



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vertreten durch Corti & Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, 8010 Graz, Radetzkystraße 6, vom 12. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 5. September 2003 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 29. November 1996 wurde vereinbart, dass die Berufungswerberin (Bw.) von ihrem Bruder C eine Liegenschaft im Gesamtausmaß von ca. 3.800 m² gegen Bezahlung einer monatlichen Versorgungsrente von 8.000 S erhält.

Mit Vertrag vom 23. Oktober 1998 wurde diese Liegenschaft um 3,077.833 S an einen Dritten veräußert.

Strittig ist, ob es sich bei der Veräußerung der genannten Liegenschaft im Jahr 1998 um ein Spekulationsgeschäft im Sinn des § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 handelte.

Ein im Dezember 1998 verfasster Vorhalt des Finanzamtes betreffend Auskunftserteilung über ein allfälliges Spekulationsgeschäft wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter der Bw. damit

beantwortet, dass sich aus der Veräußerung der Liegenschaft für die Bw. ein Spekulationsverlust von 100.981 S ergeben habe. In einer Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 1999 wurde dargelegt, dass die von der Bw. erbrachten Gegenleistungen für die Übertragung der Liegenschaft durch ihren Bruder insgesamt einen Wert von 3,178.814 S gehabt haben. Die genannten Gegenleistungen setzten sich aus der „nach versicherungsmathematischen Grundsätzen“ kapitalisierten Rente in Höhe von 2,744.640 S sowie diversen Leistungen, die die Bw. für den Erwerb und die Erschließung der Liegenschaft (ua. Verlegen einer Wasserleitung, Anlegen eines Weges etc.) erbracht hatte, zusammen.

Anlässlich einer im Jahr 2003 vorgenommenen, die Jahre 1998 bis 2001 umfassenden Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Höhe des Spekulationsgewinns unrichtig ermittelt worden war, weil als Anschaffungswert der Liegenschaft der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Rentenbarwert, nicht hingegen der nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 ermittelte Rentenbarwert angesetzt worden sei. Der Anschaffungswert der Liegenschaft habe daher nicht 2,744.640 S (wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 1999 ausgeführt worden war), sondern nur 1,344.000 S betragen. Aus dem im Jahr 1998 abgeschlossenen Verkauf der Liegenschaft sei daher kein Spekulationsverlust, sondern ein Spekulationsgewinn in Höhe von 1,299.659 S entstanden.

In der Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid wurde vorgebracht, sowohl der Kauf als auch der Verkauf der Liegenschaft durch die Bw. seien treuhändig erfolgt. Sie sei zu keinem Zeitpunkt wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Der Grund für einen gleichzeitig mit dem Versorgungsrentenvertrag abgeschlossenen Treuhandvertrag zwischen der Bw. und ihrem Bruder sei nach den Ausführungen des nunmehrigen steuerlichen Vertreters der Bw. folgender gewesen:

Der Bruder der Bw. habe zur Finanzierung seines Projektes „R“, das ökologisch-kulturelle Programme fördern sollte, Geld benötigt. Im Jahr 1995 habe er K, den Geschäftsführer der W mit Sitz in Kopenhagen kennen gelernt. K machte dem Bruder der Bw. mehrere Angebote mit Gewinnaussichten bis zu 300% durch Arbitragegeschäfte. C, der Bruder der Bw., warb in seinem Freundes- und Bekanntenkreis um Investoren, weil er selbst nicht über die nötigen Mittel verfügt habe. Zur Sicherstellung habe C von K zwei Wechsel über insgesamt 243.200 USD erhalten, die jeweils auf die W als bezogene Partei ausgestellt gewesen seien. C habe mit den Anlegern seinerseits Vereinbarungen dahingehend abgeschlossen, dass das zur Veranlagung hingeebene Kapital durch treuhändische Teilabtretung aus diesen beiden Wechseln gesichert sein solle. Tatsächlich haben die beiden Wechsel nicht eingelöst werden können und K sei mit dem Geld untergetaucht. Den sowohl in Österreich als auch in

Deutschland wegen schweren Betruges geführten Erhebungen habe K sich durch Flucht, möglicherweise in die USA, entzogen. Die Geschädigten, darunter C, haben eine Sammelklage gegen K eingebracht. Das in den USA geführte Verfahren sei mit einem vollständigen Obsiegen der Geschädigten beendet worden. Da K aber nach wie vor unauffindbar sei, sei eine Exekution bisher nicht möglich gewesen. Da C nach dem Untertauchen von K im Jahr 1996 befürchtet habe, dass die Anleger zur Befriedigung ihrer Ansprüche auf seine Liegenschaften greifen könnten, habe er mit seiner Schwester den Leibrentenvertrag abgeschlossen und eine verdeckte Treuhandschaft vereinbart. Tatsächlich habe aber keiner der Anleger bisher versucht, von C das Geld zu erhalten. Er habe auch weder eine persönliche Haftung für das Kapital übernommen, noch für die Einbringlichkeit der Wechsel garantiert, sondern nur die Ansprüche aus den erhaltenen Wechseln abgetreten.

In der Berufung wurde weiters vorgebracht, dass im vorliegenden Fall ein verdecktes (nach außen nicht in Erscheinung tretendes) Treuhandverhältnis zwischen C als Treugeber und der Bw. als Treunehmerin vereinbart worden sei. Der Abschluss eines derartigen Vertrages sei zivilrechtlich an keine Formvorschriften gebunden. Aus Beweisgründen sei dennoch eine schriftliche Vereinbarung verfasst worden. Verträge zwischen nahen Angehörigen bedürften zur steuerlichen Anerkennung neben der Schriftlichkeit und der Fremdüblichkeit eines eindeutigen und klaren Inhaltes. Aus der genannten Vereinbarung gehe eindeutig hervor, dass die Bw. die Liegenschaft nur treuhändig erhalten habe und von C jederzeit eine Rückgabe hätte gefordert werden können. Eine Belastung der Liegenschaft durch die Bw. sei nur für die monatlichen Rentenzahlungen sowie für jene Spesen, Steuern und Abgaben, die mit der Liegenschaftsübertragung im Zusammenhang stehen, zulässig gewesen. Die treuhändige Übertragung der Liegenschaft sei für maximal drei Jahre erfolgt. In dieser Zeit sei jedoch ein Verkauf der Liegenschaft (mit ausdrücklicher Zustimmung von C) von beiden Seiten angestrebt worden. Auch die Fremdüblichkeit der Vereinbarung sei gegeben, weil die Bw. 6% des Verkaufspreises als Entlohnung für die Übernahme der Treuhandschaft erhalten habe. Da C im Jahr 1998, in dem der Verkauf der Liegenschaft um 3.077.833 S erfolgt sei, noch immer befürchtet habe, dass die Anleger sich an ihn wenden könnten, habe die Bw. den Verkaufserlös für ihren Bruder zunächst treuhändig angelegt. Erst im Jahr 2000, in dem C sicher gewesen sei, dass keine „Gefahr“ mehr bestehe, habe die Bw. den Verkaufserlös an ihren Bruder weitergeleitet, wobei sämtliche Rentenzahlungen, alle Aufwendungen, die von der Bw. in vier Jahren Treuhandschaft im Zusammenhang mit der Liegenschaft geleistet worden seien, und die 6%ige Provision der Bw. in Abzug gebracht worden seien. Klar ersichtlich sei somit, dass die Bw. nie wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei. In wirtschaftlicher und damit auch in steuerlicher Hinsicht sei diese Liegenschaft vielmehr immer C zuzurechnen gewesen. Diesem sei daher auch der Gewinn aus dem Verkauf

zuzurechnen. Die Bw. habe lediglich die Provision in Höhe von 6% des Verkaufspreises (das seien 184.670 S gewesen) erhalten.

Der Berufung wurden folgende Unterlagen in Kopie angefügt:

- der Versorgungsrentenvertrag vom 29. November 1996;
- der Kaufvertrag vom 23. Oktober 1998;
- die beiden Wechsel;
- eine Vereinbarung des C als Förderungsgeber mit einer Förderungsnehmerin;
- die Zurückweisung der Wechsel durch die Bank;
- zwei Seiten mit handschriftlichen Notizen, unterzeichnet von der Bw. und von C, betreffend den Abschluss einer Treuhandvereinbarung, datiert mit 4. April 1996;
- eine Vereinbarung vom 11. Oktober 2000 zwischen der Bw. und C betreffend die Abgeltung der im Jahr 1996 vereinbarten Versorgungsrente durch einen Einmalbetrag;
- eine Aufstellung der durch die Bw. getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft;
- ein Beleg vom 13. Oktober 2000 betreffend die Überweisung des Betrages von 2.496.500 S im Zusammenhang mit der vorzeitigen Auflösung des Leibrentenvertrages von der Bw. an den Treuhänder (Notar).

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass die Treuhandvereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Bruder sowohl hinsichtlich der Gestaltung des Vertrages als auch hinsichtlich seines Inhaltes nicht fremdüblich zustande gekommen sei. Zu bedenken sei auch, dass der Zweck dieser Vereinbarung in der Irreführung der Gläubiger gelegen sei, weshalb er nicht notariell beglaubigt oder ins Grundbuch eingetragen habe werden können. Nach Ansicht des Finanzamtes liege daher ein Scheinvertrag vor, der keine abgabenrechtliche Relevanz habe. Im Bereich der Einkünfte des § 30 EStG 1988 sei das Zu- und Abflussprinzip maßgebend. Eine zeitliche Nähe zwischen Zu- und Abfluss des Geldes (nach Abzug der 6%igen Provision) habe nicht festgestellt werden können.

Im Vorlageantrag wurde eingewendet, die Begründung der Berufungsvorentscheidung sei insofern unverständlich als entweder das gesamte Vertragskonvolut (dh. der Kaufvertrag aus dem Jahr 1996 und der Kaufvertrag aus dem Jahr 1998) als Scheingeschäft gewertet werden müsse oder es handle sich bei beiden Verträgen um gültig zustande gekommene Rechtsgeschäfte. Sei das gesamte Vertragskonvolut und damit auch der Versorgungsrentenvertrag als Scheingeschäft anzusehen, sei dieser abgabenrechtlich unbeachtlich, die Liegenschaft wäre im Eigentum von C geblieben und im Jahr 1998 wäre kein Spekulationsgewinn erzielt worden. Sei das gesamte Vertragskonvolut gültig zustande gekommen, sei auch die zwischen der Bw. und ihrem Bruder abgeschlossene

Treuhandvereinbarung steuerlich anzuerkennen. Zu berücksichtigen sei überdies, dass es sich im Fall der Gültigkeit der Verträge bei der Übertragung der Liegenschaft im Jahr 1996 um eine Schenkung gehandelt habe. Der im Jahr 1998 erzielte Veräußerungspreis von rund 3 Mio. S habe in etwa dem Zeitwert der Liegenschaft im Jahr 1996 entsprochen, weil in diesen beiden Jahren keine gravierenden Preissteigerungen bei Grundstücken eingetreten seien. Der in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. März 1999 genannte Wert der Rente von 2,744.640 S habe jedoch nicht dem versicherungsmathematisch ermittelten Barwert der Rente entsprochen, sondern sei lediglich durch Multiplikation der monatlichen Rente mit der Restlebensdauer des Rentenberechtigten laut der vom Statistischen Zentralamt herausgegebenen Sterbetafel ermittelt worden. Ein nunmehr für den Stichtag 1. Jänner 1996 nachgeholtes versicherungsmathematisches Gutachten habe einen Rentenbarwert von 1,570.696,96 S ergeben. Der versicherungsmathematisch ermittelte Rentenbarwert sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1996 somit um 47% niedriger gewesen als der Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft. Damit sei klar erkennbar, dass für die Übertragung der Liegenschaft keine entsprechende Gegenleistung vereinbart worden sei, weshalb eine gemischte Schenkung vorgelegen sei. Die Übertragung der Liegenschaft sei somit nicht gegen Kaufpreisrente, sondern gegen Versorgungsrente erfolgt. Sei eine Liegenschaft unentgeltlich erworben worden (dazu zähle auch ein Erwerb gegen Versorgungs- oder Unterhaltsrente), werde im Fall der Veräußerung für die Ermittlung der Spekulationsfrist auf den Anschaffungszeitpunkt der Rechtsvorgänger abgestellt. Der Rechtsvorgänger der Bw., C, habe die Liegenschaft im Jahr 1995 durch Schenkung von seiner Mutter erworben. Diese habe die Liegenschaft im Jahr 1983 geerbt, wobei der Erblasser die Liegenschaft im Jahr 1951 erworben habe. Die Veräußerung der Liegenschaft sei somit jedenfalls außerhalb der Zehnjahresfrist des § 30 EStG 1988 erfolgt. Es liege daher auch aus diesem Grund im Jahr 1998 kein Spekulationsgeschäft vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob es sich beim Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft im Jahr 1998 um ein Spekulationsgeschäft im Sinn des § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 handelte. Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob die Bw. die Liegenschaft im Jahr 1996 von ihrem Bruder erworben hatte oder ob zwischen der Bw. und ihrem Bruder ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden war und die Bw. die Liegenschaft im Jahr 1998 daher als Treuhänderin ihres Bruders verkaufte.

Unbestritten ist, dass der Bruder der Bw. die Liegenschaft im Jahr 1995 durch Schenkung von seiner Mutter erwarb. Diese wiederum hatte die Liegenschaft im Jahr 1983 geerbt.

Unbestritten ist weiters das Vorbringen der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters, dass der Bruder der Bw. versucht hatte, Geld für ein Projekt aufzubringen, das letztlich scheiterte, und er daher befürchtete, sein Vermögen (insbesondere die gegenständliche Liegenschaft) zu verlieren, wenn seine Gläubiger ihre Forderungen gegen ihn geltend machen. Unbestritten ist dieses Vorbringen, weil das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung ausführte, dass die Bw. und ihr Bruder Handlungen setzten, die dazu dienten, die Gläubiger des Bruders der Bw. in die Irre zu führen. Das genannte Vorbringen der Bw. wurde daher auch vom Finanzamt als glaubwürdig angesehen.

Wenn man aber davon ausgeht, dass der Bruder der Bw. tatsächlich einen Grund hatte, vorzutäuschen, dass er nicht Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft war, dann ist auch das Vorbringen der Bw. glaubwürdig, der Abschluss des Leibrentenvertrages sei nur vorgetäuscht worden, während sie und ihr Bruder tatsächlich einen Treuhandvertrag abgeschlossen haben, aufgrund dessen die Bw. die Verwaltung und den Verkauf der Liegenschaft für ihren Bruder besorgte.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes diene nämlich nicht der Treuhandvertrag, sondern der Leibrentenvertrag der Irreführung der Gläubiger des Bruders der Bw. Mit diesem Vertrag sollte ein Übergang des Eigentums an der Liegenschaft vom Bruder der Bw. an die Bw. vorgetäuscht werden. Tatsächlich kamen die beiden Vertragsparteien jedoch überein, der Bw. nicht das Eigentum an der Liegenschaft zu übertragen, sondern die Bw. als Treuhänderin ihres Bruders einzusetzen. Nicht beim Treuhandvertrag, sondern bei dem am 29. November 1996 abgeschlossenen Leibrentenvertrag handelte es sich daher um ein Scheingeschäft im Sinn des § 23 BAO. Da damit der tatsächlich abgeschlossene (von beiden Vertragspartnern gewollte) Treuhandvertrag verdeckt werden sollte, liegt ein relatives Scheingeschäft vor.

Dafür, dass die Übertragung des Eigentums von den Vertragsparteien im Jahr 1996 nicht gewollt war spricht auch die Tatsache, dass zu diesem Zeitpunkt die Höhe von Leistung und Gegenleistung (der Wert der Liegenschaft bzw. der Wert der Rente) nicht ernsthaft ermittelt worden war. Dem offenbar erst anlässlich der Veräußerung im Jahr 1998 ermittelten Wert der Liegenschaft von rund 3 Mio. S stand ein versicherungsmathematisch kapitalisierter Wert der Rente von nur 1.570.697 S gegenüber. Für den fehlenden Vertragswillen im Zusammenhang mit der behaupteten Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft spricht aber auch die „Beendigung des Leibrentenvertrages“ im Jahr 2000, die im Ergebnis eine „Rückabwicklung“ des Vertrages aus dem Jahr 1996 darstellt, weil die Bw. dadurch so gestellt wurde, als wäre sie nie Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Hätten die Vertragsparteien im Jahr 2000 tatsächlich den Leibrentenanspruch des Bruders der Bw. mit einem einmaligen Betrag

abgelten wollen, hätten sie zunächst den Wert des Leibrentenanspruchs zu diesem Zeitpunkt feststellen müssen. Tatsächlich wurde der im Jahr 2000 an den Bruder der Bw. ausbezahlte Betrag aber in der Weise ermittelt, dass von dem Kaufpreis, den die Bw. (als Treuhänderin) im Jahr 1998 aus dem Verkauf der Liegenschaft erzielte, alle Aufwendungen, die die Bw. in der Zeit ihrer Tätigkeit als Treuhänderin getragen hatte, ebenso abgezogen wurden wie die der Bw. für ihre Tätigkeit zustehende Provision. Auch die Beendigung der Vertragsbeziehungen zwischen der Bw. und ihrem Bruder entspricht somit einer von Anfang an gewollten Treuhandvereinbarung und nicht einer Übertragung des Eigentums.

Der Einwand des Finanzamtes, der Treuhandvertrag entspräche nicht den Kriterien, die die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für das gültige Zustandekommen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellt hat, ist zwar zutreffend, führt aber zu keiner anderen Beurteilung des vorliegenden Falls, weil die genannten Kriterien ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung haben. Sie kommen daher nur in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein).

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass die Abgaben so zu erheben sind als wäre die Bw. nie Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft, sondern lediglich Treuhänderin ihres Bruders gewesen, weshalb sie anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft im Jahr 1998 auch keinen Spekulationsgewinn erzielen konnte. Der Bruder der Bw. erzielte in diesem Jahr ebenfalls keinen Spekulationsgewinn, weil der letzte entgeltliche Erwerb der Liegenschaft jedenfalls mehr als zehn Jahre zurücklag. Die Provisionseinkünfte, die die Bw. für ihre Tätigkeit als Treuhänderin erhielt, flossen ihr erst im Jahr 2000 zu, weshalb diese im Streitjahr (noch) nicht steuerlich zu erfassen waren.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 10. Dezember 2007