieren neben der vorliegenden Ausgangsrechnung der U.. an die Privatstiftung für die Grundstücksvermittlung zusätzlich Verträge oder andere schriftliche Vereinbarungen dazu?

Stellungnahme:

Bezüglich Grundstücksvermittlung bestehen keine schriftlichen Verträge oder Vereinbarungen.

2) Wurden schriftliche oder mündliche Rückzahlungsvereinbarungen bei möglicher Rückabwicklung des Kaufvertrages getroffen? Wurde schriftlich festgehalten, dass es sich um ein Geschäft im Sinne des Maklergesetzes handelt?

Stellungnahme:

Es wurden keine schriftlichen Rückzahlungsvereinbarungen bei möglicher Rückabwicklung des Kaufvertrages getroffen. Allerdings war mündlich vereinbart, dass die Provision rückzuerstatten ist, wenn nicht mindestens 20 ha innerhalb eines Jahres in Bauland umgewidmet werden. Es wurde nirgends schriftlich festgehalten, dass es sich um ein Geschäft im Sinne des Maklergesetzes handelt.

3) Welches Unternehmen wurde mit der Vermittlung beauftragt und wer war die persönliche Ansprechperson? War und ist der Stiftung bekannt, ob bzw. welche weiteren Firmen (welche Ansprechpersonen) an dieser Vermittlung beteiligt waren?

Stellungnahme:

Mit der Vermittlung wurde die U... beauftragt. Ansprechperson war Herr L. Nach dem Wissen der Vorstände der G waren keine weiteren Firmen an der Vermittlung beteiligt.

4) Was war der Auftrag an die U..? Handelte es sich um eine Grundstücksvermittlung im Sinne des Maklergesetzes, da sowohl Verkäufer (Stiftung), als auch mögliche Grundstücke (im Besitz der Stiftung) und Käufer (I. GmbH) bekannt waren? Welche Leistung im Sinne des Maklergesetzes wurde erbracht?

Sollte es sich um eine Vermittlungsgebühr handeln, von welcher Bemessungsgrundlage (Kaufpreis) wurde ausgegangen?

Welche Leistungen wurden von den an der Vermittlung beteiligten Unternehmen tatsächlich erbracht?

Stellungnahme:

Der Auftrag an die U.. bestand in der Planung der Grundstücksverwertung sowie im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde. Weiters bestand der Auftrag darin, der G einen Käufer für die Grundstücke A. im Ausmaß von 1.300.963 m² zu vermitteln.

Ob es sich um eine Grundstücksvermittlung im Sinne des Maklergesetzes handelt ist eine Rechtsfrage, die wir mangels Kenntnis des Maklergesetzes nicht beantworten können.

Die Leistung der U.. bestand in der Planung der Grundstücksverwertung sowie im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde. Weiters bestand die Leistung darin, der G einen Käufer für oben genannte Grundstücke zu vermitteln. Ob es sich dabei um eine Leistung im Sinne des Maklergesetzes handelt ist eine Rechtsfrage, die wir mangels Kenntnis des Maklergesetzes nicht beantworten können.

Die Höhe des an die U.. entrichteten Entgelts für die Leistung wurde im Verhandlungswege frei festgelegt.

5) Wieso wurde die aufschiebende Bedingung nicht im Grundbuch eingetragen?

Stellungnahme:

An eine Grundbuchseintragung wurde offensichtlich nicht gedacht bzw. wurde dies nicht für notwendig erachtet.

Die Frage 6) unterliegt der amtlichen Geheimhaltungspflicht gemäß § 48a BAO

7) Wieso wurde mit Schreiben vom 27. 10. 2003 von der Stiftung an die U.. ein Großteil der Provision rückgefordert, obwohl die Frist It. aufschiebender Bedingung mit Ende 2004 schriftlich vereinbart worden ist?

Stellungnahme:

Mit Schreiben vom 27. 10. 2003 wurde ein Teil der Provision zurückgefordert, weil zum damaligen Zeitpunkt die Umwidmung weiterer Grundstücke unwahrscheinlich war.

8) In welchem Umfang lag Ende 2004 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung vor?

Stellungnahme:

Laut Auskunft von Herrn Mag. E (Notariat D) hat die Bezirksgrundverkehrskommission F mit Bescheid vom 10.02.2004 die Übertragung der Grundstücke an die I. genehmigt.

9) *Ist zum jetzigen Zeitpunkt mit einer Rückgängigmachung des Kaufvertrages zu rechnen?*

Stellungnahme der Verkäuferin:

Nein, zum jetzigen Zeitpunkt ist nicht mit einer Rückgängigmachung des Kaufvertrages zu rechnen."

1.1.3 Rechtliche Würdigung der Außenprüfung

Die aufschiebende Bedingung (siehe Punkt 1.1.) sei mit der grundverkehrsbehördlichen Zustimmung zu dem im Dezember 2002 zwischen der Veräußerin und der Erwerberin geschlossenen Kaufvertrages mit Februar 2004 weggefallen. Die für das Jahr 2002 gebildete Rückstellung in Höhe von € 450.000,00 sei daher – entgegen der Ansicht der Parteienvertreterin, nach der die Rückstellung frühestens im Jahr 2006 aufzulösen sei – im Jahr 2004 gewinnerhöhend aufzulösen gewesen.

1.3 Berufung

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

„1. Sachverhalt

Im vierten Quartal 2001 erhielt die Gesellschaft davon Kenntnis, dass die "G." über circa 130 Hektar Grünland in A bei Wien verfügt, welches fast gänzlich von Wohngebiet umgeben oder an ein Wohngebiet angrenzend ist. In der Folge wurden Recherchen betrieben und es wurde festgestellt, dass sich diese Liegenschaften im Einflussbereich des Herrn KR W befinden. Parallel zu diesen Recherchen fanden Zusammenarbeiten in einem etwa ähnlich gelagerten Fall mit der Firma "U..." statt. In diesem Fall wurde die Abwicklung ebenfalls mit Herrn KR W betrieben. Da die Gesellschaft ein ähnliches Verwertungspotential bzw. Umwidmungspotential bei der Liegenschaft in A erkannte, lag der Schluss nahe, dass das Projekt "A" in derselben Konstellation der Partner betrieben wird. Es wurde daher eine mündliche Vereinbarung zwischen der U....., und den weiteren Projektpartnern getroffen, dass im Fall einer erfolgreichen Verwertung jeder Vertragsteil ein Drittel der Vermittlungsprovision erhält.

Die Schwierigkeit beim Projekt "A" war nicht die Lage der Grundstücke, sondern die Tatsache, dass es sich bei sämtlichen Grundstücken um Grünland / Wald handelte, und daher ein Verkauf der Grundstücksflächen nach den Vorstellungen des Verkäufers zu Preisen für ein Bauerwartungsland bzw. Bauland schwierig zu bewerkstelligen sein würde. Im Zuge der Projektbetreuung bot sich nach vielen Gesprächen die T als Partner an und in der Folge wurden auf Betreiben des oben angeführten Konsortiums am 6. Dezember 2002 (durch den Verkäufer) bzw. am 7. Februar 2003 (durch den Käufer) ein entsprechender Kaufvertrag zwischen der "G." als Verkäufer und der zur T gehörenden "I.....", als Käufer geschlossen.

2. Kaufvertrag

Im erwähnten Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 wurden neben den in Österreich üblichen Vertragsformulierungen auch aufschiebende Bedingungen aufgenommen. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von € 15.000.000,00 vereinbart. Hinsichtlich der aufschiebenden Bedingung wurde vereinbart:

"Gegenständlicher Kaufvertrag ist aufschiebend bedingt bis zum Vorliegen des grundverkehrsbehördlichen Genehmigung; sollte diese nicht bis zum 31. Dezember 2004 für sämtliche vertragsgegenständlichen Grundstücke erteilt sein, ist der gegenständliche Vertrag ex tunc aufgehoben".

Wie aus dieser Formulierung klar hervorgeht, besteht ein Aufhebungsrecht vom Kaufvertrag bis zum 31. Dezember 2004. Dieses Aufhebungsrecht wird wohl tunlichst der Käufer betreiben.

3. Angebot auf Ausübung eines Rücktrittsrechtes

Wie oben dargestellt, hatte der Käufer kein Interesse am Erwerb von Grünland minderer Bodenqualität und da zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits klar war, dass der Verfahrenslauf (Umwidmung, Genehmigungen, etc.) einige Zeit und Mühen in Anspruch nehmen würde, wurde zusätzlich zum Kaufvertrag zur Absicherung des Käufers vom Verkäufer an den Käufer am 6. Dezember 2002 ein Angebot auf Rücktritt vom Kaufvertrag gestellt, und zwar wie folgt:

"Für den Fall, dass von den in Punkt I genannten (Anmerkung: dies sind alle kaufvertragsgegenständlichen Grundstücke) kaufgegenständlichen Grundstücken von insgesamt 1.300.963 m² bis zum 31. 12. 2006 nicht eine Mindestfläche von 20 Hektar rechtskräftig im Sinne der §§ 16 ff des NÖ ROG 1976 in der jeweils gültigen Fassung in Bauland umgewidmet worden ist, bietet die Anbotstellerin der Anbotnehmerin an, mittels einseitiger empfangsbedürftiger Erklärung vom seinerzeit abgeschlossenen Kaufvertrag über die zu Punkt I. genannten Grundstücke zur Gänze zurückzutreten".

Zum leichteren Verständnis wird angeführt, dass es sich bei den 1.300.963 m² insgesamt um rund 130 Hektar handelt. Weiters wurde in diesem Vertrag festgehalten: "In Ergänzung zu den Vertragsbestimmungen des Kaufvertrages garantiert die Anbotstellerin als Verkäuferin der Liegenschaften der Anbotnehmerin als Käuferin diese Umwidmung von zumindest 20 Hektar im Sinne obiger Bestimmungen; die einzige Rechtsfolge für die Nichterfüllung dieser Garantie soll dieses Rücktrittsrecht sein". Hinsichtlich der Bindungsfrist wird angeführt:

"Die Anbotstellerin ist mit diesem unwiderruflichen Anbot bis zum 30. Juni 2007 gebunden".

Nach den angeführten Bestimmungen wurde in diesem Angebot klargestellt, dass der Käufer ein einseitiges Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag hat, wenn bis zum 31. Dezember 2006 nicht mindestens 20 Hektar in Bauland umgewidmet sind und gleichzeitig hat der Verkäufer diesbezüglich eine Garantie abgegeben. Hinsichtlich der Bindungsfrist bedeutet dies weiters, dass der Käufer sein vertraglich zugesichertes Rücktrittsrecht bis zum 30. Juni 2007 ausüben muss.

4. Grundverkehrsbehördliche Genehmigungen

Nachdem es sich bei den Grundstücken um landwirtschaftliche genutzte Flächen handelte, wollte der Käufer durch die Möglichkeit der Aufhebung des Kaufvertrages Sicherheit erlangen, dass er nicht unverwertbares Grünland erwirbt. Der Verlauf der grundverkehrsbehördlichen

Genehmigung gestaltete sich schwierig und langwierig, da sich unerwartete Probleme eingestellt haben. Der diesbezügliche Bescheid an den Käufer ist erst am 10. Februar 2004 ergangen; die Rechtskraft ist mit Bescheid vom 15. Juni 2004 festgestellt worden.

Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung ist daher im Jahr 2004 rechtskräftig vorgelegen.

5. Verfahren Gemeinde A

Die ersten Gespräche mit der Gemeinde A auf Umwidmung sind viel versprechend gelaufen, da zu diesem Zeitpunkt eine so genannte "MAK" mit anschließendem Gewerbegebiet ins Auge gefasst war. Die Gespräche hinsichtlich Umwidmung einzelner Teilflächen sind allerdings dann schleppend geworden, da der Bürgermeister jegliche weitere Umwidmung von der Realisierung der "MAK" abhängig gemacht hat.

Diesbezüglich ist jedoch nicht ausschließlich die Gemeinde sondern weiters auch das Land Niederösterreich als Aufsichtsbehörde sowie das Wissenschaftsministerium und in weitere Folge auch das Bildungsministerium für die Genehmigung einer Akademie zuständig. Das dies durch die Vielzahl der involvierten Stellen mühsam war, liegt auf der Hand. Erst nach der Gemeinderatswahl im Frühjahr 2005 und Änderungen im Stande der in der Gemeinde zuständigen Personen kam Bewegung in das Projekt und es wurden Widmungen in Aussicht gestellt und eingeleitet. Die "MAK" war somit nicht mehr Grundlage für jegliche Widmung, wenngleich dadurch eine erhebliche Verzögerung eingetreten ist.

Zum heutigen Stichtag sind von den gesamten 130 Hektar erst rund 2 Hektar in Bauland für Einfamilienhäuser umgewidmet. Es ist aus heutiger Sicht tatsächlich nicht absehbar, wann die restliche Umwidmung eingeleitet bzw. tatsächlich durchgeführt wird.

6. Honorarvereinbarung

Mittels mündlicher Vereinbarung zwischen dem Verkäufer und dem oben beschriebenen Konsortium wurde vereinbart, dass insgesamt eine Vermittlungsprovision in Höhe von brutto ÖS 45.000.000,00 (€ 3.270.277,20), netto demnach € 2.725.231,00 vom Verkäufer bezahlt wird. Diese Provision steht allerdings nur dann zu, wenn sämtliche vertraglich vereinbarte Bedingungen und Auflagen erfüllt werden, und zwar:

Genehmigung der Grundverkehrskommission

Widmung von mindestens 20 Hektar der vertragsgegenständlichen Fläche als Bauland.

Neben der mündlich getroffenen Vereinbarung hat die "G." in ihrem Telefax vom 20. November 2003 an die Firma U..... explizit diese Vereinbarung festgehalten und dabei auch zum Ausdruck gebracht, einerseits die Rechtskraft der Verträge zu bestätigen oder die Provisionszahlung zurückzuführen. Die Leistungen des Konsortiums beinhalten die Vermittlung

von rund 130 Hektar "Bauhoffnungsland". Die Schwierigkeit der Vermittlung war darin gegeben, dass ein Käufer gefunden werden musste, welcher sich des Risikos des Nichtgelingens der Umwidmung im Klaren war und das Risiko der Vermittler ist darin gegeben, dass im Falle keiner Umwidmung im vereinbarten Umfang kein Provisionsanspruch besteht.

Das Gesamthonorar in Höhe von € 2.725.231,00 (brutto € 3.270.277,20) wurde am 6. Dezember 2002 von der U..... an die "G." in Rechnung gestellt und von dieser auch bezahlt. Gleichzeitig hatten auch die P. und die K. an die U..... ihren Anteil mit je € 908.410,33 in Rechnung gestellt und diese Beträge wurden nach Eingang der Vermittlungsprovision bei der U..... an die Konsortiums Mitglieder bezahlt.

Diese Zahlung erfolgte entgegen den sonstigen Gepflogenheiten im Hinblick auf ein wechselseitiges Vertrauensverhältnis zumal zwischen den Parteien die Pflege intensiver Geschäftsbeziehungen beabsichtigt ist. Solange allerdings die Rechtswirksamkeit des Vertrages nicht gegeben ist und solange nicht feststeht, dass der Vertrag auch tatsächlich ausgeführt wird, muss davon ausgegangen werden, dass der Provisionsanspruch gemäß Maklergesetz noch nicht entstanden ist und daher auch eine Rückzahlung des überwiesenen Betrages mangels Vorliegens einer entsprechenden Anspruchsgrundlage zu erfolgen hat. Im vorliegenden Sachverhalt liegen die Gründe, welche eventuell zu einer Rückabwicklung führen oder welche zum Vertragsrücktritt berechtigen bzw. geeignet sind vom Angebot auf Rücktritt Gebrauch zu machen, ausschließlich beim Käufer. Lediglich die Garantie auf Widmung von mindestens 20 Hektar ist als Grund beim Verkäufer zu erblicken.

7. Honoraranspruch eines Immobilienmaklers

Der Honorar-bzw. Provisionsanspruch beruht grundsätzlich auf den erbrachten Leistungen als Immobilienmakler. Hierbei muss ein Vermittlungsauftrag gegeben sein und der Makler muss eine ausreichende Vermittlungstätigkeit entfaltet haben. Weiters muss das zu vermittelnde Geschäft tatsächlich zustande gekommen sein und zwischen der Vermittlungstätigkeit und dem Geschäftsabschluss muss ein kausaler Zusammenhang vorliegen. Letztlich muss das vermittelte Geschäft wirklich ausgeführt worden sein.

Insgesamt handelt es sich um eine Vermittlungsprovision gemäß Maklergesetz. Nach den Bestimmungen des Maklergesetzes entsteht der Anspruch auf Provision mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäftes. Der Makler hat keinen Anspruch auf einen Vorschuss. Der Anspruch auf Provision entfällt, wenn und soweit feststeht, dass der Vertrag zwischen dem Dritten und dem Auftraggeber aus nicht vom Auftraggeber zu vertretenden Gründen nicht ausgeführt wird. Durch diese Bestimmungen des § 7 des Maklergesetzes ist klargestellt, dass bei Nichterfüllung kein Provisionsanspruch besteht. Dieser Anspruch

bestünde nur dann, wenn der Auftraggeber Gründe zu vertreten hat, welche ein Scheitern des Grundgeschäftes nach sich ziehen; sowohl der Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Rechtswirksamkeit des Vertrages als auch die genannten Bedingungen die zum Rücktritt vom Vertrag berechtigen, wären jedoch nicht vom Auftraggeber zu vertreten.

Nach der Literatur (Regierungsvorlage RV 2 BgNR 20.GP) besteht ein Provisionsanspruch auch dann nicht, wenn es sich um aufschiebend bedingte Geschäfte handelt. Dies ist im vorliegenden Sachverhalt für den Zeitraum vom 15. Juni 2004 bis zum 31. Dezember 2006, eventuell auch bis zum 30. Juni 2007 der Fall. Aufschiebend bedingt ist ein Geschäft dann, wenn es zum Beispiel von einer behördlichen Genehmigung abhängt; ein Nichteintritt zieht daher keinen Provisionsanspruch nach sich. Einer aufschiebend bedingten Bedingung kommt es auch gleich, wenn die Rechtsbeständigkeit des Vertrages in ähnlicher Weise unsicher bleibt. Ein der aufschiebenden Bedingung vergleichbarer Schwebezustand liegt etwa dann vor, wenn vertraglich ein vorbehaltloses Rücktrittsrecht eingeräumt wurde. Unseres Erachtens liegt ein vorbehaltloses Rücktrittsrecht vor, da insbesondere darauf abzustellen ist, ob die vermittelten Grundstücke für den Käufer trotz Nichteintrittes der Umwidmungen wirtschaftlich von Wert sind. Dies ist aus heutiger Sicht – ebenso wie anlässlich der Bilanzerstellungen – jedenfalls zu verneinen. In diesem Zusammenhang wird auf die Absicherung des Käufers durch Legung eines Angebotes auf Ausübung eines Rücktrittsrechtes verwiesen; dadurch hat sich der Käufer langfristig abgesichert. Da die auflösende Bedingung praktisch einer aufschiebenden Bedingung gleichkommt, ist der Provisionsanspruch nicht gegeben und im vorliegenden Fall rückforderbar bzw. entfällt der Provisionsanspruch nachträglich. Sämtliche notwendigen Kriterien für einen Provisionsanspruch liegen zum Bilanzerstellungszeitpunkt für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 bzw. zum heutigen Tage nicht vor explizit ist das zu vermittelnde Geschäft noch nicht tatsächlich zustande gekommen.

8. Rückstellungsbildung

Die Gesellschaft hat, wie oben ausgeführt, im Jahr 2002 entsprechend den Vereinbarungen eine Vermittlungsprovision in Höhe von netto € 908.410,33 in Rechnung gestellt und ertragswirksam verbucht. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung für das Jahr 2002 zum 31. Dezember 2002 war bereits erkennbar, dass die Umwidmungen nicht im gewünschten Ausmaß und im erwünschten Zeitraum erfolgen werden und es war ernsthaft mit einer Rückzahlung der zugeflossenen Provision zu rechnen. Das Risiko der Rückzahlung wurde damals mit 50% eingeschätzt und es wurde – wie sich nun im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens herausstellt – fälschlicherweise eine entsprechende Rückstellung über € 450.000,00 (rund 50 % von € 908.410,33) gebildet. Dieses Risiko wurde in den folgenden Jahresabschlüssen (ebenfalls unrichtig) gleichhoch eingeschätzt und die

Rückstellung im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 und im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 fortgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde oben geschilderter Sachverhalt dargestellt und gleichzeitig unsererseits einer weiteren näheren Prüfung unterzogen. Wie vorstehend zum Honoraranspruch ausgeführt, entsteht der Anspruch auf Vermittlungsprovision erst nach dem tatsächlichen Zustandekommens des Vermittlungsgeschäftes, und dieser Zeitpunkt ist daher wie oben angeführt erst nach Ablauf des 31. Dezember 2006 bzw. 30. Juni 2007 gegeben.

Dies bedeutet insgesamt, dass die zugeflossene Provision in Höhe von € 908.410,33 im Jahresabschluss zum 31. 12. 2002 nicht ertragswirksam zu verbuchen war. Richtigerweise war die gesamte Provision als Anzahlung auszuweisen. Daher war auch im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 keine Bildung für eine Rückstellung für die drohende Rückzahlung zu bilden.

9 Auffassung Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung hat nach den uns erteilten Auskünften umfangreiche Recherchen zu diesem Sachverhalt vorgenommen. So wurde auch der Geschäftsführer des Projektpartners, Herr S., ebenso wie Organe bzw. steuerliche Vertreter des Verkäufers und des Käufers befragt. Dabei ergaben sich durch die Komplexheit der Angelegenheit insgesamt widersprüchliche Aussagen und wir konnten im Rahmen von Besprechungen – ebenso wie heute – die von anderen getätigten Aussagen nicht entsprechend kommentieren, wenngleich diese nicht den Tatsachen entsprechen. Eine Auffassungsdifferenz dürfte wohl darin gelegen haben, als derzeit in "A" auch andere Grundstücke als die vertragsgegenständlichen (so genanntes "Flugfeld") umgewidmet werden und diese Grundstücke in Zusammenhang mit jenen von dem Konsortium vermittelten Grundstücke gebracht wurden, da die selben Vertragspartner – allerdings nicht das Vermittlungskonsortium – tätig sind. Ein Zusammenhang mit dem Vermittlungskonsortium bzw. der P. ist daher nicht gegeben.

Weiters entspricht es nicht den durch die Betriebsprüfung vorgebrachten Tatsachen, dass die Gesellschaft anstatt der Vermittlung eines Grundstückes die Finanzierung des Kaufpreises bzw. eine Beteiligung vermittelt hat. Hierbei wurde die Betriebsprüfung offensichtlich unrichtig bzw. nicht vollinhaltlich informiert. Wir erlauben uns wiederum festzuhalten, dass es sich um die Vermittlung von Grundstücken gehandelt hat. Im Übrigen wären allerdings auch das Vermitteln von Beteiligungen und Finanzierungen Vermittlungsgeschäfte im Sinne der Maklerverordnung.

Die Betriebsprüfung gelangte nach ihren Recherchen und den durch Dritte erteilten Auskünften hinsichtlich dieser Rückstellung schlussendlich zu der – aus unserer Sicht – unrichtigen Auffassung, dass die Rückstellung für die drohende Rückzahlung des

Provisionsanspruches zur Gänze im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 aufzulösen ist, da die aufschiebende Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Zustimmung zum Kaufvertrag weggefallen ist. Somit ist aus der Sicht der Betriebsprüfung der volle Anspruch auf die Vermittlungsprovision explizit gegeben.

Dies ist allerdings nur insoweit richtig, als – wie oben ausgeführt – die Rechtskraft des Bescheides der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung mit 15. Juni 2004 eingetreten ist und die übrigen Bedingungen nicht entsprechend berücksichtigt wurden.

Insgesamt wird dabei verkannt, dass auch das Angebot auf Rücktritt vom Kaufvertrag zu berücksichtigen ist und weiterhin das Grundgeschäft noch nicht zustande gekommen ist bzw. nach wie vor eine Rückzahlungsverpflichtung der Vermittlungsprovision besteht. Wie oben dargestellt, besteht hierbei eine Frist bis zum 30. Juni 2007. Endgültige Sicherheit über das Zustandekommen des Grundgeschäftes und in der Folge auch über den Anspruch auf eine Vermittlungsprovision besteht daher erst am 31. Dezember 2006, falls zu diesem Zeitpunkt eine Mindestfläche von 20 Hektar umgewidmet wurden und falls diese Umwidmung nicht erfolgt, der Käufer nicht bis spätestens 30. Juni 2007 von seinem vertraglich eingeräumten Recht auf Rücktritt vom Kaufvertrag Gebrauch macht. So ferne der Käufer von seinem Rücktrittsrecht Gebrauch macht, ist das den Vermittlungsprovision auslösende Grundgeschäft nicht zustande gekommen und die Vermittlungsprovision ist daher zurückzuführen. Unseres Erachtens hätte daher die Betriebsprüfung die vertraglichen Vereinbarungen näher zu untersuchen gehabt und hätte nach unserer Ansicht zum Schluss kommen müssen, dass die im Jahr 2002 ertragswirksam behandelte Vermittlungsprovision als Anzahlung auszuweisen ist und gleichzeitig auch die gebildete Rückstellungsbildung nicht erfolgen konnte. Diesbezüglich hätte daher die Betriebsprüfung das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2002 wieder aufnehmen und entsprechende Korrekturen vornehmen müssen, was nicht geschehen ist. Mit gleicher Post haben wir beim Finanzamt einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2002 eingebracht. Nach Stattgabe unseres Antrages besteht daher keine Rückstellung hinsichtlich einer drohenden Verpflichtung zur Rückzahlung der Vermittlungsprovision. Aus diesem Grunde kann daher auch keine Rückstellung aufgelöst werden.

10. Beantrage Änderungen

Nach unserer Auffassung liegt im Sinne der obigen Ausführungen bis zum 31. Dezember 2006 bzw. eventuell bis zum 30. Juni 2007 ein aufschiebend bedingter Auflösungsgrund des Vertrages vor und es besteht daher nach wie vor das Risiko der Rückzahlung des Provisionsanspruches bzw. ist das die Vermittlungsprovision begründende Geschäft noch nicht zustande gekommen. Wie oben angeführt ist die Behandlung der Vermittlungsprovision im

Jahr 2002 zu ändern und folglich besteht im Jahr 2004 keine entsprechende Rückstellung. Das Nichtzustandekommens des die Vermittlungsprovision begründende Geschäft und folglich die Verpflichtung der Rückzahlung der Provision wird aus heutiger Sicht immer konkreter, als – wie oben angeführt – erst rund 2 Hektar der vertragsgegenständlichen Liegenschaften umgewidmet wurden. Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 21.246,68 festzusetzen."

1.3 Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelbehörde

Die Berufung wurde der Rechtsmittelbehörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt. Die Berufungswerberin wurde von der Vorlage der Berufung unter Zusendung der Stellungnahme des Prüfers zur eingebrachten Berufung verständigt.

In seiner Stellungnahme führt der Prüfer unter anderem Folgendes aus:

„Sachverhalt

Im Jahr 2002 wurde von der Berufungswerberin P. eine Ausgangsrechnung für die gemeinsame Vermittlung von Grundstücken in A an die "U" in Höhe von EURO 908.410,33 gestellt und der Betrag auch vereinnahmt. Im Zuge der Bilanzerstellung wurde dazu eine Rückstellung in Höhe von EURO 450.000,- gebildet, da der Kaufvertrag eine aufschiebende Bedingung enthält, bei deren Eintritt eine Rückabwicklung des Kaufvertrages vorzunehmen wäre.

Umfangreiche Erhebungen im Zuge der Prüfung – nähere Ausführungen dazu siehe unter Würdigung des Berufsbegehrens – haben ergeben, dass spätestens mit Wegfall der aufschiebenden Bedingung im Jahr 2004 nicht mehr mit einer ernstlichen Rückabwicklungsverpflichtung des Rechtsgeschäftes zu rechnen war, weshalb die 2002 gebildete Rückstellung im Zuge der durchgeführten Prüfung 2004 aufgelöst worden ist.

Berufsbegehren

Der steuerliche Vertreter weicht in der Berufung von seiner ursprünglichen rechtlichen Beurteilung der Rückstellungsbildung 2002 ab, da er lt. Berufsbegehren nun der Ansicht ist, dass das die Vermittlungsprovision begründende Geschäft noch nicht zustande gekommen sei und somit – bis zum heutigen Tag – noch kein Rechtsanspruch auf die Provision bestehe. Die 2002 erhaltene Zahlung ist – lt. Wiederaufnahmeantrag für 2002, der zeitgleich gestellt worden ist – erfolgsneutral als Anzahlung zu verbuchen, die Gewinnrealisierung hat frühestens in der Bilanz 2006 zu erfolgen. Der Gewinn 2002 wäre daher um die Differenz aus Vermittlungsprovision (EURO 908.410,33) und Rückstellungsbildung (EURO 450.000,-) zu kürzen. Lt. BP ergeht eine gesonderte Stellungnahme zu diesem Wiederaufnahmeantrag.

Würdigung lt. BP

Die BP teilt weder die ursprüngliche Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters noch die geänderte Ansicht, die im Zuge der Berufung dargelegt wird, sondern bleibt bei der Beurteilung lt. Wiederaufnahme im Zuge der Berufung, die nachfolgend dargestellt wird.

Die angesprochenen Niederschriften und schriftlichen Auskünfte der beteiligten Unternehmen sind dem beiliegenden Arbeitsbogen (S. 44ff) zu entnehmen:

Sachverhalt 2002:

Im Jahr 2002 wurde ein Vertragsverhältnis zwischen der Fa. "S.." und der "G." eingegangen, die unter dem Titel "Vermittlung der Grundstücke A" abgerechnet worden ist. Die Ausgangsrechnung wurde am 06. 12. 2002 erstellt, der in Rechnung gestellte Betrag wurde umgehend überwiesen. Mit gleichem Datum wurden Ausgangsrechnungen der Berufungswerberin und der Firma "K " (ähnliche Gesellschafter- und GF-Struktur wie bei der Berufungswerberin) an die U.. gestellt, wodurch eine Drittelung des Gesamthonorares auf diese drei Firmen erfolgte.

In der Bilanz der P. wurde bei Erstellung des Jahresabschlusses 2002 eine Rückstellung in Höhe von ca. 50% des in Rechnung gestellten Honorares eingestellt, mit der Begründung, dass durch die im Kaufvertrag enthaltene aufschiebende Bedingung eine Rück-abwicklung des Rechtsgeschäftes drohe, die Rückstellung wäre frühestens in der Bilanz 2006 aufzulösen.

Erhebungen im Zuge der Prüfung:

Im Zuge der Prüfung wurden umfangreiche Erhebungen bei den involvierten Gesellschaften ("G.", "I.....", "U") durchgeführt, wodurch sich nachfolgend dargestellter Sachverhalt dokumentieren läßt:

Das "Projekt A" betrifft die Planung und Entwicklung eines Gewerbeparks – vergleichbar mit PU, nur in bedeutend größerem Ausmaß – östlich von Wien in der Gemeinde A. Der Geschäftsführer der U., Ing. L. hat in den Vorjahren die Projektentwicklung PU in Zusammenarbeit mit KR W. durchgeführt, was insofern von Bedeutung ist, da sowohl die G. als Verkäuferin als auch die I. GmbH als Käufer der Liegenschaften in A im Einflußbereich von Hr. W stehen. Lt. persönlicher Aussage von GFS. ist seine Tätigkeit in A mit PU vergleichbar und besteht in der Betreuung und der Entwicklung des Gewerbeparks (Planung, Kontakte und Verhandlungen mit den zuständigen Stellen bei Gemeinde, Land und Bund, Vergabe der Planungs- und Bauaufträge, Kontrolle, Interessenten- und Käufersuche,..). Dieser umfassende Aufgabenbereich wurde auch schriftlich durch den Vorstand der G., Steuerberater LG, bestätigt.

Zur damaligen Zeit hat GFS. ein Büro mit Fr. K.. (verehelichte Tb) geteilt und – da sich die Aufgabengebiete ihrer Firmen z.T. sinnvoll ergänzten – gewisse Projekte in Zusammenarbeit

betreut wurden, wobei die gestellten Honorarnoten geteilt worden sind. Beim Projekt A ist die U.. als alleiniger Vertragspartner aufgetreten, in einem Subvertragsverhältnis wurden die beiden Firmen P. u. K. beschäftigt; Verträge darüber liegen nicht vor, die G. als Auftraggeber wußte darüber nicht Bescheid; für die Stiftung war die U.. der alleinige Beauftragte, die weiteren beteiligten Unternehmen sind ihr nicht bekannt:

Der in der Berufung – und noch ausführlicher in der Vorbesprechung – geschilderte Sachverhalt, dass der damalige Geschäftsführer der P., Hr. Tb, Kenntnis über diese Grundstücke erlangte und dann an die Stiftung herangetreten ist mit dem Vorschlag, die Grundstücke zu verwerten, ist aufgrund der Aussagen der befragten Personen nicht nachvollziehbar. Weiters ist aus Sicht der BP nicht glaubwürdig, dass Hr. W – in dessen Einflußbereich sowohl die verkaufende Stiftung als auch die erwerbende I. GmbH stehen – trotz bestehender, erfolgreicher Geschäftsbeziehung zu Hr. S. noch eine fremde dritte Person benötigt, die auf das Vorhandensein und das Entwicklungspotential dieser Grundstücke hinweist.

Wie oben dargestellt bestand die Aufgabe der U.. in der Projektentwicklung, die Tätigkeit der P. beschränkte sich darauf – aufgrund der guten Kontakte der Fr. Tb zum FS-Konzern – diesen als Geldgeber für das Projekt zu gewinnen. Da nur unter der Voraussetzung dieser finanziellen Beteiligung das Gesamtprojekt möglich war, wurde von GFS. die Drittelung des Honorars akzeptiert. Diese Leistung wurde auch erbracht, in weiterer Folge beteiligte sich der FS - Konzern über Töchterunternehmen an der I. GmbH.

Umsätze lt. Maklergesetz ?

Lt. Berufungswerber handelt es sich um Umsätze, die dem Maklergesetz unterliegen und auf die daher die besonderen Bestimmungen des Maklergesetzes betreffend Zeitpunkt des Honoraranspruches anzuwenden sind.

Aus Sicht der BP ist zu beachten, dass § 1 des Maklergesetzes besagt, dass Makler ist, "wer auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung (Maklervereinbarung) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit betraut zu sein."

Es kann kein Maklervertrag vorgelegt werden, der Berufungswerber spricht lediglich von mündlichen Vereinbarungen ohne näher auf deren Inhalt einzugehen. Auf Grund der Höhe des Provisionsanspruches wäre aus Sicht der BP eine fremdübliche, schriftliche Gestaltung zu erwarten. Der Auftraggeber (G.) bestätigt schriftlich, dass in keinem Schriftstück festgehalten ist, dass es sich um eine erbrachte Leistung handelt, die dem Maklergesetz unterliegen könnte: Ob es sich um Umsätze laut Maklergesetz handeln könnte, könne aufgrund fehlender Kenntnisse dieses Gesetzes nicht beantwortet werden. Daraus ist ersichtlich, dass das Maklergesetz in diesem Zusammenhang nie angeführt bzw. diskutiert worden ist. Der Auftragnehmer U.. sieht seine Leistung – wie oben dargestellt – in einer umfangreichen

Projektentwicklung, wobei die P. einen Teil dieser Gesamtleistung erbracht hat. Lt. GFS. wurde eine Pauschale dafür vereinbart, die zur Gänze vereinnahmt worden ist.

Da sowohl Verkäufer, Käufer und Grundstück schon bekannt waren, kann man die Leistung der P. nicht in der Vermittlung eines Grundstückes sehen, sondern in der Mithilfe an der Finanzierung des Projektes, was durch Gewinnung des FS -Konzerns auch gelungen ist. Nach aussen ist dieser Vorgang durch die Beteiligung einer FS -Tochter an der I. GmbH ersichtlich, deren Gründung 2002 erfolgte und auch im Nachhinein nicht rückgängig gemacht werden kann. Aus Sicht der BP ist die gesamte Leistung, für die das Honorar vereinnahmt worden ist, erbracht worden und daher auch der KÖSt zu unterziehen.

Rückstellungsbildung

Für das Jahr 2002 wurde eine Rückstellung in Höhe von ca. 50% gebildet, da bei Bilanzerstellung eine Rückabwicklung des Geschäftes aufgrund der Nichteinhaltung der vermerkten aufschiebenden Bedingung drohte, was auch durch ein Schreiben aus 2003 dokumentiert worden ist. Diese Rechtsansicht wurde von der BP als Möglichkeit bestätigt, mit Wegfallen dieser Bedingung ist – aus Sicht der BP und nach Befragung der für das Projekt Verantwortlichen – allerdings die ernsthafte Bedrohung der Rückabwicklung weggefallen, weshalb steuerrechtlich die Rückstellung aufzulösen ist; die theoretische Möglichkeit einer zukünftigen Rückabwicklung ist zu wenig.

Lt. Auskunft von GFS. wurden diese Fristen auch deswegen gesetzt um für die finanziellen Planungen des FS - Konzerns ein zeitliches Gerüst zu liefern, ein Scheitern des Projektes wurde nie für möglich gehalten, die vermerkte aufschiebende Bedingung wurde schon bedeutend vor ihrem Ablauf erfüllt. Ein Indiz dafür, dass ein Scheitern nicht zu erwarten war, ist auch darin zu sehen, dass im Grundbuch sehr wohl das Eigentumsrecht mit Kaufvertrag, nicht aber die aufschiebende Bedingung eingetragen worden ist, weshalb lt. Grundbuch seit Vertrag der Käufer I. GmbH als Eigentümer aufscheint; lt. schriftlicher Antwort des Stiftungsvorstandes wurde daran nicht gedacht oder es wurde nicht als notwendig erachtet (Vgl. EStR, RZ 2157 u. VwGH 0217/80: "Beim Kauf unter aufschiebender Bedingung tritt Gewinnrealisierung erst mit Eintritt der Bedingung ein, es sei denn, das wirtschaftliche Eigentum ist schon vorher auf den Käufer übergegangen"; was hier zweifellos der Fall ist).

Es ist richtig, dass durch ein zusätzliches – einseitiges – Anbot eine weitere Frist mit weiteren Bedingungen angeführt worden ist. Dieses Anbot steht in keinem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag, es wird weder darin erwähnt noch sonst in irgend einer nachvollziehbaren Form darauf hingewiesen, dass dieses Anbot erstellt worden ist bzw. ist nicht davon auszugehen, dass es dem Vermittler bekannt sein müßte und mögliche Rechtsfolgen für seine bereits erbrachte Leistung daran anknüpfen. Ob dieses einseitige Anbot vom Vertragspartner

angenommen bzw. diese mögliche Annahme dokumentiert ist, ist dem Stiftungsvorstand nicht bekannt. Das Anbot dehnt die Möglichkeit der Rückabwicklung sowohl zeitlich als auch inhaltlich dahingehend aus, dass bis 31. 12. 2006 die Umwidmung von 20 ha in Bauland erfolgen müsse, sonst wäre ein Rücktritt vom Vertrag möglich. Schriftlich wird von den Vertragsparteien ausgeführt, dass mit einem Nichtzustandekommen des Projektes nicht zu rechnen ist.

Steuerrechtlich ist die Bildung einer Rückstellung für die mögliche Rückabwicklung eines Geschäftes möglich, wenn diese ernsthaft droht und ist aufzulösen, wenn der Eintritt des maßgeblichen Umstandes unwahrscheinlich geworden ist. Aus Sicht der BP wird spätestens mit Erfüllung der aufschiebenden Bedingung das Nichtzustandekommen des Vertrages unwahrscheinlich. Lt. mündlicher bzw. schriftlicher Stellungnahmen der direkt involvierten Unternehmen hat ein Scheitern des Projektes nie gedroht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rückstellungsbildung 2002 anzuerkennen war, da aus Sicht der P. – basierend auf den Auskünften im Zuge der Prüfung – die Möglichkeit der Rückabwicklung des Geschäftes tatsächlich drohte. Durch die Erfüllung der aufschiebenden Bedingung ist diese ernsthafte Drohung weggefallen, was – steuerrechtlich – die Auflösung der Rückstellung unweigerlich zur Folge hat.

Dass über diesen Termin hinaus ein Scheitern des Projektes ernsthaft drohte, konnte nicht dokumentiert werden bzw. wurde dies von den direkt involvierten Unternehmen in Abrede gestellt. Der Zusammenhang mit dem Maklergesetz scheint konstruiert, da weder eine Maklervereinbarung noch ein Auftraggeber dafür präsentiert werden können und der eigentliche Auftraggeber, die G., den Berufungswerber und dessen Vertreter nicht kennt, die Fa. U.. als tatsächlicher Auftragnehmer weder Makler ist, noch einen Maklervertrag für dieses Projekt abgeschlossen hat."

Nach Ansicht der Außenprüfung wäre der Berufung daher nicht statt zugeben.

2 Verfahren Abgabenbehörde zweiter Instanz

2.1 Auskunftersuchen an die Veräußerin der Liegenschaften (G)

Vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde folgendes Auskunftersuchen an die Veräußerin der Liegenschaften (G) gerichtet und wie folgt Stellung genommen:

„Im Berufungsverfahren haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörde erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind (siehe §§ 279 Abs. 1 und 260 BAO). Zu diesen Befugnissen der Abgabenbehörde zweiter Instanz gehören insbesondere Beweisaufnahmen, wie ein auf § 143

BAO gestütztes Verlangen um Auskunft, welches die Verbindlichkeit zur Vorlage von Unterlagen mit einschließt.

*Sie werden höflichst gebeten, innerhalb von **vier Wochen**, ab Zustellung dieses Ersuchens, Stellung zu nehmen und die angeforderten Unterlagen vorzulegen.*

1) Behauptung der Vertreter der Berufungswerber in den anhängigen Berufungsverfahren

In den beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg anhängigen Berufungsverfahren wird von den Vertretern der beiden Kapitalgesellschaften unter anderem Folgendes behauptet:

„Im vierten Quartal 2001 erhielt die Gesellschaft davon Kenntnis, dass die "G." über circa 130 Hektar Grünland in A bei Wien verfügt, welches fast gänzlich von Wohngebiet umgeben oder an ein Wohngebiet angrenzend ist. In der Folge wurden Recherchen betrieben und es wurde festgestellt, dass sich diese Liegenschaften im Einflussbereich des Herrn KR W befinden. Parallel zu diesen Recherchen fanden Zusammenarbeiten in einem etwa ähnlich gelagerten Fall mit der Firma "U...." statt. In diesem Fall wurde die Abwicklung ebenfalls mit Herrn KR W betrieben. Da die Gesellschaft ein ähnliches Verwertungspotential bzw. Umwidmungspotential bei der Liegenschaft in A erkannte, lag der Schluss nahe, dass das Projekt "A" in derselben Konstellation der Partner betrieben wird.“

Im Rahmen einer Besprechung zwischen den Vertretern der Berufungswerberin und den Organen der Finanzverwaltung wurde die Vermittlung des Grunderwerbers wie folgt dargestellt:

„Aus Sicht der GF wurde von Ihrer GmbH eine Grundstücksvermittlung durchgeführt, worauf natürlich das Maklergesetz anzuwenden" sei. „Die Vermittlung habe derart stattgefunden, dass der damalige alleinige GF der P- GmbH Hr. Tb bei seinen geschäftlichen Aktivitäten in Wien von diesen Liegenschaften erfahren habe und sich mit diesem Wissen an Hr. W bzw. die Stiftungsverantwortlichen wandte und auch einen Käufer dafür suchte.“

2) Widersprüchliche Angaben

Da diese Behauptungen im Widerspruch zu den von Ihnen in Beantwortung der Auskunftersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz stehen – in diesem Zusammenhang wird auf die Anlagen I und II verwiesen –, werden Sie gebeten, zu folgenden Angaben Stellung zu nehmen und die angeforderten Unterlagen in Kopie vorzulegen.

2.1 Auskunftersuchen an die I..... (Anlage II)

Frage 2 Vom wem wurde die Vermittlung dieses Kaufes durchgeführt?

Zu Punkt 2 (Vermittler des Grundstückskaufs)

Die Vermittlung des Grundstückskaufs (1.300.963 m² zum Preis von EUR 15.000.000,00) wurde von der Firma S... durchgeführt.

Wurde der Kauf dieser Liegenschaften von Herrn L oder Herrn Tb oder einer sonst bisher nicht namhaft gemachten Person vermittelt?

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim damaligen Geschäftsführer der I....., Herrn W.. W, wurde der Kauf der Liegenschaft (Verkäufer: G, Käufer I. KG, Fläche 1.300.963 m², Preis EUR 15 Mio) von der Firma U..., vertreten durch ihren Geschäftsführer L, vermittelt. Diese Frage wird somit gleichlautend wie im seinerzeitigen Auskunftersuchen vom 27.03.2006 beantwortet.

2.2 Auskunftersuchen an die G (Anlage II)

2.2.1 Frage 3)

Welches Unternehmen wurde mit der Vermittlung beauftragt und wer war persönliche Ansprechperson? War und ist der Stiftung bekannt, ob bzw. welche weiteren Firmen (welche Ansprechpersonen) an dieser Vermittlung beteiligt waren?

Stellungnahme:

Zu Frage 3 (Auftragnehmer der Vermittlung, Ansprechperson)

Mit der Vermittlung wurde die U... beauftragt. Ansprechperson war Herr L.

Nach dem Wissen der Vorstände der G waren keine weiteren Firmen an der Vermittlung beteiligt.

Wurde der Verkauf dieser Liegenschaften von Herrn L oder Herrn Tb oder einer sonst bisher nicht namhaft gemachten Person vermittelt?

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde der Kauf der Liegenschaft (Verkäufer: G, Käufer I. KG, Fläche 1.300.963 m², Preis EUR 15 Mio) von der Firma U..., vertreten durch ihren Geschäftsführer L., vermittelt. Diese Frage wird somit gleichlautend wie im seinerzeitigen Auskunftersuchen vom 26. 07. 2006 beantwortet.

2.2.2 Frage 4)

2.2.2.1 Aufträge an die U..

Was war der Auftrag an die U..? Handelte es sich um eine Grundstücksvermittlung im Sinne des Maklergesetzes, da sowohl Verkäufer (Stiftung), als auch mögliche Grundstücke (im Besitz der Stiftung) und Käufer (I. GmbH) bekannt waren? Welche Leistung im Sinne des Maklergesetzes wurde erbracht? Sollte es sich um eine Vermittlungsgebühr handeln, von welcher Bemessungsgrundlage (Kaufpreis) wurde ausgegangen?

Stellungnahme:

Der Auftrag an die U.. bestand in der Planung der Grundstücksverwertung sowie im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde.

Weiters bestand der Auftrag darin, der G einen Käufer für die Grundstücke A. im Ausmaß von 1.300.963 m² zu vermitteln.

Ob es sich um eine Grundstücksvermittlung im Sinne des Maklergesetzes handelt ist eine Rechtsfrage, die wir mangels Kenntnis des Maklergesetzes nicht beantworten können.

Wurde der U.. bzw. deren Vertreter L ein schriftlicher oder mündlicher Auftrag erteilt?

Sollte der Auftrag in Schriftform erfolgt sein, werden Sie gebeten eine Kopie des Auftrages zu übermitteln.

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde der Auftrag zur Vermittlung des Verkaufs der Liegenschaft (Verkäufer: G, Käufer I. KG, Fläche 1.300.963 m², Preis EUR 15 Mio) an die Firma U... mündlich erteilt. Ein Auftrag in Schriftform liegt nicht vor, daher kann ein solcher nicht übermittelt werden. Diese Frage wird somit gleichlautend wie im seinerzeitigen Auskunftersuchen vom 26. 07. 2006 beantwortet.

2.2.2.2 Pauschalprovision für Planung, Betreibung der Verfahren zur Umwidmung und Findung eines Käufers

Wurde die Planung der Grundstücksverwertung sowie das Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung, bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde ausschließlich von Herrn L vorgenommen oder auch von den Vertretern der beiden Kapitalgesellschaften (BS. verheiratete Tb oder Herrn Tb, wie dies behauptet wird oder einer sonst bisher nicht namhaft gemachten Person?

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, war Ansprechpartner des Stiftungsvorstands in dieser Angelegenheit die Firma U..., vertreten durch ihren Geschäftsführer L. Nach dem Wissen der Vorstände der G waren keine weiteren Firmen an der Vermittlung beteiligt. Diese Frage wird somit gleichlautend wie im seinerzeitigen Auskunftersuchen vom 26. 07. 2006 beantwortet.

3) Rückforderung der Provision (Anlage III)

3.1 Rückforderung

Mit 27. Oktober 2003 wurde die an die U.. im Jahr 2002 bezahlte Provision (€ 3.270.277,20) in Höhe von € 2.690.277,20 wegen fehlender Umwidmungen der Grundstücke zurück gefordert.

Da aus dem bisher dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen ist, ob tatsächlich die Provision anteilig zurückbezahlt worden ist, werden Sie ersucht, Stellung zu nehmen.

Wenn von der Rückforderung Abstand genommen wurde, werden sie gebeten zweckdienliche Unterlagen aus denen insbesondere die Gründe ersichtlich sind sowie und ab welchem Zeitpunkt eine Rückforderung der Provision nicht mehr erfolgen konnte, vorzulegen.

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde die Provision nicht (und zwar auch nicht anteilig) zurückbezahlt. Die Begründung, warum von einer Rückforderung Abstand genommen wurde, lag darin, dass mit Vorliegen der Grundverkehrsbehördlichen Genehmigung (10. 02. 2004) der Teil des Auftrages an die S. GmbH, der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von EUR 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen war.

3.2 Grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Kaufvertrages

Der zwischen der G, als Verkäuferin der Liegenschaften und der I..... als Käuferin geschlossene Kaufvertrag enthielt folgende aufschiebende Bedingung:

„Gegenständlicher Kaufvertrag ist aufschiebend bedingt bis zum Vorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung; sollte diese nicht bis zum 31. 12. 2004 für sämtliche vertragsgegenständlichen Grundstücke erteilt sein, ist der gegenständliche Vertrag ex tunc aufgehoben.“

Nach dem vorliegenden Verwaltungsakt wurde dem gegenständlichen Kaufvertrag mit Bescheid der Grundverkehrsbezirkskommission F vom 10. Februar 2004 die Zustimmung rechtskräftig erteilt und damit die Bedingung des Kaufvertrages erfüllt.

Wurde mit der behördlichen Zustimmung der Teil des Auftrages an die U., der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von € 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen?

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde mit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung der Teil des Auftrages an die U., der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von EUR 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen.

4) Anbot vom 6. Dezember 2002

Mit diesem Anbot hat die G, als Verkäuferin der Liegenschaften der I....., als Käuferin der Liegenschaften ein zusätzliches Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag angeboten, wenn „Für den Fall, dass von in Punkt I. genannten kaufgegenständlichen Grundstücken von insgesamt 1.300.962 qm bis zum 31. 12. 2006 nicht eine Mindestfläche von 20 ha rechtskräftig im Sinne der §§ 16 ff NÖ ROG 1976 in der jeweils geltenden Fassung in Bauland umgewidmet worden ist, bietet die Anbotstellerin der Anbotnehmerin an, mittels einseitiger empfangsbedürftiger Erklärung vom seinerzeit geschlossenen Kaufvertrag über die zu Punkt I genannten Grundstücke zur Gänze zurückzutreten" und die Umwidmung von mindestens 20 ha bis zum 31. 12. 2006 garantiert.

Der Aufforderung vom 27. Oktober 2003 auf anteilige Rückzahlung der Provision ist zu entnehmen, dass „bis jetzt mit der Einleitung für den sogenannten „WD" mit 20 Hektar von der Marktgemeinde A. durchgeführt" wurde, „sodass per 6. Dezember 2003 ein Betrag von € 580.000,-- zu Recht besteht".

Wurde mit der Anerkennung des anteiligen Provisionsanspruches für die die Einleitung der Umwidmung von 20 ha des „WD." auch wenn in der Folge wegen Verlagerung des Projektes „MAK " auf den „DSA" (siehe Anlage II – Projektstatus) per 27. Oktober 2003, damit das Anbot vom 6. Dezember 2002 durch die G erfüllt?

Haben sich auf Grund der mit 10. Februar 2004 grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Kaufvertrages zwischen der G, als Verkäuferin der Liegenschaften und der I....., als Käuferin der Liegenschaften nach der Rechtskraft dieses Bescheides und damit im Jahr 2004 darauf verständigt, dass der gegenständliche Kaufvertrag nicht rückabgewickelt wird?

Stellungnahme:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde zwischen der G als Verkäuferin der Liegenschaften und der I..... als Käuferin der Liegenschaften niemals explizit vereinbart, dass der gegenständliche Kaufvertrag nicht rückabgewickelt wird. Allerdings hat die I..... ihr Rücktrittsrecht de facto nicht ausgeübt, der Kaufvertrag ist zum heutigen Tag nach wie vor aufrecht.

2.2 Niederschriftliche Einvernahme des Ing. L als Auskunftsperson

Ing. L wurde am 7. Mai 2012 vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates als Auskunftsperson niederschriftlich einvernommen:

„1) Behauptung der Vertreter der Berufungswerber in den anhängigen Berufungsverfahren:

In den beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg anhängigen Berufungsverfahren wird von den Vertretern der beiden Kapitalgesellschaften unter anderem Folgendes behauptet:

1.1. Außenprüfung

Im Rahmen einer Besprechung zwischen den Vertreter der Berufungswerberin und den Organen der Finanzverwaltung wurde die Vermittlung des Grunderwerbers wie folgt dargestellt:

„Aus Sicht der GF wurde von Ihrer GmbH eine Grundstücksvermittlung durchgeführt, worauf natürlich das Maklergesetz anzuwenden" sei. „Die Vermittlung habe derart stattgefunden, dass der damalige alleinige GF der P... Hr. Tb bei seinen geschäftlichen Aktivitäten in Wien von diesen Liegenschaften erfahren habe und sich mit diesem Wissen an Hr. W bzw. die Stiftungsverantwortlichen wandte und auch einen Käufer dafür suchte."

1.2 Berufungsverfahren

„Im vierten Quartal 2001 erhielt die Gesellschaft davon Kenntnis, dass die "G. " über circa 130 Hektar Grünland in A bei Wien verfügt, welches fast gänzlich von Wohngebiet umgeben oder an ein Wohngebiet angrenzend ist. In der Folge wurden Recherchen betrieben und es wurde festgestellt, dass sich diese Liegenschaften im Einflussbereich des Herrn KR W befinden. Parallel zu diesen Recherchen fanden Zusammenarbeiten in einem etwa ähnlich gelagerten Fall mit der Firma "U.... " statt. In diesem Fall wurde die Abwicklung ebenfalls mit

Herrn KR W betrieben. Da die Gesellschaft ein ähnliches Verwertungspotential bzw. Umwidmungspotential bei der Liegenschaft in A erkannte, lag der Schluss nahe, dass das Projekt "A " in derselben Konstellation der Partner betrieben wird."

2) Widersprüchliche Angaben

Da diese Behauptungen unter anderem im Widerspruch zu den von Ihnen am 1. August 2006 vor den Organen der Abgabenbehörde erster Instanz gemachten Angaben stehen, werden Sie gebeten, zu folgenden Angaben Stellung zu nehmen und Unterlagen in Kopie vorzulegen.

2.1 Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften

Wurde der Verkauf der Liegenschaften der G an die I..... im Ausmaß von ca. 130 ha ausschließlich von Ihnen oder wie behauptet von Herrn Tb bzw. gemeinsam oder einer sonst bisher nicht namhaft gemachten Person, die für oder im Auftrag der P.... sowie der K , tätig wurde, vermittelt?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Der Verkauf der Liegenschaften an die I..... durch die G wurde gemeinsam mit Frau K.. verheiratete Tb und mir vermittelt.

2.2 Angaben zu dem Auftrag

Am 1. August 2006 wurden von Ihnen vor den Organen der Abgabenbehörde erster Instanz Angaben gemacht, die von einem Organ wie folgt zusammengefasst wurden:

„Hr. S. war mit seiner GmbH Auftragnehmer der G. und wurde mit der Verwirklichung des Projektes eines Gewerbeparks betraut; Hr. S. ist Projektentwickler, was auch bei diesem Projekt seine Aufgabe war (Planung, Kontakte zu Gemeinde, Landesregierung, ...). Mit Subaufträgen waren die beiden GmbH der Fr. K.. beteiligt, deren Leistung es vorwiegend war, den RS als Geldgeber für dieses Projekt zu gewinnen.“

2.2.1 Auftragserteilung

Wurde Ihnen von den Organen der G ein schriftlicher Auftrag erteilt?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Ja, es hat zwei Aufträge gegeben.

Der erste Auftraggeber war die G – vermutlich an die U.. – und der zweite Auftraggeber war die I..... an die A. GmbH (alleiniger Gesellschafter -Geschäftsführer Hr. Ing. S.).

Sollte der Auftrag in Schriftform erfolgt sein, werden Sie gebeten diesen zur Anfertigung einer Kopie vorzulegen.

Sollten diese Aufträge noch vorliegen werden diese dem Referenten übersandt.

Unterlagen diese Aufträge den Bestimmungen des Maklergesetzes?

Die Vermittlung des Verkaufes kann meiner Ansicht nach den Bestimmungen des Maklergesetzes unterliegen. Die Baureifmarkung – Erwirkung der Flächenwidmung – unterliegt meiner Ansicht dem Bausträgergesetz.

2.2.2 Planung, Umwidmung

Wurde die Planung der Grundstücksverwertung sowie die Verwirklichung des Projektes „A“, dass offenbar das Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung, bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde ausschließlich von Ihnen oder wie behauptet von Herrn Tb bzw. gemeinsam oder einer sonst bisher nicht namhaft gemachten Person, die für oder im Auftrag der P.... sowie der K, tätig wurde, vorgenommen?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Die Planung und das Betreiben der Umwidmung wurden ausschließlich von mir vorgenommen.

2.2.3 Subaufträge

An der Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften waren nach der Zusammenfassung ihrer Angaben durch das Organ der Abgabenbehörde erster Instanz auch die „beiden GmbH´s der Frau K.. beteiligt.“

In welcher Form (schriftlicher Vertrag oder mündliche Vereinbarung) habe Sie die Subaufträge an die Vertreter P.... sowie der K... bzw. an Personen erteilt, die für oder im Auftrag der P.... sowie der K, vergeben?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Es gab einen Vertrag, der in der Folge vorgelegt wird.

An welche Vertreter der P..... sowie der K... wurden diese Subaufträge erteilt?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Die Subaufträge wurden an Frau K.. verehelichte Tb erteilt.

2.2.4 Findung eines Käufers der Liegenschaften

Ist die Annahme des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zutreffend, dass der Auftrag der Organe der G an Sie auch die Findung eines Käufers für die Grundstücke A. im Ausmaß von 1.300.963 m² umfasste?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Ja

Nach ihren Angaben bestand die Leistung der beiden GmbH 's der Fr. K.. vorwiegend darin den RS als Geldgeber für dieses Projekt zu gewinnen.

Ist dies zutreffend?

Welche sonstigen Aufgaben hatten die Vertreter der P.... sowie der K... oder Personen, die für oder im Auftrag der P.... sowie der K, tätig wurden als Subvertreter im Rahmen der Verwirklichung des Projektes „A“, die mit den von der G an die I..... veräußerten Liegenschaften im Zusammenhang stehen, zu erfüllen?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Die Vertreterin der P.... sowie der K.... – Frau K.. verehelichte Tb – war an die Verwirklichung des Projektes „A " – Umwidmungen – nicht beteiligt.

3) Rückforderung der Provision

3.1 Rückforderung

Mit 27. Oktober 2003 wurde die an die U.. im Jahr 2002 bezahlte Provision (€ 3.270.277,20) in Höhe von € 2.690.277,20 wegen fehlender Umwidmungen der Grundstücke zurück gefordert (siehe Anlage I).

Da aus dem bisher dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Salzburg vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen ist, ob tatsächlich die Provision anteilig zurückbezahlt worden ist, werden Sie ersucht, Stellung zu nehmen.

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Die Provision wurde nicht zurückbezahlt auch nicht anteilig.

Wenn von der Rückforderung Abstand genommen wurde, werden sie gebeten zweckdienliche Unterlagen aus denen insbesondere die Gründe ersichtlich sind sowie und ab welchem Zeitpunkt eine Rückforderung der Provision nicht mehr erfolgen konnte, vorzulegen.

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Nein, es gibt keine Unterlagen.

3.2 Grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Kaufvertrages

Der zwischen der G , als Verkäuferin der Liegenschaften und der I..... als Käuferin geschlossene Kaufvertrag enthielt folgende aufschiebende Bedingung:

„Gegenständlicher Kaufvertrag ist aufschiebend bedingt bis zum Vorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung; sollte diese nicht bis zum 31. 12. 2004 für sämtliche vertragsgegenständlichen Grundstücke erteilt sein, ist der gegenständliche Vertrag ex tunc aufgehoben.“

Nach dem vorliegenden Verwaltungsakt wurde dem gegenständlichen Kaufvertrag mit Bescheid der Grundverkehrsbezirkskommission F vom 10. Februar 2004 die Zustimmung rechtskräftig erteilt und damit die Bedingung des Kaufvertrages erfüllt.

Wurde mit der behördlichen Zustimmung der Teil des Auftrages der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von € 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Ja

4) Anbot vom 6. Dezember 2002

Mit diesem Anbot (siehe Anlage II) hat die G, als Verkäuferin der Liegenschaften der I....., als Käuferin der Liegenschaften ein zusätzliches Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag angeboten, wenn

„Für den Fall, dass von in Punkt I. genannten kaufgegenständlichen Grundstücken von insgesamt 1.300.962 qm bis zum 31. 12. 2006 nicht eine Mindestfläche von 20 ha rechtskräftig im Sinne der §§ 16 ff NÖ ROG 1976 in der jeweils geltenden Fassung in Bauland umgewidmet worden ist, bietet die Anbotstellerin der Anbotnehmerin an, mittels einseitiger empfangsbedürftiger Erklärung vom seinerzeit geschlossenen Kaufvertrag über die zu Punkt I genannten Grundstücke zur Gänze zurückzutreten" und die Umwidmung von mindestens 20 ha bis zum 31. 12. 2006 garantiert.

Der Aufforderung vom 27. Oktober 2003 auf anteilige Rückzahlung der Provision ist zu entnehmen, dass „bis jetzt mit der Einleitung für den sogenannten „WD" mit 20 Hektar von der Marktgemeinde A. durchgeführt" wurde, „sodass per 6. Dezember 2003 ein Betrag von € 580.000,-- zu Recht besteht".

Wurde mit der Anerkennung des anteiligen Provisionsanspruches für die Einleitung der Umwidmung von 20 ha des „WD." – auch wenn in der Folge eine Verlagerung des Projektes „MAK" auf den „DSA" vorgenommen wurde – damit das Anbot vom 6. Dezember 2002 durch die G per 27. Oktober 2003 erfüllt?

Stellungnahme der Auskunftsperson:

Dieses Anbot ist mir nicht bekannt.

2.3 Wahrung des Parteiengenhörs

2.3.1 Beweisaufnahmen des Referenten

Der Berufungswerberin wurden zur Wahrung des Parteiengenhörs folgende aufgenommene Beweise übersandt und gegeben falls um Stellungnahme innerhalb von vier Wochen, ab Zustellung dieses Schreibens, ersucht:

Auskunftsersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz an die Erwerberin, vom 27. März 2006 (Teil 1) (Anlage 1)

Beantwortung des Auskunftsersuchen an die Erwerberin, vom 9. Juni 2006 (Anlage 2)

Teilrückforderung der Provision Zahlung vom 27. Oktober 2003 (Anlage 3)

Projektstatus Gewerbe- und Industriepark O im Mai 2006 (Anlage 4)

Auskunftersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz an die G.. vom 26. Juli 2006 (Teil 2)
(Anlage 5)

Beantwortung des Auskunftersuchens an die G.. vom 10. August 2006 (Anlage 6)

2.3.1.1 Auskunftersuchen an die G..... und niederschriftliche Einvernahme des I.S.

Der Berufungswerberin sowie dem Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz wurden zur Wahrung des Parteiengehörs das vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, an die Erwerberin der Liegenschaften (G.....) gerichtete Auskunftersuchen und dessen Beantwortung sowie eine Kopie der niederschriftlichen Einvernahme des I.A.S. zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt und gegeben falls um Stellungnahme innerhalb von vier Wochen, ab Zustellung dieses Schreibens, ersucht.

2.3.2 Stellungnahmen

2.3.2.1 Stellungnahme des Vertreters der Berufungswerberin

Nach Gewährung mehrerer Fristverlängerungen wurde unter anderem wie folgt Stellung genommen:

„Beigeschlossen finden Sie die Stellungnahme der Gesellschaft. Ebenso schließen wir das Maklergesetz an und verweisen insbesondere auf § 7 und § 16; daraus ergibt sich nach unserer Auffassung zweifelsohne, dass es sich um ein Vermittlungsgeschäft im Sinne des Maklergesetzes handelt. Der beigefügte Aufsatz aus Ecolex (die maßgeblichen Stellen wurden gekennzeichnet) untermauert unsere Ansicht.

Seitens der Gesellschaft kann der gesamte Sachverhalt mit Schriftstücken belegt werden; es ist unverständlich, weshalb die Auskunftspersonen (Stiftungsvorstände, S.) den Sachverhalt anders als den tatsächlichen Gegebenheiten darstellen. Zur vertiefenden Darstellung des gesamten Sachverhaltes ersuchen wir um ein Erörterungsgespräch; in der Folge könnten bei offenen Fragen weitere Unterlagen bereitgestellt werden.“

2.3.2.2 Stellungnahme der Vertreterin der K.....

In ihrer Stellungnahme führte Frau Tb unter anderem Folgendes aus:

„Beim Durchlesen der Stellungnahmen der B Wirtschaftstreuhand, vertreten durch MM, wie des Herrn S., sowie der Fragestellung der Finanz ist uns aufgefallen, dass offensichtlich sämtliche Beteiligte 2 verschiedene Aufträge gemeinsam betrachten, eine Tatsache, die offensichtlich bei allen Beteiligten zur Verwirrung beiträgt.

Der erste Auftrag war die Vermittlung der Liegenschaften (Grundstücke) der G.. an einen Käufer, Vermittlungsprovision ATS 45,000.000,-- (€ 3,270.277,20).

Der zweite Auftrag war die Umwidmung der Liegenschaftsflächen der G., und in späterer Folge als Rechtsnachfolger der gleichlautende Auftrag seitens der O. und später der I. (Mandatsvereinbarung mit der S. GmbH).

Vermittlung der Grundstücke an einen Käufer

Wie bereits ausgeführt, hat Herr Tb (GF der Bw) im Zuge seiner Tätigkeiten in Wien von der Verkäuflichkeit von großen zusammenhängenden Flächen im Bereich A Kenntnis erlangt. Diese Geschäftsmöglichkeit wurde der K..... (GF Fr. Tb) zur Kenntnis gebracht. Recherchen seitens der K..... haben ergeben, dass sich diese Flächen im Einflussbereich des KR W befinden. Nachdem die K..... mit der S. GmbH bereits die Liegenschaften in Us für Herrn KR W erfolgreich umgewidmet hatte und entsprechende Beteiligungen vermittelt wurden, war eine Befassung mit den Liegenschaften in A naheliegend. Da zwischen der K..... und den Unternehmungen des Herrn S. eine grundsätzliche Vereinbarung zur Zusammenarbeit bestanden hatte, wurde auch diese Vermittlung gemeinsam angegangen. Nur wurde in diesem Fall, da die Namhaftmachung der Geschäftsmöglichkeit seitens der Bw erfolgte, eine abweichende Teilung der Vermittlungsprovision vereinbart, nämlich jeder sollte ein Drittel der zu erzielenden Provision erhalten. (Eine derartige abweichende Provisionsregelung hatte auch bereits beim Verkauf des Schlosses Us an KR W bestanden, hier wurde die Namhaftmachung seitens Ph Immobilien getätigt, daher wurde die Provision ebenfalls zwischen K.. / S. und Ph geteilt).

Richtig ist, dass die A Privatstiftung ein Finanzierungsproblem in der Größenordnung von +/- € 10,0 Mio bei der ÖV hatte, d.h. die Schulden der Privatstiftung waren auch ausschlaggebend, dass seitens KR W eine Provision von ATS 45,0 Mio, im Falle der erfolgreichen Vermittlung an die Vermittler S. / K.. als Erfolgshonorar angeboten wurden. Derartige Sondervereinbarungen werden seitens KR W Maklern immer wieder angeboten, wenn die Ware besonders schwierig zu vermitteln ist. Für die Stiftung war es unumgänglich einen Teil des Kaufpreises sofort zu lukrieren, da die Schulden bei der ÖV kurzfristig getilgt

werden mussten, umgekehrt aber war es schwierig einen Käufer zu finden der für Grünland minderer Qualität einen derart hohen Kaufpreis bezahlen würde. Darin lag schlussendlich auch die Herausforderung der Vermittler. Nachdem beide Kunden, sowohl W als auch der IV, Kunden der K..... waren, war eine Vermittlung der S. GmbH alleine gar nicht möglich, da zwischen Maklern grundsätzlich Kundenschutz herrscht. Herr S. hat den Kunden W, wie auch den Kunden IV erst durch die Vermittlung von U durch die K. überhaupt kennen gelernt, und hätte daher bei einer Vermittlung gegen die herrschenden Standesregeln für Immobilienmakler verstoßen.

Zu keinem Zeitpunkt der Vermittlungstätigkeit gab es Kontakt zu einem Organ der Stiftung, daher kann auch kein Organ der Stiftung irgendetwas Konkretes zur Abwicklung des Verkaufs sagen. Das erste Mal haben wir 2 Vertreter der Stiftung am 06.12.2002 in der Kanzlei von Dr. (Vertrags Errichter der Kaufverträge) zu Gesicht bekommen. An diesem Tag wurden auch die Unterschriften zur Überweisung der Provision an die S. GmbH auf den Überweisungsträger geleistet, und ist Frau Tb zu diesem Zweck auch mit den beiden Vertretern der Stiftung zum IV gefahren. Dies vor allem deshalb, da aufgrund der mündlichen Vereinbarung mit KR W über die Provision nicht gewährleistet war, dass diese seitens der Stiftung auch jemals bezahlt werden würde, und uns als Vermittler klar war, dass ein Einklagen der Summe mangels eines schriftlichen Auftrags schwierig bis unmöglich sein würde. Derartige Geschäftssusancen waren in der Zusammenarbeit mit KR W durchaus üblich, und wurden auch mit anderen Maklerkollegen ähnliche Vereinbarungen immer mündlich geschlossen.

Nachdem es sich beim Käufer für die Liegenschaften um eine Bankentochter (C) handelte, musste zum Kaufvertrag auch ein entsprechender Rücktritt vereinbart werden, da ansonsten Gefahr bestanden hätte, dass der IV minderwertiges Grünland zu einem überhöhten Kaufpreis angekauft hätte und damit sehenden Auges eine Verlustbeteiligung eingegangen wäre, was den Geschäftspraktiken und Usancen des Bankinstitutes widersprochen hätte.

Dass dieses Geschäft dem Maklergesetz unterliegt ist eindeutig, da Vermittlungen von Grundstücken von Immobilienmaklern an Kaufinteressenten immer dem Maklergesetz unterliegen.

Der zweite Auftrag war, die Betreuung der Umwidmung der Flächen der G..

Unabhängig davon, dass die S. GmbH und die K..... in Zusammenarbeit mit der Bw einen Käufer für die Liegenschaften gefunden hatten, ist der Auftrag seitens der G.. zur Umwidmung der Grundflächen zu sehen.

Der erste diesbezügliche Auftrag wurde am 11.03.2002 geschlossen: und zwar zwischen der TeT und der S.... unter Beitritt der G.. und des Herrn KR W persönlich (Beilage I). Diese Vereinbarung wurde dann am 12.01.2003 durch die Vereinbarung zwischen der Fa. A.. und

der S.... ersetzt. Mit Zusatzvereinbarung vom 07.02.2003 wurde der Auftraggeber A.. nunmehr durch die GWN ersetzt. Mit Zusatzvereinbarung II wurde zwischen den Vertragspartnern vereinbart, welche Maßnahmen zu setzen sind, falls seitens der I. ein Rücktritt vom Vertrag erfolgt (diese Vereinbarung wurde auch von S. unterfertigt, es ist uns daher rätselhaft, warum er nichts von der Rücktrittsvereinbarung weiß). Zusatzvereinbarung III vom 09.05.2003 womit die Rechte und Pflichten aus der Mandatsvereinbarung seitens der S.... an die A... abgetreten wurden (Beilage II). Mit dieser Mandatsvereinbarung wurden die Ansprüche geregelt, die aufgrund der Einleitung eines Widmungsverfahrens, bei Abverkauf der Liegenschaften udgl. seitens der Auftraggeber zu bezahlen sein werden.

Zur Rücktrittsvereinbarung und den Widmungserfordernissen:

Nachdem im 4. Quartal 2003 weder die grundverkehrsbehördliche Genehmigung zum Kaufvertrag vorlag, noch die Umwidmungen eingeleitet werden konnten, wurden die Vertragspartner nervös und versuchten sowohl die S. GmbH, wie auch uns, zur Rückzahlung der Provision zu veranlassen. Siehe dazu Schreiben vom 13.10.2003 (Beilage III) an die K..... und vom 17.11.2003 (Beilage IV) an die S. GmbH. Es ist daher verwunderlich, dass die Vorstände von der Vermittlungstätigkeit der K..... nichts wussten, obwohl sie Ihrerseits von uns die Rückzahlung der Provision forderten.

In einem gemeinsamen Gespräch mit KR W, Herrn S. und uns konnte danach geklärt werden, dass die Provision nur rückzuzahlen sei, wenn die I. tatsächlich mangels Widmungsnachweis vom Vertrag zurücktreten sollte. Danach gab es auch keine Rückforderungsschreiben mehr.

Im Jahr 2005, genau am 27.05.2005 (Beilage V) informierte uns Ing. S., dass das Widmungsverfahren für die Grundflächen in A eingeleitet sei, dies hatte aber lediglich die Bedeutung, dass unsere Ansprüche, gemäß Mandatsvereinbarung, in der Folge geltend gemacht werden könnten, hatte aber noch keinerlei Bewandtnis für die Rückzahlung der Provision.

Im Quartalsbericht 04/2007, übermittelt am 24.01.2008 (Beilage VI) wurden wir seitens Ö von der I. informiert, dass unter gewissen Voraussetzungen die Widmung für den "DsA" mit 27.04.2007 rechtskräftig sei (10 ha Wohngebiet und Kerngebiet, 3 ha für die MAK), sowie mit 14.08.2006 26 ha Bauland am Br mit gewissen Auflagen rechtskräftig gewidmet seien. Nachdem die I. von Ihrem Rücktrittsrecht 2007 keinen Gebrauch gemacht hatte, war die Provision damit tatsächlich verdient.

Tätigkeiten K.....

Wie bereits oa. haben die K..... über Namhaftmachung der Kaufgelegenheit durch die Bw, sowohl den Verkäufer für die Liegenschaft, als auch den Käufer der Liegenschaft namhaft

gemacht. Im Zuge der Umwidmungsverfahren haben wir als K..... an keinen Terminen bei Behörden teilgenommen, sondern waren für die Strategie, die Ausarbeitung sämtlicher Verträge und das Backoffice zuständig. Weiters haben wir den jeweiligen Projektstatus für die I. erarbeitet, und die Verrechnungen aus den einzelnen Verkäufen vorbereitet, sowie an den Gesellschaftersitzungen teilgenommen. Nachdem sowohl die K....., wie auch die S. GmbH als Immobilienvermittler tätig waren und sind, ist Grundlage der Entfaltung jeglicher Tätigkeit das Maklergesetz.

Wir hoffen nunmehr mit unseren Ausführungen Licht in das Dunkel gebracht zu haben und ersuchen höflich um Weiterleitung an die Behörde.

Für etwaige Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung."

2.3.2.2 Stellungnahme des Vertreters der Abgabenbehörde erster Instanz

In seiner Stellungnahme führte der Vertreter der Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass sich aus der Vorhalts Beantwortung der B Wirtschaftstreuhand GmbH vom 16. 5. 2012 die Richtigkeit der vorgenommenen Auflösung der Rückstellung im Jahr 2004 bestätigt habe.

Diese Stellungnahme wurde der Parteienvertreterin zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt und gegebenenfalls um Stellungnahme innerhalb von zwei Wochen, ab Zustellung dieser Schreibens ersucht.

Es wurde keine Stellungnahme abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Festgestellter Sachverhalt

Die U... wurde von KR W mündlich beauftragt einen Käufer für die im Eigentum der G... stehenden Liegenschaften im Ausmaß von ca 130 ha in „A“ zu finden. Die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften an die I..... wurde von Ing. S. gemeinsam mit der Geschäftsführerin der Berufungswerberin – BS verhelichte Tb – sowie der K.... , welche im Einflussbereich von BS verhelichte Tb steht, vorgenommen.

Die Liegenschaften wurden im Dezember 2002 an die Erwerberin veräußert. Der Verkauf der Liegenschaften wurde unter der aufschiebenden Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Verkaufes an die I..... bis zum 31. Dezember 2004 geschlossen. Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften von der G... an die I..... wurde mit Bescheid der zuständigen Grundverkehrsbezirkskommission F vom 10. Februar 2004 erteilt, welcher mit Ablauf des 15. Juni 2004 rechtskräftig wurde. Die Rückforderung der Provision in Höhe von EUR 3.270.277,20 war durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften durch den Bescheid vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 rechtskräftig geworden ist, damit endgültig ausgeschlossen.

Die Höhe der Provision für die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften wurde zwischen den Vertretern der G... und Herrn I.S. „frei“ vereinbart. Die Vermittlungsprovision in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) wurde von der U mit 6. Dezember 2002 der G.. in Rechnung gestellt und von dieser noch im Dezember 2002 an die U überwiesen. Die Berufungswerberin sowie die K machten ihren anteiligen Provisionsanspruch in Höhe von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) gegenüber der U mit 6. Dezember 2002 geltend und vereinnahmten diesen Betrag im Dezember 2002.

Im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2002 wurde in der Bilanz der Berufungswerberin eine Rückstellung in Höhe von ca. 50% des in Rechnung gestellten und vereinnahmten Honorars (€ 450.000,00) gewinnmindernd geltend gemacht, weil durch die im Kaufvertrag enthaltene aufschiebende Bedingung eine Rückabwicklung des Rechtsgeschäftes drohte.

2) Beweisaufnahmen

Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 zwischen der G... und der I.....

Kopie der Rechnung der S..... vom 6. 12. 2002 betreffend Vermittlung der Grundstücke A über € 3.270.277,20

Auszug der Überweisung der S.... vom 13. 12. 2002 über € 1.090.092,39 an die Berufungswerberin und € 1.090.092,39 an die K..... GmbH

Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004

Feststellung der Rechtskraft des Bescheides vom 10. Februar 2004 durch die Grundverkehrskommission F mit 15. Juni 2004

Auskunftsersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz an die I....., vom 27. März 2006

Beantwortung des Auskunftsersuchen durch die Erwerberin, vom 9. Juni 2006

Auskunftsersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz an die G.. vom 26. Juli 2006

Beantwortung des Auskunftsersuchens der Abgabenbehörde erster Instanz vom 10. August 2006

Projektstatus GwI im Mai 2006

Schriftsatz Teilrückforderung der Provision Zahlung vom 27. Oktober 2003

Auskunftsersuchen des Referenten der Rechtsmittelbehörde an die G.. vom 26. April 2012

Beantwortung des Auskunftsersuchens vom 16. Mai 2012

Niederschriftliche Einvernahme des I.A.S. vom 7. Mai 2012 durch den Referenten der Rechtsmittelbehörde

3) Vorgelegte Beweise

Von der Vertretern der Berufungswerberin wurden folgende Beweise vorgelegt:

Mandatsvereinbarung zwischen der TSB. und der S.... (Beilage I)

Mandatsvereinbarung der Fa. G.... (als Auftraggeberin) und der S.... vom 12.1.2003 (als Auftragnehmerin) (Beilage II)

Zusatzvereinbarung I zur Mandatsvereinbarung (Eintritt der I. als Auftraggeberin anstelle der Fa. G....) vom 7.2.2003

Zusatzvereinbarung II zur Mandatsvereinbarung betreffend des Anbots der G..... vom 6.12.2002 und der darin enthaltenen Bestimmung betreffend Rücktritt vom Kaufvertrag, wenn nicht mindestens 20ha in Bauland umgewidmet werden

Zusatzvereinbarung III zur Mandatsvereinbarung zwischen der I. und der S.... sowie der A... betreffend Eintritt der A... als Auftragnehmerin anstelle der S.... vom 9.5.2003

Vereinbarung – „Provisionszusage über € 3.270.000,00 an das Immobilienbüro K.. “ (Beilage III)

Telefax vom 25.11.2003 der G..... an die S. GmbH über die Wirksamkeit „der Verträge“ betreffend Vermittlungsprovision über € 3.270.277,20 (Beilage IV)

Kopie einer E-Mail des Ing. S. an Frau BT betreffend Einleitung der Umwidmung und Auflösung der Zusammenarbeit (Beilage V)

Kopie eines Telefaxes an Frau Tb betreffend Quartalbericht 04/2007 (Beilage VI)

Aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes – Maklergesetz

Kopie eines Artikels „Die Verdienstlichkeit des Maklers“, Ecolex 2011, 284 ff

4) Beweiswürdigung

4.1 Allgemein

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO BGBl. Nr. 194/1961).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO³, § 167 Tz 6). Nach dem im § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde – zwar ohne an formale

Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen (vgl. VwGH vom 08. 09. 2005, [2001/17/0141](#)). Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06. 07. 2006, [2006/15/0183](#) und vom 24. 10. 2005, [2001/13/0263](#)). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31. 10. 1991, [90/16/0176](#)) und darf den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22. 02. 2007, [2006/14/0040](#)).

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass die im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2002 in der Bilanz der Berufungswerberin gebildete Rückstellung in Höhe € 450.000,00 im Jahr 2004 aufzulösen ist, mit Gewissheit an.

Diese Möglichkeit hat gegenüber der Möglichkeit, dass die Rückstellung in Höhe von € 450.000,00 in der Bilanz fortzuführen ist, weil mit einer Rückabwicklung des Verkaufes der Liegenschaften an die Verkäuferin und der damit verbundenen Rückforderung der im Jahr 2002 vereinnahmten Vermittlungsprovision von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) gedroht hat, auf Grund der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften an die Erwerberin durch den Bescheid der zuständigen Grundverkehrsbezirkskommission F vom 10. Februar 2004, dessen Rechtskraft mit 15. Juni 2004 von der Grundverkehrskommission F festgestellt wurde, mit Gewissheit an. Mit Eintritt der Rechtskraft dieses Bescheides (16. Juni 2004) ist die im Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 bzw. 7. Februar 2003 enthaltene aufschiebende Bedingung wonach der gegenständliche Vertrag ex tunc aufgehoben worden wäre, wenn nicht bis zum 31. Dezember 2004 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung dieses Kaufvertrages durch die zuständige Behörde vorgelegen wäre, mit Ablauf des 10. Februar 2004 weggefallen und ist der unter der aufschiebenden Bedingung geschlossene Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 bzw. 7. Februar 2003 wirksam geworden (siehe OGH vom 24. 4. 2013, Ob 4/13Y).

Die in der Bilanz der Berufungswerberin ausgewiesene Rückstellung von € 450.000,00 ist daher im Jahr 2004 gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Beweiswürdigung gründet sich auf die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Außenprüfung aufgenommenen Beweise sowie durch die vom Referenten aufgenommenen Beweise und den Inhalt der Verwaltungsakte.

4.2 Erfüllung des Provisionanspruches für die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften an die I.....

Nach den vorliegenden Beweisen

Beantwortung des Auskunftersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz durch die Verkäuferin Liegenschaften,

Beantwortung des Auskunftersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz durch die Käuferin der Liegenschaften,

Beantwortung des Auskunftersuchens der Rechtsmittelbehörde an die Verkäuferin der Liegenschaften sowie der

Niederschriftlichen Einvernahme des I.S. durch den Referenten der Rechtsmittelbehörde

erging der Auftrag für die im Eigentum der G.. befindlichen Liegenschaften von ca. 130 ha einen Käufer zu finden an I.S. als geschäftsführender Gesellschafter der S..... Die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften an die I....., wurde von I.S. gemeinsam mit BS (verehelichte Tb) vorgenommen, wie dies der niederschriftlichen Einvernahme des I.S. zweifelsfrei zu entnehmen ist und auch den Ausführungen von BT entnommen werden kann.

Der Provisionsanspruch in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) für die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften an die I..... war mit Unterfertigung der Kaufvertrages zugunsten der „Vermittler“ dieses Verkaufes „fällig“. Dieser Anspruch wurde von der S.... am 6. Dezember 2002 gegenüber der "G.." geltend gemacht, welche in der Folge die Provision an die S.... überwies. Gleichzeitig hatten auch die P. und die K. ihren Anteil an der Gesamtprovision mit je € 908.410,33 zuzüglich 20% Umsatzsteuer gegenüber der S.... geltend gemacht, welche die an sie fakturierten Beträge nach Eingang der Vermittlungsprovision von der G.. am 13. Dezember 2002 an die Berufungswerberin sowie die K.... überwies. Mit der Überweisung der anteiligen Provision in Höhe von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) im Dezember 2002 an die Berufungswerberin hat die S.... den Anspruch der Berufungswerberin auf die anteilige Vermittlungsprovision aus dem Verkauf der Liegenschaften an die I.- GwI Projektentwicklungs-GmbH erfüllt.

Die Genehmigung eines Vertrags durch die Grundverkehrskommission ist nach ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshof eine aufschiebende Bedingung für die Wirksamkeit des Vertrags. Der aufschiebend bedingt geschlossene Vertrag wird durch den Bedingungseintritt wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt befindet er sich in einem

Schwebezustand. Dieser endet nicht nur durch die Genehmigung des Vertrags, sondern auch durch ihre Versagung oder durch die Feststellung, dass der Vertrag keiner Genehmigung bedarf (2 Ob 11/10x; 4 Ob 114/01w mwN; RIS-Justiz RS0038627). Diese Auffassung wird auch von der herrschenden Lehre und im Schrifttum vertreten (siehe OGH vom 24.4.2013, [9 Ob 4/13y](#) unter Hinweis auf Rummel in Rummel³ § 897 ABGB Rz 6; Apathy/Riedler in Schwimann, ABGB³ § 897 ABGB Rz 10; Schneider, Österreichisches Grundverkehrsrecht, Länderteil Steiermark, § 29 Stmk GVG Anm 2).

Mit Eintritt der Rechtskraft des Bescheides der zuständigen Behörde (Grundverkehrsbezirkskommission F) – mit Ablauf des 15. Juni 2004 – wurde der zwischen der G.. und der I..... geschlossene Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 bzw. 7. Februar 2003 über insgesamt ca. 130 ha endgültig wirksam, wodurch eine Rückforderung der von der G.... im Jahr 2002 an die S.... bezahlte Provision in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) für den Verkauf der Liegenschaften endgültig ausgeschlossen war.

Endgültig ausgeschlossen ist damit aber auch eine Rückforderung der S.... gegenüber der Berufungswerberin auf Zahlung der anteiligen Provision, die von der S.... in Erfüllung der Ansprüche der Berufungswerberin auf die anteilige Vermittlungsprovision aus dem Verkauf der Liegenschaften an die I.- GwI Projektentwicklungs-GmbH von der S.... im Dezember 2002 an die Berufungswerberin bezahlt wurde.

Die vom Vertreter der Berufungswerberin in der Berufung vertretene Rechtsansicht, dass auch nach der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften durch den Bescheid der Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, weiterhin ein „aufschiebend bedingter Auflösungsgrund des Vertrages“ vorlag, findet weder in der herrschenden Rechtsprechung des OGH noch in der Literatur eine Grundlage, wie vorhin dargelegt.

Diese vom Parteienvertreter vertretene Rechtsansicht steht zudem im Widerspruch zu seinen eigenen Ausführungen in der Berufung, wenn er der Auffassung ist, dass *„der diesbezügliche Bescheid an den Käufer ist erst am 10. Februar 2004 ergangen; die Rechtskraft ist mit Bescheid vom 15. Juni 2004 festgestellt worden. Die grundverkehrsbehördliche Genehmigung ist daher im Jahr 2004 rechtskräftig vorgelegen“* (siehe Ausführungen zu Punkt 4 der Berufung, Grundverkehrsbehördliche Genehmigungen). Damit ist aber davon auszugehen, dass auch der Vertreter der Berufungswerberin von einer rechtskräftigen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften durch die G.. an die I..... im Jahr 2004 ausgeht und damit auch von der (endgültigen) Wirksamkeit des Kaufvertrages vom 6. Dezember 2002 bzw. 7. Februar 2003.

Der Parteienvertreter erkennt offenbar, obwohl er selbst das Vorliegen einer rechtskräftigen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften durch die G.. an die I..... bejaht, dass mit der Genehmigung des Verkaufes durch die zuständige Grundverkehrsbezirkskommission F durch den Bescheid vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, der Kaufvertrag endgültig wirksam geworden ist. Damit ist aber eine Rückforderung der im Jahr 2002 an die S.... bezahlten Provision endgültig ausgeschlossen.

Dass eine Rückforderung der Provision durch die (rechtskräftige) grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Verkaufes nach Ansicht des Referenten der Rechtsmittelbehörde endgültig ausgeschlossen war, ist sowohl den Ausführungen des I.S. anlässlich seiner niederschriftlichen Befragung als auch der Beantwortung des an die G.. gerichteten Auskunftersuchens wie folgt zu entnehmen:

Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde mit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung der Teil des Auftrages an die U., der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von EUR 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen.

Damit steht fest, dass mit Ablauf des 15. Juni 2004, die im Jahr 2002 von der der G..... an die S.... bezahlte Provision in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) für den Verkauf der Liegenschaften, welche zwischen den Vermittlern dieses Verkaufes – S...., der Bw und der K....., welche im Einflussbereich von BS verheiratete Tb stehen – zu je einem Drittel aufzuteilen war, auch der Anteil der Berufungswerberin in Höhe von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) endgültig nicht mehr rückforderbar war.

4.3 Vorbringen der Berufungswerberin

Die Vorbringen der Berufungswerberin gehen nach Ansicht des Referenten der Rechtsmittelbehörde einerseits in Leere und andererseits wurde sowohl die Bedingung des Kaufvertrages (grundverkehrsbehördliche Genehmigung des Kaufvertrages durch die zuständige Behörde) als auch die von der Berufungswerberin in der Berufung zusätzlich angeführte Bedingung – Widmung von mindestens 20ha als Bauland – erfüllt.

Ins Leere geht das Vorbringen der Berufungswerberin betreffend der Ausführungen, dass dieses Vermittlungsgeschäft unter das Maklergesetz falle, weil die gegenständliche Provision zwischen der G.. und der S.... im Verhandlungswege „frei“ festgelegt wurde. Auch wenn die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften durch die G.. an die I..... dem Maklergesetz unterliege, – diese Auffassung wird nur von den Vertreter der Berufungswerberin nicht aber von den anderen Beteiligten vertreten –, ist durch die Genehmigung des Verkaufes

der Liegenschaften durch die zuständige Grundverkehrsbezirkskommission F mit Bescheid vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, der Kaufvertrag endgültig wirksam geworden. Damit ist aber die Zahlung des durch den Verkauf der Liegenschaften entstandenen Provisionsanspruches, der im Dezember 2002 geltend gemacht wurde und von der G.. gegenüber der S.... bzw. von der S.... gegenüber der Berufungswerberin bereits erfüllt wurde, endgültig nicht mehr rückforderbar, da die im Kaufvertrag vereinbarte Bedingung erfüllt wurde.

Wenn der Parteienvertreter in seiner Berufung unter Punkt 7. Honoraranspruch eines Immobilienmaklers unter anderem ausführt, dass *nach der Literatur (Regierungsvorlage RV 2 BlgNR 20.GP) besteht ein Provisionsanspruch auch dann nicht, wenn es sich um aufschiebend bedingte Geschäfte handelt. Dies ist im vorliegenden Sachverhalt für den Zeitraum vom 15. Juni 2004 bis zum 31. Dezember 2006, eventuell auch bis zum 30. Juni 2007 der Fall*, verkennt er, dass die aufschiebende Bedingung des Verkaufes der Liegenschaften durch die G.. an die I..... mit dem Vorliegen der behördlichen Genehmigung des Verkaufes durch den Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, die Bedingung erfüllt wurde. Damit wurde der Kaufvertrag – auch bei Anwendung des Maklergesetzes – durch die Erfüllung der im Kaufvertrag vereinbarten aufschiebenden Bedingungen, die mit dem Bescheid der zuständigen Grundverkehrsbezirkskommission F, die den Verkauf an die Erwerberin mit 15. Juni 2004 rechtskräftig genehmigte, endgültig wirksam. Damit ist aber auch nach der vom Parteienvertreter zitierten Regierungsvorlage zum Maklergesetz der bereits im Dezember 2002 von der G.. gegenüber der S.... bzw. von der S.... gegenüber der Berufungswerberin entstandene Anspruch auf die Vermittlungsprovision, welche bereits im Dezember 2002 an die Berufungswerberin bezahlt wurde, endgültig wirksam geworden und eine Rückforderung der erfolgten Zahlung der Provision daher ausgeschlossen.

Es ist für den Referenten der Rechtsmittelbehörde nicht nachvollziehbar, welche andere Rechtsfolge bei Anwendung des Maklergesetzes eingetreten wäre, wenn BT davon ausgeht, dass *der erste Auftrag die Vermittlung der Liegenschaften (Grundstücke) der G.. an einen Käufer, Vermittlungsprovision ATS 45.000.000,-- (€ 3.270.277,20) war*. Dieser erste Auftrag wurde mit der erfolgreichen Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften an die I..... im Jahr 2002 erfüllt, wodurch die Berufungswerberin Anspruch auf eine Provision in Höhe von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) hatte. Dieser Anspruch wurde gegenüber der S.... geltend gemacht, welche den Betrag von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33) im Dezember 2002 an die Berufungswerberin überwies und von der Berufungswerberin auch vereinnahmt wurde. Diese im Jahr 2002 bereits vereinnahmte Provision wurde durch den Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, indem der Verkauf der

Liegenschaften an die I..... genehmigt wurde, der mit 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, ab 16. Juni 2004 nicht mehr rückforderbar, da die aufschiebende Bedingung erfüllt wurde. Der aufschiebend bedingt geschlossene Kaufvertrag wurde durch den Bedingungseintritt endgültig rechtswirksam.

Auch wenn der Parteienvertreter in seiner Berufung und Punkt 6) Honorarvereinbarung unter anderem ausführt:

Mittels mündlicher Vereinbarung zwischen dem Verkäufer und dem oben beschriebenen Konsortium wurde vereinbart, dass insgesamt eine Vermittlungsprovision in Höhe von brutto ÖS 45.000.000,00 (€ 3.270.277,20), netto demnach € 2.725.231,00 vom Verkäufer bezahlt wird. Diese Provision steht allerdings nur dann zu, wenn sämtliche vertraglich vereinbarte Bedingungen und Auflagen erfüllt werden, und zwar:

Genehmigung der Grundverkehrskommission

Widmung von mindestens 20 Hektar der vertragsgegenständlichen Fläche als Bauland.

Neben der mündlich getroffenen Vereinbarung hat die "G." in ihrem Telefax vom 20. November 2003 an die Firma U..... explizit diese Vereinbarung festgehalten und dabei auch zum Ausdruck gebracht, einerseits die Rechtskraft der Verträge zu bestätigen oder die Provisionszahlung zurückzuführen.

ist festzustellen, dass nach den vorliegenden Beweisen auch diese beiden Bedingungen im Jahr 2004 bereits erfüllt wurden.

Die erste Bedingung – Genehmigung des Verkaufes der Liegenschaften durch die G.. an die I..... – ist durch den Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, im Jahr 2004 erfüllt worden.

Die weitere vom Parteienvertreter angeführte Bedingung – Umwidmung von 20ha – wurde bereits im Jahr 2003 erfüllt, wie dem als Beweis aufgenommenen Schreiben der G.... an die S.... vom 27. Oktober 2003 zu entnehmen ist, welches der Berufungswerberin übermittelt wurde (auf die Anlage 3 der übermittelten Beweise wird verwiesen).

Von der Berufungswerberin wurden Unterlagen, wie unter anderem die

Mandatsvereinbarung der Fa. G.... (als Auftraggeberin) und der S.... vom 12.1.2003 (als Auftragnehmerin) (Beilage II)

Zusatzvereinbarung I zur Mandatsvereinbarung (Eintritt der I. als Auftraggeberin anstelle der Fa. G....) vom 7.2.2003

Zusatzvereinbarung II zur Mandatsvereinbarung betreffend des Angebotes der G.... vom 6.12.2002 und der darin enthaltenen Bestimmung betreffend Rücktritt vom Kaufvertrag, wenn nicht mindestens 20ha in Bauland umgewidmet werden

Zusatzvereinbarung III zur Mandatsvereinbarung zwischen der I. und der S.... sowie der A... betreffend Eintritt der A... als Auftragnehmerin anstelle der S.... vom 9.5.2003

vorgelegt.

Diese Unterlagen stehen nach Ansicht des Referenten der Rechtsmittelbehörde aber nicht mit der erfolgreichen Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften der G.... an die I..... – nach den Ausführungen von BT mit dem ersten Auftrag – und den dadurch entstandenen Anspruch auf Zahlung der Provision in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) an die beteiligten Vermittler aus dem Verkauf der Liegenschaften im Zusammenhang, sondern betreffen die „Verwertung der von der I..... erworbenen Liegenschaften“ – nach den Ausführungen von BT der zweite Auftrag – durch die Erwerberin. Dies ergibt sich insbesondere aus Punkt IV der vorgelegten Mandatsvereinbarung vom 12. 1. 2003 und den darin festgelegten Vereinbarungen aus der Verwertung der Liegenschaften, wie z.B.: ein jährliches Aufwandspauschale für die Verrichtung der vereinbarten Tätigkeiten und nicht die Zahlung einer Einmalprovision, wie bei der Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften der G.... an die I.....

Weder der Parteienvertreter noch BT gehen in ihren Stellungnahmen auf die Tatsache ein, dass auf Grund der Beweisaufnahmen insbesondere aus dem Auskunftersuchen an die G.... zweifelsfrei hervorgeht, dass *nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, wurde mit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung der Teil des Auftrages an die U., der im Betreiben der Einleitung der entsprechenden Verfahren zur Umwidmung und in der Betreuung bis zum rechtskräftigen Bescheid der Grundverkehrsbehörde bestand, erfüllt und damit eine Rückforderung der Provision in Höhe von EUR 3.270.277,20 endgültig ausgeschlossen war.*

Der „erste Auftrag“, der nach den Ausführungen von BT in der „*Vermittlung der Liegenschaften der G.. an einen Käufer*“ bestand war, wurde durch den Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, endgültig erfüllt. Eine Rückforderung der im Jahr 2002 von der Verkäuferin der Liegenschaften an die S.... für die Vermittlung des Verkaufes bezahlten Provision in Höhe von € 3.270.277,20 (Nettobetrag € 2.725.231,00) und damit auch der von der S..... an die Berufungswerberin bezahlte Anteil von € 1.090.092,39 (Nettobetrag € 908.410,33), war damit ab 16. Juni 2004 endgültig ausgeschlossen.

Die als Beweis für die Rückforderung der Provision vorgelegte undatierte Kopie einer Vereinbarung in dem „das Immobilienbüro K..“ für die Vermittlung des Verkaufes von

Liegenschaften im Ausmaß von 130 ha durch G..... an die I..... eine Provision von € 3.270.000,00 erhalten soll, betrifft einerseits nicht die Berufungswerberin sondern das „Immobilienbüro K.. “ denn es soll ausdrücklich das „Immobilienbüro K.. “ alleinige „Empfängerin der Provision von € 3.270.000,00 sein“. Andererseits würde dies bedeuten, dass die G..... die Provision in Höhe von € 3.270.000,00 zweimal bezahlt hätte. Einmal im Dezember 2002 an die S..... – wofür die Nachweise vorliegen – und nochmals an das „Immobilienbüro K.. “, wofür außer der Kopie einer undatierten Vereinbarung kein Nachweis einer tatsächlichen Zahlung erbracht wurde.

Dass die Provision für die erfolgreiche Vermittlung eines Verkaufes zweimal geleistet wurde, ist aber auszuschließen, denn die Vertreter der G.. hätten sich in Beantwortung der Auskunftersuchen der Abgabenbehörden (im Jahr 2006 und im Jahr 2012) mit überragenden Wahrscheinlichkeit bzw. mit Gewissheit daran erinnert, dass für die Vermittlung des Verkaufes der Liegenschaften von 130ha sowohl an die S..... als auch das „Immobilienbüro K.. “ eine Zahlung von € 3.270.000,00 und damit insgesamt ein Betrag von € 6.540.000,00 geleistet worden wäre. Außerdem geht aus der Beantwortung des Auskunftersuchen hervor, dass nach

„Nach Rücksprache beim Vorstand der G, Herrn Stb LG, war Ansprechpartner des Stiftungsvorstands in dieser Angelegenheit die Firma U..., vertreten durch ihren Geschäftsführer L. Nach dem Wissen der Vorstände der G waren keine weiteren Firmen an der Vermittlung beteiligt.“

und damit L nicht aber das „Immobilienbüro K.. “ der Ansprechpartner für die Vermittlung des Verkaufes dieser Liegenschaften war.

Dass die Provision mit überragender Wahrscheinlichkeit bzw. mit Gewissheit nur einmal an die die S..... und nicht noch einmal (am gleichen Tag) an das „Immobilienbüro K.. “ geleistet worden ist, geht auch aus den Ausführungen von BT in ihrer Stellungnahme hervor:

„Zu keinem Zeitpunkt der Vermittlungstätigkeit gab es Kontakt zu einem Organ der Stiftung, daher kann auch kein Organ der Stiftung irgendetwas Konkretes zur Abwicklung des Verkaufs sagen. Das erste Mal haben wir 2 Vertreter der Stiftung am 06.12.2002 in der Kanzlei von Dr. (Vertrags Errichter der Kaufverträge) zu Gesicht bekommen. An diesem Tag wurden auch die Unterschriften zur Überweisung der Provision an die S. GmbH auf den Überweisungsträger geleistet, und ist Frau Tb zu diesem Zweck auch mit den beiden Vertretern der Stiftung zum IV gefahren. Dies vor allem deshalb, da aufgrund der mündlichen Vereinbarung mit KR W über die Provision nicht gewährleistet war, dass diese seitens der Stiftung auch jemals bezahlt werden würde, und uns als Vermittler klar war, dass ein Einklagen der Summe mangels eines schriftlichen Auftrags schwierig bis unmöglich sein würde. Derartige Geschäftsausancen waren

in der Zusammenarbeit mit KRW durchaus üblich, und wurden auch mit anderen Maklerkollegen ähnliche Vereinbarungen immer mündlich geschlossen."

Mit überragender Wahrscheinlichkeit bzw. mit Gewissheit auch deshalb, weil BT – nach ihren eigenen Ausführungen – anlässlich der Unterfertigung der Kaufverträge gemeinsam mit den Vertretern der Privatstiftung zum IV gefahren sein soll, um dadurch die bestehende Unsicherheit, ob die „frei vereinbarte Provision“ auch im Klagsweg einklagbar gewesen wäre, zu eliminieren.

Dass BT durch ihr Mitwirken „an der Überweisung der Provision“ zwar darauf bedacht gewesen ist, dass im Dezember 2002 die Provision in Höhe von € 3.270.277,20 von der G.. an die S..... und damit an ein ihr fremd gegenüber stehenden Unternehmen überwiesen wird, nicht aber durch ihre (behauptete) Anwesenheit dafür Sorge trug, dass auch das „Immobilienbüro K.. „ und damit ein Unternehmen, bei dem sie selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführern ist, „seine Provision“ in Höhe von € 3.270.000,00“ erhält, obwohl *„vereinbart worden sei, dass das Immobilienbüro K.. eine Provision von € 3.270.000,00“ erhalten soll, welche bereits „vorzeitig vor Inkrafttreten der Rechtskraft der Verträge ausbezahlt wird“*, und damit auch Dezember 2002 zur Auszahlung gelangen sollte, ist aber nach Ansicht des Referenten der Rechtsmittelbehörde einerseits auf Grund der BT als Geschäftsführerin des Immobilienbüros K.. treffenden Sorgfaltspflichten auszuschließen und andererseits würde ein derartiges Verhalten der BT den allgemeinen Erfahrungsgut widersprechen.

Außerdem ist diese als Beilage III in Kopie vorgelegte „Vereinbarung“ keine Aufforderung der G.. an das „Immobilienbüro K..“, die Provision zurückzuzahlen, wie BT in ihrer Stellungnahme behauptet.

5) Rechtliche Würdigung

Rückstellungen können unter anderem nur gebildet werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen (§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Eine einmal gebildete Rückstellung ist in jedem der Bildung folgenden Wirtschaftsjahr daraufhin zu untersuchen, ob ihre Fortführung dem Grund und der Höhe nach gerechtfertigt ist (VwGH vom 28. 11. 2000, [96/14/0067](#)). Die Rückstellung ist gewinnerhöhend aufzulösen, wenn und insoweit der Rückstellungsgrund weggefallen ist (siehe Zorn in Hofstätter/Reichl, EStG Kommentar, § 9 Tz 103).

Durch den Bescheid der Grundverkehrskommission F vom 10. Februar 2004, der mit Ablauf des 15. Juni 2004 in Rechtskraft erwachsen ist, ist die im Jahr 2002 bereits vereinnahmte

Provision in Höhe von € 908.410,33, für die im Jahresabschluss des Jahres 2002 eine Rückstellung in Höhe von € 450.000,00 gewinnmindernd geltend gemacht wurde, endgültig nicht mehr rückforderbar.

Der Grund für die Fortführung der im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 2002 in der Bilanz der Berufungswerberin gewinnmindernd geltend gemachte Rückstellung in Höhe von € 450.000,00, ist daher mit 16. Juni 2004 und damit im Kalenderjahr 2004 (= Wirtschaftsjahr der Berufungswerberin) endgültig weggefallen.

Die Rückstellung in Höhe von € 450.000,00 ist, wie von der Außenprüfung zutreffend ausgeführt, im Jahr 2004 gewinnerhöhend aufzulösen.

Die Berufung gegen den Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2004 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 7. August 2013