

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 12. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber, bezog im Jahr 2001 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Landwirtschaft - Gutsverwaltung, Jagd, Forst, Fischerei), Vermietung und Verpachtung und endbesteuertem Kapitalvermögen.

Im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers, der zum 30. Juni bilanziert, hielt das Finanzamt dem Berufungswerber mit Schreiben vom 24. Juni 2003 vor, dass in der Bilanz zum 30. Juni 2001 ein "*Darlehen-Familienangehörige*" in Höhe von S 3.118.940,41 und Barentnahmen in Höhe von S 3.540.054,20 aufscheinen würden. Das Finanzamt ersuchte um Bekanntgabe, welche betriebliche Veranlassung dafür vorliege und um die Vorlage der Darlehensurkunde. Weiter wurde um Mitteilung darüber gebeten, ob es sich nicht um ein privat veranlasstes Darlehen gehandelt habe.

Darauf antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 30. Juli 2003, dass es sich um ein Darlehen von Familienangehörigen gehandelt habe, das dem Betrieb zur Verfügung gestellt worden sei, um die laufende Gebarung sicherzustellen. Da Geld in der Familie vorhanden gewesen sei, wäre es wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, die Gelder für die notwendige Erhaltung der Liquidität des Betriebes über Kreditinstitute zu finanzieren.

Im Aktenvermerk vom 12. Dezember 2003 hielt die Sachbearbeiterin des Finanzamtes fest, dass der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers telefonisch die betriebliche Veranlassung des Familiendarlehens nicht dargelegt, aber eine späteren Rückruf angekündigt habe. Nach telefonischer Fristverlängerung am 7. Januar, gab der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers am 12. Februar 2004 telefonisch bekannt, keine weitere Stellungnahme zum Familiendarlehen abgeben zu wollen.

Im Einkommensteuerbescheid datiert vom 12. Februar 2004 wurden die Einkünfte des Berufungswerbers aus Land- und Forstwirtschaft um S 65.076,00 gegenüber der Abgabenerklärung erhöht und dies damit begründet, dass ein Finanzierungsaufwand nur dann als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden könne, wenn die Aufnahme der Fremdmittel zur Finanzierung von Aufwendungen für betriebliche Zwecke erfolge. Nach der Aktenlage hätten die Fremdmittel zur Finanzierung einer Barentnahme gedient und würde somit eine Privatverbindlichkeit vorliegen. Aus diesem Grund seien die daraus resultierenden Zinsen nicht abzugsfähig.

Dagegen richtet sich die Berufung datiert vom 10. März 2003 eingelangt am 12. März 2003. Es stehe dem Berufungswerber frei seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital auszustatten. Er könne sein Eigenkapital jederzeit für private Zwecke entnehmen und die notwendigen Finanzierungen für den Betrieb mit Fremdmitteln durchführen. Es sei grundsätzlich nicht zu untersuchen, ob betriebsbedingte Schulden in einer bestimmten Höhe ihren betrieblichen Charakter verlieren würden, weil während aufrechter Betriebsverbindlichkeit Privataufwendungen vorgenommen worden seien. Mittelbare Auswirkungen privater Ausgaben auf die Höhe der betrieblichen Schulden hätten ohne Folgen zu bleiben. Die Entscheidung, ob die Kosten der Finanzierung absetzbar sei, könne auch nicht an die Frage geknüpft werden, ob die Fremdmittel von Kreditunternehmen oder natürlichen Personen stammen würden. Da sich der betriebliche Prozess und dessen Finanzierung in ständigem Fluss befinden würden, könne aus der statischen Darstellung einer Bilanz zu einem Stichtag nicht nachgewiesen werden, ob eine Barentnahme durch Fremdmittel finanziert worden sei. Der Berufungswerber habe laufend Geld aus dem Betrieb entnommen und zur Finanzierung des Betriebsaufwandes Fremdmittel aus außerbetrieblichen Quellen nutzen müssen.

Telefonisch forderte das Finanzamt am 15. März 2004 die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen zu den Privatkonten des Berufungswerbers an.

Diesem Ersuchen entsprach der Berufungswerber mit dem Schreiben vom 17. März 2004 und legte die Kontoblätter Privatentnahmen (9401), Darlehen Familienangehörige (3219) und Zinsaufwand (8280) vor.

Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass der Berufungswerber im Wirtschaftsjahr 2000/2001 etwa zwanzig Entnahmen aus dem Betrieb seiner Land- und Forstwirtschaft vornahm, welcher dreizehn "Kredite von Kindern" in jeweils engem zeitlichen Zusammenhang gegenüberstehen und so den durch die Entnahmen entstandenen Liquiditätsbedarf abgedeckt haben.

Telefonisch ersuchte das Finanzamt am 29. März 2004, um die Vorlage der Unterlagen zur Schenkung der entnommenen Geldbeträge an die Kinder des Berufungswerbers. In diesem Gespräch wurde der Sachbearbeiterin mitgeteilt, dass der Berufungswerber mit den Schenkungen seiner Verpflichtung zur Versorgung seiner Kinder nachgekommen sei.

Mit Begleitschreiben vom 13. April 2004 wurden Kopien der Eintragungen in verschiedenen Sparbüchern des Berufungswerbers für den Berufungszeitraum übermittelt. Beigelegt war auch ein Schreiben der A-Bank in welchem diese dem Berufungswerber mitteilt, dass er in den Jahren 2000 bis 2002 mehrere Sparbücher eröffnet und seinen Kindern geschenkt habe. Dies sei von der A-Bank in den Sparbüchern dokumentiert worden. Eventuelle Überschreibungen der eigenhändigen Schenkungsnotizen seien dadurch entstanden, dass der Drucker automatisch für den Eintrag einer neuen Buchungszeile die nächste Zeilennummer verwende und handschriftliche Eintragungen nicht erkenne.

Die Sparbücher sind jeweils mit einem Losungswort versehen und tragen bis auf eines mit dem Familiennamen des Berufungswerbers die Bezeichnung "*Kinder*". Auf den jeweiligen Konten erfolgten jeweils mehrere Ein- und Auszahlungen, dann eine händische Eintragung mit "*Schenkung an Kinder*" und als letztes das Ausbuchen des gesamten Guthabensbetrages.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2004, zugestellt am 6. Mai 2006 wurden die Einkünfte des Berufungswerbers aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber der Abgabenerklärung um S 58.940,41 erhöht. Dieser Betrag entspricht, wie aus den oben beschriebenen Buchhaltungsunterlagen ersichtlich, den Zinsen, welche der Berufungswerber seinen Kindern für das Zurverfügungstellen der vorher von ihm aus dem Betrieb entnommen Geldmittel, gezahlt haben will. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass der Berufungswerber im Zeitraum vom Ende September 2000 bis Ende Mai 2001 dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Geldmittel von rund S 3,500,000,00 entnommen habe. Im selben Zeitraum hätten nach der Darstellung des Berufungswerbers die neun bis elf Jahre alten Kinder des Berufungswerbers dem Betrieb mehrere Privatdarlehen in Höhe von insgesamt S 3,060.000,00 gewährt. Der Berufungswerber habe erklärt, die Gelder den minderjährigen Kindern geschenkt zu haben und hätten diese aufgrund einer mündlichen Vereinbarung dem Betrieb jene Beträge als Privatdarlehen überlassen. Auf die Beziehungen zwischen dem Berufungswerber und seinen Kindern seien die Grundsätze für das steuerliche Anerkennen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden. Es wäre daher für das Anerkennen

der Darlehensverträge ein nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommener, schriftlicher, im vorhinein abgeschlossener Vertrag mit einem eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, der von einem Dritten unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre und daher Bestimmungen über die Laufzeit, die Höhe, Fälligkeit von Tilgungsraten und Verzinsung hätte enthalten müssen, notwendig gewesen. Ein solcher Vertrag liege nach dem Vorbringen des Berufungswerbers nicht vor und könne daher ein Darlehensverhältnis mit den Kinder steuerlich nicht anerkannt werden.

Mit dem Schreiben datiert vom 21. Mai 2004, eingelangt am 25. Mai 2004, stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, dass in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung in keiner Weise auf die Argumente der Berufung eingegangen worden sei und das Finanzamt nunmehr seine Begründung geändert habe. Beigelegt in Kopie war ein als "Vereinbarung" bezeichnetes Schreiben datiert vom 20. September 2000 mit folgendem Wortlaut: "*Sämtliche den Kindern geschenkten Sparbücher dürfen nur in gemeinsamer Absprache zwischen dem Berufungswerber und seiner Ehegattin veranlagt beziehungsweise verwendet werden, bis die Kinder volljährig sind.*" Diese Erklärung ist vom Berufungswerber und seiner Ehegattin unterschrieben.

Im Vorhalt des Finanzamtes vom 15. September 2004 wurde der Berufungswerber ersucht, den Inhalt der im Schreiben vom 30. Juli 2003 genannten mündlichen Darlehensvereinbarungen darzustellen, bekannt zu geben, in welchen Verhältnis die Kinder des Berufungswerbers Darlehensgläubiger seien und ob bereits Darlehensrückzahlungen beziehungsweise das Auszahlen von Zinsen erfolgt sei, wer die Schenkungs- und Darlehensverträge rechtswirksam für die Kinder abgeschlossen habe und ob ein Kollisionskurator bestellt worden sei. Hingewiesen wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. Juni 1982, 82/14/0173, wonach die Schenkung von dem Betrieb entnommenen Geldbeträgen und eine anschließende Darlehensaufnahme dieser Beträge für betriebliche Zwecke steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Dazu teilte der Berufungswerber im Schreiben vom 20. Oktober 2004 mit, dass bei den Darlehen der minderjährigen Kinder des Berufungswerbers an den Berufungswerber vereinbart worden wäre, dass die Darlehenssumme für die nächsten Jahre gestundet werde und nur Zinsen zu bezahlen seien. Der Zinssatz sei dabei an den Zinssatz, der für Ausleihungen bei Banken im Durchschnitt zu bezahlen ist, gebunden. Zu Beginn der Darlehensgewährung seien 4,5% Zinsen kontokorrentmäßig verrechnet und dann entsprechend der Zinssenkungen nach unten auf derzeit 4 % reduziert worden. Diese Zinsen würden festgestellt und auf ein Sparbuch lautend auf „*Kinder BW*“ mit der Sparbuchnummer B ausbezahlt und hätten bereits mehrmals durch Überweisung von einem Betriebskonto

stattgefunden. Am 11. Februar 2003 und am 7. April 2003 wären die Zinsen für das Jahr 2001 und 2002, am 3. Dezember 2003 jene des Jahres 2003, Zeitraum 1-11/2003, am 18. Oktober 2004 jene für den Zeitraum 12/2003 bis 9/2004 überwiesen worden. Die Kinder seien jeweils zu gleichen Teilen Darlehensgläubiger. Ein gerichtlicher Kollisionskurator sei nicht bestellt worden, da die Ehegattin des Berufungswerbers die Vertretung der Kinder zur Wahrung ihrer Interessen übernehme und diese mit dem Betrieb in keinerlei Verbindung stehe. Das Finanzamt sei beim Versagen der Absetzbarkeit der Zinsen in der ursprünglichen Bescheidbegründung von ganz anderen Überlegungen ausgegangen. Es sei die Frage der Finanzierungsform thematisiert worden, beziehungsweise die der Finanzierung einer Privatentnahme behandelt worden. Dagegen habe der Berufungswerber Berufung eingelegt und den Standpunkt des Finanzamtes mit Gegenargumenten entkräftet. Die dann erfolgte Berufungsvorentscheidung sei auf die ursprüngliche Begründung und die der Berufung gar nicht mehr eingegangen, sondern habe eine neue Sicht, die zum Versagen der Absetzbarkeit der aufgelaufenen Zinsen für das Darlehen führe, dargestellt. Aufgrund des vorliegenden Ergänzungersuchens würde der Berufungswerber davon ausgehen, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz der zweiten Bescheidbegründung folgen wolle, die keine Antwort auf die Berufung sei, weswegen die Berufung ergänzt werden müsse. Der Berufungswerber habe vier Kinder, für welche Erbteile zumindest in Pflichtteilshöhe in Zukunft anfallen würden. Daher habe er sich längere Zeit darüber Gedanken gemacht, wie eine zeitgerechte Vorsorge aussehen könnte und der Betrieb, der in seiner Gesamtheit weiter bestehen solle, möglichst damit belastet werden könne. Die Freistellung der Schenkung von Sparbüchern von der Schenkungsteuer in der Zeit ab Juni 2000 habe den Berufungswerber auf den Gedanken gebracht, diese Form der Steuerbegünstigung für seine künftigen Verpflichtungen zu nutzen, zumal den Beschenkten auch der Betrag der sonst anfallenden Schenkungsteuer verblieben sei und daher der Betrieb insgesamt weniger aufzuwenden gehabt hätte. Dieser außersteuerliche Grund habe dazu geführt, dass der Berufungswerber Geld auf Sparbücher gelegt, diese den Kindern übertragen und durch eine Darlehensaufnahme bei den Kindern das Geld wieder dem Betrieb zur Verfügung gestellt habe. Es sei auch eine, wie oben dargestellte, Verzinsung vereinbart worden. Das in dem Ergänzungersuchen zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der mangelnden Offenlegung und Kenntnisnahme durch die Außenwelt gehe insofern ins Leere, als die Gelder über Sparbücher geflossen und dann wieder in den Betrieb zurückgeflossen wären. Dadurch sei bereits eine Außenwirkung erzielt worden. Auch habe der Berufungswerber dies mit seinem Steuerberater und seinem Rechtsanwaltes besprochen, was ebenfalls einer Außenwirkung gleichkomme. Auch sei die Darlehensgewährung im Jahresabschluss offen gelegt und dargestellt worden. Diese Tatsache allein bewirke

ausreichendes Offenlegen. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit halte der Berufungswerber fest, dass die verrechneten Zinsen jenen Zinsen entsprechen, würden, die üblicherweise in diesen Zeiträumen bei Kreditgewährung durch Banken an Kreditnehmer mit einer Bonität des Steuerpflichtigen zur Verrechnung gelangt wären. Auch sei es fremdüblich, dass Kredite bei Banken gewährt würden, wo laufend nur die abreifenden Zinsen zu bezahlen seien und der Darlehenstamm unverändert stehen bleibe. Ob Verträge schriftlich oder mündlich abgefasst würden, sei für die Frage der Anerkennung weniger von Bedeutung, vielmehr handelt es sich dabei um eine Frage der Beweisführung. Nachdem aber alle Inhalte klar und deutlich im Rahmen der Offenlegung nach außen zum Ausdruck gekommen wären, sei die Schriftlichkeit zur Beweiswürdigung entbehrlich.

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

Voranzuschicken ist, dass es für sich allein genommen durchaus steuerlichrechtlich möglich ist, Eigenkapital eines Betriebes zu entnehmen und dieses durch Fremdkapital zu ersetzen. Auch ist es zulässig seinen Kindern Geld oder Sparbücher zu schenken. Drittens ist es sogar denkbar bei seinen eigenen Kindern ein betriebliches Darlehen aufzunehmen und die dabei anlaufenden Zinszahlungen als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) geltend zu machen.

Der Berufungswerber behauptet genau diese drei Sachverhaltelemente zu einem Vorgang zusammengefasst im Berufungsjahr, in welches bei ihm das Wirtschaftsjahr 1. Juli 2000 bis 30. Juni 2001 fällt, verwirklicht zu haben.

Dabei ist aber im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung zu beachten, dass die oben genannten Vorgänge sich zwischen den Berufungswerber, seinen Kindern und allenfalls seiner Ehegattin abgespielt haben und sind daher die von der Judikatur entwickelten Regeln über die steuerliche Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden ist, wie dies auch schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2004 getan hat.

Beziehungen zwischen nahen Angehörigen sind dann steuerlichrechtlich anzuerkennen, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben unter der Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 115.5.2005, 2001/13/0209). Dabei sind diese Elemente nicht getrennt, sondern jeweils in Beziehung zueinander zu verstehen.

Als erstes sind hier die behaupteten Schenkungen an die minderjährigen Kinder des Berufungswerbers zu untersuchen. Der Berufungswerber behauptet seinen im Berufungsjahr

noch unmündigen Kindern C, D, E und F insgesamt zehn Sparbücher und deren Inhalt geschenkt zu haben.

Diese Schenkungen hat der Berufungswerber gegenüber dem Finanzamt bis zur Vorhaltsbeantwortung vom 17. März 2004 nicht bekannt gegeben. Allein der Bank sollen die Schenkungen der mit Losungswort versehenen Sparbücher durch eine jeweils händische Eintragung mit dem Wortlaut "*Schenkung an Kinder*" und Angabe eines Datums bekannt geworden sein.

Festzuhalten ist, dass dies nicht die zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Schenkung (§§ 938 ff ABGB [Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811]) erfüllt. Die Schenkung ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, welches zur Durchführung der Annahme, sowie der Übergabe oder eines Notariatsaktes (§ 943 ABGB) bedarf. Dafür, dass der Berufungswerber die Sparbücher seinen Kindern oder einem in einem solchen Fall wegen der beabsichtigten Kreditgewährung zu bestellenden Kollisionskurator (§ 271 ABGB: "*Widerstreiten einander in einer bestimmten Angelegenheit die Interessen einer minderjährigen oder sonst nicht voll handlungsfähigen Person und jene ihres gesetzlichen Vertreters, so hat das Gericht der Person zur Besorgung dieser Angelegenheiten einen besonderen Kurator zu bestellen.*") übergeben und ihnen das Losungswort genannt hat, gibt es ebenso wie für einen Notariatsakt einen Hinweis. Vielmehr beweisen die mehr als 25 Ein- und Auszahlungen auf diesen Sparbüchern, die der Berufungswerber nach dem jeweiligen angeblichen Schenkungsdatum vorgenommen hat, dass er die Sparbücher immer noch in seiner Gewahrsame gehalten hat. Auch die erst am 21. Mai 2004 vorgelegte Kopie einer am 20. September 2000 vorgelegten Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Ehegattin, dass die Sparbücher nur mit Zustimmung der Ehegattin veranlagt und verwendet werden dürfen, kann die fehlende zivilrechtliche Gültigkeit der Schenkungen nicht ersetzen. Bei aufrechter Ehe sind ja beide Elternteile gemäß § 144 ABGB ("*Die Eltern haben das minderjährige Kind zu pflegen und zu erziehen, sein Vermögen zu verwalten und es in diesen sowie allen anderen Angelegenheiten zu vertreten; Pflege und Erziehung sowie die Vermögensverwaltung umfassen auch die gesetzliche Vertretung in diesen Bereichen. Bei Erfüllung dieser Pflichten und Ausübung dieser Rechte sollen die Eltern einvernehmlich vorgehen.*") zur Vermögensverwaltung berufen. Eine Vereinbarung zwischen den Eltern hat nur zwischen diesen allenfalls eine schuldrechtliche Wirkung, mindert aber in der Befugnis des jeweiligen einzelnen Elternteils zur gesetzlichen Vertretung und zur Vornahme von rechtsverbindlichen Handlungen im Namen der Kinder nicht.

Nach der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) kommt es jedoch nicht darauf an, ob eine Vereinbarung zivilrechtlich gültig ist, sofern

sich alle Beteiligten an diese Vereinbarung halten. Trotzdem hat die zivilrechtliche Gültigkeit einer Vereinbarung eine wesentliche Indizwirkung für die steuerlichrechtliche Würdigung.

Es ist also als Erstes zu fragen, ob die Schenkungen ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen sind.

Der Berufungswerber behauptet dies durch die handschriftliche Eintragung in den Sparbüchern erreicht zu haben. Durch das in Österreich noch immer zum Teil geltende Bankgeheimnis § 38 Abs. 1 Bankwesengesetz (BGBl.Nr. 532/1993; *"Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, Beschäftigte sowie sonst für Kreditinstitute tätige Personen dürfen Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden oder auf Grund des § 75 Abs. 3 anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten (Bankgeheimnis). Werden Organen von Behörden sowie der Österreichischen Nationalbank bei ihrer dienstlichen Tätigkeit Tatsachen bekannt, die dem Bankgeheimnis unterliegen, so haben sie das Bankgeheimnis als Amtsgeheimnis zu wahren, von dem sie nur in den Fällen des Abs. 2 entbunden werden dürfen. Die Geheimhaltungsverpflichtung gilt zeitlich unbegrenzt."*) muss jede Publizitätswirkung dieses Vorgangs ausgeschlossen werden, da kein bei dem jeweiligen Kreditinstitut Tätiger ohne ausdrückliche jeweilige Zustimmung des Berufswerbers Auskunft über diese Vorgänge geben darf.

Gleiches gilt für das behauptete Besprechen mit den Parteienvertreten des Berufungswerbers. Diese sind aufgrund der sie treffenden Schweigepflicht (§ 9 Abs. 2 RAO: *"Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit über die ihm anvertrauten Angelegenheiten und die ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekannt gewordenen Tatsachen, deren Geheimhaltung im Interesse seiner Partei gelegen ist, verpflichtet. Er hat in gerichtlichen und sonstigen behördlichen Verfahren nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften das Recht auf diese Verschwiegenheit."*; § 91 WTBG: *"Berufsberechtigte sind zur Verschwiegenheit über die ihnen anvertrauten Angelegenheiten verpflichtet. Für diese Verschwiegenheitspflicht ist es ohne Bedeutung, ob die Kenntnis dieser Umstände und Tatsachen auch anderen Personen zugänglich ist oder nicht."*) jedenfalls der Sphäre des Berufungswerbers zuzurechnen und ist eine ihnen gegenüber abgegebene Erklärung noch nicht nach außen gedrungen.

Wie schon der Berufungswerber angeführt hat, ist Schriftform einer Vereinbarung nicht unbedingt notwendig, um eine Publizitätswirkung zu erzielen, fehlt diese aber, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert und nach außen erkennbar sein.

Nun steht aufgrund der kurzen Notiz in den Sparbüchern nicht einmal fest, wer der Empfänger der Schenkungen gewesen sein soll. Der Begriff Kinder kann sich auf beliebige

Kinder beziehen und sind damit nicht zwangsweise die Kinder des Berufungswerbers gemeint. So spendet etwa der Sachbearbeiter, obwohl er eigene Kinder und Enkel hat, regelmäßig an gemeinnützige Organisationen, welche die Erziehung und Ausbildung von Kindern in Ländern der Dritten Welt fördern.

Ebenso sind die behaupteten mündlichen Vereinbarungen, nämlich, dass die Sparbücher zu gleichen Teilen allen seinen vier Kindern gehören sollen, zwischen dem Berufungswerber und seinen unmündigen Kindern erst im Nachhinein im Schreiben vom 20. Oktober 2004 bekannt gegeben worden. Es fragt sich, mit wem der Berufungswerber diese Vereinbarung getroffen haben will, wenn nicht mit sich selbst oder seiner Ehegattin. Ein Kollisionskurator wurde ja nicht bestellt. Dass zu dieser Vereinbarung auch gehört, dass der Berufungswerber berechtigt sein soll, auch noch nach der Schenkung nach seinem Belieben zu unterschiedlichen Zeitpunkten Geld von den Sparbüchern abzuheben, wie er es 22 mal getan hat, hat auch der Berufungswerber nicht behauptet. Es bleibt also der genaue Inhalt der Schenkungsvereinbarung, selbst wenn man die im Nachhinein behaupteten Regelungen mit einbezieht, unklar.

Letztendlich hätten fremde Schenkungsempfänger auf eine zivilrechtlich gültige Form der Schenkung bestanden, um diese allenfalls auch durchsetzen zu können. Insbesonders hätte sogar das Pflegschaftsgericht (siehe die oben zitierten Bestimmungen) auf das Bestellen eines Kollisionskuratorors bestanden, wenn es von den behaupteten Vorgängen Kenntnis erlangt hätte. Ebenso hätte ein fremder Schenkungsempfänger darauf bestanden, die Sparbücher tatsächlich zu erhalten, das Losungswort zu erfahren und dem Berufungswerber nicht erlaubt, nach der Schenkung nach Belieben auf die Sparbücher einzuzahlen und davon abzuheben.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass die angeblichen Schenkungen keines der von der Judikatur im Rahmen entwickelten und im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigenden Kriterien für das Anerkennen von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt.

Hat der Berufungswerber die Sparbücher nicht verschenkt, sind ihm diese immer noch zuzurechnen und führen Behebungen davon nicht dazu, dass er damit betriebliche Darlehen auf-, sondern Einlagen in den Betrieb vornimmt. Es können dafür auch keine Darlehenszinsen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Der Berufung war diesem Gedanken folgend, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2004, insofern teilweise stattzugeben, als die S 58.940,41, von welchen der Berufungswerber behauptet, diese als Kreditzinsen an seine unmündigen Kinder bezahlt zu haben, dem Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugerechnet wurden.

Anzumerken ist, dass, wenn die verfehlte Rechtsansicht des Berufungswerbers richtig wäre, er hätte die Sparbücher zu den jeweiligen händisch eingetragenen Zeitpunkten seinen vier unmündigen Kindern zu gleichen Teilen geschenkt, spätere Einzahlungen als Geldschenkung anzusehen und in Höhe von S 1,833.938,00 der Schenkungsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 2 und § 3 Abs. 1 ErbStG 1955 (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141/1955) zu unterwerfen wären.

Selbst wenn der Berufungswerber seinen unmündigen Kindern die Sparbücher in steuerlichrechtlich anzuerkennender Weise geschenkt hätte, wären im übrigen dann die Darlehen nach den Regeln für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu untersuchen.

Dass die Darlehensverträge nach außen irgendwie zum Ausdruck gekommen wären, bevor der Berufungswerber dies im Nachhinein in diesem Berufungsverfahren behauptet hat, gibt es noch weniger Hinweise als bei den vorgeblichen Schenkungen, denn die angeblichen Darlehen sind ja als solche nicht einmal in den Sparbüchern eingetragen.

Zur angeblichen Kenntnis der Parteienvertreter des Berufungswerbers gilt das oben gesagte. Dabei ist nicht einmal klar, wieweit der Berufungswerber diesen den wahren Sachverhalt geschildert oder eine allgemeine theoretische Darstellung abgegeben hat.

Auch bleibt der Inhalt der "*mündlich*" mit sich selbst oder allenfalls mit Kenntnis der Ehegattin geschlossenen Darlehensvereinbarung unklar, selbst wenn man das nachträgliche Vorbringen über den behaupteten Inhalt berücksichtigt. Es fehlt an einer eindeutigen Definition wie lange der tilgungsfreie Zeitraum dauern, welche Summen der Berufungswerber erhalten, wie lange das Darlehen aushalten soll, ob es ihm freigestellt ist, wie bei einen Kontokorrentkredit auf die Sparbücher zuzugreifen, welche Sicherheiten der Berufungswerber bietet, wie der Zinssatz für das Darlehen, wie die Annuität berechnet, beziehungsweise wohin diese bezahlt wird.

Ein fremder Darlehensgeber hätte zur besseren gerichtlichen Durchsetzbarkeit auf eine schriftliche Darlehensvereinbarung und angesichts der Höhe der kreditierten Summe auf entsprechende Sicherstellung, etwa durch Eintragung einer Hypothek auf die Grundstücke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sowie auf eindeutige und klare Vertragsbedingungen insbesonders über Zinshöhe und Art der Rückzahlung bestanden.

Im übrigen ergibt sich, wenn man die Einzahlungen und Auszahlungen auf den zehn Sparbüchern sowie die Privatentnahmen und die angeblichen Darlehen betrachtet, dass der Berufungswerber zu einem wesentlichen Teil Gelder, die er zuerst ausgeliehen haben will, erneut "*geschenkt*" und entliehen und dadurch Darlehens- und Entnahmesumme vervielfacht hat (Blasebalgmodell). Ein fremder Darlehensgeber würde dies aufgrund der bei diesem Modell beliebig vergrößerbaren Summen niemals zulassen. Ebenso hätte ein fremder

Darlehensgeber auf eine höhere Verzinsung bestanden als jene 0,5%, welche der Berufungswerber im Verhältnis zu den tatsächlichen Sparbuchzinsen der Sparbücher an höheren Zinsen an seine Kinder bezahlt haben will.

Es kann daher festgehalten werden, dass auch die behauptete Darlehensgewährungen durch die unmündigen Kinder des Berufungswerbers in keiner Weise den Regeln für das steuerlichrechtlich Anerkennen von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen würden. Allerdings sind ja die Kinder niemals zivilrechtlich und auch nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise über die fraglichen Gelder verfügberechtigt gewesen.

Würde man entgegen den Sachverhalts- und Rechtslage dieses Falles sowohl Schenkungen als auch Darlehen als steuerlich anzuerkennen ansehen, bliebe als letztes zu Bedenken, dass durch Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen werden kann (§ 22 Abs. 1 BAO). Dabei sind die Abgaben so zu erheben, wie wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessene Gestaltung gewählt worden wäre (§ 22 Abs. 2 BAO).

Ein solcher Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Nun ist es sicher außergewöhnlich seinen eigenen Kindern zuerst aus dem Betrieb entnommenes Geld zu übereignen, um dieses wieder, wie bei einem Kontokorrentkredit, für den Betrieb zu entlehen und dies mehrmals hintereinander zu tun, um so den Entnahmee- und Darlehensbetrag in die Höhe zu treiben. Ein solches Vorgehen würde an sich, wenn man die Möglichkeit, die an die Kinder geschuldeten Zinsen als Betriebsausgabe abzusetzen, bedenkt, unverständlich erscheinen.

Allerdings begründet dies der Berufungswerber mit seinem Interesse seine Kinder zu versorgen und bei späterem eigenen Tod Pflichtteilsansprüche zu verhindern, welche den Betrieb wirtschaftlich schädigen könnten.

Dazu ist anzumerken, dass § 140 Abs. 1 ABGB nicht vorsieht, dass Kinder aus dem Vermögen beschenkt werden müssen, vielmehr richtet sich der Unterhaltsanspruch der Kinder in der Regel nach dem Einkommen der Eltern. Der Berufungswerber würde daher mit den angeblichen Schenkungen keineswegs irgendeine Verpflichtung gegenüber den Kindern erfüllen. Auch bei seinem Tod, der wahrscheinlich, wenn man bedenkt, dass der Berufungswerber im Berufungsjahr 39 Jahre alt war, in weiter Ferne liegt, können durch diese vorgeblichen Schenkungen die Pflichtteilsansprüche an sich nicht gemindert werden.

Vielmehr müsste dem Erben die Schenkung an ihn auf Verlangen der Noterben für die Berechnung ihrer Pflichtteile zum Nachlass hinzugerechnet werden (§ 785 ABGB). Sollte kein Kind des Berufungswerbers Erbe sein, hätten die Schenkungen keinerlei Auswirkungen auf die Höhe des Pflichtteiles. Dass der Berufungswerber im Gegenzug für die vorgeblichen Schenkungen von seinen unmündigen Kindern Pflichtteilsverzichtserklärungen verlangt hätte (Kollisionskurator notwendig), hat er nicht vorgebracht.

So gesehen konnte der Berufungswerber auch keinen beachtlichen Grund für die von ihm behauptete außergewöhnliche Gestaltung der Schenkungen und Darlehen an und von seinen unmündigen Kindern angeben und wären auch unter dem Blickwinkel des § 22 Abs. 2 BAO die vom Berufungswerber als Betriebsausgaben geltend gemachten S 58.940,41 steuerlichrechtlich und wohl auch handelsrechtlich nicht abzugsfähig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 20. März 2007