



GZ. RV/2099-W/07,  
miterledigt RV/2106-W/07,  
RV/2107-W/07, RV/2108-W/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Mag. Michael Schiller und Gottfried Haselmayer im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der W, x, vertreten durch Palkovits, Linder, Sahliger OEG 1060 Wien, Webgasse 28 (anwesend Dr. Josef Linder) sowie Pistotnik Rechtsanwalts-GesmbH, 1010 Wien, Börsegasse 12 (anwesend DDr. Karl Pistotnik), vom 12. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Juni 2006 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer für 2001 und Körperschaftsteuer für 2001 und 2002 sowie die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2001 und 2002 nach der am 28. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die W (vormals Wx) war im Bereich der Feinkosterzeugung tätig.

Bei einer Hausdurchsuchung der CG im Zuge von Ermittlungen gegen EK und JF wurde die Kopie eines Grundbuchsatzuzuges über die Liegenschaft SC i.d.F. S) beschlagnahmt, auf dem sich 3 handschriftliche Vermerke fanden:

- Kaufpreis S 7 Mio;
- Kostenverr. S 1,75 Mio div. Rg. + USt;
- Ankauf 20 Flugstunden.

Die Bw. wurde einer (tw. wiederholten) Außenprüfung gemäß § 99 (2) FinstrG der Jahre 2000-2002 unterzogen, wobei festgestellt wurde, dass die C-GesmbH mit 1. August 2000 eine

Honorarnote betreffend Immobilienvermittlung für das Grundstück L über S 1,75 Mio + 20% USt, gesamt S 2,1 Mio an die Bw. gelegt hatte.

Die Bp. ging davon aus, dass es sich bei der Rechnung über S 1,75 Mio. (netto) um einen zusätzlichen Teil des Kaufpreises der von HW, einem der Geschäftsführer der Bw., für die von ihm zum gleichen Datum für dessen Privatvermögen um S 7 Mio erworbene, Liegenschaft S darstelle und nicht für eine Immobilienvermittlung an die Bw.

Es liege demnach eine Scheinrechnung bei der Bw. vor.

Sie versagte den Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Vorsteuer i.H.v. S 350.000,- was 2001 zu einer entsprechenden Nachforderung (infolge Verminderung der Abgabengutschrift) führte.

Gleichzeitig kürzte sie die Anschaffungskosten für Grund und Boden und Gebäude sowie den geltend gemachten Investitionsfreibetrag (S 126.819,-). Die festgesetzte Körperschaftsteuer erhöhte sich dadurch im Jahr 2001 um S 57.494,- bzw. 2002 um € 1.044,51.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2001.

Im Rahmen der Niederschrift zur Schlussbesprechung legte die Bp. den von ihr angenommenen Sachverhalt dar:

Die C-GesmbH habe mit 1. August 2000 eine Rechnung i.H.v. S 1,75 Mio zzgl. 20% USt für die Vermittlung des Objekts L erstellt, sei dabei von einem Kaufpreis von S 75 Mio ausgegangen, habe davon 3% Provision errechnet und einen Nachlass i.H.v. S 500.000,- gewährt.

Gleichzeitig wurde auf der Rechnung bestätigt, einen Verrechnungsscheck vom selben Tag erhalten zu haben. Geschäftsführer der C-GesmbH seien EK und JF gewesen.

Das vermittelte Objekt L sei am 11. November 1999 von der M-AG der Bw. verkauft worden. Der Leiter des Rechnungswesens der M-AG, GW habe ausgesagt, dass der Kontakt zwischen Käufer und Verkäufer durch SV, dem Geschäftsführer der MAI-GesmbH hergestellt worden sei. Eine Tochterfirma der MAI-GesmbH, die JF-GesmbH sei ihrerseits Leasingnehmer der Liegenschaft L gewesen. Da alle Firmen wie auch die Bw. bei der RLB Niederösterreich Wien Kunden gewesen seien, sei ein Kontakt zustande gekommen. Die C-GesmbH bzw. deren Vertreter (EK, JF) seien sowohl GW als auch SV unbekannt gewesen. GW habe ausgesagt, dass bei dem Liegenschaftsverkauf mit Sicherheit keine Immobilienfirma zwischengeschaltet worden sei.

Laut SV sei im Jahr 1998 der Beschluss gefasst worden, die MF zu verkaufen. Im Mai 1999 sei als Folge davon auch die JF-GesmbH in L geschlossen worden. 120 Mitarbeiter seien entlassen und in allen Medien darüber berichtet worden. Die Firma HK sei beauftragt worden, die

Mobilien aus dem Fleischwerk zu versteigern. Eine Liste der Mobilien sei im August 1999 u.a. im Internet und als Inserate in diversen Zeitungen und Fachzeitschriften veröffentlicht worden.

Versteigerungstermin sei der 16. Oktober 1999 gewesen. Eine Beschreibung der Liegenschaft L sei an alle Hausbanken mit dem Ersuchen um Vermittlung allfälliger Interessenten geschickt worden.

Nach Veröffentlichung der Mobilienliste habe die Bw. seiner Erinnerung nach über Vermittlung der Raiffeisenlandesbank Wien Kontakt mit ihm aufgenommen und Interesse nicht nur an den Mobilien sondern auch am Erwerb der Liegenschaft in L bekundet. Am 11. Oktober 1999 seien HW die Bedingungen für den Verkauf der Liegenschaft schriftlich mitgeteilt worden. Das Schreiben enthalte auch eine Liste der Mobilien an denen HW interessiert gewesen und die von ihm gegengezeichnet worden sei. Am 31. Oktober 1999 habe eine Besprechung in der Raiffeisenlandesbank Wien-Niederösterreich stattgefunden. Vereinbarungsgemäß sei eine Bankgarantie der RLB Wien-Niederösterreich übergeben und am 11. November 1999 seien 2 Kaufverträge jeweils über den Erwerb der Mobilien i.H.v. S 2,5 Mio (+20% Ust) sowie der Immobilie i.H.v. S 77 Mio. unterzeichnet worden.

Die Firma N-GmbH habe für die Bw. im Zusammenhang mit dem Liegenschafts Kauf L diverse Recherchen, Kaufpreisanalyse und Kaufvertragsberatungen durchgeführt.

HW habe am 1. August 2000 das Grundstück S um S 7 Mio. von den Verkäufern S-KEG bzw. T-KEG, welche beide zu je 50% Eigentümer des Grundstückes gewesen seien, angekauft. Der Grundbuchsauszug sei von HW und EK unterzeichnet worden.

Entsprechend dem Vermerk über den Ankauf der Flugstunden habe die H-GmbH an die C-GesmbH am 7. August 2000 20 Flugstunden a S 3.700,- (gesamt S 74.000,- +20%Ust) fakturiert. HW sei geschäftsführender Gesellschafter der H-GmbH.

Die Bw. sei mit Prüfungsbeginn über den Verdacht der Aufnahme einer Scheinrechnung der C-GesmbH vom 1. August 2000 in Kenntnis gesetzt worden.

HW habe in einer schriftlichen Stellungnahme hiezu ausgeführt:

„Im Herbst 1999 bekam ich von der Firma C-GesmbH den Tipp dass auf der Ls ein Lebensmittelproduktionsbetrieb zu kaufen sei. Es wurde im Falle eines Abschlusses eine Vermittlungsprovision vereinbart.

Tatsächlich haben wir im November 1999 das Objekt gekauft. Zu einer Verrechnung der Provision kam es erst im August 2000. Ich kann mich nicht erinnern, warum dieser Anspruch erst im August 2000 abgerechnet wurde, ich nehme aber an, dass es daher kommt, dass im Zuge einer anderen privaten Geschäftsverbindung (Kauf des Objektes S) zum Preis von S 7 Mio welches zur Gänze von der Bank Austria finanziert und notariell abgehandelt wurde, die Provisionsabrechnung ins Gespräch kam und damit abgerechnet wurde. Wobei eine

Verbindung Wx und HW privat strengstens getrennt ist. Der Wert des Objektes SC) entspricht eindeutig dem marktüblichen Preis von S 7 Mio und ist sogar etwas überhöht, da die Mieteinnahmen zu diesem Zeitpunkt nur S 19.775,- im Monat waren und das Haus revovierungsbedürftig war. Anbei sende ich Ihnen die Zinslisten, sowie meine händische Kalkulation von damals."

Aus der Kalkulation zur S gehe hervor, dass HW die jährlichen Einnahmen mit S 393.324,- kalkulierte und nach Kategorieanhebung um S 2,5 Mio mit Mehreinnahmen von S 390.000,- rechnete. Daneben sei noch ein Dachgeschoss mit 220m<sup>2</sup> ausbaufähig.

Es liege ein über Auftrag der C-GesmbH erstelltes Gutachten von GZ vor, wonach der Verkehrswert der Liegenschaft S mit Stichtag 1. Dezember 1999 S 11 Mio betrage.

Der von der Bp. angenommene Kaufpreis von S 8.750.000,- für das Objekt liege damit um S 2,25 Mio unter dem Verkehrswert lt. Gutachten.

Die Bp. würdigte obigen Sachverhalt wie folgt:

- Es sei unüblich, dass die C-GesmbH sowie deren Mitarbeiter nie Kontakt mit SV, der mit dem Verkauf der Liegenschaft beauftragt gewesen sei gehabt hätten und ihm unbekannt seien. Die C-GesmbH habe keinerlei Unterlagen über die angeblich vermittelte Immobilie, obwohl sie bestätige, dass sie Immobilienconsulting bzw. Immobilienberatung durchgeführt habe. SV habe an alle Hausbanken und Interessenten eine Objektbeschreibung übermittelt. Die C-GesmbH habe nicht um eine Objektbeschreibung ersucht und nie eine Besichtigung mit dem Verkäufer durchgeführt.
- Unüblich sei, dass der Vermittler eine Provision von S 75 Mio berechne, wenn der Kaufpreis S 77 Mio betrage. Zudem sei von der falschen Basis ein Betrag von S 500.000,- abgezogen worden, um auf den gewünschten Betrag i.H.v. S 1.750.000,- zu kommen. Dies wirke ‚konstruiert‘.
- Es sei unüblich, dass kein schriftlicher Vermittlungsauftrag erteilt und die Provision nur auf Grund eines mündlichen Tipps bezahlt worden sei.
- Unüblich sei des weiteren, dass die Provision erst 9 Monate nach Abschluss des Kaufvertrages in Rechnung gestellt und der Betrag von S 2,1 Mio schon am Tag der Rechnungslegung mit Scheck bezahlt worden sei.
- Die Provision sei unüblich hoch. Der Höchstbetrag von Provisionen dürfe zwar 3% betragen, werde aber bei Objekten dieser Größenordnung normalerweise nicht verrechnet. Einerseits werde in der Stellungnahme behauptet, ein Provisionsanspruch i.H.v. 3% sei mündlich vereinbart gewesen, andererseits habe es Monate gedauert, mit HW einen Termin zu vereinbaren, um über die Höhe der Honoraransprüche zu sprechen.
- Der Bw. die wie die Firma J im Feinkostbereich tätig sei müsse schon aus den Medien bekannt gewesen sein, dass die JF-GesmbH geschlossen wurden, das Betriebsgebäude daher

leer stand und eventuell zu mieten oder zu kaufen gewesen sei. Die gekauften Mobilien hätten das Betriebsgebäude nie verlassen.

- Außer den bekannten Grundstücksgeschäften würde HW privat mit den Geschäftsführern der C-GesmbH in geschäftlicher Verbindung stehen. Diese Geschäfte seien allerdings erst nach dem Grundstückskauf S (per 1. August 2000) abgeschlossen worden.

- Das Grundstück L sei mit 11. November 1999 erworben worden. Damit wäre auch die Vermittlungsleistung erbracht gewesen. Die C-GesmbH habe keine Forderung bzw. ARA in die Buchhaltung eingestellt.

Die Steuerschuld entstehe mit Ablauf des Kalendermonats und könne durch spätere Rechnungslegung maximal um 1 Monat verschoben werden. Eine Rechnungslegung der C-GesmbH hätte spätestens im Dezember 1999 erfolgen müssen.

- Die Bw. bilanziere mit 31. Jänner 2000. Es sei weder eine Verbindlichkeit an die C-GesmbH noch eine Rückstellung für die angeblich geschuldete Vermittlungsprovision ausgewiesen worden.

Neben HW seien seine 3 Töchter als Geschäftsführer der Bw. tätig und jeder Geschäftsführer sei nur mit einem Zweiten zeichnungsberechtigt. Es sei nicht glaubhaft, dass alle vier Geschäftsführer auf die Einstellung eines entsprechenden Bilanzpostens vergessen hätten. Dies umso mehr, als die C-GesmbH behauptet habe, sich monatelang um einen Besprechungstermin bei HW zwecks Finalisierung der Honoraransprüche bemüht zu haben. Gegen die o.a. Bescheide wurde seitens der Bw. mit Eingabe vom 12. Juli 2006 Berufung erhoben.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wurde dargelegt, dass ein Wiederaufnahmegrund i.S.d. § 303 (4) BAO bei richtiger Ermessensentscheidung der Behörde nicht vorliege.

Im Übrigen würden nur die Wiederaufnahmebescheide eine nicht ausreichende Begründung mit Hinweis auf die Bp. enthalten, die Sachbescheide seien überhaupt nicht begründet worden.

Der Sachverhalt stelle sich wie folgt dar:

HW sei mit der damaligen C-GesmbH in mehrfacher Geschäftsbeziehung gestanden. Den Geschäftsführern der C-GesmbH sei bekannt gewesen, dass die Bw. die Absicht verfolgt habe, den damals als unzureichend angesehenen Produktionsstandort zu wechseln.

Weder die Bw. noch HW seien in Geschäftsverbindung zur M-AG gestanden oder hätten Kenntnis über deren Verkaufsabsichten in Bezug auf das Objekt L gehabt.

Die Geschäftsführer der C-GesmbH hingegen hätten Geschäftsbeziehungen zur M-AG, konkret zu DS und DK gehabt. Sie seien im September 1999 von der M-AG auf deren Absicht, das gegenständliche Objekt samt Bauwerk zu veräußern, hingewiesen worden und hätten das Objekt daraufhin besichtigt. Nachdem sie den Eindruck gewonnen hatten, dass das Objekt für

HW von Interesse sein könnte hätten sie ohne Vermittlungsauftrag der M-AG HW daraufhin angesprochen, dass sie ein für ihn interessantes Objekt benennen (vermitteln) könnten.

HW habe Interesse an der Benennung gezeigt und die Vermittlungstätigkeit seitens der C-GesmbH akzeptiert, was zu einem Honoraranspruch im Fall des Zustandekommens des Erwerbes geführt habe.

Die Geschäftsführer der C-GesmbH hätten daraufhin das Objekt benannt und gemeinsam mit HW ohne Beteiligung der M-AG von außen besichtigt.

HW habe das Objekt für geeignet empfunden und sich ausbedungen, die Verhandlungen mit der M-AG über den Ankauf selbst zu führen, wobei er zu diesem Zweck Kontakt mit ihr aufgenommen habe. Mit welchen Personen der M-AG Detailgespräche geführt worden seien, lasse sich nicht mehr nachvollziehen.

Im Rahmen dieser Gespräche sei auch die maschinelle Ausstattung zur Sprache gekommen, die von der Bw. um S 2,5 Mio angekauft worden sei. Das Verhandlungsziel betreffend des Erwerbs der Liegenschaft, ein Kaufpreis von S 75 Mio sei nicht ganz erreicht sondern letztlich S 77 Mio vereinbart worden.

Der größte Teil des Kaufpreises sei durch Fremdfinanzierung usw. nicht durch die Raiba NÖ-Wien sondern hinsichtlich der Liegenschaft durch die Bank Austria AG mit einem Kreditbetrag von S 75 Mio. erfolgt, wobei die Bank Austria eine Promesse der Raiba NÖ-Wien über € 79 Mio. umgeschuldet habe.

Im Verfahren vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hätten die Geschäftsführer der C-GesmbH dargelegt, dass sie sich bei HW zwecks Finalisierung der Honoraransprüche um einen Geschäftstermin bemüht, im Hinblick auf erwartete Geschäfte jedoch keinen besonderen Druck ausgeübt hätten.

Die C-GesmbH sei davon ausgegangen, dass ihr der ortsübliche Provisionssatz i.H.v. 3% zustünde. Kurz vor dem 1. August 2000 sei es zu einer Besprechung zwischen der Bw. (durch HW) und der C-GesmbH gekommen, nachdem mehrere Geschäftsvorgänge zur Erledigung angestanden seien. In der Besprechung seien schließlich drei Geschäfte einer Erledigung zugeführt worden.

Die Einigung der drei nicht miteinander im Zusammenhang stehenden Geschäftsfälle sei handschriftlich festgehalten und durch HW und EK abgezeichnet worden. Wie es bei solchen Geschäften häufig der Fall sei, sei die Notiz auf einem gerade behandelten Schriftstück, im vorliegenden Fall auf einem Grundbuchsatzzug der Liegenschaft S erfolgt.

Die Geschäfte seien wie folgt behandelt worden:

#### A - Vermittlung L

Beim Provisionsanspruch L sei HW aufgrund eines Irrtums von einem Kaufpreis i.H.v. 75 Mio ausgegangen, obwohl der vereinbarte Kaufpreis S 77 Mio betragen hätte. Ausgehend von

dieser Bemessungsgrundlage sei ein Provisionsanspruch i.H.v. 3% d.s. S 2,25 Mio geltend gemacht worden.

Er habe sich bemüht, den Provisionsanspruch zu reduzieren und die Geschäftsführer der C-GesmbH in Hinblick auf weitere (erhoffte) Geschäftsbeziehungen zu einem Nachlass i.H.v. S 500 tsd. bewegen können. Die Geschäftsführer der C-GesmbH seien dazu nur unter der Voraussetzung der sofortigen Zahlung bereit gewesen.

#### B - Erwerb der Liegenschaft S

Die C-GesmbH habe das Objekt HW zum Verkauf angeboten. Diesem sei eine Zinsliste übergeben worden, auf Basis derer er eine Kalkulation vorgenommen habe um die Ertragschancen abzuschätzen. Eine Einigung über den Kaufpreis i.H.v. S 7 Mio sei in der Besprechung erzielt worden. EK habe im Rahmen seiner Vernehmung vor dem FA f. Gebühren seine Verkaufsentscheidung damit begründet, dass er die Liegenschaft um S 6,5 Mio angeschafft aber erkannt habe, dass sich die damit verbundenen Ziele nicht hätten umsetzen lassen.

#### C - Flugstunden

Der Geschäftsführer der C-GesmbH, JF habe über eine Hubschrauber Privatpilotenlizenz verfügt. Zur Aufrechterhaltung derselben habe er laufend Flugstunden absolvieren müssen. HW, der Hälfteeigentümer der H-GmbH sei daran interessiert gewesen, für diese Gesellschaft Flugstunden zu akquirieren. JF habe auch schon in den Jahren davor Flugstunden bei der H-GmbH genommen. Im Rahmen der Besprechung sei Einigung darüber erzielt worden, dass 20 Flugstunden (plus Pilotenbeistellung) gebucht wurden. Die H-GmbH habe eine Honorarnote vom 7. August 2000 gelegt, die von der C-GesmbH auch bezahlt worden sei.

Mit Ausnahme des Umstandes, dass EK in der Besprechung 3 Geschäftsfälle auf einem Blatt notiert habe ließen sich keinerlei plausible Anhaltspunkte für eine gegenteilige Annahme vorlegen.

Im Verfahren vor dem FA f. Gebühren u. Verkehrsteuern wegen des Verdachts der Grunderwerbsteuerverkürzung beim Erwerb der Liegenschaft S seien EK bzw. JF gehört worden.

Es sei zu keiner Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gekommen.

Den Darstellungen der Bp. im Rahmen der Niederschrift wurde widersprochen.

Dass GW und SV die Geschäftsführer der C-GesmbH nicht kennen würden sei ohne jede Aussagekraft. Weder die C-GesmbH noch die Bw. hätten behauptet, dass die C-GesmbH aufgrund eines Vermittlungsauftrages der M-AG tätig geworden sei. Die Feststellung der Bp. wonach MF zum Verkauf gestanden seien sei irrelevant, wären doch keine Filialen gekauft worden.

Es könne nicht unterstellt werden, dass möglicherweise geschaltete Inserate HW bekannt gewesen sein mussten.

Der Zeuge SV habe seine Angaben relativiert, er glaube sich (an die Vermittlung seitens der RLB W-NÖ) erinnern zu können.

Er unterliege deshalb einem verfehlten Rückschluss, weil die RLB NÖ Wien in weiterer Folge in einem anderen Zusammenhang, nämlich über Leistung einer Bankgarantie aufgetreten sei. Zutreffend sei, dass HW gelegentlich die N-GmbH für die Beurteilung von Immobilien, insbesondere in Bezug auf deren Ausnutzbarkeit etc. herangezogen habe. Dies habe jedoch nichts mit der Benennung der Erwerbsmöglichkeit und des daraus abgeleiteten Provisionsanspruches zu tun.

Zutreffend sei, dass HW anhand der übergebenen Zinsliste Kaufpreiskalkulationen angestellt habe, hiefür den erzielten Mietzins zugrunde gelegt und erzielbare Mehreinnahmen bzw. erforderliche Investitionen geschätzt hätte und so zu einem maximalen Kaufpreis von S 7 Mio gelangt sei.

Die Annahme der Bp. wonach es unüblich gewesen sei, dass die C-GesmbH keinen Kontakt zum Verkäufer gehabt hätte und diesem unbekannt sei, sei sachlich unrichtig.

Die Auffassung der Bp. wonach es unüblich sei, dass die C-GesmbH eine Vermittlungstätigkeit in Form einer Benennung der Erwerbsmöglichkeit einem Dritten (HW) gegenüber vornehme, ohne mit der potentiellen Verkäuferseite in Kontakt zu treten sei unzutreffend und mit der Rechtslage nicht in Einklang zu bringen.

Die Bw. führte mehrere Judikate an woraus sich ergebe, dass bereits die Benennung eines Objektes einen Provisionsanspruch begründe.

Hinsichtlich der Bemessung des Provisionsanspruches sei wie dargelegt irrig von einem Kaufpreis i.H.v. S 75 Mio statt S 77 Mio ausgegangen worden. Die Darstellung der Bp. wonach dies geschehen sei, um einen gewünschten Betrag zu erreichen, stelle eine Fiktion ohne Anhaltspunkte dar. Der Provisionsbetrag i.H.v. S 1,75 Mio gebe schlicht das Ergebnis des Provisionsanspruches wieder. Die Rechnung der C-GesmbH laute nicht, wie von der Bp. dargestellt auf Immobilienconsulting und Immobilienberatung sondern auf Vermittlung des Objektes.

Dass HW in weiterer Folge Beratungstätigkeiten durch ein Drittunternehmen (gemeint der N-GmbH) eingeholt habe, habe damit nicht das geringste zu tun.

Auch die Auffassung, wonach es unüblich sei, keinen schriftlichen Vermittlungsauftrag zu erstellen sei falsch.

EK und JF hätten vor dem Finanzamt für Gebühren zur mündlichen Abrede dargelegt, dass HW über Handschlag-Qualität verfüge. Es sei auch nicht unüblich, einen Betrag von S 2,1 Mio am Tag der Rechnungslegung mit Scheck zu bezahlen. Gerade aus der Sicht des



Zahlungspflichtigen, der eine Reduktion des an sich begründeten Anspruches durchsetzen wolle würde eine kurzfristigste Zahlung eine Notwendigkeit darstellen.

Zur Ansicht der Bp. wonach die Provision i.H.v. 3% unüblich hoch sei, werde auf die VO des BM f. Handel, Gewerbe und Industrie vom 16.6.1978 über die Ausübungsregeln für Immobilienmakler verwiesen, die unter § 10 (1) die Provision für derartige Geschäftsfälle mit 3% festgelegt habe.

Die Fleischwerke der MG seien nicht im selben Geschäftsfeld wie die Bw., nämlich im Feinkostbereich tätig. Dass der Bw. die Schließung der Fleischwerke bekannt sein müsse, stelle eine unzulässige Schlussfolgerung dar. Ein Interesse an Maschinen habe zunächst nicht bestanden und erst eine Besichtigung des Objekts habe letztlich dazu geführt, dass ein Teil der Fahrnisse erworben worden sei.

Die Bp. stütze sich bei der Bewertung des Hauses S auf ein Gutachten von GZ das die C-GesmbH eingeholt habe um intern zu dokumentieren, dass der Wert der von HW erworbenen Liegenschaft S 11 Mio betrage. Das Gutachten gelange nur unter der Voraussetzung, dass erhebliche weitere Investitionen getätigt, das Objekt ausgebaut und freigemacht wird zu diesem Wert. Dass die C-GesmbH das Objekt um S 6,5 Mio gekauft und ein Jahr später um S 7 Mio verkauft habe zeige in eindeutiger Weise, dass es sich hierbei um einen realistischen Wert gehandelt haben müsse. Die Bw. legte in diesem Zusammenhang ein (Gegen)Gutachten des gerichtlichen Sachverständigen GK vom 5. Juli 2006 vor, der zu einem Kaufpreis in Höhe von S 6,913.000,- gelangte.

Im Rahmen ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 20. Dezember 2006 stellt die Bp. fest, dass es aus ihrer Sicht nicht nachvollziehbar sei, wie die Bw. von der Verkaufsabsicht der M-AG Kenntnis erlangt habe jedoch mehrere Gründe dafür sprechen würden, dass die Bw. ohne Zutun der C-GesmbH von der Möglichkeit des Kaufes der Liegenschaft L Kenntnis gehabt hätte.

Ergänzend zu den Ausführungen lt. Niederschrift verweist sie darauf, dass schon die Stellung von HW als Kammerfunktionär darauf hindeute, dass er Kenntnis des Beschlusses der M-AG aus 1998, das Filialnetz zu verkaufen gehabt habe.

Die Bw. habe zwar über mehrfache Geschäftsbeziehungen zwischen HW und der C-GesmbH bzw. ihrem Geschäftsführer JF gesprochen, solche seien vor Abschluss des Kaufes des Objektes S aber nicht erkennbar gewesen.

Den Ausführungen der Bw. könne nicht gefolgt werden, wonach es der Lebenserfahrung widerspreche, dass ein Dienstleister aus Anlass des ersten konkreten Geschäftsfalles unverzüglich Rechnung lege, weil er damit eine Zielsetzung der Intensivierung der Geschäftsbeziehungen unterlaufen würde.

- JF und EK seien SV (Verkaufsbeauftragter) unbekannt. Der Leiter des Rechnungswesens der M-AG, GW habe ausgesagt, dass er nichts von einer eingeschalteten Immobilienfirma wisse.
- Die Tätigkeit der C-GesmbH als Vermittlerin der Liegenschaft sei auch der Leiterin des Rechnungswesens der Bw., SB unbekannt gewesen.
- Die behauptete Besichtigung der Liegenschaft L von außen erscheine als Entscheidungshilfe für den Kauf nicht sinnvoll.
- Der lange Zeitraum zwischen dem Grundstückskauf (11. November 1999) und der Provisionsrechnung der C-GesmbH (1. August 2000) spreche gegen deren Glaubwürdigkeit. Widersprüchlich sei auch, dass die C-GesmbH versucht habe, einen Termin zur Finalisierung der Honoraransprüche zu bekommen, wenn diese schon mit 3% (ortsüblich) vereinbart gewesen seien.
- Der Grundstückspreis laut Provisionsrechnung stimme nicht mit dem tatsächlichen Kaufpreis überein.

Nach Ansicht der Bp. sei es ungewöhnlich, dass eine Provision ohne schriftlichen Vermittlungsauftrag, auf Grund eines mündlichen Tipps bezahlt worden sein solle. Die Bw. habe dargelegt, dass sich HW an den tatsächlichen Kaufpreis nicht mehr habe erinnern können. Es sei unwahrscheinlich, dass ein Vermittler die Berechnungsgrundlage seiner Provision ohne Einsicht in den Kaufvertrag oder vergleichbare Unterlagen ermittelt habe. Trotz behaupteter Leistungserbringung durch die C-GesmbH vom 11. November 1999 seien die fix vereinbarten Provisionen per 31. Jänner 2000 nicht rückgestellt worden. Weder der Leiterin des Rechnungswesens noch dem Steuerberater sei die Verpflichtung bewusst gewesen. Auch die C-GesmbH habe trotz erbrachter Leistung diese trotz Verpflichtung hiezu im Dezember 1999 weder der Umsatzsteuer unterzogen noch als noch nicht fakturierte Leistung ausgewiesen.

Hiezu repliziert die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme, einziger Anhaltspunkt für die Hypothese der Bp. sei der Umstand, dass aus Anlass eines Zusammentreffens von Geschäftspartnern mehrere Geschäftsfälle abgehandelt worden seien und sich eine Notiz darüber auf einem Blatt Papier finde.

Dass der Beschluss der M-AG aus dem Jahre 1998, rund 1,5 Jahre vor Abschluss des Kaufvertrages zwischen der Bw. und der M-AG durch die Medien gegangen sei, sei nach wie vor nicht belegt.

Die Bw. habe von der Auktion und deren Ankündigung keine Kenntnis gehabt und habe sich daran auch nicht beteiligt.

Dass die Tätigkeit des HW als Kammerfunktionär die Wahrscheinlichkeit von der Kenntnis der Verkaufsabsicht der M-AG erhöhen würde, stelle eine unbewiesene Annahme der Bp. dar.

Die Veröffentlichung habe sich auf die Versteigerung einer beschränkten Anzahl von Maschinen, nicht jedoch auf den Verkauf einer Liegenschaft erstreckt.

Die Darlegung der Bp. wonach die Beschreibung der Liegenschaft L an alle Hausbanken der M-AG verschickt worden sei, entstamme einem aktenwidrigen Fehlzitat der Aussage von SV. Dieser sei nicht in der M-AG tätig gewesen und habe dort auch keine Organstellung bekleidet. Laut SV sei der Kontakt mit der Bw. über die Raiffeisenlandesbank Wien zustande gekommen. Es existiere lediglich eine Raiffeisenbank Wien und eine Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien. Dies belege, dass SV's Aussage Unschärfen aufweise.

Wenn die Bp. darlege, dass keine Geschäftsverbindungen zwischen HW und der C-GesmbH bestanden hätten, so werde auf die Aussagen von JF und EK im Verfahren vor dem FA für Gebühren und Verkehrsteuern verwiesen. Nicht jeder Geschäftskontakt müsse mit einem Abschluss enden. Dies sei gerade für die Immobilienbranche typisch.

Die Unterstellung der Bp. die Tätigkeit der C-GesmbH wäre der Leiterin des Rechnungswesens der Bw. unbekannt gewesen, sei in dieser Form nicht zutreffend.

HW sei einer der vier Geschäftsführer der Bw., wobei die gegenständliche Angelegenheit in seinen Geschäftsbereich gefallen sei. Dass keine Rückstellung gebildet worden sei, sei auf mangelnde Kommunikation zurückzuführen gewesen.

Die Argumentation der Bp., wonach es einer Zusammenkunft zwecks Finalisierung der Honoraransprüche nicht bedurft hätte, diese seien mit 3% fixiert gewesen, zeige ein bewusstes Verkennen der Realität.

JF und EK hätten aus der Lebenserfahrung gewusst, dass HW versuchen würde, den Provisionsanspruch zu reduzieren. Beim maßgeblichen Besprechungstermin hätten beide Vertragsteile die Unterlagen nicht bei sich gehabt, HW sei irrig von S 75 Mio ausgegangen. Es sei geradezu geschäftsfalltypisch und nicht unüblich, wenn dem Aufzeigen einer Erwerbsgelegenheit durch einen Makler keine schriftliche Vereinbarung vorangehe. Das Gutachten von GZ die Liegenschaft S betreffend sei verfehlt und werde den elementarsten Erfordernissen eines Gutachtens nicht gerecht. Zweck der Erstellung des Gutachtens sollte eine Abschätzung des Potentials der Liegenschaft unter dem Gesichtspunkt des Ausbaues sein.

Zur Überschlagsrechnung von HW sei zu sagen, dass es irrelevant sei, ob diese zutreffend sei oder nicht. Sie habe jedenfalls zu seiner Kaufentscheidung beigetragen.

Dass das erst im Jahr 2006 erstellte Gutachten von GK, aufgrund des Zeitpunktes der Erstellung keine taugliche Grundlage darstellen könne, werde von der Bp. ohne weitere Argumente behauptet. GK sei zertifizierter Sachverständiger, sein Gutachten würde sich auf die darin angeführten Unterlagen stützen und die herrschende Literatur und Vergleichswerte berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 10. März 2008 wurde SV um nähere Erläuterungen zu den von ihm geführten Verkaufsverhandlungen ersucht, wobei er bekannt gab, von der JF-GesmbH mit den Verkaufsverhandlungen beauftragt worden zu sein. Diverse Unterlagen seien ihm nicht zugänglich.

Mit gleichem Datum wurden die Geschäftsführer der C-GesmbH, JF bzw. EK zum Ablauf der fraglichen Rechtsgeschäfte befragt.

In deren Antwortschreiben gaben die Geschäftsführer bekannt, nähere Angaben, wer von Seiten der M-AG die Geschäftsführer über die Liegenschaft informiert hätte, seien nicht mehr erinnerlich. Die Bewertung der Liegenschaft S durch GZ sei aus Finanzierungszwecken erfolgt. Der am Markt erzielbare Wert sei in gängiger Praxis ein geringerer. Eine Bilanzierung der Forderung sei aufgrund des kaufmännischen Vorsichtsgrundsatzes nicht erfolgt. JF gab bekannt, dass die mit der C-GesmbH vereinbarten Flugstunden, die mit Rechnung vom 7. August 2000 abgerechnet worden seien, aus Termingründen nie erfolgt waren.

Mit Vorhalt vom 4. Juli 2008 wurde HW ersucht, die in den Jahren 1999 bis 2001 behauptete rege geschäftliche Verbindung mit der C-GesmbH anhand von Unterlagen näher darzulegen und 2 Kaufverträge vorzulegen. Bezüglich der Rechnung der H-GmbH an die C-GesmbH wurde dargelegt, dass diese nach Aussagen von JF nie konsumiert worden seien und um Vorlage der Stornorechnung ebenso ersucht wie um Beibringung einer näher bezeichneten Zinsliste und Überschussrechnung für das Objekt S .

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2008 legte HW 2 Schreiben der C-GesmbH über näher bezeichnete Beteiligungen im Ausmaß von gesamt S 4 Mio vor.

Hinsichtlich weiterer Unterlagen verwies er auf die Hausverwaltung. Er sei nicht mehr Gesellschafter-Geschäftsführer der H-GmbH und könne aus diesem Grund die hiezu gestellten Fragen nicht beantworten.

Laut Auskunft der H-GmbH wurde die fragliche Leistung an die C-GesmbH mit Rechnung mit 7. August 2000 verbucht und am 17. August 2000 bezahlt, wobei anhand der Aufzeichnungen (Schulungsunterlagen) keine Konsumation von Flugstunden durch EK bzw. JF festgestellt werden konnte.

In der am 28. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Vorbringen der Bw. zusammengefasst und erörtert.

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

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

§ 303 (4) BAO lautet:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bw. führt im Rahmen der Berufungsschrift aus, die Wiederaufnahmebescheide würden keine ausreichende Begründung aufweisen.

Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide erläutern, dass die Wiederaufnahme aufgrund von Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte die der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Die Niederschrift enthält auf den Seiten 1 bis 13 eine ausführliche Darstellung des von der Bp. angenommenen Sachverhaltes. Demnach ist der Bw. zu Prüfungsbeginn der Verdacht der Aufnahme einer Scheinrechnung der C-GesmbH in ihr Rechenwerk zur Kenntnis gebracht worden.

Damit lag ein neues zur Begründung der amtswegigen Wiederaufnahme geeignetes Beweismittel vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Sachbescheide**

§ 93 Abs. 3 lit a BAO lautet:

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

§ 289 Abs. 2 BAO lautet:

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

§ 23 Abs. 1 BAO lautet:

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Bw. rügt im Zusammenhang mit den ergangenen Sachbescheiden, diese würden keine ausreichende Begründung aufweisen.

Eine fehlende Begründung hindert jedoch nicht am Eintritt der Rechtskraft des Bescheides (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> Kommentar § 93 Rz. 18).

Dies ergibt sich aus § 245 (2) BAO wonach die Berufungsfrist durch Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt wird. Dies allerdings nur dann, wenn der Antrag innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird.

Laut ständiger Rechtssprechung des VwGH u.a. Zl. 93/14/0060 v. 6.4.1995 führt ein Begründungsmangel nur dann zur Bescheidaufhebung, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den Verwaltungsgerichtshof an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert. Die die Bescheide begründende Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde der Bw. am 8. Mai 2007 ausgehändigt, der darauf aufbauende Betriebsprüfungsbericht ist ihr am 26. September 2007 zugegangen.

Der UFS ist gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt, angefochtene Bescheide sowohl hinsichtlich des Spruches als auch der Begründung nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In Ansehung der Beweismittel geht der erkennende Senat von nachfolgend vorliegendem Sachverhalt aus

Die Bw. hat die Liegenschaft L mit Kaufvertrag vom 11. November 1999 von der M-AG erworben, wobei dem von ihr dargestellten Zusammenhang mit der Zahlung von S 2,1 Mio bto per 1. August 2000 an die C-GesmbH für deren Vermittlung (aus den nachfolgend dargestellten Gründen) nicht gefolgt wird.

Die fragliche Zahlung steht nach Ansicht des erkennenden Senates im Zusammenhang mit dem Erwerb der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft SC) durch HW.

Ob der Geschäftsführer der Bw. von dem zum Verkauf stehenden Grundstück der M-AG über Vermittlung der Raiffeisenlandesbank Niederösterreich-Wien (die von der MG mit der Suche nach geeigneten Interessenten beauftragt worden war) oder im Zuge seiner Kontaktaufnahme mit SV (aufgrund der anstehenden Mobiliaversteigerung der JF-GesmbH) auf die Kaufmöglichkeit aufmerksam gemacht wurde oder diese anderweitig zustande kam ist letztlich nicht maßgeblich, war doch darüber zu befinden, ob der Darstellung der Bw., wonach sie über Vermittlung der C-GesmbH Kenntnis von den Verkaufsabsichten der M-AG hatte, (somit der einzig möglichen Erklärung die einen Provisionsanspruch der C-GesmbH begründet hätte) eine höhere Wahrscheinlichkeit als den Annahmen der Bp. zuzuordnen war.

Der angenommene Sachverhalt steht im Einklang mit den Aussagen von SV bzw. GW, deren Aussagen zwar, wie die Bw. darlegt sprachliche Unschärfen nicht abgesprochen werden kann wohingegen die Sachverhaltsdarstellung der Bw. über die behauptete Vermittlungsleistung der C-GesmbH für diese Liegenschaft zu einer Reihe von Ungereimtheiten führt, die es ungleich

wahrscheinlicher scheinen lässt von dem hier angenommenen Sachverhalt, dem Vorliegen eines Scheingeschäftes (Vermittlungsleistung) auszugehen.

#### - Zeitliche Komponente

Die Bw. hat die Liegenschaft per 11. November 1999 von der M-AG erworben, die Provision wurde per 30. Juli/1. August 2000 abgerechnet.

Die Geschäftsführer der C-GesmbH erklären die zeitliche Verzögerung damit, dass HW mit der Vorbereitung der Produktionsverlagerung und sie selbst mit dem Jahresendgeschäft und der Bilanzierung beschäftigt gewesen seien, weshalb sie erst im Frühjahr wieder zusammengefunden hätten, um die Provisionsabwicklung zu besprechen.

Aus einem Schreiben von HW vom 20. Dezember 2005 ergibt sich, dass er sich nicht mehr erinnern kann, weshalb der Anspruch erst im August 2000 abgerechnet wurde, er aber annimmt, dass es daher komme, dass die Provisionsabrechnung erst im Zuge des privaten Hauskaufes S ins Gespräch kam.

Die Darstellung der Bw. im Rahmen der Berufung, wonach sich aus den Angaben der Geschäftsführer der C-GesmbH vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ergäbe, dass sich diese 'in den darauf folgenden Monaten' um einen Besprechungstermin mit HW bemüht, in Hinblick auf weitere Geschäftsfälle jedoch keinen besonderen Druck ausgeübt hätten, ist weder der fraglichen Sachverhaltsdarstellung noch der Aussage von EK zu entnehmen.

Die Vermittlung stellte, wie die Bp. im Verfahren unwidersprochen ausführte das erste Rechtsgeschäft der C-GesmbH mit der Bw. dar.

Der von den Geschäftsführern der C-GesmbH vorgelegten Sachverhaltsdarstellung ist lediglich zu entnehmen, dass HW sich 'etwas Zeit gelassen hat und es auch schwierig war, mit ihm Termine zu vereinbaren und die letzten Details auszuverhandeln'.

Aus Sicht des erkennenden Senates steht es mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch, fällige Provisionsansprüche in der Hoffnung auf sich künftig eröffnende Geschäftsabschlüsse (lt. Aussage der Bw.) oder allfälliger 'Jahresendgeschäfte bzw. Bilanzierungsarbeiten' (lt. Aussage der Geschäftsführer der C-GesmbH) monatelang nicht einzufordern.

#### - Höhe der Bezahlung

Wenn die Bw. ausführt, eine Vermittlungsprovision i.H.v. 3% sei branchenüblich und auch dann gegeben, wenn die Vermittler keine über die Benennung des zu vermittelnden Objektes reichenden weiteren Leistungen erbringen würden, so ist dieser Darstellung was das Zustandekommen des Provisionsanspruches bei Vermittlungen betrifft, mit Verweis auf die von ihr dargestellte Judikatur zuzustimmen.

Ob eine an der Höchstgrenze der von der Bw. zitierten Verordnung des BMfHGI über die Ausübungsregeln der Immobilienmakler vom 16. Juni 1978 liegende Provision von 3% bereits für die Benennung einer Vertragsmöglichkeit und wie im vorliegenden Fall behauptet eine 'Besichtigung von außen' ohne weitere zum Vertragsabschluss führende Leistungen bezahlt wird ist letztlich Ausfluss der Vertragsautonomie.

Hinzu tritt, dass gemäß § 12 (2) der VO des BMf wirtschaftliche Angelegenheiten über Standes und Ausübungsregeln für Immobilienmakler BGBl. v. 28. Juni 1996 Nr. 297 diese für den Fall, dass sie vom anderen Vertragsteil (im vorliegenden Fall der M-AG) keine Provision erhalten, den Provisionshöchstbetrag von 3% um das doppelte überschreiten können.

§ 6 Abs. 2 MaklerG bestimmt zwar, dass die bloße Namhaftmachung eines Dritten keinen Provisionsanspruch begründet, sofern nicht für den betreffenden Geschäftszweig ein abweichender Gebrauch besteht. Die Bw. hat aber in diesem Fall anhand der bestehenden Judikatur nachgewiesen, dass ein solcher im Immobiliensektor besteht (vgl. OGH 21.12.2005 7 Ob 145/05g).

Dennoch ergeben sich Zweifel an der Darstellung der Bw.

Laut Sachverhaltsdarstellung der Geschäftsführer der C-GesmbH vor dem Finanzamt für Gebühren war generell vereinbart, dass die Vermittlungsprovision in branchenüblicher Höhe von 3% des Kaufpreises abzurechnen wäre.

'HW hat noch einen Nachlass von S 500tsd. in den Verhandlungen erzielt. Und es wurde vereinbart, dass die Detailabrechnung spätestens bis Sommer des Jahres 2000 erfolgen sollte.'

Das letztlich bezahlte Honorar wurde, folgt man dieser Aussage bereits im Vorfeld vereinbart. Vor dem UFS erläuterte JF damit in Widerspruch stehend, dass die Vermittlungsprovision in Höhe von 3% vereinbart war, eine Einigkeit über die Höhe der Provision aber dennoch erst im letzten Gespräch erzielt worden sei.

Der Geschäftsführer der Bw., HW erklärt im Rahmen seiner Niederschrift vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, dass eine Einigung im Frühjahr 2000 erfolgt, die Rechnung jedoch vereinbarungsgemäß erst am 1. August 2000 ausgestellt worden sei.

Nach Ansicht der Bw. im Rahmen der Niederschrift zur Schlussbesprechung widerspricht es der Lebenserfahrung, wenn ein Dienstleister aus Anlass des ersten konkretisierten Geschäftsfalles unverzüglich Rechnung legt, weil er damit seine Zielsetzung der Intensivierung der Geschäftsbeziehung unterlaufen würde.

Der dargestellten Ansicht kann nicht gefolgt werden, konnten sich die Geschäftsführer der C-GesmbH doch nicht sicher sein ob es überhaupt zu weiteren Geschäftsabschlüssen kommen würde, wobei die Geschäftsführer der C-GesmbH ihrerseits andere Gründe für die Verzögerung vorgebracht haben (siehe oben) und ist auch zu bedenken, dass die C-GesmbH



zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet, diese bei mehrmonatigem Zahlungsaufschub zwischenzeitig auf eigene Kosten finanzieren müsste.

Insofern erscheint es auch unverständlich, weshalb die Geschäftsführer der C-GesmbH der Bw. nach monatelangem Zuwarten auf Bezahlung des ausstehenden Provisionsanspruches einen Preisnachlass (S 500.000,-) gewährten obwohl es zwischenzeitlich zu keinen (weiteren) Vertragsabschlüssen gekommen war.

#### - Bemessungsgrundlage für die Provision

Der Provision wurde ein Kaufpreis i.H.v. S 75 Mio zugrunde gelegt, wohingegen der tatsächliche Kaufpreis der Liegenschaft S 77 Mio betrug.

Der Geschäftsführer der Bw. soll sich laut deren Ausführungen in einem Irrtum befunden haben.

Begründet wird der Irrtum damit, dass HW der Provisionsberechnung ein Kreditvertrag der Bank Austria vom 16. Februar 2000 über S 75 Mio zugrunde gelegt habe.

Als weitere Erklärung wird angeführt, dass HW versucht habe, einen Kaufpreis von S 75 Mio zu erzielen, wobei letztlich jedoch S 77 Mio vereinbart worden seien

Der Kaufpreis in Höhe von S 77 Mio ergibt sich bereits aus einem Schreiben der MAI-GesmbH an die Bw. vom 11. Oktober 1999.

Den Darstellungen der Bw. folgend hatten weder ihr Geschäftsführer noch die Geschäftsführer der C-GesmbH zum behaupteten Zeitpunkt der Festsetzung der Provision Unterlagen über den Verkauf bei sich, was der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr von Kaufleuten zu erwartenden Sorgfalt widerspricht.

Es ist nicht glaublich, dass sich die Geschäftsführer der C-GesmbH zum Zeitpunkt der Festsetzung des ihr zustehenden Provisionsanspruches nach monatelangem Zuwarten 'im Irrtum' über die ihr zugrunde liegende Bemessungsgrundlage, somit den Kaufpreis der Liegenschaft befanden.

Vielmehr wäre zu erwarten, dass sich die Geschäftsführer im Vorfeld unter Heranziehung der zugrunde liegenden Unterlagen den Geschäftsfall in Erinnerung rufen.

Offen bleibt auch weshalb die C-GesmbH nach Kenntnis des Irrtums die ihnen für die Kaufpreisdifferenz i.H.v. S 2 Mio. zustehenden Provision (3% d.s. S 60.000,-) nicht einforderten. - Wissen um die Grundstücksankauf

Ziel des vorliegenden Grundstücksankaufes sollte eine Verlegung des Betriebes der Bw. sein, was unzweifelhaft einen strategischen Eingriff in deren betriebliches Geschehen darstellte.

Nachdem HW als Geschäftsführer der Bw. nur gemeinsam mit einer weiteren Geschäftsführerin (somit einer seiner drei Töchter) zeichnungsberechtigt war wurde der Kaufvertrag über die Liegenschaft von Seiten der Bw. von HW und SB, von Seiten der M-AG von J und DK unterzeichnet.

Den Ausführungen, wonach der Umstand, dass SB gemeinsam mit HW den Kaufvertrag fertigte nicht automatisch beweist, dass sie Kenntnis über davorliegende Tätigkeiten der C-GesmbH hatte, ist richtig.

Der Darstellung der Bp. im weiteren Verfahren usw. im Rahmen der Gegenäußerung zur Berufung, wonach SB die Tätigkeit der C-GesmbH unbekannt sei entgegnet die Bw. mit der Feststellung die Unterstellung sei in dieser Form nicht zutreffend. Mangels näherer Erläuterungen bleibt offen, ob die Geschäftsführerin von der vorgeblichen Vermittlung Kenntnis hatte oder nicht.

Angesichts ihrer Stellung als Geschäftsführerin und Mitunterzeichnerin des Kaufvertrages der Liegenschaft war jedoch von einer Kenntnis der damit verbundenen Vermittlungstätigkeit und der sich daraus ergebenden Provisionsverpflichtung auszugehen.

- Fehlende Verbuchung auf Seiten der Bw.

Aufgabe der Bw. wäre es gewesen, für den zu erwartenden Provisionsaufwand Vorsorge in Form der Einstellung einer Rückstellung in den Jahresabschluss per 31. Jänner 2000 zu treffen.

Lt. Angaben der Bw. in der Niederschrift zur Schlussbesprechung hat der steuerliche Vertreter Li die Bilanz aufgestellt und sich dabei auf Informationen von der Leiterin der Buchhaltung K bzw. der Geschäftsführerin SB gestützt, denen die Information wegen mangelnder Kommunikation zwischen den Geschäftsführern und der Hoffnung von HW die Provision allenfalls nicht entrichten zu müssen, nicht vorlag.

Wenn sich HW entsprechende Hoffnungen machte, sah er somit seinerseits die Provisionsverpflichtung keineswegs als fix vereinbart an.

Die Geschäftsführer der C-GesmbH gaben hingegen bekannt, dass die Höhe der Provision generell in branchenüblicher Höhe vereinbart war und aufgrund der Kenntnis des Verhandlungspartners auf einen schriftlichen Vertrag verzichtet wurde.

Die Darstellung der Bw. ist unglaubwürdig, wird doch nicht dargestellt und ist auch nicht ersichtlich, aus welchem Grund Geschäftspartner auf den ihnen zustehende Anspruch vollständig verzichten sollten.

Geht man aber vom Bestehen einer Verpflichtung aus, so stellt die fehlende Aufnahme der Provisionsverpflichtung einen Verstoß gegen § 163 BAO dar, wonach Bücher und Aufzeichnungen nur dann zur Vermutung ordnungsgemäßer Buchführung Anlass geben, wenn sie den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen.

Zwar führt eine formell mangelhaft geführte Buchhaltung noch nicht dazu, von der Vermutung einer sachlichen Unrichtigkeit auszugehen, dies gilt aber dann nicht, wenn weitere Umstände hinzutreten die zu weiteren Zweifeln an der Richtigkeit der Bücher Anlass geben.

- fehlende Verbuchung auf Seiten der C-GesmbH

Wie die Bp. im Rahmen der Niederschrift zur Schlussbesprechung darstellt, stützt sie ihre Annahme auf das Vorliegen eines Scheingeschäftes auch auf die fehlende Aufnahme der Forderung aus Provisionsvermittlung in die Bilanz der C-GesmbH per 31. Dezember 1999 bzw. die nicht erfolgte Abfuhr der Umsatzsteuer. Aufgrund des Erwerbes des Grundstückes durch die Bw. per 11. November 1999 wäre die Vermittlungsleistung erbracht gewesen und die Umsatzsteuer bei späterer Rechnungslegung gemäß § 19 (2) UStG 1994 um einen Monat verschoben, somit spätestens im Dezember 1999 die Steuerschuld entstanden.

Die Bw. verweist im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 21. Februar 2007 auf die UStR Rz. 2619 (Sollbesteuerung bei Dauerleistungen), wonach für Handelsvertreter und andere Vermittler Leistungen für Umsatzsteuerzwecke erst mit der Rechnungslegung als ausgeführt gelten, wobei diese Leistungen gemäß UStR Rz. 2620 nach Maßgabe der Abrechnung versteuert werden können.

Abgesehen davon, dass der UFS an die in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 geäußerten Rechtsansichten mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt nicht gebunden ist, ist nicht zu erkennen, worin die im angegebenen Abschnitt geforderte Schwierigkeit der Feststellung des Zeitpunktes der einzelnen Leistung liegen soll, entsteht der Anspruch auf Provision doch gemäß § 7 Abs. 1 MaklerG mit der Rechtswirksamkeit des vermittelten Geschäftes und wird der Provisionsanspruch gemäß § 10 MaklerG mit seiner Entstehung fällig. Worin die Dauerleistung bestehen soll ist fraglich.

EK gab auf die Frage der fehlenden Verbuchung der Forderung per 31. Dezember 1999 bei der C-GesmbH an, aus Gründen kaufmännischer Vorsicht (§ 201 Abs. 2 Z 4 lit a UGB) entsprechend gehandelt zu haben, 'da die endgültige Finalisierung des gegenständlichen Geschäftes erst im Jahr 2000 erfolgte'.

Die Darstellung von EK zu diesem Punkt ist nicht glaubhaft, ist der Zeitpunkt des Entstehens des Provisionsanspruches doch wie oben dargestellt gesetzlich bestimmt.

Der Kaufvertrag wurde mit 11. November 1999 abgeschlossen.

Wie dargestellt entsteht der Provisionsanspruch mit dem Abschluss des Kaufvertrages und dieser war laut Darstellung der Geschäftsführer der C-GesmbH auch generell in branchenüblicher Höhe von 3% des Kaufpreises abzüglich Nachlass von S 500.000,- vereinbart.

Die entsprechende Forderung war somit zu bilanzieren und gegebenenfalls in Höhe des vermuteten bzw. vereinbarten Nachlasses wertzuberichtigen.

#### - Aussage von SV

Im Rahmen seiner Zeugenaussage vom 25. Jänner 2006 gab SV bekannt eine Beschreibung der Liegenschaft sei 'an alle unsere Hausbanken' mit dem Ersuchen, uns allfällige Interessenten zu vermitteln geschickt worden.

'Nach der Veröffentlichung der Versteigerungsliste nahm die Fa. Wo – meiner Erinnerung nach über Vermittlung der Raiffeisenbank Wien – Kontakt mit uns auf und bekundete Interesse, nicht nur an Mobilien, sondern auch die Immobilie L zu erwerben.'

HW seien am 11. Oktober 1999 schriftlich die Bedingungen für den Verkauf mitgeteilt worden.

Ende Oktober hätte er vereinbarungsgemäß eine Bankgarantie der RLB Wien NÖ erhalten.

EK, Johann Franke sowie die CPI Management Services GesmbH seien ihm völlig unbekannt.

Die Bw. stellt in diesem Zusammenhang klar, dass SV nicht in der M-AG tätig gewesen ist und eine Bank wie die M-AG über keine Hausbanken verfügt.

SV's Erinnerung sei fragwürdig, nachdem er von der Vermittlung einer Raiffeisenlandesbank Wien spreche obwohl lediglich eine Raiffeisenbank Wien bzw. eine Raiffeisenlandesbank Niederösterreich-Wien existiere und er sich nur daran zu erinnern glaube.

Bei der Bezeichnung der Bank handelt es sich um eine sprachliche Unschärfe die SV selbst mit Hinweis auf seine Erinnerung mit dem eingefügten Zwischensatz relativiert wohingegen der übrige Teil der Aussage, die Kontaktaufnahme von Seiten des HW und sein Interesse sowohl an Mobilien als auch an der Immobilie unstrittig ist.

Eindeutig ist seine Aussage, wonach er weder EK, JF noch die C-GesmbH kennt.

Zwar stellt die Bw. dar, dass SV nicht notwendigerweise von der Vermittlung wissen musste nachdem sich HW die Verhandlungen vorbehalten hatte, die völlige Unkenntnis von SV (sowie GW) hinsichtlich der Vermittlungstätigkeit der C-GesmbH als der mit den Verhandlungen über die Veräußerung der Liegenschaft betrauten Personen erscheint dennoch angesichts der rechtlichen Situation fragwürdig, sind doch Immobilienmakler gemäß § 17 MaklerG ('Besondere Aufklärungspflicht') verpflichtet, wenn sie nur für eine Partei tätig werden (wie hier behauptetermaßen für HW), dies dem Dritten (somit der M-AG) mitzuteilen.

Die Bw. führt u.a. an, im fraglichen Zeitraum hätte die M-AG über 6 Vorstandsmitglieder, 32 Prokuristen und eine Vielzahl weiterer Mitarbeiter verfügt.

Es ist nicht glaubhaft, dass die Geschäftsführer der C-GesmbH ihrer gesetzlichen Verpflichtung durch mündliche Mitteilung an eine nicht näher benannte Person aus dem dargestellten Kreis nachgekommen sind, wäre diesfalls doch davon auszugehen, dass die Vermittlungstätigkeit den Verantwortlichen zur Kenntnis gebracht worden wäre.

EK und JF gaben zwar bekannt dass sie aufgrund ständiger Geschäftsbeziehungen von DS und DK von der M-AG betreut würden, konnten aber keinen näheren Bezug zwischen den genannten Personen und dem vermittelten Geschäft darlegen.

#### - Aussage von GW

GW erklärt im Rahmen seiner Zeugenaussage SV habe den Kontakt zur Bw. hergestellt. Beide Vertragsparteien seien bei der RLB Niederösterreich-Wien (Raiffeisen Bank) Kunden gewesen.

'Da alle genannten Firmen, wie auch die Wo-Firma, bei der RLB-Niederösterreich-Wien (Raiffeisen Bank) Kunden waren, kam der Kontakt zustande.'

Die Bw. legt im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 29. März 2006 dar, die Aussage dass 'alle Firmen' Kunden der Raiffeisenbank Niederösterreich-Wien gewesen seien, sei nicht nachvollziehbar, nachdem der Begriff 'alle Firmen' unbestimmt sei und aus dem Kundenstatus nicht automatisch auf eine Kontaktaufnahme geschlossen werden könne.

Aus der Aussage geht indes hervor, dass 'alle genannten Firmen' somit die M-AG, die Bw, die MAI-GesmbH sowie die JF-GesmbH angesprochen wurden, somit ein bestimmbarer Personenkreis.

Es erscheint plausibel, dass wenn die M-AG die Raiffeisenlandesbank Niederösterreich-Wien um Vermittlung bei der Veräußerung eines Grundstückes ersucht, diese die Kaufmöglichkeit gegenüber ihr geeignet erscheinenden Kunden aufzeigt.

GW beantwortete die Frage, wie der Kontakt zwischen den Vertragsparteien hergestellt wurde damit, dass dieser durch SV hergestellt wurde.

Die Bw. sieht hierin einen Widerspruch zu der Aussage von SV, der dazu befragt ausgesagt hat, dass die Bw. (konkret HW) mit ihm Kontakt aufgenommen hat.

Da GW als Leiter des Rechnungswesens der M-AG die Frage darauf beziehen konnte, welche Person mit der Vermittlung der Liegenschaft auf Seiten der MG betraut war und nicht ob SV von sich aus (aktiv) Kontakt mit der Bw. gesucht hat, ist hier kein Widerspruch zu erkennen. Da überdies sowohl die Bp. wie auch die Bw. davon ausgehen, dass HW von sich aus in Kontakt mit SV getreten ist, erweist sich der scheinbare Widerspruch als irrelevant.

#### - Zustandekommen der Vermittlung

HW behauptet, von dem Geschäftsführer der C-GesmbH auf die zum Verkauf stehende Liegenschaft aufmerksam gemacht worden zu sein.

EK gab im Zuge einer Vernehmung als Verdächtiger vor dem Finanzamt für Gebühren bekannt, aufgrund laufender Geschäftsbeziehungen mit der M-AG gewusst zu haben, dass das Objekt zum Verkauf stünde.

Die Geschäftsführer der C-GesmbH geben weiters an HW 'ausreichend mit den notwendigen Unterlagen' versorgt zu haben, wobei dieser die weiteren Verhandlungen mit der M-AG geführt habe.

Sie verweisen auf Ansprechpersonen (DS, DK) bei der M-AG, können aber nicht darlegen, von wem die Informationen über das verfügbare Grundstück von Seiten der M-AG stammen und von wem sie die an HW weitergereichten Unterlagen erhalten haben.

Wie die Bp. im Rahmen der Niederschrift zur Schlussbesprechung feststellte, verfügte die C-GesmbH über keinerlei Unterlagen über die vermittelte Liegenschaft.

Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ist davon auszugehen, dass Immobilienmakler Unterlagen über Geschäftsabschlussmöglichkeiten in Ablichtung zurückbehalten, könnte doch andernfalls die Vermittlungstätigkeit oder etwa die Höhe der Provision mangels Vorliegen entsprechender schriftlicher Unterlagen (Beschreibung der Liegenschaft, Vermittlungsauftrag) jederzeit bestritten werden, ohne dass dem Immobilienmakler geeignete Beweismittel zur Durchsetzung seines Anspruches zu Verfügung stünden. EK und JF geben im Rahmen ihrer Sachverhaltsdarstellung an das Finanzamt für Gebühren an, dass sie mit HW in den Jahren 1999 bis 2001 in umfangreicher Geschäftsbeziehung gestanden seien. Die Bp. vermerkt in diesem Zusammenhang, dass in den gesamten Buchhaltungen der CG (über 100 Firmen) vor dem 1. August 2000 keinerlei Geschäftsfälle oder Kontakte mit HW oder einem seiner Firmen aufgeschienen seien.

Die Tatsache dass zwar Gespräche geführt wurden, jedoch zu keinen Geschäftsabschlüssen führten wird von der Bw. bestätigt.

Die engen Geschäftsverbindungen reduzieren sich auf Benennungen von Liegenschaften die zu keinen Geschäftsabschlüssen führten und persönliche Kontakte insbesondere zwischen dem Geschäftsführer der Bw. HW und JF aus dem Ankauf von Flugstunden. Unglaublich ist in diesem Zusammenhang die Darstellung von HW im Rahmen seiner Einvernahme durch das Finanzamt für Gebühren wonach er sich nicht mehr erinnern kann, mit welchem der beiden Herren (JF oder EK) er den mündlichen Vermittlungsvertrag geschlossen hat.

Die Darstellung der Bw. wonach es üblich sei, dass Vermittlungsverträge in aller Regel keine schriftlichen Vereinbarungen zugrunde liegen würden, ist nicht zuzustimmen.

Zu erwarten wäre zumindest eine schriftliche Bestätigung über den Vertragsinhalt, ist es gemäß § 4 (1) Z 3 der Verordnung des BMf wirtschaftliche Angelegenheiten über die Ausübungsregeln der Immobilienmakler vom 28.Juni 1996 doch standeswidrig, wenn ein Maklervvertrag abgeschlossen wird, ohne dem Auftraggeber unverzüglich eine schriftliche Bestätigung über den Vertragsinhalt zu geben.

Wenn die Geschäftsführer der C-GesmbH wie von der Bw. dargestellt aus ihrer Lebenserfahrung heraus damit rechnen mussten, dass die Bw. vertreten durch HW versuchen würde, den zustehenden Provisionsanspruch einer Reduktion zuzuführen so ist es umso weniger verständlich, weshalb sie diesen nicht sofort schriftlich fixiert haben.

#### - Helikopterstunden

Gemäß Sachverhaltsdarstellung der Bw. vom 29. März 2006 verfügte JF zum Zeitpunkt der Erstellung der Notiz über eine ruhende Hubschrauber Lizenz.

Da HW zum Zeitpunkt der Abfassung der fraglichen Notiz im Zuge der Zusammenkunft betreffend Liegenschaftserwerb vom 1. August 2000 an der H-GmbH zu 50% beteiligt war,

konnte er gemäß seiner Aussage JF bei diesem Gesprächstermin zur Buchung von 20 Flugstunden bewegen.

Die H-GmbH legte mit 7. August 2000 eine Honorarnote, die durch die C-GesmbH bezahlt wurde.

Die Bp. führt im Rahmen der Niederschrift zur Schlussbesprechung an, dass diese Darstellung nicht zutreffend ist, nachdem die Privatpilotenlizenz von JF bereits mit 25. Juli 2000 verlängert wurde.

HW erklärte seine Darstellung mit einem Irrtum seinerseits.

Laut seinen Anmerkungen zur Niederschrift vom 8. Mai 2006 glaubt er sich daran zu erinnern, dass JF über eine ruhende Hubschrauberlizenz verfügte.

Wahrscheinlicher ist, dass der Irrtum von HW aus einer von EK und JF dem Finanzamt für Gebühren abgegebenen Erklärung vom 22. Februar 2006 (mit derselben Aussage) herrührt, die ihm bekannt geworden sein dürfte.

Unklar blieb auch, in welchem (betrieblichen) Zusammenhang die Helikopterflugstunden mit der C-GesmbH an die die Rechnung gelegt wurde, standen. JF gab schließlich im Rahmen seiner Vorhaltsbeantwortung dem UFS bekannt, dass die laut Rechnung vom 7. August 2000 an die C-GesmbH verrechneten Flugstunden aus Termingründen tatsächlich nie getätigt worden seien.

Die H-GmbH erklärte im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung, dass anhand ihrer Aufzeichnungen (Schulungsunterlagen) keine Konsumation der Flugstunden durch JF bzw. EK festgestellt werden konnte.

Dies ist deshalb von besonderer Bedeutung, weil die Bp. bei den drei auf dem Grundbuchsatzzug vorgefundenen Vermerken hinsichtlich der Vermittlungsprovision vom Vorliegen eines Scheingeschäftes ausging und sich die Bw. im Rahmen des Verfahrens bemüht hat, die Flugstunden als gewöhnlichen Geschäftsfall mit Vereinbarung, Rechnung und Bezahlung erscheinen zu lassen.

Wenn nunmehr hervorkommt, dass die vereinbarten Flugstunden nicht absolviert wurden stellt dies ein nicht unbedeutendes Indiz dafür dar, dass die auf dem Grundbuchsatzzug vereinbarten Geschäfte nicht in dieser Form umgesetzt wurden.

#### - Wertsteigerungen Grundstück S

Der Kaufpreis der von HW in das Privatvermögen angeschafften Liegenschaft beträgt laut Vertrag vom 1. August 2000 S 7 Mio.

Die Bp. sieht den von ihr angenommenen Kaufpreis i.H.v. S 8.750.000,- angesichts des vorliegenden Gutachtens von GZ über S 11 Mio als angemessen an.

Die Liegenschaft wurde lt. Bw. von den Verkäufern, der S-KEG und T-KEG mit Vertrag vom 9. Dezember 1999 um S 6,5 Mio erworben.

Die Wertsteigerung belief sich somit laut Bw. innerhalb eines knappen Jahres auf S 500tsd.

Die Bw. moniert, bei dem von der Bp. angenommenen Wert der Liegenschaft S i.H.v. S 8.750.000,- hätte die Wertsteigerung innerhalb eines Jahres v. S 2.250.000,- d.s. 34,61% entsprochen, wobei die Bp. jeglichen Nachweis für einen derart überhöhten Marktpreis schuldig geblieben sei. Laut Bw. ist eine derartige Wertsteigerung nicht erklärlich.

Dass entsprechende Wertsteigerungen auf dem Immobiliensektor durchaus denkbar sind, zeigt sie indes selbst auf.

Demnach wurde die fragliche Liegenschaft S zuvor am 19. Mai 1999 um S 4,5 Mio von der L-GmbH und der HA-GmbH an die S-KEG und die T-KEG verkauft. In diesem Fall betrug die Wertsteigerung innerhalb von rund 7 Monaten S 2 Mio d.s. 44,44%.

Wertsteigerungen beim Zustandekommen von Verträgen sind jeweils aus der subjektiven Sicht von Verkäufer und Käufer zu betrachten. Ungewöhnlich geringe Preise können zum Beispiel auf Notverkäufe beim Veräußerer hinweisen, hohe Preise auf mit dem Kauf des Grundstückes verbundene Erwartungen.

Bei der Beurteilung von Kaufpreisen ist somit immer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (siehe unten). Erwerb der Liegenschaft S

Von Bedeutung ist angesichts der Darstellung der Bp. die von einem Kaufpreis von S 8,75 Mio für die Liegenschaft ausgeht, wohingegen HW bereits einen Kaufpreis von S 7 Mio als überhöht ansieht zwangsläufig die Frage nach dem ihr beigemessenen Wert.

Die Bp. stützt sich zur Untermauerung ihrer Ansicht auf ein Gutachten von GZ, das über Auftrag der C-GesmbH den Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 25.11.1999 (Tag des Augenscheines) mit S 11 Millionen beziffert. Das Gutachten von GZ weist Mängel auf, worauf die Bw. im Rahmen der Berufung zu Recht hinweist.

So geht GZ bei der Berechnung des Ertragswertes für die leer stehenden Wohnungen von einem Ertragswert von S 40 pro m<sup>2</sup> aus. Dieser Wert liegt weit über dem Kategoriemietzins für die Kategorie A obwohl sämtliche fraglichen Wohnungen mit einer Ausnahme der Kategorie D zuzurechnen waren.

Auch der Kapitalisierungszinsfuß von 2,5% erscheint angesichts der zwar guten aber keineswegs Spitzenlage der Liegenschaft als zu gering (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>5</sup>, S 95) der für Mietwohnhäuser von einem Kapitalisierungszinssatz von 4-5% bei Mietwohnhäusern ausgeht.

Als unzutreffend erweist sich jedoch die Behauptung der Bw., wonach das Gutachten zu diesem Wert unter der Voraussetzung gelangt, dass erhebliche weitere Investitionen getätigt, das Objekt ausgebaut und damit wohl zuerst freigemacht würde.



GZ trifft die Bewertung unter der Annahme, dass die Leerstehungen unsaniert weitervermietet werden, wobei er einräumt, dass eine Prüfung über die Erzielbarkeit von Mieten nicht durchgeführt wurde.

Bedeutsam ist die ebenso unzutreffende Darstellung der Bw. im Rahmen der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp., wonach die Nettomiete inklusive Leerstehungen auf Basis der gesetzlich zulässigen Mieten S 19.793,91 betragen habe. Laut ihren Angaben lag der Höchstbetrag des Kategoriemietzinses D bei S 17,20 pro Quadratmeter wobei für Wohnungen in unbrauchbarem Zustand, was auf die meisten Wohnungen zugetroffen sei, sogar nur ein Mietzins i.H.v. S 8,60 pro Quadratmeter erzielbar gewesen wäre.

Die Bp. hatte die Bw. im Rahmen ihrer Stellungnahme darauf hingewiesen, dass Mieten bis zu S 51,04 pro Quadratmeter bezahlt würden, worauf die Bw. erwiderte, dass derartige Mieten die gesetzlichen Bestimmungen über die Mietzinsregelungen verletzen würden.

Die vom Geschäftsführer der Bw. mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 vorgelegten Zinsliste per 5/2000 bestätigt die Ausführungen der Bp.

Für die Wohnung der Kat. D Top. Nr 26-27 wurde für eine Wohnfläche von 56,03m<sup>2</sup> ein Mietzins i.H.v. S 2.903,83 somit S 51,04 pro Quadratmeter erzielt.

Gesamt betrachtet wurden laut Zinsliste für Mai 2002 für die Vermietung sämtlicher Wohnungen (die mit einer Ausnahme alle der Kategorie D zuzurechnen waren) ein durchschnittlicher Mietzins i.H.v. S 25,22 pro Quadratmeter erzielt.

Die Bw. erläutert, der von ihr bestellte Gutachter (GK) gehe von einem erzielbaren Bestandszins vom S 25,22 pro Quadratmeter nur unter der Voraussetzung, dass die erforderlichen Investitionen getätigt würden, um die Wohnungen auf die Kategorie B anzuheben aus.

Auch diese Darstellung erweist sich als nicht richtig.

Das Gutachten von GK begründet die Wertfindung wie folgt:

' - Bei den Leerstehungen wurde aufgrund der Kategorie ein Mietzins von S 25,22 angesetzt. Dies entsprach einer Kat B Wohnung. Dieser Mietzins ist zu vertreten, obwohl fast das gesamte Haus Kat D (S 17,20) aufweist, weil die vermieteten Einheiten durchschnittlich zu diesem Zins vermietet waren.'

GK hat seinen dem Gutachten zugrunde gelegten Wertansatz somit (ohne erforderliche Kategorieanhebung) mit den tatsächlich erzielten Mieten begründet.

Sämtliche befristeten Mietverhältnisse für Wohnungen der Kategorie D, Top Nr. 8, 11, 19, 26-27, 37 liegen über dem hierfür vorgesehenen Kategoriemietzins. Für diese wurde bei einer Wohnfläche von 203,69m<sup>2</sup> ein Mietzins i.H.v. S 6.501,69 somit durchschnittlich S 31,92 pro m<sup>2</sup> erzielt.

Die unbefristeten Mietverhältnisse der Top. Nr. 9, 12,15, 16-17, 18, 28 wurden zu einem Mietzins von einheitlich S 11,5 pro m<sup>2</sup> vermietet.

Die Leerstehungen betrugen umfangmäßig per Mai 2000 734,93m<sup>2</sup> (davon 224,77m<sup>2</sup> Geschäftslokal), die vermieteten Wohnflächen 661,89m<sup>2</sup>.

Das letzte der befristeten Mietverhältnisse lief mit 14. September 2002 aus.

Angesichts dieses Sachverhaltes erweist sich der Ansatz des durchschnittlichen Mietertrages von S 25,22 pro m<sup>2</sup>, in die auch die langfristigen Vermietungen eingerechnet wurden, für die Ermittlung fiktiver Erträge für die Leerstehungen als zu gering, war doch davon auszugehen, dass der nach eigenen Aussagen wirtschaftlich (auf dem Gebiet des Realitätenwesens versierte Erwerber) von höheren erzielbaren Mieterträgen, entsprechend den damaligen Marktverhältnissen ausging, mit höheren Mieten für die Vermietung der leer stehenden Wohnungen rechnen konnte und davon auszugehen war, dass er mit durchschnittlichen Mieterträgen zumindest in Höhe der bestehenden befristeten Mietverträge (S 31,92 pro m<sup>2</sup>) rechnen konnte.

Gleichfalls fragwürdig erscheint der Ansatz des ermittelten Mittelwertes S 25,22 Ertrag pro m<sup>2</sup> auf das Geschäftslokal.

Diesfalls liegt sogar die händische Berechnung von HW vor, die zur Kaufpreisfindung beigetragen haben soll. Aus dieser ist ersichtlich, dass er einem Mietzins von S 12.000,- pro Monat für das Lokal (224,77 m<sup>2</sup>) seinen Überlegungen zugrunde gelegt hat, somit von einem Ertrag von S 53,39 pro m<sup>2</sup> ausgegangen ist.

Der Berechnung ist weiters zu entnehmen, dass HW mit S 2,5 Mio für die Kategorieanhebung gerechnet hat und diese binnen eines Jahres durchführen wollte

('Voraussichtlich vorsichtig geschätzte Einnahmen nach ca. 1 Jahr mindestens 783,324,-').

Weitere, nicht quantifizierte Überlegungen des Geschäftsführers der Bw. betreffen ein ausbaubares Dachgeschoss von rund 220m<sup>2</sup>.

Eine Betrachtung der im Anschluss an den Kauf erzielten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten lässt Zweifel an der Darstellung von HW.

Wurden im Jahr 2000 (Monate 8-12) Erlöse i.H.v. S 84.003,02 erzielt

(monatlich rd. S 16.800,-) so erhöhten sich die Erlöse per 2001 signifikant auf S 570.948,70

(monatlich S 47.579,-) und weiter 2002 auf S 828.268,23 (monatlich S 69.022,-) bei

Reparatur- und Instandsetzungsaufwendungen (Jahre 2000-2002) i.H.v. gesamt rund S 536.000,-.

Die Aufwendungen zur Sanierung der Liegenschaft lagen weit unter den von der Bw.

behaupteten S 6-7 Mio nach deren Leistung eine Kategorieanhebung auf Kategorie A ein

Mietzins von S 34,50 pro Quadratmeter, somit bei einer Nutzfläche von 1.396,82

Quadratmeter von S 48.190,- monatlich erzielbar wäre.

Zwar sind der Kaufentscheidung die Verhältnisse zum Abschluss des Kaufvertrages zugrunde zu legen, diese 'inneren Willensentschlüsse' manifestieren sich jedoch erst in der Folge durch das nach außen tretende tatsächliche Verhalten, die bei Abweichungen zu Schlussfolgerungen führen und gegebenenfalls einen Ausfluss der freien Beweiswürdigung darstellen (idS VwGH Zl. 2005/15/0072 vom 19.3.2008).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2009