



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Robert Thaller, Notar, 5110 Oberndorf bei Salzburg, Brückenstraße 12, vom 3. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. April 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Frau PK war Alleineigentümerin der lastenfreien Liegenschaft EZ 1 KG XY, bestehend aus dem Grundstück Nr. 1610/2 im Gesamtausmaß von 3.772 m² davon 151 m² für ein Gebäude.

Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 2006 schlossen die Ehegatten PK und Kommerzialrat AK und deren Tochter, die Berufungswerberin (kurz: Bw) sowie GK, einen „*SCHENKUNGSVERTRAG*“, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

„*ERSTENS:--- ÜBERGABSOBJEKT UND RECHTSVERHÄLTNISSE*

PK, geboren am, ist Alleineigentümerin der Liegenschaft (B-LNR 1):

..... (Darstellung des Grundbuchsatzes)

Mit Vermessungsurkunde des Geometerbüros , welche diesem Vertrag als Beilage ./1 (eins) in Ablichtung angeschlossen wird, wird das Grundstück 1610/2 geteilt in dieses und die Grundstücke 1610/3 und 1610/4.

Die Eltern PK und AK sind Miteigentümer der im Wasserbuch des Landes Salzburg unter Postzahl 2 eingetragenen Wasserversorgungsanlage und der Quellrechte auf Grundstück 1597/1 samt Zuleitungsrechten bis zum ungeteilten Grundstück 1610/2.

ZWEITENS: --- ÜBERGABEVEREINBARUNG

PK, geboren am, im Folgenden auch Geschenkgeberin genannt, schenkt und übergibt ihre Liegenschaft Einlagezahl 1 Grundbuch XY, an ihre Töchter (die Bw) und GK, im Folgenden auch Geschenknehmerinnen genannt, und diese übernehmen von ihrer Mutter deren, im Punkt erstens näher bezeichnete Liegenschaft Einlagezahl 1 Grundbuch XY im Schenkungswege real geteilt wie folgt und zwar:

- a) (die Bw) übernimmt das nach Teilung verbleibende Grundstück 1610/2, im restlichen Ausmaß von 2.066 m² (in Worten) samt dem darauf errichteten Gebäude R-Straße 8 (acht) und einen ideellen Hälftenanteil des Weggrundstückes 1610/4 im Ausmaß von 169 m² (in Worten).
- b) GK übernimmt das neu gebildete unbebaute Grundstück 1610/3 im Ausmaß von 1.537 m² (in Worten) und einen ideellen Hälftenanteil des Weggrundstückes 1610/4 im Ausmaß von 169 m² (in Worten).

Das in A1-laufende Nummer ersichtlich gemachte Geh- und Fahrtrecht auf Grundstück 1654/1 für das Grundstück 161072 wird dem Grundstück 1610/4 als rechtliches Zubehör gewidmet.

Weiters übergeben die Eltern PK und Kommerzialrat AK an ihre Töchter (die Bw) und GK zu gleichen Teilen die oben näher bezeichneten, im Wasserbuch des Landes Salzburg unter Postzahl 2 eingetragenen Rechte im Schenkungswege und nehmen die Töchter diese Rechte im Schenkungswege dankbar an.

DRITTENS: --- GEWÄHRLEISTUNG

Die Geschenknehmerinnen kennen die Vertragsobjekte hinreichend aus eigener Wahrnehmung. Die Geschenkgeberin haftet nicht für eine bestimmte Eigenschaft oder Beschaffenheit derselben, wohl aber dafür, dass diese mit Ausnahme der in diesem Vertrage begründeten Rechte und der Dienstbarkeit der Elektrischen Hochspannungsleitung für die Salzburger Aktiengesellschaft für Elektrizitätswirtschaft frei von Grundbuchlasten ins Eigentum der Geschenknehmerinnen übergeht. "

Das Finanzamt ermittelte für das vertragsgegenständliche Teilgrundstück der Bw einen Hilfswert in Höhe von € 54.900,00 und setzte die Schenkungssteuer für den Erwerbsvorgang mit € 16.294,00 fest.

Innerhalb offener Frist wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass laut den vorliegenden Informationen für die gesamte Liegenschaft ein Einheitswert von € 48.836,14 festgesetzt sei. Da der Bw nur eine 2.066 m² große Teilfläche übertragen wurde, auf welcher die Bw selbst bereits mit Zustimmung der Mutter in den letzten Jahren das Gebäude R-Straße 8 errichtet habe, wird ersucht, unter Zugrundelegung des anteiligen Einheitswertes für das unbebaute Grundstück die Schenkungssteuer neu zu berechnen.

Das Finanzamt gab der Berufung in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007 teilweise statt, indem es die Steuer von einem neuen Hilfswert in Höhe von € 39.200,00 berechnete und die Schenkungssteuer auf € 10.430,00 herabsetzte. Das Berechnungsblatt für den neu errechneten Hilfswert wurde als gesonderte Bescheidbegründung übermittelt.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und (erstmalig) eingewendet, dass die Bw ihrer Mutter ein Darlehen in der Gesamthöhe von € 80.320,79 gewährt hätte. Diese Darlehensschuld sei mit der Übergabe zur Verrechnung gelangt, weshalb von einer Teilentgeltlichkeit auszugehen sei. Gleichzeitig wurde ein Nachtrag zum Schenkungsvertrag vom 20. Juni 2007 übermittelt, in dem unter Punkt „Zweitens --- TEILENTGELTLICHKEIT“ folgendes festgehalten ist:

„Zug um Zug mit Übergabe des Grundvermögens haben die Vertragsparteien auch die Verrechnung des durch (die Bw) an ihre Mutter in Teilbeträgen zwischen 1.6.1995 (in Worten) und 12.11.1999 (in Worten) zugezählten Darlehens im Gesamtbetrag von ATS 1.105.238,10 (in Worten), das sind € 80.320,79 (in Worten) vereinbart, sodass wirtschaftlich und nach dem Willen der Parteien eine gemischte Schenkung der Grundstücke mit einer Teilentgeltlichkeit von € 80.320,79 vorlag. Von dieser Darlehensverrechnung hatten die Vertragsparteien den Urkundenverfasser in Unkenntnis der dadurch ausgelösten unterschiedlichen Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes und Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nicht unterrichtet.“

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt mit Bericht vom 4. Juli 2007 vor und führte unter der Rubrik „Streitpunkte“ wie folgt aus:

„Strittig ist, ob die nachträglich vereinbarte Gegenleistung (Verzicht auf Darlehensrückzahlung) die Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer mindert. Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH v. 4.11.1994, GZ. 94/16/0078, verwiesen, in

welchem der VwGH in einem vergleichbaren Fall die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat.“

Dazu wurde in der Replik vom 25. Juli 2007 eingewendet, dass - im Gegensatz zu dem angezogenen Erkenntnis - im gegenständlichen Fall die Übergabe der Liegenschaft gegen die Aufrechnung der unmittelbar gegenüber der Übernehmerin selbst bestehenden Verbindlichkeit der Übergeberin erfolgt sei. Von vornherein sei zwingend vereinbart gewesen, dass mit der Übergabe der Liegenschaft auf die auf der Liegenschaft haftende Verbindlichkeit der Mutter gegenüber der Tochter von dieser erlassen werde. Die (rückzahlbaren) Geldflüsse (=Darlehenshingaben) an die seinerzeitige Liegenschaftseigentümerin und nachmalige Übergeberin hätten dazu gedient, die Fertigstellung des Gebäudes zu ermöglichen. Lediglich durch ein Versehen der Parteien bei der Beauftragung des Urkundenverfassers sei die Aufrechnung der damit in Zusammenhang stehenden Schuld nicht ausgesprochen worden.

In dem von der Berufungsbehörde durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde ua. in den Einheitswertsakt des Finanzamtes Salzburg-Land, EW-AZ 050-2-8275/0, Einsicht genommen. In dem Vorhalteschreiben vom 11. August 2009 wurde die Bw ersucht, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen bzw. die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

1. Aus dem Einheitswertsakt ist ersichtlich, dass die Marktgemeinde T am 02.07.1993 die Errichtung eines Wohnhauses mit Garage auf dem Grundstück 1610/2 bescheidmäßig bewilligte. Bauherrin war die Mutter. Der Einreichplan war von Hrn. Kommerzialrat AK für die Bauführerin unterzeichnet. Die Bauvollendung erfolgte am 25.09.1995.
2. Das Vorbringen in der Berufung vom 3. Mai 2007, die Bw habe mit Zustimmung ihrer Mutter das Gebäude R-Straße 8 in den letzten Jahren errichtet, findet im Einheitswertakt, in dem sich die Mitteilungen der zuständigen Baubehörde befinden, keine Deckung. Es wurde daher ersucht, die entsprechenden Nachweise vorzulegen (Bauansuchen, Baurechnungen, etc.).
3. Weiters wurde der genaue Inhalt des Darlehensvertrages (Rückzahlung, Zinsen, Sicherstellung etc.) und die Vorlage von Urkunden urgierter.
4. Im Berufungsschreiben vom 3. Mai 2007 wird Bauführung auf fremden Grund und Boden geltend gemacht, während im Vorlageantrag die Verrechnung mit einer bestehenden Darlehensschuld eingewendet wird.
5. Der Einwand, die Bw hätte ihrer Mutter von 1995 bis 1999 ein Darlehen zur Fertigstellung des Gebäudes gewährt, sei insofern bemerkenswert, da die Liegenschaft immer lastenfrei war, die Vollendung bereits im September 1995 erfolgte und die Bw – im Gegensatz zur

‘Darlehensnehmerin’, die zu dem Unterhaltsansprüche gehabt haben dürfte – in den Jahren 1995 bis 1999 über kaum nennenswerte Einkünfte verfügte (Mittelaufbringung).

6. Die Eltern der Bw dürften Ende 2006 weitere Übergaben an ihre Töchter vollzogen haben. Es wurde um Vorlage der Übergabsverträge vom 28.11.2006 betreffend EZ 3 KG Z an die Bw sowie betreffend EZ 4 KG Z an die Schwester gebeten.

Mit Schriftsatz vom 6. November 2009 wurde eine ‚Aufstellung‘ über Sparbuchbehebungen („Barabhebungen vom Sparbuch Nr. 2040082760, S-Bank“) und eine Punktation des Steuerberaters übermittelt. Darin ist festgehalten:

„Ein Widerspruch zu dem bisherigen Vorbringen ist nicht gegeben. Das Gebäude wurde weitgehend nach den Wünschen der Tochter errichtet und sodann die Benutzungsbewilligung erwirkt. Die endgültige Finalisierung (Armaturen, Beleuchtungskörper, Böden, Kachelofen etc.) ist dann auf Kosten der Tochter gemäß ihren Vorgaben erfolgt und daher hat sie sich auch quasi als ‚Errichterin‘ gesehen.“

Eine Aufstellung über die Abhebungen vom Sparbuch der Tochter liegt bei (insgesamt ATS 1.105.238,10 = € 80320,79). Die Übergabe hat sich dann auf Grund verschiedener Umstände (Regelung der gesamten Vermögensübergabe, Grundstücksteilung usw.) immer wieder verzögert.

Subjektiv für die Tochter war klar, dass das Gebäude für sie errichtet wurde und sie hat demnach im Hinblick auf die unmittelbar bevorstehende Grundstücksübergabe ohne gesonderte Vereinbarung auch die Fertigstellung, wie oben beschrieben (die nicht mit dem für die Kollaudierung erforderlichen Fertigstellungsgrad ident ist), bewerkstelligt.

Formal ist dieser Vorgang jedoch als ‚Darlehen‘ zu werten, da die mit dem Gebäude fest verbundenen Einrichtungen zivilrechtlich das Schicksal mit der Liegenschaft teilen, sie jedoch mit Erfolg die Rückerstattung der bezahlten Beträge begehren kann.

Nachdem für die Parteien diese strenge Unterscheidung nicht geläufig war, ist beim Übergabsvertrag dieser Umstand nicht gleich berücksichtigt worden, wurde aber sofort nach Bekanntwerden durch einen Nachtrag zum Übergabsvertrag festgehalten.

Ein förmlicher Darlehensvertrag wurde daher zu dieser Zeit nicht ausgefertigt, da im wesentlichen die Arbeiten schon von der Tochter beauftragt und bezahlt wurden und sie sich als Gebäudeeigentümerin gesehen hat, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt nicht im Grundbuch aufgeschiessen ist.

Die Bemessung der Schenkungssteuer vom gesamten Einheitswert ohne Berücksichtigung der von der Tochter getragenen Aufwendungen würde somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht gerecht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwenders bereichert wird;

Nach § 938 ABGB heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung. Der wesentliche Unterschied zwischen bürgerlich-rechtlichen Schenkungen und anderen freigebigen Zuwendungen unter Lebenden besteht darin, dass bei der Schenkung Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung, bei der freigebigen Zuwendung aber nur der einseitige Wille einer Bereicherung des Bedachten auf Seiten des Zuwendenden vorliegt. Bei der freigebigen Zuwendung ist sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst; andernfalls liegt eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vor. Der Begriff der freigebigen Zuwendung schließt daher den der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes ein.

Bei der bürgerlich-rechtlichen Schenkung liegt Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung vor. Der Wille zu bereichern muss aber auch bei freigebigen Zuwendungen beim Zuwendenden vorhanden sein. Dieser Wille muss allerdings kein unbedingter sein. Es genügt vielmehr, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zug der Abwicklung des Geschäfts ergibt (vgl. VwGH vom 24.05.1991, 89/16/0068, mwN).

Eine solche Zuwendung liegt etwa dann vor, wenn der Leistung eines Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche "gemischte Schenkung" kommt somit bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht.

Bei der Feststellung, ob ein krasses Missverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu

vergleichen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung das Erkenntnis des VwGH vom 27.05.1999, ZI. 96/16/0038, VwSlg 7.408/F).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu treffen (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 27.05.1999 und vom 23.01.2003, ZI. 2002/16/0104), weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. VwGH vom 04.12.2003, ZI. 2002/16/0246, VwSlg 7.882/F); dies auch aus der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (vgl. VwGH vom 16.11.1995, 93/16/0051).

Liegt danach eine (gemischte) Schenkung vor, richtet sich die Bewertung, die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, nach § 19 ErbStG.

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass aufgrund der Gegenüberstellung des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaft und einer allenfalls vom Bw begehrten Gegenleistung eine Schenkung vorliegt.

Gegen die Neuberechnung des Hilfswertes für das erworbene Teilgrundstück in der Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007 wurde keine Einwendungen erhoben.

Auch unter Berücksichtigung der von der Bw beantragten Gegenleistung in Höhe von € 80.320,79 würde es zu einer Festsetzung der Schenkungssteuer kommen, da der 3fache Hilfswert des übertragenen (Teil-)Grundstücks € 117.600,00 beträgt.

Einiger Streitpunkt ist daher ist, ob die von der Bw geltend gemachte Gegenleistung in Höhe von € 80.320,79 bei Berechnung der Schenkungssteuer steuermindernd zu berücksichtigen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer zivilrechtliche Gültigkeit – voraus, dass sie

a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl.

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 167 E 329, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nach § 983 ABGB kommt ein Darlehensvertrag als Realvertrag mit der tatsächliche Übergabe verbrauchbarer Sachen zustande; wiewohl daher Schriftlichkeit nicht zwingend erforderlich ist, entfaltet z.B. die Einstellung einer Schuldpost in die Bilanz, sofern diese den internen Unternehmenskreis nur für Zwecke der Abgabenbehörde verlässt, keine genügende Beweiskraft (vgl. VwGH vom 14.09.77, 0027/77). Ebenso sind Handbelege ohne Empfangsbestätigung nicht geeignet, die Leistung von Darlehenszinsen zu belegen (vgl. VwGH vom 20.12.82, 81/13/0036, 82/13/0207). Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten im Regelfall klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (vgl. VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0032).

Für mangelnde Fremdüblichkeit spricht z.B.: Keine Verpflichtung zur Rückzahlung der Geldbeträge binnen einer bestimmten Zeit; Verbuchung von Zinsen ohne tatsächliche Auszahlung (vgl. VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0067); Verzicht auf konkrete Rückzahlungsvereinbarungen (vgl. VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0032); Hingabe von Beträgen in ATS-Millionenhöhe ohne schriftliche Rückzahlungsvereinbarung an eine zu diesem Zeitpunkt bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliche Schuldnerin, ohne die Forderungen durch schriftliche Verträge oder nach außen tretende Sicherstellungen abzusichern (vgl. VwGH vom 27.11.2002, 99/15/0083); Hingabe von Darlehensbeträgen in einer Höhe von insgesamt rd. 45 Mio. ATS mit einer Darlehenslaufzeit von 20 Jahren, ohne darüber eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (etwa Tilgung, Verzinsung, Sicherheiten) zu verfassen (vgl. VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0179); kein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch wäre bereit, einer ihm fremden Person ohne attraktiven Ertrag ein riskantes Darlehen zu gewähren (vgl. VwGH vom 26.11.2006, 2002/13/0173); keinerlei schriftliche Unterlagen über die Darlehensgewährung, Verzinsung, Rückzahlungsvereinbarung und Sicherheiten sowie Beginn der Rückzahlung erst drei Jahre nach Zuzählung bei fehlenden Sicherheiten (vgl. VwGH vom 08.02.2007, 2004/15/0149).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den konkreten Berufungsfall folgendes:

Die Amtspartei verweist in ihrem Vorlagebericht auf das Erkenntnis des VwGH vom 04.11.1994, 94/16/0078. Die Bw wendet in ihrem ergänzenden Schriftsatz zu Recht ein, dass sich der konkrete Berufungsfall in einem wesentlichen Punkt unterscheidet. Während das Höchstgericht in dem zitierten Erkenntnis zum dem Schluss gekommen ist, dass eine nachträglich vereinbarte zusätzliche Gegenleistung vorliegt, bringt die Bw im gegenständlichen Fall vor, dass die Gegenleistung bereits Teil des Vertrages gewesen sei und nur durch einen Irrtum oder Missverständnis erst nach Vertragsabschluss dem Vertragserrichter bekannt geworden wäre. Dies sei von den Vertragsparteien im Nachtrag vom 20. Juni 2007 dokumentiert worden.

Faktum ist, dass der strittige ‚Darlehensvertrag‘ erstmalig nach dem Ergehen des Schenkungssteuerbescheides nach Außen hin in Erscheinung getreten ist und im Ergebnis zu einer Verminderung der progressiven Schenkungssteuer führen würde.

Es gibt keine schriftlichen Unterlagen über die Darlehensgewährung.

Der Bw hat zwar eine ‚Aufstellung‘ von möglichen Barabhebungen vorgelegt (eine Auflistung von verschieden hohen Teilbeträgen beginnend mit 1.6.1995 [S 60.000,00] bis 12.11.1999 [S 17.000,00]), ein konkreter Zusammenhang zu einer bestimmten Verwendung, geschweige denn zu einem ‚Darlehensvertrag‘, ist daraus aber nicht erkennbar.

Es wurden keine Rechnungen, die von der Bw beauftragt und beglichen wurden, vorgelegt. Die Bedenken betreffend Mittelaufbringung blieben unbeantwortet.

Der Inhalt des Vertrages, der zu einer Darlehensforderung oder einem Forderungsrecht geführt haben soll, ist vollkommen unklar. Das Vorliegen einer Rückzahlungs- oder Zinsenvereinbarung wurde nicht vorgebracht und ist auszuschließen.

Keinerlei schriftliche Unterlagen über die Darlehensgewährung, keine Verzinsung sowie Rückzahlungsvereinbarung und Sicherheiten sind jedenfalls fremdunüblich.

Völlig unklar ist auch, wie viele ‚Darlehensverträge‘ eigentlich zustande gekommen sein sollen.

Auch wenn die Bw Investitionen in das Gebäude getätigt haben sollte, so ist daraus nicht unbedingt abzuleiten, dass eine echte Verbindlichkeit, wie zwischen Fremden üblich, entstanden ist. Es obliegt der Bw die genauen Umstände des Vertragsverhältnisses darzulegen und glaubhaft zu machen.

Die strittige ‚Darlehensforderung‘ erfüllt keine der von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung.

Aus den oben angeführten Gründen wird daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass eine Gegenleistung (Gegenverrechnung mit einer Darlehensforderung) in Höhe von € 80.320,79 nicht bestanden hat.

Die Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007 entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 11. März 2010