



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Gertraude Langheinrich, Dr. Robert Zsifkovits und Dr. Karl Stetter, über die Berufung des CR, Wien, vertreten durch Stb., vom 13. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vertreten durch Amtsvertreter, vom 14. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 1. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 19.4.2001 wurde dem Finanzamt bekannt gegeben, dass der Berufungswerber (Bw.) das Haus Wien 1170 von seinem Vater (FR, geb. Jahr) "übernommen" hat.

Mit Eingabe vom 20.7.2001 wurde in der Folge klargestellt, dass der Bw. diese Liegenschaft nicht von seinem Vater sondern von seinem Großvater (FR sen, geb. Jahr1) gekauft hat. Gleichzeitig legte der Bw. eine Kopie des Kaufvertrages vom 2.4.2001 vor, in welchem einerseits der Kaufpreis mit S 1.350.000,00 festgelegt, und andererseits vom Veräußerer gleichzeitig bestätigt wird, einen Kaufpreisanteil in Höhe von S 750.000,-- bereits erhalten zu haben. Weiters erklärten die Vertragsparteien in Punkt "Fünftens" des Kaufvertrages, den wahren Wert des Vertragsobjektes zu kennen und nahmen ausdrücklich die gesetzliche

Bestimmung über eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes zur Kenntnis.

Am 25.9.2001 reichte der steuerliche Vertreter beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine "Berichtigung zum Kaufvertrag" ein, mit welcher er bekannt gab, dass der Kaufpreisteil von S 750.000,00 (dessen Übernahme bereits quittiert worden ist) nicht "in dieser Form" bezahlt worden sei, sondern dass der Bw. statt dessen die Bezahlung von zwei, in der Zahlungsverpflichtung von Herrn FR sen. gelegenen Rechnungen übernommen habe, und sich deshalb die Anschaffungskosten auf S 1.378.305,92 (€ 100.165,40) erhöht hätten. (Eine diesbezügliche Bestätigung des Großvaters wurde nie vorgelegt.)

Mit Eingabe vom 1.10.2002 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dies auch dem Wohnsitzfinanzamt mit und ersuchte gleichzeitig, die Gebäude-Afa nicht ausgehend vom Kaufpreis, sondern von einem Gebäudewert von € 219.200,00 bzw. S 3.016.257,76 laut Schätzgutachten zu ermitteln.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.8.2003 führte der steuerliche Vertreter aus, dass aufgrund des Schätzgutachtens von einer gemischten Schenkung auszugehen sei, bei welcher der Schenkungscharakter bei weitem überwiege, weshalb eine unentgeltliche Übergabe vorliege.

Gleichzeitig gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass die Liegenschaft Wien 1170 im Jahr 2003 verkauft und dabei ein tatsächlicher Verkaufspreis i.H.v. € 326.500,00 (netto) erzielt worden sei.

Der Verkehrswert des Hauses laute auf € 274.000 (S 3.770.322,20) und habe der erzielte Kaufpreis € 326.500 (S 4.492.737,90) betragen. Die übernommenen Schulden hätten € 100.165 betragen. Demnach seien 30% vom Verkehrswert als entgeltlich und 70% als unentgeltlich zu werten. Da es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf das Überwiegen des unentgeltlichen Anteils ankomme, sei eine unentgeltliche Übertragung gegeben.

Aus dem mit Eingabe vom 22.9.2003 eingereichten Verkaufsvertrag geht u.a. hervor, dass der Bw. der sodann kaufenden Fa. HH am 7.2.2003 ein Verkaufsanbot legte und die Liegenschaft dann per Ablauf des 28.2.2003 um den o.a. Preis veräußerte.

Die Steuererklärung des Jahres 2003 wurde am 3. 6. 2005 elektronisch übermittelt. In dieser erklärte der Bw. einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 23,22.

Am 14. 1. 2008 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 1.367,46 und Sonstige Einkünfte mit € 228.391,67 versteuert wurden.

Begründend wurde darin ausgeführt, dass der Erwerb der Liegenschaft Wien 1170 aufgrund der Abweisung der Berufung für die Vorjahre als Kauf zu qualifizieren gewesen sei.

Demzufolge sei die Absetzung für Abnutzung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu korrigieren gewesen (€ 1.602,65 davon die Hälfte aufgrund Veräußerung in der ersten Jahreshälfte). Weiters lägen Spekulationseinkünfte gem. § 30 EStG 1988 vor, da die Veräußerung innerhalb von 10 Jahren ab entgeltlichem Erwerb (2001) erfolgt sei. Dem Veräußerungserlös von € 326.500,- seien die Anschaffungskosten in Höhe von € 98.108,33 gegenüberzustellen.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. am 13.2.2008 Berufung ein und führte begründend aus, dass in der Einkünfteermittlung des Jahres 2001 der AfA-Betrag auf Basis des Kaufpreises von S 1.378.305,92 mit € 1.602,65 angesetzt worden sei und im nunmehrigen Bescheid in der Berechnung mit € 801,33 Eingang finde. Demgemäß sei der Verlust von € 23,22 um den Betrag von € 1.390,68 erhöht worden. Diese Berechnungsvermutung sei aus dem Einkommensteuerbescheid 2003 nicht direkt ableitbar.

Bei den angeblichen Spekulationseinkünften sei seitens der Finanzverwaltung ein unbestrittener Verkaufserlös von € 326.500,00 Anschaffungskosten von € 98.108,33 gegenübergestellt worden. Dieser Betrag resultiere aus den bestrittenen Daten des so genannten „Kaufvertrages“, demnach von einem Betrag von ATS 1.350.000,00.

Wenn von der Finanzverwaltung schon von einer bestrittenen entgeltlichen Übertragung ausgegangen werde, solle zumindest ein gleicher Kaufpreis bei den Spekulationseinkünften, wie auch bei den Vermietungseinkünften angesetzt werden. Scheinbar habe die Finanzverwaltung anerkannt, dass der Betrag von ATS 750.000,00 tatsächlich nicht geflossen sei, vielmehr die Verbindlichkeiten gegenüber den Handwerkern und der Hausverwaltung seitens des Geschenknehmers für die Beurteilung maßgeblich sei. Bei Berechnung des angeblichen „Spekulationsgewinnes“ wären jedenfalls zusätzlich die nichtabzugsfähigen Umsatzsteuerbeträge zu berücksichtigen (Umsatzsteuerbescheid 2001 iHv € 15.267,90), die zugeordneten Aussetzungszinsen (iHv € 2.346,13), sowie Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Notar, etc.), welche bei der überwiegend unentgeltlichen Übertragung nicht zum Ansatz gebracht worden seien. Wenn unzutreffenderweise eine entgeltliche Übertragung unterstellt werde, seien diese Aufwendungen gemäß § 30 EStG als Werbungskosten zum Ansatz zu bringen.

Abgesehen von der betragsmäßigen Inkonsistenz bei der einkommensteuerrechtlichen Nachbelastung im Zuge des Bescheides sei der Behauptung entgegenzutreten, dass durch den UFS der Erwerb der Liegenschaft Wien 1170 tatsächlich als entgeltliche Übertragung qualifiziert worden wäre. Faktum sei, dass zwar die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 als unbegründet abgewiesen worden seien, jedoch ausschließlich mit der Begründung, dass durch eine Änderung der Bescheide und allenfalls Stattgabe der Berufung sich am Spruch des Bescheides mit Ergebnis Null nichts ändern würde, und daher entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur der Spruch des Bescheides und nicht auch dessen Begründung angefochten werden könne. Der UFS habe die Abweisung auch dadurch begründet, dass „selbst dann, wenn die Berufungsbehörde dem Anbringen in vollem Umfang stattgeben würde, sich am Spruch nichts ändern würde, sodass der Berufungswerber auch nicht beschwert sei.“

Inhaltlich sei seitens des UFS zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung zwar der Schriftverkehr zwischen der Finanzverwaltung und dem Berufungswerber zitiert worden, jedoch keine Entscheidung über die Frage, ob es sich um einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragungsvorgang handle, getroffen worden.

Als Begründung zu dieser Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 werde grundsätzlich auf die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 verwiesen bzw. auf die Zusammenfassung derselben in der Berufungsentscheidung des UFS. Ergänzend werde zusätzlich auf nachstehende Punkte verwiesen:

Die Übertragung der Liegenschaft sei zwischen nahen Angehörigen erfolgt. Vom grundsätzlichen sei daher von einer plausiblen, überwiegend unentgeltlich gewünschten Übertragung auszugehen. Aus der Erfahrung des täglichen Lebens sei nicht zu entnehmen, dass zwischen nahen Angehörigen Kaufverträge abgeschlossen würden bzw. wäre dieser Umstand eher der Ausnahmefall. Dass der abfassende Notar bestätige, dass die Textierung als Kaufvertrag gewählt werden sollte, hätte damals ausschließlich verkehrssteuerliche Gründe gehabt, um die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer zu vermeiden. Diesbezüglich hätte seitens des Notars sehr wohl eine Aufklärung erfolgen sollen, was aber nicht Gegenstand dieses Verfahrens sein solle.

Faktum sei jedoch, dass der Pflichtteilsverzicht der Cousine und des Cousins des Berufungswerbers nur in Kombination mit einer Schenkung begründbar sei. Nur bei einer unentgeltlichen Übertragung einer Liegenschaft sei der Pflichtteilsverzicht rechtlich sinnvoll, bei einer entgeltlichen Übertragung wäre dies nicht erforderlich. Auf die diversen Bestätigungen und Aussagen der mit der Eigentumsübertragung ebenso befassten

Angehörigen werde nochmals verwiesen. Weiters, dass gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform (in diesem Fall die Bezeichnung Kaufvertrag) des Sachverhaltes maßgebend sei.

Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reiche zwar für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es könne jedoch – als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles – den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1991, 90/15/0084).

Unbestritten müsste daher sein, dokumentiert durch den tatsächlichen Verkaufserlös und das dem Finanzamt vorgelegte Gutachten, dass der entgeltliche Teil der Übertragung weit unter 50 % des Verkehrswertes liege.

Auf die in der UFS-Entscheidung abermals zitierte Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 15. Oktober 2003, in der das dem Finanzamt vorgelegte Gutachten verworfen werde, müsse demgemäß nicht mehr eingegangen werden. Wenn in der Bescheidbegründung angeführt werde, dass „lediglich an Hand der Höhe des Verkaufspreises davon ausgegangen werden könne, dass der Veräußerer beim Kauf im Jahr 2001 dem Erwerber preislich entgegengekommen sei“, könne dem Finanzamt nicht gefolgt werden. Inhaltlich von einem „Entgegenkommen“ zu sprechen, wenn sogar die Finanz nunmehr bei der Berechnung des so genannten Spekulationsgewinnes von einer Differenz von € 228.391,67 ausgehe, entziehe sich jedweder Logik. Innerhalb eines Zeitraumes von etwa 2 Jahren könne eine Liegenschaft nicht um diesen Betrag wertmäßig wachsen, und sei die Bewertung des Gutachters zum damaligen Zeitpunkt durchaus realistisch gewesen. Die Bezugnahme auf die Zinsliste durch die Finanzverwaltung müsse selbstverständlich zu fehlerhaften Ergebnissen führen, weil durch die beabsichtigte Sockelsanierung entsprechend bestandfreie Objekte vorhanden gewesen sein mussten, die bei Bewertung der Liegenschaft, auch nach dem Ertragswertsystem entsprechende Berücksichtigung finden müssten.

Demnach sei auf die Berechnungsmethode der Finanzverwaltung nicht näher einzugehen, da die Fakten eindeutig für eine überwiegend unentgeltliche Übertragung sprächen. Da jedoch offensichtlich der Schenkungswille seitens des Finanzamtes angezweifelt werde, werde nochmals wie folgt Stellung genommen:

„Aufgrund des bedenklichen Gesundheitszustandes meines Großvaters waren wir beide sowie auch mein Vater, der den Eigentumsübertragungsprozess maßgeblich mitgestaltete, an einer

möglichst raschen notariellen Abwicklung der Eigentumsübertragung interessiert. Außerdem kam die Entscheidung meines Großvaters, oa Liegenschaft an mich zu übergeben, überraschend. Daher veranlasste ich ohne Grundkenntnisse der rechtlichen Lage die notarielle Vertragsausfertigung und ließ mich von den Ansichten meines Vaters stark beeinflussen. Die Darstellung der Eigentumsübertragung als „Kaufvertrag“ ist vor allem durch diese Umstände begründet.

Im folgenden möchte ich Belege für den Schenkungscharakter der Eigentumsübertragung und der damit zusammenhängenden Schenkungsabsicht meines Großvaters anführen:

- Mein Großvater hatte durch diese Eigentumsübertragung im Endeffekt kein Geld „eingenommen“. Bei einem Verkauf wäre ihm nach Tilgung aller Verbindlichkeiten jedenfalls eine hohe Geldsumme (ein vielfaches der zu tilgenden Verbindlichkeiten) „übriggeblieben“. Davon, dass diese Möglichkeit meinem Großvater bewusst war, ist deshalb auszugehen, weil og Liegenschaft nicht die einzige Liegenschaft meines Großvaters war und er überdies zeitnah (vor der Eigentumsübertragung og Liegenschaft an mich) eine Eigentumswohnung in 1120 zu marktüblichen Bedingungen verkauft hat.
- Der im sog „Kaufvertrag“ erwähnte „Kaufpreisanteil“ in Höhe von S 750.000,00, welcher durch Selbstanzeige vom FA f. Gebühren und Verkehrssteuern berichtigt wurde, kam durch einen Irrtum zustande. Mein Großvater bekam von der Hausverwaltung die Information, dass – sobald alle Leistungen erbracht sind und die Schlussrechnungen gelegt sind – an den Baumeister Ing. Wanner sowie an die Hausverwaltung SS (zur Begleichung des Hausverwaltungskonto-Saldos) noch Zahlungen in Höhe von ca. ATS 750.000,00 zu leisten seien. Mein Großvater wollte nachvollziehbarerweise nicht das Haus herschenken und die damit im Zusammenhang stehende Verbindlichkeit behalten, sondern beabsichtigte diese Verbindlichkeiten zusammen mit der Liegenschaft weiterzugeben. Im sog. „Kaufvertrag“ sind die von mir übernommenen Verbindlichkeiten nicht erwähnt – sehr wohl jedoch stattdessen ein sog. „Kaufpreisanteil“ in Höhe von ATS 750.000,00.

In der von mir bereits erwähnten Selbstanzeige beim FA f. Gebühren und Verkehrssteuern wurde diese fälschliche Darstellung im Vertrag entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen korrigiert, d.h.: Mein Großvater hat tatsächlich nicht S 750.000,00 in Bar erhalten, sondern mit der übertragenen Liegenschaft zusammenhängende Verbindlichkeiten in Höhe von S 778.305,91 (die im Vertrag keine Erwähnung fanden) wurden von mir übernommen.

- Zum „Kaufpreisanteil“ in Höhe von S 600.000,00, zahlbar in zwei gleichen Raten jeweils bis zum 31.3.2005 und bis zum 31.8.2007 ist die Beachtung eines dazugehörigen Pflichtteilsentfertigungsvertrages bedeutend, in welchem sich mein Großvater verpflichtet, jeweils S 300.000,00 an R bis 31.3.2005 und bis 31.8.2007 in Anrechnung auf den Pflichtteil zu bezahlen. Dieser Pflichtteilsentfertigungsvertrag wurde am selben Tag wie der og „Kaufvertrag“ unterfertigt. Aus diesen Tatsachen kann meines Erachtens nicht anderes geschlossen werden, als dass mein Großvater eine Schenkung beabsichtigte.“

Die überwiegende Schenkungsabsicht ist mE daher nachweisbar, da aus den dargestellten Tatsachen eindeutig ableitbar (vergl. VwGH vom 29. Jänner 2003, 97/13/2003 bzw. VwGH vom 29. Oktober 2003, 2003/13/0211).“

Es wurde daher gebeten, der Berufung statzugeben und die Veranlagung der Einkommensteuer 2003 auf Basis der vorgelegten Erklärungen vorzunehmen.

In dem am 30.4.2007 mit dem Gutachter KM geführten Gespräch betreffend den Wert der Liegenschaft gab dieser an, dass er beauftragt worden sei, dieses behufs der Feststellung der AfA-Bemessungsgrundlage zu erstellen.

In einem am 6.10.2007 mit Notar FF geführten Telefonat gab dieser an, dass eindeutig immer ein Kauf beabsichtigt gewesen sei. Es hätte auch mehrere Kaufvertragsentwürfe gegeben.

In der Aussage der Lebensgefährtin des Großvaters bestätigt diesemzwar grundsätzlich die Angaben des Bw., jedoch geht aus dieser auch hervor, dass es Bedingung einer Schenkung gewesen sei, dass das Haus in der Familie verbleibe und nicht verkauft werde.

Am 23.4.2010 legte der Bw. die behördlich abverlangten Belege betreffend die Nebenkosten der Eigentumsübertragung in Höhe von insgesamt € 4.456,- (öS 61.316,-) vor.

In der am 1. 6. 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter im wesentlichen die umfangsreichen schriftlichen Berufungsausführungen und wurde ergänzend ausgeführt und erläutert, dass der Großvater des Bw. den wahren Wert des berufungsgegenständlichen Grundstückes, wie aus dem Pflichtteilsentfertigungsvertrag eindeutig ersichtlich sei, sehr wohl bekannt habe. FR sen hätte drei Kinder gehabt, weshalb der Pflichtteil für jedes dieser Kinder 1/6 betragen hätte und R als Repräsentationsberechtigte Anspruch auf 1/12 gehabt hätten. Multipliziere man 300.000,- öS mit 12, ergäbe dies 3.600.000,- öS. Dazu müsse man noch die 780.000,- öS hinzurechnen, die er zu bezahlen gehabt hätte, somit ergäbe sich ein Wert von 4.380.000,- öS.

Weiters erklärte der Bw., dass sein Großvater kein Testament hinterlassen habe, sondern gesetzliche Erbfolge eingetreten sei. Lediglich Fr. O (Lebensgefährtin des Großvaters) habe die Eigentumswohnung in der Lainzerstraße aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall erhalten.

Der Senat hat erwogen

1. Strittig ist, ob die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2003 (insbesondere die AfA) richtig ermittelt wurden.

Als Gesamtkaufpreis wurden ursprünglich S 1.350.000,- erklärt. Dieser Betrag wurde in der Folge (Schreiben vom 25.9.2001) auf S 1.378.305,92 korrigiert. Der Gebäudewert wurde in der Überschussrechnung vom 3.10.2002 mit € 219.200,- beziffert.

Mit Vorhalt vom 21.7.2003 teilte das Finanzamt dem Bw. nachfolgende beabsichtigte Berechnung der AfA mit:

beabsichtigte AK öS 1.350.000,--	€ 98.108,33
Abzüglich 20% für Grund u Boden	€ 19.621,67
AK Gebäude	€ 78.486,66
Davon 2% AfA	€ 1.569,73

In der Vorhaltsbeantwortung erklärte der Bw. hinsichtlich der Anschaffungskosten, dass laut Schätzgutachten (vom 15.7.2002) der Verkehrswert € 274.000,- betrage. Da die übernommenen Schulden nur € 100.165,- betragen würden (somit rd 30% des Verkehrswertes) läge eine gemischte Schenkung vor. Bei Überwiegen des unentgeltlichen Anteils könnte die Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht werden (somit € 4.384,-).

In der Folge berechnete das Finanzamt aufgrund der Angaben des Bw. die AfA (in öS) neu:

Kaufpreis	1.378.305,92
20% GuB	-275.661,18
AfA-Basis	1.102.644,73 (geschätzt 1.125.000,-- ~ € 81.950)

2% AfA	22.052,89 (= €1.602,65)
HalbjahresAfA	€ 801,33

Da der Bw. im Jahr 2003 eine Halbjahres-AfA von den fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 2.192,00 geltend machte, die vom FA errechnete AfA jedoch nur € 801,33 beträgt, wurde der Differenzbetrag von € 1.390,67 dem erklärten Verlust hinzugerechnet.

Infolge der Angaben in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 und den der Abgabenbehörde II. Instanz nachgereichten Unterlagen, aufgrund derer sich die Anschaffungskosten für das Gebäude erhöhten (s.u. Berechnung des Spekulationsgewinnes) war die AfA nochmals neu zu berechnen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend zu korrigieren. (Beträge in öS.)

Kaufpreis	1.378.305,92
Anschaffungsnebenkosten	61.316,00
Summe	1.439.621,92
20% GuB	-287.924,58
Umsatzsteuer	210.091,02 (€ 15.267,91)
AfA-Basis	1.361.788,4 (= € 98.965,02)
2% AfA	27.235,77 (= € 1.979,30)
HalbjahresAfA	€ 989,65

2) Hauptstreitpunkt ist die Frage, ob eine gemischte Schenkung vorliegt oder ob die Liegenschaft käuflich erworben wurde und infolgedessen der Spekulationstatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt ist.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen (§ 30 Abs. 1 letzter Satz EStG). Als Einkünfte sind nach Abs. 4 der Gesetzesbestimmung der Unterschiedsbetrag zwischen dem

Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Als Spekulationsgeschäft im Sinne von § 30 Abs. 1 Z 1 EStG kommen nur Veräußerungsgeschäfte in Betracht. Der unentgeltliche Erwerb (Schenkung, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall und Vermächtnis) ist hingegen keine Anschaffung. Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102). Eine gemischte Schenkung ist sohin keine Anschaffung bzw. Veräußerung, solange "der Schenkungscharakter des Geschäfts überwiegt" (VwGH 3.3.1967, 721/66; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 18.9.1964, 1118/64). Wie sich aus § 935 ABGB ergibt ist entscheidend, ob die vertragsschließenden Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollten, sie sich also des doppelten Charakters des abgeschlossenen Geschäfts als entgeltlich und unentgeltlich bewusst gewesen sind. Eine gemischte Schenkung setzt sohin eine Vermögensübertragung von einer Person an eine andere voraus, die zum Teil vom Tatbestand der Schenkung im Sinne des § 938 ABGB erfasst ist.

Eine gemischte Schenkung setzt voraus, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Nach der Rechtsprechung begründet aber ein preisliches Entgegenkommen gegenüber einem Verwandten allein noch keine gemischte Schenkung (VwGH 3.3.1967, 721/66; Doralt, EStG, Kommentar³, Tz 31 zu § 30, 1418). Bei einer gemischten Schenkung bedarf es nämlich nach herrschender Lehre und Rechtsprechung der subjektiven Voraussetzungen des Schenkungstatbestandes, weshalb zur Annahme einer gemischten Schenkung daher nicht nur ein objektives Missverhältnis der ausgetauschten Werte vorliegen muss, sondern die Parteien auch die teilweise Unentgeltlichkeit des Übereignungsvorganges gewollt und dies erkennbar zum Ausdruck gebracht haben müssen (Dittrich - Tades, ABGB³⁶, E 11 zu § 938, 1296 und die hierin zitierte Judikatur). Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen, das heißt nach dem Parteiwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden sollte. Eine gemischte Schenkung liegt sohin nicht schon dann vor, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller als die der anderen ist, weil das Entgelt für eine Leistung bewusst niedrig, unter dem objektiven Wert angesetzt wurde, wie beispielsweise beim Freundschaftskauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügt oder sich die Partner des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Waren nicht bewusst waren. Erforderlich ist vielmehr, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst waren, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig

zum Ausdruck gebracht haben (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; VwGH 14.10.1991, 90/15/0084).

Entgeltlichkeit (Synallagma) im Sinne eines Leistungsentgeltes bedeutet nach § 917 ABGB die Absicht, Leistung mit Gegenleistung zu vergelten bzw. den Wert und Gegenwert auszutauschen. Eine Gleichwertigkeit der Leistungen wird für die Entgeltlichkeit jedoch nicht verlangt. Die Parteien müssen nur der Ansicht sein, dass die eine Leistung voller Gegenwert für die andere sei (Dittrich-Tades, ABGB³³, E 5 zu § 917). Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und damit also Entgeltlichkeit vor (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030; Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I¹², Seite 104 und 106). Kraft der Privatautonomie steht es den vertragsschließenden Parteien frei, eine Zuwendung und die Gegenleistung als gleichwertig anzusehen (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; Schubert in Rummel, Kommentar zum ABGB², Rz 9 zu § 938). Eine gemischte Schenkung ist daher nur dann anzunehmen, wenn der Parteiwille bereits bei Vertragsabschluss ausdrücklich oder schlüssig dahin ging, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als geschenkt anzusehen ist. Bei einer freigebigen Zuwendung genügt es, wenn sich der Zuwendende dieses offensichtlichen Missverhältnisses bewusst ist und im Ausmaß desselben unentgeltlich zuwenden will (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102).

Eine solche teilweise Schenkungsabsicht kann unter Umständen aus den Umständen des Einzelfalles, worunter auch das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen fällt, erschlossen werden. Für sich allein reicht dieser Umstand jedoch für die Annahme einer gemischten Schenkung nicht aus (Dittrich-Tades, ABGB³⁶, E 12 zu § 938, 1296 und die hierin zitierte Judikatur).

Ein offenkundiges Missverhältnis liegt dann vor, wenn sich nach der Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt. Bei aleatorischen Verträgen kann eine Schenkung nur dann angenommen werden, wenn nach der Sachlage für den einen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Vermögensminderung eintreten muss und diese Folgen von den Vertragsteilen gewollt sind (VwGH 26.6.1963, 1869 (F)).

Im vorliegenden Fall steht ein objektives Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen außer Streit. Strittig verbleibt hingegen die Frage, welche Absicht die Vertragsparteien, - insbesonderere der Veräußerer, Hr. FR sen.- mit der gegenständlichen Vereinbarung verfolgt haben.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO

hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 17.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Ein Vorgang tatsächlicher Art ist dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungssätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH 14.5.1991, 89/14/0195).

Der Berufungssenat geht aus nachfolgenden Gründen davon aus, dass die Übertragung der Liegenschaft von Hrn. FR sen auf CR mittels Kaufvertrag erfolgte.

Allgemeines:

Grundsätzlich ist – wie bereits ausgeführt - von einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen einer gemischten Schenkung erst dann auszugehen, wenn der Schenkungscharakter überwiegt, also ein Wirtschaftsgut zu mehr als der Hälfte unentgeltlich erworben wurde, somit ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. (VwGH v. 14.10.1991, 93/15/0134). Dass objektiv ein derartiges Missverhältnis vorliegt, wird im Berufungsfall nicht bestritten.

Eine gemischte Schenkung liegt jedoch nicht schon dann vor, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller ist, als die der anderen, weil das Entgelt für eine Leistung bewusst niedrig unter dem objektiven Wert angesetzt wurde, weil sich z.B. ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügt. (VwGH v. 23.10.1990, 90/14/0102).

Unabdingbar erforderlich für eine gemischte Schenkung ist, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst (gewesen) sind und die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und auch ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (VwGH w.o.). Voraussetzung ist somit, dass den Vertragspartnern der objektive Wert der Liegenschaft auch tatsächlich erkennbar war. Ein preisliches Entgegenkommen gegenüber einem Verwandten begründet allein noch keine gemischte Schenkung. (VwGH v. 3.3.1967, 721/66).

Verhältnis Leistung und Gegenleistung

Der Wert der Gegenleistung für das Haus, die der Bw. an seinen Großvater erbracht hat beträgt lt. **Kaufvertrag vom 2.4.2001** öS 1.300.000 Dieser Betrag wurde lt. Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 25.9.2001 mit öS 1.378.305,92 richtig gestellt, mit der Begründung, dass der Bw. anstelle der bestätigten Barzahlung an seinen Großvater die Bezahlung der noch offenen Rechnungen übernommen habe und beträgt wie im Zuge des Berufungsverfahrens festgestellt wurde, richtigerweise öS 1.378.305,92.

Mit **Schätzgutachten vom 15.7.2002** wurde sodann nachträglich per 2.4.2001 ein Verkehrswert in Höhe von € 274.000,00 (öS 3.770.322,20) ermittelt, und dieser mit den "fiktiven Anschaffungskosten" gleichgesetzt. Der Wert wurde dabei nach dem Ertragswertverfahren ausgehend von einem kapitalisierten Jahresnettoertrag von € 25.146,00 (öS 346.016,50) unter Abzug von vorauszusehenden Investitionskosten in Höhe von € 266.000,00 berechnet.

Hinsichtlich der Schlüssigkeit des Gutachtens wird auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes verwiesen, jedoch - da nach Ansicht des Senats für gegenständliches Verfahren ohne Bedeutung – keine weitere Stellungnahme dazu abgegeben.

Da das Gutachten jedoch erst ca. 1½ Jahre nach dem Kauf erstellt wurde, war die darin festgestellte Höhe des Wertes der Liegenschaft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keinem der beiden Vertragspartner bekannt.

Somit ist auch nicht nachgewiesen, dass Hr. FR sen. den im Gutachten ermittelten Verkehrswert der Liegenschaft kannte, sondern es ist vielmehr anzunehmen, dass der von ihm verlangte Kaufpreis in etwa dem von ihm geschätzten Wert der Liegenschaft entsprach. Für diese Ansicht spricht auch die Vereinbarung der läsio enormis im Kaufvertrag.

Hinsichtlich des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass Hr. FR sen. drei Kinder gehabt hätte, weshalb der Pflichtteil für jedes dieser Kinder 1/6 betragen hätte und R als Repräsentationsberechtigte Anspruch auf 1/12 gehabt hätten und eine Multiplikation von 300.000,- öS mit 12 dem Wert von 3.600.000,- öS ergäbe und noch 780.000,- öS dazuzurechnen seien, ist festzuhalten, dass ein Anspruch auf einen Pflichtteil nur dadurch entsteht, dass letztwillig über das Vermögen in der Art und Weise verfügt wird, dass „ein“ Kind aus der Erbfolge ausgeschlossen wird. Da jedoch der Großvater des Bw. kein Testament hinterlassen hat, trat die gesetzliche Erbfolge ein, der zufolge jedes Kind 1/3 erbte und die beiden eintrittsberechtigten Enkel somit jeweils 1/6. Stellt man nun die Berechnung des Bw. nun unter diesen Umständen an, ergibt sich daraus ein Wert von 1.800.000,- öS. Der Bw. hätte ursprünglich einen Betrag von 750.000,- öS und 600.000,- öS aufbringen müssen, somit

zusammen 1.350.000,- öS.

Aus dieser Berechnung ergibt sich für den Senat, dass Hr. FR sen. zwar sehr wohl seinem Enkel Christian (dem Bw.) preislich entgegenkommen wollte, jedoch keineswegs eine Schenkungsabsicht hatte.

Schenkungswille

Unabdingbare Voraussetzung für das Zustandekommen einer Schenkung ist auf der einen Seite der Schenkungswille des Geschenkgebers und auf der anderen Seite der Wille des Geschenknehmers dieses Geschenk annehmen zu wollen.

Es stellt sich somit die Frage, ob **beiden** Vertragspartnern der Schenkungscharakter der Liegenschaftstransaktion bewusst, bzw. ob ein solcher von beiden Seiten beabsichtigt war.

Der Berufungssenat hat daher den Willen der Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und nicht aufgrund eines späteren Ereignisses zu erforschen, bzw. zu hinterfragen, ob die Vertragsparteien unter ihnen erst später bekannt gewordenen Verhältnissen den Vertrag nicht anderes geschlossen hätten und so den ursprünglichen Vertragswillen ändern.

Wie oben ausgeführt, war beiden Vertragspartnern der im Sachverständigengutachten festgestellte Wert zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht bekannt. Es kann somit nicht ausgeschlossen werden, dass diese beim Vertragsabschluss von einem wesentlich niedrigeren Wert ausgegangen sind.

Angesichts der Erkrankung und des Alters des Verkäufers (dieser wurde im Verkaufsjahr 80 Jahre alt) und der Tatsache, dass aus der Liegenschaft letztmalig im Jahr 1998 positive Einkünfte erzielt wurden und in den Folgejahren, inklusive desjenigen der Veräußerung, nur noch Verluste erwirtschaftet werden konnten und der notwendigen Sanierungsmaßnahmen, erscheint es dem Senat als durchaus schlüssig, dass die Veräußerung an den Enkel seitens des Großvaters vorrangig in der damit verbundenen Entledigung von dem erforderlichen persönlichen und finanziellen Einsatz begründet war.

Ein Indiz für diese Ansicht ist die Tatsache, dass ursprünglich ein Verkauf an den Sohn geplant war, dieser aber aufgrund des Umfangs der zu erwartenden Tätigkeiten kein Interesse am Erwerb der Liegenschaft hatte.

Auch die Übernahme der Bezahlung der beiden in der Zahlungsverpflichtung des Großvaters gelegenen Rechnungen durch den Bw. weist in diese Richtung. Zwar lässt der Zeitpunkt der Fälligkeit der beiden restlichen Kaufpreisraten eine Rücksichtnahme auf die finanziellen

Verhältnisse des Käufers erkennen, was in diesen Dimensionen nach der Lebenserfahrung nur im nahen Verwandtschaftsverhältnis zum Käufer begründet sein kann, daraus kann jedoch nicht auf die Schenkungsabsicht geschlossen werden.

Darüber hinaus findet sich in den vorgelegten Unterlagen kein einziger Hinweis auf einen – wenn auch nur unterschwellig vorhandenen Schenkungswillen, sondern wurde vielmehr gerade das Gegenteil im Kaufvertrag verankert, indem nämlich beide Vertragspartner ausdrücklich eine Anfechtungsmöglichkeit aufgrund der läsio enomis vereinbarten. Dessen Punkt „Fünftens“ lautet: Die Vertragsparteien erklären, dass ihnen der wahre Wert des Vertragsobjektes bekannt ist, sie nehmen die gesetzliche Bestimmung über die Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes zur Kenntnis..."

Hätte der Veräußerer im Bewusstsein gehandelt, mit dem Kaufvertrag aus verkehrssteuerlichen Gründen eigentlich eine Schenkung zu dokumentieren, wäre die damit verbundene "Bereicherung" vertraglich abgesichert und der Kaufvertrag doch keinesfalls so gestaltet worden, dass das formell abgeschlossene Rechtsgeschäft (in der Folge durch beide Vertragspartner oder durch deren Erben) anfechtbar ist.

Vielmehr wäre nach der Lebenserfahrung vereinbart worden, dass die Vertragsparteien auf eine Anfechtung des Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes verzichten. Gerade das ist aber, wie ausgeführt, nicht geschehen, sondern wurde ausdrücklich festgehalten, dass die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen zur Kenntnis genommen worden sind.

Da der Vertrag somit jedenfalls aus diesem Titel anfechtbar gehalten worden ist, kann nach allen Vernunftgesetzen aus ihm nicht darauf geschlossen werden, dass der Verkäufer eine Schenkung bezieht und zum Ausdruck bringen wollte und nur aus Gründen eines beabsichtigten Steuerbetrugs ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde. Somit ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht von einer "gemischten Schenkung" auszugehen.

Zwar kann in Hinblick auf der Höhe des erzielten Verkaufserlöses (objektive große Preisdifferenz zwischen Kaufpreis und Verkaufspreis) die Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden, dass Herr FR sen. dem Bw. (seinem Enkel) preislich entgegengekommen wollte, um das Haus im Familienverband zu halten. Aus einem solchem "Entgegenkommen" gegenüber einem Verwandten kann nach geltender Lehre und Judikatur noch kein Schenkungswille abgeleitet werden und begründet dieses für sich alleine, wie bereits ausgeführt noch keine gemischte Schenkung und ändert folglich auch nichts an der Beurteilung des Rechtsgeschäftes als entgeltlicher Grundstückserwerb.

Einfluss des Verkaufspreises im Jahr 2003

Festgestellt wurde, dass der im Jahr 2003 vom Bw. erzielte Veräußerungserlös mehr als doppelt so hoch wie der Einkaufspreis im Jahr 2001 war.

Die (nicht unterfertigte) Version des Kaufvertrages enthält eine "Erklärung", dass der Kaufpreis nach genauer Prüfung durch Vergleich mit ähnlich gelegenen Objekten und gewissenhafter Verkehrswertermittlung festgelegt wurde (Pkt. VI.).

Aufgrund der inhaltlichen Gestaltung der weiteren Vertragspunkte [wie z.B.: bestandsfreie Tops, Nichtübernahme der bereits vorhandenen Sanierungspläne sowie Nichtübernahme der Professionistenaufträge] wird deutlich, dass für den Käufer nicht der Erwerb eines vermieteten Mietwohngrundstückes im Vordergrund stand, sondern dass für diesen ein möglichst ausgemietetes, von der Grundsubstanz her gutes Gebäude von Interesse war, um nach Beendigung umfangreicher Sanierungsmaßnahmen (und Aufstockung) die „neu entstandenen“ Wohnungen ins Eigentum zu verkaufen.

Dazu wird festgehalten, dass Leerstehungen zwar grundsätzlich nicht den Wert eines Gebäudes beeinflussen, jedoch bei Ankauf desselben unter beabsichtigter Generalsanierung einen nicht unbedeutenden, den Kaufpreis erhöhenden Einfluss haben.

Dies zeigt sich auch im berufungsgegenständlichen Fall, in dem der Verkaufspreis gegenüber dem an den Großvater bezahlten Anschaffungspreis, aber auch über den im Gutachten festgestellten Wert, eine Preissteigerung, die nicht auf den allgemeinen Wertanstieg von Grundstücken zurückgeführt werden kann, erzielt wurde.

Es entspricht den im Geschäftsverkehr üblichen Gepflogenheiten, dass aufgrund des Zwecks der Gründung der H.H. von dieser ein über dem Verkehrswert liegender Preis bezahlt wurde.

Dass ein derart hoher Veräußerungserlös erzielt werden konnte, liegt nach Ansicht des Senates aber auch im Verhandlungsgeschick des Bw. und kann nicht als Argument dafür herangezogen werden, dass der Erstverkäufer (Großvater) seinem Enkel (dem Bw.) das Grundstück ursprünglich als gemischte Schenkung übertragen wollte.

Pflichtteilentfertigungsvertrag

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw. auf den Pflichtteilentfertigungsvertrag als Begründung dafür, dass eine gemischte Schenkung vorliegt, verweist, bzw. nach den Worten des Bw. ihm sein Großvater die Liegenschaft schenken wollte und er dafür an seine Cousins jeweils 300.000 öS zahlen sollte, ist diese Argumentation für den Senat nicht nachvollziehbar.

Auch aus dem nachgereichten Pflichtteilsentfertigungsvertrag, abgeschlossen zwischen FR sen und der gesetzlichen Vertreterin von R, lässt sich doch eindeutig ableiten, dass der im Kaufvertrag genannte Restkaufpreis sich an den zur Pflichtteilsentfertigung von R vereinbarten Beträgen orientiert hat (bzw. umgekehrt). Ein Schenkungswille an den Bw. wird dadurch nicht dokumentiert. Vielmehr kann daraus abgeleitet werden, dass der Großvater die Kinder seiner Söhne in etwa gleicher Höhe bedenken wollte, was der allgemeinen menschlichen Erfahrung und auch der Aussage von Fr. O entspricht. Aus dem Vertrag erhellt vielmehr, dass zumindest der vereinbarte Kaufpreis (und damit einerseits die Baumeister-Honorarforderung und andererseits die Pflichtteilsentfertigung) vertraglich abgesichert sein sollte und durch die Überbindung der Kaufpreisrestforderung auch an die Erben diese Sicherung auch rechtlich durchsetzbar gemacht werden sollte. Dass ein anderer als der vereinbarte Kaufpreis als angemessen erachtet worden wäre, ergibt sich auch aus einer zusammenhängenden Beurteilung der beiden Verträge nicht.

Verwandtschaftliche Beziehungen

Wenn der Bw. vorbringt, dass die Übertragung der Liegenschaft zwischen nahen Verwandten erfolgt sei und sich aus der Erfahrung des täglichen Lebens ergäbe, dass zwischen nahen Verwandten selten Kaufverträge abgeschlossen würden und daher von einer plausiblen, überwiegend unentgeltlich gewünschten Übertragung auszugehen sei, wird dies als reine Schutzbehauptung gewertet, da es dem Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren letztendlich nicht gelungen ist, eindeutige, in diese Richtung abzielende Beweise zu erbringen.

Auch die geänderte Argumentation des Bw., dass auf Grund des Faktums des Auseinanderklaffens zwischen ursprünglichen Kaufpreis einerseits bzw. Preis lt. Gutachten andererseits und Verkaufspreis ein wesentlicher Preisunterschied bestehe, verbunden mit der Tatsache, dass der Vertrag im Familienkreis abgeschlossen worden sei und folglich davon auszugehen sei, dass eine Schenkung grundsätzlich gewollt sei, vermag den Senat nicht zu überzeugen.

Festzuhalten ist, dass gemäß Lehre und Rechtsprechung für nicht schriftlich dokumentierte Verträge im Familienbereich, der Außenwirkung wesentliche Bedeutung zukommt. Eine solche Außenwirkung hat aber der Bw. in keinem Zeitpunkt nachgewiesen.

Würdigung der Zeugenaussagen:

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung erwähnt und dem Bw. mit Schreiben vom 15.5.2007 vorgehalten, hat der Notar FF bestätigt, dass die Vertragsparteien dazu

entschlossen waren, einen Kaufvertrag abzuschließen und auch mehrere Kaufvertragsentwürfe angefertigt wurden.

Dieser Aussage kommt nach Ansicht des Senates nicht nur aufgrund des Berufsstandes des Zeugen erhöhte Aussagekraft zu, sondern auch deshalb, weil er als nicht beteiligte Person, keinerlei Interesse daran hat, den Sachverhalt, anders als ihm gegenüber dargestellt, vorzubringen.

Die Behauptung des Bw., dass Rechtsanwälte und Notare Vertragsbezeichnungen immer wieder nicht nach sachgerechten Gesichtspunkten, sondern allein aus einer Beurteilung hinsichtlich der verkehrssteuerlichen Einstufung wählen, ist für den Senat eine reine, in keiner Weise nachvollziehbare Schutzbehauptung.

Nach Ansicht des Senates kommt der Bestätigung des Vaters des Bw. (FR), in der nicht von einer Schenkung, sondern nur vom "geben" gesprochen wird, aufgrund der sprachlichen Ungenauigkeit keine Aussagekraft hinsichtlich eines Schenkungswillen zu. Auch der Aussage, dass er aus Steuervermeidungsgründen auf den Abschluss eines Kaufvertrages bestanden habe, kommt insofern keine Bedeutung zu, als die beiden Vertragspartner eigenberechtigt waren und somit nicht vom Willen eines Dritten, nicht am Rechtsgeschäft Beteiligten, abhängig waren, und damit letztlich weder dokumentiert ist, dass die Vertragspartner eine Schenkung beabsichtigten, noch dass sie von sich aus einen Kaufvertrag abschließen wollten.

Im übrigen ist es für die Finanzverwaltung ohne Bedeutung, aus welchen in der Privatsphäre gelegenen Gründen (Steuervermeidungsgründe) diese Willensübereinkunft zum Abschluss eines Kaufes zustande kam.

Wenn Fr O in ihrer Erklärung aus dem Jahr 2004 von einem Verschenken des Hauses innerhalb der Familie bzw. einer Schenkung an den Enkel und von einem finanziellen Ausgleich an die beiden anderen Enkelkinder spricht, ist diesbezüglich festzuhalten, dass dies die Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich des Wertes der Liegenschaft bestätigt. Denn nur wenn man die ursprünglichen im Kaufvertrag enthaltenen (bzw. die geringfügig geänderten) Werte zugrunde legt, kommt es zu einem finanziellen Ausgleich zwischen den Enkelkindern. Damit kann aber nicht mehr von einer überwiegenden Schenkung gesprochen werden. Würde man die vom Bw. in Treffen geführten Werte

(Sachverständigengutachten/Wiederverkaufspreis) zugrunde legen, wären die beiden anderen Enkel stark benachteiligt worden. Die Aussage der Lebensgefährtin des Hrn. FR sen. ist vielmehr so zu verstehen, dass der Großvater zwar das Haus seinem Enkel geschenkt hätte, aber nur unter der Bedingung, dass dieser das Haus nicht veräußert, was sicherlich in einem

Schenkungsvertrag schriftlich fixiert worden wäre. Diesfalls wäre von diesem aber doch keine Leistung mehr an den Großvater zu erbringen gewesen.

Darüber hinaus ist auch bei der Bestätigung der ehemaligen Lebensgefährtin (die zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung 77 Jahre alt war) die Außenwirkung aufgrund des Naheverhältnisses zur Familie nicht ausreichend gegeben.

Abschließend ist festzuhalten, dass sich erst augenscheinlich anlässlich des Weiterverkaufs an die Fa. HH die Frage, ob und in welcher Höhe ein Spekulationsgewinn anfällt, stellte. Erst ab Erstellung des Gutachtens und mit den Verkaufsabsichten bemühte sich der Bw., eine gemischte Schenkung zu belegen.

Einer solchen, erkennbar vor allem auch zwecks Vereitelung der gesetzlich vorgesehenen Spekulationsbesteuerung im Jahr der Weiterveräußerung vorgenommenen „Uminterpretierung“ des seinerzeitigen Kaufvorganges kommt in steuerlicher Hinsicht nicht mehr rechtliche Relevanz zu, als den im Zeitpunkt eben dieser wirtschaftlichen Vorgänge gesetzten Fakten.

Zur Vermeidung derartiger „missbräuchlicher“ nachträglicher Umdeutungen hat der Verwaltungsgerichtshof in den schon zuvor angeführten Erkenntnissen zu Recht erkannt, dass selbst bei Unverhältnismäßigkeiten zwischen Leistung und Gegenleistung nur dann von einer gemischten Schenkung auszugehen ist, wenn sich die Vertragsparteien des teilweise unentgeltlichen Charakters nicht nur bewusst gewesen sind, sondern diese die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes auch gewollt und auch ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung bestätigt hat, dass die Behörde bei einander widersprechenden Angaben zu Recht davon ausgehen kann, dass es der Lebenserfahrung entspricht, dass die zuerst (in der ersten Aussage) gemachten Angaben (im ggst. Fall die Angabe, dass ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde) der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen. (z.B. VwGH v. 91/13/0030 v. 25.11.1992).

Somit ergibt sich aber auch für den Senat kein Anlass, den im Jahr 2001 abgeschlossenen Kaufvertrag aus den dafür maßgeblichen Verhältnissen eben dieses Jahres herauszulösen und diesen anhand später hinzugetretener Umstände nachträglich umzudeuten. Der Schenkungswille des Großvaters hätte im Jahr 2001 bestehen und dies auch ausreichend dokumentiert werden müssen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung des Spekulationsgewinnes:

Veräußerungserlös	€ 326.500,-
- Anschaffungskosten	-€ 100.165,40
- Anschaffungsnebenkosten	-€ 4.456,-
- USt	-€ 15.267,91
Summe	€ 206.610,69

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Juni 2010