



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, vertreten durch Steuerberater, vom 4. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 19. Dezember 2000 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Entscheidung ergeht in einem fortgesetzten Verfahren, nach dem die Berufungsentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 1997 vom 14. Dezember 2004 zu Zl. RV/1593-L/02 vom **Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. April 2005** wegen Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde (Zl. 2005/14/0007, 0008-6).

Berufungsgegenständlich ist die Frage, ob der Erwerb des Grundstückes EZ Zahl KG BS am S mit als Kaufvertrag vom 13. Juni 1991 bezeichneten Erwerbsvorgang einen Kauf oder eine gemischte Schenkung darstellt. Je nach Sichtweise ergibt sich somit durch den Verkauf der Liegenschaft im Jahr 1997 ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG 1988 (bei Kauf) oder ein einkommensteuerlich nicht relevanter Vorgang (bei gemischter Schenkung).

Zum bisherigen Verlauf des Verfahrens und Darstellung des Sachverhaltes wird auf die Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2004, GZ. RV/1593-L/02 verwiesen, wo ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn iSd § 30 EStG 1988 angenommen und die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde.

Mit o.a. Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit in Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, wobei der Verwaltungsgerichtshof seine Entscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründete:

Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 liegt ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vor, wenn bei der Veräußerung eines Grundstückes der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen.

Ein unentgeltlicher Erwerb ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Eine (gemischte) Schenkung liegt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe.

Auf ein solches offenes Missverhältnis deutet im Beschwerdefall der Umstand hin, dass der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Verkaufspreis der in Rede stehenden Liegenschaft weniger als 3,5 Mio. S betrug, die Liegenschaft im Jahr 1997 aber um einen Kaufpreis von 11,6 Mio. S verkauft wurde. Dies stellt jedenfalls ein Indiz dafür dar, dass schon im Jahr 1991 ein offenes Wertmissverhältnis bestanden haben konnte. Vor diesem Hintergrund hätte sich die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung bei Beurteilung der entscheidenden Frage nach dem objektiven Wert der Liegenschaft aber auch mit dem Vorbringen der Beschwerdeführer in der Berufung auseinander setzen müssen, dass dem Finanzamt sicherlich bekannt sei, welchen Wertfaktor für ein Ufergrundstück ein bestehendes Bootshaus (egal in welchem Zustand es sei) darstelle, weil es auf Grund der naturschutzrechtlichen Bestimmungen heute unmöglich sei, eine neue Baubewilligung hierfür zu erhalten. Gleiches gilt für das Berufungsvorbringen, wonach sich unter Berücksichtigung von näher angeführten, zum Teil aus einer Immobilienzeitschrift entnommenen Vergleichsliegenschaften nach Ansicht der Beschwerdeführer ablesen lasse, dass der in Rede stehende Liegenschaft mindestens ein Wert von 6 bis 8 Mio. S zuzumessen sei. Es mag – wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift vorträgt – zutreffen, dass es sich bei den in der Berufung angeführten Werten der Vergleichsliegenschaften überwiegend um Anbotspreise handelt, dies aber allein erklärt die daraus zu entnehmende Wertdifferenz gegenüber dem Kaufpreis der in Rede stehenden Liegenschaft nicht. Im Übrigen wäre es der belangten Behörde allenfalls unter Mitwirkung der Beschwerdeführer unbenommen geblieben, zu ermitteln, ob und zu welchem Preisen die entsprechenden Liegenschaften in der Folge tatsächlich veräußert worden waren.

Der Umstand, dass der zwischen TH E und den Beschwerdeführern abgeschlossene Vertrag als Kaufvertrag bezeichnet wurde, der Erwerb dem Finanzamt in diesem Sinn (somit als Kauf) angezeigt wurde und der Vorgang einkommensteuerlich als Kauf behandelt wurde, war zwar ebenfalls – wie die belangte Behörde dies getan hat – mit zu berücksichtigen, musste aber bei Beurteilung der Frage, ob im Beschwerdefall von einem entgeltlichen oder (teilweise) unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen

war, gegenüber dem Beurteilungskriterium des (kapitalisierten) Kaufpreises im Verhältnis zum objektiven Wert der Liegenschaft in den Hintergrund treten.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde zur Frage, ob TH E tatsächlich einen Kaufvertrag abschließen wollte oder den Beschwerdeführern die in Rede stehende Liegenschaft (zumindest teilweise) schenken wollte, erweist sich daher insoweit als mangelhaft, als der Sachverhalt vor dem Hintergrund des Berufungsvorbringens nicht ausreichen erhoben wurde. Die angefochtenen Bescheide waren daher wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften gem. § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Mit **Vorhalt vom 3. April 2006** wurde der Bw. entsprechend den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes ersucht, die genauen Daten (insbesondere Bezeichnung und Lage der Grundstücke, Größe der Grundstücke, Verkaufsdatum, Preis, spezielle Umstände der Grundstücke, z.B. Bootshaus, etc.) von allen in seinen Schriftsätzen angeführten Vergleichsliegenschaften bekannt zu geben. Insbesondere bei jenen Grundstücken, bei denen lt. Aktenlage lediglich Angebotspreise bekannt wären, möge mitgeteilt werden, wann, von wem und zu welchem Preis sie gekauft wurden.

In **Beantwortung dieses Vorhaltes** wurde im Schriftsatz vom 6. Juni 2006 Folgendes ausgeführt:

1. Liegenschaft HE in BW

a) Eigenschätzung der BR S D aus dem Jahr 1991 bei welcher ein nachhaltiger Verkehrswert von 9,250.000,00 S ermittelt wurde. Weiters wird in diesem Schreiben ein Liegenschaftsverkauf aus Jänner 1991 Baugrund – nicht am See – mit zusätzlichem Seegrund und Bootshaus iHv. 10 Mio. S, und August 1992 der Verkauf einer Wiese direkt am See aber ohne Hütte und Baugenehmigung in RU um 5,5 Mio. S angeführt. Nähere Angaben konnten wegen Wahrung des Bankgeheimnisses nicht gemacht werden.

b) Ermittlung des Kaufpreises bei Verkauf am 14. November 1997:

Auf unsere Anfrage teilt Herr Mag. NF mit, nach welcher Formel er auf Empfehlung des in Österreich wohl unbestrittenen Immobilienexperten „Dr. VP“ den Wert der Liegenschaft HE ermittelt hat und zwar

<i>ein Viertel 565 m² zu 10.000,00 S ergibt</i>	<i>5,65 Mio. S</i>
<i>zweites Viertel 565 m² zu 6.000. S ergibt</i>	<i>3,4 Mio. S</i>
<i>verbleibende Hälfte 1.125 m² zu 2.300,00 S ergibt</i>	<i>2,58 Mio. S</i>
	<i>Summe 11,63 Mio. S.</i>

Dieser Wert wird auch durch die auf Seite 3 der Berufung vom 3. März 2002 angeführten Beispiele bestätigt, die aus Immobilienzeitschriften entnommen wurden: BS am S, Seegrundstück 2.400 m², Erdgeschoss renovierungsbedürftig, Obergeschoss und Keller noch fertig zu stellen 12 Mio. S; RU am S Altbestand im Ortszentrum renovierungsbedürftig, Seegrund 1.000 m² 11 Mio. S; Badeplatz am SM 150 m² 1,8 Mio. S. Zu diesen Angeboten kann ich keine näheren Details bekannt geben, da sich die betreffenden Immobilienbüros (RT) auf ihre Verschwiegenheitspflicht berufen.

2. Seegrundstück in RU am S 349 m²

Dankenswerterweise stellt mir Herr Rechtsanwalt Dr. R KG Unterlagen eines Vergleichs zur Verfügung, welchen er im Jahr 1992 als Parteienvertreter gegen die Republik Österreich (Land- und Forstwirtschaftsverwaltung Wasserbau), vertreten durch die Finanzprokurator erzieht hat. Bei diesem Grundstück Nr. Zahl1 KG RU, handelt es sich um ein Ufergrundstück im Ausmaß von 349 m² und es gibt am S viele derartige Uferliegenschaften, die teils angelandet oder aufgeschüttet wurden und deren Eigentumsverhältnisse ungeklärt waren, teilweise bis heute noch nicht geklärt sind. Im gegenständlichen Fall hat die klagende Partei behauptet den dem eigenen Grundstück vorgelagerten Uferstreifen von 349 m² ersessen zu haben, was selbstverständlich von der Republik Österreich bestritten wurde.

Da die Beweislage auch für die Republik Österreich schwierig und ein Ausgang des Prozesses unabsehbar war, hat sich die Finanzprokurator als Vertreter zum Vergleich entschlossen, wobei sich die klagende Partei verpflichten musste 50 % jenes Betrages je m² strittiger Grundstücksfläche zu bezahlen, der seitens der Republik Österreich zu diesem Zeitpunkt für Seegrundstücke begehrt wurde und zu dem offensichtlich auch Kaufverträge seitens der Republik Österreich abgeschlossen wurden. Lt. Vergleich musste die Klägerin für diese 349 m² 2,2 Mio. S bezahlen – dies entspricht einem m²-Preis von 6.303,73 S. Die ursprüngliche Kaufpreisforderung der Republik Österreich belief sich demnach auf 12.607,46 S pro m², wobei außerdem zu berücksichtigen ist, dass für diesen Uferstreifen keinesfalls eine Baubewilligung oder eine Bewilligung zur Errichtung einer Stiege erteilt worden wäre. Im Zuge des Prozesses haben sich die Vertreter der Republik auch darauf berufen, dass dieser m²-Preis (12.607,46 S) für Seegrundstücke seit Jahren verlangt und auch bezahlt wird, wobei sogar bis 14.000,00 S pro m² erreicht wurden.

Rechtsanwalt Dr. R KG, ist selbstverständlich bereit weitere detaillierte Auskünfte zu dieser Grundstückstransaktion zu geben. Abschließend teilt mir Herr Dr. R KG mit, dass er auf Grund seiner anwaltlichen Tätigkeit in RU diverse weitere Erfahrungen zu diesem Thema, insbesondere Preisgestaltung vormals der Republik Österreich, nunmehr ÖBV, hat.

3. Seeliegenschaft am Südufer des SMs.

In der Berufung wurde auch eine Seeliegenschaft am Südufer des SMs angeführt und als Beilage übersende ich Auszüge aus dem Kaufvertrag aus 1986 und aus einer Beschreibung der Liegenschaft durch einen Sachverständigen. Nachstehend folgt die Preisermittlung.

Kaufpreis ohne Inventar 5.273.100,00 S

Gebäudewert lt. Gutachten 994.000,00 S

Grundstückswert 4.279.100,00 S

Gesamtfläche 2.614 m²

Waldgrünland 2.200 m² (à 50 lt. Gutachten ergibt 110.000,00 S)

Bauland 414 m² ergibt 4.169.100,00 S

m²-Preis Bauland gerundet 10.070,00 S.

4. Auskunft des Immobilienbüros RM

Nach Rückfrage beim Immobilienbüro RM wurde mitgeteilt, dass die m²-Preise für Seegrundstücke schon 1990 und Folgejahre durchwegs zwischen 7.000,00 S und 10.000,00 S betrugen und auch heute für solche Liegenschaften zwischen 700,00 € und 1.000,00 € bezahlt werden. Es wurde jedoch auch darauf hingewiesen, dass die Immobilien meist ohne Vermittlung von Immobilienmaklern die Besitzer wechseln, da derartige Liegenschaften ohnehin so genannte Selbstläufer sind und Verkaufswillige von Interessenten überlaufen werden.

Nach Beurteilung der angeführten Beispiele, der vereinbarten Gegenleistung im Rechtsgeschäft HE - DDr. BRR aus 1991 und dem nachfolgenden Verkauf der Liegenschaft im Jahr 1997 um 11,6 Mio. S an Frau Mag. NF und Frau Dr. BU geht meines Erachtens eindeutig hervor, dass beim gegenständlichen Rechtsgeschäft ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestanden hat, dies den Vertragsparteien auch bewusst war und daher eine (gemischte) Schenkung vorlag. Aus diesem Grund liegt im Jahr 1991 keine Anschaffung iSd § 30 EStG vor. Deshalb kam es im Jahr 1997 auch zu keinem Spekulationsgewinn, sodass ich daher nochmals höflich ersuche der Berufung stattzugeben.

Das Finanzamt legte in seinem Schreiben vom 10. August 2006 folgende Stellungnahme vor:

Nachfolgend die Stellungnahme des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (Amtspartei) zu den beiden Antwortschreiben der Berufungswerber vom 6. Juni 2006. Das bisherige Vorbringen des Finanzamtes, insbesondere jenes der Betriebsprüferin, bleibt vollinhaltlich aufrecht.

*Nach Ansicht des Finanzamtes bestand beim Verkauf der berufsgegenständlichen Liegenschaft in BW am S im Jahre 1991 **kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung**.*

*Nach Literatur (vgl. Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Aufl., Rz 9 zu § 938) und Rechtsprechung des OGH liegt eine gemischte Schenkung nicht schon dann vor, wenn die Leistung der einen Vertragsseite objektiv wertvoller ist als die der anderen, weil das Entgelt für eine Leistung **bewusst niedrig**, unter dem objektiven Wert angesetzt wurde wie beim Freundschafts Kauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung **begnügte** oder sich die Partner des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Werte **nicht bewusst** waren (z.B. OGH 16.12.1998, 3 Ob 66/97w).*

Erforderlich ist vielmehr, dass

- *sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind,*
- *beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und*
- *dies ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben.*

Keine der drei Voraussetzungen ist im gegenständlichen Fall erfüllt.

Frau HE , geb. 1904, lebte im Zeitpunkt des Verkaufes (1991) trotz ihres Alters von 87 Jahren noch allein in ihrem Haus in BW am S . Sie starb erst fünf Jahre später.

Nach dem Vorbringen der Berufungswerber sollte durch das Rechtsgeschäft vom 13.6.1991 eine Beziehung, die über die ärztliche Betreuung von Frau HE hinausgegangen sei, durch die angeblich äußerst günstige Übertragung der Liegenschaft auf die Berufungswerber vertieft werden, nicht zuletzt aus Dankbarkeit für den persönlichen Einsatz der Berufungswerber. Gleichzeitig sollte das Rechtsgeschäft auch Versorgungscharakter für die bisherige Eigentümerin haben.

Das Rechtsgeschäft vom 13. Juni 1991 ist augenscheinlich in weiten Zügen einem am Lande üblichen Übergabsvertrag nachgebildet, ohne allerdings ein solcher zu sein. Ein derartiger Vertrag soll dem Übergeber das Wohnrecht einräumen, die häusliche Pflege durch den Übernehmer sichern und allenfalls durch eine maßvolle Leibrente eine lebenslängliche Grundversorgung neben seiner gesetzlichen Pension garantieren. Dem Übernehmer wird unter möglicher Schonung seiner finanziellen Mittel, somit mehr oder weniger im Schenkungsweg das Eigentum am Übergabsgegenstand eingeräumt (Vorwegnahme der Erbfolge). Leistung und Gegenleistung stehen dabei typischerweise in einem krassen Missverhältnis (gemischte Schenkung zugunsten des Übernehmers).

Im Gegensatz dazu beanspruchte Frau HE neben dem Wohnrecht im gesamten Haus eine Leibrente von monatlich 45.000 S (540.000 S jährlich), also in einer Höhe, welche nach allgemeinen Erfahrungssätzen für eine rund 90-jährige Frau für den täglichen Bedarf nicht verbrauchbar ist, überdies wenn man bedenkt, dass sie zuvor ohne diese Rente das Auslangen fand. Darüber hinaus verlangte sie noch einen sofort fälligen Einmalbetrag von 1,5 Mio. S. Um in das Eigentum der Liegenschaft zu gelangen, mussten sich die Berufungswerber offensichtlich sogar bei der BR um einen Kredit bemühen ("Finanzierungsanfrage"), sich also erst in Schulden stürzen, um das "Geschenk" annehmen zu können. Das Umfeld des Vertrages ist also nicht so, wie es für einen vorhin skizzierten Übergabsvertrag bzw. für eine (gemischte) Schenkung üblich wäre. Schon dieser Aspekt deutet – ohne auf Grundstücksbewertungen überhaupt eingegangen zu sein (siehe aber unten) – beim Rechtsgeschäft vom 13. Juni 1991 auf eine Verkaufs- und nicht auf eine Schenkungsabsicht hin.

Die Bezeichnung des Rechtsgeschäfts als "Kaufvertrag" erscheint daher konsequent. Im Gegensatz dazu bringen Menschen, die anderen etwas schenken, dies auch nach außen hin zum Ausdruck und geben nicht vor, etwas verkauft zu haben.

Die Berufungswerber wenden ein, die "gewählte Konstruktion" des Rechtsgeschäfts vom 13. Juni 1991 sei letztlich deshalb gewählt worden, um eine Anfechtung durch die Nichte von Frau HE möglichst

auszuschließen. Eine solche Konstruktion mag zwar vielleicht zivilrechtliche Beweislastregeln umkehren. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedenfalls der wahre wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhalts maßgeblich (§ 21 Abs. 1 BAO).

Am S zum Verkauf angebotene Seegrundstücke finden bekanntermaßen jederzeit einen Abnehmer. Es wäre für Frau HE ein Leichtes gewesen, ihre Liegenschaft anderen Interessenten zu verkaufen. Schon der Verkauf an die Berufungswerber war unter diesem Gesichtspunkt ein Entgegenkommen der Veräußerin.

Der Umstand, dass die Berufungswerber im Testament von Frau HE bedacht wurden, sagt nichts über den behaupteten Schenkungscharakter des Rechtsgeschäfts vom 13. Juni 1991 aus. Vielmehr könnte Frau HE bei der Testamentserrichtung das Bedürfnis gehabt haben, als Dank für die persönliche Betreuung einmalig der Familie BRR etwas zu vermachen. Die näheren Umstände der Testamentserrichtung und des Inhalts der letztwilligen Anordnung sind allerdings nicht bekannt; angeforderte Unterlagen wurden nie vorgelegt.

*Sollte das Berufungsvorbringen unter Hinweis auf die Eigenschätzung der BR S -D vom 10. Juni 1991 den Eindruck vermitteln oder vermitteln wollen, die Berufungswerber und Frau HE hätten in Kenntnis einer Schätzung oder eines allen Beteiligten vorliegenden Gutachtens, das (irrigerweise) von einem Verkehrswert in der Größenordnung von 9 Mio. S ausgeht, verhandelt, so wäre dieser Eindruck falsch. Schon in Pkt. IV der Eigenschätzung der Bank sind Kaufpreisangaben enthalten, die nur von den Berufungswerbern stammen konnten. Der ("voraussichtliche") Kaufpreis stand demnach schon vor der Eigenschätzung der Bank, also vor dem 10. Juni 1991 fest, was auch in der zeitlichen Abfolge einen Sinn ergibt, da die Kreditnehmer zunächst ihren Kreditbedarf selbst ermittelt haben werden und erst damit die Bank kontaktierten. Der "voraussichtliche" Kaufpreis laut Pkt. IV der Eigenschätzung einerseits und jener im Kaufvertrag andererseits sind tatsächlich ident. Der Kaufvertrag wird überdies schon vor dem 10. Juni 1991 im Entwurf vorgelegen haben, zumal Kaufverträge üblicherweise am Tag der Unterfertigung (hier 13. Juni 1991) bereits in der Endfassung vorbereitet beim Rechtsanwalt oder Notar aufliegen. Die Eigenschätzung der Bank hat daher gar **keinen Einfluss auf die Preisbildung** des Liegenschaftsverkaufes mehr genommen. Andere Schätzungen zu jenem Zeitpunkt sind weder aktenkundig noch wurden solche behauptet. Sollten die Berufungswerber vor dem Abschluss des Kaufvertrages (13. Juni 1991) vom Inhalt der Eigenschätzung der Bank erfahren haben, so konnten sie allerdings den Eindruck gewonnen haben, einen für sie besonders günstigen Kauf zu tätigen.*

Von einer (gemischten) Schenkung haben die Vertragsparteien auch dem für die Bemessung der Grunderwerbsteuer bzw. Schenkungssteuer zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern nichts wissen lassen.

Die schon am 10. Juni 1991 verfasste Eigenschätzung der Bank wurde dem Finanzamt (Gmunden) Vöcklabruck erst im Jahre 2002 vorgelegt, in der von einem in Relation zum Kaufpreis vom 13. Juni 1991 viel höheren "nachhaltigen" Verkehrswert der Liegenschaft ausgegangen wird. Ein nachhaltiger Verkehrswert wird von einer Bank ermittelt, um bankintern zu hinterfragen, ob eine allfällige langjährige Kreditvergabe ausreichend besichert erscheint. In diese Verkehrswertermittlung gingen

daher auch künftige Aspekte, wie steigende Grundstückspreise am S, ein, weshalb dieser Wert als "nachhaltiger" Verkehrswert bezeichnet wird. Außerdem geht die Schätzung von einem ortsüblichen durchschnittlichen Quadratmeterpreis von 4.500 S aus, der einen Vergleich mit den bereits aktenkundigen, weit geringeren Werten aus der Kaufpreissammlung nicht stand hält (siehe unten).

Überdies sind die Grundstücksmängel, die im Antrag vom 7.9.1992 auf Herabsetzung des Einheitswertes von Dr. GW BRR angeführt wurden, nicht berücksichtigt (massive Lärm- und Schmutzbelästigung durch die Nähe zum LE, Angrenzen der Feuerweherschule, Mündung des BWs). Der Antrag führte seinerzeit zu einer massiven Herabsetzung des Einheitswertes (von 721.000 S auf 424.000 S vor der 35%-Erhöhung).

In der Eigenschätzung der Bank fehlt weiters eine Berücksichtigung des Umstands, dass der an den BW angrenzende Grundstücksstreifen nach dem Gefahrenzonenplan der Gemeinde in einer Breite von etwa 6 Meter in der roten, somit wertmindernden Gefahrenzone liegt (Überflutung durch Hochwasser des BWs), was einer Grundstücksfläche von rund 360m² entspricht (rund 15% der gesamten Liegenschaft).

Dass die Liegenschaft bei ihrem Verkauf im Jahr 1997 schließlich sogar 11,6 Mio. S erzielte, hängt mit den im Zuge des EWR- und EU-Beitritts Österreichs (1994 bzw. 1995) massiv gestiegenen Grundstückspreisen zusammen (freier Grundverkehr, vgl. § 9 Oö. Grundverkehrsg 1994). Zum Vergleich: Laut Immobilienpreisspiegel 1991 und 1997 stiegen zum Beispiel die Verkaufspreise von Baugründen (Freiland, in sehr guter Lage) in Linz von 2000-2.425 S (1991) auf 3.429-4.186 S (1997), also um rund 172%! Aufgrund der Nähe zu Deutschland stiegen die Immobilienpreise an den Salzkammergutseen zweifellos noch stärker.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass zum Verkauf angebotene Seegrundstücke am S bekanntermaßen jederzeit einen Abnehmer finden. Ein geschickt vorgehender Verkäufer kann bei einem solchen, insbesondere seit dem EWR- und EU-Beitritt Österreichs bestehenden Überangebot an finanziell gut situierten Käufern den Preis entsprechend nach oben lizitieren, wobei fallweise Preise erzielt werden, die jenseits einer seriösen Schätzung – vergleichbar einer Versteigerung – liegen. Ein solcher Preis drängt sich beim Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft im Jahre 1997 geradezu auf.

Zu den vom Finanzamt einerseits und den Berufungswerbern andererseits zwecks Vergleichs genannten Kaufpreisen anderer Grundstücke sei festgehalten:

Die im Antwortschreiben der Berufungswerber vom 6. Juni 2006 angeführten Vergleichspreise sind entweder mangels genauer Beschreibung der Grundstücke nicht auswertbar oder es handelt sich um kleine Grundstücke (also Badeplätze), was einen exorbitant hohen Quadratmeterpreis nach sich zieht und daher mit dem gegenständlichen Grundstück der Veräußerin (**Seegrundstück mit "Hinterland"**) nicht vergleichbar ist.

So wird im Antwortschreiben bei dem unter Pkt. 2 angeführten, 349m² kleinen, am anderen Seeufer gelegenen Grundstück ausdrücklich von einem Ufergrundstück ausgegangen (teils angelandet, teils angeschüttet), das schließlich im abgeschlossenen Vergleich mit einem Quadratmeterpreis von rund

6.300 S gehandelt wurde, also wesentlich unter den 10.000 S für das erste "Viertel" laut Pkt. 1b des Antwortschreibens vom 6. Juni 2006 für die Liegenschaft HE . Das genannte 349m² kleine Ufergrundstück erreicht gerade mal 60% der auf das erste "Viertel" (565m²) entfallenden Fläche der Liegenschaft HE (gewissermaßen das wertvollste "Achtel" des Grundstücks HE). Auch aus diesem Blickwinkel erscheint der Ansatz eines Durchschnittsquadrometerpreises von 4.500 S (bzw. von 4.050 S nach Abwertung) in der Eigenschätzung der BR S -D vom 10. Juni 1991 für das berufungsgegenständliche ganze Grundstück (2.255m²) als viel zu hoch.

Die ursprüngliche Vergleichsforderung der durch die Finanzprokurator vertretenen Republik Österreich (angeblich rund 12.600 S/m²) zeigt, in welch irrealen Höhen schon seit jeher gedacht wurde – ein Preispotential, das, wie ausgeführt, einer realistischen Schätzung nicht mehr zugänglich ist und das allenfalls ein geschickter Verkäufer auszureizen versuchen kann. Deshalb der Finanzprokurator zu unterstellen, sie habe mit dem Abschluss jenes Vergleiches in ("gemischter") Schenkungsabsicht gehandelt, weil sie sich bei dem kleinen Ufergrundstück mit einem Kaufpreis von rund 6.300 S/m² begnügt habe, wird wohl niemand unterstellen.

Genauso könnte Frau HE insgeheim gehofft haben, die Liegenschaft mit 3.000 S/m² (=6.765.000 S) zu verkaufen, und sich dann (auch aufgrund des tatsächlichen Preisniveaus, siehe dazu unten) mit rund 1.500 S/m² **begnügt** haben, ganz im Sinne der eingangs zitierten Literatur und Rechtsprechung, also ohne in Schenkungsabsicht gehandelt zu haben. Mit 87 Jahren war sie im Verhandlungsgeschick mit Sicherheit einem rund 40 Jahre jüngeren Käuferhepaar unterlegen. Auch bestand infolge der ärztlichen Betreuung durch die Berufungswerber – schon in Anbetracht ihres hohen Alters – eine gewisse persönliche Abhängigkeit zu ihnen, die die alleinstehende Verkäuferin sicher hinderte, die Verkaufsgespräche bis ins Letzte auszureizen, zumal es nicht viele niedergelassene Ärzte im südlichen Bereich des Ss gibt. Es werden wohl eher die Berufungswerber den Kaufpreis zu bestimmen versucht haben und mussten sich dennoch bei der Bank um eine Finanzierung bemühen.

Der Vergleich von Preisen mit Grundstücken des SMS – wie in Pkt. 3 des Antwortschreibens – hinkt von vornherein. Allerdings würde sich hier ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von nur 1.637 S ergeben.

Während somit die Berufungswerber gewissermaßen "Äpfel mit Birnen" vergleichen, geht im Gegensatz dazu das Finanzamt von vergleichbaren Sachverhalten aus. Die drei von der Betriebsprüferin genannten **Vergleichsgrundstücke** befinden sich laut Katastralmappe nicht nur in der Ortschaft BW am S , sondern **grenzen entweder unmittelbar an das Grundstück der Veräußerin an** (Zahl2 mit Zahl3 grenzt an Zahl4 der TH HE) **oder liegen nicht einmal 200m davon entfernt** (Zahl5, Zahl6). Wie bereits ausgeführt, ist **allen gemeinsam**, dass sie – **wie die Liegenschaft HE** – eine in **Relation zur Gesamtgröße nur kleine Uferlänge** ausweisen, es sich also nicht um bloße "Badeplätze", sondern um Grundstücke mit "Hinterland" handelt, noch dazu in der selben (gelben) Gefahrenzone und im selben Ortsgebiet von BW .

Diese drei Vergleichsveräußerungen fanden alle **vor** der gegenständlichen Veräußerung statt. Es ist davon auszugehen, dass Frau TH HE von diesen Veräußerungen wusste, auch von den ungefähren Kaufpreisen, zumal der eine Vorgang das unmittelbare Nachbargrundstück betraf (Zahl2 mit Zahl3) und die beiden anderen Verkäufe nur einige Häuser entfernt stattfanden (Zahl5 , Zahl6). Damit wusste Frau HE auch um das **Preisniveau** in ihrer unmittelbaren Umgebung Bescheid (940 S bis 1.250 S/m²) und konnte daher am 13. Juni 1991 mit rund 1.500 S/m² keine Schenkungsabsicht haben.

Die – erst viele Jahre später geäußerte – Überzeugung des von den Berufungswerbern angeführten Immobiliensachverständigen, es sei aus diversen Vergleichsbeispielen eindeutig abzulesen, dass dem Besitz der Frau HE im Jahr 1991 mindestens ein Wert zwischen 6 und 8 Mio. S zuzumessen sei, ist schon wegen der dafür herangezogenen Beispiele zu relativieren, hätte er doch aufgrund der von der Prüferin genannten Vergleichsliegenschaften, die sich in unmittelbarer Nähe zum zu beurteilenden Grundstück befinden und sich deshalb für einen Vergleich geradezu aufdrängen, seine Meinung revidieren müssen.

Die berufungsgegenständliche Liegenschaft liegt in der Uferschutzzone. Schutzzonen sind im Bebauungsplan einer Gemeinde ausgewiesene Gebiete, in denen Veränderungen, die das örtliche Stadt- oder Landschaftsbild oder den Stil eines Gebäudes beeinflussen, nur auf Grund einer Baubewilligung durchgeführt werden dürfen. Zwar nehmen die Gemeinden im Allgemeinen bei der Widmung von Seegrundstücken eine restriktive Haltung ein; ebenso die Naturschutzbehörde bei der Bebauungsdichte und beim örtlichen Landschaftsbild. So bestimmt § 9 Abs. 1 Z 1 Oö. Natur- und LandschaftsschutzG 2001 als Nachfolgebestimmung des § 7 Oö. Natur- und LandschaftsschutzG 1995, dass jeder Eingriff in das Landschaftsbild an allen Seen samt ihren Ufern bis zu einer Entfernung von 500m landeinwärts verboten ist. Allerdings nur, solange die Behörde nicht bescheidmäßig festgestellt hat, dass solche öffentliche Interessen an der Erhaltung des Landschaftsbildes, die alle anderen Interessen überwiegen, nicht verletzt werden. Auch die (S -)Seeuferschutz-Ausnahmereverordnungen des Landes Oberösterreich sahen bzw. sehen konkrete Ausnahmen von diesem Eingriffsverbot vor.

Die nach dem Verkauf (1997) erfolgte Errichtung eines großen, mehrgeschossigen, zwei Häuser umfassenden, mit dem Haus der Frau HE aus den 50iger Jahren ("kleiner Bungalow mit angebauter Garage und reparaturbedürftigem Bootshaus" laut Bank) nicht vergleichbaren **Neubaus** und einer zusätzlichen **Gerätehütte** (an anderer Stelle als das bestehende Bootshaus) auf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft stellte offensichtlich **kein rechtliches Problem** dar (siehe beiliegende orthografische Aufnahme aus der DORIS-Online Landkarte, sowie Pläne und Bescheide im Bewertungsakt zu EW-AZ Zahl7). Die **Existenz des alten Bootshauses** vermittelt jedenfalls überhaupt **nicht den Mehrwert** am Grundstückswert, den die Berufungswerber unter Hinweis auf die naturschutzrechtlichen Bestimmungen vorzugeben versuchen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung beim Verkauf der Liegenschaft durch Frau HE nicht vorliegt. Selbst wenn man von einem Missverhältnis ausgehen würde, wäre dies Frau HE nach den vorstehenden Ausführungen nicht bewusst gewesen. Somit hat sie (bzw. konnte sie) jedenfalls eine teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes nicht

gewollt (haben). Eine teilweise Unentgeltlichkeit wurde weder im Vertrag ausdrücklich noch sonst schlüssig zum Ausdruck gebracht. Das Rechtsgeschäft wurde stattdessen – wie aufgezeigt – inhaltlich völlig richtig als "**Kaufvertrag**" bezeichnet.

Es wird daher beantragt, die Berufungen der beiden Berufungswerber betreffend des noch strittigen Punktes Einkommensteuer 1997 (Spekulationstatbestand bezüglich der Liegenschaft HE) als unbegründet abzuweisen.

Der Stellungnahme des Finanzamtes **entgegnete der Bw.** in seinem Schreiben vom 5. September 2006 folgendermaßen:

Das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck geht im ersten Teil seiner Stellungnahme auf die Rechtslage zu entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb zum persönlichen Verhältnis zwischen Frau HE und Familie BRR sowie zur Vertragsgestaltung Preisfindung und Finanzierung ein.

Nach 1997 herrschender Ansicht erfolgte die Abgrenzung zwischen Unterhalts-/versorgungsrente und Kaufpreisrente nach dem objektiven Wertverhältnis und nach der subjektiven Absicht der Vertragsparteien bei den objektiven Wertverhältnissen wurde darauf abgestellt, ob der Rentenbarwert zuzüglich eventueller Einmalzahlungen weniger als 75 % oder mehr als 125 % des gemeinen Wertes der Liegenschaft ausgemacht hat. Geht man von versicherungsmathematisch errechneten Werten der Liegenschaft (je nach Zinssatz von 3,039.726,00, 3,371.489,00 S oder 3,451.333,00 S (siehe BP-Bericht bzw. Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. März 2002) aus, so würde der gemeine Wert der Liegenschaft zwischen rund 4,053.000,00 S und 4,602.000,00 S liegen. Die Eigenschätzung der BR S D aus 1991 ergab jedoch einen Verkehrswert von 9,250.000,00 S und Tatsache ist, dass die Liegenschaft im November 1997 um 11,630.000,00 S verkauft wurde. Die objektiven Wertverhältnisse zwischen Leistung und Gegenleistung sprechen daher eindeutig für eine gemischte Schenkung und würden auch die ab dem Jahr 2000 geltende Grenze von 50 % erfüllen.

Zu dem nach damaliger Rechtslage geforderten subjektiven Elementen bei der Preisgestaltung verweise ich auf in der Berufung vom 3. März 2003 unter „lit. a Beurteilung des Versorgungsgedankens“ dargelegten Ausführungen über die persönliche Beziehung zwischen Frau HE und Familie BRR .

Ergänzend möchte ich die Wahrnehmung von Herrn Rechtsanwalt Dr. R KG zitieren, die er jederzeit durch zeugenschaftliche Aussage bestätigen kann. „Zwischen Frau HE und Familie BRR bestand eine nahezu familiäres Verhältnis, da sich eine einzige Nichte wenig bzw. gar nicht um Frau HE gekümmert hat. Frau HE ist es darauf angekommen, in unmittelbarer Nähe eine Bezugs- und Betreuungsperson zu haben. Ein Wunsch, den die Familie BRR erfüllen konnte.“ Aus mehreren Gesprächen zwischen Frau HE und Familie BRR im Beisein von Herrn Rechtsanwalt Dr. R KG gewann dieser den Eindruck, dass es Frau HE ein Bedürfnis war, sich durch den günstigen "Verkauf" des Objektes erkenntlich zeigen zu können. "Es war Frau HE bewusst, dass im Hinblick auf ihr hohes Alter der Verkauf der Liegenschaft zu den gegebenen Bedingungen eine teilweise Schenkung dargestellt hat. Frau HE war sich nur des Wertes des Objektes sehr wohl bewusst, sondern hat sich entgegen der Annahme des Finanzamtes in der Stellungnahme, noch zu keinem Zeitpunkt überfordert gefühlt.

Die Ausführungen auf Seite 7 der Stellungnahme des Finanzamtes – "mit 87 Jahren war sie im Verhandlungsgeschick mit Sicherheit einem rund 40 Jahre jüngeren Käuferhepaar unterlegen; bestehende Abhängigkeit, die sie als allein stehende Verkäuferin sicher hinderte, die Verkaufsgespräche bis ins Letzte auszureizen; Es werden wohl eher die Berufungswerber den Kaufpreis zu bestimmen versucht haben und mussten sich demnach bei der Bank um eine Finanzierung bemühen", weise ich als durch nichts beweisbare Vermutung bzw. als unwahre Unterstellung (siehe Finanzierung des Kaufpreises) zurück.

Aus den o.a. Gründen sind auch die geforderten subjektiven Merkmale erfüllt, da sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind und die teilweise Unentgeltlichkeit gewollt haben. Hinsichtlich der Bezeichnung des Vertrages als Kaufvertrag weise ich nochmals darauf hin, dass diese und die Gestaltung des Vertrages deswegen gewählt wurden, um eine Anfechtung durch die Nichte von Frau HE auszuschließen. Auch das Finanzamt führt in seiner Stellungnahme aus, dass das Rechtsgeschäft vom 13. Juni 1991 in weiten Zügen einem Übergabsvertrag gleicht und weiter unten heißt es, dass „Seegrundstücke am S bekanntermaßen jederzeit einen Abnehmer finden und es daher Frau HE ein Leichtes gewesen wäre, ihre Liegenschaft anderen Interessenten zu verkaufen. Schon der Verkauf an den Bw. war unter diesem Gesichtspunkt ein Entgegenkommen der Verkäuferin.“ Gerade dieses Entgegenkommen ist auch ein Indiz dafür, dass dieses Rechtsgeschäft eine gemischte Schenkung darstellt. Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof im gegenständlichen Fall müssen wohl auch die subjektiven Merkmale berücksichtigt werden (haben aber gegenüber den objektiven Beurteilungskriterien in den Hintergrund zu treten) und diese wurden auch unter Beachtung des § 21 BAO über die wirtschaftliche Betrachtungsweise erfüllt.

Hinsichtlich der Finanzierung des Liegenschafts Kauf stellt das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 10. August 2006 immer wieder die Vermutung auf (Seite 3 und Seite 7), dass sich die Ehegatten BRR um einen Kredit bei der BR S D bemühen mussten, „sich also in Schulden stürzen mussten, um das "Geschenk" annehmen zu können". Dies entspricht nicht den Tatsachen. Die Ehegatten BRR besaßen 1991 im Privatvermögen neben zahlreichen ausfinanzierten Beteiligungen an Mieteigentumsgemeinschaften, das Haus mit Ordination für Herrn Dr. GW BRR in RU , Straße1, zwei kleine Eigentumswohnungen in BI und LI, zwei 1988 in einem denkmalgeschützten Gebäude in GBS neu errichtete Eigentumswohnungen der gehobenen Klasse von 81 und 35 m², das 1990 gekaufte Haus in RU , Straße2 und die 1991 erworbene Liegenschaft HE in BW .

Das Haus Straße2 (Kaufpreis 2,7 Mio. S) wurde durch Übernahme von Bauspardarlehen des Verkäufers und die Eigentumswohnungen in GBS (Kaufpreis 3,853.000,00 S) mit Darlehen finanziert. Der gesamte Schuldenstand für dieses doch beträchtliche Vermögen betrug zum 31. Dezember 1992 (ältere Unterlagen stehen nicht mehr zur Verfügung) 4,1 Mio. S. Die Ehegatten BRR erzielten z.B. in den Jahren 1992 bis 1995 aus ihren beiden Ordinationen Einkünfte vor Abschreibungen und Investitionsbegünstigungen iHv. zwischen 4,3 Mio. S und 5,8 Mio. S jährlich, sodass eine Finanzierung der Liegenschaft HE ohne Kreditaufnahme möglich war.

Hinsichtlich der Wertermittlung und Vergleiche von Grundstücken greift das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 10. August 2006 wieder nur auf die bereits im BP-Bericht und in der Stellungnahme zur Berufung vom 13. März 2002 angeführten Liegenschaftskäufe zurück.

Der Liegenschafts Kauf der Parzelle EZ Zahl8, Grundstück Nr. Zahl2 und Zahl3 mit einer Uferlänge von nur 25 m erfolgte im Jahr 1984 und umfasste vermutlich keine Baulichkeiten, da lt. Grundbuchsauszug die Bauplatzerklärung erst mit Bescheid vom 26. April 1983 erging. Außerdem stiegen lt. Immobilienpreisspiegel die Grundstückspreise allein von 1989 bis 1991 (ältere Werte sind mir leider nicht zugänglich) um bis zu 17 %. Der Vergleich dieser Liegenschaft mit dem Grundstück HE samt Wohn- und Bootshaus ist daher für die Beurteilung der objektiven Wertverhältnisse nicht schlüssig.

Bei den Parzellen EZ Zahl9 und Zahl10 Grundstück Nr. Zahl6 und Zahl5 handelt es sich offensichtlich um zusammengehörige Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 7.530 m², die allein schon von der Größe her nicht vergleichbar sind, da Grundstücke dieser Fläche bei vergleichsweise geringer Uferlänge einen wesentlich geringeren m²-Preis erzielen. Außerdem grenzen diese Grundstücke an eine öffentliche Bade- und Erholungsanstalt und die damit verbundenen Beeinträchtigungen haben sich auf die Preisgestaltung sicherlich gravierend ausgewirkt. Dazu kommt noch, dass auf dem Grundbuchsauszug zu Parzelle EZ Zahl10 kein Kaufvorgang eingetragen ist, bei beiden Grundstücken jedoch Eigentumsrechte durch Schenkung und Vorkaufsrechte aufscheinen, die in den Kaufpreissammlungen für diese Grundstücke angeführte Preise sind als objektiver Wertmaßstab aus den angeführten Gründen daher stark anzuzweifeln.

Dem gegenüber habe ich in meiner Stellungnahme vom 6. Juni 2006 Unterlagen für eine Seeliegenschaft in RU am S vorgelegt. Bei diesem Grundstück handelte es sich um Bauland am Seeufer mitten im Ortsgebiet von RU und um keinen Badeplatz. Die Ausführungen des Finanzamtes zu diesem Rechtsgeschäft sind nicht nur widersprüchlich, sondern auch nicht nachvollziehbar. In meinen Ausführungen habe ich klar deutlich darauf hingewiesen, dass die Finanzprokuratur tatsächlich und nicht angeblich 12.600,00 S pro m² gefordert hat und nur im Hinblick auf das Prozessrisiko mit dem Vergleichsangebot einverstanden. Daraus der Finanzprokuratur zu unterstellen, sie habe bei Vergleichsabschluss aus Schenkungsabsicht gehandelt, ist die alleinige Schlussfolgerung des Finanzamtes (Seite 6 der Rechtfertigung) und geht aus meiner Sachverhaltsdarstellung mit keinem Wort hervor.

Warum der Vergleich mit Grundstückspreisen am Südufer des SMs hinken soll, ist mir unerfindlich, da das Finanzamt selbst die steigenden Grundstückspreise auf dem EWR und EU-Beitritt zurück führt und die noch stärker steigenden Grundstückspreise an den Salzkammergutseen mit der Nähe zu Deutschland begründet. Da der SM ebenso wie der S allgemein zu den Salzkammergutseen gerechnet wird und es einem EU-Bürger ziemlich egal sein wird, an welchem dieser Seen – wenn überhaupt – er noch ein Ufergrundstück erwerben kann, erscheint mir ein Preisvergleich mit einem Seegrundstück am SM durchaus logisch.

Außerdem hat das Finanzamt bei dieser Liegenschaft am SM trotz Vorlage eines Schätzgutachtens einen Mischpreis aus Waldgrundstück und Ufergrundstück (Bauland) ermittelt, obwohl der Käufer nur am Bauland mit Gebäude interessiert war und das Waldgrundstück wohl oder übel mitkaufen musste. In diesem Absatz (Seite 5) ermittelte das Finanzamt lt. Immobilienpreisspiegel 1991 und 1997 am Beispiel von Baugründen in Linz und Salzburg in sehr guter Lage eine Preissteigerung von 172 %. Hier unterlief wohl ein Rechenfehler, da die Preiserhöhung von 2.425,00 S (1991) auf 4.186,00 S (1997) nur 72 % und nicht 172 % beträgt. In Salzburg erhöhten sich die Grundstückspreise lt.

Immobilienpreisspiel um 62 %. Dem gegenüber stieg der kapitalisierte Wert der Liegenschaft HE von 3.451.333,00 S (1991) auf den Verkaufspreis von 11.600.000,00 S, was einer tatsächlichen Steigerung von 237 % entspricht und somit die Steigerung lt. Immobilienpreisspiegel um das Dreifache übertrifft.

Bei der Eigenschätzung der Liegenschaft HE durch die BR S D versucht das Finanzamt immer wieder eine Verbindung mit einer Kreditfinanzierung des Erwerbers durch die Ehegatten BRR herzustellen. Dies wurde bereits oben klar und eindeutig widerlegt. In der von der Bank vorgenommenen Schätzung wurden sicherlich alle Umstände miteinbezogen, die einer rationalen und objektiven Beurteilung zugänglich sind und letztendlich entspricht der so ermittelte nachhaltige Verkehrswert dem gemeinen Wert der Liegenschaft und stellt keine Besicherungsgrundlage für eine langjährige Kreditvergabe dar. Abschließend stellt das Finanzamt dar, dass die Erwerber der Liegenschaft HE nach Familie BRR auf dem Grundstück einen großen Neubau und eine Gerätehütte errichten konnten und dies trotz bestehender bau- und naturschutzrechtlicher Einschränkungen ohne größere rechtliche Probleme. Als Schlussfolgerung daraus bestreitet das Finanzamt den Mehrwert für eine Liegenschaft durch den Bestand eines alten Bootshauses, wie das in der Berufung dargestellt wurde. Hierzu merke ich an, dass es sich bei den Ehegatten der Käuferinnen um ein damals und heute noch sehr bekanntes Brüderpaar und Herausgeber einer großen Wochenzeitschrift handelte und gute Beziehungen (nicht nur) in Österreich manchen etwas erreichen lässt, was den meisten anderen verwehrt bleibt.

Als Gegensatz dazu übermittle ich die Kopie eines Bescheides der Naturschutzabteilung des Landes OÖ. vom 14. Dezember 2005, mit welchem einem Bürger der Gemeinde RU die Entfernung eines Holzobjektes mit den Ausmaßen von 1,80 m x 2 m mit Pultdach (Höhe ca. 1,8 m bis 2,1 m) und die Entfernung eines Maschendrahtzaunes als widerrechtlichen Eingriff in das Landschaftsbild innerhalb der 500 m Seeufer Schutzzone des Ss aufgetragen wird. Aus allgemeiner Erfahrung und aus eigener Wahrnehmung als Einwohner von SM und langjähriger Gemeinderat bleibe ich doch bei der Feststellung, dass der Bestand eines alten Steges, einer Badehütte oder gar eines Bootshauses den Wert eines Seegrundstückes ganz bedeutend erhöht.

Zusammenfassend möchte ich zur Stellungnahme des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 10. August 2006 anmerken, dass darin keinerlei neuen Argumente oder Beweise gegenüber dem BP-Bericht oder der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 13. März 2002 vorgebracht werden. Dies, obwohl der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. April 2005 (Zlen. 2005/14/0007, 0008) feststellte, dass die Beweiswürdigung der belangten Behörde zur Frage, ob Frau HE tatsächlich einen Kaufvertrag abschließen wollte oder den Beschwerdeführerin die in Rede stehende Liegenschaft

(zumindest teilweise) schenken wollte, insoweit mangelhaft war, als der Sachverhalt vor dem Hintergrund des Berufungsvorbringens nicht ausreichend erhoben wurde.

Nach Beurteilung der angeführten Beispiele, der vereinbarten Gegenleistung im Rechtsgeschäft HE - Dr. BRR aus 1991 und dem nachfolgenden Verkauf der Liegenschaft im Jahr 1997 um 11,6 Mio. S geht meines Erachtens eindeutig hervor, dass beim gegenständlichen Rechtsgeschäft ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestanden hat, dies den Vertragsparteien auch bewusst war und daher eine gemischte Schenkung vorlag. Aus diesem Grund liegt im Jahr 1991 keine Anschaffung iSd § 30 EStG vor, deshalb kam es im Jahre 1997 auch zu keinem Spekulationsgewinn, sodass ich daher nochmals höflich ersuche der Berufung stattzugeben.

Mit Schreiben vom 13. September 2006 wurde die Replik des Berufungswerbers dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte:

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

a) Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als 10 Jahre. Für Grundstücke bei denen innerhalb von 10 Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem. § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Gem. Abs. 4 leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Fall der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 6.000,00 S betragen.

Der unentgeltliche Erwerb ist keine Anschaffung, daher gilt eine Schenkung nicht als Anschaffung. Für die Bemessungsgrundlage der Spekulationsfrist ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (§ 30 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988).

Im vorliegenden Fall ist entscheidungswesentlich, ob vom Bw. das berufsgegenständliche Grundstück im Rahmen eines Kaufes oder im Rahmen einer gemischten Schenkung erworben wurde. Ist ein Kauf anzunehmen, so ist die Frist von 10 Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung jedenfalls unterschritten und es liegt ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Liegt

jedoch eine gemischte Schenkung vor, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt der Rechtsvorgängerin abzustellen, welche das Grundstück in den 50er Jahren erworben hat, und bei Zusammenrechnung der Besitzzeiten der Rechtsvorgängerin und des Bw. ist die Spekulationsfrist von 10 Jahren bei weitem überschritten, sodass bei der Veräußerung des Grundstückes durch den Bw. es zu keinem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn kommt.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer reinen Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche setzt voraus, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als Geschenk ansehen wollen. Erforderlich ist, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (vgl. VwGH vom 29.10.2003, ZI. 2001/13/0211). Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen. Es kann jedoch – als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles – den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. VwGH vom 17.2.1994, ZI. 93/16/0126).

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner oben zitierten Entscheidung dargelegt, dass für das Vorliegen einer gemischten Schenkung wesentlich ist, wenn ein offenes Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt. Ausschlaggebend ist lt. VwGH bei der Frage, ob von einem entgeltlichen oder einem teilweisen unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist, das Verhältnis des kapitalisierten Kaufpreises im Verhältnis zum objektiven Wert der Liegenschaft. Die anderen, in der Beweiswürdigung der ersten Berufungsentscheidung angeführten Umstände, müssten bei dieser Beurteilung in den Hintergrund treten.

Im fortgesetzten Verfahren wurde der Bw. aufgefordert die Angaben zu den in den Berufung angeführten Angebotspreise und Vergleichsliegenschaften mit genauen Daten (insbesondere Bezeichnung und Lage der Grundstücke, Größe der Grundstücke, Verkaufsdatum, Preis, spezielle Umstände des Grundstückes z.B. Bootshaus, etc.) von allen in den Schriftsätzen angeführten Vergleichsliegenschaften bekannt zu geben. Insbesondere bei jenen

Grundstücken, bei denen lt. Aktenlage bisher lediglich Angebotspreise bekannt sind, möge mitgeteilt werden, ob, wann, von wem und zu welchem Preis sie gekauft wurden.

In der Vorhaltsbeantwortung wurden folgende Vergleichsgrundstücke bzw. Vergleichspreise angeführt:

- **„Eigenschätzung“ der BR S D** hinsichtlich der Liegenschaft HE in BW (diese „Eigenschätzung“ war schon zum Zeitpunkt der Erstentscheidung bekannt)
Darin wird ein nachhaltigen Verkehrswert von 9,250.000,00 S festgestellt.
Zur dieser Bewertung des Grundstückes HE am 10. Juni 1991 von der BR S D ist Folgendes anzumerken: Die Datenerhebung erfolgte im Juni 1991. Als ortsüblicher durchschnittlicher Preis pro m² wird von 4.500,00 S ausgegangen. Dieser durchschnittliche ortsübliche m²-Preis von 4.500,00 S wird in keiner Weise begründet. Als „sonstige Vergleichswerte“ wird ein „Kaufpreis im Jahr 1991“ der „voraus. TS 1.500 + LR 540 TS“ angeführt. Die große Differenz zwischen „nachhaltigem Verkehrswert“ und diesem „sonstigem Vergleichswert“, die sich dabei ergibt, wird in der „Eigenschätzung“ in keiner Weise angesprochen.

Zur Abwertung werden pauschal ohne nähere Berechnung die Größe der Liegenschaft und die schlechte Besonnung angeführt. Auch die vom Bw. selbst in mehreren Schriftsätzen angeführte Unterscheidung, dass der ufernahe Teil des Grundstücks bedeutend mehr wert ist, als der weiter vom Ufer entfernte Bereich eines Grundstückes wird nicht ausdrücklich berücksichtigt. Eine Begründung für einen ortsüblichen m²-Preis (z.B. Verweis auf andere vergleichbare Grundstückskäufe) wird in diesem als „Eigenschätzung“ genannten Bewertungsgutachten in keiner Weise angeführt.

Auch geht aus der „Eigenschätzung“ nicht hervor, dass jene gravierenden Mängel, welche zu einer Herabsetzung des Einheitswertes geführt haben, berücksichtigt worden sind.

Der Unabhängige Finanzsenat wird auf Grund dieser Umstände von dieser „Eigenschätzung“ nicht davon überzeugt, dass 1991 dem gegenständlichen Grundstück ein solch hoher Wert beizumessen wäre.

Aus der ganzen Aktenlage geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls hervor, dass dieser von der BR S D festgestellte nachhaltige Verkehrswert der Liegenschaft von 9,250.000,00 S der Verkäuferin Frau HE nicht bekannt war. Dass diese „Eigenschätzung“ Frau HE bekannt gewesen wäre, wird vom Berufungswerber auch nicht behauptet.

Die Eigenschätzung der Bank hatte daher keinen Einfluss auf die Meinungsbildung der Frau HE hinsichtlich der Preisbildung und konnte auch keinen Einfluss darauf haben,

dass es sich hinsichtlich eines objektiven Wertes der Liegenschaft und des Verhältnisses des Kaufpreises zu diesem objektiven Wert konkret Gedanken gemacht hätte oder Einfluss auf diese Meinungsbildung gehabt hätte. Dieser Wert konnte daher bei Frau HE auf keinen Fall Auswirkung auf eine allfällige Schenkungsabsicht gehabt haben.

- Da dem Berufungswerber offensichtlich vor dem Abschluss des Kaufvertrages (13. Juni 1991) den Inhalt der Eigenschätzung der Bank bekannt war, so konnte er allerdings den Eindruck gewonnen haben das Grundstück unter Wert zu bekommen und einen günstigen Kauf zu tätigen. Unverständlich ist dabei jedoch, dass unter diesen Umständen der Vertrag als Kaufvertrag bezeichnet wurde und hinsichtlich der steuerlichen Folgerungen als Kauf behandelt wurde.
 - Weiters wird (in der Vorhaltsbeantwortung) zu einem **Seegrundstück in RU am S** in einer Größe von 349 m² ausgeführt, dass im Rahmen eines Vergleiches zwischen der Republik Österreich und dem Käufer für diese 349 m² ein m²-Preis von 6.303,73 S im Jahr 1992 bezahlt worden sei. Ursprünglich sei sogar das Doppelte gefordert worden. Dazu ist zu bemerken, dass der Umstand, dass vorher mehr gefordert wurde als dann später auf Grund des Vergleiches tatsächlich bezahlt wurde, nur als übliche Preisverhandlungstaktik gewertet werden kann; jedoch kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass das Preisniveau tatsächlich in dieser Höhe gelegen ist. Im Übrigen handelt es sich nach der Beschreibung in der Vorhaltsbeantwortung beim gegenständlichen Grundstück um eine Uferliegenschaft, die teils angelandet oder aufgeschüttet wurde und deren Eigentumsverhältnisse ungeklärt waren. Es handelt sich nur um eine Grundfläche von 349 m², die ausschließlich direkt am See liegt. Unbestritten, und auch vom Bw. selbst in der Vorhaltsbeantwortung unter Punkt 1 angeführt, kann man davon ausgehen, dass der unmittelbare Uferbereich eines Grundstückes ein Vielfaches der weiter vom Ufer entfernt liegenden Teile eines Grundstückes wert ist. In der selben Vorhaltsbeantwortung unter Punkt 1 wird für ein Viertel des Grundstücks, welches direkt am See liegt ein Preis von 10.000,00 S angeführt während für die weiter zurück liegenden Bereiche ein Preis von 6.000,00 S bzw. für die ganz weit entfernten Bereiche von 2.300,00 S also weniger als ein Viertel des Preises für das unmittelbare Ufer an das Ufer angrenzende Grundstücke angeführt.
- Im Hinblick darauf ist also grundsätzlich davon auszugehen, dass dieser Vergleichspreis, welche im Rahmen des Vergleiches zwischen diesen Parteien vereinbart wurde, mit dem Preis der gegenständlichen Liegenschaft der Frau HE in BW nicht konkret vergleichbar ist. Es ist etwas ganz anderes, ob ein reiner Badeplatz von

349 m² verkauft wird oder ein großes Grundstück welches zwar einen Badeplatz direkt am See hat, jedoch auch insgesamt über 2.200 m² groß ist und somit zum Teil und im Durchschnitt einen weit geringeren Preis erzielt.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach eigenen Angaben des Bw. das gegenständliche Grundstück der Frau HE offensichtlich besondere wertmindernde Faktoren besitzt, wie auch daraus hervorgeht, dass auf Grund dieser besonderen wertmindernden Faktoren der Einheitswert vom Finanzamt über Antrag des Bw. deutlich herabgesetzt wurde. Eine Vergleichbarkeit dieses Seegrundstückes in RU von 349 m² mit dem gegenständlich zu bewertenden Grundstück der Frau HE ist daher nicht gegeben.

- Weiters wird unter Punkt 3. der Vorhaltsbeantwortung eine **Seeliegenschaft am Südufer des SMs** angeführt, wobei ein m²-Preis von 10.070,00 S, Bauland, im Jahr 1986 festgelegt wurde.

Dabei handelt es sich wohl um das schon in der Berufung erwähnte Grundstück am "Südufer des SMs (unmittelbare Nähe zu RU am S) bestehend aus Baugrundstück/Ufergrundstück 414 m², Waldgrundstück 2.200 m², Haus in Holzriegelbauweise – nicht winterfest, keine direkte Zufahrt sondern nur über einen zum Ufer abfallenden Fußweg erreichbar, Setzung des Hanges, wurde um 5,273.100,00 S erworben".

Bei dem Grundstück am Südufer des Mondsees, handelt es sich von der m²-Fläche her offensichtlich um dasselbe Grundstückes welches unter Punkt 3 in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juli 2006 angeführt ist, jedoch stimmt der Kaufpreis nicht mit jenen Daten überein, welche in der Berufung angeführt sind, für die Gesamtfläche von 2.614 m² ergibt sich lt. Angaben in der Vorhaltsbeantwortung ein Preis von 4,279.100,00 S.

Diese differierenden Angaben erhöhen nicht unbedingt die Glaubwürdigkeit im Rahmen der Beweiswürdigung der vom Bw. vorgelegten Unterlagen und Angaben. Hinsichtlich dieses Preises ist zu sagen, dass insgesamt das Grundstück eine Gesamtfläche von 2.614 m² hat und dabei das Bauland 414 m² beträgt. Wie schon oben dargelegt ist festzuhalten, dass das Grundstück am SM liegt und nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine direkte Vergleichbarkeit nicht gegeben ist. Bei Vorhandensein von Vergleichspreisen von Grundstücken am S , die möglichst nah am gegenständlichen Grundstück gelegen sind, ist diesen Vergleichspreisen der Vorzug zu geben.

Auch wenn es sein mag, dass an allen Salzkammergutseen Seegrundstücke begehrt sind, so ist für die gegenständliche Wertermittlung der bekannte Kaufpreis eines am S

gelegenen Grundstückes, welches nahe am zu bewertenden Grundstück gelegen ist, höher zu bewerten als ein am SM gelegenes Grundstück.

- Zur unter Pkt. 4. der Vorhaltsbeantwortung angeführten **Auskunft des Immobilienbüros RM**, dass 1990 und in den Folgejahren durchwegs zwischen 7.000,00 S und 10.000,00 S die m²-Preise für Seegrundstücke betragen hätten, ist zu sagen, dass von einer so allgemeinen Aussage für die Bewertung des konkreten Grundstückes nichts zu gewinnen ist.

Wie der Bw. selbst darstellt werden die Preise sehr individuell je nach Form, Größe und Beschaffenheit des Grundstückes festgelegt, wie insbesondere daraus hervorgeht, dass ein schmaler Uferstreifen sehr hoch bewertet wird, während die dahinter liegende Fläche oft mit extremen Preisabschlägen bewertet wird.

- Zu den Angaben im Schreiben vom 19. März 2002 (Ergänzung der Berufung), dass im Jänner 1991 ein Baugrund (nicht am See) mit Seegrund und Bootshaus in JK, um 10 Mio. S und im August 1992 eine Wiese direkt am See (ohne Hütte und Baugenehmigung) in RU um 5,5 Mio. S veräußert worden seien, wurden vom Bw. trotz Vorhalt keine weiteren Angaben gemacht.

Hinsichtlich des Grundstückes BS am S (schon in der Berufung erwähnt, Angebot aus einer Immobilienzeitschrift), Seegrundstück, 2.400 m² Erdgeschoss, renovierungsbedürftig, Obergeschoss und Keller noch fertig zu stellen, 12 Mio. S; dem Grundstück RU am S (schon in der Berufung erwähnt, Angebot aus einer Immobilienzeitschrift), Altbestand im Ortszentrum, renovierungsbedürftig, Seegrund 1.000 m², 11 Mio. S und Badeplatz am SM (schon in der Berufung erwähnt, Angebot aus einer Immobilienzeitschrift) 150 m² 1,8 Mio. S wurden ebenfalls keine weiteren konkreten Angaben gemacht.

- Aus dem weiteren Schriftverkehr geht hervor, dass vom Bw. die vom Finanzamt in der Vorhaltsbeantwortung angeführte Wertsteigerung von wenigstens 72 % im Bereich der S-Grundstücke, wie sie lt. Immobilienspiegel auch für Grundstücke in Linz in den Jahren 1991 bis 1997 gegeben war, auf alle Fälle als plausibel und richtig angesehen wird.

Eine Wertsteigerung in dieser Größenordnung wird jedenfalls vom unabhängigen Finanzsenat als gegeben und richtig angesehen.

Legt man diese Wertsteigerung von 72 % auf den Kaufpreis von 11,6 Mio. S von 1997 um, so ergäbe sich für 1991 ein Betrag von 6.744.186,05 S.

Legt man diese Wertsteigerung von 72% auf jenen Wert um, welcher von der BR S D in der „Eigenschätzung“ angeführt ist (9.250.000 S), so ergibt sich für 1997 ein zu

erwartender Verkaufspreis von 15.910.000 S. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Bewertung in der „Eigenschätzung“ zu hoch ist.

- Hinsichtlich des vom Bw. immer wieder herausgestellten Vorhandenseins des Bootshauses, das den Wert des Grundstückes besonders erhöhe, ist zu entgegnen, dass im Verfahren hervorgekommen ist, dass nach der Rechtslage es trotz naturschutzrechtlicher und baurechtlicher Auflagen prinzipiell jedenfalls möglich ist, auch ein neues Bootshaus errichten zu lassen. Im Hinblick darauf, dass auf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft in der Folge vom Erwerber ein neues großes Gebäude mit Gerätehaus direkt am Seeufer errichtet wurde und dies auch von den zuständigen Behörden bau- und naturschutzrechtlich bewilligt wurde, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Bestand eines Bootshaus kein so herausragender Wert zugemessen werden, welcher besonders bei der Preisbildung zu berücksichtigen wäre. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass in den verschiedenen Schriftsätzen vom Bw. der wertbildende Faktor des Bootshauses mehrfach angeführt wird, jedoch in keiner Weise zahlenmäßig spezifiziert wird. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hat für die Preisfindung das Vorliegen eines Bootshauses keine herausragende besondere Bedeutung.

Der Anmerkung des Bw., dass es sich bei den Ehegatten der Käuferinnen des Grundstückes um ein damals und heute noch sehr bekanntes Brüderpaar und Herausgeber einer großen Wochenzeitschrift handle, und dass gute Beziehungen (nicht nur) in Österreich manchen etwas erreichen ließen, was den meisten anderen verwehrt bleibe, ist zu entgegnen, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates diese Ausführungen kein besonderer Wert beizulegen ist, da der unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf Art. 18 Abs. 1 B-VG und Art. 7 B-VG von einer gesetzesmäßigen und gleichmäßigen Anwendung der Gesetze auf alle Menschen durch die zuständigen Behörden, auch im Bereich des S s, ausgeht.

Insoweit ist die Kopie des Bescheides der Naturschutzabteilung, in welchem die Entfernung eines Maschendrahtzaunes angeordnet wird, unter diesem Gesichtspunkt zu sehen und gibt letzten Endes nichts dafür her, ob der Bestand eines alten Steges, eine Badehütte oder gar ein Bootshaus den Wert eines Seegrundstückes ganz bedeutend erhöht. Fakt ist, dass nach der Rechtslage prinzipiell ein Bootshaus errichtet werden kann und auch im ganzen Verfahren nicht dargelegt werden konnte, oder auch nur irgendwie zahlenmäßig spezifiziert wurde, in welchem Ausmaß das Vorliegen eines Bootshauses den Wert maßgeblich erhöhen würde.

Als weitere Vergleichsgrundstücke sind jene Grundstücke bekannt, welche schon ursprünglich von der Betriebsprüfung herangezogen wurden und in der Folge auch in der

ersten, vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen Berufungsentscheidung angeführt worden sind. Dabei handelt es sich um Folgende:

Die von der Betriebsprüferin genannten Vergleichsgrundstücke befinden sich lt. Katastralmappe in der Ortschaft BW am S , und grenzen entweder unmittelbar an das Grundstück der Verkäuferin an (Zahl2 mit Zahl3 grenzen an Zahl4 der TH HE) oder liegen nicht einmal 200 m davon entfernt (Zahl5 , Zahl6). Allen diesen Grundstücken ist gemeinsam, dass sie wie die Liegenschaft HE eine in Relation zur Gesamtgröße nur kleine Uferlänge ausweisen, es sich also nicht um bloße Badeplätze sondern um Grundstücke mit Hinterland handelt, noch dazu in der selben (gelben) Gefahrenzone und im selben Ortsgebiet von BW . Diese Veräußerungen dieser drei Vergleichsgrundstücke fanden alle **vor der gegenständlichen Veräußerung** an den Bw. statt. Man kann also damit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates davon ausgehen, dass Frau HE von diesen Veräußerungen wusste und zwar deshalb, da es in kleinen Ortschaften und am Land vielfach üblich ist, dass auch die ungefähren Kaufpreise in Gesprächen weiter gegeben werden. Insbesondere hinsichtlich des Nachbargrundstückes kann von einer Kenntnis des Verkaufspreises ausgegangen werden. Auch von den anderen beiden Verkäufen ist davon auszugehen, dass Frau HE mehr oder weniger genaue Kenntnis über die Veräußerungspreise gehabt haben wird. Es ist nach allgemeiner Lebenserfahrung üblich, dass sich Grundbesitzer, die auch über den ungefähren Wert ihres eigenes Grundstückes Bescheid wissen wollen, sich hinsichtlich der Preise von verkauften Grundstücke in der Nähe des eigenen Grundstückes interessieren, um den Wert des eigenen Grundstückes einschätzen zu können, unabhängig davon, ob ein Verkauf beabsichtigt ist oder nicht. Man kann also davon ausgehen, dass Frau HE von diesen Grundstücksverkäufen, die in ihrer unmittelbaren Umgebung in den letzten Jahren vor dem Verkauf des eigenen Grundstückes vorgegangen sind, Kenntnis gehabt hat und ungefähr über die Verkaufspreise (lt. Kaufpreissammlung 940,00 S bis 1.250,00 S durchschnittlich pro m²) Bescheid gewusst hatte.

Falls sie diese Preise ungefähr im Gedächtnis hatte, so konnte sie bei einem Verkauf ihres Grundstückes am 13. Juni 1991 beim Ansatz eines durchschnittlichen m²-Preises von 1.500,00 S pro m² keine Schenkungsabsicht haben, sondern man muss nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates davon ausgehen, dass für Frau HE ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis und dem objektiven Wert der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Verkaufes an den Bw. nicht vorlag und daher auch keine Schenkungsabsicht vorgelegen ist.

Dass die Preise für Ufergrundstücke des Ss im Jahr 1991 gegenüber den maßgeblichen Vergleichsobjekten exorbitant gestiegen wären, ist im durchgeführten

Ermittlungsverfahren nicht hervorgekommen.

Es liegt jedenfalls kein Beweis oder Indiz vor, dass Frau HE von solchen Wertsteigerungen gewusst hat. Somit hat sie jedenfalls keine Schenkungsabsicht gehabt, sie konnte und hat somit eine teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes nicht gewollt. Darüber hinaus wurde eine teilweise Unentgeltlichkeit weder im Vertrag ausdrücklich noch schlüssig zum Ausdruck gebracht. Das Rechtsgeschäft wurde stattdessen als Kaufvertrag bezeichnet.

Wie dargelegt ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für die Ermittlung des objektiven Wertes des Grundstückes zum Zeitpunkt des Verkaufes an den Bw. der Preis in erster Linie an den bekannten Preis von S -Grundstücken in unmittelbarer Nähe und in derselben Ortschaft in BW zu messen. Dabei ist jedoch einzuräumen, dass nur ein Verkauf in besonderer zeitlicher Nähe (1990), die anderen Verkäufe jedoch im Jahr 1984 und 1988, somit zeitlich schon etwas entfernt gewesen sind.

Um die Vergleichbarkeit der zeitlich entfernt liegenden Verkäufe hinsichtlich der 1991 geschehenen Veräußerung auf Plausibilität zu überprüfen erscheint dem unabhängigen Finanzsenat folgende Methode anwendbar:

Im Schreiben vom 5. September 2006 wurde vom Bw. u.a. angeführt, dass lt.

Immobilienpiegel die Grundstückspreise allein von 1989 bis 1991 um bis zu 17 % gestiegen seien. Dieser Prozentsatz wird vom Bw. für Grundstücke im Bereich des Ss offensichtlich als gegeben und gültig angesehen.

Geht man von diesem Prozentsatz, somit von einer durchschnittlichen Preissteigerung von 8,5 % jährlich aus, so würde man bei einer Hochrechnung des durchschnittlichen m²-Preises aus dem Jahr 1984 von 940,00 S (Erhöhung um 49 % in sieben Jahren) auf einen Wert von 1.400,60 S kommen. Legt man den Verkauf im Jahr 1988 mit 1.200,00 S ebenfalls auf das Jahr 1991 um (Erhöhung des Preises um 7 % pro Jahr ergibt 21 % Erhöhung bis 1991) so ergibt sich ein Betrag von 1.452,00 S.

Diese Beträge liegen jedoch alle unter dem Preis, der von Frau HE tatsächlich für das Grundstück vom Bw. gefordert wurde.

Auch bei dieser Sichtweise kann daher davon ausgegangen werden, dass vom objektiven Wert her weder eine (teilweise) Schenkung vorliegt noch dass von Seiten der Frau HE eine (teilweise) Schenkung beabsichtigt war.

Zum Verkaufspreis im Jahr 1997 für das Grundstück ist Folgendes anzumerken:

Für diesen hohen Preis gibt es nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates folgende Gründe die eine überdurchschnittliche Wertsteigerung mit sich gebracht haben:

1. Wie aus dem Akt hervorgeht, ist im Zeitraum 1991 bis 1997 das Preisniveau z.B. in Linz um 72 % gestiegen. Also durchschnittlich bei sechs Jahren beinahe 12 % jährlich. Man beachte, dass diese Zahl bedeutend höher liegt als in den Jahren 1989 bis 1991

wo der Bw. selbst von einer Preissteigerung von 17 % für zwei Jahre ausgeht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass für Seegrundstücke am S, welche wie allgemein bekannt sehr rar und sehr begehrt sind, von überdurchschnittlichen Preissteigerungen ausgegangen werden, weil im Hinblick auf das Preisniveau dieser Grundstücke die Käuferklientel, die für solche Grundstücke in Frage kommt im Allgemeinen äußerst finanzkräftig sein wird und „beim Preis eher weniger aufs Geld schauen muss“. Ausschlaggebend für den Erwerb eines solchen Grundstückes ist letztlich allein der Umstand: "man will ein solches Seegrundstück am S haben". Und falls ein solches Ufergrundstück angeboten wird, dann wird es gekauft, wobei der Preis vom Verkäufer relativ leicht nach oben lizitiert werden kann. Bei solchen „Liebhaberpreisen“ sind daher außergewöhnliche Preissprünge ohne weiteres möglich.

Diese Ansicht wird dadurch bestätigt, dass, wie der Bw. selbst in einem Schriftsatz anführt, es sich bei den Käufern des Grundstückes um die (offensichtlich finanzkräftigen) Ehegattinnen eines bekannten Brüderpaares, welche Herausgeber eines großen Wochenmagazins in Österreich sind, handelt.

Diese Umstände führen naturgemäß zu keiner gleichmäßigen Steigerung der Kaufpreise im Lauf der Zeit, sondern es kann von einem Verkauf eines Ufergrundstückes zum nächsten zu mehr oder weniger großen, im Vorhinein nicht prognostizierbaren Preissprüngen kommen.

2. Als weiteren Grund für den im Jahr 1997 erzielten Preis von 11,6 Mio. S ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Umstand zu werten, dass im Jahr 1994 bzw. 1995 Österreich dem Europäischen Wirtschaftsraum bzw. der Europäischen Union beigetreten ist. Auf Grund der durch diesen Beitritt festgelegten Verpflichtungen ergab sich zum einen eine Liberalisierung des Grundverkehrs (vgl. freier Grundverkehr § 9 OÖ Grundverkehrsgesetz 1994), welches es für EU- und EWR-Bürger erleichterte in Österreich Grundstücke zu erwerben. Zum anderen erweiterte sich durch diese Ausdehnung auch die Anzahl der potenziellen Käufer, die entsprechend finanzkräftig waren, auf den Bereich der gesamten Europäischen Union.

Nach allgemeinen wirtschaftlichen Regeln ergibt sich somit, dass der schon bestehende Verkäufermarkt noch stärker ausgeprägt wurde und es für einen Verkäufer eines S -Grundstückes noch leichter war unter einem größeren Interessentenkreis zu wählen und insofern den Preis nach oben zu treiben.

Diese Umstände sind jedoch erst nach dem Verkauf 1991 eingetreten und waren zu diesem Zeitpunkt so nicht absehbar oder gar als gesichert anzunehmen.

Insgesamt geht der unabhängige Finanzsenat daher davon aus, dass ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen nicht vorliegt, da auf Grund der vorliegenden Vergleichswerte nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Preisniveau im Jahr 1991 so wesentlich über dem Preis gelegen ist, welchen die Frau HE vom Bw. für das Grundstück erhalten hat. Dies wird auch durch folgende Umstände erhärtet, welche schon in der Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2004 unter angeführt sind, und zwar:

1. Der Erwerb des Grundstückes EZ Zahl KG BS am S erfolgte mit Kaufvertrag vom 13. Juni 1991. Der Erwerbsvorgang wurde somit ausdrücklich als Kauf bezeichnet.
2. Dieser Erwerb wurde so (als Kauf) dem Finanzamt angezeigt. Zusätzlich wurde am 7. September 1992 von den Ehegatten Dr. BRR ein Antrag auf Wertfortschreibung dieses Grundstückes beim Finanzamt Vöcklabruck gestellt. Der Antrag wurde damit begründet, dass das Grundstück durch die Nähe zum BNM einer massiven Lärm- und Schmutzbelästigung ausgesetzt ist und das durch das Angrenzen der Feuerweherschule und durch die Mündung des BWs das Grundstück deutlich niedriger zu bewerten sei als Grundstücke ohne diese Mängel. Dem Antrag wurde stattgegeben.
3. Einkommenssteuerlich wurde von beiden Vertragspartner, also auch von den Ehegatten BRR die Leibrente einkommenssteuerlich als Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente eingestuft. Entsprechend wurde von der Verkäuferin die Rente erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG 1988 versteuert. Von den Käuferin wurden die Rentenzahlungen (je zur Hälfte) erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als Sonderausgaben gem. § 18 EStG 1988 in Abzug gebracht.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass im vorliegenden Fall keine gemischte Schenkung sondern ein Kauf vorliegt. Es kann auch nach den weiteren Ermittlungen nicht festgestellt werden, dass zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen vorgelegen ist.

Auch ist festzuhalten, dass die Veräußerin des Grundstückes zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes durch den Bw. keinesfalls einen Teil der Leistung unentgeltlich geben wollte. Es mag sein, dass der Bw. der Ansicht war ein gutes Geschäft gemacht zu haben. Der Veräußerin lag es jedenfalls daran einen Kaufvertrag abzuschließen und es gibt keine überzeugenden Hinweise, dass sie die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt hat und diese auch irgendwie ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht hat.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 23. Oktober 2006