



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 5 über die Berufung des Bw., vom 16. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 10. Februar 2011 in Yyyx Ln, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (wegen des Verdachts auf Nichterklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen) beim Berufungswerber Ing. ST. G. (Prüfungsbeginn: 18. Oktober 2004) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2002 stellte der Prüfer in Textziffer 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 fest, dass gegenüber dem Schlussbesprechungsprogramm keine Änderungen vorgenommen werden. In der Textziffer 6 des Schlussbesprechungsprogramms führte der Prüfer aus:

"6. Sonstige Einkünfte - Grundstücksverkauf"

Im Jahr 2000 wurden Sonstige Einkünfte iH von S 962.000,00 aufgrund einer 'einmaligen Vermittlungstätigkeit' erklärt. In den Beilagen zur Einkommensteuererklärung wurde ausgeführt, dass diese Erlöse aus Vermittlungs- und Verkaufsverhandlungen aus einem

Grundstückverkauf der Tochter, Frau Sa. BG, herrühren (Grundstück in KG Ed., EZ 871, Grundbuch xxxxx).

Wie aus den vorliegenden (beschlagnahmten) Unterlagen hervorgeht, war von Beginn an Herr Ing. G. ST. für sämtliche Agenden, beginnend mit der Gründstückssuche, den Maklerbeauftragungen, dem Grundstückserwerb bis hin zur Veräußerung des Grundstückes verantwortlich. Diesbezüglich wird unter anderem auf ein von Herrn Ing. G. ST. unterfertigtes Schreiben des Maklers SRS' vom 23.11.1999 hingewiesen, in dem als Kaufinteressent Herr Ing. G. ST. aufscheint. Des Weiteren liegt ein Kaufanbot vom 28.12.1999 zwischen dem Anbotsteller AR-F-KG und dem Anbotnehmer Ing. G. ST., vor. Erst im Vertrag über den Kauf des Grundstückes vom 28. Dezember 1999 wurde die Tochter von Herrn Ing. G. ST., Frau Sa. BG als Käuferin namhaft gemacht. Mit Notariatsakt (Anbot) vom 29.12.1999 hat Frau Sa. BG Herrn Ing. G. ST. das gegenständliche Grundstück während dessen Lebensdauer schenkungsweise angeboten. Ausgeführt wurde im Notariatsakt weiters, dass es sich nur um ein persönliches Recht von Herrn Ing. ST. handelt. Mit Notariatsakt vom 29.12.1999 (Vereinbarung) wurde zwischen Sa. BG und Ing. G. ST. festgehalten, dass das Vertragsobjekt (Grundstück in KG Ed.) nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von Ing. ST. veräußert oder belastet werden darf. Bei einem im Jahr 2000 erfolgten weiteren Grundstückskauf (Grundstück 2071/2 KG Ed.) wurde ebenfalls Frau Sa. BG von Herrn Ing. G. ST. als Käuferin namhaft gemacht (vgl Annahmeerklärung vom 27.10.2000). Mit Notariatsakt vom 08.11.2000 (Anbot) wurde zwischen Sa. BG und Ing. G. ST. festgehalten, dass das Vertragsobjekt (Grundstück 2071/2 KG Ed.) wiederum Herrn Ing. ST. schenkungsweise auf dessen ganze Lebensdauer angeboten wird (nur persönliches Recht von Ing. ST.). In einem weiteren Notariatsakt vom 08.11.2000 zwischen Frau Sa. BG und Herrn Ing. ST. wurde vereinbart, dass das im Jahr 2000 erworbene Grundstück nur mit Zustimmung von Ing. G. ST. belastet oder veräußert werden darf. Mit Kaufvertrag vom 04.12.2000 wurde die Liegenschaft EZ 956 Grundbuch xxxxx Ed., Grundstück 2071/3 (Baufläche) im Ausmaß von 3.492 m an die Leasing-GmbH um einen vereinbarten Pauschalpreis von S 3.160.000,00 veräußert. Mit Vereinbarung vom 04.12.2000 abgeschlossen zwischen Frau Sa. BG und Ing. G. ST. wurde festgehalten, dass für eine einmalig durchgeführte Vermittlungstätigkeit und sonstigen Leistungen iZ mit der Veräußerung, insbesondere Käufersuche, Führung von Verkaufsverhandlungen sowie Abwicklung sämtlicher mit dem Verkauf der Liegenschaft zusammenhängenden Leistungen ein einmaliges Honorar iH von S 962.000,00 an Herrn Ing. G. ST. bis spätestens 31.12.2000 zur Auszahlung fällig ist. Wie das Honorar für Ing. G. ST. ermittelt wurde, geht aus der Vereinbarung nicht hervor.

Mit gesonderter bzw. weiterer Vereinbarung vom 04.12.2000 (Dokumentbezeichnung BG_ST._wirts.Eigentum.doc' zwischen Frau Sa. BG und Herrn Ing. G. ST. wurde unter anderem festgehalten, dass die Grundstücksfinanzierung zu einem wesentlichen Teil durch Ing. G. ST. erfolgte (die Gelder wurden schenkungsweise Frau Sa. BG zur Verfügung gestellt). Weiters wurde festgehalten, dass der Alleinerwerb des Grundstückes durch Frau Sa. BG insbesondere wegen möglicher Haftungen des Ing. G. ST. iZ mit der Insolvenz der Firma Fg. H. erfolgte.

Nach dem geschilderten Sachverhalt ist auffällig, dass an einem Tag unüblicherweise mehrere gesonderte Vereinbarungen zwischen Frau Sa. BG und Herrn Ing. G. ST. verfasst wurden.

Das am 04.12.2000 vereinbarte Honorar iH von S 962.000,00 hält (auch isoliert betrachtet) keinesfalls einem Fremdvergleich stand.

Die fremdübliche Vermittlungsprovision bei Grundstückskäufen bzw. -verkäufen bewegt sich in einer Größenordnung von ca 3 % des Wertes der vermittelten bzw. verkauften Liegenschaft.

Das ausbezahlte Honorar beträgt jedoch mehr als 30 % des erzielten Veräußerungserlöses.

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Notariatsakte, der (internen) Vereinbarungen zwischen Tochter und Vater sind die Spekulationseinkünfte Herrn Ing. G. ST. zu 100 % zuzurechnen.

Nach Ansicht des Prüfers liegt in der gewählten Vorgangsweise ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iS des § 22(2) Bundesabgabenordnung vor.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Hingewiesen wird auch darauf, dass in einer Vereinbarung vom 04.12.2000 Herr Ing. G. ST. als wirtschaftlicher Eigentümer bezeichnet wurde. (Dokumentenbezeichnung - siehe oben)."

Im Zeitraum einer weiteren Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (ursprünglicher Prüfungsbeginn in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters L. Gt.: 17. November 2003; in der Folge Anforderung der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) und Durchführung einer Hausdurchsuchung am 13. Mai 2004; Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz, beim Betrieb der ST. RuH-GmbH (Reitsportanlage, Reitstall und Gaststätte) an welcher der Berufungswerber (Bw.) und dessen Gattin zur Hälfte beteiligt und zu deren Vertretung der Bw. einzeln berechtigt war, brachte der steuerliche Vertreter L. Gt. mit Schreiben vom 21. Mai 2004 im Auftrag des Bw., dessen Tochter und des Käufers des Grundstücks Nr. 2071/2, eine „berichtigte Grunderwerbssteuererklärung als Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG“ beim FA, Abteilung für Gebühren und Verkehrssteuern, wie folgt ein:

"Im Auftrag o.a. Mandanten wird gem. § 29 Abs. 1 in Verbindung mit § 29 Abs. 5 FinStrG eine berichtigte Grunderwerbssteuererklärung als Selbstanzeige wie folgt erstattet:

Der Veräußerungspreis für das laut Kaufvertrag vom 19.3.2004, angezeigt unter der ERFNR. xx-xxx.xxx/xxxx, betrug tatsächlich € 316.000,00 (Euro: dreihundertsechzehntausend), statt den im Vertrag angegebenen € 200.000,00.

Die darauf entfallende Grunderwerbesteuer in Höhe von 3,5 %, somit € 4.060,00 wurde inzwischen unter Angabe der Erfassungsnummer auf das Konto des Finanzamtes für Gebühren u. V. einbezahlt.

Ich ersuche um Kenntnisnahme im Sinne des § 29 FinStrG."

In gleicher Weise erstattete auch der Käufer dieser Liegenschaft mit Schreiben vom 19. Mai 2004 Selbstanzeige.

Am 17. Oktober 2005 reichte der oben angeführte steuerliche Vertreter für den Bw. die Einkommensteuererklärung 2004 beim Finanzamt (FA) ein. Neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 203,48 €, Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv. 1.805,84 €, Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 732,00 € und nicht endbesteuerungsfähigen Einkünften aus Kapitalvermögen iHv. 6.153,00 € wurden auch sonstige Einkünfte iHv. 122.450,44 € erklärt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte der Bw. als Arbeitnehmer der Fa. N-GBau-GmbH. Nach den Daten des Abgabeninformationssystems der

Finanzverwaltung besteht dieses Dienstverhältnis seit Gründung dieser Gesellschaft im Jahr 1995.

In der "Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004" stellte der steuerliche Vertreter die letztgenannten Einkünfte wie folgt dar ("**Sonstige Einkünfte aus Spekulationsgewinn** aus dem Grundverkauf laut Vertrag vom 19.3.2004" einerseits und der Anschaffung des "Grundstückes laut Vertrag vom 8.11.2000, EZ 871, Nr. 2071/2" andererseits):

Sonstige Einkünfte aus Spekulationsgewinn

Einlagezahl	Grund- stück- numme- r	Quadratmet- er	Veranlassun- g	Betrag (ATS)	Betrag (€)
871	2071/2	4.476	Kaufpreis	2.100.000,00	
			Grundsteuer, Eintragung	94.500,00	
			Vermessung, Teilung	9.000,00	
			Gemeinde	340,00	
Zwischensumme				2.203.840,00	
Zurechnung vom Grundstück 2071/3 laut Antrag vom 16.11.2000 im Ausmaß von 984 m ²				459.460,00	
Gesamte Grundstücksfläche im Ausmaß von 5.460 m ²				2.663.300,00	
Anschaffungskosten in Euro					193.549,56
Verkaufspreis lt. Vertrag vom 19.3.2004					200.000,00
Erhöhung lt. Selbstanzeige (Außenprüfung)					116.000,00
Verkaufspreis gesamt					316.000,00
Spekulationsgewinn 2004					122.450,44

Verteilung des Gewinnes laut Vereinbarung vom 4.12.2000:		
Anteil Bw.	50,00%	61.225,22
Anteil Tochter des Bw.	50,00%	61.225,22

Den am 3. November 2005 dem FA vom Außenprüfer (geprüfte Jahre 1994 bis 2004; siehe oben) übermittelten sowie den im Ordner Nr. 5 der PAST gesammelten Unterlagen ist Folgendes zu entnehmen:

**"Kaufanbot Grundstück Ed. " ; Schreiben der Fa. RS-Realitätenverm_GmbH vom
3. Dezember 1999**

Mit diesem Schreiben (betreffend das Grundstück 2071/3; Anm.) teilt das "SR-Service" dem Bw. (c/o N-GmbH) mit, dass die Fa. AR-F-GmbH&CoKG das Kaufanbot angenommen habe. In der Anlage wurde eine Kopie des gegengezeichneten Kaufanbotes übermittelt und dem Bw. viel Erfolg mit seinem neuen Standort gewünscht. In Punkt 6. des erwähnten Kaufanbots wird fest gehalten, dass „Bestandteil des Vertrages eine Option auf das verbleibende östliche Grundstück (2071/2; Anm.) bis 31.10.2000 zu einem Preis von 2,100.000,00“ sei. Der Bw. hat dieses Anbot am 23. November 1999 unterschrieben. In einer abschließenden handschriftlichen Anmerkung wurde – soweit aus der vorhandenen Kopie ersichtlich – festgehalten: *„Der Anbotsteller hat die Möglichkeit das Kaufanbot an eine von ihm genannte....“*

Kaufanbot vom 28. Dezember 1999

Mit Notariatsakt vom 28. Dezember 1999 stellte die Fa. A-R-FKG dem Bw. folgendes Kaufanbot betreffend das Grundstück Nr. 2071/2:

"1. Kaufgegenstand

Die Anbotstellerin erteilt dem Anbotnehmer ein rechtsverbindliches und unwiderrufliches Anbot über den Verkauf des im Sinne des Lageplanes des Dipl.Ing. G. Ld., GZ. 3796/99 vom 21.12.1999, gebildeten Grundstückes 2071/2 I.N., vorgetragen in der Liegenschaft EZ. 871 Grundbuch xxxx Ed. im Ausmaß von 4476 m².

2. Kaufpreis

Der angebotene Verkaufspreis beträgt pauschal S 2,100.000,-- (Schilling zwei Millionen einhunderttausend) und ist anlässlich der Unterfertigung des grundbuchsfähigen Kaufvertrages zur Zahlung fällig, längstens jedoch bis 31.12.2000.

.....
6. Übertragbarkeit des Optionsrechtes

Der Anbotnehmer ist berechtigt, innerhalb der Anbotsfrist zur Annahme des Anbotes eine oder mehrere physische oder juristische Personen an seiner Stelle zu den selben Anbotsbedingungen namhaft zu machen."

Kaufvertrag vom 28. Dezember 1999

Mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 28. Dezember 1999 erwarb Sa. BG von der Fa. A-R-FKG die Liegenschaft EZ. 871 Grundbuch xxxx Ed., bestehend aus dem Grundstück 2065 im Ausmaß von 859 m² und das neu bebildete Grundstück 2071/3 im Ausmaß von 4.476 m² um den Kaufpreis von 2.000.000,00 Schilling.

Schenkungsanbot vom 29. Dezember 1999

Mit Notariatsakt vom 29.12.1999 stellte Sa. BG ihrem Vater betreffend das Grundstück 2065 sowie das neu geschaffene Grundstück **2071/3** ein vorbehaltloses Schenkungsanbot auf Lebenszeit. In Punkt „Fünftens“ dieses Vertrages wird vereinbart, dass das Anbotsobjekt mit dem Zeitpunkt der Annahme des Anbotes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Annahmeberechtigten übergeht.

In Punkt „Zehntens“ erteilt die Tochter ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Bw. im Fall der Annahme des Anbotes durch den Bw.

Belastungs- und Veräußerungsverbot vom 29. Dezember 1999

Mit Notariatsakt vom 29.12.1999 räumt die Tochter betreffend das Grundstück 2065 sowie das neu geschaffene Grundstück **2071/3** dem Bw. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot samt dessen grundbücherlicher Sicherstellung ein.

Rechnung Nr. 6673 der Fa. RS-Realitätenverm_GmbH vom 29. Dezember 1999 :

Mit Rechnung vom 29. Dezember 1999 (adressiert an den Bw., yyyyA., QWeg) gab die Fa. RS-Realitätenvermittlungs-GmbH. dem Bw. die Honorarforderung für die Vermittlung der "Liegenschaft A-yyyy-G., EZ 871, Gst.Nr. 2065, 2071/2" in Höhe von 72.000,00 S (5.232,44 €) bekannt. In den Unterlagen der PAST (Ordner Nr. 5) findet sich eine Rechnungskopie mit dem Vermerk „Re umgeschrieben auf N.“.

Tatsächlich ist dort auch eine weitere, gleich lautende Rechnung vorhanden, allerdings datiert mit 20. Jänner 2000 und adressiert an die Fa. N-H-GmbH, R-8, yyyy-G. .

Annameerklärung vom 27. Oktober 2000:

Mit "Annahmeerklärung" (ohne notarielle Beglaubigung) vom 27. Oktober 2000 erklärt der Bw.

"zur Annahme des Kaufanbotes der A-R-FKG vom 28.12.1999 laut angeschlossener Kopie hinsichtlich Grundstück 2071/2 Baufl. (begrünt), Grundbuch xxxx Ed., im Sinne des Punktes 6. dieses Kaufanbotes meine Tochter Frau Sa. BG, R8, yyyy Gn, namhaft zu machen.

Ich endesgefertigte Sa. BG, geb.1969, kfm. Angestellte, R8, yyyy-G., nehme in offener Frist dieses Kaufanbot rechtsverbindlich an."

Kaufvertrag vom 8. November 2000

Mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 8. November 2000 erwarb Sa. BG von der Fa. A-R-FKG die Liegenschaft EZ. 871 Grundbuch xxxx Ed. , bestehend aus dem Grundstück 2071/2 im Ausmaß von 4.476 m² um den Kaufpreis von 2,100.000,00 Schilling.

Belastungs- und Veräußerungsverbot vom 8. November 2000:

Mit Notariatsakt vom 8. November 2000 wurde zwischen dem Bw. und dessen Tochter, Sa. BG folgende Vereinbarung geschlossen:

"Erstens: Frau Sa. BG ist alleinige außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft Einlagezahl 871 Grundbuch xxxx Ed., bestehend aus dem Grundstück 2071/2 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 4476 Quadratmeter.

Zweitens: Die Vertragsparteien kommen hiemit überein das Vertragsobjekt im Familienbesitz zu erhalten. Aus diesem Grund verpflichtet sich Frau Sa. BG das Vertragsobjekt nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung ihres Vaters Herrn Ingenieur G. ST. zu belasten oder zu veräußern.

Herr Ingenieur G. ST. nimmt diese Verpflichtung vertragsmäßig an und wird die grundbücherliche Sicherstellung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß Paragraph 364 c des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vereinbart.

Fünftens: Frau Sa. BG, geboren 1969 erteilt hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Vereinbarung in der Liegenschaft Einlagezahl 871 Grundbuch xxxx Ed. das Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Paragraph 364 c des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches für Ingenieur G. ST., geboren 1944 einverleibt wird....."

Schenkungsangebot vom 8. November 2000:

Mit weiterem Notariatsakt vom 8. November 2000 stellte Sa. BG ihrem Vater, dem Bw., folgendes Anbot:

"Erstens: Frau Sa. BG ist alleinige außerbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft Einlagezahl 871 Grundbuch xxxx Ed., bestehend aus dem Grundstück 2071/2 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 4476 Quadratmeter.

Zweitens: Frau Sa. BG bietet hiemit für sich und ihre Erben das Anbotsobjekt, samt allem, was als Zubehör oder Bestandteil hiezu gehört, mit allen Rechten und Vorteilen, mit welchen Frau Sa. BG dieses bis zur Annahme des Anbotes besessen oder benutzt hat, oder doch zu besitzen und zu benutzen berechtigt war, ihrem Vater Herrn Ingenieur G. ST., geboren 1944, Techniker, wohnhaft in yyyyA., QW23, schenkungsweise an und bleibt mit diesem Anbot ihrem Vater Herrn Ingenieur G. ST. während dessen ganzer Lebensdauer im Wort. Es handelt sich jedoch nur um ein persönliches Recht von Herrn Ingenieur G. ST. und kann dieses Anbot daher auch nur von diesem persönlich angenommen werden.

Die lange Befristung dieses Anbotes ist von der Anbotstellerin reiflich überlegt worden und entspricht es ihrer vorbehaltlosen Absicht ihrem Vater Herrn Ingenieur G. ST. das Recht einzuräumen, durch Annahme dieses Anbotes lebenslang das Anbotobjekt zu den hier festgelegten Bedingungen zu übernehmen.

Fünftens: Das Anbotobjekt geht mit dem Zeitpunkt der Annahme des Anbotes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Annahmeberechtigten über und treffen diesen vom gleichen Zeitpunkt angefangen, sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten, die damit im Zusammenhang stehen, ebenso wie auch Gefahr und Zufall.

Zehntens: Die Anbotstellerin Frau Sa. BG, geboren 1969 erteilt hiemit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund des durch die Annahme dieses Anbotes zustandekommenden Vertrages in der Liegenschaft Einlagezahl 871 Grundbuch xxxx Ed. das Eigentumsrecht für Ingenieur G. ST., geboren 1944 einverleibt wird....."

Aktenvermerk vom 1. Dezember 2000

Über eine am 1. Dezember 2000 geführte Besprechung betreffend das Grundstück Nr. **2071/2** fertigte Steuerberater L. Gt. folgenden Aktenvermerk an:

"Anwesende: Herr Nb Gr. als Geschäftsführer der N. HandelsgesmbH

Herr Ing G. ST. als Organisator

Frau Sa. BG, Grundstückskäuferin

Das von Frau BG mit Vertrag vom 8.11.2000 erworbene Grundstück in der Gemeinde Ed., EZ 871, Parzelle 2071/2 wurde von Frau BG in der Absicht erworben, dieses unmittelbar an die Parzelle 2071/3 angrenzende Grundstück für eventuell künftig erforderliche Erweiterungen des geplanten Betriebsareals der Firma N. zur Verfügung zu stellen.

Solange dieses Grundstück jedoch von der Firma N. nicht beansprucht wird, ist von der Firma N. kein Pachtentgelt zu entrichten.

Bis zur tatsächlichen Beanspruchung durch die Firma N. verpflichtet sich die Firma N. sämtliche Aufwendungen, die Frau BG im Zusammenhang mit diesem Grundstück entstehen, zu ersetzen.

Dazu gehören insbesondere die Kosten der Vermessung, Vermittlungsprovision, eventuelle Finanzierungskosten und Ähnliches.

Die tatsächlich anfallenden Kosten sind nach Vorschreibung entweder von dritter Seite oder von Frau BG an die Firma N. von der Firma N. zur Zahlung fällig.

Im Falle der tatsächlichen Inanspruchnahme dieses Grundstückes durch die Firma N. ist ab dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme ein eigener Pachtvertrag zwischen den Vertragsparteien auszuhandeln.

Dieser Aktenvermerk wurde aufgrund der zwischen den anwesenden Personen geführten Besprechung von mir, L. Gt., Steuerberater, Ln, angefertigt."

Der steuerliche Vertreter Gl. hatte auch über die Besprechung vom 19. Jänner 2000 betreffend das Grundstück Nr. **2071/3** einen **ähnlich lautenden Aktenvermerk** angefertigt:

"Anwesende: Herr Nb Gr. als Geschäftsführer der N. HandelsgesmbH

Herr Ing. G. ST. als Organisator

Frau Sa. BG, Grundstückskäuferin

Das von Frau BG mit Vertrag vom 28.12.1999 erworbene Grundstück in der Gemeinde Ed., EZ 956, Parzelle 207 1/3 wurde von Frau BG in der Absicht erworben, dieses Grundstück der Firma N. zur Errichtung einer Halle zur Verfügung zu stellen. Derzeit ist noch offen, ob die Firma N. auf diesem Grundstück eine Halle errichtet, oder ob die Errichtung der Halle durch ein Leasingunternehmen erfolgt.

Es ist daher beabsichtigt, eine Regelung über ein Entgelt über die zur Verfügungstellung der Liegenschaft erst dann zu treffen, wenn Klarheit über die tatsächliche Abwicklung erfolgt. Bis zur Regelung eines endgültigen Mietentgeltes verpflichtet sich die Firma N. sämtliche Aufwendungen, die Frau BG im Zusammenhang mit diesem Grundstück entstehen, zu ersetzen.

Dazu gehören insbesondere die Kosten der Vermessung, Vermittlungsprovision, Finanzierungskosten und Ähnliches.

Die tatsächlich anfallenden Kosten sind nach Vorschreibung entweder von dritter Seite oder von Frau BG an die Firma N. von der Firma N. zur Zahlung fällig.

Sollte bis spätestens 31. Dezember 2001 keine endgültige Klarheit über die Errichtung der geplanten Halle gegeben sein, so ist spätestens mit Wirkung ab 1. Jänner 2002 eine neue Vereinbarung über die Nutzung des Grundstückes zwischen der Grundstückseigentümerin und der Firma N. zu treffen.

Dieser Aktenvermerk wurde aufgrund der zwischen den anwesenden Personen geführten Besprechung von mir, L. Gt., Steuerberater, Ln, angefertigt."

Kaufvertrag vom 4. Dezember 2000

Mit Notariatsakt vom 4. Dezember 2000 veräußerte Sa. BG das Grundstück Nr. **2071/3** an die P-Leasing-GmbH, W. um den Preis von 3,160.000,00 Schilling.

Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 (Grundstück Nr. 2071/3; Dokumentbezeichnung: T:\Av\BG_ST._GdStkVerk.doc)

Mit "Vereinbarung" (ohne notarielle Beglaubigung) vom 4. Dezember 2000, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dessen Tochter, Sa. BG, wurde zunächst fest gehalten, dass Letztgenannte mit Vertrag vom 4. Dezember 2000 das Grundstück Nr. 2071/3 an die P-LeasingGmbH, W. veräußert hat.

Punkt II. dieser Vereinbarung lautet:

"Honorar ST.

Für die von Herrn Ing. ST. durchgeführte einmalige Vermittlungstätigkeit und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung, wie insbesondere Suche eines Käufers, Führung der Verkaufsverhandlungen, sowie Abwicklung sämtlicher mit dem Verkauf der Liegenschaft zusammenhängenden Leistungen erhält Herr Ing. ST. G. ein einmaliges Honorar von ATS 962.000,--, wobei dieser Betrag bis spätestens 31. Dezember 2000 zur Auszahlung fällig ist."

Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 (Grundstück Nr. 2071/2; Dokumentbezeichnung: T:\Av\BG_ST._wirts.Eigentum.doc)

Mit weiterer "Vereinbarung" (ohne notarielle Beglaubigung) vom 4. Dezember 2000, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dessen Tochter, Sa. BG, wurde zunächst fest gehalten, dass Letztgenannte mit Vertrag vom 8. November 2000 das Grundstück Nr. 2071/2 um den Kaufpreis von 2,100.000,00 Schilling erworben hat.

Der weitere Text dieser Vereinbarung lautet:

*"Ausdrücklich wird festgehalten, dass als grundbürgerlicher Eigentümer Frau BG alleine eingetragen wird. Die Finanzierung des Kaufpreises erfolgte zu einem wesentlichen Teil durch Herrn Ing. G. ST., wobei die Beträge im Schenkungswege zur Verfügung gestellt werden. Sollte daher das Grundstück innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren durch die grundbürgerliche Eigentümerin verkauft werden, so ist sie verpflichtet, den Mehrerlös zwischen Anschaffungskosten und Verkaufspreis nach Abzug sämtlicher Verkaufskosten und Spesen im **Verhältnis 50:50** zwischen den Vertragsparteien aufzuteilen. Der Alleinerwerb durch Frau BG erfolgt insbesondere deshalb, weil im Zusammenhang mit der Insolvenz Fg. eventuell Haftungen des Herrn Ing. ST. gegeben sein könnten. Durch diese Vorgangsweise wird daher vermieden, dass Dritte auf Vermögenswerte des Herrn Ing. ST. G. greifen können."*

Rechnung der Fa. RS-Realitätenverm_GmbH vom 5. Dezember 2000:

Mit Rechnung Nr. 7488 vom 5. Dezember 2000 (adressiert an den Bw., yyyyA. , QWeg) gab die Fa. RS-Realitätenvermittlungs-GmbH . dem Bw. die Honorarforderung für die Vermittlung der "Liegenschaft A-yyyy-G., EZ 871, Gst.Nr. 2065, 2071/2, **Annahmeoption**" in Höhe von 75.600,00 S (5.494,07 €) bekannt. In den Unterlagen der PAST (Ordner Nr. 5) findet sich eine weitere, im Wesentlichen gleich lautende Rechnung Nr. 7488, allerdings datiert mit 7. Dezember 2000 und adressiert an die Fa. N-H-GmbH, R-8 , yyyy-G. .

Kaufvertrag vom 19. März 2004

Mit Notariatsakt ("Kaufvertrag") vom 19. März 2004, abgeschlossen zwischen einerseits der Tochter des Bw., andererseits Herrn P. He. als Käufer und unter Beitritt des Bw. wurde das gegenständliche Grundstück, Nr. 2071/2, zum Preis von 200.000,00 € veräußert. Der Bw. erteilte hierbei die Einwilligung zur Löschung des zu seinen Gunsten bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes. (Anmerkung: Mit oben angeführter Selbstanzeige vom 21.5.2004 bzw. vom 19.5.2004 wurde der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis iHv. 316.000,00 € bekannt gegeben).

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 10. November 2004 rechnete das FA dem Bw. den gesamten Spekulationsgewinn iHv. 122.450,44 € (anstatt des von ihm der Erklärung zu Grunde gelegten 50 %-Anteiles iHv. 61.225,22 €) zu und begründete dies wie folgt:

"Aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass die Verhandlungen über den Kauf des Grundstückes KG Ed. , EZ 871, Parzelle 2071/2, vom Abgabepflichtigen persönlich geführt wurden. In einer Annahmeerklärung vom 27.10.2000 erklärte der Abgabepflichtige, zur Annahme des Kaufangebotes der Veräußerin der Liegenschaft, seine Tochter Frau Sa. BG als Käuferin namhaft zu machen."

In einem Notariatsakt vom 8. November 2000 wurde dem Abgabepflichtigen von seiner Tochter ein Belastungs- und Veräußerungsangebot eingeräumt, welches auch grundbürgerlich sichergestellt wurde.

In einem weiteren Notariatsakt, ebenfalls vom 8. November 2000 wurde dem Abgabepflichtigen von seiner Tochter während der ganzen Lebensdauer des Abgabepflichtigen ein Schenkungsangebot eingeräumt. Demnach wäre es dem Abgabepflichtigen jederzeit möglich gewesen, durch Annahme des Schenkungsangebotes auch das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft zu erlangen.

Die Überlassung von 50 % des Überschusses aus der Veräußerung des Grundstückes KG Ed., EZ 871, Parzelle 2071/2 beruht auf einer Vereinbarung vom 4. Dezember 2000, in der festgehalten wurde, dass die Finanzierung des Kaufpreises zu einem wesentlichen Teil durch Herrn Ing. G. ST. erfolgt sei, wobei diese Beträge im Schenkungswege zur Verfügung gestellt worden seien.

Der Alleinerwerb durch Frau BG sei insbesondere deshalb erfolgt, weil im Zusammenhang mit der Insolvenz Fg. eventuell Haftungen des Herrn Ing. ST. gegeben sein könnten und vermieden werden sollte, dass Dritte auf Vermögenswerte des Herrn Ing. ST. G. greifen könnten.

Im Gegensatz zu den oben angeführten Verträgen wurde diese Vereinbarung nicht vor einem Notar geschlossen.

§ 22 der Bundesabgabenordnung lautet:

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.'

Zwar ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch ist jedoch eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Dem Abgabepflichtigen bzw. seiner Tochter ergeben sich durch die Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 erhebliche steuerliche Vorteile, weil ein Großteil der Einkünfte aus dem Spekulationsgewinn aus der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft beim Abgabepflichtigen dem 50-prozentigen Einkommensteuersatz unterliegen würde.

Die geltend gemachten außersteuerlichen Gründe erweisen sich, genau betrachtet, als hohles Konstrukt, weil gerade aus den Ausführungen in der Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 geschlossen werden muss, dass Frau BG Sa. nur zur Vermeidung des ev. Zugriffes von Gläubigern des Abgabepflichtigen als Erwerberin des Grundstückes aufgetreten ist.

Auffällig ist weiters, dass zwischen dem Abgabepflichtigen und seiner Tochter mehrere Vereinbarungen betreffend die gegenständliche Liegenschaft abgeschlossen wurden, davon zwei an einem Tag, dem 8. November 2000. Der Inhalt dieser Vereinbarungen wurde bereits

oben dargestellt. Es ist auszuschließen, dass derartige Vereinbarungen zwischen Familienfremden geschlossen worden wären.

Das Einkommensteuerrecht ist sehr stark vom Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt.

Ist der Steuerpflichtige demgemäß allein als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft zu sehen, so hat er auch als Bezieher der Einkünfte aus deren Veräußerung zu gelten, so dass die Weitergabe eines Teiles des Veräußerungserlöses rechtlich nicht mehr darstellt als einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Akt der Einkommensverwendung durch den Steuerpflichtigen."

Weiters verweigerte das FA die Anerkennung der Steuerberatungskosten iHv. 12.600,00 € mit folgender Begründung:

"Unter den Begriff Steuerberatungskosten fallen nur die an berufsrechtlich befugte Personen für deren steuerliche Beratung bezahlte Honorare. Die Beratung und Verteidigung im Strafverfahren ist hingegen keine Steuerberatung."

Nach verlängerter Rechtzeitfrist brachte der Bw. mit Eingabe vom 16. Dezember 2004 fristgerecht Berufung ein, mit der Erklärung, der Einkommensteuerbescheid 2004 werde hinsichtlich der Festsetzung der sonstigen Einkünfte mit 122.450,44 € angefochten und es werde beantragt, die sonstigen Einkünfte, wie erklärt, mit 61.225,22 € festzusetzen.

Begründend führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus:

„In der gesondert ergangenen Begründung zum Einkommensteuerbescheid vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gegeben wäre und durch diese Vorgangsweise die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Gleichzeitig wird dem Steuerpflichtigen jedoch zugestanden, dass er grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Die Gestaltungsmöglichkeit darf jedoch nicht so ungewöhnlich und unangemessen sein, dass ausschließlich der Zweck der Steuervermeidung oder -minderung übrig bleibt.“

Der von meinen Mandanten eingeschlagene Weg war keineswegs darauf gerichtet in erster Linie eine Steuerminderung oder -vermeidung zu erreichen und ich erlaube mir dazu Folgendes darzustellen:

Zu Kaufsverhandlungen

Wer dem Verkäufer gegenüber die Verhandlungen betreffend den Erwerb eines Grundstückes führt ist für die tatsächliche und wirtschaftliche Durchführung des Kaufes vollkommen bedeutungslos, da jeder eine andere Person beauftragen kann, für ihn die Verhandlungen zu führen. Selbst wenn vom Verkäufer ein Anbot an den Verhandlungspartner abgegeben wird, in dem ausdrücklich vereinbart ist, dass nicht nur der Verhandlungspartner sondern auch eine dritte Person das Kaufanbot annehmen kann, so ist ausschließlich die annehmende Person von wirtschaftlicher Bedeutung.

Zu Belastung- und Veräußerungsverbot und Schenkungsanbot

Der Erwerb des Grundstückes erfolgt in erster Linie deshalb, weil dieses Grundstück unmittelbar an jene Liegenschaft angrenzt, auf der von der P-Leasing Gesellschaft für die Firma N. ein Betriebsgebäude errichtet wurde und die Firma N. dort Glasbautechnik betreibt. Dieses Grundstück war in erster Linie dazu gedacht, als Ausweitungsfläche für N. zu dienen und wurde daher als Reservegrundstück erworben und auch an die Firma N. vermietet, wobei vereinbart war, dass die Firma N. solange keinen eigenen Mietzins zu zahlen hat, solange dieses Grundstück nicht tatsächlich von der Firma in Nutzung genommen wird. Von der Firma N. waren lediglich alle Kosten (Grundsteuer, sonstige öffentliche Abgaben und Finanzierungszinsen) zu ersetzen. Dieser Kostenersatz wurde bei der Grundstückseigentümerin als Einnahmen erfasst.

Da Herr Ing. ST. auch Mitbegründer der Firma N. GmbH war, lag es auch in seinem Interesse, dass dieses Grundstück nicht durch anderwärtige Nutzung bzw. Veräußerung der N. als Ersatzgrundstück verloren gegangen wäre, sodass dies durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie durch ein Schenkungsangebot abgesichert wurde.

Dass dieses Grundstück in der nächsten Zeit durch die Eigentümerin nicht verkauft werden soll und langfristig für die Firma N. als Erweiterungsgrundstück zur Verfügung stehen soll, wurde auch in der Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 fixiert, dass die Verkäuferin im Falle des Verkaufes innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren die Hälfte des Veräußerungsgewinnes meinem Mandanten als Ersatz für seine Abwicklungs- und Vermittlungstätigkeit zu erhalten hat. Frau BG war Gesellschafterin der Firma N. und mit 55 % an dieser Firma beteiligt und es bestand daher auch für Frau BG ein besonderes Interesse, dass das Geschäftsleben der Firma N. abgesichert werden kann.

Zu außersteuerlichen Gründen

Wie aus der Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 ersichtlich ist, war auch ein wesentlicher Grund dafür, dass nicht mein Mandant, sondern Frau BG das Grundstück erworben hat, jener, dass für den Fall von eventuell auftretenden Haftungen im Zusammenhang mit der Insolvenz Fg. für Dritte keine Möglichkeit bestanden hat, auf dieses Grundstück zu greifen.

Zur Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaft durch Frau BG wurde mit Schenkungsvereinbarung vom 11.1.2001 Frau BG ein Sparbuch über eine Einlage von ATS 2.000.000,00 übertragen und durch Frau BG am 11.1.2001 aufgelöst. Dieser Betrag stellt rd. 95 % des Kaufpreises der gegenständlichen Liegenschaft dar.

Durch die Schenkung dieses Sparbuchs war Frau BG auch wirtschaftlich in der Lage, das Grundstück zu erwerben.

Aus den o.a. Gründen ist daher ersichtlich, dass sehr wohl sehr wesentliche wirtschaftliche und außersteuerliche Fakten gegeben sind, sodass der Kauf der Liegenschaft auch wirtschaftlich von Frau BG getragen wurde und daher keineswegs ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt.

Der Verkauf der Liegenschaft im Kalenderjahr 2004 wurde dann deshalb durchgeführt, weil der beabsichtigte Käufer großes Interesse an dieser Liegenschaft gehabt hat, um dort im neu entstandenen Gewerbegebiet weitere Gewerbeansiedlungen vornehmen zu können. Außerdem war zumindest auf lange Sicht nicht damit zu rechnen, dass bei der Firma N. eine Betriebsausweitung erfolgen wird und außerdem Frau BG als Gesellschafterin aus dieser Firma ausgeschieden ist. Daher bestanden keine besonderen Beziehungen mehr zwischen Frau BG und der Firma N.. "

Zusätzlich beantragte der Bw. die Einkommensteuernachzahlung für 2004 in Höhe von 30.612,00 € (50 % von 61.225,00 €) bis zur Rechtskraft des Bescheides gemäß § 212 a BAO auszusetzen.

Gleichzeitig stellte er einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Als Beilage legte der Bw. eine Kopie jenes Sparbuchs vor, welches er seiner Tochter zum Zweck der Finanzierung des Grundstückskaufs geschenkt hatte, sowie eine Kopie des diesbezüglichen Schenkungsvertrages vom 11.1.2001, wonach der Bw. an diesem Tag das Sparbuch mit einer Einlage von zwei Millionen Schilling seiner Tochter schenkt und übergibt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Dem Firmenbuch sind folgende, für den gegenständlichen Berufungsfall relevante Daten zu entnehmen:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Juni 1974 wurde die Firma „F-MuG-GmbH.“, Firmenbuchnummer FN xxxxw, mit Sitz in xyyy H., I-Z 4 gegründet. Der Bw. war an dieser Gesellschaft zu 25 % beteiligt und übte bis 19.12.1995 die Funktion des Geschäftsführers aus.

Am 22. April 1996 wurde das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Der Konkurs wurde mit Beschluss des LG Ln vom 27.02.1998 aufgehoben.

Die Firma "F-MuG-GmbH&CoKG", Firmenbuchnummer FN xxxxg, mit Sitz in xyyy H., I-Z 4, wurde per 16.12.1975 im Firmenbuch eingetragen. Persönlich haftende Gesellschafterin war die Firma "F-MuG-GmbH". Kommanditisten waren der Bw. und Ing. W T. mit einer Vermögenseinlage von jeweils 200.000,00 S.

Auch über das Vermögen dieser Firma wurde am 22. April 1996 das Konkursverfahren eröffnet.

Der Konkurs wurde mit Beschluss des LG Ln vom 27.02.1998 aufgehoben. Am 6. Juni 2001 erfolgte die amtswegige Löschung im Firmenbuch.

Bereits mit Gesellschaftsvertrag vom 1.8.1995 wurde die Firma "F-Fassaden-G-GmbH", Firmenbuchnummer FN xxxxx-w, mit Sitz in Yyyx Ln, B-Str. 35 (Anschrift des steuerlichen Vertreters) gegründet. Als Geschäftszweig wurde "Glasbau" angegeben.

An dieser Firma beteiligten sich zunächst der damalige steuerliche Vertreter des Bw., L. Gt. mit einer Stammeinlage iHv. 498.000,00 S und ein E. Sw., Angestellter, mit einer

Stammeinlage iHv. 2.000,00 S. In der Folge hat L. Gt. auch den Anteil des E. Sw. übernommen.

Mit Notariatsakt vom 8. November 1995 (**Treuhandauflösungsvertrag**) tritt L. Gt. über Anweisung des Bw. seinen Geschäftsanteil im Nominale von 500.000,00 S an Sa. ST. (in der Folge verehelichte Sa. BG; Anm.) um den Abtretungspreis iHv. 250.000,00 S ab. Mit diesem Zeitpunkt erfolgte eine Änderung des Firmenwortlautes in "N-Handels-GmbH". Mit 16. Dezember 1995 wurde der Firmensitz in yyyy-G., R-8, im Firmenbuch eingetragen. Mit 20. November 2001 wurde als Firmensitz YYYY Ed., LW. 11, eingetragen.

Der Bw. scheint in dieser Gesellschaft zwar weder als Gesellschafter, noch als Geschäftsführer auf; seinen eigenen Angaben zufolge (siehe Berufung vom 16. Dezember 2005) war er jedoch Mitbegründer der Gesellschaft.

Seit 08.11.1995, dem Zeitpunkt des Abschlusses des oben angeführten Treuhandauflösungsvertrages, fungierte die Tochter des Bw., BG Sa., als Geschäftsführerin (als eine von insgesamt vier Geschäftsführern).

Laut Firmenbucheintragung vom 29. Oktober 1997 war Sa. BG laut Antrag auf Änderung vom 21. Oktober 1997 nur mehr zu 55 % am Stammkapital dieser Firma beteiligt. Ihr Ausscheiden als Gesellschafterin erfolgte im Frühjahr 2002 (Eintragung im Firmenbuch am 30. Mai 2002). Ab dem Jahr 1997 scheint als weiterer Gesellschafter Nb Gr. im Firmenbuch auf. 2001 wurde die Firma geändert auf "N-GBau-GmbH ". Laut Insolvenzdatei wurde mit Gerichtsbeschluss vom 25. April 2006 ein Konkursverfahren eröffnet. Am 31. Mai 2007 wurde der Konkurs aufgehoben.

Mit Vorhalt vom 5. November 2010 fasste der UFS den bisher auf Grund der Aktenlage bekannten Sachverhalt zusammen, gab dem Bw. Gelegenheit zur Stellungnahme und ersuchte gleichzeitig um Beantwortung offener Fragen wie folgt:

"1) Auf Grund der Aktenlage stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Anlässlich einer die Jahre 1994 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) iVm. § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) wurden unter Tz 5 des Betriebsprüfungsberichtes (bzw. Tz 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004) die im Jahr 2000 erzielten Spekulationseinkünfte iHv. 1.529.460,00 ATS nicht Ihrer Tochter, sondern Ihnen zugerechnet und der von Ihnen in dem Zusammenhang als sonstige Einkünfte erklärte Betrag iHv. 962.000,00 ATS (auf Grund einer „ehemaligen Vermittlungstätigkeit“) mangels Fremdüblichkeit unter nahen Angehörigen storniert. Die Erhöhung der sonstigen Einkünfte laut Betriebsprüfung betrug somit 567.460,00 ATS. Diese Vorgänge betrafen den Ankauf des Grundstückes EZ 871, KG Ed., Grundstücksnummer 2071/3 im Ausmaß von 3.492 m² mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 1999 und dessen Verkauf am 4. Dezember 2000. Zur näheren Darstellung dieses Sachverhalts siehe Punkt 6. des Schlussbesprechungsprogramms (Beilage).

Gegen den am 2. Februar 2005 erlassenen, der Ansicht der Betriebsprüfung folgenden neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002, wurde kein Rechtsmittel eingebracht.

Im angeführten Schlussbesprechungsprogramm wurde weiters der gleich gelagerte Sachverhalt betreffend den Kauf des Grundstückes EZ 871, KG Ed., Grundstücksnummer 2071/2 im Jahr 2000 dargestellt. Dieses Grundstück im Ausmaß von 4.476 m² wurde am 8. November 2000 erworben und am 19. März 2004 (nach Zuschreibung der Teilfläche 1 im Ausmaß von 984 m² von 2071/3) im Ausmaß von 5.460 m² veräußert. Mit Selbstanzeige vom 21. Mai 2004 wurde der ursprünglich mit Vertrag angegebene Kaufpreis von 2.752.060,00 ATS (200.000,00 €) auf 4.348.254,80 ATS (316.000,00 €) korrigiert.

Als Käuferin dieser beiden Grundstücke (Verkäufer jeweils AR-F-KG) scheint jeweils Ihre Tochter, Sa. BG auf. Weiters haben Sie sich jeweils ein Schenkungsangebot von Ihrer Tochter sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Ihren Gunsten ausbedungen.

Zusammenfassend stellt sich der Vergleich der Fakten anlässlich des Kaufes bzw. Verkaufes der beiden genannten Grundstücke wie folgt dar:

Vergleich der Fakten anlässlich des Kaufes bzw. Verkaufes der beiden genannten Grundstücke

	Grundstück Nr. 2071/3 (neu gebildet)	Grundstück Nr. 2071/2
Datum des Kaufanbotes	28. Dezember 1999	8. November 2000
Fläche in Quadratmetern	4.476	4.476
Kaufpreis in Schilling	2.000.000,00	2.100.000,00
Datum des Kaufvertrages	28. Dezember 1999	8. November 2000
Schenkungsangebot an den Bw.	29. Dezember 1999	8. November 2000
Belastungs- und Veräußerungsverbot	29. Dezember 1999	8. November 2000
Geplante Verwendung des Grundstücks (laut Aktenvermerken vom 19. Jänner 2000 und vom 1. Dezember 2000)	Zur Verfügungstellung an die Fa. N. (zur Errichtung einer Halle)	Zur Verfügungstellung an die Fa. N. (zur Erweiterung des Betriebsareals)
Datum des Verkaufes des Grundstückes	4. Dezember 2000	19. März 2004
Zusatzvereinbarungen	Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 über eine Provision für den Bw. iHv. 962.000,00 Schilling	Erlösaufteilung im Falle der Veräußerung des Grundstückes je zur Hälfte zwischen dem Berufungswerber und seiner Tochter.

- a) Nehmen Sie bitte zum dargestellten Sachverhalt Stellung und ergänzen bzw. berichtigen Sie diesen aus Ihrer Sicht.

- b) Weisen Sie bitte den anlässlich des Kaufes vom 8. November 2000 des Grundstücks EZ 871, KG Ed., Grundstücksnummer 2071/2 erfolgten Geldfluss an den Veräußerer belegmäßig nach. Weiters wird um Vorlage dieses Kaufvertrages ersucht.
- c) Um Vorlage des Schriftverkehrs über Verkaufsverhandlungen und Finanzierung etc. im Zusammenhang mit den oben angeführten Grundstückstransaktionen wird ersucht.
- d) Welche Initiativen hat hierbei Ihre Tochter konkret gesetzt? Um Vorlage entsprechender geeigneter Beweismittel wird ersucht.

2) Beantworten Sie bitte folgende Fragen im Zusammenhang mit dem Kauf bzw. Verkauf des Grundstückes 2071/2:

- a) Wie ist der Vertrag mit Ihrer Tochter vom 11. Jänner 2001 über die Schenkung des Sparbuches mit einer Einlage von 2 Millionen Schilling nach außen (Dritten gegenüber) in Erscheinung getreten?
- b) Wer außer Ihnen und Ihrer Tochter hatte davon Kenntnis?
- c) Legen Sie bitte allfällige Zusatzvereinbarungen zu dieser "Sparbuch-Schenkung" vor.

3) Folgende Umstände zeigen, dass Sie für die Fa. N-GBau-GmbH in maßgeblicher Funktion tätig geworden sind, obwohl Sie weder Gesellschafter noch Geschäftsführer, sondern (seit 28.12.1995) nur Arbeitnehmer dieser Gesellschaft waren:

- a) In den Aktenvermerken vom 19. Jänner 2000 und vom 1. Dezember 2000 betreffend die Grundstückskäufe EZ 871, KG Ed., Grundstücksnummern 2071/3 und 2071/2 scheinen Sie jeweils als „Organisator“ auf. In diesen Aktenvermerken wurde fest gehalten, dass die Grundstücke der Fa. N. zur Verfügung gestellt werden sollten. Zu diesen Zeitpunkten war Ihre Tochter als Gesellschafterin zu 55% an dieser Gesellschaft beteiligt.
- b) Die Rechnung an die genannte GmbH vom 2. Juli 2001 iHv. 33.571,80 S betreffend ein Decken-Sektional-Tor, wurde zu Ihren Handen gesendet.
- c) In der mit Ihnen am 18. Oktober 2004 (zu Beginn der oben genannten Betriebsprüfung) aufgenommenen Niederschrift wurde unter anderem Folgendes festgehalten:

"6. Mit Schreiben vom 16.05.2002 teilten Sie der Firma Prz. betreffend "Verkauf meiner N. - Firmenanteile" mit, dass Sie die Firmenanteile an "die Ihnen (--->Firma Prz.) bekannten N. Mitarbeiter" verkauft hätten. FRAGE: Da Sie als Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt keine Anteile an der Firma N. gehalten haben (vgl auch Firmenbuch), stellt sich die Frage, ob es (weitere) treuhänderische Vereinbarungen mit den Gesellschaftern gegeben hat? ANTWORT: Keine Vereinbarungen, es handelte sich nur um die Anteile von Frau BG. FRAGE: Warum haben Sie diesen Umstand mit gesondertem Schreiben der Firma Prz. mitgeteilt? ANTWORT: Um keine weiteren Verkaufsgespräche mehr mit der Firma Prz. führen zu müssen.

7. Laut Schreiben vom 23. April 2002 teilte Ihnen der Wirtschaftsdienstleister Rb. C. unter Bezugnahme auf persönliche Gespräche vom 12.12.2001 und 27.02.2002 in einem an Sie gerichteten Schreiben mit, dass "schätzungsweise vierzig bis fünfzig Firmen bzw Personen als Teilhaber für die Firma N. gut geeignet wären"? Weiters wurde ausgeführt, dass für Sie persönlich eine vorteilhafte Lösung realisiert werden könne. FRAGE: Was hat Sie veranlasst, Gespräche mit dem Wirtschaftsdienstleister C. über Anteilsverkäufe betreffend der Firma N-GmbH zu führen? ANTWORT: Meine Tochter hat die Anteile an die Herren (Gesellschafter) von der N. angeboten, die Gesellschafter der Firma N. konnten das Angebot nicht annehmen, daraufhin haben wir bei C. angefragt. FRAGE: Wurden Sie seitens der Geschäftsführung der N. beauftragt, solche Gespräche zu führen? ANTWORT: Ich habe von der Geschäftsführung der N. keine Aufträge benötigt, da es sich um die Anteile meiner Tochter gehandelt hat. FRAGE: Wenn ja, gibt es hierüber nachweisliche Aufträge seitens der Gesellschafter?

ANTWORT: entfällt. FRAGE: In dem zitierten Schreiben wird auch ausgeführt, dass "vorteilhafte Lösungen für Sie persönlich realisiert werden könnten". Was wurde damit gemeint? ANTWORT: Es war im Gespräch, dass ich bei der Firma noch weiterhin tätig werden kann."

Sie haben Gelegenheit zur Stellungnahme.

4) In der Berufung wurde zu "außersteuerlichen Gründen" angegeben, dass nicht Sie, sondern Ihre Tochter das Grundstück (am 8.11.2000) erworben hat, um für den Fall eventuell auftretender Haftungen iZm der Insolvenz Fg. für Dritte keine Möglichkeit bestehen sollte, auf das Grundstück zu greifen.

Den Firmenbuchdaten ist zu entnehmen, dass Sie an folgenden Firmen beteiligt waren:

"Fg. " M-u.GlasV-GmbH. und "Fg." M-u.GlasV-GmbH. & Co. KG; beide mit dem Sitz in xy yy H., I-Z 4. Über beide Firmen wurde am 22.04.1996 das Konkursverfahren eröffnet und der Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes Ln vom 27.02.1998 aufgehoben.

Erläutern Sie bitte den von Ihnen angeführten außersteuerlichen Grund im Kontext dieser Daten unter Beschreibung der konkreten rechtlichen Grundlagen für die angesprochene Inanspruchnahme zur Haftung. Um Vorlage geeigneter Beweismittel wird ersucht.

5) In der Berufung wird angeführt, das Grundstück EZ 871, KG Ed., Grundstücksnummer 2071/2 sollte aus Ausweitungsfläche für N. dienen und sei auch an diese Firma vermietet worden.

Legen Sie bitte den diesbezüglichen Mietvertrag vor.

6) Laut Berufung hätten Sie als Mitbegründer der Firma N. GmbH daran Interesse,

"dass dieses Grundstück nicht durch anderwärtige Nutzung bzw. Veräußerung der N. als Ersatzgrundstück verloren gegangen wäre, sodass dies durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie durch ein Schenkungsangebot abgesichert wurde."

a) Laut Firmenbuchdaten hatte Ihre Tochter seit Gründung der Fa. N-GBau-GmbH (1. August 1995) die Funktion einer Geschäftsführerin inne und hielt zu diesem Zeitpunkt 100% (ab Oktober 1997 nur mehr 55%) der Geschäftsanteile. Zum Zeitpunkt des Grundstückskaufes im Jahr 2000 und der gleichzeitigen Errichtung der zusätzlichen Verträge (Belastungs- und Veräußerungsverbot, Schenkungsanbot, Aufteilung eines allfälligen Veräußerungserlöses, Sparbuchschenkung) war Ihre Tochter somit Gesellschafter-Geschäftsführerin der genannten GmbH.

Vor diesem Hintergrund, insbesondere im Hinblick auf die Interessenslage Ihrer Tochter als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Fa. N-GBau-GmbH erscheint der Abschluss der oben angeführten Zusatzvereinbarungen nicht nachvollziehbar.

Um Stellungnahme wird gebeten.

7) Die mit oben dargestelltem Sachverhalt aufgezeigten Beschränkungen wie

- das dingliche Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364 c ABGB zu Ihren Gunsten (Notariatsakt vom 8.11.2000; Beschluss des BG U. vom 26.2.2001) sowie

- das Schenkungsangebot vom selben Tag an Sie während der "ganzer Lebensdauer" (im Vertrag ausdrücklich als "lange Befristung" bezeichnet); wobei auch die grundbürgerliche Durchführung im Falle der Anbotannahme durch Sie garantiert wird,

haben Ihrer Tochter jegliche Möglichkeit genommen, über das Grundstück frei zu verfügen, bzw. jeden Dritten von der Einwirkung auf das Grundstück auszuschließen.

Umgekehrt stehen Ihnen selbst sämtliche Möglichkeiten offen, über das Grundstück frei zu verfügen; insbesondere durch Annahme des Schenkungsangebots.

Betrachtet man darüber hinaus das dingliche Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Ihren Gunsten im Zusammenhang mit der Möglichkeit das Schenkungsangebot anzunehmen und somit jederzeit wieder bürgerliches Eigentum am Grundstück zu erlangen, so wird deutlich, dass Ihre Tochter als formelle bürgerliche Eigentümerin beinahe keinerlei Rechte am Grundstück geltend machen konnte. Es verblieb ihr einzig und allein die Möglichkeit, das Grundstück in Bestand zu geben, wobei Sie es ebenfalls in der Hand hatten, durch Annahme des Schenkungsangebots, auch dieses Gestaltungsrecht zu unterbinden. Durch diese Ihre rechtlich starke Stellung war Ihre Tochter nicht in der Lage, jene Befugnisse geltend zu machen, die als Ausdruck zivilrechtlichen Eigentums angesehen werden (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung, Veränderung und jeden Dritten von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen).

Außerdem bestehen angesichts dieser Gestaltung erhebliche Zweifel an Ihrem Schenkungswillen (betreffend Sparbuchschenkung vom 11. Jänner 2001).

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!"

Die vom Prüfer in Textziffer 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2004 bzw. des Schlussbesprechungsprogramms) dargestellten Feststellungen wurden in Kopie angeschlossen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 nahm der Bw. wie folgt Stellung:

"Zu Pkt. 1. a.)

Meine Tochter, Fr. BG Sa. hat seit 1989 beim Betreiben der S-RuH-GesbR tatkräftig mitgeholfen und sollte dieses Unternehmen durch Übertragung weiterführen, was zwischenzeitlich auch erfolgt ist.

Nachdem ich jedoch 1995 aus der F- Ges.m.b.H' ausgeschieden bin, wollte meine Tochter aufgrund meines Wissens, eine ähnliche Firma weiterführen, um ein zweites Standbein zu haben, da die Reiterei zum damaligen Zeitpunkt bereits rückläufig war. Dies führte zum Betreiben der N. Ges.m.b.H, selbstständig durch meine Tochter in den Räumlichkeiten der S-RuHgesbR. Meine Tochter hat bis 2000 im Rahmen Ihrer Tätigkeit sämtliche anfallenden Schreibarbeiten, Organisation und Angebotsnachfassung durchgeführt. Natürlich habe ich Sie dabei aufgrund meiner früheren Tätigkeit und meiner Kenntnisse des Marktes unterstützt.

Nachdem im Jahr 1999 der Umsatz der N. ges m b H. schon sehr hoch war, ließen sich die beiden Firmen gemeinsam auf ein und demselben Areal nicht mehr bewerkstelligen.

Es wurde daher gemeinsam mit meiner Tochter ein passendes Areal für die N. Ges.m.b.H gesucht und auch gefunden.

Der Kauf des ersten Teilgrundstückes Nr.2071/3 wurde nach Beratung meiner Tochter beschlossen. Zur Finanzierung des Kaufpreises wurde meiner Tochter von mir das Sparbuch mit der Nummer yyyy-yyyy.yy geschenkt. Dieses wurde von dieser zur Kreditbesicherung des Grund-Kaufpreises bei der Bank hinterlegt. (Beilage: Ablichtung Kreditvertrag Bank und Sparbuch.)

Zu Pkt.1.b.

Fr. BG hat das Grundstück Nr. 2071/2 mit beigefügtem Kaufvertrag vom 08. 11. 2000 von Fa. Rp. erworben. (siehe Ablichtung Kaufvertrag) Den Geldfluss wurde durch den Verkauf des ersten Teilgrundstück an die P-Leasing. Geldfluss siehe Ablichtung Bank Sparbuch

Zu Pkt.1.c.

Fr. BG hat die Finanzierung des Kaufpreises sowie die nachfolgenden Konditionsverhandlungen mit der P-Leasing zwecks Errichtung der Baulichkeiten für die Fa. N. selbständig geführt und abgeschlossen.

Zu Pkt.1. d.

Meine Tochter hat die erforderlichen Gespräche mit der Bank geführt, sowie die günstigen Leasingraten mit der P- Leasing ausgehandelt. (Dokumente liegen nicht vor, müssen aber beim Akt „Leasingvertrag P- Leasing“ bei Fa. N. vorhanden sein. Konnten aber nicht urgirt werden da Fa. N. seit 2006 insolvent ist.

Zu Pkt.2.a.

Der Vertrag mit meiner Tochter vom 11.01.2001 über die Schenkung eines Sparbuchs war sowohl meiner Gattin, Fr. Sn. ST., als auch unserem damaligen Steuerberater Gt. bekannt, da dieser vor Unterfertigung konsultiert wurde und hat dieses lt. meinem Wissen auch in Kopie bei seinen Akten.

Zu Pkt.2.b.

Wie o.a. Fr. Sn. ST. und Steuerberatungsbüro L. Gt..

Zu Pkt.2.c.

Zusatzvereinbarungen zur Schenkung wurden nicht getroffen.

Zu Pkt.3.a.

Diese Aktenvermerke waren meines Wissens nach deshalb erforderlich, da bei den Anfragen über Konditionen der Leasingangebote verschiedener Banken, diese vor Anbotserstellung eine Verwendungszusicherung der Baugründe verlangten.

Da ich durch meine frühere Tätigkeit bei Fg. große Erfahrung mit Leasfinanzierungen hatte übernahm ich im Auftrage meiner Tochter und des damaligen Geschäftsführers von Fa. N. als Organisator die Vorauswahl der günstigsten Leasinggesellschaft.

Zu Pkt.3.b.

Die Firma N. hat während Ihrer Einmietung bei der S-RuH-GesbR in R8, das Tor durch Lagerung von Stahlprofilen derart beschädigt, dass dieses ausgetauscht werden musste, da es nicht mehr reparabel war. Ich habe damals die Tormaße an die Herstellerfirma tel. mitgeteilt. Wahrscheinlich ist daher diese Rechnung zu meinen Händen gesandt worden.

Zu Pkt. Befragung "6 u. 7"

Nach Übersiedlung der N. in den Neubau hatte meine Tochter keine Zeit mehr, an zwei Orten tätig zu sein. Anfang 2002 zeigte sich bei N. ein starker Auftrags- und Gewinneinbruch. Bei Nachfragen beim damaligen Geschäftsführer über den Grund dieses Umstandes, wurde von diesem kundgetan, dass diese Tätigkeit nicht die Seine sei. Bei Befragung der damaligen Gesellschafter nach Interesse an einen Kauf der Firmenanteile wurde von diesen ein Kauf zum damaligen Zeitpunkt abgelehnt. Aus diesem Grund wurde vom Geschäftsführer vorgeschlagen einen Interessenten für die Übernahme von N. zu suchen. Damit wurde ich betraut. Durch ein Zeitungsinserat in den Kammernachrichten XXWirtschaft habe ich infolge eines Inserates Hr. C. gefunden.

Da Hr. C. jedoch sehr hohe Forderungen stellte, die nicht akzeptabel waren, wurden diese Gespräche abgebrochen. Daraufhin meldete sich bei mir die Fa. Prz., die großes Interesse an einen Kauf zeigte, jedoch unter der Auflage, dass Ich noch drei Jahre zum Übergang bei Fa. N. bleibe, um als Organisator eine Umstrukturierung durchzuführen. Vor dem Vertragsabschluß wurde jedoch von den maßgeblichen Mitarbeitern und Geschäftsführung der N. der Verkaufsabschluss boykottiert, da sich diese plötzlich selbst an einer Übernahme der Fa. N. interessiert zeigten. Dies wurde von mir Fa. Prz. mitgeteilt, wobei mir im Schreiben wahrscheinlich aus Frust ein Fehler mit dem Worten „Meiner Firmenanteile“ passiert ist, da eine Übernahme durch Prz. weitaus vorteilhafter für Fa. N. gewesen wäre.

Daraufhin wurden die Firmenanteile der Fa. N. an die Mitarbeiter D., Grt. und Br. von meiner Tochter verkauft. Diese meldeten 2006 dann Konkurs an.

Zu Pkt. 4.

Das Grundstück 2071/2 wurde von meiner Tochter von Fa. Rp. gekauft. (siehe Ablichtung Kaufvertrag) und war bis zum Verkauf von meiner Tochter an Fa. He. in Ihrem Besitz.

Nach Aufhebung des Konkursverfahrens von Fa. Fg. wurde mir zwar von Gläubigern private Schadensersatzklagen angedroht. Diese hätten aber keinesfalls o.a. Grundstück betroffen, sondern nur mein Privatgrundstück. Privat-Klagen wurden jedoch nie erhoben.

Zu Pkt. 5.

Das Grundstück 2071/2 wurde zwar von meiner Tochter zum Zweck einer Ausweitungsfläche für Fa. N. gekauft, wurde aber von Fa. N. aus Kosten-Einsparungsgründen nicht gemietet. Daher gab es auch nie einen Mietvertrag.

Zu Pkt. 6. u. 7)

Das Belastungs- u. Veräußerungsverbot und das Schenkungsangebot wurde auf Anraten unseres Notars formuliert, ist laut seiner Aussage heutzutage für derartige Fälle völlig üblich und dient dazu, dass bei eventuellen innerfamiliären Problemen von Fam BG (Scheidung, Tod, grober Undankbarkeit - ect.) sich eine Verwertung des Grundstückes sehr erschwert, oder gar nicht mehr, bzw. mit großem Zeitverlust und finanziellem Aufwand durchführen hätte lassen. Dies war bis zum Zeitpunkt der Veräußerung von meiner Tochter an Fa. He. niemals der Fall.

Deshalb wurde dieses Belastungs- u. Veräußerungsverbot und das Schenkungsangebot von mir auch nicht in Anspruch genommen.

Meine Tochter hat den Ertrag aus dem Grundverkauf an Fa. He. lukriert und die jährlichen Vermögenszuwächse daraus. Sie ist Mitinhaberin unseres Wertpapierdepots „ST. Sn., ST. G. und Sa. BG“

Grundlegend vertrete ich die Ansicht, dass ich meine Kinder schon in jungen Jahren an meinem Vermögen teilhaben lasse und nicht erst nach meinem Ableben.

Außerdem hat meine Tochter alle die, aus dieser Schenkung resultierenden Zugewinne erwachsenen Steuern und Abgaben termingerecht an das Finanzamt abgeführt.

Daher bin ich der Meinung, dass diese Schenkung völlig korrekt ist und ersuche um Einstellung des Verfahrens.

Anlagen:

Sparbuch Schenkungsvereinbarung

Kreditvertrag Bank

Sparbuch Ablichtung

Kaufvertrag Grund EZ. 871, 2071/2"

In der am 10. Februar 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zunächst den Parteien des Verfahrens der bisher auf Grund der Aktenlage bzw. der ergänzenden Ermittlungen vorliegende Sachverhalt in Schriftform ausgehändigt und anschließend durch den Referenten vorgetragen. Dieser Sachverhalt wurde als richtig und vollständig anerkannt und nicht bestritten. Weiters wurde ausgeführt:

Vorsitzende: Gibt es seitens des Finanzamtes ergänzende Vorbringen zu diesem Vortrag?

Vertreter des Finanzamtes: Der Sachverhalt wurde korrekt geschildert.

Die Vorsitzende gibt dem Bw. Gelegenheit zu ergänzenden Ausführungen.

Bw.: Ich möchte die Chronologie der ganzen Geschichte ein bisschen aufrollen. Die N. Handels GesmbH ist entstanden aus der Fa. F-Fassaden-G-GmbH. Ich habe meine Anteile verkauft und bin aus der Firma ausgestiegen. Der Konkurs der Fa. Fg. Metall- und Glasverarbeitungstechnik GesmbH ist erst ein Jahr später passiert, als ich ausgestiegen bin. Die Geschichte hat mit mir überhaupt nichts mehr zu tun gehabt. Die Fa. Fx ist eigentlich als Sicherheitsgürtel gegründet worden, falls mit der Fa. Fg. etwas passiert. Nachdem ich meine Anteile verkauft hatte, war es nicht mehr erforderlich, dass die Firma existiert. Wir haben überlegt, was wir mit der Firma machen könnten. Da hat meine Tochter gesagt, dass ich eigentlich ganz gute Chancen am Markt hätte, hier für mich die Kastanien aus dem Feuer zu holen und sie möchte gerne das Unternehmen weiterführen. Meine Tochter Sa. war von 1995 bis 1997 Geschäftsführerin und in die ganze Geschichte involviert. Sie hat die ganzen Angebote, den Schriftverkehr, zusätzlich noch das Nachfassen der Angebote und die Lukrierungen der Aufträge für die Firma gemacht. Es war an sich eine kleine Firma. Der Reitstall und die Fa. N. haben sich nicht mehr vertragen. Das heißt, es hat zu Kollisionen und ähnlicher Art geführt, dass hier riesige Transporte mit Material gekommen sind und auf der anderen Seite haben die Leute dann nicht mehr gewusst, wo sie hin sollen. Es hat sich also der damalige Geschäftsführer, Herr Gr. nach einem Grundstück für die Firma umgesehen und brachte in Erfahrung, dass die Fa. Rp. in Gn ein Grundstück veräußern würde. Ich habe es mir dann mit meiner Tochter angesehen und sie hat gesagt, es wäre eigentlich ideal und würde genau passen.

Die Situation war dann so: Meine Tochter hat in erster Linie Gespräche mit den Banken geführt und ich habe mich eingeklinkt, weil ich doch relativ viel Erfahrung habe. Es ist nachher herausgekommen, dass die Bank zu diesem Zeitraum die besten Konditionen geboten hat. Wir haben uns gefragt, wie wir das machen sollen und haben einen Kredit aufgenommen. Dann hat uns die Bank mitgeteilt, dass, wenn wir eine Besicherung für den Kredit hätten, wir

nur die Hälfte Zinsen zahlen würden, das heißt, von der überhängenden Marge von dem Sparbuch, Zinsen usw. Aus diesem Grund hat man ein Sparbuch mit einer Einlage von 2 Mio. S, die vorhanden waren, eröffnet. Wahrscheinlich war es ein Fehler und ich habe dann das Sparbuch meiner Tochter geschenkt. Die Bank hat gesagt, dass das Sparbuch auf meine Tochter lauten muss, nachdem auch der Kredit auf meine Tochter gelautet hat. Das war im Grunde genommen nicht ein wirkliches Schenken, sondern meine Tochter hat mit diesem Sparbuch einen Kredit bedient oder besichert und aus diesem Grunde ist es ihr übergeben worden. Das Leasing hat dann auch meine Tochter mit Herrn Gr. gemacht. Herr Gr. war hier Geschäftsführer und hat die Leasingverträge mit der P-, die damals der beste Leasinggeber war, abgeschlossen. Der Grund ist verkauft worden und parallel hat es einen Grunderstkauf, eine Option gegeben. Die habe ich persönlich, das muss ich ehrlich sagen, mit Herrn Rp. ausgehandelt, weil ich schon wollte, dass wir den Grund kaufen. So hat meine Tochter nachher die Möglichkeit, dass sie auch einen zweiten Grund kaufen kann, zwecks Erweiterung.

Vorsitzende: Sprechen Sie jetzt vom Grundstück 2071/3?

Bw.: Das ist das zweite Grundstück. Ich weiß nicht, was das für eine Grundstücksnummer hat.

Referent: Das war das Grundstück 2071/3, der Kauf erfolgte im Dezember 1999.

Bw.: Das erste Grundstück wurde im Jahr 1999 verkauft und dann ist das andere gekauft worden. Das müsste im Jahr 2000 oder 2001 gewesen sein.

Referent: Nein, das ist im Jahr 2000 verkauft worden. Das Datum des Verkaufes des Grundstückes 2071/3 war der 4. Dezember 2000, das Datum des Kaufanbotes und des Kaufvertrages war der 28. Dezember 1999. Also im Jahr 1999 wurde das Grundstück gekauft und im Jahr 2000 wurde es verkauft, daraus resultierte die Spekulation im Jahr 2000.

Bw.: Meine Tochter war vorher Mitinhaberin. Ich habe von der Bank die Bestätigung, dass meine Tochter seit 1998 Mitinhaberin unseres Depots, lautend auf meine Frau, meine Tochter und auf mich, ist. Im Jahr 2000 waren 5 Millionen Schilling drauf. Sie hätte ohne weiteres das Depot als Versicherung problemlos nehmen können. Dazu hätte man aber das Geld für das Depot auf die Bank übertragen müssen. Daher haben wir uns dazu entschlossen, ein Sparbuch zu verwenden und dieses zu hinterlegen. Damals hat kein Mensch daran gedacht, dass das mal solche Auswirkungen hat.

Referent: Wann war dieser Guthabenstand auf dem Depotkonto?

Bw.: Der Guthabenstand war etwas später, weil die Bank die Unterlagen nicht mehr ausheben hat können. Man hat uns gesagt, die Bank könne nur 10 Jahre ausheben, länger nicht.

Referent: Sie haben in der Vorhaltsbeantwortung geschrieben, dass die drei Personen Inhaber dieses Depots sind. Wann war noch mal das Guthaben?

Bw.: Der Depotauszug ist vom 28.12.2001, länger haben sie es leider nicht ausheben können.

Referent: Der Kauf war ja im Jahr 1999.

Bw.: Schon, aber zu dem Depot, gibt es ein Schreiben, die Depotnummer lautet xxxxxxxxxx, Inhaberin Sa. BG seit 6.11.1998. Da gibt es eine Bestätigung, von der ich mir eine Kopie habe geben lassen, zusätzlich habe ich auch noch einen Depotauszug.

Referent: Welchen Stand wies dieser Depotauszug aus?

Bw.: Das weiß ich nicht mehr, es waren sicher ein paar Millionen Schilling.

Vorsitzende: Das ist aber geteilt durch drei Personen?

Bw.: Ja, das ist durch drei geteilt.

Referent: Ein paar Millionen Schilling. Das ist relativ ungenau. Es ist aber auch nicht so maßgeblich, weil Faktum ist, dass das Sparbuch verwendet worden ist.

Zum Akt genommen wird ein Auszug der Bank, betreffend Historie des Depots mit der Nr. xxxxxxxxxx, Inhaberin Sa. BG seit 6.11.1998 und Inhaber Ing. G. ST. und Sn. ST. seit 15.11.2000.

Aus dieser, vom Bw. vorgelegten Depotbestätigung der Bank, datiert mit 26. Jänner 2011 mit dem „Betreff: Historie Ihrer Depots“ zum Nachweis der Inhaberschaft geht Folgendes hervor: „Depot Nr. xxxxxxxxxx; Inhaber Sa. BG seit 6.11.1998; Inhaber Ing. G. ST. und Sn. ST. seit 15.11.2000“.

In dem gleichzeitig vorgelegten Depotauszug Nr. xxxx-yyyyy/xx vom 28.12.2001, adressiert an den Bw., lautend auf „Sa. BG und weitere Depotinhaber“, ist eine Wertpapieraufstellung mit diversen Wandelschuldverschreibungen, Bonds etc. im Gesamtkurswert von 433.462,12 € ausgewiesen.

Bw.: Das Depot lautete aber auf Sa. BG und weitere.

Vorsitzende: Es steht auf dem Auszug, Depotnummer, Inhaberin Sa. BG seit 1998. Ein Depotauszug ist als Beilage angeschlossen.

Referent: Als neue Inhaber sind weiters ausgewiesen: Ing. G. ST. und Sn. ST. seit 15.11.2000.

Bw.: Sind wir in diesem Zeitraum dazugetreten?

Referent: Ja, genau.

Bw.: Meine Tochter hat wohl das Interesse gehabt, das Ganze zu machen, weil sie Geschäftsführerin war. Sie hat damals die beiden Betriebe, den Reitstall und parallel dazu die Fa. N. geführt, bis sie gesagt hat, es geht nicht mehr, sie kann sich nicht zerreißen. Sie macht lieber den Reitstall, weil sie sich dort eigentlich wohler fühlt. Gut, dann suchst du dir einen Geschäftsführer, habe ich ihr vorgeschlagen. Dies war dann Herr Gr. . Das war im Jahr 1997, das ist im Firmenbuch drinnen. Meine Tochter hat sich natürlich auch dafür entschlossen, dass sie den Betrieb dort weiter betreiben will. Sie ist noch Besitzerin eines Teilgrundstückes, von dem Grundstück, wo sie auch im Grundbuch als Besitzerin aufscheint. Das ist ein Grundstück mit ungefähr 900 m².

Vorsitzende: Das ist aber nicht berufungsgegenständlich?

Bw.: Nein, das ist nicht Berufungsgegenstand.

Vorsitzende: Nachdem Sie gesagt haben, Ihre Tochter hat beide Betriebe geführt, nämlich den Reitstall und die Fa. N.. Sie waren ja bei der Fa. N. angestellt, habe ich das richtig jetzt wiedergegeben?

Bw.: Ja, das war im Jahr 1995.

Vorsitzende: Was haben Sie bei der Fa. N. gemacht? Weil, wenn Ihre Tochter so engagiert war, was ich ja verstehe, zwei Betriebe zu führen ist ja eine riesige Aufgabe. Sie haben das Know-how, die Kenntnisse und die Beziehungen gehabt, in welcher Weise waren Sie dann tätig bei dieser Fa. N.?

Bw.: Ich habe in erster Linie meine "connections", die ich gehabt habe, von der Fa. Fg. her, natürlich lukriert. Das heißt, ich habe einige Architekten, Bauherren usw. angegeben und besucht, dann ist eigentlich das Ganze halbwegs von alleine gelaufen.

Vorsitzende: Sie waren im operativen Geschäft tätig, haben Sie mitgearbeitet?

Bw.: Ja, das haben aber Herr Gr. und meine Tochter ebenso gemacht. Ich habe immer die Verbindungen geschaffen und meine Tochter und Herr Gr. haben es dann selber bearbeiten müssen.

Referent: Ergänzend zu Ihrer Darstellung, dass Sie eigentlich nur im Hintergrund agiert bzw. die Kontakte geknüpft haben und die Gesellschafter bzw. die Geschäftsführer der Fa. N. auf dieser Basis die Geschäfte weiter bearbeitet hätten:

Wie bereits im Vorhalt angeführt, wurden teilweise Rechnungen an Sie direkt adressiert, oder z.B. im Rahmen der Betriebsprüfung haben Sie anlässlich der Niederschrift vom 18.10.2004 angegeben, Sie hätten der Fa. Prz. mit Schreiben vom 16.5.2002 betreffend "Verkauf meiner N.-Anteile" mitgeteilt, dass Sie die Firmenanteile an die Ihnen (Fa. Prz.) bekannten N.-Mitarbeiter verkauft hätten. Weiters wurde in dieser Niederschrift fest gehalten:

"Frage: Da Sie als Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt keine Anteile an der Fa. N. gehalten haben (vgl. auch Firmenbuch), stellt sich die Frage, ob es (weitere) treuhänderische Vereinbarungen mit den Gesellschaftern gegeben hat?

Antwort: Keine Vereinbarungen, es handelte sich nur um die Anteile von Frau BG.

Frage: Warum haben Sie diesen Umstand mit gesondertem Schreiben der Fa. Prz. mitgeteilt?

Antwort: Um keine weiteren Verkaufsgespräche mehr mit der Fa. Prz. führen zu müssen."

Das nur als Beispiel, dass eben dieser Sachverhalt zeigt, dass Sie sehr wohl stark in die maßgeblichen Entscheidungen der Firma involviert waren. Wenn man bedenkt, dass eine Firmübernahme oder Übergabe an eine andere Firma kein Nebengleis, sondern eine zentrale Weichenstellung für ein Unternehmen darstellt, so entsteht insgesamt der Eindruck, als hätten Sie sehr wohl die Geschicke der Firma in der Hand gehabt.

Bw.: Ich habe mich größtenteils herausgehalten. Bei solchen Sachen habe ich natürlich auch wieder meine Beziehungen spielen lassen. Es geht darum, die Fa. Prz. hat sich einmal für die Übernahme der Fa. Fg. interessiert, wie die in Konkurs gegangen ist. Nachdem dies nichts geworden ist, weil die Fa. T das dann gekauft hat, da ist mir die Idee gekommen, zu dem Zeitpunkt, wo ich mit der Fa. Prz. Kontakt aufgenommen habe. Ich habe die Fa. Prz. gekannt und bin natürlich selbst zur Firma hingegangen, um zu fragen, wie es aussieht und ob ein Interesse besteht. Es ist ein ganz anderes Auftreten, wenn ich zur Firma hingehe, die mich schon kennt. Ich habe mich zum größten Teil aus dem Tagesgeschäft herausgehalten und die Verbindungen hergestellt, das muss ich ehrlich sagen. Die Firma hat gut verdient. Ich muss auch dazu sagen, ich habe mir das gut zahlen lassen, damit war mein Part getan. Der Firmenverkauf wurde nur angeleiert, weil damals die Geschäftsführung vollkommen versagt hat.

Referent: Zur Geschäftsführung hat auch Ihre Tochter gehört?

Bw.: Zu diesem Zeitpunkt nicht mehr. Das war im Jahr 2002, da war sie keine Geschäftsführerin mehr.

Vorsitzende: Wie viele Tage später?

Referent: Im Jahr 1995 bis 1997 war die Tochter Geschäftsführerin und Gesellschafterin auch noch bis 2002.

Bw.: Der Verkauf der Fa. N. ist erst im Jahr 2002 oder 2001 angeleiert worden. Da war sie nur mehr Teilhaberin. Ich bin kein Jurist, ich habe ihm das einfach geschrieben. Die Gesellschaftsanteile wurden verkauft und zwar hat das damals den Grund gehabt, dass die Gesellschafter die Anteile selbst gekauft haben. Was soll ich da lang herumschreiben, nur damit die Fa. Prz. gewusst hätte, dass die Gesellschaftsanteile nicht mehr verfügbar sind.

Vorsitzende: Gibt es noch ergänzende Fragen seitens der Beisitzer?

Es werden keine weiteren Fragen mehr gestellt.

Vorsitzende: Darf ich um die Schlussanträge bitten.

Vertreter des Finanzamtes: Das Finanzamt bleibt bei der Meinung, die Veräußerung gehört zu 100 % dem Herrn Ing. ST. zugerechnet. Es wurden heute keine neuen Argumente gebracht, die das Finanzamt von dieser Meinung abweichen lassen.

Bw.: Ich beantrage die Zurechnung der Hälfte des Spekulationsgewinnes in Höhe von 61.225,22 €. Dies entgegen der jetzigen Ansicht bzw. des Bescheides des Finanzamtes, wonach mir nicht die Hälfte iHv. 61.225,22 €, sondern der gesamte Spekulationsgewinn iHv. 122.450,44 € zugerechnet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der in der oben wiedergegebenen Schilderung des Verfahrensablaufes enthaltene Sachverhalt betreffend Feststellungen der Betriebsprüfung, erfolgte Selbstanzeigen, Inhalt der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke Nr. 2071/2 und 2071/3 abgeschlossenen Verträge und Vereinbarungen und die laut Firmenbuch zusammengefassten, auszugsweise wiedergegebenen Daten wurden vom Bw. nicht bestritten. Unbestritten blieb auch die dem Bw. mit Vorhalt vom 5. November 2010 zur Stellungnahme übermittelte Sachverhaltszusammenfassung (siehe Punkte 1, 6 und 7 des Vorhaltes). Zu den Punkten 6 und 7 des Vorhaltes wies der Bw. lediglich darauf hin, dass er das Schenkungsangebot und das Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht in Anspruch genommen habe. Dies entspricht dem fest gestellten Sachverhalt.

Dieser Sachverhalt wird der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Strittig ist, ob die geschilderte Sachlage eine geeignete Basis für die dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu Grunde liegende Ansicht darstellt, die vom Bw. vorgenommene

Aufteilung des Spekulationsgewinnes gemäß § 30 EStG 1988 aus der Veräußerung des Grundstückes Nr. 2071/2 auf ihn und seine Tochter im Verhältnis 50 zu 50, sei nicht anzuerkennen und dem Bw. zur Gänze zuzurechnnen.

§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 4 EStG 1988 lauten:

§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

.....

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Gemäß § 21 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 24 Abs. 1 lit d leg.cit. bestimmt:

Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (*Ritz*, BAO³, § 24 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; 21.7.1998, 93/14/0149; 24.2.2004, 2000/14/0186; 9.11.2004, 99/15/0008; vgl auch zB *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 142 ff und Lang, SWI 1998, 220).

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen kann (VwGH 21.7.1998, 98/14/0029; 23.4.2002, 99/14/0321). Die Frage der Einkünftezurechnung ist nach VwGH 15.2.1994, 90/14/0243, in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden; dabei kommt Missbrauchsüberlegungen iSd § 22 keine Bedeutung zu. (*Ritz*, BAO³, § 22 Tz 14).

Nach § 24 Abs 1 lit d BAO werden "Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt", diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum); das wirtschaftliche Eigentum gilt als Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (Torggler, ÖStZ 1972, 58; ebenso E 21.10.1986, 86/14/0107, 1987, 246 und E 18.12.1989, 88/15/0114, 1990, 365; nach Weilinger, Leasing, 91 liegt eine lex specialis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor) *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 110.

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen (E 18.12.1997, 96/15/0151, 1998, 559). Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht "die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen". § 24 Abs 1 lit d BAO bezieht sich inhaltlich auf das Eigentumsrecht, "verlangt hingegen nicht das nach außen hin sichtbare rechtliche Kleid" (Weilinger, Leasing, 98). Es genügt die faktische Ausübung der Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer (Torggler, ÖStZ 1972, 69). Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der gewillt ist, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten und der zugleich entschlossen ist, den rechtlichen Inhalt des Eigentumsrechts unter Ausschließung jeder anderen Person für sich auszuschöpfen (E 11.9.1969, 88/68, 1970, 4; anders Torggler, ÖStZ 1972, 69). Ist ein Stpfl auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz einer Sache gewillt, wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten, so muss er als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden (E 7.5.1969, 1814/68, 1969, 166). (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 111).

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (E 12.2.1986, 84/13/0034, 1987, 59 und E 18.12.1997, 96/15/0151, 1998, 559; EStR 2000 Rz 122).

Nach der Judikatur ist das Vorliegen eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums stets anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen (vgl

für viele E 29.6.1982, 82/14/0054, 1983, 54). Mit Verallgemeinerungen einzelner Kriterien muss daher sorgfältig umgegangen werden, weil jeder Einzelfall Besonderheiten aufweisen kann. Vielfach handelt es sich bei den einzelnen Kriterien für die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums bloß um Indizien, die im Einzelfall auch ein anderes Ergebnis nach sich ziehen können. *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 113.

Wirtschaftliches Eigentum an einer Sache setzt iS des § 24 Abs 1 lit d BAO voraus, dass der „wirtschaftliche Eigentümer“ die Herrschaft über die Sache gleich einem Eigentümer ausübt. Er muss auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz der Sache in der Lage sein, mit dieser Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH vom 29.06.1982, 82/14/0054 mit Hinweis auf E 29.6.1982, 81/14/0093 RS 1 und die dort angeführte Vorjudikatur, sowie auch E 30.6.1971, 815/69, VwSlg 4258 F/1971).

Im gegenständlichen Fall kommt der Tochter des Bw., Sa. ST., verehelichte BG, auf Grund der vertraglichen Gestaltung im Zusammenhang mit dem Kauf des Grundstückes Nr. **2071/2**, EZ 871, Grundbuch xxxx Ed. am 8. November 2000 und dem am 19. März 2004 erfolgten Verkauf, zivilrechtlich die Qualität der Käuferin bzw. Verkäuferin zu.

Die gleichzeitig errichteten Notariatsakte wie

- das dingliche Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364 c ABGB zu Gunsten des Bw. sowie
- das Schenkungsangebot vom selben Tag an den Bw. während dessen "ganzer Lebensdauer" (im Vertrag ausdrücklich als "lange Befristung" bezeichnet); wobei auch die grundbürgerliche Durchführung im Falle der Anbotannahme durch den Bw. garantiert wird,

berauben die Tochter des Bw. allerdings jeglicher Möglichkeit, über das Grundstück frei zu verfügen, bzw. jeden Dritten von der Einwirkung auf das Grundstück auszuschließen.

Umgekehrt stehen dem Bw. sämtliche Möglichkeiten offen, über das Grundstück frei zu verfügen; dies insbesondere durch Annahme des Schenkungsangebots.

Die Möglichkeit für den Bw., durch Annahme des Schenkungsangebots auf Lebenszeit, jederzeit wieder bürgerliches Eigentum am Grundstück zu erlangen, zeigt klar, dass die Tochter des Bw. als formelle bürgerliche Eigentümerin beinahe keinerlei Rechte am Grundstück geltend machen und sie vom Bw. verpflichtet werden konnte, das Grundstück herauszugeben. Es verblieb ihr einzige und allein die Möglichkeit, das Grundstück in Bestand zu geben, wobei es der Bw. ebenfalls in der Hand hatte, durch Annahme des Schenkungsangebots, auch dieses Gestaltungsrecht zu unterbinden.

Davon abgesehen hat der Bw. mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 (siehe Punkt 5.) bekannt gegeben, dass dieses Grundstück tatsächlich nie vermietet wurde.

Darüber hinaus hat der Bw. mittels schriftlicher Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 die Gestaltungsrechte der Tochter insofern eingeschränkt, als ein allfälliger Verkaufserlös auf sie und den Bw. im Verhältnis 50 zu 50 aufzuteilen ist. In dieser Vereinbarung wurde auch fest gehalten, dass *der Alleinerwerb durch die Tochter des Bw. insbesondere deshalb erfolgte, "weil im Zusammenhang mit der Insolvenz Fg. eventuell Haftungen des Bw. gegeben sein könnten. Durch diese Vorgangsweise wird daher vermieden, dass Dritte auf Vermögenswerte des Herrn Ing. ST. G. greifen können."*

Diese Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 diente somit der Regelung der Vorgangsweise im Innenverhältnis, für den Fall, dass das Grundstück auf Anweisung des Bw. veräußert würde, wenngleich die oben angeführten Beschränkungen mangels Einwilligung durch den Bw. einen Verkauf durch die Tochter jedenfalls verhindert hätten. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass der Bw. in Wahrheit niemals beabsichtigt hatte, seiner Tochter neben dem zivilrechtlichen auch das wirtschaftliche Eigentum an diesem Grundstück zu übertragen.

Hinzu kommt, dass der Bw. seinen eigenen Angaben in der Berufung vom 16. Dezember 2005 zu Folge, seiner Tochter zur Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaft mit Schenkungsvereinbarung vom 11. Jänner 2001 ein Sparbuch über eine Einlage von 2.000.000,00 Schilling übertragen hat. Zum genannten Zweck hat die Tochter dieses Sparbuch am 11.1.2001 aufgelöst.

Eine Betrachtung der gesellschaftlichen Verflechtungen und Beteiligungen, sowie der wirtschaftlichen Hintergründe des gegenständlichen Falles weisen eindeutig darauf hin, dass in Wahrheit dem Bw. als "Organisator" und Machthaber (und nicht dessen Tochter) jene Rechte eingeräumt waren, die ihn in die Lage versetzten, sowohl über die (formell von der Tochter gehaltenen) Gesellschaftsanteile der Fa. N., als auch insbesondere über das berufungsgegenständliche Grundstück, Nr. 2071/2, wie ein Eigentümer zu verfügen. Dies aus folgenden Gründen:

- Der Bw. war bis Ende des Jahres 1995 Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. F-MuG-GmbH., welche ihrerseits als Komplementärin der Fa. F-MuG-GmbH&CoKG fungierte. Über das Vermögen beider Gesellschaften wurde am 22. April 1996 das Konkursverfahren eröffnet. Übergangslos organisierte der Bw. (zunächst mittels Gründung einer GmbH durch seinen steuerlichen Vertreter und einen weiteren Gesellschafter) die Errichtung einer neuen, ebenfalls im Geschäftsfeld des Glasbaues tätigen Gesellschaft, der Fa. F-Fassaden-G-GmbH. Wenige Monate später erfolgte über Anweisung des Bw. die Abtretung aller Geschäftsanteile an die

Tochter des Bw. und die gleichzeitige Änderung der Firma auf "N-Handels-GmbH". Beim Abschluss von Verträgen und geschäftlichen Vereinbarungen trat der Bw. stets als "Organisator" auf, welcher der Gesellschaft sein "know how" zur Verfügung stellte. In der mündlichen Verhandlung hat der Bw. auch bestätigt, die "Verbindungen hergestellt" zu haben. In diesem Zusammenhang hat der Bw. mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 angegeben, die an einer möglichen Firmenübernahme interessierte Fa. Prz. habe für diesen Fall gefordert, der Bw. solle noch drei Jahre bei der Fa. N. bleiben, um als Organisator eine Umstrukturierung durchzuführen. Im Zusammenhang mit der möglichen Firmenübernahme durch die Fa. Prz. hat der Bw. im Schreiben vom 16. Mai 2002 sogar vom Verkauf "meiner N.-Firmenanteile" gesprochen. Seine Argumentation in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010, es sei ihm "im Schreiben wahrscheinlich aus Frust ein Fehler" passiert, erscheint nicht schlüssig und wenig überzeugend. Nach der Lebenserfahrung spricht jemand aus Frust eher tatsächlich bestehende Umstände aus, ohne formelle Gegebenheiten bzw. Konstellationen zu berücksichtigen. Auch der Hinweis des Bw. in der mündlichen Verhandlung, er sei kein Jurist und er habe "ihm das einfach geschrieben", vermag seine Rolle als tatsächlicher Machthaber in Bezug auf die Fa. N. GmbH nicht zu relativieren.

- Der Bw. ließ bei beiden Grundstücksvermittlungen jeweils die Rechnung der Fa. RS-Realitätenverm_GmbH von der Adressierung an ihn persönlich auf die Fa. N. "umschreiben". Diese Vorgangsweise zeigt, dass der Bw. nach außen hin als "Organisator" und Auftraggeber aufgetreten ist, im Innenverhältnis jedoch nicht aufscheinen wollte und daher die Rechnung nachträglich der Form halber auf die Fa. N. GmbH ausstellen ließ.
- Der Sparbuchschenkung am 11. Jänner 2001 an die Tochter des Bw. zwecks Ankaufes des Grundstückes 2071/2 mit Kaufvertrag vom 8. November 2000 hätte es logischer Weise nicht bedurft, da diese ohnehin am 4. Dezember 2000, somit weniger als ein Monat später das Grundstück 2071/3 an die Leasing-GmbH um den Preis von 3,160.000,00 verkauft hat.

Die vom Bw. behauptete Sparbuchschenkung zum Zweck des Erwerbes des Grundstückes 2071/2 ist nur insofern erklärbar, als der Tochter des Bw. der Erlös aus dem Verkauf des Grundstückes 2071/3 nicht wirtschaftlich zur Verfügung gestanden ist, sondern sie nur formal auf Grund der zivilrechtlichen Vertragsgestaltung als Verkäuferin ausgewiesen war. Die Stellung des Bw. als tatsächlicher Machthaber ist in diesem Zusammenhang evident.

Aus diesem Grund vermag der Bw. auch die Umstände betreffend Schenkung des Sparbuches nicht schlüssig nachvollziehbar zu erklären:

Einerseits wird mit Berufung vom 16. Dezember 2005 behauptet, zur Finanzierung der Liegenschaft **2071/2** habe der Bw. seiner Tochter mit Schenkungsvereinbarung vom 11. Jänner 2001 ein Sparbuch (Nr. yyyy-yyy.yy) mit einer Einlage von 2,000.000,00 Schilling

übertragen, um diese auch wirtschaftlich in die Lage zu versetzen, das Grundstück zu erwerben.

Andererseits gibt der Bw. mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2010 bekannt, den Kauf des ersten Teilgrundstückes **2071/3** nach Beratung mit seiner Tochter beschlossen zu haben. Zur Finanzierung dieses Grundstückes habe er seiner Tochter das Sparbuch mit der (selben!) Nummer yyyy-yyy.yy geschenkt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung räumte der Bw. schließlich selbst ein, es sei "im Grunde genommen nicht ein wirkliches Schenken" gewesen. Auch dem von ihm vorgelegten Depotauszug kommt keine entscheidende Bedeutung zu, da dieser einerseits mit 28. Dezember 2001 datiert ist, einem Zeitpunkt, zu dem das gegenständliche Grundstück 2071/2 bereits erworben worden war (Kaufvertrag vom 8. November 2000). Andererseits fehlt jeglicher Nachweis dafür, dass ein Zusammenhang zwischen diesem Grundstückserwerb und einer Finanzierung bzw. Besicherung mit dem Depot-Guthaben bestünde.

- Außerdem erfolgte – trotz gezielter Nachfrage mit Vorhalt vom 5. November 2010 – kein Nachweis des Geldflusses an den Veräußerer anlässlich des Kaufes vom 8. November 2000 des Grundstücks EZ 871, KG Ed. , Grundstücksnummer **2071/2**.

- Der Bw. hat selbst angegeben, der Erwerb der Grundstücke 2071/3 und 2071/2 sei erfolgt, um diese der Fa. N. zur Verfügung zu stellen. Aus dem festgestellten Sachverhalt betreffend Tätigkeit und Entwicklung der Firmen F-M-undGV-GmbH- bzw. GmbH & CoKG und insbesondere der Fa. F-Fassaden-G-GmbH bzw. der Fa N. GmbH ergibt sich ein untrennbarer Zusammenhang zwischen den genannten Gesellschaften und den gegenständlichen Grundstückstransaktionen. Diese Grundstückskäufe- bzw. verkäufe wurden nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz. 6 des Schlussbesprechungsprogramms) ausnahmslos durch den Bw. initiiert und durchgeführt. Der Bw. konnte trotz gezielter Fragestellung (siehe Punkte 1 bis 3 des Vorhaltes vom 5. November 2010) weder den Geldfluss anlässlich des Kaufes des Grundstückes 2071/2 belegmäßig nachweisen (hierzu wurde lediglich auf den "Verkauf des ersten Teilgrundstückes an die P- Leasing" verwiesen), noch schriftliche Unterlagen betreffend die vorgenommenen Grundstückstransaktionen beischaften. Der Hinweis des Bw., derartige Unterlagen seien wegen der Insolvenz der Fa. N. für ihn nicht zugänglich, vermag nicht zu überzeugen, da er die bereits im Jahr 2004 (also längst vor der Konkursöffnung im Jahr 2006) die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung nicht entkräften konnte. Diesen Feststellungen lag ebendieser Sachverhalt zu Grunde (siehe Beilage zum Vorhalt vom 5. November 2010). Gegenteilige Beweismittel konnte der Bw. auch damals nicht vorlegen. Der Ansicht des Prüfers folgende Einkommensteuerbescheid 2000 wurde von ihm auch nicht bekämpft.

- Die Tatsache, dass seitens des Bw. bei Erstellung der "**Vereinbarung vom 4. Dezember 2000 (Grundstück Nr. 2071/2)**" die Dokumentbezeichnung: "T:\Av\BG _ST.
_wirts.Eigentum.doc" gewählt wurde, lässt den Schluss zu, dass er selbst – in Kenntnis der wahren wirtschaftlichen Hintergründe – vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums zu seinen Gunsten ausgegangen ist. Auch der Hinweis in der genannten Vereinbarung, der Alleinerwerb durch Frau BG erfolge insbesondere deshalb, weil im Zusammenhang mit der Insolvenz Fg. eventuell Haftungen des Herrn Ing. ST. gegeben sein könnten und durch diese Vorgangsweise daher vermieden werde, dass Dritte auf Vermögenswerte des Herrn Ing. ST. G. greifen könnten, unterstützt diese Sichtweise.

Es steht daher fest, dass

- der Bw. als langjähriger Gesellschafter-Geschäftsführer der Firmen F-M-undGV-GmbH - bzw. GmbH & CoKG über die nötige Branchenkenntnisse verfügte, um ein neues Unternehmen, die spätere Fa. N. GmbH, aufzubauen, was er als "Organisator" auch getan hat;
- die gegenständlichen Grundstückstransaktionen mit dem Aufbau der Fa. N. GmbH in engem Zusammenhang standen und
- die Tochter des Bw. nur formal (als Käuferin bzw. Verkäuferin der Liegenschaften) aufgetreten ist und keinerlei Unterlagen zum Nachweis über ihre konkreten Tätigkeiten vorgelegt werden konnten.

Durch die dargestellte rechtlich und faktisch beherrschende Stellung des Bw. war dessen Tochter nicht in der Lage, jene positiven Befugnisse geltend zu machen, die als Ausdruck des Eigentumsrechts angesehen werden (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung, Veränderung und jeden Dritten von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen).

An Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse des gegenständlichen Berufungsfalles sind der Tochter des Bw. durch ihre lediglich formelle (und nicht auch wirtschaftliche) Stellung als Käuferin des Grundstücks (der Grundstücke!) keine entscheidenden Eigentümerbefugnisse zugekommen und war sie in keiner Phase der durchgeföhrten Grundstückstransaktion in der Lage, ihr Eigentumsrecht unter Ausschließung jeder anderen Person für sich geltend zu machen. In den vorliegenden Vertragsgestaltungen scheint die Tochter des Bw. zwar als zivilrechtliche Eigentümerin auf, davon abweichend ist aus den angeführten Gründen jedoch der Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen und diese Qualifikation der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen. Der Spekulationsgewinn iHv. 122.450,44 € aus der Veräußerung des Grundstückes 2071/2 im Jahr 2004 ist daher dem Bw. zur Gänze zuzurechnen.

Dadurch, dass das in Rede stehende Grundstück Nr. 2071/2 wie dargestellt, innerhalb von 10 Jahren nach dessen Erwerb wieder veräußert wurde, liegt ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor. Gemäß § 30 Abs. 4 leg.cit. sind als Spekulationseinkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten andererseits anzusetzen. Gegen die vom Bw. in der "Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004" dargestellte Berechnung des Spekulationsgewinns iHv. 122.450,44 € hat das FA keine Einwendungen vorgebracht und bestehen auch auf Grund der Aktenlage keine Bedenken. Der vom Bw. vorgenommenen Aufteilung dieses Spekulationsgewinnes war jedoch aus den angeführten Gründen nicht zu folgen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Februar 2011