



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0114-K/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y Z, wohnhaft in Ort, vom 16. Mai 2007 gegen die jeweils am 2. Mai 2007 ergangenen Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. Dagmar Rabl, betreffend Einkommensteuer 2005 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2005 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2005 w

### Entscheidungsgründe

In den von der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten liegen ua. nachstehende Urkunden (Kaufverträge) ein:

#### 1. Kaufvertrag vom 24.10.1997

In diesem von Dr. AA als Dauersubstitut des öffentlichen Notars Dr. BB, Notar in C, erstellten

Kaufvertrag wurde zwischen P S, geb. am Datum1, selbständige Hebamme in C., als Verkäuferin einerseits und Y L Z, geb. am Datum2, Lehrerin in M, Nachstehendes vereinbart:

1.

*Frau P S verkauft der Frau Y L Z und diese kauft von ersterer aus deren Liegenschaft EZ 11 GB H das im Teilungsplan des Herrn Dipl. Ing. ZG vom 13.12.93 GZ. 88 dargestellte neue Grundstück 1000 GB H. mit 717 m<sup>2</sup>, samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, allen Rechten und Befugnissen, womit die Verkäuferin es besessen und benützt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war, wie es liegt und steht, um den vereinbarten Kaufpreis von 140.000,-- S (Schilling einhundertvierzigtausend), welcher Kaufpreis bereits vor Vertragsunterfertigung bezahlt wurde und bestätigt die Verkäuferin den vollständigen Erhalt des Kaufpreises.*

2.

*Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuß der Käuferin gilt mit Unterfertigung dieses Vertrages als vollzogen.  
Die öffentlichen Abgaben, Umlagen und sonstige laufende Auslagen vom Vertragsobjekt trägt die Käuferin vom selben Zeitpunkt angefangen.*

3.

*Die Verkäuferin haftet nicht für eine bestimmte Beschaffenheit des Vertragsobjektes, wohl aber dafür, daß es vollkommen lastenfrei in das grundbürgerliche Eigentum der Käuferin gelange.*

[..]

6.

*Die Käuferin räumt für sich und ihre Nachfolger im Eigentum des Vertragsobjektes der Verkäuferin das Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ff des ABGB am Vertragsobjekt samt allfälliger künftigen Zubehör ein, welches Vorkaufsrecht angenommen wird.*

6.

*Die Käuferin räumt für sich uns ihre Nachfolger im Eigentum des Vertragsobjektes samt künftigem Zubehör ihrer Mutter, Frau MA W auf deren Lebenszeit das Fruchtgenussrecht nach den gesetzlichen Bestimmungen des Bürgerlichen Rechtes ein, welches Recht angenommen wird.*

7.

*Die Käuferin verpflichtet sich, das Vertragsobjekt samt allfälligem Zubehör ohne Zustimmung der Verkäufer nicht an Herr TK, Lehrer, C, Buchscheiden, oder an dessen nahe Angehörige auf welche Art auch immer zu veräußern.*

8.

*Die Beteiligten erteilten ihre ausdrückliche Einwilligung, dass am Grundstück 1000 GB H*

*a) das Eigentumsrecht für Y L Z, geboren am Datum2 ;*

*b) die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß Punkt 6. dieses Vertrages für MA W, geboren am Datum3;*

*c) das Vorkaufsrecht für P S, geboren am Datum1,*

einverleibt werde.

9.

*Die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Stempel, Gebühren und die Grunderwerbsteuer trägt die Käuferin, die auch den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt hat. [...]*

## **2. Kaufvertrag vom 10.05.2005**

In dieser Urkunde, abgeschlossen zwischen Frau Y L Z als Verkäuferin einerseits und Frau P S als Käuferin andererseits, wird zwischen den Vertragsparteien Nachstehendes vereinbart:

### **1.0 Kaufgegenstand**

*1.1 Die Verkäuferin ist grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 222, GB H, BG C., mit dem GSt. 1000 im Ausmaß von ca. 717 m<sup>2</sup> (Baufl. begründet).*

*1.2 Die Liegenschaft ist unbebaut.*

*1.3 Kaufgegenstand dieses Vertrages ist diese genannte Liegenschaft.*

### **2.0 Lasten**

*2.1 Diesem Kaufvertrag wird ein Grundbuchsauszug beigeheftet, welcher einen integrierten Bestandteil dieses Vertrages bildet.*

*2.2 Die kaufgegenständliche Liegenschaft wird frei von bucherlichen und außerbücherlichen Lasten veräußert.*

*2.4 Im Lastenblatt der kaufgegenständlichen Liegenschaft EZ 222, GB H , ist zu CINr. 2a das Vorkaufsrecht für P S, geb. Datum1., eingetragen. Bei der Vorkaufsberechtigten handelt es sich um die nunmehrige Käuferin. Die Vorkaufsberechtigte, P S, geb. Datum1., verzichtet ausdrücklich auf ihr auf dieser Liegenschaft unter CINr. 2a eingetragenes Vorkaufsrecht und erteilen hiermit ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass das zu ihren ob der genannten Liegenschaft eingetragene Vorkaufsrecht gelöscht werden kann.*

### **3.0 Kaufpreis, Leistung, Treuhand**

*Nunmehr verkauft und übergibt die Verkäuferin und kauft und übernimmt die Käuferin P S, geb. Datum1., den im Pkt. 1.0 beschriebenen Kaufgegenstand mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin diesen bisher besessen und benutzt hat und auch hierzu berechtigt gewesen wäre um den einvernehmlich festgesetzten und angemessenen Kaufpreis im Betrag von **EUR 40.000,00** (in Worten: EUR vierzigtausend).*

*[...]*

Aufgrund der beiden vorliegenden Verträge zog das Finanzamt die Schlussfolgerung, dass das Grundstück 1000 GB H. innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist von der Bw. an die ehemalige Verkäuferin rückübertragen worden sei. Aus diesem Grunde wurde die Bw. mit Vorhalt vom 13.07.2006 aufgefordert, unter Beilage entsprechender Nachweise, bekannt zu geben, wie hoch die seinerzeitigen Anschaffungskosten des besagten Grundstückes inklusive allfälliger Kaufnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Gerichtskosten, Kosten der Vertragserstellung, etc.) gewesen seien. Weiters wurde der Bw. aufgetragen, die Höhe des

Veräußerungserlöses sowie allfällig erwachsener Veräußerungsnebenkosten bekannt zu geben.

In ihrer mit Datum 13.03.2007 beim Finanzamt KT eingelangten Einkommensteuererklärung für 2005 erklärte die Bw. keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG. In einer Beilage führte diese aus, dass sie die Parzelle 1000 der EZ 11 GB H bereits im Jahre 1993 gekauft habe. Wenngleich der schriftliche Kaufvertrag erst am 29.10.1997 abgeschlossen worden sei, so sei das Rechtsgeschäft bereits im Jahre 1993 durch Abschluss eines mündlichen Vertrages und vollständige Bezahlung der Kaufsumme als vollzogen zu betrachten. So sei zwischen Juni 1993 und Anfang Dezember 1993 ratenweise ein Betrag von insgesamt öS 350.000,00 von ihrem bei der Sparkasse C. eingerichteten Konto Nr. 100 auf das Konto der Verkäuferin P S überwiesen worden. Die Bw. führte weiters aus, dass die bezughabenden Kontoauszüge zwar nicht mehr vorlägen, zweckdienliche Angaben zum Sachverhalt könnten jedoch von der Sparkasse C., von der Käuferin P S, von Dipl.Ing. ZG, welcher am 13.12.1993 unter der GZ 88 den Teilungsplan des Grundstückes 1000 GB H., verfasst habe, den beiden Nachbarn TK und FW sowie von ihrer Tante Dr. KR in D-1111 KL, erbracht werden.

In weiterer Folge ermittelte das Finanzamt einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn in Höhe von € 20.628,79 und brachte diesen im Zuge der Veranlagung als „Sonstige Einkünfte“ gemäß § 30 EStG 1988 in Ansatz. Die Höhe der Spekulationseinkünfte wurde seitens der Abgabenbehörde wie folgt ermittelt:

Verkaufserlös lt. Vertrag vom 10.05.2005	€ 40.000,00
abzüglich Anschaffungskosten (Kaufpreis lt. Vertrag vom 24.10.1997 + 3% GrEST)	-€ 10.530,30
	€ 29.469,70
abzüglich Ermäßigung für unbebaute Grundstücke 30%	-€ 8.840,91
Spekulationsgewinn	€ 20.628,79

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2005. Diese wurden unter Zugrundelegung des Zeitraumes 01.10.2006 bis 02.05.2007 mit € 113,04 festgesetzt.

Mit Berufungseingabe vom 14.05.2007 wandte sich die Bw. sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als auch gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen. Gegenständlich sei, so die Bw., zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstückes 1000 und seiner Veräußerung ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren verstrichen. Ein Spekulationstatbestand sei demnach nicht gegeben. Die Bw. wiederholte im Berufungsschreiben im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und führte zum Beweise für die Richtigkeit ihrer Aussagen ihre ehemalige Nachbarin TJ als Zeugin an.

Mit Vorhalt vom 07.08.2007 wurde die Bw. ersucht, die entsprechenden den Zahlungsfluss dokumentierenden Kontoauszüge sowie weitere Nachweise betreffend den Zeitpunkt des Überganges des (wirtschaftlichen) Eigentums an sie, zur Vorlage zu bringen. Weiters wurde die Bw. aufgefordert, anzuführen, weshalb der Kaufvertrag vom 24.10.1997 einen vereinbarten Kaufpreis in Höhe von S 140.000,00 ausweise, wiewohl in der Berufungseingabe eine Kaufsumme in Höhe von 350.000 öS genannt werde.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15.08.2007 führte der Gatte der Bw., R Z, aus, dass Unterlagen der Sparkasse C. betreffend den Zahlungsfluss an P S nicht mehr vorlägen. Auch die ehemalige Vertragspartnerin, P S, sei nicht gewillt, Unterlagen, die den Erhalt von Zahlungen aus dem Rechtsgrund des Verkaufes nachweisen würden, auszuhändigen. Ebenso nicht zur Vorlage gebracht werden könnten auch jene Unterlagen, die seinerzeit im Jahre 1993 vom Zivilgeometer Dipl.Ing. ZG, welcher mit der Grundstücksteilung beauftragt worden sei, erstellt worden seien. Die beiden Nachbarn TK und FW, welche im Jahre 1993 ebenso reges Interesse am Ankauf des nämlichen Grundstückes gehabt hätten, seien aber bereit, das zwischen der Bw. und P S durchgeführte Rechtsgeschäft zu bezeugen.

Zu dem im Vorhalt aufgezeigten Ungereimtheiten in Bezug auf den Kaufschillig wurde im genannten Schreiben ausgeführt, dass man seinerzeit im Vertrag eine wesentlich geringere Summe ausgewiesen habe, als tatsächlich bezahlt worden sei.

Mit Vorhalt vom 05.09.2007 wurde P S ersucht, dem Finanzamt mitzuteilen, wann die tatsächliche Übergabe, also die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht betreffend die Parzelle 1000 stattgefunden habe, sowie zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe der Kaufpreis überwiesen worden sei.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2007 teilte P S mit, dass die tatsächliche Übergabe, also die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht – wie im Kaufvertrag ausgewiesen – am 24.10.1997 stattgefunden habe. Der Kaufpreis für das Grundstück sei im Juni 1997 von MA. W, der Mutter von Y Z, an sie (S) noch vor Vertragserstellung übergeben worden. Der Kaufpreis für das angeführte Grundstück habe öS 140.000,00 betragen.

Mit Vorhalt vom 05.09.2007 wurde die Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die angebotenen Beweise – schriftliche Bezeugungen von TK, FW, Dr. KR und TJ – dem gefertigten Amte bis spätestens 03.10.2007 vorzulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2007 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 als unbegründet abgewiesen. In der Berufungsbegründung führte das Finanzamt Nachstehendes aus:

„Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinne des § 30 EStG sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte – insbesondere Kaufverträge – maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Hiezu bedarf es einer beider Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung. Es muss also ein Tatbestand verwirklicht worden sein, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorweg nimmt. Nach Angabe der Bw. habe diese die Liegenschaft bereits im Jahr 1993 gekauft und vollständig bezahlt, obwohl der schriftliche Kaufvertrag erst im Jahre 1997 abgeschlossen worden ist. Die an diesem Kaufvertrag als Verkäuferin beteiligte Partei, Frau S, hat angegeben, dass die tatsächliche Übergabe also die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, im Oktober 1997 – wie im Kaufvertrag angegeben – stattgefunden habe. Auch der Kaufpreis sei lt. Angaben von Frau S im Juni 1997 übergeben worden. Da weder im Kaufvertrag von 1997 erwähnt wurde, dass es bereits eine vorherige Übertragung gegeben habe, noch von der Bw. nachgewiesen werden konnte, dass es schon zu einer vorherigen Übertragung gekommen war und lt. Aussage von Frau S die Übertragung erst im Jahre 1997 stattgefunden hat, vertritt das FA die Ansicht, dass der Kaufvertrag über das Grundstück erst im Jahre 1997 stattgefunden hat und daher der Verkauf desselben Grundstückes im Jahre 2005 sehr wohl innerhalb der Spekulationsfrist stattgefunden hat. Die Berufung war daher abzuweisen.“

Ebenso wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend Anspruchsverzinsung mit Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2007 als unbegründet abgewiesen.

Mit der beim Finanzamt am 27.11.2007 eingelangten Eingabe beantragte die Bw., das Finanzamt möge ihre Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 sowie gegen den Anspruchsziensbescheid dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorlegen. Gleichzeitig brachte die Bw. vor, dass zwischenzeitig noch aus dem Nachlass ihrer Mutter stammende Banküberweisungsbelege aus dem Jahre 1993 gefunden worden seien, die den Zahlungsverkehr ihrer Mutter an P S belegen würden. Außerdem sei ein Brief des Ehepaars S an ihre Mutter existent, aus dem eindeutig hervorgehe, dass das besagte Gartengrundstück jedenfalls im Jahre 1997 längst in ihrem (Bw.) Besitz gewesen und auch wirtschaftlich genutzt worden sei. Dieser Brief stamme zwar aus dem Jahre 1997, jedoch sei dieser noch vor dem notariellen Kaufvertrag geschrieben worden und würde demzufolge beweisen, dass die Behauptung von P S, das Grundstück sei erst mit Kaufvertrag vom 24.10.1997 erworben worden, nicht der Wahrheit entspreche.

Zum Nachweis hinsichtlich der Richtigkeit ihres Berufungsvorbringens übermittelte die Bw. nachstehende Unterlagen als Beilagen:

**a) Bestätigung des Nachbarn FW vom 30.10.2007 mit folgendem Inhalt:**

„Als Nachbar des Herrn TK, sowie der Entbindungsstation S. in C. -Bs, kann ich bestätigen, dass Frau Y Z im Jahre 1994 oder 1995, den Tag weiß ich auch nicht mehr, aber es war an einem Abend um ca. 19:30 Uhr, wegen gewisser Probleme mit dem Gartengrundstück EZ 11 KG H., das ihre in Deutschland wohnende Mutter gekauft hatte, bei mir anrief.“

**b) Bestätigungsschreiben der TJ vom 24.11.2007 mit nachstehendem Inhalte:**

„Ich kann bestätigen, dass Frau Z, wohnhaft in Str.1 in M., ab dem Jahre 1993 und jedenfalls bis 2002, regelmäßig Apfelsaft von den Äpfeln aus ihrem Garten in C.-H. gemacht hat. Bis 2002 wohnte ich in Str.2 in M., wir waren Nachbarn. Ich kenne die Familie Z gut. Herr Z hatte Schafe und Ziegen und hat auch immer das Heu von diesem Garten eingebracht.“

**c) Bestätigungsschreiben Dris. G KR vom 29.10.2007**

Die Unterzeichnende führte darin aus:

„Ich weiß und bestätige hiermit dem Finanzamt KT , dass meine 2002 verstorbene Schwester M.A. W, geb. K., im Jahre 1993 ihre in M. in Kärnten wohnende Tochter Y Z beauftragt hat, in ihrer Nähe ein kleines Baugrundstück zu erwerben, damit sie gegebenenfalls in ihrem Alter dort hinziehen könne. Mir ist auch bekannt, dass ein Gartengrundstück von einer Hebammekauft worden ist und dass der Kauf erst mehrere Jahre später (auch auf mein Anraten hin) notariell bestätigt wurde. Als Eigentümerin sollte zunächst die im Mai 1993 geborene Mi Z eingetragen werden, was sich aber als zu kompliziert erwies. Deswegen wurde meine Nichte Y Z Eigentümerin. Wegen veränderter Umstände verzichtete meine Schwester auf die Bebauung dieses Grundstückes und hatte vor, es nach 10 Jahren, also 2003, wieder zu veräußern.“

**d) Brief von Fr. S an MA. W, Mutter der Bw., vom 15.06.1997**

In diesem Schreiben sollen diverse Textpassagen dokumentieren, dass sich die gegenständliche Liegenschaft bereits vor Abschluss des Kaufvertrages vom 24.10.1997 im Eigentum der Bw. befunden habe. Konkret lautet dieser Brief wie folgt (auszugsweise):

„Vor 3 Jahren mähte R (Anm.: Gatte der Bw.) bei uns den Obstgarten und so hatten wir auch die Möglichkeit speziell Rd, ihm dabei zu helfen und auch über den Garten zu sprechen. Je intensiver wir mit R (ohne Y.) sprachen, desto mehr kristallisierte sich heraus, dass wahrscheinlich erst gebaut werden wird, wenn es dich nicht mehr gibt.

Bitte MA. versteh uns jetzt nicht falsch, wenn man so offen über ein Thema spricht, dass man sonst eher vermeidet. R erklärte uns klipp und klar, dass dann eben eine neue Seite aufgeschlagen werden wird und dass es dann auch ganz klar ist, dass z.B. der Flo (Anm. Sohn der Bw.) mit seinen Freunden hier wohnen wird. Wir hatten uns eigentlich schon auf dich und Rf (Anm.: Lebensgefährte der Mutter der Bw.) gefreut.

Je mehr der Termin näher rückt mit der Grundbuchseintragung, desto schlechter geht es uns. Wir spüren einfach, dass der Obstgarten bei uns bleiben soll und zum Haus gehört.

Y. hat mir erzählt, dass der Herr TK: eben schon drei mal bei ihr war und sehr viel dafür bieten würde, sich über Grundstückspreise erkundigt hat und vor allem mit dem Kauf Zeit hätte. Die Y. soll schauen, dass das endlich mit dem Grundbuch klappt, sagte er, denn das wäre für ihn das allerwichtigste, sonst wäre sein Baugrund wertlos, wenn er keine Zufahrt hätte. MA. wir wissen, dass du das Grundstück niemals verkaufen würdest, so wie du es uns versprochen hast, aber wir bekommen es mit der Angst zu tun, wenn die Y. mir damals an dem Abend wo du bei uns warst, Sachen erzählt von akutem Geldmangel ihrerseits und siebenköpfiger Familie die versorgt werden muss, kein Verständnis von deiner Seite, von Kreditrückzahlungen, die sie kaum schaffen usw. usw.

MA. bitte wir wollen den Garten behalten und hätten zwei Lösungen anzubieten.

Entweder zahlen wir den Betrag auf dein Konto in ein paar Raten zurück oder wir hätten noch einmal einen besseren Vorschlag, damit kommt es dem eigentlichen Zweck, dem es ja ursprünglich zugedacht war, zugute; wir legen einen Bausparvertrag mit guten Zinsen für die Mi an und lassen das Geld arbeiten, bis sie großjährig ist und allein die Mi. kann dann entscheiden, was sie damit machen will.

Besprich das Ganze auch mit Rf, ob das eventuell eine Lösung wäre. Wenn auch für euch ein konkretes Bauen nicht in Frage kommt, würden wir uns beide freuen, den Rf kennen zu

lernen.

Egal wie auch immer du deine Entscheidung treffen wirst, ein so zufriedenes Leben wie wir es jetzt haben dürfen, hätten wir ohne deine Hilfe nie gehabt.

Bitte lass uns bald wissen, was ihr davon meint.“

#### **e) 2 Honorarnoten des Dipl.Ing ZG vom 10.01.1994 vom 17.11.1997**

Mit der am 10.01.1994 an die mj. Mi Z ausgestellten Honorarnote fakturierte der Ziviltechniker ZG. über seine erbrachten Leistungen (Erhebung am Vermessungsamt KT und bei der Stadtgemeinde C., Begehung und Vermarkung der neuen Grenzpunkte, Grenzverhandlung mit Anrainern, Aufnahme, Auswertung, Verfassung der Vermessungsurkunde GZ 88 von Datum4 in siebenfacher Ausfertigung, Einreichung beim Vermessungsamt KT ). Die in Rechnung gestellte Summe inklusive aller Barauslagen, Verwaltungsabgaben, etc. betrug S 13.217,80. Als Rechnungsbetreff wird „Grundstücksteilung KG H., Grundstück 99“ genannt.

In einer weiteren an Y Z ausgestellten Honorarnote vom 17.11.1997 stellte Ziviltechniker ZG. die von ihm erbrachten Vermessungsleistungen (Erhebung beim Vermessungsamt KT , Umarbeitung der Vermessungsurkunde GZ 88 auf den aktuellen Stand; Ausarbeitung der Vermessungsurkunde GZ. 00/3 vom Datum5 mit der Klausel vom Datum6 in siebenfacher Ausfertigung, Einreichung beim Vermessungsamt KT) mit S 3.903,60 in Rechnung.

#### **f) Einzahlungsbelege bzw. Überweisungsbelege aus dem Jahre 1993**

Aus diesen Belegen ist zu entnehmen, dass M.A. W (Mutter der Bw.) am 09.08.1993 ÖS 50.000,00, am 08.12.1993 ÖS 80.000,00 und am 28.12.1993 DM 7.000,00 von ihrem bei der Volksbank HN in D-112 Wh eingerichteten Konto auf das bei der Sparkasse C.-M. eingerichtete Konto der P S zur Überweisung gebracht hat. Zahlungsgrund wird darin keiner angeführt, sondern es wird lediglich vermerkt, dass dieser bekannt sei.

Weiters wurden zwei Belege zur Vorlage gebracht, welche eine Überweisung vom Konto der Eheleute Z auf das Konto von P S in Höhe von ÖS 50.000,00 (Überweisungstichtag 22.12.1993) bzw. ÖS 45.000,00 (Überweisungstichtag 29.12.1993) dokumentieren. Als Verwendungszweck wird „V-MA. W“ bzw. „MA. W“ genannt.

Aktenkundig ist weiters eine in Gegenwart der Amtsvertreterin am 27.11.2007 erstellte Niederschrift, in welcher die Bw. wörtlich zu Protokoll gibt:

„Das erste Mal wurde über eine Grundstücksübertragung von Frau S an mich am 25. Mai 1993 gesprochen.

Kurz danach (Anfang Juni) wurde das Grundstück von mir mit meiner Mutter besichtigt. Zu diesem Zeitpunkt gehörte das Grundstück aber noch nicht Frau S. Der Zahlungsverkehr hat im August 1993 begonnen. Es hat einen Vorvertrag über den Grundstückskauf gegeben, der aber nicht mehr auffindbar war. Das Grundstück wurde nach Auftrag von mir im Dezember 1993 vermessen. Im Herbst 1993 haben wir dann das erste Mal die Äpfel geerntet. Das Grundstück

wurde dann in weiterer Folge wirtschaftlich genutzt. Wir haben dort die Wiese gemäht (das Heu wurde für unsere Tiere genutzt) und die Äpfel geerntet.“

In den Finanzamtsakten einliegend ist weiters ein Aktenvermerk über ein zwischen der Amtsvertreterin Mag. DR und P S am 04.12.2007 geführtes Telefonat. Darin wird festgehalten:

„Frau S habe von der Mutter von Frau Z ca. ATS 200.000,00 für die Errichtung des Entbindungsheimes erhalten. Dies war im Jahr 1993. Es sei zum damaligen Zeitpunkt höchstens einmal erwähnt worden, dass die Mutter von Frau Z, wenn es sich ergäbe, den Garten von dem Grundstück von Frau S ein Haus bauen könnte. Frau S habe das Geld dann 1997 zurückzahlen wollen. Erst 1997 gab es dann erstmals Gespräche über den Kauf des Grundstücks. Dass Frau Z Äpfel aus dem Garten erhalten habe, sei richtig, weil Frau S ihr diese geschenkt habe, wenn sie vorbei kam, da es für sie allein zu viele gewesen seien. Frau S gab weiters an, dass sie sich noch erinnern könne, dass Frau Z beim Verkauf der Liegenschaft im Jahre 2005 vor dem Notar gesagt habe, wenn Spekulationssteuer zu zahlen ist, dann hat die Frau S. zu zahlen.“

Das Finanzamt legte in weiterer Folge den gegenständlichen Berufungsfall dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde P S aufgefordert, zum Vorbringen, wonach der seitens der Bw. zur Vorlage gebrachte Brief an MA. W sowie die Einzahlungsbelege den Rückschluss zulassen würden, dass eine Kaufvereinbarung bereits vor Abschluss des formellen Kaufvertrages vom 24.10.1997 zustande gekommen sei, Stellung zu nehmen.

Mit Antwortschreiben vom 01.02.2010 teilte P S dem UFS Folgendes mit:

„Im August 1993 kaufte ich mit meinem Mann Rd K die gesamte Liegenschaft in Bs 10.

Noch im selben Jahr lernten wir Frau MA. W durch Zufall auf unserem Grundstück kennen. Sie war auf der Suche nach einem geeigneten Grundstück hier in Kärnten und war bei dem Spaziergang auf uns gestoßen. Sie war fasziniert von dem Vorhaben, dass wir hier ein Entbindungsheim errichten wollten. Sie bot uns an uns finanziell beim Aufbau zu unterstützen.

Ihr gefiel auch die Lage und so einigten wir uns allerdings nur mündlich, dass sie uns ein Startkapital in der Höhe von ÖS 300.000,- zur Verfügung stellen will, aber dafür dann später vielleicht den oberen Garten (besagtes Grundstück, habe hier leider nicht die Grundstücksnummer parat) mit ihrem damaligen Lebensgefährten "Rf" zu bebauen.

Rechtmäßige Eigentümerin war nach wie vor ich lt. Grundbuch!

Im Jahre 1994 zahlte ich bereits ÖS 50.000,- an das Konto von Frau MA. W zurück. Den Restbetrag von ÖS 250.000,- wollte ich dann bis Oktober 1994 begleichen.  
[...]

Frau MA. W entgegnete dann ihrer Tochter im Beisein aller Personen, dass sie niemals Zinsen von uns verlangen würde. Dies habe ich auch schriftlich in einem Brief von Frau W. Immerhin hätten wir den Garten gepflegt ihr das Baurecht zugesprochen und die Familie Z hat all die Jahre die Äpfel ernten dürfen.

Nach dem Tod von MA. W. wollte dann Frau Y Z unserem Nachbarn Herrn TK das Grundstück zum Kauf anbieten, nachdem wir das Grundstück ins Grundbuch eintragen ließen. Als wir den Restbetrag von €19.500,- zurückzahlen wollten, wurde lächelnd dankend abgelehnt. Eine Woche später erhielt ich dann einen Brief von Frau Y Z, dass der Grund jetzt teurer geworden sei und sie mit Zinsen usw. € 40.000,- haben möchte.[..]."

In Wahrung des Parteiengehörs wurde obige Eingabe der Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Im Zuge einer am 19.02.2010 erfolgten persönlichen Vorsprache teilte die Bw. ua. mit, dass zwischen Frau S einerseits und ihrer Mutter MA. W und ihr andererseits ein Vorvertrag über die Teilung der ca. 4.000 m<sup>2</sup> umfassenden Fläche der Liegenschaft EZ 11 KG H. abgeschlossen worden sei. Dieser Vertrag sei allerdings nicht mehr auffindbar. Der Vertragsverfasser müsste allerdings über die besagte Vereinbarung Bescheid wissen, wiewohl dieser – offensichtlich aus Gründen der Nachlässigkeit – bei der Erstellung der Vertragsurkunde vom 24.10.1997 darauf keinen Bezug genommen hat.

Die Bw. beantragte die Einvernahme des Vertragsverfassers Dr. AA sowie des Nachbarn TK zum Beweise dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum des strittigen Grundstückes 1000 bereits im Jahre 1993 auf sie (Bw.) übergegangen sei.

Im Zuge der Einvernahme gab der Zeuge Dr. AA. zu Protokoll, dass ihm anlässlich der Vertragsunterzeichnung die Aussage der Vertragsparteien zur Kenntnis gelangt sei, dass diese bereits im Vorfeld eine Vereinbarung betreffend die Übertragung des nämlichen Grundstückes abgeschlossen hätten. Zu welchem Zeitpunkt diese Vereinbarung in der Art eines Vorvertrages abgeschlossen worden sei, entziehe sich allerdings seiner Kenntnis. Möglicherweise sei eine solche bereits 1993 abgeschlossen worden, zumal sich aus seinem Handakt ergäbe, dass bereits in diesem Jahr der Zivilgeometer DI ZG. mit der Grundstücksteilung beauftragt worden sei. Über den genauen Zeitpunkt der Erstellung des Vorvertrages wisse er allerdings nicht Bescheid. Ebenso könne er keine Angaben dazu machen, ob die Vertragsparteien eine Kaufpreiskürzung vorgenommen hätten.

Der beantragte Zeuge TK gab indes zu Protokoll, dass er von R Z (Ehegatte der Bw.) im Jahre 1993 erfahren habe, dass dessen Schwiegermutter MA. W das strittige Grundstück von Frau S erworben hätte. Herr Z habe ihm jedoch weder den Kaufpreis, den seine Schwiegermutter für den Erwerb gezahlt habe, genannt, noch dargelegt, ob die Kaufvereinbarung schriftlich oder mündlich abgeschlossen worden sei. Er (Zeuge ) selbst habe zu Frau S ein distanziertes Verhältnis; so habe er in der Vergangenheit bereits eine zivilrechtliche Streitigkeit mit S gerichtlich austragen müssen. Obwohl er selbst am Erwerb des Grundstückes 1000 Interesse gehabt und einen adäquaten Kaufpreis geboten habe, habe S einen Verkauf an ihn nicht in Betracht gezogen.

Mit Eingabe vom 17.03.2010 gab der Sohn der Bw. EK bekannt, dass seine Mutter gemeinsam mit seiner Großmutter das Grundstück 1000 im Jahre 1993 erworben hätte. Seine Großmutter sei ihrer Familie gegenüber sehr generös gewesen und habe, was immer auch benötigt worden sei, bezahlt. Sie habe auch den Kaufpreis für die besagte Liegenschaft getragen.

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

**1. Einkommensteuer 2005**

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 gehören Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Spekulationsgeschäften, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG sind die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050). Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise dann nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (vgl. Doralt, EStG3, § 30 Tz 22f). Hierzu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049f). Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hiefür nicht ausreichend (VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Gegenständlich oblag es der Bw., den Beweis darüber zu führen, dass die schuldrechtliche auf die Eigentumsübertragung ausgerichtete Vereinbarung nicht mit Abschluss des von Dr. AA. verfassten Kaufvertrages zustande kam, sondern bereits vier Jahr zuvor, nämlich im Jahre 2003.

Vorab ist festzuhalten, dass die Vertragsurkunde vom 24.10.1997 keinerlei Hinweise auf einen bestehenden Vorvertrag zwischen der Bw. und S aufweist. Auch indiziert die in Pkt 2. des besagten Vertrages verwendete Formulierung, wonach die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss der Käuferin (Bw.) mit Vertragsunterfertigung, sohin mit 24.10.1997, als vollzogen gelte, nicht die Annahme, dass eine vorhergehende Verpflichtung auf Übereignung bestanden hätte.

Der von der Bw. geführte Zeuge Dr. AA. gab zwar bekannt, dass ihm anlässlich der Vertragsunterfertigung durch die Parteien zur Kenntnis gelangt sei, dass eine Vereinbarung in der Art eines Vorvertrages zwischen den Unterzeichnenden bestanden hätte. Die Beantwortung der Kernfrage, zu welchem Zeitpunkt diese Vereinbarung abgeschlossen worden sein soll, lässt der Zeuge allerdings unbeantwortet.

Die Tatsache, dass der Zivilgeometer DI ZG. mit der Vermessung des Grundstückes sowie der Erstellung eines Teilungsplanes von Mi Z (mj. Tochter der Bw.) im Jahre 2003 beauftragt worden ist, stellt nach Ansicht des erkennenden Senates kein taugliches Indiz dafür dar, dass zwischen der Bw. und S bereits im Dezember 2003 eine bindende Vereinbarung in Bezug auf die Eigentumsübertragung des nämlichen Grundstückes existiert habe. Auch die von DI ZG. ausgestellte Honorarnote vom 10.01.1994 lässt keinen Rückschluss darauf zu, dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine schuldrechtliche Vereinbarung auf Eigentumsübertragung an die Bw. vorgelegen habe. Die von DI ZG. geleisteten Arbeiten sind vielmehr als Vorbereitungsarbeiten zu qualifizieren, welche Grundlage für den Abschluss einer späteren rechtlichen Verfügung über die abgetrennte Grundstücksfläche darstellen. In diesem Sinne ist auch der auf der Rechnung ausgewiesene Text, wonach „der Grundbuchsplan und die vom Vermessungsamt zu übermittelnde Bescheinigung, dem Vertragserrichter zu übergeben seien“ zu verstehen. Ohne die durchgeführten Vermessungsarbeiten wäre jene Fläche, welche Gegenstand einer Veräußerung oder sonstigen Disposition, wie bspw. einer Baurechtseinräumung, werden sollte, nicht hinreichend bestimmt. Eine mangelnde Bestimmtheit des (Kauf)Gegenstandes stehe einem rechtsgültigen Vertragsabschluss aber eo ipso entgegen.

Zum Nachweis dafür, dass ein konkreter und durchsetzbarer Anspruch auf die Übertragung des Eigentumsrechtes an der abgetrennten Grundstücksfläche bereits im Zeitpunkt der Ausstellung der Honorarnote vorgelegen habe, ist die zur Vorlage gebrachte Rechnung vom 10.01.1994 aus den besagten Gründen jedenfalls nicht geeignet.

Im Übrigen war die beantragte Einvernahme von DI ZG. als Zeuge nicht möglich. Die behördenseits ergangene Ladung an die von der Bw. bekannt gegebene Zustellanschrift wurde vom Zustellorgan mit dem Vermerk „unbekannt“ retourniert.

Der Zeuge TK gab im Zuge der Einvernahme zu Protokoll, dass er im Jahre 1993 von R Z, erfahren habe, dass dessen Schwiegermutter MA. W, das nämliche Grundstück erworben hätte. Offen blieb allerdings die Frage, ob bzw. zu welchem Zeitpunkt ein Erwerb der besagten Liegenschaft durch die Bw. selbst erfolgt sei.

Für den erkennenden Senat stellt sich die hier vorliegende Sachlage jedenfalls als zu unklar dar, um bereits einen Eigentumserwerb der Bw. im Jahre 1993 an der besagten Liegenschaft

annehmen zu können. Dieser vage Rechtszustand im Zeitraum 2003 bis 2007 wurde durch die Bw. geschaffen, die es verabsäumt hatte, durch eine eindeutige und klare Gestaltung bzw. Regelung ihrer Rechtsverhältnisse zeitgerecht für die Nachvollziehbarkeit der (zivilrechtlichen) Eigentumsverhältnisse am Grundstück 1000 zu sorgen.

Zu den vorgelegten Bestätigungsschreiben von TJ, FW, Dr. KR sowie EK, wonach die Bw. bereits seit dem Jahre 1993 wirtschaftliche Eigentümerin der strittigen Liegenschaft gewesen sein soll, ist Nachstehendes anzumerken:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. *Stoll*, Kommentar zur BAO I, 296, sieht ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gemäß § 364c ABGB zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten ua. als ein mögliches Indiz dafür an, diesem wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen (vgl. hiezu auch VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042, mwN).

Im gegenständlichen Fall wurde die Bw. mit Schreiben vom 02.02.2010 aufgefordert, den Nachweis über das Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung nach § 364c ABGB zu erbringen, bzw. sonstige Umstände darzulegen, die das wirtschaftliche Eigentum der Bw. dokumentieren. Ein derartiger Nachweis wurde aber in keiner Lage des Verfahrens erbracht.

Die Bestätigung der Nachbarin TJ, wonach die Bw. ab dem Jahre 1993 bis zum Jahre 2002 „*Apfelsaft von den Äpfeln aus ihrem Garten in Feldkirchen*“ gemacht habe sowie das „*Heu von diesem Garten*“ eingebbracht habe, bildet jedenfalls keinen tauglichen Nachweis für ein existierendes wirtschaftliches Eigentum. Ebenso wenig verfängt die Bestätigung des Nachbarn FW, welcher darlegt, dass die Bw. „*im Jahre 1994 oder 1995 [...] wegen gewisser Probleme mit dem Gartengrundstück EZ 96 KG Höfling, das ihre in Deutschland wohnende Mutter gekauft hatte*“, gehabt habe.

Wenn die Tante der Bw., Frau Dr. KR, in ihrem Schreiben vom 29.10.2007 bestätigt, dass „*ihrer Schwester MA. W im Jahre 1993 ihre in M. in Kärnten wohnende Tochter (Bw.) beauftragt habe, in ihrer Nähe ein kleines Baugrundstück zu erwerben, damit sie gegebenenfalls in ihrem Alter dorthin ziehen könne*“, so gibt diese zu erkennen, dass nicht die

Bw. es gewesen sei, sondern vielmehr deren Mutter, die die Absicht gehabt habe, die Parzelle 1000 als Alterswohnsitz zu erwerben.

Wie bereits ausgeführt, erweisen sich all diese Aussagen für die Annahme, dass bereits vor Abschluss der Vertragsurkunde vom 24.10.1997 die strittige Liegenschaft im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum der Bw. gestanden sei, als nicht hinreichend. Die von der Bw. bekannt gegebene und seitens der angeführten Personen umschriebene Art der Nutzung des nämlichen Grundstückes durch die Bw. und deren Familie könnte ebenso auf Basis einer Nutzungsvereinbarung, eines Fruchtgenussrechtes oder anderer Rechtsgrundlagen (Prekarium oder dergleichen) erfolgt sein. Eine eigentümerähnliche Position der Bw. wird dadurch in keiner Weise evident.

Ebenso stellt der im Berufungsverfahren zur Vorlage gebrachte mit 16.06.1997 datierte Brief von P S an MA. W weder einen tauglichen Nachweis für das zeitgerechte Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums der Bw. in Bezug auf die Parzelle 1000 dar, noch eignet sich dieser für die Annahme des Abschlusses eines schuldrechtlichen auf Übereignung der Liegenschaft gerichteten Verpflichtungsgeschäftes im Jahre 1993. Das besagte Schreiben indiziert lediglich, dass im Zeitpunkt seiner Abfassung (Juni 1997) die gegenständliche Liegenschaft bereits im außerbücherlichen Eigentum von MA. W (und nicht der Bw.!) gestanden hat. Über den Zeitpunkt der Eigentumsbegründung lässt sich allerdings aus diesem Schreiben nichts gewinnen.

Für den erkennenden Senat ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw. sowie den übrigen aktenkundigen Beweismitteln – insbesondere aus dem Schreiben von S, den Bestätigungsschreiben der Nachbarn TJ und TK, den diversen Überweisungsbelegen aus dem Jahre 2003 sowie den Zeugenaussagen Drs. AA und TK – folgendes Gesamtbild der Verhältnisse:

Der Umstand, dass im Jahre 2003 MA. W nachweislich Geldbeträge (nachgewiesene Zahlungsflüsse in Höhe von öS 50.000,- per 9.8.1993; öS 80.000,- per 8.12.1993 und DM 7.000,- per 27.12.1993) an P S zur Überweisung gebracht hat, bildet ein gewichtiges Indiz dafür, dass zwischen den besagten Personen ein entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde. Ob die von Frau W geleisteten Beträge als Kaufpreis für die Eigentumsübertragung am Grundstück 1000 anzusehen sind oder für die Einräumung eines Baurechtes gezahlt wurden oder gar nur zugezählte Darlehensvaluta darstellen, lässt sich aufgrund der diametralen Aussagen der Bw. und P S nicht mit Sicherheit annehmen. Nicht zuletzt aufgrund der Zeugenaussage des TK sowie dem Bestätigungsschreiben von Dr. KR geht der erkennende Senat davon aus, dass im Jahre 1993 MA. W (und nicht der Bw!) eine Dispositionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der strittigen Liegenschaft eingeräumt wurde. Ob damit bereits ein

Anspruch auf Übereignung begründet wurde bzw. die Einräumung von Eigentum zugunsten MA. W erfolgte, bleibt allerdings offen. Diesbezüglich vermag auch die Aussage von TK, welcher angab, von seinem Arbeitskollegen R Z, erfahren zu haben, dass dessen Schwiegermutter die Liegenschaft 193 „erworben“ habe, nicht zu überzeugen. Zu schwer wiegt die Aussage der Vertragspartnerin der Bw., S, die einen derartigen Sachverhalt ausdrücklich in Abrede gestellt hat und vielmehr von geführten Gesprächen über die beabsichtigte Einräumung eines Baurechtes zugunsten von MA. W sprach.

Tatsache ist weiters, dass dem Senat auch Überweisungsbelege vorgelegt wurden, die erkennen lassen, dass die Eheleute Z zwei Beträge, und zwar in Höhe von öS 50.000,- und öS 45.000,- am 22.12.1993 und am 29.12.2003 auf das Konto von S zur Einzahlung gebracht haben. Der in den Belegen ausgewiesene Verwendungszweck „V. Marianne Weiß“ bzw. „marianne weiss“ lässt darauf schließen, dass diese Überweisungen offenbar mit der zwischen W und S erfolgten Absprache in Konnex stehen bzw. diese betreffen.

Der erkennenden Senat geht davon aus, dass diese Beträge auf den späteren im Kaufvertrag vom 24.10.1997 ausgewiesenen Kaufpreis (öS 140.000,-) angerechnet wurden. Die Bw. selbst bzw. deren Gatte gab bekannt, dass der vertraglich ausgewiesen Kaufpreis nicht dem wahren Kaufpreis entsprechen würde. Man habe sich vor Vertragserstellung darauf geeinigt, eine geringere Summe anzugeben, als tatsächlich gezahlt worden sei, zumal dies für alle Beteiligten von Vorteil wäre. Auch habe, so R Z, der Vertragsersteller Dr. AA. ihnen versichert, dass „dies so üblich sei“.

Aufgrund dieser Faktenlage, insbesondere angesichts des Umstandes, dass anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft im Jahre 2005 ein Kaufpreis von € 40.000,- erzielt wurde, ist es naheliegend, dass bei Abschluss der Kaufvereinbarung vom 24.10.1997 ein gekürzter Kaufpreis genannt wurde. Eine zwischen 1997 und 2005 erfolgte Wertsteigerung der Liegenschaft von € 10.174,20 (öS 140.000,-) auf € 40.000,- würde bei Nichtvorliegen sonstiger besonderer Umstände (etwa zwischenzeitig durchgeföhrter Umwidmungen von Grünland in Bauland) in krasser Weise außerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung stehen. Für den Eintritt derartiger besonderer Umstände lassen sich gegenständlich allerdings keine Anhaltspunkte finden.

Obgleich es nicht die Intention des Gesetzgebers und auch nicht der zum Vollzug berufenen Organe sein kann, eine auf Steuerverkürzung gerichtete Handlung eines Steuerpflichtigen bei der Ausmittelung der Ertragsteuern derart zu berücksichtigen, dass diese dem Verkürzenden zum Vorteil gereicht, so gebietet § 115 Abs. 1 BAO, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sind, zu erforschen. Die materielle Wahrheit ist dabei entscheidungswesentlich. Ob die vom

Steuerpflichtigen begangene finanzstrafrechtliche Übertretung in weiterer Folge sodann auch durch die zuständige Strafverfolgungsbehörde sanktioniert wird oder nicht, hat auf den der Abgabenfestsetzung zugrunde zu legenden wahren Sachverhalt keinen Einfluss.

Der erkennende Senat sieht es als erwiesen an, dass die seitens der Bw. im Jahre 1993 nachweislich zur Überweisung gebrachten Teilbeträge (S 95.000,-) auf die spätere Kaufsumme angerechnet wurden. Damit wären an Anschaffungskosten insgesamt ein Betrag von öS 235.000,- (€ 17.078,50) in Ansatz zu bringen.

Da zwischen dem Erwerbsvorgang (24.10.1997) und dem Veräußerungsvorgang (10.05.2005) die für derartige Vorgänge geltende Spekulationsfrist von zehn Jahren nicht verstrichen war, ist der aus der Eigentumsrückübertragung lukrierte Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG einer Versteuerung zuzuführen. Dabei sind allerdings auch die seitens der Bw. nicht bekannt gegebenen Vertragserrichtungskosten sowie Kosten der Eintragung angemessen zu berücksichtigen. Der UFS bringt diese im Wege der Schätzung mit € 300,- in Ansatz (ds. ca. 3% der im Vertrag ausgewiesenen Kaufsumme).

Der zu versteuernde Veräußerungsgewinn errechnet sich daher wie folgt:

Verkaufserlös (It KV vom 10.5.2005) wie FA	€	40.000,00
abzgl. Kosten d. Anschaffung (It KV vom 24.10.1997 zzgl. 3,5%GrEST) wie FA	€	10.530,30
abzgl. weitere Kosten der Anschaffung iHv öS 95.000,- (It. Berufungsentscheidung)	€	6.904,00
abzgl. Anschaffungsnebenkosten für Vertragserrichtung und Eintragung ins Grundbuch (It BE, geschätzt)	€	300,00
Zwischensumme	€	22.265,70
abzgl. Kürzung gem. § 30 (4) EStG für die Jahre 2003-2005 (ds. 30%)	€	6.679,71
Spekulationsüberschuss	€	15.585,99

## 2. Anspruchsverzinsung

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegt eine Abgabennachforderung auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2005 zu Grunde. Die Bw. bekämpft die Anspruchszinsen offenkundig damit, dass das eingebrachte Rechtsmittel gegen den genannten Einkommensteuerbescheid erfolgversprechend sei und begeht, Anspruchszinsen nicht festzusetzen.

Dazu ist auszuführen, dass der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Stammabgabenbescheides – im gegenständlichen Verfahren des Einkommensteuerbescheides 2005 – ausgewiesenen Nachforderungen gebunden ist.

Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle, sondern bloß die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen – sohin akzessorischen – Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung hat daher ein zur gegenständlichen Entscheidung korrespondierender weiterer Anspruchszinsenbescheid zu ergehen. Es erfolgt jedoch keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz*, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Aus den genannten Gründen war der Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid die Anerkennung zu versagen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. April 2010

Beilage:

1 Abgabenberechnungsblatt