



GZ. RV/0001-W/02

RV/0007-W/02

RV/0029-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schmitt & Schmitt, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1988 und 1989 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1987 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Das zu versteuernde Einkommen beträgt € 13.373,91; die Abgabenschuld beträgt € 2.570,73.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1988 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1989 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (hinsichtlich der Umsatzsteuer 1989) sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof

oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw., P K) ist als Einzelunternehmer tätig und erzielt aus der Vermietung von Liegenschaften bzw. Grundstücken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daneben übt der Bw. die Funktion eines Bauberaters aus und ist zu 80% an der K GmbH beteiligt, wobei der Bw. auch gleichzeitig als Geschäftsführer für diese GmbH fungiert.

Im Zuge einer die Jahre 1986 bis 1988 umfassenden Betriebsprüfung bei der K GmbH wurde unter anderem festgestellt, dass die an Herrn Ing. A K für seine bei der K GmbH ausgeübte Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer gezahlten Konsulentenhonorare nur aus dem Näheverhältnis des Herrn A K zu den Gesellschaftern P und S K (Herr A K ist der Vater des P K) zu erklären und den Gesellschaftern im Verhältnis ihres Beteiligungsausmaßes die Höhe der Differenz zwischen den tatsächlich bezahlten Honoraren und den für eine gewerberechtliche Geschäftsführertätigkeit aus Erfahrungswerten resultierenden Beträgen, als verdeckte Ausschüttung (in Höhe von S 252.288,00) zuzurechnen sei.

In weiterer Folge wurde dem Bw. im Zuge der mit Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1987 mit Bescheid vom 20. September 1991 im Ausmaß seiner 80%-Beteiligung an der K GmbH eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 201.830,00 (Konsulentenhonorare) zugerechnet und die Einkünfte aus Kapitalvermögen in entsprechender Höhe festgesetzt.

In einer dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, dass dem geänderten Einkommensteuerbescheid 1987 ein Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften zu Grunde liege, welcher unrichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen ausweise. Die der Höhe nach nichtanerkannten Konsulentenhonorare stellten keinesfalls verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden daher richtig S 49.632,00 betragen und würde auf die Einkommensteuerschuld eine Kapitalertragsteuer in Höhe von S 50.292,00 anzurechnen sein.

Im Zuge einer weiteren, die natürliche Person des Bw. betreffenden, die Jahre 1986 bis 1988 umfassenden Prüfung der Aufzeichnungen (BP) wurden unter anderem in TZ 10 Punkt 7) und 8) des Berichtes folgende mit Berufung bekämpfte Feststellungen getroffen:

Zu Punkt 7) Spekulationseinkünfte: "Die am 4.12.1987 angeschaffte Liegenschaft M (Anschaffungskosten S 570.000,00) wurde am 1.9.1988 vom Abgabepfl. an seine Gattin verschenkt. Dieses Grundstück wurde von der Geschenknnehmerin am 20.12.1988 an die K GmbH (Verkaufspreis S 1.400.000,00) weiterveräußert. Im gegenständlichen Fall liegt ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 22 BAO vor."

Zu Punkt 8) Sonstige Einkünfte 1988: "Die Einkünfte eines Bauberaters (S 823.055,00) stellen gewerbliche Einkünfte dar und unterliegen der Umsatzsteuer."

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ die entsprechenden Einkommen- bzw. Umsatzsteuerbescheide.

Mit Schreiben vom 20. März 1991 erhob der Bw. sowohl gegen den Einkommen- als auch Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1988 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies damit, dass es sich bei den Einkünften in Höhe von S 830.000,00 nicht um solche aus Spekulationsgeschäften gehandelt habe. Der Bw. habe am 4.12.1987 die Liegenschaft M um einen Betrag von S 570.000,00 erworben und mit Notariatsakt vom 31.8.1988 seiner Gattin geschenkt. Diese Schenkung sei einzig und allein aus dem Grund erfolgt, dass die Gattin des Bw. eigene Einkünfte aus der Vermietung dieses Gebäudes erziele. Aus verschiedenen im persönlichen Bereich von Frau K gelegenen Gründen sei das Gebäude jedoch im Dezember 1988 veräußert worden. Da der Bw. nicht wollte, dass das Gebäude in fremde Hände gelange, habe er als Geschäftsführer der K GmbH die Liegenschaft um jenen Betrag, welcher auch von einem fremden Anbieter an Frau K herangetragen worden sei, erworben. Hier einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO zu sehen, sei völlig aus der Luft gegriffen und gehe insbesondere auch deshalb, da den Erläuterungen der Betriebsprüfung zufolge nur Abgabenbeständen ausgewichen werden sollte, völlig ins Leere. Wenn nämlich der Bw. ein solches Ausweichen gewollt hätte, wäre es ihm ein leichtes gewesen, als Geschäftsführer der K GmbH den Kaufpreis mit dem seinerzeitigen Anschaffungspreis gleichzusetzen. Hierbei hätte sich der Bw. nicht nur die Grunderwerbs- und Schenkungssteuer erspart, sondern auch die in diesem Zusammenhang angefallenen Notariatskosten. Es könne daher dem Bw. nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er aus rein privatrechtlichen Gründen freiwillig mehr Steuern bezahlt habe, als dies bei bedachter Vorgangsweise notwendig gewesen wäre. Dies jedoch als Spekulationsgeschäft hinzustellen und völlig unbe-

gründet ein steuerpflichtiges Einkommen in der Höhe von S 830.000,00 im Einkommensteuerbescheid zu veranlagern, sei unverständlich und entbehre jeder gesetzlichen Grundlage.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1988 sei zu sagen, dass der Bw. bisher lediglich Akontozahlungen für seine Baubetreuungstätigkeit erhalten habe und eine endgültige Abrechnung noch nicht gelegt worden sei. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer in Höhe von S 136.320,00 im Jahr 1988 sei daher nicht zu Recht erfolgt.

In einer zu vorliegender Berufung abgegebenen Stellungnahme führte die Betriebsprüfung aus, dass der Bw. die Liegenschaft M am 4. Dezember 1987 um 570.000,00 gekauft und in weiterer Folge am 1. September 1988 an seine Gattin verschenkt habe. Drei Monate später, am 20. Dezember 1988, sei dann dieses Grundstück an die K GmbH verkauft worden. Der Kaufpreis habe S 1.400.000,00 betragen.

Diese Vorgangsweise scheine bei objektiver Betrachtung ungewöhnlich. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung betreffend Spekulation im EStG 1972 und EStG 1988 sei hier benutzt worden, um einerseits bis Ende 1988 durch Schenkung die Spekulationsfrist nicht auszulösen und andererseits durch Kauf durch die K GmbH die Zusammenrechnung der Besitzzeiträume bis zum letzten Anschaffungsvorgang zurück zu entgehen. Zudem sei das Ausweichen auch deshalb erfolgt, um der K GmbH einen Aktivposten in Höhe von S 1.400.000,00 und nicht nur in Höhe des seinerzeitigen Anschaffungspreises (iHv. S 570.000,00) zuzuführen.

Im Zuge der Durchführung der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 1989 unterzog das Finanzamt – ebenso wie im Jahr 1988 – an den Bw. geleistete Zahlungen für Baubetreuungen in Höhe von S 418.656,00 der Umsatzsteuer und erließ den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid. Begründet wurde dies damit, dass Vergütungen als Bauleiter der Umsatzsteuer unterliegen würden. Gleichzeitig wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 5. Februar 1991 verwiesen.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 1991 brachte der Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1989 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu aus, dass – wie bereits in der Berufungsschrift gegen die Ergebnisse der Betriebsprüfung 1987/88 ausgeführt worden sei – der Bw. lediglich Akontozahlungen erhalten habe. Die Abschlussrechnung, in welcher auch die Umsatzsteuer enthalten sei, sei nicht gelegt worden. Daher falle auch in diesem Jahr keine Umsatzsteuer an.

Mit Schreiben vom 21. Juli 1995 wurde der Bw. sowohl hinsichtlich der im Jahr 1988 als auch 1989 erbrachten Baubetreuungsleistung ersucht bekannt zugeben, ob diese Leistungen in der

Zwischenzeit abgerechnet bzw. wann diese Baubetreuungsleistungen erbracht worden seien. Gleichzeitig wurde um Vorlage der Rechnungen sowie entsprechender Nachweise gebeten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der Bw. (mit Schreiben vom 27. Juli 1995) mit, dass über die vom Bw. durchgeführte Baubetreuung bis dato keine Endabrechnung gelegt worden sei. Dies insbesondere deshalb, da die Fa. N, für welche diese Leistung durchgeführt worden sei, in Konkurs gegangen sei und keine Geschäftstätigkeit mehr aufrecht erhalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Mit VwGH-Erkenntnis X wurde der Beschwerde der K GmbH betreffend Umsatz, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1986 bis 1988 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1988 und 1. Jänner 1989 stattgegeben und die betreffende Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Strittig in dem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof war nur die Höhe des Honorars für den gewerblichen Geschäftsführer Herrn Ing. A K.

Im Zuge des fortgesetzten Verfahrens wurde der Berufung der K GmbH teilweise statt gegeben und war im Bereich der Gewinnermittlung nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung (Konsulentenhonorare für den gewerblichen Geschäftsführer Ing. A K) auszugehen.

In diesem Sinne ist daher auch im gegenständlichen Berufungsfall in Bezug auf die von der K GmbH an Ing. A K bezahlten und dem Bw. im Verhältnis seiner Beteiligung an der GmbH anteilig zugerechneten Konsulentenhonoraren (in Höhe von S 201.830,00) ebenfalls von keiner verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Die Berechnung der Einkünfte aus KV stellt sich für das Jahr 1987 wie folgt dar:

	1987
Einkünfte aus KV bisher:	S 251.462,00
minus verdeckte Ausschüttung	-S 201.830,00
Einkünfte aus KV neu:	S 49.632,00

Hinsichtlich des Berufungsbegehrens, die Kapitalertragsteuer in Höhe von S 50.292,00 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen, ist Folgendes zu bemerken:

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1972 werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen, angerechnet.

Da somit im vorliegenden Fall – im Verhältnis zu der ursprünglichen festgestellten verdeckten Ausschüttung im Ausmaß von S 251.462,00 – lediglich von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von S 49.632,00 und folglich von Einkünften aus Kapitalvermögen in entsprechender Höhe auszugehen war, konnte eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nur insoweit vorgenommen werden, als diese auf die Kapitalerträge in Höhe der festgestellten Kapitaleinkünfte entfällt. Dies vor allem auch deshalb, da der K GmbH der Differenzbetrag zwischen der ursprünglich mit Haftungsbescheid vom 15. Mai 1991 festgesetzten Kapitalertragsteuer für das Jahr 1987 in Höhe von S 62.866,00 und der als Folge des VwGH-Erkenntnisses X letztendlich vorgeschriebenen Steuer in Höhe von S 12.408,00, gutgeschrieben wurde. In diesem Sinne war dem Bw. an Kapitalertragsteuer ein Betrag in Höhe von S 9.926,00 (20% von S 49.632,00) auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Ergänzend sei noch darauf hinzuweisen, dass der der K GmbH rückvergütete Betrag an Kapitalertragsteuer gegebenenfalls vom Bw. – im Verhältnis seiner Beteiligung an der GmbH – im Zivilrechtswege einzufordern wäre.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1987 wird wie folgt berechnet:

	S
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	610.080,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	49.632,00
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung	-661.456,00
sonstige Einkünfte	202.273,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	200.259,00
minus Sonderausgaben	-16.500,00
zu versteuerndes Einkommen	184.029,00
zu versteuerndes Einkommen, gerundet	184.000,00
Steuer gem. § 33 Abs. 1 u. 2 EStG 1972	53.760,00
allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-8.460,00
Steuer gem. § 33 Abs. 1 bis 6 EStG 1972	45.300,00
Kapitalertragsteuer	-9.926,00
Abgabenschuld	35.374,00

Abgabenschuld (in Euro, gerundet)	2.571,00
-----------------------------------	----------

Scheingeschäft:

Entsprechend der verfahrensrechtlichen Bestimmung des § 21 BAO ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach Ansicht des VwGH (z.B. VwGH v. 25.2.93, 91/16/0010) stellt der § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (VwGH v. 11.8.93, 91/13/0005).

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind jedoch im Abgabenrecht durch die Bestimmungen der § 21 bis § 24 BAO gezogen. Denn im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen umschriebenen Tatbestände ist die Behörde berechtigt und sogar verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093).

Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. zB VwGH 26.6.1984, 83/13/0258; VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; VwGH 10.5.1988, 87/14/0094; VwGH 13.9.1988, 87/14/0128; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200; VwGH 29.3.1989, 87/13/0120; VwGH 7.11.1989, 86/14/0203; VwGH 23.5.1990, 89/13/0272; VwGH 30.5.1990, 86/13/0046; VwGH 11.12.1990, 89/14/0140; VwGH 11.3.1992, 90/13/0301; VwGH 15.6.1993, 91/14/0253; VwGH 13.10.1993, 92/13/0054; VwGH 22.6.1993, 91/14/0017).

"Unangemessenheit" der rechtlichen Gestaltung begründet Rechtsmissbrauch. Kennzeichen

für die Unangemessenheit ist, dass keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Wahl des eingeschlagenen Weges sprechen, dass eine andere Gestaltung wirtschaftlich geradezu zwingend erscheint und dass die Gestaltung umständlich, spitzfindig oder schwerfällig, unnötig, überflüssig, widersinnig oder undurchsichtig ist und ihre wirtschaftlichen Ziele auf Nebenwegen erreicht. Einzige Erklärung für eine solche Gestaltung bleibt nur die Steuerumgehung (Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 910, mwH).

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen sollen sonach Handlungen oder Geschäfte vortäuschen, die in Wirklichkeit nicht bestehen und auch ernstlich gar nicht gewollt sind oder ein anderes Geschäft (Handlung) verdecken.

Wenn der Bw. vorbringt, es handle sich - entgegen der durch die Betriebsprüfung vertretenen Ansicht - im gegenständlichen Fall im Zusammenhang mit der Schenkung der Liegenschaft M an die Ehegattin des Bw. keineswegs um einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO, bzw. sei es völlig unbegründet, in dem Verkauf der Liegenschaft an die K GmbH ein Spekulationsgeschäft sehen zu wollen, so kann dem nicht gefolgt werden. Im gegenständlichen Fall ist vielmehr davon auszugehen, dass bezüglich der Übertragung des Grundstückes an die Ehegattin des Bw. im Form einer gemischten Schenkung ein Scheingeschäft vorliegt, welches nicht ernstlich gewollt wurde und nur dazu diente, den sich aus einem Direktverkauf des betreffenden Grundstückes durch den Bw. selbst an die K GmbH ergebenden Spekulationsgewinn der Besteuerung zu entziehen.

Der Bw. erwarb im Jahr 1987 um S 570.000,00 die Liegenschaft in Wien, M.straße X, die der Bw. in weiterer Folge mit Notariatsakt vom 31. August 1988 seiner Gattin - bei gleichzeitiger Übernahme einer Hypothek in Höhe von S 59.081,00 durch diese - in Form einer gemischten Schenkung übertrug. Die Ehegattin ihrerseits verkaufte die betreffende Liegenschaft am 20. Dezember 1988 an die K GmbH, an welcher nicht nur die Gattin zu 20%, sondern auch der Bw. selbst im Ausmaß von 80% beteiligt war. Begründet wurde der rasche Verkauf der betreffenden Liegenschaft durch die Gattin des Bw. mit verschiedenen, im persönlichen Bereich von Frau K gelegenen Gründen bzw. wurde als Grund für den Verkauf an die K GmbH angegeben, der Bw. wollte nicht, dass das Grundstück in fremde Hände gelangte, weshalb er als Geschäftsführer der K GmbH die Liegenschaft zu jenem Preis, welcher auch ein Fremder Frau K geboten hätte, für diese erworben habe. Der Verkaufspreis der Liegenschaft an die K GmbH betrug S 1,4 Mio.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, wurde seitens des Bw. die Übertragung des Grundstückes an seine Ehegattin in Form einer gemischten Schenkung nur deshalb gewählt, um einerseits durch die bis zum 31.12.1988 geltende Rechtslage des EStG 1972 die Spekulationsfrist mittels Schenkung nicht auszulösen und gleichzeitig den sich aus einem Direktverkauf der Liegenschaft durch den Bw. an die K GmbH ergebenden Spekulationsgewinn der Besteuerung zu entziehen. Während nach der bis zum 31.12.1988 geltenden Rechtslage des § 30 EStG 1972 bei unentgeltlichem Erwerb – zu dem auch eine gemischte Schenkung zählt, wenn der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (VwGH vom 18.9.1964, Zl. 1118/64; vom 21.10.1966, Zl. 1484/65; vom 3.3.1967, Zl. 721/66) – keine Zusammenrechnung der Besitzzeiten des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolgers erfolgt, weil § 30 davon ausgeht, dass die Anschaffung und Veräußerung von einem einheitlichen Willen getragen werden (VwGH vom 26.2.1969, Zl. 1551/68), sind jedoch ab der zum 1.1.1989 gültigen Rechtslage des EStG 1988 im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes die Besitzzeiten des Vorgängers sowie des unentgeltlichen Erwerbers zusammenzurechnen. Dies bedeutet, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist stattgefunden hat, bis zum letzten "entgeltlichen Erwerbsvorgang" zurückgegangen werden muss.

Im gegenständlichen Berufungsfall erwarb der Bw. im Jahre 1987 um S 570.000,00 die betreffende Liegenschaft, deren Wert sich jedoch im Jahr 1988 auf S 1,4 Mio. erhöhte. Diesbezüglich führt der Bw. in der Berufung selbst aus, dass die Liegenschaft um jenen Preis, nämlich um S 1,4 Mio., welcher auch ein Fremder Frau K geboten habe, an die K GmbH veräußert worden sei. Dies bedeutet nun, dass im Fall eines Direktverkaufes des Mietwohngrundstückes durch den Bw. selbst an die K GmbH ein Spekulationsgewinn in Höhe der Wertsteigerung zu versteuern gewesen wäre, jedoch durch die vom Bw. gewählte Form der Übertragung der Liegenschaft an seine Ehegattin im Schenkungswege und den daran anschließenden zeitnahen Verkauf der Liegenschaft durch die Ehegattin an die K GmbH, unter Ausnützung der bis zum 31.12.1988 geltenden Rechtslage des EStG 1972, versucht wurde, die Besteuerung von Spekulationseinkünften zu umgehen. Die gewählte Vorgangsweise der Schenkung des Grundstückes an die Ehegattin und der anschließende Verkauf an die K GmbH finden nämlich ihre logische Erklärung nur unter dem Aspekt der Steuerumgehung bzw. –vermeidung. Daran kann auch die Tatsache, dass die Schenkung der Liegenschaft im Rahmen eines Notariatsaktes erfolgte, nichts ändern, da Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nur missbraucht wurden, um die Abgabepflicht zu umgehen.

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, hätte er tatsächlich ein "Ausweichen" gewollt, wäre es ihm ein leichtes gewesen, als Geschäftsführer der K GmbH den Kaufpreis mit den seinerzeitigen Anschaffungskosten gleichzusetzen und er hätte sich für diesen Fall nicht nur die Grunderwerbs- und Schenkungssteuer erspart, sondern auch die Notariatskosten, so ist dem Bw. zwar zuzustimmen, dass für diesen Fall keine zu versteuernden Spekulationseinkünfte vorgelegen hätten, allerdings wäre es in weiterer Folge zur Schaffung von stillen Reserven bei der K GmbH gekommen, wobei sich deren Besteuerung gegebenenfalls lediglich in spätere Veranlagungszeiträume verschoben hätte; im Vergleich dazu würde jedoch im vorliegenden Fall die steuerliche Anerkennung der Schenkung zu einem gänzlichen Ausschluss der Besteuerung der Spekulationseinkünfte führen. Zudem übersieht der Bw. bei dieser Argumentation ganz entscheidend, dass es in diesem Fall nicht zur sofortigen – nämlich bereits im Dezember 1988 - Realisierung eines "Gewinnes" aus der Veräußerung der Liegenschaft gekommen wäre und demzufolge über diese Kapital nicht frei verfügt hätte werden können.

In der Berufung führt der Bw. aus, die Schenkung sei einzig und allein aus dem Grund erfolgt, damit die Ehegattin eigene Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erziele. Aus verschiedenen, im persönlichen Bereich von Frau K gelegenen Gründen sei jedoch im Dezember 1988 das Grundstück an die K GmbH veräußert worden. Auch diese Argumentation erscheint im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt als wenig glaubwürdig und spricht somit für das Vorliegen eines Scheingeschäftes. Nach Meinung der Referentin entspricht es nämlich keineswegs den Lebenserfahrungen, dem Ehepartner –wie der Bw. selbst angibt - zum alleinigen Zwecke der Einkunftserzielung ein Mietwohngrundstück zu übertragen, wobei jedoch die Liegenschaft binnen kurzer Zeit – nämlich im vorliegenden Fall innerhalb eines Zeitraumes von dreieinhalb Monaten nach erfolgter Schenkung – von der Gattin ihrerseits an die K GmbH weiterveräußert wurde, an welcher nicht nur sie im Beteiligungsausmaß von 20% sondern auch der Bw. selbst zu 80% beteiligt sind. Auch wenn der Bw. als Beweggründe für den raschen Verkauf der Liegenschaft an die K GmbH vorbringt, aus "verschiedenen, im persönlichen Bereich seiner Gattin gelegenen Gründen" sei die entgeltliche Übertragung der Liegenschaft an die GmbH erfolgt, kann diese Argumentation zu keiner anderen Beurteilung führen, als hinsichtlich des Schenkungsvorganges von einem Scheingeschäft auszugehen. Die diesbezüglichen Ausführungen des Bw. nehmen nur auf allgemeine Behauptungen Bezug. Worin nämlich diese "persönlichen" Beweggründe tatsächlich bestanden haben, führt der Bw. nicht näher aus und belässt sie im Dunkel. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat jedoch derjenige, der dunkle und undurchsichtige Geschäfte

macht und das über diesen lagernde Dunkel nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen (VwGH vom 24.11.1987, Zl. 86/14/0098). Diese Vorgangsweise lässt vielmehr den Schluss zu, dass seitens des Bw. nie die Absicht bestanden hat, seiner Ehegattin mittels Schenkung der Liegenschaft eine Einkunftsquelle verschaffen zu wollen.

In diesem Zusammenhang sei auf § 115 BAO verwiesen, welcher die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung für die Abgabenbehörde normiert. Die Behörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Beide Pflichten bestehen nebeneinander und schließen sich gegenseitig nicht aus.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Behauptungs- und Beweislast der Partei) der Partei u.a. dann vor, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (VwGH 30.5.1995, 92/13/0200; 24.3.1998, 97/14/0116), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200).

In vorliegenden Berufungsfall stellt sich der Sachverhalt als derart unüblich und ungewöhnlich dar, so dass es am Bw. selbst gelegen wäre, von sich aus zur vollständigen Aufklärung des vorliegenden Sachverhaltes beizutragen. So hat es der Bw. verabsäumt, die in der Berufung angesprochenen "persönlichen Gründe" seiner Gattin offen zu legen oder etwa im Zuge einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung die Beweggründe für die gewählte Vorgangsweise detailliert darzulegen. Eine diesbezügliche Stellungnahme der Betriebsprüfung zu gegenständlicher Berufung blieb seitens des Bw. unbeantwortet.

Im gegenständlichen Fall ist daher entsprechend der obigen Überlegungen davon auszugehen, dass mit der Schenkung des Grundstückes an die Ehegattin lediglich ein Geschäft vorgetäuscht werden sollte, dass in Wirklichkeit nicht ernstlich gewollt war und es sich infolge dessen um ein Scheingeschäft handelte mit dem Zweck, den sich aus einem Direktverkauf des Mietwohngrundstückes an die K GmbH durch den Bw. ergebenden Spekulationsgewinn der Besteuerung zu entziehen.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1972 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind; dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die

Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Im gegenständlichen Berufungsfall erhielt der Bw. aus seiner in den Jahren 1988 bzw. 1989 ausgeübten Tätigkeit als Baubetreuer Zahlungen in Höhe von S 817.920,00 bzw. in Höhe von S 418.656,00 und beließ diese umsatzsteuerfrei. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass es sich bei den betreffenden Zahlungen lediglich um Akontozahlungen handeln würde und eine endgültige Abrechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer noch nicht erfolgt sei.

Wenn der Bw. mit seiner Begründung zu gegenständlicher Berufung zum Ausdruck bringt, die Baubetreuungsleistungen seien noch nicht erbracht bzw. vollendet worden, so kann dem nicht gefolgt werden. Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung erbracht bzw. vollendet wird. Dieser Zeitpunkt wird vor allem bei Werkleistungen in der Baubranche mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen. So wird etwa bei Bauleistungen eine Verschaffung der Verfügungsmacht insbesondere bereits dann anzunehmen sein, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten z. B. durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder aber später erfolgen soll. Aus dem Umstand, dass der Bauführer – nachdem das Bauwerk vom Auftraggeber bereits in Benutzung genommen wurde – noch kleinere Abschlussarbeiten durchzuführen hat, um seine vertraglichen Verpflichtungen bis ins letzte Detail ordnungsgemäß nachzukommen, kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass die Lieferung des Bauwerkes erst dann anzunehmen ist, wenn die Schlussrechnung gelegt wird oder der Auftraggeber die ordnungsgemäße Erfüllung des Bauauftrages bestätigt. Für das Entstehen der Steuerschuld im Sinne des UStG 1972 ist somit einzig und allein der Zeitpunkt der Leistungserbringung entscheidend und folglich entfaltet weder der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch der Zeitpunkt der Leistungsvereinbarung für die Begründung der Steuerschuld eine maßgebliche Wirkung. Lediglich für den Fall der späteren Rechnungslegung verschiebt sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld um ein Monat, nämlich in dem auf die Leistungserbringung folgenden Voranmeldungszeitraum. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift ist allerdings, dass über die erbrachte Leistung überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde.

So kommt auch im gegenständlichen Fall der Beantwortung der Frage, wann genau die strittigen Baubetreuungsleistungen tatsächlich seitens des Bw. ausgeführt bzw. erbracht worden sind, entscheidende Bedeutung zu. Tatsächlich hat es jedoch der Bw. verabsäumt, diesbezüglich näherführende Angaben zu machen. Obwohl der Bw. mit Vorhalt vom 21. Juli 1995 seitens der Behörde aufgefordert wurde bekannt zu geben, ob die betreffenden

Baubetreuungsleistungen in der Zwischenzeit abgerechnet bzw. wann diese erbracht worden seien und des weiteren ersucht wurde, seine diesbezüglichen Angaben durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, teilte der Bw. in Beantwortung dieses Schreibens der Behörde lediglich mit, dass über die durchgeführte Baubetreuung bis dato keine Endabrechnung gelegt worden sei. Dies vor allem deshalb, da die Fa. N, für welche diese Leistungen durchgeführt worden seien, in Konkurs gegangen sei und keine Geschäftstätigkeit mehr aufrecht erhalte. Im Übrigen blieb der Vorhalt unbeantwortet. So machte der Bw. weder konkrete Angaben über den exakten Zeitpunkt der Leistungserbringung noch legte der Bw. Unterlagen vor, die als Nachweis dafür zu werten sind, dass die betreffenden Baubetreuungsleistungen – entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes - erst in einem den Berufungsjahren 1988 bzw. 1989 nachfolgenden Zeitraum erbracht wurden.

Der Bw. ist seiner in den verfahrensrechtlichen Vorschriften normierten Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht nur mangelhaft nachgekommen.

Wie der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juli 1995 ausführt, sei die Endabrechnung der bereits durchgeführten Baubetreuung vor allem deshalb unterblieben, da sich die Fa. N, für welche diese Leistung ausgeführt worden sei, in Konkurs befinde und keine Geschäftstätigkeit mehr aufrecht erhalte. Der Bw. irrt, sollte er davon ausgehen, für die Entstehung der Steuerschuld sei ausschließlich der Zeitpunkt der Rechnungslegung entscheidend. Im gegenständlichen Fall kommt nämlich dem Umstand, dass "über die durchgeführte Baubetreuung bis dato keine Endabrechnung gelegt wurde" keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu, da – wie bereits ausgeführt - entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes für die Entstehung der Steuerschuld in erster Linie der Zeitpunkt der Leistungserbringung entscheidend ist. Wann genau im vorliegenden Fall die strittigen Baubetreuungsleistungen seitens des Bw. ausgeführt wurden, hat der Bw. jedoch nicht offengelegt, weshalb davon auszugehen war, dass im Jahr der Leistung der "Anzahlungen" durch die jeweiligen Auftraggeber (Fa. N und Fa. HW) auch gleichzeitig die durch den Bw. zu erbringende Baubetreuung erfolgte.

Zudem zeigt der Bw. mit dem Vorbringen, die Fa. N befinde sich in Konkurs, weshalb keine Endabrechnung gelegt worden sei, keinerlei Gründe auf, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führen können, als jener, die Ausführung der betreffenden Baubetreuungsleistungen im Jahr 1988 bzw. 1989 anzunehmen. Dies vor allem deshalb, da für den Fall, dass es in Folge des Konkurses des Auftraggebers zu einer vorzeitigen Vertragsauflösung vor Vollendung der ursprünglich vereinbarten Baubetreuungsleistung gekommen und somit der bereits durch den Bw. erbrachte Teil der Gesamtleistung

„Baubetreuung“ zum neuen Gegenstand der Leistung geworden wäre, diesbezüglich keinerlei Bezug habende Unterlagen vorgelegt wurden, die den Schluss zugelassen hätten, die Leistung wäre erst zum Zeitpunkt des Konkurses der Fa. N vollendet worden und demzufolge gleichzeitig die Umsatzsteuerschuld entstanden.

Da somit im gegenständlichen Fall auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes davon auszugehen war, dass die strittigen Baubetreuungsleistung bereits in den Jahren 1988 bzw. 1989 erbracht wurden, erfolgte daher die Vorschreibung der Umsatzsteuer für das Jahr 1988 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bzw. für das Jahr 1989 dem Grunde zu Recht.

Hinsichtlich der Berechnung der Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 1989 ist Folgendes zu bemerken: Da die Begründung des Umsatzsteuerbescheides 1989 auf den BP-Bericht von 5. Februar 2001 Bezug nimmt, war in konsequenter Weiterführung der Berechnung des Gesamtbetrages der Entgelte auch im Jahr 1989 bei der Miteinbeziehung der Baubetreuungsleistung (in Höhe von S 418.656,00) in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von einem Bruttobetrag auszugehen und demzufolge die betreffende Leistung mit dem Nettobetrag in Höhe von S 348.880,00 anzusetzen.

Der steuerpflichtige Umsatz berechnet sich wie folgt:

	S
Gesamtbetrag der Entgelte lt. FA-Bescheid	2.195.420,89
minus Baubetreuung (brutto)	-418.656,00
plus Baubetreuung (netto)	348.880,00
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BE	2.125.644,89

Bei der Berechnung der Umsatzsteuer (Gutschrift in Höhe von S 470.814,00, siehe Beilage) wurden Vorsteuern in Höhe von S 718.266,21 berücksichtigt.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1988 als unbegründet abzuweisen bzw. war der Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1989 teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in S und Euro)

Wien, 18. Dezember 2003

