



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch NN & Steuerberater Wirtschaftstreuhand & Co KEG Steuerberatungsgesellschaft gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. September 2007 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.***, StNr*** nach der am 15. Mai 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Am 23. Juni 2005 schlossen die X-KEG (kurz X) als Verkäuferin und die BW-KEG (mittlerweile BW, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz BW. oder Bw.) als Käuferin einen Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ*** ab. Im Vertrag wurde festgehalten, dass im Grundbuch noch das Eigentumsrecht für die IMMOBILIEN-LEASING einverleibt ist und dass die X aufgrund des Kaufvertrages vom 23. Juni 2005 außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft ist. Als Kaufpreis wurde im Kaufvertrag ein Betrag von € 2.237.000,00 zuzüglich 20% USt, gesamt somit € 2.684.400,00 ausgewiesen.

Zur Beschaffenheit des Kaufgegenstandes wurde festgehalten, dass die Liegenschaft völlig satz- und lastenfrei und frei von immer gearteten bücherlichen oder auch außerbücherlichen Lasten, Hypotheken, Servituten, Reallasten und sonstigen Besitz- oder Benützungsberechtigungen Dritter – mit Ausnahme der Mietverhältnisse laut Anlage – übertragen wird.

Als Tag der Übergabe wurde der 15. Juni 2005 vereinbart.

2. Grunderwerbsteuerverfahren

Dieser Kaufvertrag wurde mit Abgabenerklärung vom 29. Juni 2005 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (kurz Finanzamt) angezeigt und darin eine Gegenleitung in Höhe von € 2.684.400,00 erklärt.

Dem entsprechend setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. Juli 2005 gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer in Höhe von € 93.954,00 (3,5% von € 2.684.400,00) fest.

3. Kontrollmitteilung

Am 29. November 2006 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes FA ein. Darin wurde mitgeteilt, dass im Zuge der Umsatzsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass die Rechnung bezüglich Vermittlung der Mieter (Gegenleitung) in Höhe von netto € 106.200,00 zuzüglich 20% USt nicht der GrEST unterzogen wurde. Angeschlossen war eine Kopie der Rechnung der X an die Bw. vom 13. Juni 2005 über € 106.200,00 zuzüglich 20% USt (gesamt somit € 127.440,00) in der es heißt:

"Für die Vermittlung der Mieter des Hauses ADRESSE, laut Anhang, verrechnen wir vereinbarungsgemäß 6 Monatsmieten"

Mit Telefax vom 13. Dezember 2006 übermittelte das Finanzamt FA dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien weitere an die Bw. gerichtete Rechnungen sowie eine Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag.

Bei den Rechnungen handelt es sich um Rechnungen der Y-GmbH. (kurz Y) vom 13. Juni 2005 über € 461.000,00 zuzüglich 20% USt (somit gesamt € 553.200,00) für "Außenanlagen" sowie über € 58.000,00 zuzüglich 20% USt (somit gesamt € 69.600,00) für "Einrichtung".

Die Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag, die dem Finanzamt FA am 21. September 2006 von Herrn A (nunmehriger Geschäftsführer der Komplementärin der Bw.) vorgelegt worden war, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Mit Bezugnahme auf die Rechnungen vom 13. Juni 2005 bzw. in Ergänzung zum Kaufvertrag vom 23. Juni 2005 zwischen X als Verkäuferin einerseits und 'BW.' ... als Käuferin andererseits werden folgende Vereinbarungen getroffen:

Die Käuferin verpflichtet sich, die Kosten für die Errichtung der Senkgrube, Dachdeckungen, Spenglerarbeiten, Errichtung einer Mauer, Verlegen von Gasleitungen Zusatzleistungen wie Verlegen von Stromleitungen, Betonierarbeiten, Teerarbeiten, Drainagen verlegen, Regenrinnen anbringen, Böschung abtragen samt zugehörigen Leistungen im Zeitraum 1996 bis 2005 in Höhe von EUR 461.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von EUR 92.200,00 sowie die Kosten für Verkabelungen im Bürogebäude, Umbauarbeiten versetzen, Leitungen

verlegen, 1200m² Böden verlegen etc. im Zeitraum. 2000 bis 2005 in Höhe von EUR 58.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von EUR 11.600,00 zu übernehmen.

Wien, am 24. Juni 2005"

4. Ermittlungen/Vernehmungen durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als Finanzstrafbehörde

4.1. Vernehmungen B und C vom 30. Jänner 2007

Am 30. Jänner 2007 wurden Herr B und Frau C vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als Finanzstrafbehörde wegen des Verdachtes der Grunderwerbsteuerverkürzung vernommen. Die darüber aufgenommene Niederschrift hat folgenden Inhalt:

"Hr. B. gibt bekannt, dass er zum Zeitpunkt der Verwirklichung des o.a. Erwerbsvorganges gemäß § 1 GrEStG aufgrund einer mündlichen internen Geschäftsverteilung der persönlich haftenden Gesellschafterin (KOMPLEMENTÄRIN-ALT AG) der BW-KEG für den Bereich Marketing und für den Bereich steuerliche Angelegenheiten Frau C. zuständig gewesen sei. Frau C. bestätigt die Angaben des Hrn. B..

Frau C. gibt bekannt, dass der Erwerb der o.a. Liegenschaft von einer Firma (Nach Erinnerung von Fr. C. war es die Fa. "C" oder "S") vermittelt wurde. Für die Vermittlung wurde auch Provision verrechnet. Fr. C. kann sich nicht daran erinnern, daß über die Vereinbarung betr. die Vermittlung eine Urkunde (Vermittlungsauftrag etc.) errichtet wurde. Die Firma, die die Vermittlung durchgeführt und die Provision verrechnet hat, ist kein konzessionierter Immobilienmakler. Über die Provision wurde eine Rechnung ausgestellt. Die Vereinbarung betr. die Vermittlung und die damit im Zusammenhang stehende Provision hat Fr. C. für die BW-KEG persönlich abgeschlossen. Die Vereinbarung wurde auf Seiten der Vermittlerfirma von Hrn. A abgeschlossen.

Hr. A. hat Fr. C. informiert, daß die o.a. Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 2.237.000,00 zuzüglich € 447.400,00 USt (gesamt € 2.684.400,00) verkauft werden würde, jedoch von der Käuferin die Zahlung von bei Abschluss des Kaufvertrages bereits durchgeführten Arbeiten zu übernehmen sein würde, wobei die Rechnung über diese Arbeiten von der die Arbeiten ausführenden Firma gelegt werden würde. Fr. C. hat in der Folge auch mit dem Vertreter der Verkäuferfirma (Hrn. D) verhandelt. Fr. C. kann sich nicht mehr genau erinnern, ob sie die Information, daß für die "Vermittlung der Mieter des gegenständlichen Hauses" von der Käuferin ein weiterer Betrag (€ 106.200,00 zuzüglich € 21.240,00 USt (gesamt € 127.440,00) zu bezahlen sein würden, von Hrn. A. oder von Hrn. D. erhalten hat. Hr. D. hat Fr. C. weiters mitgeteilt, daß die Verkäuferfirma, welche die Liegenschaft erst mit Kaufvertrag vom 23.6.2005 erworben hatte, seinerzeit hinsichtlich des gegenständlichen Objektes Mieter gesucht hat, dabei Kosten entstanden sind und diese Kosten nunmehr von der Käuferfirma zu übernehmen wären.

Zwei bis vier Wochen vor Unterzeichnung des Kaufvertrages vom 23.6.2005 (Vertragserrichter war über Auftrag der Käuferfirma RECHTSANWALT) hat sich Fr. C. mit Hrn. A. und Hrn. D. über die o.a. Leistungsinhalte geeinigt. Fr. Mag.W. wurden zu diesem Zeitpunkt keine Rechnungsentwürfe vorgelegt, aber Kaufvertragsentwürfe. Wann die Rechnungen erstellt werden sollten, wurde nicht vereinbart.

Die Rechnung über die durchgeführten Arbeiten wurde am 13.6.2005 erstellt. Die Rechnung betr. die "Vermittlung der Mieter" wurde ebenfalls am 13.6.2005 erstellt und von der Käuferfirma über Drängen des Hrn. D. noch am 17.6.2005 beglichen.

Am 24.6.2005 wurde eine Ergänzungsvereinbarung zum o.a. Kaufvertrag unterzeichnet. Auf der Käuferseite hat Fr. C. unterschrieben. Nach der Erinnerung von Fr. C. wurde von irgendjemandem der Vorschlag gemacht, eine Ergänzung zum Kaufvertrag abzuschließen. Ob dieser Vorschlag von der Käufer- oder Verkäuferseite gekommen ist, ist Fr. C. nicht mehr in Erinnerung. Wer die Ergänzungsvereinbarung verfasst hat, ist Fr. C. nicht in Erinnerung. Über die Grunderwerbsteuerpflicht betr. der Rechnung über die Bauarbeiten hat Fr. C. mit Hrn. D. und Hr. A. vorerst nicht gesprochen. Fr. C. hat in der Folge (Wann, ist ihr nicht in Erinnerung) die Ergänzungsvereinbarung an Fr. E. sicherheitshalber zur Überprüfung einer eventuellen diesbezüglichen Grunderwerbsteuerpflicht übermittelt. Fr. E. hat die Ergänzungsvereinbarung auf eventuelle Grunderwerbsteuerpflicht überprüft und ist zum Schluss gekommen, daß nach der Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 22.5.1980, ZI. 1879/79) keine Grunderwerbsteuerpflicht vorliegt. Fr. E. hat dies Fr. C. telefonisch mitgeteilt. Die Übermittlung an Fr. E. bzw. die Mitteilung an Fr. C. hat Ende 2005/Anfang 2006 im Zuge der Jahresabschlussarbeiten zur Bilanz 2005 stattgefunden.

Fr. C. gibt bekannt, daß sie sich hinsichtlich einer eventuellen Grunderwerbsteuerpflicht betr. die Zahlungen für die "Vermittlung der Mieter" auf die von Hrn. D. nach Rücksprache mit Hrn. F. erteilte Auskunft verlassen hat. Hinsichtlich der vereinbarten Zahlungen für bereits bei Kaufvertragsabschluss fertiggestellte Bauarbeiten ist es Frau C. vorerst selbst logisch erschienen, daß diesbezüglich keine Grunderwerbsteuerpflicht bestehen würde, weil die Bauarbeiten nicht von der Verkäuferfirma ausgeführt und auch nicht von dieser fakturiert werden sollten. Im Zuge der Abschlussarbeiten zur Bilanz 2005 hat Frau C. - w.o. angeführt - jedoch noch Frau E. wegen einer eventuellen Grunderwerbsteuerpflicht gefragt.

Fr. C. wird binnen 2 Wochen der Finanzstrafbehörde die o.a. Vermittlerfirma samt Adresse mitteilen. Darüber hinaus wird Frau C. bekanntgeben, ob vielleicht doch ein schriftlicher Vermittlungsauftrag erteilt wurde. Weiters wird Frau C. Hrn. A. ersuchen, die o.a. Honorarnote über die Vermittlung der Finanzstrafbehörde zu faxen."

4.2. Schreiben des steuerlichen Vertreters der X vom 31.1.2007

Mit Schreiben vom 31.1.2007 teilte der Verteidiger des D dem Finanzamt mit, dass seinem Mandanten die Unterfertigung der Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag nicht Erinnerung sei. Auffällig sei, dass die Unterschrift des Mandanten unüblich groß erfolgt sei.

4.3. Vernehmung des Verteidigers des D vom 7. Mai 2007

Am 7. Mai 2007 wurde von der Finanzstrafbehörde mit dem Verteidiger des Herrn D eine Niederschrift mit folgendem Inhalt aufgenommen:

"Der Verteidiger gibt bekannt, dass Herr D. sich in Rekonvaleszenz befindet und daher den heutigen Termin nicht wahrnehmen kann.

*Der Verteidiger gibt bekannt, dass Herr D. die Verhandlungen über den Verkauf der Liegenschaft EZ*** auf Seiten der Verkäuferfirma geführt hat. Die o.a. Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 23.6.2005 veräußert. Es wurde jedoch nicht vereinbart, dass für die Bauarbeiten, die in der der Finanzstrafbehörde I. Instanz vorliegenden Kopie der Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 24.6.2005 bzw. in den der Finanzstrafbehörde I. Instanz in Kopie vorliegenden Rechnungen vom 13.6.2005 der Y GmbH an die BW-KEG*

aufscheinenden Bauarbeiten weitere Entgelte (Schuldübernahmen etc.) zu leisten sind. Als Gegenleistungen für die Veräußerung der o.a. Liegenschaft wurde zwischen D. (für die Verkäuferfirma) und Frau C. (für die Käuferfirma) lediglich der im o.a. Kaufvertrag angeführte Preis vereinbart. Herr D. hat den Verteidiger informiert, dass die auf der Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag angeführte Unterschrift ("D") gefälscht ist. Der Verteidiger legt ein mit 15.5.2006 datierte Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft beim LG Wiener Neustadt vor, mit der Herr A. verschiedenen Vermögensdelikte und der Fälschung der Unterschrift des Herrn D. auf Mietverträgen im Namen der X-KEG beschuldigt wird. Die o.a. Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag wird in dieser Sachverhaltsdarstellung nicht erwähnt.

*Frau C. hat der Finanzstrafbehörde I. Instanz mitgeteilt, dass der Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft von einer Firma "**C" oder "**S" vermittelt worden und für diese Firma Herr A. aufgetreten wäre. Der Verteidiger teilt mit, dass ihm o.a. Firmen bekannt sind und es sich dabei um die **C-KEG und die **C-Verwaltung-KEG handelt. Der Verteidiger teilt weiters mit, dass die Verkäuferfirma an die beiden o.a. Firmen ebenfalls keinen Auftrag zur Vermittlung des Verkaufes der o.a. Liegenschaft erteilt hat. Dem Verteidiger ist nicht bekannt, ob die Verkäuferfirma an eine andere Firma einen Auftrag zur Vermittlung des Verkaufes der o.a. Liegenschaft erteilt hat, für die eventuell Herr A. mit Frau C. die Verhandlungen geführt haben könnte.*

Der Verteidiger teilt außerdem mit, dass es keinen Auftrag der Verkäuferfirma zur Durchführung der in der o.a. Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag bzw. in den o.a. Rechnungen angeführten Arbeiten gibt.

Die Verkäuferfirma hat die gegenständliche Liegenschaft im Jahre 2004 von der IMMOBILIEN-LEASING gemietet und wurde kurz vor der gegenständlichen Veräußerung von der IMMOBILIEN-LEASING erworben. Die Verkäuferfirma hat sich weder als Mieterin noch als Käuferin der Liegenschaft verpflichtet, die für die o.a. Bauarbeiten angefallenen Kosten zu tragen bzw. eventuelle Verbindlichkeiten aus diesem Titel abzudecken.

Der Finanzstrafbehörde I. Instanz liegt eine Kopie einer Rechnung vom 13.6.2005 der X-KEG an die BW-KEG vor. In dieser Rechnung wird für "die Vermittlung der Mieter des Hauses ADRESSE, vereinbarungsgemäß" der Betrag von € 127.440,00 ausgewiesen. Der Verteidiger gibt bekannt, dass er sich über die der Rechnung zugrundeliegende Vereinbarung noch nicht erkundigt hat und er daher derzeit dazu keine Angaben machen kann."

Dazu legte der Verteidiger eine mit 15. Mai 2006 datierte Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft ***** vor, in der Herr A. verschiedener Vermögensdelikte und der Fälschung der Unterschrift des D. auf Mietverträgen im Namen der X-KEG beschuldigt wird.

4.4. Schriftsatz des Verteidigers des Herrn D. vom 6.6.2007

Mit Schriftsatz vom 6. Juni 2007 führte der Verteidiger des Herrn D. gegenüber der Finanzstrafbehörde aus, dass die Behauptung von C., die Liegenschaft sei von einer Firma **C oder **S vermittelt worden, falsch sei. Das Geschäft sei zwischen D. und C. direkt abgeschlossen worden. Eine Firma, für die Herr A. tätig geworden sei, sei von D. oder der Firma X-KEG nicht beauftragt worden.

Bezüglich der Rechnung 20050037 vom 13. Juni 2005 sei festzuhalten, dass diese Rechnung über die Vermittlung der Mieter vor Verkauf des Objekts an die "BW." gestellt worden und

daher getrennt vom Kaufpreis der später veräußerten Liegenschaft zu sehen sei. Weiters sei die X zum Rechnungserstellungszeitpunkt nur Leasingnehmer gewesen und sei der Wert des von ihr geschaffenen und erhaltenen Mietervolumens getrennt vom Wert der Liegenschaft zu sehen. Ein Mieterpool stelle einen eigens zu bewertenden Vermögenswert dar. Die Rechnung sei als Erlös in der X-KEG verbucht worden.

4.5. schriftliche Stellungnahme A vom 18.6.2007

Mit Schriftsatz vom 18. Juni 2007 gab Herr A gegenüber der Finanzstrafbehörde eine Stellungnahme ab, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Der Kaufvertrag zwischen X-KEG (FN 244101y) und der BW-KEG (FN 262407v) wurde auf Verkäuferseite durch Herrn D, sowie auf Käuferseite durch Frau C gefertigt.

Die Urkunde wurde durch Herrn D erstellt.

Ich war zum angegebenen Zeitpunkt

- weder organschaftlicher Vertreter einer der beiden Gesellschaften. Ich war daher weder berechtigt, noch verpflichtet, eine Abgabenerklärung abzugeben.

Die Rechnung vom 13.06.2005

- wurde von X-KEG ausgestellt-

Die Nebenvereinbarung vom 24.06.2005 wurde nicht von mir gefertigt, oder erstellt.

Ich war zum angegebenen Zeitpunkt weder organschaftlicher Vertreter noch konnte ich eine Grunderwerbsteuererklärung für diese Rechnung ausstellen; Ich war auch nicht mitbeteiligte Parte, bestimmungs- oder Beitragstätter.

Ich wurde lediglich nachträglich organschaftlicher Vertreter der Käuferseite, der BW-KEG."

Dem Schriftsatz angeschlossen waren historische Firmenbuchauszüge der X-KEG und der BW-KEG.

4.6 Vernehmung A vom 20. Juni 2007

Am 20. Juni 2007 wurde Herr A von der Finanzstrafbehörde vernommen. Die darüber aufgenommene Niederschrift hat folgenden Inhalt:

*"Herr A. gibt bekannt, dass er als Geschäftsführer der **C-KEG den o.a. Erwerbsvorgang vermittelt hat. Herr A. legt in diesem Zusammenhang hinsichtlich des Vermittlungshonorars eine an die 'BW. 'KOMPLEMENTÄRIN-ALT AG & Co. KEG gerichtete Rechnung vom 13.6.2005 über € 165.360,-- vor. Herr A. wurde im April/Mai 2005 mündlich von Herrn D. als Geschäftsführer der X-KEG beauftragt, dafür zu sorgen, dass sämtliche Mieter des gegenständlichen Objektes verbleiben, dafür zu sorgen, dass unter den Mieter eine gute Stimmung ist (Zu damaligen Zeitpunkt wollten Mieter, die zusammen etwa 40 % der Nutzfläche gemietet hatten, ausziehen. Weiters war ca. 20 % Leerstehung.). Weiters hatte Herr A. von Herrn D. den Auftrag erhalten, für die restlichen Nutzflächen Mieter zu finden. Außerdem hatte Herr A. von Herrn D. den Auftrag erhalten, den Verkauf des gegenständlichen Objektes an die BW-KEG zu vermitteln und insbesondere der Geschäftsführerin dieser Firma (Frau C.) darstellen, dass es sich um ein gutes Objekt handeln*

würde. Herr A. hat den Auftrag des Herrn D. erfüllt und wurde in der Folge von Herrn D. mündlich informiert, dass die Rechnung an die BW-KEG zu richten ist. Die entsprechende Vereinbarung zwischen der Verkäufer- und der Käuferfirma ist Herrn A. nicht bekannt.

Herr A. legt eine Stellungnahme seines Rechtsanwaltes RA vom 18.6.2007 vor, welche in der Finanzstrafbehörde 1. Instanz noch nicht eingelangt ist [Anmerkung: Es handelt sich hierbei um den unter Punkt 4.5. zitierten Schriftsatz].

Herr A. gibt weiters bekannt, dass die Firma Y Immobilien GmbH vormals Nutzungsberechtigter des gesamten gegenständlichen Objektes war und in das Objekt erhebliche Investitionen getätigt hat. Die Firma Y Immobilien GmbH hatte glaublich 1995 die Mietrechte im gegenständlichen Objekt vom damaligen Eigentümer (Herrn A.) um S 15.000.000,-- zuzügl. USt erworben. Herr A. hat das gegenständliche Objekt glaublich 2001 an die "BAWAG Leasing" verkauft. Der Kaufpreis betrug in etwa brutto € 2.000.000,--. Zum Zeitpunkt des Verkaufes des Objektes hat auch die Y Immobilien GmbH die Nutzungsrechte an die IMMOBILIEN-LEASING abgetreten (glaublich € 300.000,- bis 400.000,-). Herr A. teilt weiters mit, dass mit dem Entgelt für die o.a. Abtretung die von der Y Immobilien GmbH getätigten Investitionen nicht abgegolten waren. Unmittelbar nach dem Verkauf des Objektes an die IMMOBILIEN-LEASING hat die "X" das Objekt von der IMMOBILIEN-LEASING geleast. Herr A. hatte bereits vor dem Kauf des Objektes durch die IMMOBILIEN-LEASING mit Herrn D. mündlich vereinbart, dass Herrn A. die durch die Y Immobilien GmbH getätigten Investitionen bei einem späteren Verkauf des Objektes durch die IMMOBILIEN-LEASING, die nur den aushaftenden Kreditbetrag in Höhe von ca. € 2.000.000,-- zu erhalten hatte, abgegolten werden würden. Herr D. hatte die Absicht, einen Käufer zu finden, der wesentlich mehr als € 2.000.000,-- zahlen würde. Aus dem Differenzbetrag sollten einerseits die Investitionen der Y Immobilien GmbH abgegolten werden und andererseits Herr D. einen Gewinn daraus ziehen. Einen Tag vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages hat die Fa. "X" von der IMMOBILIEN-LEASING das gegenständliche Objekt gekauft. Herr A. führt dazu erklärend weiters aus: Die IMMOBILIEN-LEASING hat verlangt, dass im Kaufvertrag angemerkt wird, dass auf dem Objekt ein rechtskräftiger Abbruchbescheid besteht. Somit wurde das Objekt an die "X" verkauft und im Kaufvertrag von der "X" an die "BW." fand sich dieser Passus nicht mehr.

Herr A. hat bei der Vermittlung des Verkaufes des Objektes an die Fa. "BW." der Geschäftsführerin (Frau C.) mitgeteilt, dass für das Objekt der in der Kaufvertragsurkunde aufscheinende Kaufpreis zu bezahlen sein würde. Herr A. hat Frau C. außerdem mitgeteilt, dass beim Erwerb des Objektes auch die von der Y Immobilien GmbH getätigten Investitionen in Höhe von brutto € 553.200,-- und brutto € 69.600,-- zu bezahlen sein würden. Herr A. hat Frau C. auch über die entsprechende o.a. Vereinbarung mit Herrn D. über die Abgeltung der Investitionen informiert. Herr A. hat Frau C. anlässlich seiner Vermittlungstätigkeit nicht darüber informiert, dass im Zusammenhang mit dem Erwerb des Objektes für die Vermittlung der Mieter ein Betrag in brutto € 127.440,-- zu zahlen sein würde. Herr A. hat jedoch Frau C. darüber informiert, dass an die **C-KEG für die Vermittlung des Objektes ein Honorar von brutto € 165.360,-- zu bezahlen sein würde. Herr A. hat vorher mit Herrn D. vereinbart, dass er die Verpflichtung zur Bezahlung der Vermittlungsprovision an die "BW." überwälzen würde.

Herr A. teilt mit, dass ihm die Ergänzungsvereinbarung vom 24.6.2005 zum o.a. Kaufvertrag seinerzeit nicht bekannt war und er auch an seiner Erstellung nicht mitgewirkt hat. Die Ergänzungsvereinbarung wurde Herrn A. erst vor etwas mehr als einem Jahr anlässlich des Einstieges der Fa. KOMPLEMENTÄRIN-NEU-2 GmbH als Komplementär in die Fa. "BW." bekannt. Herr A. hat nicht die Unterschrift des Herrn D. auf der o.a. Ergänzungsvereinbarung gefälscht.

Herr A. hat an der Erstellung von Kaufvertragsentwürfen nicht mitgewirkt."

4.7. weitere Vernehmung C am 26. Juni 2007

Am 26. Juni 2007 wurde Frau C nochmals von der Finanzstrafbehörde vernommen. Die aufgenommene Niederschrift hat folgenden Inhalt:

"Im Zusammenhang mit der Ergänzungsvereinbarung vom 24.6.2005 zum Kaufvertrag vom 23.6.2005 zwischen der 'X' und der 'BW.'" gibt Frau C. bekannt, dass es ein Anliegen des Herrn A. war, diese Ergänzungsvereinbarung abzuschließen. Herr A. wollte damit dokumentieren, dass die 'BW.'" verpflichtet gewesen ist, die in der Ergänzungsvereinbarung angeführten Kosten für verschiedene Arbeiten zu tragen. Frau C. gibt weiters bekannt, dass sie sich nicht erinnern kann, ob Herr D. die Unterschrift für die 'X' in ihrer Gegenwart geleistet hat. Frau C. hält es sowohl für möglich, dass Herr A. ihr die Ergänzungsvereinbarung bereits mit der Unterschrift des Herrn D. vorgelegt hat, als auch für möglich, dass Herr D. nach ihr unterzeichnet hat. Frau C. ist auch nicht sicher, ob ihr die Ergänzungsvereinbarung von Herrn A. persönlich vorgelegt wurde, per Post übermittelt oder auch von Herrn D. vorgelegt wurde. Frau C. hält diese Ergänzungsvereinbarung auch nicht für besonders bedeutsam, weil sowohl mit Herrn A. als auch mit Herrn D. vorab mündlich vereinbart wurde, dass diese Kosten von der 'BW.'" getragen werden würden.

Im Zusammenhang mit der Rechnung vom 13.6.2005 betr. "Vermittlung der Mieter" gibt Frau C. bekannt, dass ihr Herr D. im Zuge der Verkaufsverhandlungen mitgeteilt hat, dass der 'X' die Aufwendungen für die Suche der Mieter bisher nicht abgegolten wurden und für den Fall des Kaufes der Liegenschaft diese Aufwendungen von der 'BW.'" der 'X' abgegolten werden müssen. Frau C. hat sich für den Fall des Kaufes der Liegenschaft bereit erklärt, die Aufwendungen, welche mit sechs Monatsmieten beziffert wurden, abzugelten. Falls die Liegenschaft von der 'BW.'" nicht gekauft worden wäre, hätte Frau C. der am 13.6.2005 ausgestellten Rechnung widersprochen und den Rechnungsbetrag nicht bezahlt, weil für den Fall des Nichtkaufes der Liegenschaft durch die 'BW.'" kein diesbezüglicher Anspruch bestanden hätte. Eventuell hätte Frau C. auch eine neue Vereinbarung ausgehandelt. Frau C. gibt ergänzend bekannt, dass die Liegenschaft ursprünglich von der IMMOBILIEN-LEASING gekauft hätte werden sollen.

*Im Zusammenhang mit der Rechnung vom 13.6.2005 über die Vermittlungsprovision betr. das gegenständliche Objekt der **C-KEG an die 'BW.'" in Höhe von € 165.360,-- bestätigt Frau C. die Mitteilung des Herrn A., dass die rechnungslegende Firma von der 'X' unter anderem mit der Vermittlung des Verkaufes des Objektes beauftragt wurde und die Rechnung nur deshalb an die 'BW.'" gerichtet werden konnte, weil Frau C. als Vertreterin der 'BW.'" mit Herrn D. als Vertreter der 'X' vereinbart hatte, dass die die 'X' betreffende Vermittlungsprovision im Falle des Erwerbes des gegenständlichen Objektes von der 'BW.'" übernommen werden würde.*

Frau C. gibt bekannt, dass sie die Vereinbarung betr. der Bezahlung der Kosten "für die Vermittlung der Mieter" deshalb nicht beim Finanzamt als weitere Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes angezeigt hat, weil sie der Meinung gewesen ist, dass die Vereinbarung der Übernahme dieser Kosten nicht grunderwerbsteuerpflichtig wäre. Frau C. ist deshalb zu diesen Schluss gekommen, weil diverse Anbieter von Vorsorgewohnungen in Prospekten Vermittlungsprovisionen für Vermittlungen von Mietern auswerfen, welche laut Prospekt ebenfalls nicht grunderwerbsteuerpflichtig sind.

*Frau C. gibt weiters bekannt, dass sie die mit Herrn D. als Vertreter der 'X' getroffene Abmachung betr. der Übernahme der von der **C-KEG der 'BW.'" in Rechnung gestellten Vermittlungsprovision in Höhe von € 165.360,-- deswegen nicht als weitere Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes angezeigt hat, weil sie der Meinung war, dass Vermittlungsprovisionen grundsätzlich nicht grunderwerbsteuerpflichtig wären.*

Frau C. wird versuchen, festzustellen, von wem die o.a. Ergänzungsvereinbarung auf welche Weise der 'BW.'" vorgelegt und an wen und auf welche Weise sie eventuell von 'BW.'" an die 'X' weitergegeben bzw. retourniert wurde. Frau C. wird jedenfalls bis Ende nächster Woche

der Finanzstrafbehörde I. Instanz mitteilen, ob sie schon diesbezügliche Informationen hat oder diese nach ihrem Urlaub (bis 23. oder 24. Juli 2007) diese Unterlagen im Büro des Herrn A. suchen muss und sie sich dann innerhalb von zwei Wochen mit der entsprechenden Information melden wird."

4.8. E-Mail von Frau C vom 5.7.2007

Mit E-Mail vom 5. Juli 2007 teilte Frau C der Finanzstrafbehörde mit, dass sie bezüglich der "Ergänzungsvereinbarung" in ihren Unterlagen gesucht habe und leider keine Kopie gefunden habe. Beim Wechsel des Komplementärs (und damit der Geschäftsführung) habe sie an den neuen Geschäftsführer der KOMPLEMENTÄRIN-NEU-2 GmbH vertreten durch Herrn A. alle Unterlagen übergeben. Leider sei ihr Sekretariat auf Urlaub, jedoch habe sie alles "umgedreht" und nichts gefunden, daher habe sie wenig Hoffnung, dass ihre Sekretärin mehr Erfolg hat. Nach ihrem Urlaub werde sie mit Herrn A. Kontakt aufnehmen und versuchen die Unterlagen von ihm zu bekommen.

Weitere Schriftsätze bezüglich der Ergänzungsvereinbarung langten beim Finanzamt nicht ein.

5. Wiederaufnahme von Amts wegen und neuer Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 11. September 2007 nahm das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien das Grunderwerbsteuerverfahren vom Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und hob den Grunderwerbsteuerbescheid vom 12. Juli 2005 auf. Gleichzeitig erging eine neuerliche Sachentscheidung und wurde die Grunderwerbsteuer mit € 126.000,00 (3,5 % von € 3.600.000,00) festgesetzt. Dadurch ergab sich eine Nachforderung von € 32.046,00.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Begründung zur Wiederaufnahme:

Aufgrund der unten unter 1) bis 3) angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen wurde das Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen. Im Rahmen der Ermessensübung wurde dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit vor dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit der Vorrang eingeräumt.

1) Am 24.6.2005 wurde eine Ergänzungsvereinbarung zum o.a. Kaufvertrag abgeschlossen. Die Käuferfirma hat sich damit verpflichtet, die Kosten für diverse im Zeitraum 1996 bis 2005 durchgeführte Arbeiten in Höhe von € 461.000,-- zuzüglich 20 % UST in Höhe von € 92.200,-- (daher gesamt € 553.200,--) und für weitere im Zeitraum 2000 bis 2005 durchgeführte Arbeiten in Höhe von € 58.000,-- zuzüglich 20 % UST in Höhe von € 11.600,-- (daher gesamt € 69.600,--) zu übernehmen. Hinsichtlich dieser Arbeiten liegen auch zwei Rechnungen vom 13.6.2005 der Y Gesellschaft m.b.H., die diese Arbeiten durchgeführt hat, an die Käuferfirma über die o.a. Beträge vor.

Die o.a. Beträge (gesamt € 622.800,--) sind auf Grund der Ergänzungsvereinbarung als Gegenleistung im Sinne der §§ 4 bzw. 5 GrEStG für den Liegenschaftserwerb anzusehen, da die Verpflichtung, sie zu bezahlen, untrennbar mit dem Liegenschaftserwerb verbunden ist. Dafür spricht weiters, dass Frau C, die bei Vertragsabschluss die Geschäftsführung der

Käuferfirma wahrgenommen hat, bekanntgegeben hat, dass sie mit Herrn D, der bei Vertragsabschluss die Geschäftsführung der Verkäuferfirma wahrgenommen hat, vorab mündlich vereinbart hat, dass die o.a. Kosten von der Käuferfirma getragen werden würden. Frau C hat weiters mitgeteilt, dass sie von Herrn A, der die Veräußerung der Liegenschaft als Geschäftsführer der **C-KEG vermittelt hat, vor Abschluss des Kaufvertrages informiert worden ist, dass die Käuferfirma die Zahlung von bei Abschluss des Kaufvertrages bereits durchgeführten Arbeiten zu übernehmen hat, wobei Rechnungen über diese Arbeiten von der die Arbeiten ausführenden Firma gelegt werden würden. Herr A hat dies bestätigt.

2) Mit Rechnung vom 13.6.2005 hat die Verkäuferfirma gegenüber der Käuferfirma für die "Vermittlung der Mieter" den Betrag von € 106.200,-- zuzüglich UST in Höhe von € 21.240,-- (daher gesamt € 127.440,--) geltend gemacht. Laut Frau C hat Herr D im Zuge der Verkaufsverhandlungen mitgeteilt, dass der Verkäuferfirma die Aufwendungen für die Suche der Mieter bisher nicht abgegolten worden wären und für den Fall des Kaufes der Liegenschaft diese Aufwendungen von der Käuferfirma abgegolten werden müssen. Frau C hat weiters bekanntgegeben, dass sie sich für den Fall des Kaufes der Liegenschaft bereiterklärt hat, die o.a. Aufwendungen abzugelten. Die Vereinbarung der Abgeltung der o.a. Aufwendungen stellt daher, da sie untrennbar mit dem Erwerb der Liegenschaft verbunden ist, eine weitere Gegenleistung im Sinne der §§ 4 bzw. 5 GrEStG dar.

3) Mit Rechnung vom 13.6.2007 hat die **C-KEG gegenüber der Käuferfirma für die Vermittlung der Veräußerung der o.a. Liegenschaft € 165.360,-- geltend gemacht. Herr A hat bekanntgegeben, dass die o.a. Firma im April/Mai 2005 mündlich von Herrn D beauftragt worden ist, dafür zu sorgen, dass sämtlich Mieter des gegenständlichen Objektes verbleiben und dass unter den Mietern eine gute Stimmung ist. Weiters hatte Herr D den Auftrag erteilt, für die restlichen Nutzflächen Mieter zu finden und den Verkauf des Objektes an die spätere Käuferfirma zu vermitteln und insbesondere Frau C darzustellen, dass es sich um ein gutes Objekt handeln würde. Laut Herrn A hat die beauftragte Firma den Auftrag erfüllt und wurde Herr A von Herrn D mündlich informiert, dass die Rechnung an die Käuferfirma zu richten ist. Frau C hat bekanntgegeben, dass sie mit Herrn D vereinbart hat, dass das die o.a. Verkäuferfirma betreffende Honorar im Falle eines Erwerbes der Liegenschaft von der Käuferfirma übernommen werden würde und deshalb die Rechnung an die Käuferfirma gerichtet werden konnte. Die Vereinbarung der Abgeltung dieses Honorars stellt daher, da sie untrennbar mit dem Erwerb der Liegenschaft verbunden ist, eine weitere Gegenleistung im Sinne der §§ 4 bzw. 5 GrEStG dar.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Berechnung

Kaufpreis laut Kaufvertrag	€ 2.684.400,00
Gegenleistung gem. Pkt. 1)	€ 622.800,00
Gegenleistung gem. Pkt. 2)	€ 127.440,00
Gegenleistung gem. Pkt. 3)	€ 165.360,00
Gesamtgegenleistung	€ 3.600.000,00

6. Berufung

In der ausdrücklich nur gegen den Bescheid über die Festsetzung von Grunderwerbsteuer eingebrachten Berufung wandte die Bw. Folgendes ein:

"Ad 1. Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag"

Es ist richtig, dass am 24. Juni 2005 eine Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 23. Juni 2005 abgeschlossen wurde, Hierin wurde vereinbart, dass sich die Käuferin verpflichtet, die Kosten für die Errichtung der Senkgrube samt zugehörigen Leistungen im Zeitraum 1996 bis 2005 in Höhe von Euro 461.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von Euro 92.200,00 sowie die Kosten für Verkabelungen im Bürogebäude im Zeitraum 2000 bis 2005 in Höhe von Euro 58.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer von Euro 11.600,00 zu übernehmen. Diese Beträge wurden in der Folge auch bezahlt.

Die Kosten für die Errichtung der Senkgrube und der Verkabelungen wurden der Verkäuferin direkt vom leistungserbringenden Unternehmen, der Y Gesellschaft m.b.H. in Rechnung gestellt. Die Rechnungslegung erfolgte mit Datum 13. Juni 2005.

Die Einbeziehung der obigen Beträge in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erfolgte mit der Begründung, dass die Bezahlung untrennbar mit dem Liegenschaftserwerb verbunden wäre. Mündlich wäre vereinbart gewesen, dass die Rechnungen vom Käufer zu bezahlen wären.

Zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG gehört nicht nur der Kaufpreis, sondern auch alle vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen.

Jedoch gehören Leistungen, die der Erwerber zwar verspricht, die jedoch ausschließlich ihm selbst zugute kommen, nicht zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG (VwGH 22.05.1980, [1879/79](#)). Bei den obigen Leistungen handelt es sich um Leistungen, die ausschließlich dem Erwerber zugute kommen (bauliche Investitionen in die Liegenschaft), die daher in Entsprechung des genannten Erkenntnisses nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Zudem hat das Finanzamt XY. zu den obigen Leistungen wie folgt ausgeführt (und den Vorsteuerabzug für die Käuferin damit verwehrt) : laut Punkt V des Kaufvertrages zwischen der BW-KEG und der Fa. X-KEG vom 23.6.2005 wurde das Objekt satz- und lastenfrei übertragen. Die Übernahme weiterer Kosten oder ein Verweis auf Zusatzvereinbarungen sind im Kaufvertrag nicht ersichtlich. Die Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag mit Datum 24.06.2005, welche von Herrn A. am 21.09.2006 vorgelegt wurde, erscheint nachgeholt und daher nicht glaubhaft. Da die in der Rechnung angeführte Leistung der Y Immobilien GmbH nicht für die BW. KOMPLEMENTÄRIN-ALT GmbH & Co KEG erbracht wurde, kann die Vorsteuer aus diesen Rechnungen nicht anerkannt werden.

Damit gibt das Finanzamt XY. unmissverständlich seine Rechtsansicht bekannt, dass es sich bei den Beträgen eben NICHT um eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes handelt, andernfalls wäre die Umsatzsteuer anzuerkennen gewesen. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben berufen wir uns auf diese Rechtsansicht. Es ist unsachgerecht und rechtswidrig, dass in derselben Causa von den Abgabenbehörden divergierende Rechtsansichten vertreten werden.

Wir beantragen daher, diese Leistungen nicht der Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Ad 2. Vermittlung der Mieter

Diese Leistung wurde vom Finanzamt XY anlässlich der soeben abgeschlossenen Nachschau als nicht fremdüblich angesehen und stellt daher - laut Rechtsansicht des Finanzamtes XY - eine steuerlich unbeachtliche Leistung an eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft dar. Der Gegenleistungscharakter wird aberkannt. Da es sich um eine steuerlich unbeachtliche Transaktion in der Privatsphäre der Gesellschafter handelt, liegt keine Gegenleistung für den Grundstückserwerb vor und diese Zahlung unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.

Ad 3. Vermittlung der Liegenschaft

*Die Vermittlung einer Liegenschaft, die dem Käufer in Rechnung gestellt wird, unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer. Die in der Bescheidbegründung angeführten Aktivitäten der **C-KEG stellen Leistungen dar, die üblicherweise durch Immobilienvermittler erbracht werden. Selbstverständlich gehört die Darstellung des Objektes als gute Geldanlage in die Aufgaben des Vermittlers, ohne dass dies zu einer Gegenleistung für den Grundstückserwerb wird, im übrigen gelten hier auch die Grundsätze des unter Punkt 1. genannten Erkenntnisses. Für die Vermittlung der Mietverträge wurde eine gesonderte Rechnung gelegt, seitens des Verkäufers, diese Leistung wurde daher nicht von der ***C in Rechnung gestellt. Da alle Flächen vermietet waren, war es auch nicht Aufgabe der ***C, Mietverträge zu vermitteln und hat diese das auch nicht getan. Sie hat lediglich eine im Geschäftsleben übliche, den Honorargrundsätzen der Makler entsprechende Vermittlungsprovision in Rechnung gestellt. Die Bezahlung der Vermittlungsleistung ist in allen Fällen von Grundstückstransaktionen verpflichtend, um das Grundstück erwerben zu können, stellt jedoch keine Leistung an den Veräußerer dar, weder eine Haupt- noch eine Nebenleistung. Diese Leistung wird ausschließlich im Interesse des Käufers erbracht.*

Wir beantragen daher, den Bescheid ersatzlos aufzuheben."

7. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"ad 1)

In den Ausführungen im Pkt. 1) der Berufungsbegründung wird behauptet, dass die gegenständlichen Leistungen ausschließlich der Erwerberin zugute kommen und daher nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen würden.

Dazu wird festgestellt, dass die gegenständlichen Arbeiten nicht von der Käuferin in Auftrag gegeben wurden, bei der Verwirklichung des Erwerbsvorganges bereits durchgeführt waren, in die Liegenschaft samt Gebäude werterhöhend eingeflossen sind und sich der Erwerbsvorgang daher auf die Liegenschaft samt Gebäude nach Durchführung der werterhöhenden Arbeiten gerichtet hat. Dies ergibt sich auch aus den im Pkt. 1) der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführten Vereinbarungen und Aussagen.

In diesem Zusammenhang wurde in der Berufungsbegründung weiters festgestellt, dass das Finanzamt XY. die in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer bei der Liegenschaftserwerberin nicht als Vorsteuer anerkannt hätte, weil die entsprechenden Leistungen nicht an die Liegenschaftserwerberin erbracht worden wären. Das Finanzamt XY. hätte damit unmissverständlich kundgetan, dass es sich bei den in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Beträgen nicht um eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes handeln würde und daher dürfe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach dem Grundsatz von Treu und Glauben diese Beträge nicht als Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb betrachten.

Dazu wird festgestellt, dass das Finanzamt XY. nicht für die Bearbeitung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerfalles zuständig ist und daher schon aus diesem Grunde der Grundsatz von Treu und Glauben - gleichgültig, welche Feststellungen das Finanzamt XY. tatsächlich getroffen hat - keinesfalls zur Anwendung kommen kann. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Argumentation im Pkt. 1) der Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen, welche vollinhaltlich aufrechterhalten wird.

ad 2)

In den Ausführungen im Pkt. 2) der Berufungsbegründung wird festgestellt, dass das Finanzamt XY. die gegenständliche Leistung als nicht fremd üblich angesehen hätte und es sich daher um eine steuerlich unbeachtliche Leistung in der Privatsphäre handeln würde. Die Leistung würde daher nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Dazu wird festgestellt, dass es für die Beurteilung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerfalles selbstverständlich rechtlich ohne Bedeutung ist, was das Finanzamt XY. eventuell in einer von diesem Finanzamt zu beurteilenden Steuerangelegenheit entschieden hat. Hinsichtlich des Grunderwerbsteuerfalles wird jedenfalls die im Pkt. 2) der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführte Argumentation vollinhaltlich aufrechterhalten.

ad 3)

In den Ausführungen im Pkt 3) der Berufungsbegründung wird im Wesentlichen behauptet, dass es sich bei der gegenständlichen Leistung um eine Vermittlungsleistung handeln würde, welche ausschließlich im Interesse der Käuferin "erbracht werden" würde. Diese Leistung würde daher keine Gegenleistung im Sinne des GrEStG darstellen.

Dazu wird festgestellt, dass nach den Ermittlungen des Finanzamtes (s. Pkt. 3) der Begründung des angefochtenen Bescheides) der gegenständliche Auftrag vom Geschäftsführer der persönlich haftenden und vertretungsbefugten Gesellschafterin der Verkäuferin (und nicht von der Käuferin) erteilt worden ist und von diesem Geschäftsführer mit der Geschäftsführerin der persönlich haftenden und vertretungsbefugten Gesellschafterin der Liegenschaftskäuferin vereinbart worden ist, dass das gegenständliche Honorar im Falle eines Erwerbes der Liegenschaft durch die spätere Käuferin von dieser übernommen werden würde. Die Vereinbarung der Abgeltung des Honorars stellt daher, da sie untrennbar mit dem Erwerb der Liegenschaft verbunden ist, eine Gegenleistung im Sinne der §§ 4 bzw. 5 GrEStG dar. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Argumentation im Pkt. 3) der Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen, welche vollinhaltlich aufrechterhalten wird.

Die Berufung war daher als in allen Punkten unbegründet abzuweisen."

8. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

9. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

9.1. Ermittlungen seitens des Unabhängiger Finanzsenat

Vor Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde vom UFS Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt zu ErfNr.*** samt den bezughabenden Straftakt der Finanzstrafbehörde, durch Abfragen im Grundbuch zu EZ*** (samt Einsicht in die Urkundensammlung) und im Firmenbuch hinsichtlich der am Vorgang beteiligten Gesellschaften sowie durch Einsicht in den Gerichtsakt des GERICHTES zu GZ. xxCgxxx.

9.2. mündliche Verhandlung

Bei der am 15. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Verhandlung ist für die Berufungswerberin Herr A in Begleitung von Herrn Rechtsanwalt und Herrn Steuerberater erschienen. Herr Steuerberater erklärte unter Berufung auf die an die NN & Steuerberater Wirtschaftstreuhand & Co KEG Steuerberatungsgesellschaft erteilte Vollmacht, dass die Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasst.

Nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage zur Niederschrift) referiert worden war, erklärte der steuerliche Vertreter der Bw. (kurz PV) dass es zum vorgetragenen Sachverhalt folgende Ergänzungen gebe:

Sämtliche angeführten Rechnungen seien seitens des Finanzamtes XY umsatzsteuerrechtlich und einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt worden, da laut Ansicht des Finanzamtes Mödling kein Leistungsaustausch erfolgt sei. Das Umsatzsteuerverfahren und das Feststellungsverfahren seien noch nicht abgeschlossen.

Herr A erklärte nochmals, dass beim Verkauf der Liegenschaft an die Bw. die früheren Investitionen der Y-GmbH abzugelten gewesen seien. Diese Rechnungen seien nicht nur gelegt, sondern auch von der Bw. bezahlt worden. Ebenso habe die **C-KEG die Rechnungen nicht nur gelegt, sondern seien diese auch bezahlt worden.

Zum nochmalige Einwand des Parteienvertreters, dass seitens des Finanzamtes XY sämtliche Rechnungen nicht als Anschaffungskosten qualifiziert worden seien, erklärte der Vertreter der Amtspartei, dass es zum eigentlichen Sachverhalt keine Ergänzungen gebe, hier gehe es ausschließlich um die Grunderwerbsteuerrechtliche Würdigung.

Zum Hinweis des Parteienvertreters, dass vom Finanzamt XY der im Kaufvertrag ausgewiesene Nettopreis (ohne Umsatzsteuer) plus die Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten angesetzt worden seien, erwiderte der Vertreter der Amtspartei, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Gegenleistung alles sei, was der Erwerber aufwenden müsse, um das Grundstück zu erhalten. Im berufsgegenständlichen Fall habe die Bw. zusätzlich zum Kaufpreis weitere Leistungen erbracht, die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Das Finanzamt ersuche um Abweisung der Berufung.

Der Parteienvertreter ersuchte abschließend um Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

1.1 Beteiligungsverhältnisse und Vertretungsbefugnis

1.1.1. Berufungswerberin

Die BW-KEG (nunmehr BW, FN***1, die nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) wurde bei Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages im Juni 2005 von Frau C als Geschäftsführerin der Komplementärin – der KOMPLEMENTÄRIN-ALT AG (seit 26. Juli 2005 KOMPLEMENTÄRIN-ALT GesmbH, FN 182443 z) vertreten. Seit Sommer 2006 ist die KOMPLEMENTÄRIN-NEU GmbH (deren Firmenwortlaut früher KOMPLEMENTÄRIN-NEU-1 bzw. KOMPLEMENTÄRIN-NEU-2 GmbH lautete, FN***2, kurz KOMPLEMENTÄRIN-NEU*) die Komplementärin der Bw. und vertritt seither deren Geschäftsführer, Herr A, die Bw.

Kommanditisten der Bw. waren zur Zeit des Vertragsabschlusses Frau C und die X Holding GmbH (FN***3).

1.1.2. Verkäuferin

Die X Holding GmbH (FN***3) war außerdem die Komplementärin der X-KEG und vertrat deren Geschäftsführer, Herr D, die Verkäuferin.

1.1.3 Weitere involvierte Gesellschaften/Personen

Herr A war zur Zeit des Vertragsabschlusses Geschäftsführer der Y-GmbH (FN***4) und vertrat er die **C-KEG (FN***5, Komplementärin: KOMPLEMENTÄRIN-NEU*) und die **C-Verwaltung-KEG (FN***6, Komplementärin: KOMPLEMENTÄRIN-NEU*).

Frau C, Herr A und Herr D und die von diesen vertretenen Gesellschaften standen seit Jahren in Geschäftsbeziehungen und gab es eine Vielzahl von gemeinsamen Kooperationen und wirtschaftlichen Verflechtungen. Auf Grund des Vertrauensverhältnisses wurden Verträge zwischen den drei genannten Personen und "ihren" Gesellschaften häufig nur mündlich abgeschlossen. In der Zwischenzeit wurden die Kooperationen beendet und wurden wechselseitig Zivilprozesse angestrengt bzw. Sachverhaltsdarstellungen bei Staatsanwaltschaften eingebracht.

1.2. Eigentumsverhältnisse/Nutzungsrechte vor Kaufvertragsabschluss

Ursprünglich war Herr A Eigentümer der Liegenschaft. 1995 räumte Herr A der Y-GmbH (FN***4, Geschäftsführer A) gegen Entgelt Nutzungsrechte an dem auf der Liegenschaft errichteten Objekt ein [laut Angaben des Geschäftsführers A betrug das Entgelt

S 15.000.000,-- zuzügl. USt]. In der Folge tätigte die Y-GmbH als Nutzungsberechtigte umfangreiche Investitionen.

Im Jahr 2000 wurde die Liegenschaft EZ*** von der KOMPLEMENTÄRIN-NEU GmbH (deren Firmenwortlaut damals noch KOMPLEMENTÄRIN-NEU-1 lautete, Geschäftsführer A) erworben.

Die Verwaltung der Liegenschaft erfolgte durch eine Gesellschaft, die von Herrn A vertreten wird (**C-Verwaltung-KEG (FN***6)).

2004 verkaufte die KOMPLEMENTÄRIN-NEU GmbH die Liegenschaft an die IMMOBILIEN-LEASING (laut Angaben des Geschäftsführers A betrug der Kaufpreis ca. € 2.000.000,00). Gleichzeitig mit dem Verkauf trat auch die Y Immobilien GmbH die Nutzungsrechte an die IMMOBILIEN-LEASING gegen Entgelt ab [laut Angaben des Geschäftsführers A betrug das Entgelt € 300.000,00 bis 400.000,00). Mit diesem Entgelt für die Abtretung der Nutzungsrechte wurden die von der Y Immobilien GmbH auf der Liegenschaft getätigten Investitionen nicht abgegolten. Unmittelbar nach dem Verkauf des Objektes an die IMMOBILIEN-LEASING leaste die X (Geschäftsführer D) das Objekt von der IMMOBILIEN-LEASING (Leasingvertrag vom 27. Februar 2004). Bereits vor dem Kauf des Objektes durch die IMMOBILIEN-LEASING wurde zwischen Herrn A und Herrn D mündlich vereinbart, dass Herrn A die durch die Y Immobilien GmbH getätigten Investitionen bei einem späteren Verkauf des Objektes durch die IMMOBILIEN-LEASING, die nur den aushaftenden Kreditbetrag in Höhe von ca. € 2.000.000,00 zu erhalten hatte, abgegolten werden.

1.2.3. Vereinbarung anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft von der X an die Bw.

Herr D. hatte die Absicht, einen Käufer zu finden, der wesentlich mehr als die rund € 2.000.000,00 bezahlt, die die X ihrerseits an die IMMOBILIEN-LEASING für den Erwerb der Liegenschaft zu zahlen hatte. Aus dem Differenzbetrag sollten einerseits die Investitionen der Y Immobilien GmbH abgegolten werden und andererseits wollte Herr D. (über die X) daraus einen Gewinn ziehen.

Im April/Mai 2005 beauftragte Herr D namens der X mündlich Herrn A (bzw. eine „seiner“ Gesellschaften - **C-Verwaltung-KEG (FN***6) dafür zu sorgen, dass sämtliche Mieter im gegenständlichen Objekt verbleiben und sollte Herr A für die restlichen Nutzflächen Mieter finden. Außerdem erteilte Herr D namens der X mündlich einen Vermittlungsauftrag an die **C-KEG (FN***5) für den Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft, wobei Herr A insbesondere gegenüber Frau C darstellen sollte, dass es sich um ein gutes Objekt handle.

In der Folge wurde der gegenständliche Kaufvertragsabschluss durch Herrn A als Geschäftsführer der **C-KEG angebahnt. Die Kaufvertragsverhandlungen und die

Vereinbarungen über Kaufpreis und Zahlungsbedingungen wurden zwischen C, D und A geführt, die auf Grund der wirtschaftlichen Verflechtungen "ihrer" Gesellschaften in ständigem Kontakt standen.

Herr A teilte Frau C, die bei Vertragsabschluss die Bw. vertrat, mit, dass die Käuferin der Liegenschaft neben dem Kaufpreis noch Zahlungen für bereits durchgeführte Arbeiten zu leisten hat, wobei Rechnungen über diese Arbeiten von der die Arbeiten ausführenden Firma gelegt werden würden. In der Folge wurde mündlich zwischen Frau C als Vertreterin der Bw. und Herrn D als Vertreter der X vereinbart, dass die "Investitionskosten" in Höhe von brutto € 553.200,-- und brutto € 69.600,-- von der Bw. übernommen werden. Herr A wurde von Herrn D mündlich informiert, dass die Rechnungen an die Käuferin zu richten sind.

Im Zuge der Verkaufsverhandlungen teilte Herr D weiters Frau C mit, dass der X die Aufwendungen für die Suche der Mieter bisher nicht abgegolten worden sind und dass für den Fall des Kaufes der Liegenschaft diese Aufwendungen von der Käuferin abgegolten werden müssen. Frau C erklärte sich für den Fall des Kaufes der Liegenschaft namens der Bw. bereit, der X auch die Aufwendungen für die "Mietersuche" im Ausmaß von sechs Monatsmieten abzugelten.

Herr A informierte Frau C. weiters darüber, dass an die **C-KEG für die Vermittlung des Objektes ein Honorar von brutto € 165.360,00 zu bezahlen ist. Herr A hat vorher mit Herrn D. vereinbart, dass er die Verpflichtung zur Bezahlung der Vermittlungsprovision an die "BW." überwälzen würde. Auch dies wurde von Frau C. namens der Bw. akzeptiert.

Nach dem zwischen Frau C, Herrn D und Herrn A mündlich Einigung erzielt wurde, welche Leistungen die Bw. zu erbringen hat, um die Liegenschaft zu erhalten, wurden am 13. Juni 2005 folgende Rechnungen an die Bw. gelegt:

- 1) Ausgangsrechnung 20050037 der X über € 106.200,00 zuzüglich 20% USt (gesamt somit € 127.440,00) für "*Vermittlung der Mieter des Hauses ADRESSE, laut Anhang, verrechnen wir vereinbarungsgemäß 6 Monatsmieten*"
- 2) Ausgangsrechnung 20050001 der Y-GmbH. über € 461.000,00 zuzüglich 20% USt (somit gesamt € 553.200,00) für "Außenanlagen"
- 3) Ausgangsrechnung 20050002 der Y-GmbH. über € 58.000,00 zuzüglich 20% USt (somit gesamt € 69.600,00) für "Einrichtung".
- 4) Ausgangsrechnung 20050002 der **C-KEG über € 137.800,00 zuzüglich USt (somit insgesamt € 165.360,00) für "die Vermittlung des Kaufvertrages mit der X".

Auf Drängen von Herrn D. wurden die Rechnung der X von der Bw. noch vor Kaufvertragsunterzeichnung am 17. Juni 2005 beglichen.

Einen Tag vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages hat die X die Liegenschaft von der IMMOBILIEN-LEASING gekauft und wurde im Kaufvertrag über Verlangen der IMMOBILIEN-LEASING angemerkt, dass auf für das Objekt ein rechtskräftiger Abbruchbescheid vorliegt. Im Kaufvertrag von der "X" an die Bw. findet sich dieser Passus nicht.

Am 23. Juni 2005 wurde der schriftliche Kaufvertrag über die Liegenschaft zwischen der X und der Bw. unterzeichnet. Darin wurde ein Kaufpreis von € 2.237.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer, somit insgesamt € 2.684.400,00 ausgewiesen. Weitere von der Bw. zu erbringende den Leistungen werden darin nicht erwähnt.

Einen Tag später, am 24. Juni 2005 wurde vom Vertreter der X und der Vertreterin der Bw. die "Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag" unterzeichnet, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Mit Bezugnahme auf die Rechnungen vom 13. Juni 2005 bzw. in Ergänzung zum Kaufvertrag vom 23. Juni 2005 zwischen X als Verkäuferin einerseits und 'BW.' ... als Käuferin andererseits werden folgende Vereinbarungen getroffen:

Die Käuferin verpflichtet sich, die Kosten für die Errichtung der Senkgrube, Dachdeckungen, Spenglerarbeiten, Errichtung einer Mauer, Verlegen von Gasleitungen Zusatzleistungen wie Verlegen von Stromleitungen, Betonierarbeiten, Teerarbeiten, Drainagen verlegen, Regenrinnen anbringen, Böschung abtragen samt zugehörigen Leistungen im Zeitraum 1996 bis 2005 in Höhe von EUR 461.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von EUR 92.200,00 sowie die Kosten für Verkabelungen im Bürogebäude, Umbauarbeiten versetzen, Leitungen verlegen, 1200m2 Böden verlegen etc. im Zeitraum. 2000 bis 2005 in Höhe von EUR 58.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von EUR 11.600,00 zu übernehmen."

Damit wurde von den Vertragsparteien schriftlich festgehalten, zur Bezahlung welcher Beträge sich die Bw. bereits vor Kaufvertragsunterzeichnung mündlich gegenüber der X verpflichtet hatte. Die in der Vereinbarung genannten Beträge wurden in der Folge von der Bw. bezahlt, wobei die Finanzierung dieser Beträge durch einen von der Bw. bei der BANK aufgenommenen Kredit erfolgte.

2. Beweiswürdigung

Diese Feststellungen gründen sich insbesondere auf das Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben und die im Kern übereinstimmenden Aussagen von Frau C und von Herrn A vor der Finanzstrafbehörde sowie auf die eingesehenen Unterlagen. Bei der mündlichen Verhandlung wurde von Herrn A nochmals bestätigt, dass beim Verkauf der Liegenschaften

die früheren Investitionen auf der Liegenschaft von der Bw. abzugelten waren und dass sämtliche strittigen Rechnungen von der Bw. auch tatsächlich bezahlt wurden.

3. grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß [§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß [§ 5 Abs 2 Z. 1 GrEStG 1987](#) gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß [§ 5 Abs 3 GrEStG 1987](#) sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26. 6. 2003, [2003/16/0077](#)).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn ([§ 21 BAO](#)) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Verkäufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl. Fellner, aaO, Rz 6 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, dann ist sie als

Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Zum Begriff "sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (vgl. VwGH 27.1.1999, [97/16/0432](#)). Leistungen des Erwerbers an einen Dritten sind insbesondere dann in den Bereich der Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie den Veräußerer von einer ihn treffenden Verpflichtung befreien (vgl. VwGH 20. 2. 2003, [2002/16/0123](#)). Zur Gegenleistung gehören grundsätzlich auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es aufgrund des Gesetzes, sei es aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (vgl. ua VwGH 22.5.1980, [1879/79](#)).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 66 unter Hinweis auf BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBl II 898 sowie BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440).

Nach der langjährigen Judikatur des VwGH zur sog. "Bauherrenproblematik" sind dann, wenn sich ein Erwerber in ein vorgegebenes Baukonzept einbinden lässt, alle diesbezüglichen Verträge - dh. neben dem Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil ebenso der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes, dies selbst bei Verschiedenheit zwischen dem Grundstücksveräußerer und dem Bauführer - in den Grunderwerbssteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindert die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage nicht, wenn die Abreden über einen Grundstückskauf und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses - wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. ua. VwGH 26.3.1992, [90/16/0211](#), 0212). Diese Rechtsprechung lässt sich auf jene Fälle übertragen, in denen in Streit gezogen ist, ob Aufschließungskosten als

Gegenleistung zu qualifizieren sind. Selbst wenn der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 22.5.1980, 1879/79, betreffend Aufschließungskosten entschieden hat, dass eine bereits den Verkäufer treffende Leistungsverpflichtung dann, wenn sie vom Käufer übernommen wird und er diesbezüglich den Verkäufer schad- und klaglos hält, als "übernommene sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu beurteilen ist, dann ist damit noch nicht gesagt, dass NUR unter dieser Voraussetzung eine derartige Leistung zur Gegenleistung zu rechnen ist. Vielmehr kommt es nicht darauf an, ob die Leistung ausschließlich dem Beschwerdeführer (= Käufer) zugute kam oder ob im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für die Verkäufer bereits die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Kosten bestand, sondern letztlich darauf, ob der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auf den Erwerb einer aufgeschlossenen Parzelle gerichtet und der Erwerb der Parzelle im unaufgeschlossenen Zustand faktisch gar nicht möglich oder undenkbar war (vgl. VwGH 25.2.1993, [91/16/0031](#)).

Auch die vom Verkäufer übernommene Verpflichtung, das Honorar des Realitätenvermittlers des Verkäufers zu bezahlen, gehört zur Gegenleistung. Wenn nur der Käufer eines Grundstücks dem Vermittler eine Provision zahlt, gehört die Provision zum grunderwerbsteuerpflichtigen Entgelt, soweit der Käufer eine Provisionsverpflichtung des Verkäufers übernommen hat (vgl. VwGH 10.9.1970, [1109/69](#)). Soweit der Käufer eine eigene Provisionsverpflichtung erfüllt, gehört sie nicht in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer (vgl. Fellner, aaO, Rz 78 zu § 5 GrEStG).

Im gegenständlichen Fall hat den Auftrag über die Vermittlung des Grundstückes der Verkäufer erteilt und hat sich Frau C namens der Bw. bereit erklärt, dass die Bw. die für die Vermittlung vereinbarte Provision in Höhe von brutto 165.360,00 übernimmt, weshalb diese Leistung der Bw. entsprechend den oben zitierten Grundsätzen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist.

Ebenso verhält es sich mit dem Honorar für die "Mietersuche". Der Auftrag für die "Mietersuche" wurde von der Verkäuferin erteilt und hat die Bw. die Kosten hierfür in Höhe von brutto € 127.440,00 übernommen und wurde damit die Verkäuferin von einer ansonsten von ihr zu erfüllenden vertraglichen Verpflichtung befreit. Daher gehört auch diese Leistung zur Gegenleistung iSd § 5 GrEStG.

Zu sog. "Mietablösen" und "Instandsetzungskosten" wird in der Judikatur folgende Differenzierung getroffen:

Werden im Zug eines Grundstückserwerbes Mietablösen deswegen bezahlt, weil der Erwerber ein von Mietrechten freies Grundstück erwerben will, und sind die Verkäufer nur bereit, das Grundstück auch gegen eine Mietablöse zu veräußern, dann gehört diese Ablöse zur

Gegenleistung , und zwar auch dann, wenn die Abreden in getrennten Vereinbarungen getroffen werden (VwGH 11.2.1971, [1620/69](#)). Auch ein übernommener Ablösebetrag für leer stehende oder gemietete Räume im erworbenen Gebäude gehört zur Bemessungsgrundlage (VwGH 25.3.1965, Slg 3246/F).

Zahlt der Erwerber des Grundstücks die Entschädigung für die Aufgabe der Mietrechte unmittelbar an den Mieter, ohne dass der Verkäufer des Grundstücks an dieser Vereinbarung beteiligt ist, so kann die Entschädigung dem Kaufpreis nicht hinzugerechnet werden. Ausschlaggebend ist, ob der Käufer das Grundstück belastet mit Bestandrechten oder lastenfrei erwerben will. Soll das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist die Entschädigung Teil der Gegenleistung . Will der Erwerber die Mietrechte selbst beseitigen, so ist die Entschädigung auch dann nicht Gegenleistung , wenn er den Verkäufer mit der Freimachung beauftragt. In einem solchen Fall kann von einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit der Erwerbung des Grundstücks nicht mehr gesprochen werden (VwGH 10.1.1985, [83/16/0181](#)).

Ein Betrag, den der Käufer des Grundstückes dem Verkäufer für die Aufgabe der von ihm auf diesem Grundstück benützten Räumlichkeiten zu zahlen verspricht, gehört jedenfalls zur Gegenleistung . Dabei ist es gleichgültig , ob dieser Betrag für den Verzicht auf Mietrechte des Verkäufers an diesen Räumlichkeiten oder bloß für die Räumung derselben geleistet wird und ob man diese Leistungen als „sonstige“ im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG oder als „zusätzliche“ nach Abs 2 Z 1 dieser Gesetzesstelle qualifizieren will (vgl die bei Fellner aao unter Rz 83 zu § 5 GrEStG zitierte Judikatur).

Instandsetzungskosten werden, weil sie in der Regel dem Erwerber zugute kommen, nur dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen, wenn sie noch den Verkäufer treffen und sie der Käufer ausdrücklich übernimmt. Dies gilt auch für die noch vom Verkäufer in Auftrag gegebenen Kosten einer Hausreparatur. Leistungen, die der Erwerber zwar verspricht, die aber ausschließlich ihm selbst zugute kommen, gehören nicht zur Gegenleistung (vgl VwGH vom 22. Mai 1980, [1879/79](#)).

Im Falle des Erkenntnisses des VwGH vom 11. März 1971, [1218/70](#), wurde ua geltend gemacht, dass in der Gegenleistung ein „Ersatz für die seinerzeitigen Ausgaben der Verkäuferin anlässlich des Umbaues der Betriebslokalitäten“ enthalten sei. Der VwGH stellte hiezu fest, durch den erfolgten Umbau der Kinolokalitäten habe der Kaufgegenstand einen auch für Zwecke des Beschwerdeführers höheren Wert erlangt, der durch den entsprechenden Teil der Gegenleistung auch wirtschaftlich seinen Ausgleich gefunden habe. Der hiefür geleistete „Ersatz“ unterliege daher der Grunderwerbsteuer , weil bei vernünftiger

Überlegung dem so geleisteten Betrag Kaufpreisfunktion zukomme (vgl. Fellner aaO, Rz 98 zu § 5 GrEStG).

Mit den von der Y-GmbH als seinerzeitige Nutzungsberechtigte in Rechnung gestellten Beträgen für "Außenanlagen" in Höhe von brutto € 553.200,00 und für "Einrichtung" in Höhe von € 69.600,00 wurden bereits Jahre vor dem Verkauf getätigte Investitionen abgegolten, wobei die Abgeltung der Kosten der Y-GmbH noch von der Verkäuferin vertraglich zugesagt wurde. Bei den Vertragsverhandlungen mit der Bw. war eine der Bedingungen der Verkäuferin, dass diese "Investitionskosten" von der Käuferin zu übernehmen sind, dh. auch diese Beträge mussten von der Bw. aufgewendet werden, um das Grundstück zu erhalten.

Dass all diese von der Bw. zusätzlich zum Kaufpreis zu erbringenden Leistungen in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes standen wird hier besonders durch die "Ergänzungsvereinbarung" vom 24. Juni 2005 deutlich, in dem die bereits vorher von der Bw. mündlich zugesagten Leistungen auch noch schriftlich festgehalten wurden.

Es wurde daher die Grunderwerbsteuer mit dem angefochtenen Bescheid vom Finanzamt zu Recht von einer Bemessungsgrundlage von insgesamt € 3.600.000,00 festgesetzt.

Zum Vorbringen der Bw. bei der mündlichen Verhandlung, dass das Finanzamt XY die strittigen Rechnungen umsatzsteuerrechtlich und einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt habe, da laut Ansicht des Finanzamtes XY kein Leistungsaustausch erfolgt sei und dass diese Rechnungen auch nicht als Anschaffungskosten qualifiziert worden seien, wird bemerkt, dass zwischen grunderwerbsteuerlicher und umsatzsteuerrechtlicher bzw. einkommensteuerrechtlicher Beurteilung weder eine Bindungswirkung besteht, noch stellen die in einem dieser Abgabenverfahren getroffenen Entscheidungen eine Vorfrage für das Grunderwerbsteuerverfahren dar.

Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd [§ 192 BAO](#) zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuerverfahren (vgl. VwGH 28.3.1979, [0635/77](#) unter Hinweis auf Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung/5, S 294).

Jeder abgabenrechtliche Tatbestand ist selbstständig und für sich zu beurteilen. Ein und derselbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. So ist dem Steuerrecht ein Grundsatz,

wonach ein Vorgang nur mit einer Verkehrsteuer belastet werden kann, fremd. Eine Doppelbesteuerung ist dabei an sich auch nicht verfassungswidrig (vgl. VwGH 3.6.1993, [92/16/0010](#), 92/16/0036). Aus dem Umstand, dass (der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegende) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen von der Grunderwerbsteuer befreit sind, kann keinesfalls ein allgemeiner Grundsatz abgeleitet werden, dass eine "Doppelbesteuerung" zu vermeiden ist (vgl. VwGH 15.3.2001, [2001/16/0018](#)).

Die Grunderwerbsteuer weist nicht den Charakter einer Umsatzsteuer auf (vgl. VwGH 31.8.2000, [2000/16/0608](#)). Mangels Charakter als Umsatzsteuer spielt die Frage keine Rolle, ob im Falle der Einhebung der Grunderwerbsteuer von der Umsatzsteuer, die den Grundstückskaufpreis betrifft, ein Vorsteuerabzug möglich ist (vgl. VwGH 13.5.2004, [2001/16/0434](#)).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Mai 2012