

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name-Bf, Adresse-Bf, vertreten durch Dr. Thomas Keppert, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, über die Beschwerde vom 17. Februar 2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 20. Jänner 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 und betreffend Einkommensteuer 2008

1. zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

2. beschlossen:

- I. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird gemäß § 261 Abs 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die im Spruch angeführten Bescheide dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig sind im vorliegenden Fall die Fragen,

1. ob es sich bei der vorliegenden Veräußerung der Liegenschaft von der Mutter der Bf an die Bf und deren Bruder mittels Kaufvertrag um ein Veräußerungsgeschäft oder um eine gemischte Schenkung handelt und
2. ob der Wert des zurückbehaltenen und eingeräumten Wohnrechtes zu den Anschaffungskosten der Liegenschaft hinzuzurechnen ist.

Diesen Fragen liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger und Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Veranlagung der Bf erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer erging am 23. April 2009.

Mit Schreiben vom 9. November 2009 langte bei der Abgabenbehörde eine Kurzmitteilung mit der Bitte um Überprüfung ein, in der das Lagefinanzamt das Einkommensteuerverfahren führende Finanzamt davon in Kenntnis setzte, dass die Bf am 10. Mai 2006 einen Hälftenanteil einer Liegenschaft um 17.500 Euro erworben und diesen Liegenschaftsanteil am 4. Jänner 2008 um 51.000 Euro veräußert hat.

Im Zuge der Überprüfung dieser Mitteilung und Erhebung bei der Bf teilte die Bf mit, dass die Veräußerin des Grundstückes die Mutter der Bf sei. Die Bf ersuchte im Zuge mehrmaliger Telefonate die Anschaffung des Grundstückes als gemischte Schenkung zu beurteilen. Im Zuge dieser Erhebungen legte die Bf auch den Kaufvertrag betreffend die Anschaffung der Liegenschaft vor. Im Veranlagungsakt findet sich der Vermerk, dass die "Vertragsgestaltung aus Gründen der Ersparnis der Schenkungssteuer" gewählt worden sei.

Das Finanzamt hob in der Folge den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 am 20. Jänner 2010 gemäß § 299 BAO auf. Begründend wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass die Begründung für die Aufhebung sowie die Ausführungen zu den inhaltlichen Änderungen dem gleichzeitig ergangenen Sachbescheid zu entnehmen seien.

Der neue Einkommensteuerbescheid brachte Einkünfte aus Spekulationsvermögen in der Höhe von 29.996,86 Euro zum Ansatz und ergab eine Nachforderung von 13.382,84 Euro. Begründend wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass unter Anschaffung jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen sei. Auf Grund der von der Bf gewählten Vertragsgestaltung eines Kaufes, um möglicherweise eine Besteuerung durch Schenkungssteuer zu vermeiden, sei ein Kaufvertrag verfasst worden. Diese Anschaffung als gemischte Schenkung zu beurteilen, könne daher nicht zugestimmt werden.

Gegen diese Bescheid wurde Berufung erhoben. Die Bf brachte darin vor:

Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO:

Die Aufhebung eines Bescheides setze die Gewissheit über die Rechtswidrigkeit des betroffenen Bescheides voraus, die bloße Möglichkeit einer Rechtswidrigkeit reiche nicht aus. Das Finanzamt habe aber im konkreten Fall jene Feststellungen, die für eine einschlägige Beurteilung notwendig seien, gar nicht getroffen. Der Bescheid enthalte keine Feststellungen über den Wert der übertragenen Liegenschaft und die Gegenleistung. Vielmehr sei die Annahme eines Spekulationsgeschäftes nur auf den Umstand gestützt worden, dass ein Kaufvertrag verfasst worden sei. Diese Feststellung sei aber ungenügend, weil im Fall einer gemischten Schenkung auch ein Kaufvertrag verfasst werde.

Einkommensteuerbescheid 2008:

Entscheidend bei einer gemischten Schenkung sei, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollten. Es werde vom Finanzamt gar nicht bezweifelt, dass dies auch im konkreten Fall so gewesen sei. Das Finanzamt weise in der Bescheidbegründung sogar darauf hin, dass die gewählte Vertragsgestaltung eines Kaufes nur gewählt worden sei, um möglicherweise eine Besteuerung durch Schenkungssteuer zu vermeiden. Liege aber eine gemischte Schenkung vor, so sei diese für Zwecke der Spekulationsbesteuerung nicht als Anschaffung zu werten, wenn der Schenkungscharakter überwiege. Für diese Beurteilung sei darauf abzustellen, ob der Kaufpreis aus privaten Motiven weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes betrage.

Im konkreten Fall seien die Wertverhältnisse wie folgt:

- Kaufpreis 35.000 Euro
- Wohnrecht als weitere Gegenleistung: 7.006,28 Euro
- Gemeiner Wert der Liegenschaft zumindest 102.000 Euro (erzielter Verkaufserlös bei Weiterveräußerung am 4. Jänner 2008)

Das Wertverhältnis betrage daher weniger als 50 Prozent. Dementsprechend sei die Übertragung der Liegenschaft von der Mutter an ihre Kinder im Rahmen einer gemischten Schenkung erfolgt, bei der der Schenkungscharakter überwiege. Ein derartiges Rechtsgeschäft sei aber nach herrschender Verwaltungspraxis und Schrifttum als unentgeltlicher Vorgang und nicht als Anschaffung einzustufen. Somit erweise sich auch der neue Sachbescheid als rechtswidrig.

In einem ergänzenden Schriftsatz führte die steuerliche Vertretung ein Judikat des Verwaltungsgerichtshofes und einen Aufsatz mit weiteren Verweisen auf die Rechtsprechung an. Unter Verweis auf diese Rechtsprechung werde daher die Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf hat am 10. Mai 2006 gemeinsam mit ihrem Bruder die Liegenschaft der Mutter in X (Einfamilienhaus mit Garten) jeweils zur Hälfte erworben. Über diesen Erwerb wurde ein Kaufvertrag errichtet. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 35.000 Euro für die gesamte Liegenschaft vereinbart.

Die Mutter als Veräußerin hat sich das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht am gesamten Gebäude samt Mitbenützung des Gartens zurückbehalten. Das Wohnrecht wurde in dem Vertrag mit einen kapitalisierten Betrag von 7.006,28 Euro bewertet.

Die Mutter der Bf wurde am Datum 1937 geboren und ist am Datum 2006 verstorben.

Die Mutter der Bf hatte die gegenständliche Liegenschaft am 11. September 1986 durch Kauf erworben.

Die gegenständliche Liegenschaft wurde am 4. Jänner 2008 um einen Kaufpreis von 102.000 Euro verkauft.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akteninhalt auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Aufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Damit setzt die Aufhebung die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012) liegt ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vor, wenn bei der Veräußerung eines Grundstückes der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen.

Ein unentgeltlicher Vorgang ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen und zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Im geschäftlichen Verkehr kann grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts schenken wollen. Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens"

hingegen vermutet; das Vorliegen des Bereicherungswillens kann aus dem Sachverhalt erschlossen werden.

Eine gemischte Schenkung liegt bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie - aus privaten Motiven - einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen ist gegeben, 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. Für die Feststellung, ob ein solches krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen und damit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Vereinbarung zu vergleichen. Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139).

Für die Beurteilung eines allfälligen Missverhältnisses der beiden Leistungen ist auch die Frage zu beantworten, ob das zurückbehaltene Wohnrecht der Veräußerin nach Bewertung desselben als Teil der Anschaffungskosten in die Betrachtung einzubeziehen ist.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Entscheidung betreffend die Berechnung der Spekulationseinkünfte (VwGH 31.3.2011, 2007/15/0158) folgenden Standpunkt vertreten: Wäre die Einräumung des Wohnrechtes Teil der Gegenleistung, hätte die Erwerberin der Liegenschaft bereits im Besitz des Wohnrechtes sein müssen. Die Einräumung eines Wohnrechtes kann nur dann Teil der Anschaffungskosten sein, wenn der Erwerber über ein entsprechendes Recht verfügt, dessen er sich im Zuge der Anschaffung des möglichen Spekulationsobjektes begibt. Nur in diesem Fall entstünden dem Erwerber Aufwendungen, die bei der Ermittlung von Spekulationseinkünften berücksichtigt werden können. Es treffe zwar zu, dass der Kaufpreis im Fall des Erwerbes unbelasteten Wohnungseigentums entsprechend höher gewesen wäre. Richtig ist auch, dass im Fall der Anschaffung der Liegenschaft ohne Einräumung eines Wohnrechtes ein höherer Kaufpreis als Anschaffungskosten anzusetzen gewesen wäre. Erlischt das Wohnrecht hingegen durch den Tod des Berechtigten, so erfährt die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch diesen Umstand keine Minderung. Vielmehr erhöht sich der Vorteil des Erwerbers aus dem Erwerb der Liegenschaft. Diesem Standpunkt des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist der Wert des Wohnrechtes in die Betrachtung nicht einzubeziehen.

Die Frage nach dem Übereignungsgeschäft des Jahres 2006 ist eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist.

Für den vorliegenden Fall gelangt das Bundesfinanzgericht unter Würdigung der vorliegenden Tatsachen vor dem Hintergrund der angeführten einschlägigen Judikatur zu folgendem Schluss:

Die Bf hat die mittels Kaufvertrag erworbene Liegenschaft von ihrer Mutter gemeinsam mit ihrem Bruder je zur Hälfte erworben. Bei den Vertragspartnern handelt es sich somit um nahe Angehörige.

Der Erwerb erfolgte im Jahr 2006. In diesem Jahr war die Mutter der Bf bereits im 69 Lebensjahr. Wie dem Akt entnommen werden kann, ist die Mutter noch im gleichen Jahr, nämlich im November 2006, verstorben. Auf Grund des Alters der Veräußerin im Zeitpunkt der Veräußerung ist naheliegend, dass die Mutter der Bf den Nachlass regeln wollte. Dabei ist nicht ungewöhnlich, dass dabei eine Gestaltung gewählt wird, die die Abgabenlast bei Übertragung des Nachlasses möglichst gering hält. Als weiterer Beweggrund könnte auch der Ausschluss eines möglichen Pflegeregresses gegeben gewesen sein. Selbst das Finanzamt ist in seiner Entscheidung davon ausgegangen, dass die Vermeidung einer Schenkungssteuer der Grund für die Gestaltung als Verkauf der Liegenschaft gewesen sein könnte. Es entspricht dem allgemeinen Erfahrungsgut, dass Abgabepflichtige den Wunsch haben, ihr im Laufe des Lebens erworbenes Vermögen ungeschmälert ihren Erben zukommen zu lassen. Aus diesem Grund geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass mit dem Verkauf vielmehr eine Nachlassregelung als ein Veräußerungsgeschäft beabsichtigt war.

Der Umstand, dass die getroffene Regelung als Kaufvertrag abgeschlossen und dem Finanzamt angezeigt worden ist, ist wohl zu berücksichtigen, reicht für sich alleine aber nicht aus, das Vorliegen eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes schlüssig zu begründen. Die bloße Bezeichnung als Kaufvertrag wäre nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Veräußerung der Vorschreibung der Schenkungssteuer nicht entgegengestanden (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113 und VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Bei der Betrachtung des Wertes von Leistung und Gegenleistung zeigt sich folgendes Bild: Die Liegenschaft wurde um einen Kaufpreis von 35.000 Euro erworben und nach 20 Monaten um 102.000 Euro verkauft. Aus dem Akteninhalt und den für Immobilien herrschenden Bedingungen zu Beginn des Jahres 2008 ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass innerhalb von 20 Monaten von Mai 2006 bis Jänner 2008 eine Wertsteigerung von Immobilien in einem solchen Ausmaß stattgefunden hätte, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die Liegenschaft bereits im Mai 2006 einen annähernden Wert von 100.000 Euro hatte. Sie wurde also weit unter Wert verkauft. Von einem krassen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung kann daher ausgegangen werden.

Aufgrund der bestehenden Nahebeziehung der beteiligten Personen am Erwerb der Liegenschaft, dem Alter der Veräußerin der Liegenschaft und dem Missverhältnis zwischen den Anschaffungskosten und dem nach nur etwa eineinhalb Jahren später erzielten Verkaufserlös geht das Bundesfinanzgericht daher von einer gewollten Bereicherung auf Seiten der Erwerber der Liegenschaft durch die Veräußerin der

Liegenschaft im Jahr 2006 aus. Damit liegt eine gemischte Schenkung im Sinne der angeführten Judikatur vor.

Eine gemischte Schenkung stellt einen unentgeltlichen Erwerbsvorgang dar. Somit ist für die Beurteilung der Frist nach § 30 Abs 1 EStG 1988 auf den Erwerbszeitpunkt des Rechtsvorgängers, in diesem Fall der Mutter der Bf, abzustellen. Die Mutter der Bf hat die Liegenschaft im Jahr 1986 entgeltlich erworben. Damit beträgt der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Liegenschaft 22 Jahre. Der Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG 1988 wurde dadurch nicht verwirklicht. Die Bf hat keine Spekulationseinkünfte erzielt.

Damit erweist sich aber der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 23. April 2009 als richtig. Die Voraussetzung für eine Aufhebung des Bescheides im Sinne des § 299 Abs 1 BAO war damit nicht gegeben.

Eine Erörterung der von der Bf relevierten Mängel der Begründung des Aufhebungsbescheides kann daher unterbleiben.

Einkommensteuerbescheid 2008:

§ 299 Abs 3 BAO bestimmt, dass durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs 1) das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Diese Regelung entspricht der Regelung im § 307 Abs 3 BAO im Falle der Aufhebung eines Bescheides, mit dem die Wiederaufnahme verfügt wurde.

Wird somit der Aufhebungsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren), so scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Die Beschwerde richtet sich sodann gegen nicht mehr existente Sachbescheide.

Der mit dem Aufhebungsbescheid verbundene neue Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 20. Jänner 2010 scheidet somit durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 20. Jänner 2010 im Zuge des Beschwerdeverfahrens ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides befunden hat.

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Aufhebung des Sachbescheides verfügenden Bescheid (§ 299 Abs 2 BAO) entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung oder mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 richtet sich nach dem oben Ausgeführten gegen einen nicht (mehr) existenten Bescheid. Sie war daher im Sinne des § 261 Abs 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die in der gegenständlichen Entscheidung zu beantwortenden Rechtsfragen,

1. ob es sich bei der vorliegenden Veräußerung der Liegenschaft von der Mutter der Bf an die Bf und deren Bruder mittels Kaufvertrages um ein Veräußerungsgeschäft oder um eine gemischte Schenkung handelt und
2. ob der Wert des zurückbehaltenen und eingeräumten Wohnrechtes zu den Anschaffungskosten der Liegenschaft hinzuzurechnen ist,

wurden im Sinne der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst (vgl. die oben zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zur gemischten Schenkung: VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139 ; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113 und VwGH 17.12.1998, 96/16/0241; und zum Wohnrecht: VwGH 31.3.2011, 2007/15/0158).

Die Revision war daher für unzulässig zu erklären.

Wien, am 28. September 2017