

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. W ERB, LA , ERN 3, vertreten durch Dipl. VWT Günther FRA , Wirtschaftstreuhänder, 5310 MS, HOSTR 52 vom 4. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes BV vom 12. Dezember 2001 betreffend Einkommensteuer 1997 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1997 und 1999 wurden ursprünglich erklärungsgemäß erlassen.

Im Jahr 2001 wurde über die Jahre 1996 bis 1999 eine Betriebsprüfung abgehalten.

Neben anderen, nicht streitgegenständlichen Änderungen, stellte die Betriebsprüfung in Punkt 16) "Spekulationseinkünfte" des Schlussbesprechungsprogramms vom 29.10.2001 Folgendes fest:

a) Seegrundstück

Kaufvertrag vom 18.7.1991

Verkauf 14.11.1997

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 13. Juni 1991 wurde das Grundstück von Frau TE an SWRr (je zur Hälfte) veräußert. Zwischen der Verkäuferin und den Käufern besteht kein verwandtschaftliches

Verhältnis. Lt. RB bestand zwar kein verwandschaftliches Verhältnis, jedoch ein Naheverhältnis zwischen den Ehegatten ERB und Frau E. Dr. ERB kümmerte sich auch über sein ärztliche Verpflichtung hinaus um Frau E. Die Ehegatten Dr. ERB wurden auch im Erbweg von Frau E bedacht (persönliche Gegenstände).

Es handelt sich hierbei um eine Seegrundstück mit einer Fläche von 2.255 m² (Seeufer 40 Laufmeter). Auf dem Grundstück befand sich lt. Bewertungsakt ein Einfamilienhaus mit 99 m² Nutzfläche in einfacher Bauweise, nicht unterkellert, ohne Zentralheizung, eine Garage und ein Bootshaus. Im Kaufpreis sind 200.000,00 S für Einrichtungsgegenstände lt. einer dem Vertrag beigelegten Inventarliste beinhaltet.

Der Kaufpreis setzt sich wie folgt zusammen:

Barzahlung	1.500.000,00 S,
lebenslängliche monatliche Leibrente von	45.000,00 S.

Zusätzlich wurde der Verkäuferin das lebenslängliche unentgeltliche und ungeteilte Wohnungsrecht eingeräumt.

Im Kaufvertrag wurde auch ausdrücklich festgehalten, dass auf das Recht verzichtet wird den gegenständlichen Vertrag wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes des Vertragsgegenstandes anzufechten. Das o.a. Grundstück wurde von Herrn und Frau E je zur Hälfte im Jahr 1956 durch Kauf erworben. Nach dem Tod des Ehegatten 1963 war Frau E Alleineigentümerin.

Das G= liegt rechtsufrig der Mündung in den SEE bzw. angrenzend an den BACH des Sägewerks L. Nach dem Gefahrenzonenplan für die Gemeinde s am SEE liegt der an den BACH angrenzende Grundstücksstreifen in einer Breite von etwa 6 Meter in der roten Gefahrenzone, die übrige Grundstücksfläche liegt zur Gänze in der gelben Gefahrenzone wegen möglicher Überflutung durch Hochwasser des WBACH.

Zum Zeitpunkt des Kaufes betrug der Einheitswert des Grundstückes ohne die 35 %-ige Erhöhung 721.000,00 S. Am 7.9.1992 wurde von den Ehegatten Dr. ERB ein Antrag auf Wertfortschreibung dieses Grundstückes beim Finanzamt BV gestellt. Der Antrag wurde damit begründet, dass das Grundstück durch die Nähe zum Europabad einer massiven Lärm- und Schmutzbelästigung ausgesetzt ist und dass durch das Angrenzen der Feuerwehrschule und durch die Mündung des WBACH das Grundstück deutlich niedriger zu bewerten ist als Grundstücke ohne diese Mängel. Dem Antrag wurde stattgegeben und der Einheitswert ab 1.1.1992 wurde auf 424.000,00 S (ohne die 35 %-ige Erhöhung) festgesetzt.

Lt. Kaufpreissammlung beim Finanzamt BV ergeben sich für Grundstücke in der Gemeinde S am SEE NWBA folgende Kaufpreise pro m²: Die unten angeführten Grundstücke befinden sich in der gelben Gefahrenzone des WBACH , grenzen direkt an den SEE (mit entsprechender Uferlänge) und sind bebaubar.

1. Verkauf 1990 6.101 m² inklusive Sommerhaus mit 177 m² Uferlänge ca. 50 Meter 1.250,00 S pro m².
2. Verkauf 1988 1.250 m² Uferlänge ca. 30 Meter 1.200,00 S pro m².
3. Verkauf 1984 1.387 m² Uferlänge ca. 25 Meter 940,00 S pro m².

Von der Verkäuferin Frau TE , wie auch von den Käufern, Ehegatten DDr. ERB wurde die Leibrente einkommenssteuerlich als Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente geltend gemacht. Von der Verkäuferin Frau TE wurde die Rente erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG, als sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG versteuert.

Von den Käufern Ehegatten DDr. ERB wurden die Rentenzahlungen (je zur Hälfte) erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als Sonderausgaben gem. § 18 EStG in Abzug gebracht.

Frau TE wurde 1904 geboren und befand sich im Zeitpunkt des Verkaufes im 87. Lebensjahr.

Der versicherungsmathematische ermittelte Kapitalwert wurde lt. vorgelegten Unterlagen wie folgt ermittelt:

Barbetrag	1,5 Mio. S
Leibrente jährlich 540.000,00 S, Verrechnungszinssatz 5,5 %, Alter zum Zeitpunkt des Verkaufes 87, Faktor 2,8069	ergibt 1.515.726,00 S
Wohnungsrecht	24.000,00 S
Versicherungsmathematisch ermittelter Wert	3.039.726,00 S

Ein Schätzungsgutachten betreffend Verkehrswert der Liegenschaften im Jahr 1991 wurde nicht erstellt.

Frau E ist im Jahr 1996 verstorben.

Die tatsächlichen Zahlungen setzen sich wie folgt zusammen:

Barzahlung	1,5 Mio. S
1991	315.000,00 S
1992	540.000,00 S
1993	540.000,00 S
1994	540.000,00 S
1995	540.000,00 S
1996	180.000,00 S
Gesamt	4.155.000,00 S
Davon wurden als Sonderausgaben geltend gemacht	2.115.000,00 S

Der kapitalisierte Rentenwert gem. § 16 BewG entspricht 540.000,00 S (1 x).

Im Winter 1996/1997 wurde das Gebäude durch einen Glimmbrand in Mitleidenschaft gezogen. Die Innenräume waren stark verraucht und verroestet. Eine Versicherungsentschädigung wurde ausbezahlt. Die entsprechende Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 12.9.1997 FH ist noch vorzulegen. Das oben genannte Grundstück wurde mit Kaufvertrag am 12. September 1997 von den Ehegatten DDr. ERB um 11.600.000,00 S an Mag. Irene F (51/100stel) und an Dr. Ulrike H (49/100stel) verkauft. Ein Gebäude wurde neu errichtet.

Nach Ansicht der Steuerpflichtigen handelt es sich beim Erwerb des o.a. Grundstückes 1991 um eine gemischte Schenkung (auf Grund des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung) und nicht um einen Anschaffungsvorgang. Somit ist bei der Berechnung der Spekulationsfrist im Falle eines Weiterverkaufes gem. § 30 EStG auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen, und dieser Anschaffungszeitpunkt liegt außerhalb der Spekulationsfrist.

Rechtliche Würdigung:

Gem. § 30 EStG liegt ein Spekulationsgeschäft bei Grundstücken dann vor, wenn bei einem Veräußerungsgeschäft der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Der unentgeltliche Erwerb stellt keine Anschaffung gem. § 30 EStG dar. Für die Bemessung der Spekulationsfrist bei unentgeltlichem Erwerb ist somit auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche würde allerdings voraussetzen, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Ein preisliches Entgegenkommen gegenüber einem nahen Verwandten begründet aber allein noch keine Schenkung. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten Vertrag schließen wollen.

Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. Eine gemischte Schenkung liegt 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, wie beim Freundschaftskauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügte oder sich die Partner des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Werten nicht bewusst waren. Erforderlich ist vielmehr, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Grundsätzlich gilt das Prinzip des subjektiven Äquivalenz kraft der Privatautonomie steht es den vertragsschließenden Parteien vor, eine Zuwendung und die Gegenleistung als gleichwertig anzusehen (dazu VwGH vom 23. Oktober 1990, 90/14/0102).

Für die Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung sind grundsätzlich die Verkehrswerte maßgeblich.

Beim Erwerb eines Betriebs gegen Gewährung einer Rente an den bisherigen Inhaber ist in der Regel ein Kauf anzunehmen. Nur dort ist das Vorliegen eines Kaufvertrages zu verneinen, wo bei der gesamten Transaktion der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht, was im allgemeinen nur bei Geschäften zwischen nahen Verwandten anzunehmen sein wird. Renten sind steuerlich schon dann als Veräußerungsrenten zu behandeln, wenn im Gesamtbild die Merkmale einer entgeltlichen Veräußerung überwiegen. Ein krasses Missverhältnis zwischen dem Wert eines Wirtschaftsgutes und dem Wert der Rente, gegen die es übereignet wird, spricht für eine Versorgungsrente. Allein dieses Missverhältnis genügt noch nicht eine Kaufpreisrente auszuschließen. Es muss vielmehr bei dem Gesamtbild der Transaktion der Versorgungsgedanke in Vordergrund stehen (dazu VwGH vom 12. Jänner 1972, 1828/71 und VwGH vom 23. Mai 1973, 1741/72).

Im gegenständlichen Fall wurde bereits vom Bw. selbst im Jahr 1992 der Einwand vorgebracht, dass dieses Grundstück auf Grund der o.a. Mängel niedriger zu bewerten ist, .

Auch nach Aushebung von Vergleichspreisen lt. Kaufpreissammlung konnte von der BP festgestellt werden, dass Grundstücke in dieser Lage einen geringeren Kaufpreis erzielen. Lt. diesen Vergleichspreisen ergibt sich kein krasses Missverhältnis zwischen dem Wert des Wirtschaftsgutes und dem versicherungsmathematisch ermittelten Wert ergeben.

Der nach außen hin objektiv erkennbare Wert betreffend der Rente wurde auch von beiden Seiten offen gelegt, da die Rente einkommenssteuerlich als Gegenleistungsrente erklärt wurde. Aus dieser Tatsache ist keinesfalls ersichtlich, dass die Parteien jedenfalls einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen, sich also des Missverhältnisses der gegenseitigen Leistung bewusst sind.

Nach Ansicht der BP unterliegt der Verkauf des oben genannten Grundstückes im Jahr 1997 der Besteuerung gem. § 30 EStG.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes, also neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten, wie Vertragserrichtungskosten, Rechtsgebühren und Grunderwerbsteuer.

Bei Leibrenten werden als Anschaffungskosten grundsätzlich nur die tatsächlichen Zahlungen angesetzt. Stirbt der Verkäufer bevor die Zahlungen den Barwert erreicht haben, dann sind daher nur die tatsächlichen Zahlungen als Anschaffungskosten anzusetzen. Überschreiten dagegen die Zahlungen den Rentenbarwert, dann tritt dieser an die Stelle der tatsächlichen Zahlungen; denn die über den Rentenbarwert hinausgehenden Zahlungen sind als Sonderausgaben abzugsfähig; würde man sie zu den Anschaffungskosten zählen, dann wären sie damit steuerlich doppelt berücksichtigt (Sonderausgaben und Kürzung der Spekulationsgewinne). Daher sind als Anschaffungskosten die tatsächlichen Zahlungen, höchstens aber der Rentenbarwert anzusetzen. Zu den Werbungskosten gehören insbesondere Aufwendungen in Zusammenhang mit der Veräußerung, wie Vermittlungskosten, Vertragserrichtungskosten, Kosten für Zeitungsanzeigen und Rechtsanwalts- und Notariatskosten. Auch Zinsen die auf die Finanzierung der Anschaffungskosten bis zur Veräußerung entfallen, gehören unter bestimmten Voraussetzungen zu den Werbungskosten.

Steuerliche Feststellung:

Anschaffungskosten 1991	Einmalzahlung 1,5 Mio. S,
	Rentenbarwert 540.000,00 S.

Die restlichen Rentenzahlungen wurden als Sonderausgaben geltend gemacht.

Nebenkosten

Grunderwerbssteuer	65.776,00 S,
gesamt	2.105.776,00 S.
Verkaufserlös 1997	11.600.000,00 S.

Der Erlös wurde 1997 vereinnahmt.

Werbungskosten

Es wird ersucht allfällige Werbungskosten bekannt zu geben.

Einkünfte aus Spekulation	gesamt	9.494.224,00 S
Dr. W ERB	1/2	4.747.112,00 S
Dr. S ERB	1/2	4.747.112,00 S

b) GRUND2

Kaufvertrag vom 27.7.1990

Verkauf 11.11.1999

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 1990 wurde das Grundstück BG 4, mit der GRNr von Herrn G Bruno an die Ehegatten Dr. W und Dr. S ERB (je Zur Hälfte) veräußert. Der Kaufpreis beträgt gesamt 2.700.000,00 S, davon entfallen 1.888.695,00 S auf Barzahlung und 811.304,00 S auf übernommene Bauspardarlehen. Nach Auskunft des Steuerberaters wurde auch der Barkaufpreis iHv. 1.188.695,00 S fremdfinanziert.

Das Grundstück BG 4 wurde lt. Unterlagen im Veranlagungsakt erstmals 1991 vermietet. Lt. Auskunft des Steuerberaters wurde auch im Jahr 1991 eine Möbelablöse iHv. 500.000,00 S (nicht im Kaufpreis enthalten) an G Bruno und Maria geleistet. Im Anlageverzeichnis 1991 zu BG 4 wurden Einrichtungsgegenstände iHv. 200.000,00 S aktiviert. Es wird daher von der BP angenommen, dass von den gekauften Möbeln, auch nur die Möbeln im Wert von 200.000,00 S im Gebäude BG 4 verwendet wurden und auch beim späteren Verkauf an Dr. TI als Inventar aufscheinen. Zu dieser Zeit war das Gebäude auch an G Bruno und Maria vermietet (Verkäufer). Ab dem Jahr 1992 wohnten lt. Auskunft der Gemeinde UNT die Familie KÖ bis 8/98 im Gebäude BG 4. Anschließend wohnten Frau KR Beatrix und Nicole im Gebäude BG 4. Es ist anzunehmen, dass diese Personen eingemietet waren. Mit Kaufvertrag vom 11. November 1999 wurde das Grundstück BG 4, an Herrn Dr. Walter und Ingrid TI um

3.980.000,00 S verkauft. Seitens der Bp. wird davon ausgegangen, dass der Gesamtbetrag im Jahr 1999 bezahlt wurde.

Im Jahr 1993 wurde beim Objekt Berggasse 4 vom Finanzamt Vöcklabruck Liebhaberei festgestellt.

Zur Überprüfung des Liebhabereitbestandes wurde im Jahr 1993 eine Prognoserechnung vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass erst nach 14 Jahren ein Gesamtüberschuss möglich ist.

Das Gebäude wurde mit Anschaffungskosten iHv. 909.000,00 s aktiviert. Auf Grund und Boden entfielen somit 1.791.000,00 S vom Gesamtkaufpreis um 2,7 Mio. Bauspardarlehen wurden iHv. 811.000,00 S übernommen.

Eine Aufstellung der Fremdkapitalzinsen lt. Prognoserechnung und der tatsächlichen Zinsen für Bauspardarlehen stellt sich wie folgt dar:

	Zinsen lt. Prognoserechnung	tatsächliche Bausparzinsen lt. Aufstellung Steuerberater
1990	0	23.928
1991	51.803	50.085
1992	84.816	43.198
1993	81.568	39.474
1994	76.603	34.192
1995	71.340	25.293
1996	65.762	
1997	59.849	
1998	53.581	
1999	49.447	
Zwischensumme	594.769	216.169
2000	46.875	
2001	44.149	
2002	41.259	

2003	38.195	
2004	31.508	
2005	27.861	
gesamt	824.616	216.169

Lt. Auskunft des Steuerberaters wurde für den Barkaufpreis iHv. 1.888.695,00 S ein Darlehen aufgenommen. Unterlagen betreffend dieses Darlehens sind vorzulegen. Darlehenssumme, Zinsenaufstellungen der einzelnen Jahre, eventuelle Aufstockungen des Darlehens usw.

Es ist jedoch aus der Gegenüberstellung der Zinsen lt. Prognoserechnung und der Bauspardarlehenszinsen ersichtlich, dass lt. Prognoserechnung Zinsen betreffend Darlehen für einen Barzahlungsbetrag beinhaltet sein müssen.

Folgende Anschaffungskosten wurden bisher vom Steuerberater bekannt gegeben:

Anschaffung	2,7 Mio. S
Grunderwerbsteuer	96.390,00 S
Rechtsanwaltskosten	123.000,00 S
Notar	34.683,00 S
Eintragungsgebühr	27.000,00 S
Übertragung Bauspardarlehen	15.370,00 S
	2.996.443,00 S

Folgende Instandsetzungsaufwendungen wurden bisher vom Steuerberater bekannt gegeben.

Zufahrt	114.220,00 S
Maler	9.600,00 S
Tischlerei	19.680,00 S
Mäher	22.480,00 S
Dach	967,00 S
Türverkleidungen	14.754,00 S
Kantholz	9.000,00 S

IBJKO	12.240,00 S
	202.941,00 S

Folgende Werbungskosten und Veräußerungskosten wurden vom Steuerberater bekannt gegeben:

Beratung Kaufvertrag Dr. Tietze	48.000,00 S
Bausparzinsen	216.170,00 S
	264.170,00 S
Gesamt AK, Instandsetzungen und Werbungskosten	3.463.554,00 S

Lt. Steuerberater sind im Kaufpreis Dr. TI iHv. 3.980.000,00 S auch Inventar (Möbel) beinhaltet, das vom Kaufpreis auszuscheiden wäre und neben den Bausparzinsen sind auch andere Fremdkapitalzinsen angefallen, die bisher von ihm nicht berücksichtigt wurden.

Lt. Erhebung bei Dr. TI wurde von der Bp. festgestellt, dass der ursprüngliche Kaufvertrag betreffend Verkauf Liegenschaft BG 4, 5 Mio. S beträgt. Dieser Kaufvertrag wurde dann auf drei einzelne Verträge aufgespaltet. Der Kaufpreis setzt sich zusammen aus, Kauf der Liegenschaft 3.980.000,00 S, Kauf des Inventars 1 Mio. S und Kauf des $\frac{1}{30}$ Anteiles der Liegenschaft EZ 795 KG 50111 20.000,00 S.

Rechtliche Würdigung.

Gem. § 30 EStG liegt ein Spekulationsgeschäft bei Grundstücken dann vor, wenn bei einem Veräußerungsgeschäft der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Der unentgeltliche Erwerb stellt keine Anschaffung gem. § 30 EStG dar.

Die Spekulationseinkünfte gem. § 30 EStG werden wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös
-Anschaffungskosten
-Herstellungsaufwendungen
-Instandsetzungsaufwendungen
-Werbungskosten.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes, also neben dem Kaufpreis auch die Nebenkosten, die

Vertragserrichtungskosten, die Rechtsgebühren und Grunderwerbsteuer. Zu den Werbungskosten gehören insbesondere Aufwendungen in Zusammenhang mit der Veräußerung, wie Vermittlungskosten, Vertragserrichtungskosten, Kosten für Zeitungsanzeigen und Rechtsanwalts- und Notariatskosten. Auch Zinsen, die auf die Finanzierung der Anschaffungskosten bis zur Veräußerung entfallen, gehören unter bestimmten Voraussetzungen zu den Werbungskosten.

Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten aus der Schuldaufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten sind bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen, wenn das Spekulationsobjekt keinen anderen Einkunftsquelle und keinen abzugsschädlichen Zwecken gem. § 20 EStG gedient hat. Bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte wirken sich die Zinsen im vorliegenden Fall nur insofern aus, dass sie zusammen mit den anderen Ausgaben die Mieteinnahmen aus der Liebhaberei-Tätigkeit übersteigen.

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der nicht zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten gehört und den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert. Diese sind auf 10 Jahre verteilt. Keine Instandsetzungen liegen vor bei laufenden Wartungsarbeiten, Reparaturen (auch wenn diese nicht jährlich anfallen), Ausmalen von Räumen, Ausbesserungen des Verputzes usw.

Instandsetzungsaufwendungen sind nach den Spekulationsrichtlinien auch dann den Anschaffungskosten hinzuzurechnen, wenn sie im Rahmen der Einkünfte aus V+V als Werbungskosten und bei privater Nutzung als Sonderausgaben abgesetzt worden sind.

Steuerliche Feststellung:

Da bisher keine Unterlagen über die Mieteinnahmen BG 4 und keine Unterlagen über die Fremdfinanzierung des Barzahlungsbetrages bei Kauf (Zinsenaufstellung) vorgelegt wurden, wird von der BP die 1993 eingereichte Prognoserechnung betreffend Liebhabereibetrachtung für die Ermittlung der abzugsfähigen Zinsen herangezogen. Auf Grund dieser ergibt sich folgende Berechnung:

Einnahmen 1990 bis 1999	986.804,00 S
AfA Gebäude und Einrichtung	-302.112,00 S
Laufende Werbungskosten	-116.706,00 S
Instandhaltungen (-setzungen)	-220.243,00 S
FK-Zinsen	-594.769,00 S
Zinsen abzugsfähig bei Ermittlung der	-247.026,00 S

Einkünfte aus Spekulation	
---------------------------	--

Als Instandsetzungskosten können lt. BP von den beantragten Kosten nur die Kosten 1994, die auf die Zufahrt entfallen anerkannt werden. Bei den anderen Kosten handelt es sich um laufende Wartungsarbeiten bzw. kleine Reparaturen.

Die Spekulationseinkünfte gem. § 30 EStG werden wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös	3.980.000,00 S
- Anschaffungskosten	-2.996.443,00 S
- Herstellungsaufwendungen	
- Instandsetzungsaufwendungen	-114.220,00 S
Werbungskosten	-48.000,00 S
- Zinsen	-247.026,00 S
Einkünfte nach § 30 EStG gesamt	574.311,00 S
	574.300,00 S
Dr. ERB W 1/2	287.150,00 S
Dr. ERB S 1/2	287.150,00 S

Zu Punkt 16a wurde bei der Schlussbesprechung keine Einigung erzielt und ergänzend von der Betriebsprüfung festgehalten:

Da bisher keine Unterlagen betreffend Anschaffungskosten bzw. Werbungskosten beigebracht wurden, werden seitens der BP noch Kosten geschätzt.

Zu den Anschaffungskosten Vertragserrichtungskosten usw. 100.000,00 S

Zu den Werbungskosten Vermittlungskosten usw. 100.000,00 S

Einkünfte aus Spekulation Grundstück Weißenbach 9.294.224,00 S.

Entsprechend der Meinung der Betriebsprüfung wurden vom Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1997 und 1999 wieder aufgenommen und die Spekulationseinkünfte in der von der Betriebsprüfung ermittelten Höhe in den Bescheiden berücksichtigt (Bescheide vom 19. Dezember 2001).

Nach Verlängerung der Berufungsfrist wurde mit Schriftsatz vom 3. März 2002 gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1999 Berufung erhoben.

Begründend wurde hinsichtlich des Verkaufes 1997 (Grundstück WBA) ausgeführt, dass die Ehegatten ERB am 13. Juni 1991 die Liegenschaft WBA am SEE von Frau TE erworben hätten. Das Seegrundstück im Ausmaß von 2.255 m² umfasse ein kleines Einfamilienhaus und eine Bootshütte. Als Gegenleistung seien eine Einmalzahlung von 1.500.000,00 S und eine monatliche Leibrente von 45.000,00 S an die am 21. August 1904 geborene Frau E vereinbart worden. Am 14. November 1997 sei diese Liegenschaft um 11.600.000,00 S verkauft worden. Das Finanzamt sei im Zuge der BP zur Ansicht gelangt, dass es sich beim Erwerb der Liegenschaft um einen Kauf handle, da kein krasses Missverhältnis zwischen dem versicherungsmathematisch ermittelten Wert und den üblichen Kaufpreisen in dieser Lage vorliege und das auch der Versorgungsgedanke bei dem Gesamtbild der Transaktion im Vordergrund stehen müsste, was nach Ansicht des Finanzamtes nicht der Fall sei.

Zum Versorgungsgedanken führte der Bw. aus, dass bereits im BP-Bericht die Betriebsprüferin feststelle, dass die Betreuung der Frau E durch Herrn Dr. ERB und seine Familie weit über die ärztliche Verpflichtung hinaus gegangen sei. Frau E habe allein in ihrem Haus in WBA gelebt und die nächsten Verwandten in Linz gelebt und hätten sich relativ wenig um sie gekümmert. Aus diesem Grund sei es über die ärztliche Betreuung der Frau E durch Herrn Dr. ERB im Lauf der Zeit zu einer familiären Bindung zwischen Frau E und der Familie ERB gekommen, die sich in öfteren Besuchen, Besorgungen, Behördengänge und kleineren Ausflügen dargestellt habe. Auch die Kinder der Ehegatten ERB hätten Frau E vor allem in den Schulferien sehr häufig besucht. Im Zuge der sich vertiefenden Beziehung habe Frau E gegenüber der Familie ERB immer häufiger angedeutet, dass es ihr Wunsch wäre, dass die Liegenschaft gegen eine sichere Versorgung und Barabköse (wohl für die Verwandten von Frau E) in den Besitz der Familie ERB übergehen sollte. Dies könnten auch der Frau E beratende Notar Dr. DE aus OH und der vertragsabschließende Rechtsanwalt Dr. Karl GG aus Wien bestätigen, wobei Frau E wohl bewusst gewesen sei, dass der Wert der Liegenschaft den Barbetrug und die Leibrente wegen ihres hohen Alters bei weitem überschritten habe und somit ihrerseits ein erheblicher Teil der Leistung als Schenkung anzusehen sei. In diesem Zusammenhang würde auf die am 8. August 1997 von Dr. Martin ZM, Steuerberater als Freund des Herrn Dr. W ERB in diesem Zusammenhang an das Finanzamt BV gerichtete Anfrage und auf die vom 21. August 1997 erteilte schriftliche Auskunft durch das Finanzamt BV verwiesen.

Zum Kaufpreis führte der Bw. aus, dass der versicherungsmathematisch ermittelte Kaufpreis der Liegenschaft lt. BP zum 18. Juli 1991 3.039.726,00 S betrage und auch aus den dem Finanzamt vorliegenden Kaufpreissammlungen sich kein Missverhältnis zwischen versicherungsmathematischen Wert und tatsächlichen Wert der Liegenschaft lt. Meinung des FA ergebe.

Dem sei entgegenzuhalten, dass dem Finanzamt sicherlich bekannt sei welcher Wertfaktor für ein Ufergrundstück ein bestehendes Bootshaus (egal in welchem Zustand es sei) darstelle, sei es doch auf Grund der naturschutzrechtlichen Bestimmungen heute unmöglich, eine neue Baubewilligung hierfür zu erhalten. Aus welchen Umständen erkläre sich das Finanzamt die Tatsache, dass bei einem versicherungsmathematisch ermittelten Wert von 3.039.726,00 S und tatsächlich geleisteten Zahlungen von 4.155.000,00 S ein Käufer nach 6 Jahren bereit sei für die Liegenschaft 11.600.000,00 S zu bezahlen. Die Entwicklung der Grundstückspreise in diesen Jahren begründe keine derartige Steigerung. Als Begründung würde eine Auskunftserteilung des Immobiliensachverständigen Dr. PK zur gegenständlichen Liegenschaft vorgelegt. Da das Finanzamt Kaufpreissammlungen aus 1984 und 1988 zitiere, dürfe er auf einen Kaufvertrag vom 30. Juni 1986 aus der Kanzlei des Steuerberaters verweisen. Eine Liegenschaft am Südufer des Mondsees (unmittelbare Nähe zu UNT am SEE) bestehend aus Baugrundstück Ufergrundstück 414 m², Waldgrundstück 2.200 m², Haus in Holzriegelbauweise nicht winterfest, keine direkte Zufahrt sondern nur über einen zum Ufer abfallenden Fußweg erreichbar, Setzung des Hanges, sei um 5.273.100,00 S erworben worden. Beispielhaft möchte er als Vergleichsbasis noch folgende Angebote aus einer Immobilienzeitschrift anführen: s am SEE Seegrundstück 2.400 m², Erdgeschoss renovierungsbedürftig Obergeschoss und Keller noch fertig zu stellen 12 Mio. S; UNT am SEE Altbestand im Ortszentrum renovierungsbedürftig, Seegrund 1.000 m² 11 Mio. S, Badeplatz am MS 150 m² 1,8 Mio. S.

Er sei der Überzeugung, dass aus diesen Aufzählungen eindeutig abzulesen sei, dass dem Besitz der Frau E im Jahr 1991 mindestens ein Wert zwischen 6 und 8 Mio. S zuzumessen sei. Aus den angeführten Tatsachen handle es sich bei den Transaktion zwischen Frau E und Familie ERB im Jahr 1991 um eine gemischte Schenkung mit erheblichen Wertunterschied zwischen Leistung und Gegenleistung. Es liege daher im Jahr 1991 keine Anschaffung iSd § 30 EStG dar und deshalb komme es im Jahr 1997 auch zu keinem Spekulationsgewinn.

Zum Spekulationsgewinn 1999 betreffend Haus BG 4 führte der Bw. an, dass nach dem Kaufvertrag die Liegenschaft samt Zubehör um 3.980.000,00 S verkauft worden sei. Da die Ehegatten ERB beim Kauf im Jahr 1990 an Herrn G 500.000,00 S als Zubehörabköse für Einbauten bezahlt und eine kleine Grundstücksfläche im Jahr 1997 im Wert von 20.000,00 S erworben hätten, sei der Spekulationsgewinn wie folgt zu ermitteln:

<i>Verkaufspreis abzüglich Inventar</i>	3.480.000,00 S
<i>Anschaffungskosten</i>	3.405.689,00 S
<i>Spekulationseinkünfte</i>	74.311,00 S

<i>Dr. W ERB</i>	<i>37.155,00 S</i>
<i>Dr. S ERB</i>	<i>37.156,00 S</i>

In einer Ergänzung (vom 19. März 2002) zur Berufung übersandte der Bw. eine Kopie der Eigenschätzung der Liegenschaft E der Raiffeisenbank SEE Süd vom 10. Juni 1991 sowie zwei weitere Liegenschaftswertangaben.

Der Steuerberater führte an, dass er von dieser Eigenschätzung erst im Zuge der Nachzahlungen und den damit verbundenen Gesprächen mit Frau Dr. ERB und mit dem Gruppenleiter WM von der Raiffeisenbank SEE Süd Kenntnis erhalten habe.

In dieser Eigenschätzung der Raiffeisenbank SEE Süd wurde als "nachhaltiger Verkehrswert der Liegenschaft" mit 9.250.000,00 S zum 10. Juni 1991 festgehalten.

In einer weiteren Ergänzung vom 25. März 2002 übersandte der Bw. Kopien der Stellungnahme des Herrn Dr. Karl GG , welcher im Juni 1991 den Vertrag zwischen den Ehegatten ERB und Frau E errichtet hatte. Im Wesentlichen führte der Rechtsanwalt darin aus, dass seiner Meinung nach Frau E zum Zeitpunkt des Beginnes der Vertragsverhandlungen insbesondere Abschluss des Kaufvertrages vom 13. Juni 1991 bereits eine hochbetagte Frau gewesen sei, deren größte Sorge gewesen sei, nicht nur ärztlich sondern auch persönlich betreut zu werden. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Wohnort bzw. das kaufgegenständliche Grundstück in WBA am SEE weit abgeschieden vom Ortsverband liege, im Ort selbst weder eine ärztliche Versorgung noch sonstige Einkaufsmöglichkeiten ganzjährig bestünden. Salopp ausgedrückt könnte man sagen, dass die Liegenschaft vor allem außerhalb der unmittelbaren Sommerzeit eher "einschichtig" gelegen sei. Aus einem persönlichen Gespräch mit Frau E sei erinnerlich, dass sie nahezu keinen verwandtschaftlichen Kontakte gehabt habe, ausgenommen glaublich einer Nichte mit der weder ein intensiver persönlicher noch räumlicher Kontakt bestanden habe. Er habe den Eindruck gewonnen, dass im Zuge der laufenden ärztlichen Betreuung von Frau E durch Dr. W ERB eine Beziehung, die über die ärztliche Betreuung hinausgehe, über die Jahre entstanden sei und durch die Übertragung der Liegenschaft auf das Ehepaar ERB vertieft werden sollte, nicht zuletzt aus Dankbarkeit für den persönlichen Einsatz. Auf Grund dieser Gegebenheiten habe man versucht einen Vertragsinhalt und Zahlungskonstruktion zu finden, die einerseits letztlich auf Grund des äußerst nieder angesetzten Barkaufpreises wesentliche Momente einer Schenkung beinhaltet, darüber hinausgehend auch Versorgungscharakter dienen sollte.

Frau E sei sich bewusst gewesen, dass sie auf Grund des hohen Alters und ihres Gesundheitszustand zweifelsohne keine lange Lebenserwartung gehabt habe und sich dementsprechend bewusst gewesen sei, dass unter Berücksichtigung dieser höchstpersönlich

erwarteten Lebensdauer und des Barkaufpreises letztlich der Inhalt des Kaufgeschäfts mehr als Schenkung denn als Kauf zu beurteilen gewesen sei und auch von Frau E so gesehen worden sei. Letztlich sollte durch die gewählte Konstruktion auch eine Anfechtung einer Schenkung d.h. Übergabe ohne Gegenleistung durch die Nichte von Frau E , die ihres Wissens nach hinsichtlich des übrigen Nachlasses zu Erben eingesetzt worden sei, möglichst ausgeschlossen werden.

Zusammengefasst möchte er feststellen, dass aus seiner persönlichen Erinnerung zweifellos von einer gemischten Schenkung auszugehen sei, dann nicht zuletzt im Hinblick auf den Gesamtwert der Liegenschaft im Verhältnis zum Barkaufpreis und der zu erwartenden Dauer der Leibrentenzahlungen die Liegenschaft insgesamt seitens des Ehepaars Dr. ERB mehr als Geschenk denn als Kauf erworben worden sei. Nach deren Willen von Frau E auch erworben werden sollte.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 13. März 2002 führte die Betriebsprüferin aus:

Zu I a)

Von mir konnte nicht festgestellt werden, dass die Betreuung der Frau E durch Herrn Dr. ERB und seiner Familie weit über die ärztliche Verpflichtung hinausging, da ich im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt habe und Frau E bereits 1996 verstorben ist. In das Besprechungsprogramm wurde dieser Punkt aufgenommen, da es sich um Einwendungen von Dr. ERB handelt. Eine Überprüfung dieser Einwendungen war jedoch nicht möglich. Zusätzlich wurde von Dr. W. ERB noch eingewandt, dass er bzw. die Familie auch im Erbwege von Frau E bedacht wurden. Unterlagen wurden angefordert – jedoch nicht vorgelegt.

Bei dem Grundstück EZ 377, erworben von Frau E , handelt es sich um ein Seegrundstück mit einer Fläche von 2.255 m² (Seeufer 40 Ifm). Auf dem Grundstück befand sich lt. Bewertungsakt ein Einfamilienhaus mit 99 m² Nutzfläche in einfacher Bauweise, nicht unterkellert, ohne Zentralheizung, eine Garage und ein Bootshaus.

Der Kaufpreis setzt sich wie folgt zusammen:

Barzahlung	1.500.000,00 S
Lebenslängliche monatliche Leibrente von	45.000,00 S.

Zusätzlich wurde der Verkäuferin das lebenslängliche unentgeltliche und ungeteilte Wohnungsrecht eingeräumt.

Im Kaufvertrag wurde auch ausdrücklich festgehalten, dass auf das Recht verzichtet wird den gegenständlichen Vertrag wegen allfälliger Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes des Vertragsgegenstandes anzufechten.

1. Von der Verkäuferin Frau TE, wie auch von den Käufern Ehegatten Dr. ERB wurde die Leibrente einkommenssteuerlich als Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente geltend gemacht. Von der Verkäuferin Frau TE wurde die Rente erstmalig bei Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG versteuert.

Von den Käufern Ehegatten Dr. ERB wurden die Rentenzahlungen (je zur Hälfte) erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als Sonderausgaben gem. § 18 EStG in Abzug gebracht.

Der Veranlagungsakt von Frau TE mit der STNR vom Finanzamt FU wurde von mir angefordert. Frau E war auch steuerlich vertreten und zwar durch Herrn Dipl. Kfm. KL, BV . Frau E ist 1996 verstorben und lt. Verlassenschaftsabhandlung ist eine Nichte von Frau E , nämlich Frau MD Alleinerbin.

Bei der Vorbesprechung am 24. Oktober 2001 wurde ein Schreiben von Notar Dr. DE vorgelegt. In diesem Schreiben bestätigt Dr. DE , dass er sich erinnern kann, dass Herr Dr. ERB Frau E längere Zeit medizinisch als Arzt betreut hat. Dr. ERB war bis 1999 (siehe Betriebsaufgabe) Gemeindearzt in UNT . Weiters gibt Dr. DE an, dass er noch weiß, dass Frau E mit dem Abschluss dieses Vertrages ihre lebenslange Versorgung sichern wollte, da sie selbst über keinerlei bzw. nur sehr geringe Pensionseinkünfte verfügt hat. Frau E hatte lt. Aktenlage eine Pension der Sozialversicherungsanstalt iHv. jährlich brutto rund 180.000,00 S bzw. 190.000,00 S. Auch ein Einfamilienhaus in BAR (Wohnadresse lt. Veranlagungsakt) befand sich im Vermögen von Frau E .

Schreiben von Dr. DE liegt in Kopie bei.

2. Anfrage von Dr. ZM und schriftliche Auskunft des FA BV .

Am 11. August 1997 wurde von Dr. ZM eine Anfrage betreffend Herrn Peter SP STR an das Finanzamt BV gerichtet. Eine schriftliche Anfragebeantwortung durch Dr. R wurde am 21. August 1997 an Dr. ZM übermittelt. Es wurde nie eine Anfrage beim FA BV für Dr. ERB gestellt.

Die Anfrage und die Anfragebeantwortung liegen in Kopie bei. Betreffend dieser Anfrage und Anfragebeantwortung wurde mit Dr. R bereits Rücksprache gehalten.

Kopien

A) das Schreiben wurde mir am 2.5.2001 vom Steuerberater überreicht, keine Namen nur z.H. Herrn Mag. Dr. ZM

B) Anfrage lt. Rücksprache Dr. R , Peter SP

C) Beantwortung betreffend Peter SP (siehe Schreiben a)

Zu 1 b)

Das Grundstück 1431/50 liegt rechtsufrig der WBA Mündung in den SEE bzw. angrenzend an den BAch des Seewerks L . Nach dem Gefahrenzonenplan für die Gemeinde s am SEE liegt der an den BAch angrenzende Grundstücksstreifen in einer Breite von etwa 6 Meter in der roten Gefahrenzone. Die übrige Grundstücksfläche liegt zur Gänze in der gelben Gefahrenzone wegen möglicher Überflutung durch Hochwasser des WBACH .

Zum Zeitpunkt des Kaufes betrug der Einheitswert des Grundstückes ohne die 35 %-ige Erhöhung 721.000,00 S. Am 7. September 1992 wurde von den Ehegatten Dr. ERB ein Antrag auf Wertfortschreibung dieses Grundstückes beim Finanzamt BV gestellt. Der Antrag wurde damit begründet, dass das Grundstück durch die Nähe zum Europabad einer massiven Lärm- und Schmutzbelästigung ausgesetzt ist, und dass durch das Angrenzen der Feuerwehrschule und durch die Mündung des WBACH das Grundstück deutlich niedriger zu bewerten ist, als Grundstücke ohne diese Mängel.

Dem Antrag wurde stattgegeben und der Einheitswert ab 1. Jänner 1992 wurde auf 424.000,00 S (ohne die 35 %-ige Erhöhung) festgesetzt (siehe Beilage Kopie).

Lt. Kaufpreissammlung beim Finanzamt BV ergeben sich für Grundstücke in der Gemeinde s am SEE -WBA folgende Kaufpreise pro m². Die unten angeführten Grundstücke befinden sich in der gelben Gefahrenzone des WBACH , grenzen direkt an den SEE (mit entsprechender Uferlänge) und sind bebaubar.

1) Verkauf 1990 – 6101m ² - Uferlänge ca. 50m, KG s , EZ 244, Grst.Nr.: 1431/23	1.250,-/m ²
2) Verkauf 1988 – 1250m ² - Uferlänge ca. 30m, KG s , EZ 712, Grst.Nr.: 1431/124	1.200,-/m ²
3) Verkauf 1984 – 1387m ² - Uferlänge ca. 25m, KG s , EZ 677, Grst.Nr.: 1431/28 u. 1512/19	940,-/m ²

Der versicherungsmathematisch ermittelte Kaufpreis der Liegenschaft wurde nicht von mir berechnet, sondern die Berechnung wurde mir vom Steuerberater vorgelegt und in das Besprechungsprogramm aufgenommen.

Bei einem Verrechnungszinssatz von 4 % (Rente wertgesichert) würde sich ein Faktor bei Frauen Alter 87 von 4,07840 ergeben und Rente vorschüssig bei 4 % ein Abschlag von 0,46482 (Rente wird lt. Vertrag jeweils am 1. des Monats überwiesen).

Bei einem Verrechnungszinssatz von 5,5 % (Rente wertgesichert) würde sich ein Faktor bei Frauen Alter 87 von 3,93291 ergeben und Rente vorschüssig bei 5,5 % ein Abschlag von 0,46719 (Rente wird lt. Vertrag jeweils am 1. des Monats überwiesen).

Quelle: Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten Franz Siez-Linde

Quelle: Praxis und Probleme der Rentenbesteuerung Koban/Bartholner

Zinssatz von 4 % lt. Stoll wurde auf 5,5 % angehoben 1990

erklärt

<i>zur Berechnung:</i>	<i>bei Zinssatz 4%</i>	<i>bei Zinssatz 5,5%</i>	
Barbetrag	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Leibrente jährlich 540.000,-	4,0784 -0,4648 3,6136 1.951.333	3,9329 -0,4672 3,4657 1.871.489	2,8069 1.515.726
Wohnungsrecht			24.000
ergibt 2255m ²	3.451.333	3.371.489	3.039.726
m ² Preis im Vergleich zu den oben angeführten Verkäufen	1.531	1.495	1.348

Bei der Berechnung wurde keine Änderung vorgenommen, da es sich um unwesentliche Abweichungen für die Feststellungen lt. BP handelt (siehe rechtliche Würdigung). Schätzungsgutachten über Verkehrswert der Liegenschaft wurde 1991 nicht erstellt.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche würde allerdings voraussetzen, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Ein preisliches

Entgegenkommen gegenüber einem nahen Verwandten begründet aber allein noch keine Schenkung. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einem aus einem entgeltlichen und unentgeltlich vermischten Vertrag schließen wollen.

Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. Eine gemischte Schenkung liegt 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, wie beim Freundschaftskauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügte oder sich die Partner des objektiven Missverhältnisses der ausgetauschten Werten nicht bewusst waren. Erforderlich ist vielmehr, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben.

Nur weil jemand "günstig" ein Grundstück erwirbt, heißt es nicht automatisch, dass es sich dabei um eine Schenkung handelt.

Es wird auf die rechtliche Würdigung des Berichtes bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Zu II Veranlagung 1999

Betrifft: Spekulationseinkünfte EZ 49 KG UNT , BG 4

siehe Niederschrift vom 13. Dezember 2001 Punkt 16b

siehe Bericht vom 18. Dezember 2001 Tz. 53 Dr. W ERB und Bericht vom 17. Dezember 2001 Tz. 21 Dr. S ERB

Anschaffungskosten	2.996.443,00 S
Instandsetzungen	114.220,00 S
Werbungskosten	48.000,00 S
Zinsen	247.026,00 S
	3.405.689,00 S

Zum Verkaufspreis:

Lt. Erhebung bei Dr. TI wurde von der BP festgestellt, dass der ursprüngliche Kaufvertrag betreffend Verkauf Liegenschaft BG 4, 5 Mio. S beträgt. Dieser Kaufvertrag wurde dann auf

drei einzelne Verträge aufgespaltet. Der Kaufpreis setzt sich zusammen aus Kauf der Liegenschaft 3.980.000,00 S, Kauf des Inventars 1 Mio. S und Kauf des $\frac{1}{30}$ Anteiles der Liegenschaft EZ 795 KG 50111 20.000,00 S.

Im Zuge eines Amtshilfeersuchens vom FA MOD vom 23.8.2001 betreffend Dr. TI wurde seitens der Bp. um zusätzliche Erhebung bei Dr. TI betreffend Dr. ERB ersucht siehe Kopie Erhebungsauftrag

siehe Kopie über Fragebeantwortung betreffend Kauf des Hauses BG 4.

Veräußerungserlös für Liegenschaft BG 4 ohne Inventar 3.980.000,00 S.

Seitens des Steuerpflichtigen Dr. ERB wurde mir nur der Vertrag über 3,98 Mio. S vorgelegt und erklärt, dass in den 3,98 Mio. S auch der Verkaufspreis für das Inventar beinhaltet ist.

In Kopie liegen der Kaufvertrag Gesamtkaufpreis und die drei aufgeteilten Kaufverträge bei sowie das Faxbegleitblatt betreffend Mitteilung an Steuerbüro FRA.

Nach nochmaliger telefonischer Rücksprache von Herrn TR mit Herrn Dr. TI am 13.3.2002: Dr. TI gibt nochmals bekannt, dass er gesamt 5 Mio. S an Herrn Dr. ERB für Haus und Inventar und EZ 795 bezahlt hat. Ein bzw. die Zahlungsbelege werden von Dr. TI an das Finanzamt BV geschickt bzw. gefaxt und werden von mir zur Stellungnahme nachgereicht.

Zur Ergänzung der Berufung führte die Betriebsprüferin aus, dass, wie schon dem Ergänzungsschreiben der Berufung zu entnehmen sei, die Unterlagen betreffend Eigenschätzung Raika bei der Betriebsprüfung nicht bekannt waren.

Der Kaufvertrag E ERB wurde am 13.Juni 1991 abgeschlossen. Es mutet etwas eigenartig an, dass in der Eigenschätzung vom 10.Juni 1991 bereits Dr. W und Dr. S ERB je zur Hälfte als Eigentümer ausgewiesen würden.

Ob eine gemischte Schenkung vorliege hängt von zwei wichtigen Faktoren ab:

1. Ob zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenkundiges Missverhältnis besteht und
 2. ob sich beide Vertragspartner des doppelten Charakter der Leistung als teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben.
- Beide Faktoren müssten zutreffen.

Es werde auf die rechtliche Würdigung des Berichtes Tz. 52 Dr. W. ERB und Tz. 20 Dr. S ERB verwiesen, sowie auf den Punkt Ib) der Stellungnahme.

Mit **Vorlagebericht vom 23. April 2002** wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als 10 Jahre. Für Grundstücke bei denen innerhalb von 10 Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem. § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Gem. Abs. 4 leg.cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten und Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 6.000,00 S betragen.

Der unentgeltliche Erwerb ist keine Anschaffung, daher gilt eine Schenkung nicht als Anschaffung. Für die Bemessungsgrundlage der Spekulationsfrist ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (§ 30 Abs. 1 Z 1 letzter Satz).

Im vorliegenden Fall ist entscheidungswesentlich, ob vom Bw. das berufungsgegenständliche Grundstück im Rahmen eines Kaufes oder im Rahmen einer gemischten Schenkung erworben wurde. Ist ein Kauf anzunehmen, so ist die Frist von 10 Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung jedenfalls unterschritten und es liegt ein steuerpflichtiger Vorgang vor.

Liegt jedoch eine gemischte Schenkung vor, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt der Rechtsvorgängerin abzustellen, welche das Grundstück in den 50er Jahren erworben hat, und bei Zusammenrechnung der Besitzzeiten der Rechtsvorgängerin und des Bw. ist die Spekulationsfrist von 10 Jahren bei weitem überschritten, sodass bei der Veräußerung des Grundstückes durch den Bw. es zu keinem steuerpflichtigen Spekulationsgewinn kommt.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer reinen Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche setzt voraus, dass der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als Geschenk ansehen wollen. Erforderlich ist, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise

unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (vgl. VwGH vom 29.10.2003, ZI. 2001/13/0211). Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht 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 (vgl. VwGH vom 17.2.1994, ZI. 93/16/0126).

Gem. § 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 (freie Beweiswürdigung).

1. Der Erwerb des Grundstückes EZ 377 KG Steinbach am Attersee erfolgte mit Kaufvertrag vom 13. Juni 1991. Der Erwerbsvorgang wurde **somit ausdrücklich als Kauf bezeichnet**.
2. **Dieser Erwerb wurde so (als Kauf) dem Finanzamt angezeigt.** Zusätzlich wurde am 7. September 1992 von den Ehegatten Dr. ERB ein Antrag auf Wertfortschreibung dieses Grundstückes beim Finanzamt Vöcklabruck gestellt. Der Antrag wurde damit begründet, dass das Grundstück durch die Nähe zum Europabad einer massiven Lärm- und Schmutzbelästigung ausgesetzt ist und das durch das Angrenzen der Feuerwehrschule und durch die Mündung des WBACH das Grundstück deutlich niedriger zu bewerten sei als Grundstücke ohne diese Mängel. Dem Antrag wurde stattgegeben.
3. **Einkommenssteuerlich wurde von beiden Vertragspartner, also auch von den Ehegatten ERB die Leibrente einkommenssteuerlich als Kaufpreisrente bzw. Gegenleistungsrente eingestuft.** Entsprechend wurde von der Verkäuferin die Rente erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG 1988 versteuert. Von den Käufern wurden die Rentenzahlungen (je zur Hälfte) erstmalig ab Übersteigen des kapitalisierten Rentenwertes gem. § 16 BewG als Sonderausgaben gem. § 18 EStG 1988 in Abzug gebracht.
4. Wie die Prüferin in ihrer Stellungnahme zur Berufung ausführlich dargelegt hat ergibt sich (bei einem Zinssatz von 4 % bei der Berechnung des versicherungsmathematisch Wertes der Rente) für die Liegenschaft ein Kaufpreis von insgesamt 3.451.333,00 S, was bei einer Fläche von 2.255 m² einen m²-Preis von 1.531,00 S ergibt. Bei einem angenommenen Zinssatz von 5,5 % ergibt sich ein Gesamtpreis inklusive des Barbetrages von 3.371.489,00 S, was bei einer Fläche von 2.255 m² einen m²-Preis von 1.495,00 S ergibt.

Die von der Prüferin lt. Kaufpreissammlung beim Finanzamt BV ermittelten Vergleichspreise (Verkauf 1984 940,00 S pro m², Verkauf 1988 1.200,00 S pro m² und Verkauf 1990 1.250,00 S pro m², liegen alle unter diesen Preisen. **Es kann somit nicht davon**

ausgegangen werden, dass ein offensichtliches krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen vorliegt.

Diese angeführten Umstände sprechen daher nicht dafür, dass es den beiden Parteien nach dem Parteiwillen darum ging einen Teil der Leistung unentgeltlich hinzugeben. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die beiden Vertragspartner sich eines doppelten Charakters der Leistung bewusst gewesen sind, da diese Umstände dagegen sprechen, dass die Vertragspartner sich der teilweisen Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes bewusst waren und ein teilweises unentgeltliches Geschäft ausdrücklich oder schlüssig abschließen wollten.

Der Bw. wendet neben anderen Vergleichspreisen zum einen ein, dass die Eigenschätzung der Liegenschaft durch die Raiffeisenbank SEE Süd vom 10. Juni 1991, welche zu einem nachhaltigen Verkehrswert von 9.250.000,00 S kommt.

Diese Eigenschätzung wurde – soweit ersichtlich – erstmalig vom Bw. (bzw. seinem Steuerberater) mit Schriftsatz vom 19. März 2002 vorgelegt. Aus dem Akt gibt es keine Hinweise, dass diese "Eigenschätzung" der Verkäuferin bekannt gewesen war. Letztlich ist in freier Beweiswürdigung festzuhalten, dass es unverständlich wäre, dass, wenn den Vertragsparteien diese Eigenschätzung bekannt gewesen wäre und diese Schätzung als richtig erkannt hätten, sie trotzdem einen **Kaufvertrag** abgeschlossen hätten und letztlich auch diesen Kaufvertrag einkommenssteuerlich gegenüber dem Finanzamt als Kauf (= äquivalente Gegenleistung) behandelt hätten.

In Würdigung aller Umstände ist auch festzuhalten, dass somit zeitnah nach Abschluss des Kaufvertrages von den Parteien des Kaufgeschäftes insbesondere dem Bw. nur solche Handlungen und Erklärungen abgegeben wurden, die von einem Kauf ausgegangen sind. Das jetzige gegenteilige Vorbringen, dass es sich um eine gemischte Schenkung gehandelt habe, wird erstmals nach Durchführung einer Bp. vorgebracht. Bei Würdigung dieses widersprüchlichen Vorbringens ist nach der Rechtssprechung des VwGH dem ersten Vorbringen einer höhere Glaubwürdigkeit beizumessen Schließlich entspricht es auch ständiger Rechtsprechung, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (Erk. des VwGH vom 31. Oktober 1991, ZI. 90/16/0176).

Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass das erste Vorbringen, somit das Vorliegen eines Kaufes gegeben ist.

Es ist somit festzustellen, dass nach den Beweisergebnissen nicht festgestellt werden kann, dass zum Zeitpunkt des Erwerbers der Liegenschaft ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen vorgelegen ist.

Jedenfalls ist auch festzustellen, dass die Verkäuferin bei Erwerb des Grundstückes durch den Bw. nach den Parteienwillen keinesfalls einen Teil der Leistung unentgeltlich geben wollte. Insbesondere der Verkäuferin lag es daran einen Kaufvertrag abzuschließen. Es gibt keine überzeugenden Hinweise, dass sie die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt hat und diese ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht hat.

Somit ergibt sich sogar in dem Fall, dass man von einem Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen ausgeht, die rechtliche Folge, dass von einer gemischten Schenkung auf keinen Fall ausgegangen werden kann, da die Verkäuferin einen Verkauf tätigen wollte und nicht das Grundstück teilweise unentgeltlich den Bw. überlassen wollte.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt nicht Folge geben werden.

2. Einkommensteuerbescheid 1999 (Spekulationsgewinn Haus BG 4)

Vom Berufungswerber wird die Ermittlung der Höhe der Spekulationsgewinnes beim Verkauf des Hauses BG 4 im Jahr 1999 in Berufung gezogen.

Die Prüferin ermittelte einen Spekulationsgewinn von 574.300 S, welcher je zur Hälfte, den Ehegatten Dr. S und Dr. W ERB zugerechnet wurde.

In der Berufung wird vorgebracht, dass im Kaufvertrag festgehalten sei, dass die Liegenschaft samt Zubehör um 3.980.000 S verkauft worden sei. Die Ehegatten Dr. S und Dr. W ERB hätten beim Kauf im Jahr 1990 an Herrn G 500.000 S als Zubehörablöse (für Einbauten) bezahlt und eine kleine Grundstücksfläche im Jahr 1997 im Wert von 20.000 S erworben. Daher sei der Spekulationsgewinn folgendermaßen zu ermitteln:

<i>Verkaufspreis abzüglich Inventar</i>	<i>3.480.000 S</i>
<i>Anschaffungskosten</i>	<i>3.405.689 S</i>
	<i>74.311 S</i>
<i>Dr. W ERB 1/2</i>	<i>37.155 S</i>
<i>Dr. S ERB 1/2</i>	<i>37.155 S</i>

Nach den Erhebungen beim Käufer der Liegenschaft, Dr. TI , wurden für die Liegenschaft Haus BG 4, das Inventar und die zusätzliche Grundstücksfläche EZ 795, KG 50111 insgesamt 5.000.000 S bezahlt, wie aus der im Akt aufliegenden Kopie des Überweisungsbeleges hervorgeht und auch vom Käufer bestätigt wurde. Insgesamt wurden drei Kaufverträge verfasst, wobei für das Haus BG 4 (ohne Inventar) 3.980.000 S, für das Inventar 1.000.000 S und für die Grundstücksfläche EZ 795, KG 50111 20.000 S als Preis festgelegt wurde.

Bei dieser Lage des Sachverhaltes entfällt daher vom Kaufpreis für die Liegenschaft BG 4 kein Teil auf das Inventar, da dies durch die Zahlung von 1.000.000 S abgegolten ist. Es kann daher zu keiner Berücksichtigung eines auf das Inventar entfallenden Teiles bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes kommen.

Auch in diesem Punkt kann der Berufung daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 14. Dezember 2004