

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Steinle & Kandler Steuerberatung OG, Wielandgasse 35, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 01.12.2011 betreffend **1) Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich **Umsatzsteuer 2006**, **2) Umsatzsteuer 2006**, **3) Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich **Einkommensteuer 2006**, **4) Einkommensteuer 2006** sowie **5) Festsetzung von Umsatzsteuer** für den Zeitraum **4-6/2011**

I. zu Recht erkannt:

Der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den **Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2006** wird *Folge* gegeben und der Bescheid wird *aufgehoben*.

Der Beschwerde gegen die **Umsatzsteuerfestsetzung** für den Zeitraum **4-6/2011** wird *Folge* gegeben und die Umsatzsteuer 4-6/2011 wird mit **€ 381,03** festgesetzt.

Die Beschwerde gegen den **Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2006** wird *abgewiesen*.

Der angefochtene **Einkommensteuerbescheid 2006** wird *abgeändert* und die Einkommensteuer 2006 mit **€ 13.659,55** festgesetzt.

Die Abgabenberechnung ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, welches einen Spruchbestandteil bildet.

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den **Umsatzsteuerbescheid 2006** wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als *gegenstandslos erklärt*.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Streitjahren (ua.) als (Gesellschafter-)Geschäftsführer der X-Immobilien GmbH (Geschäftszweig: Vermittlung von Immobilien) tätig und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im (nicht beschwerdegegenständlichen) Jahr 2003 sowie in den Streitjahren erhielt er von Frau AY bzw. (nach deren Tod im Jahr 2008) von Herrn JY im Zusammenhang mit dem Verkauf einzelner Grundstücke in Z diverse „Erlöse“ ausbezahlt. Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht nun in Streit, ob es sich bei diesen Geldern um nicht steuerbare Erlöse aus privaten Grundstücksveräußerungen oder aber – so die Ansicht des Finanzamtes – um steuerpflichtige Provisionseinkünfte aus der Betätigung des Bf. als Immobilienmakler handelt.

(2) Auf Grund nachfolgend genannter Unterlagen (Verträge, Eingaben bei Behörden etc.) ergibt sich folgende *Sachlage*:

Mit **Kaufvertrag vom 14.3.1989** erwarb AY in Z das Grundstück 123/7 (und Wald) KG B im Ausmaß von 7.915 m² zum Preis von ATS 435.325,-- (ATS 55,-- je m²).

Mit **Eingabe vom 18.5.1989** suchte AY bei der Gemeinde Z um Umwidmung des gegenständlichen Grundstückes von landwirtschaftlicher Fläche in Bauland an. Unter Einem erklärte sie sich bereit, für die Planungskosten des Kanalprojektes „*als Vorleistung für zukünftige Kanalanschlüsse auf diesem Grundstück ATS 100.000,-- zu übernehmen.*“ In ihrem Antwortschreiben vom 22.6.1989 teilte die Gemeinde mit, dass die nächste planmäßige Änderung des Flächenwidmungsplanes im Jahr 1992 vorgesehen sei. Für eine Kanalanschlussvorleistung wäre die Gemeinde sehr dankbar und werde sich im Bedarfsfall mit der Bitte um Überweisung an die Antragstellerin wenden.

Mit weiteren **Eingaben vom 20.11.1989** sowie **vom 3.7.1990** beantragte die bücherliche Eigentümerin AY abermals die Umwidmung des Grundstückes in Bauland. In ihrem Ansuchen vom 20.11.1989 stellte sie ihre Planungsüberlegungen (vier mögliche Bebauungsvarianten) konkret dar („*Teilung des Grundstückes in mehrere Grundstücke mit einem Größenanteil von max. 1.000 m², 4 Varianten, von offener Bebauung (Var. 1,2,4) bis zu einer teilweisen geschlossenen Bebauung (Var. 3), Erschließung über den nördlich angrenzenden Weg, Dachneigung zwischen 40° und 45°, keine Aufschüttungen bzw. Geländekorrekturen*“ etc.). Die Gemeinde teilte daraufhin mit Schreiben vom 29.5.1990 nochmals mit, dass die nächste planmäßige Änderung des Flächenwidmungsplanes im Jahre 1992 vorgesehen und daher eine Widmung des Grundstückes für Bauzwecke derzeit nicht möglich sei, das Ansuchen aber in Evidenz genommen werde.

In weiterer Folge brachte Rechtsanwalt Dr. C als bevollmächtigter Vertreter der AY einen Antrag auf Ausweisung des gegenständlichen Grundstückes als Bauland ein (Antrag vom 17.9.1993 sowie ergänzender Schriftsatz vom 26.4.1994).

Am **2.2.1994** unterfertigten AY und der Bf. eine das oa. Grundstück betreffende **Vereinbarung** mit folgendem Wortlaut:

„[Der Bf.] hat beim Ankauf des obigen Grundstückes 50% der Gesamtkosten, inklusive Notariatsgebühren und Steuern, zur Verfügung gestellt.

Frau AY beauftragt [den Bf.] obiges Grundstück nach bestem Wissen und Gewissen zu verwerten (umzuwidmen in Bauland und dergleichen).

Für diese Tätigkeit erhält [der Bf.] 50% des Erlöses, wobei die Vermittlungsprovision an [den Bf.] bereits in diesem 50% Anteil [des Bf.] enthalten sind.“

In der Folge wurde eine weitere, mit **5.2.1994** datierte **Vereinbarung** erstellt, welche nur vom Bf., nicht aber von AY unterschrieben wurde. Die wesentlichen Punkte dieser „Vereinbarung“ lauten wie folgt:

„I. Frau AY ist grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaft... , im Gesamtflächenmaß von 7.915 m².

II. Beide Vertragsteile stellen einvernehmlich fest, dass beim Kauf des gegenständlichen Grundstückes sowohl der Kaufpreis in der Höhe von ATS 435.325,-- als auch die Notariatsgebühren, die Grunderwerbsteuer sowie die Verbücherungskosten je zur Hälfte von Frau AY und [dem Bf.] getragen wurden und bestätigt Frau AY, dass sie diese Beträge [vom Bf.] erhalten hat.

Diese Regelung wurde deshalb getroffen, da bereits beim Ankauf der Liegenschaft beabsichtigt war, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt, allenfalls nach Umwidmung, gemeinsam zu verkaufen, wobei der sich sodann ergebende Kaufpreis abzüglich der bis dahin entstandenen Kosten je zur Hälfte zwischen Frau AY und [dem Bf.] aufzuteilen ist.

III. Frau AY beauftragt und bevollmächtigt nunmehr [den Bf.], in ihrem Namen alle erforderlichen Handlungen für die bestmögliche Verwertung des gegenständlichen Grundstückes zu setzen und ihr geeignete Käufer... namhaft zu machen.

In diesem Zusammenhang erklärt sich Frau AY bereits heute damit einverstanden, dass ein entsprechendes Behördenverfahren für die Umwidmung des Grundstückes in ihrem Namen bei der Baubehörde beantragt und durchgeführt wird, wobei sie [den Bf.] bevollmächtigt, das Widmungsansuchen in ihrem Namen zu stellen, sie bei den Verhandlungen zu vertreten, rechtsverbindliche Erklärungen in ihrem Namen abzugeben und den Empfang von Bescheiden rechtsgültig für sie zu quittieren sowie allfällige Rechtsmittel in ihrem Namen zu ergreifen.

IV. Die Kosten für die Erstellung eines Widmungsplanes und die behördlichen Verfahrenskosten sowie die Kosten eines allfällig erforderlichen Teilungsplanes werden von AY und [dem Bf.] je zur Hälfte getragen.

V. Nach Abverkauf der Gesamtliegenschaft oder bei Abverkauf einer Teilfläche... gebührt Frau AY und [dem Bf.] je die Hälfte des erzielten Kaufpreises und verpflichtet sich Frau AY, nach Erhalt des jeweiligen Kaufpreises innerhalb einer Frist von acht Tagen den [dem Bf.] jeweils zustehenden ½-Anteil an diesen zu bezahlen.

VI. Mit der Bezahlung des ½-Anteiles des jeweilig erzielten Kaufpreises an [den Bf.] sind alle seine Ansprüche im Zusammenhang mit seiner in der Vereinbarung festgelegten Verwertungs- und Vermittlungstätigkeit beglichen und stehen [dem Bf.] aus dieser Verwertungsvereinbarung keinerlei Ansprüche, gleichgültig welcher Art immer, gegenüber Frau AY zu.

VII. ... "

Am **11.1.1995** unterfertigten sowohl AY als auch der Bf. eine weitere **Vereinbarung**. Diese umfasst fünf Punkte, wobei die Punkte I. bis IV. inhaltlich gleich lautend sind wie die – im vorstehenden Absatz wieder gegebenen - Punkte I. bis IV. der nur vom Bf. unterschriebenen „Vereinbarung“ vom 5.2.1994. Punkt V. der nunmehrigen Vereinbarung lautet hingegen: „*Nach Abverkauf der Gesamtliegenschaft oder bei Abverkauf einer Teilfläche der gegenständlichen Liegenschaft gebührt [dem Bf.] keine Provisionszahlung aus diesem Geschäft.*“

Auf Grund einer Kundmachung der Marktgemeinde Z vom 2.5.2000 (Aufforderung, Anregungen auf Änderung des Flächenwidmungsplanes etc. einzubringen) stellte AY mit **Eingabe vom 3.7.2000** erneut den Antrag, das gegenständliche Grundstück 123/7 künftig als Bauland auszuweisen. In einem Beiblatt wurde die Absicht kundgetan, das Grundstück innerhalb der nächsten 5 Jahre als Baugrund (8 Bauplätze) zu verkaufen.

Aktenkundig ist des Weiteren ein Schreiben der Marktgemeinde Z vom 16.1.2003, mit welchem über Anfrage des Bf. (als bevollmächtigter Vertreter der AY) mitgeteilt wird, dass das oa. Grundstück „*lt. beiliegendem Lageplan im rechtskräftigen Flächenwidmungsplan Nr. 4.0 der Marktgemeinde Z in einem Ausmaß von ca. 60 m beginnend vom Grundstück Nr. 123/14 als Dorfgebiet mit einer Bebauungsdichte von 0,2 – 0,4 ausgewiesen ist.*“ In der Folge übermittelte die Grundeigentümerin einen Teilungsplan (DI K, Stainz) mit dem Ersuchen „*um Ausstellung eines Bescheides zur Genehmigung der in diesem Plan ersichtlichen Teilungslinie*“. Diesem Antrag kam die Gemeinde mit **Bescheid vom 17.3.2003** nach und bewilligte die grundbücherliche **Teilung** des Grundstückes 123/7 im Ausmaß von 7.915 m² in die Grundstücke 123/16 (850 m²), 123/17 (850 m²), 123/18 (851 m²), 123/19 (650 m²) und 123/7 (4.714 m²) entsprechend des vorgelegten Teilungsplanes. In der Begründung wurde ua. darauf hingewiesen, dass die neu entstandenen Grundstücke 123/16, 123/17 und 123/18 als Bauland, die Grundstücke 123/19 und 123/7 als Freiland ausgewiesen sind.

Zwischenzeitig erging von Seiten der zuständigen Bezirkshauptmannschaft mit 3.2.2003 ein Bescheid, mit welchem Frau AY die Bewilligung erteilt wurde, Waldboden des Grundstückes 123/7 im Ausmaß von rund 2.500 m² zum Zweck der Verwendung als Bauland zu roden.

Die erforderlichen Erschließungsmaßnahmen (Vermessung, Aufbereitung, Rodung) wurden vom Bf. veranlasst, der auch die bezüglichen Kosten zur Hälfte getragen hat (s. Angaben des Bf. in seiner Befragung am 23.3.2011, Punkt 10.).

In weiterer Folge veräußerte AY die Grundstücke 123/18 und 123/19 (mit **Kaufvertrag vom 5.5.2003**) um den Preis von € 91.279,-- sowie das Grundstück 123/17 (**Kaufvertrag vom 7.2.2006**) um € 67.150,--.

Am **25.7.2003** übergab AY dem Bf. einen Betrag von € 45.639,50. Die im Zusammenhang mit dieser Auszahlung von beiden Seiten unterfertigte **Bestätigung** hat folgenden Wortlaut: „*Betreffend der ehemals geschlossenen Vereinbarung zwischen Frau AY und [dem Bf.]: Aus dieser Vereinbarung übernimmt [der Bf.] heute... den anteiligen Betrag von € 45.639,50 aus dem Erlös*“ von zwei verkauften Parzellen.

Am **2.3.2006** bestätigte der Bf. schriftlich den Erhalt von € 33.560,-- „*aus dem Verkaufserlös des Grundstückes 123/17... entsprechend der Vereinbarung mit Frau AY vom 11.1.1995.*“

Mit **Kaufvertrag vom 21.5.2010** veräußerte JY (der Ehegatte der 2008 verstorbenen AY) das Grundstück 123/16 um den Preis von € 62.000,--. Aus der dem BFG vorliegenden Korrespondenz (insbes.: Schreiben des Bf. an JY vom 8.7.2010, undatiertes Schreiben des JY an seinen Steuerberater, Schreiben Dris. D als Rechtsvertreter des Bf. an das Finanzamt vom 30.8.2011 sowie vom 14.2.2011) geht hervor, dass der Bf. von Herrn JY die Auszahlung des Hälftenverkaufspreises (ebenso wie die bucherliche Übertragung des Hälftenanteiles des Restgrundstückes) forderte. JY verweigerte zunächst die Auszahlung. Über Vermittlung der jeweiligen Rechtsvertreter kam es aber letztlich im Juni 2011 doch zur Auszahlung eines Betrages von € 31.000,-- an den Bf. Überdies kam es zu einer stichwortartig abgefassten **Vereinbarung** (datiert mit **1.6.2011**) zwischen JY und dem Bf. (dieser vertreten durch Dr. D). Dieser Vereinbarung zufolge sollte der Bf. weiterhin mit der Widmungsoptimierung und dem Verkauf des verbliebenen Restgrundstückes betraut sein. Ein allfälliger Verkaufserlös sollte zwischen den beiden wie bisher im Verhältnis 1:1 geteilt werden. Das Entstehen von Provisionsansprüchen auf Seiten des Bf. bzw. der X Immobilien GmbH wurde ausgeschlossen. Mit der Bezahlung der € 31.000,-- durch JY an den Bf. seien sämtliche Ansprüche bis zum Tage der Unterfertigung der Vereinbarung abgegolten.

Der Verkauf der Bauparzellen wurde – zumindest zum Teil – von der X Immobilien GmbH beworben (Schaltung von Inseraten, Plakat am Grundstück). Zudem erfolgten Aushänge bei drei örtlichen Banken und am Gemeindeamt (siehe Vorhaltsbeantwortung des Bf. an das BFG vom 5.5.2015). Bezuglich des letztgenannten Grundstücksverkaufes liegt ein Kaufanbot (vom 8.4.2010) jener Interessenten vor, die das Grundstück letztendlich auch erworben haben. Dieses ist an die X Immobilien GmbH (Ansprechperson ist der Bf.) gerichtet.

Mit **Kaufvertrag vom 29.3.2012** veräußerte JY das verbliebene Restgrundstück 123/7 (landwirtschaftlich genutzt, 4.714 m²) um € 225.000,-- an eine Vermögensverwaltungs- und Beteiligungs-GmbH).

(3) **Verfahrensgang** vor der Abgabenbehörde:

Im Jänner 2011 wurde dem Finanzamt folgender Sachverhalt angezeigt (s. Anlage zum Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 25.10.2011):

„Grundstücksverkäufe in Z/Bstraße in den Jahren 2003, 2006 und 2010 und Auszahlung von jeweils 50% der daraus erzielten Erlöse an [den Bf.]. Ausgezahlt wurden im Jahr 2003 € 45.639,50 und im Jahr 2006 € 33.560. Die Auszahlung von € 31.000 aus einem Verkauf im Jahr 2010 war zum Anzeigezeitpunkt noch strittig. Die Forderung der Hälftanteile und eine Vereinbarung aus dem Jahr 1995 seien erst in diesem Rechtsstreit „ins Spiel gebracht“ worden. ... Gekauft wurde das Grundstück im Jahr 1989. [Der Bf.] war nicht am Kauf beteiligt, wollte aber und hat auch einige Zeit nach dem Kauf die Verwertungsrechte für die Liegenschaft bekommen, da er als Verkaufsprofi bekannt war.“ Eine Selbstanzeige tätigte der Anzeigende nicht, vielmehr wurde die Frage gestellt, ob durch die Auszahlung der genannten Beträge eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch den Bf. als Grundstücksmakler geleistet wurde.

Daraufhin fand beim Bf. eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung statt.

Im Zuge der Prüfung behauptete der Bf., auf Grund einer Treuhandvereinbarung (s. die oa. Vereinbarungen der Jahre 1994/95) mit der grundbürgerlich eingetragenen Eigentümerin, Frau AY, (stiller) Hälfteneigentümer einer Liegenschaft in Z gewesen zu sein. AY hat diese Liegenschaft im Jahr 1989 erworben. Die Hälfte aller mit dem Erwerb der Liegenschaft zusammenhängenden Kosten habe der Bf. getragen, einen Teil der erforderlichen finanziellen Mittel habe ihm allerdings die grundbürgerliche Eigentümerin darlehensweise zur Verfügung gestellt. In der Folge sei die Liegenschaft parzelliert und seien einzelne Bauparzellen veräußert worden. Bei den strittigen Beträgen handle es sich um die dem Bf. zustehenden (halben) Kaufpreiserlöse.

Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Auffassung, das behauptete Treuhandverhältnis sei steuerlich nicht anzuerkennen. Die strittigen Beträge seien dem Bf. für die Vermittlung bzw. Verwertung der Bauparzellen zugeflossen und sohin bei ihm als Provisionseinkünfte zu versteuern.

In ihrem Bericht vom 25.10.2011 (bzw. in der Anlage dazu) führt die Prüferin ua. aus:

„...Der Prüfungsbeginn am 4.2.2011 erfolgte im Beisein von Frau Mag. K (steuerliche Vertretung) und Herrn R (TL des BV21). Der angezeigte Sachverhalt sowie der Prüfungsauftrag mit Schwerpunkt Grundstücksgeschäft Bstraße und die Sichtweise der Abgabenbehörde dazu aufgrund der vorliegenden Beweismittel wurden zur Kenntnis gebracht. [Der Bf.] und Frau Mag. K nahmen dazu zunächst mündlich Stellung und führten aus, dass [der Bf.] seit dem Kauf im Jahr 1989 "stiller Eigentümer" der im Kaufvertrag aus 1989 angeführten Liegenschaft ist und 50% der Anschaffungskosten

getragen hat. Angezeigt wurde das Geschäft der Abgabenbehörde bisher nicht. Als für die Abgabenbehörde neues Beweismittel wurde eine handschriftliche Zinsenberechnung ohne Unterschrift und Datum vorgelegt, als Nachweis, dass das Geld für den Kauf (Hälfte des Grundstückes) zunächst von der Grundstückseigentümerin geborgt war. Laut Abgabenbehörde kein geeigneter Beweis.

Ein von der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebrachtes relevantes Beweismittel (Vereinbarung vom 2.2.1994) lag den [vom Bf.] vorgelegten Unterlagen nicht bei und Frau Mag. K hatte auch keine Kenntnis von dieser ersten getroffenen Vereinbarung vom 2.2.1994 (Kenntnis nur von der am 11.1.1995 getroffenen Vereinbarung), so beantragt wurde, die Vereinbarung per E-Mail zu übermitteln. Angemerkt wurde von der Abgabenbehörde, dass aufgrund dieser Vereinbarung vom 2.2.1994 Zweifel am Vorliegen eines "stillen Eigentums" (Treuhandverhältnisses) bestünden. Die Übermittlung der Vereinbarung erfolgte am 10.2.2011 per Email durch die Abgabenbehörde. Sämtliche vom Anzeiger vorgelegten Beweismittel wurden [dem Bf.] und Frau Mag. K damit zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail vom 8.2.2011 wurde Frau Mag. K eingeladen, den genauen Sachverhalt wahrheitsgemäß schriftlich zu erörtern und entsprechende Nachweise und Beweismittel für das von der Abgabenbehörde angezweifelte Treuhandverhältnis vorzulegen.

Als Beweismittel wurden von Frau Mag. K (bereits am 4.2.2011 per E-Mail) ein von Herrn Dr. Notar verfasstes Schreiben vom 15.11.2010 sowie eine nicht datierte und unterschriebene Aufsandungsurkunde vorgelegt. Für die Feststellung des für die Abgabenbehörde maßgebenden Sachverhaltes (Zeitraum 1989-1994/1995) ist eine ergänzende Stellungnahme von Herrn Dr. Notar (zu dem im Schreiben und in der Aufsandungsurkunde bereits ausführlich geschilderten Vertragsgegenstand und bisherigen Sachverhalt) nicht zweckdienlich. Dies wurde von der Abgabenbehörde bereits bei der am 3.8.2011 abgehaltenen Schlussbesprechung erörtert. (...)

Erwähnung findet in allen der Abgabenbehörde vorliegenden Beweismitteln nur die Vereinbarung vom 11.1.1995. [Der Bf.] führt in seiner Stellungnahme vom 14.2.2011 gar nur zwei bestehende Vereinbarungen an. Erwiesen ist für die Abgabenbehörde, dass es drei schriftliche Vereinbarungen gibt und der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes aus der ersten Vereinbarung vom 2.2.1994 hervorgeht (§ 21 BAO).

Nach Würdigung aller Beweismittel geht die Abgabenbehörde mit höchstmöglicher Wahrscheinlichkeit davon aus, dass die betrauten Rechtsanwälte und Notare sowie Steuerberater von der am 2.2.1994 getroffenen Vereinbarung, wenn überhaupt, erst mit Prüfungsbeginn Kenntnis erlangt haben.

Sachverhalt: Grundstückskauf/-verkauf Bstraße/Z

Mittels Kaufvertrag vom 14.03.1989 (Veräußerer F - Erwerber AY) wechselten die Grundstücke 123/7 LN und 1167 LN je KG B, im Ausmaße von 7.915 m² - zum vereinbarten Kaufpreis von ATS 55,-- je m² (Gesamtkaufpreis ATS 435.325) den Besitzer. Frau AY grundbürgerliche Alleineigentümerin.

Im Antrag vom 18.05.1989 ersuchte Frau AY das Gemeindeamt in Z erstmalig, die landwirtschaftliche Nutzungsfläche in Bauland umzuwidmen. Es wurde die Bereitschaft kundgetan, für die Planungskosten des Kanalprojektes ATS 100.000,-- zur Verfügung zu stellen.

Aus dem Antwortschreiben des Gemeindeamtes Z vom 22.06.1989 geht die grundsätzliche Bereitschaft hervor, die Kanalanschlussvorleistung von ATS 100.000 in Anspruch zu nehmen. Es wird darauf verwiesen, dass die nächste Änderung des Flächenwidmungsplanes im Jahre 1992 vorgesehen ist.

Der Antrag vom 20.11.1989- gleichfalls an das Gemeindeamt Z mit dem Ersuchen um Umwidmung gerichtet - enthielt bereits detaillierte Planungsüberlegungen (Grundstücke für 7 bis 9 EFH).

Am 29.5.1990 teilte das Gemeindeamt Z Frau AY mit, dass die nächste planmäßige Änderung des Flächenwidmungsplanes im Jahre 1992 vorgesehen ist. Anhand des Schreibens vom 03.07.1990 wurde die Änderung des Flächenwidmungsplanes in einem Änderungsverfahren beantragt.

Am 2.2.1994 wurde die erste schriftliche von beiden Parteien unterzeichnete Vereinbarung getroffen, welche dem Bericht angeschlossen ist.

Am 5.2.1994 wurde die zweite schriftliche nur [vom Bf.] unterzeichnete Vereinbarung getroffen.

Beinahe ein Jahr später am 11.1.1995 wurde die dritte von beiden Parteien unterzeichnete Vereinbarung getroffen.

Mittels des Schriftstückes vom 26.04.1994 wurde von Herrn Dr. C, namens der Frau AY die Einwendung erhoben und die Ausweisung des gegenständlichen Grundstückes als Bauland beantragt.

Am 03.07.2000 wurde erneut der Antrag gestellt, das gegenständliche Grundstück als Bauland auszuweisen. Bei der Ermittlung der Baulandabsichten der Grundbesitzer wurde angegeben, dass das Grundstück innerhalb der nächsten fünf Jahre (8 Bauplätze) abverkauft werden soll.

Am 16.01.2003 teilte die Marktgemeinde Z der BH Deutschlandsberg mit, dass auf Anfrage des [Bf.] (erstmalige Erwähnung als bevollmächtigter Vertreter von Frau AY) das gegenständliche Grundstück als Dorfgebiet mit einer Bebauungsdichte von 0,2-0,4 ausgewiesen ist.

In Folge wurden in den Jahren 2003, 2006 und 2010 Parzellen verkauft. Ein Kaufangebot vom 8.4.2010 ist an die X Immobilien GesmbH gerichtet, deren Geschäftsführer [der Bf.] ist.

Ergänzende Beurteilung der Abgabenbehörde:

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind bei Treuhandvereinbarungen strenge Maßstäbe anzulegen.

Die getroffenen Vereinbarungen haben keinen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wären unter Fremden (hier: innige Freundschaft zwischen den Familien, gemeinsame Urlaube und Feste...) unter gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden. Die Parteien trifft die Verpflichtung zur zeitnahen Bekanntgabe des maßgeblichen Inhaltes eines Treuhandverhältnisses.

Erst am 2.2.1994 wurde die erste nach außen hin offene und aus Sicht der Abgabenbehörde relevante Vereinbarung getroffen. Diese wurde vom Abgabenpflichtigen bei Prüfungsbeginn nicht vorgelegt und war auch inhaltlich der steuerlichen Vertretung nicht bekannt. Aus dieser Vereinbarung geht hervor, dass [der Bf.] beim Ankauf des Grundstückes 50% der Gesamtkosten inklusive Notariatsgebühren und Steuern zur Verfügung gestellt hat. Angemerkt wird, dass das Geld von der Grundstückseigentümerin geliehen gewesen sei. Des Weiteren wird in der getroffenen Vereinbarung ausgeführt, dass Frau Y [den Bf.] beauftragt das GANZE Grundstück nach bestem Wissen und Gewissen zu verwerten und [der Bf.] dafür 50% des Erlöses, wobei Vermittlungsprovisionen enthalten sind, erhält. Aus Sicht der Abgabenbehörde bestand keine Notwendigkeit [den Bf.] als "stillen Eigentümer" zu beauftragen, das ganze Grundstück zu verwerten und zu vermitteln. Die Vereinbarung vom 11.1.1995 stellt für die Abgabenbehörde keinen tauglichen Beweis für ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis dar. Im Übrigen sind rückwirkende Rechtsgeschäfte im Steuerrecht allgemein nicht anzuerkennen.

Beim Verkauf im Jahr 2003 wurde der erste, im Jahr 2006 der zweite und im Jahr 2011 der dritte steuerlich relevante Tatbestand mit der Vereinnahmung von 50% der Erlöse gesetzt.

Steuerpflichtige Provisionseinkünfte:

	2003	2006	2011
Provisionseinkünfte	45.639,50	33.560	31.000
Einkünfte netto	0	27.966,67	25.833,33
Umsatzsteuer	0	5.593,33	5.166,67

Ausgaben wurden keine nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. "

Auf Grundlage dieser Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer 2006 jeweils wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in welchen die Umsätze bzw. die Einkünfte des Bf. um die oa. Beträge erhöht wurden. Des Weiteren erging ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate April bis Juni 2011, in welchem die oa. „Provisionseinkünfte“ angesetzt wurden.

Die dagegen erhobene (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) Berufung richtet sich sowohl gegen die Wiederaufnahmbescheide als auch gegen die neuen Sachbescheide für 2006 sowie gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum April bis Juni 2011. Darin wird im Wesentlichen vorgebracht, bei den strittigen Beträgen handle es sich jeweils

„um den anteiligen 50%-igen Verkaufspreis der Liegenschaften“. Der Bf. sei immer zu 50% außerbücherlicher Liegenschaftseigentümer gewesen, daher stünden ihm auch 50% des Verkaufspreises zu. Sohin würden keine steuerpflichtigen Provisionserlöse vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ua. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Berufung, welche explizit auch gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichtet ist, beschränkt sich in ihrer Begründung auf materiell-rechtliche Ausführungen. Damit wird bezüglich der Wiederaufnahme im Ergebnis geltend gemacht, dass die nach Erlassung der ursprünglichen Sachbescheide 2006 vom 18.2.2008 aus Sicht der Abgabenbehörde im Jänner 2011 (durch die Anzeigerstattung) unstrittig neu hervorgekommenen Umstände (i.e.: die Beteiligung des Bf. an den oben dargestellten Grundstücksveräußerungen sowie die Auszahlung der strittigen Beträge an den Bf.) nicht geeignet seien, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Wie in der Folge unter Punkt 2. dargestellt wird, trifft dies für die Umsatzsteuer tatsächlich zu, weshalb die Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 letztlich unzulässigerweise erfolgt ist und der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer im Ergebnis statzugeben war.

Hinsichtlich der Einkommensteuer waren die neuen Umstände jedoch sehr wohl geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen (s. dazu die näheren Ausführungen unter Punkt 2.). Die Berufung war daher, soweit sie sich gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 richtet, als unbegründet abzuweisen.

2. Sachbescheide (USt und ESt) :

2.1. Zum Vorliegen eines „Treuhandverhältnisses“:

Der Bf. behauptet, zu 50% außerbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft 123/7 in Z gewesen zu sein. Er habe die Anschaffungs- und sonstigen Kosten jeweils zur Hälfte getragen. AY sei hinsichtlich seines Hälftenanteiles Treuhänderin gewesen. Der Bf. verweist hiezu auf drei mit AY getroffene „Vereinbarungen“. Das Finanzamt versagte diesem Treuhandverhältnis die Anerkennung und begründete dies damit, dass die getroffenen Vereinbarungen der Abgabenbehörde nicht zeitnah bekannt gegeben worden seien, keinen eindeutigen und klaren Inhalt aufwiesen und nicht unter fremdüblichen

Bedingungen abgeschlossen worden wären. Als Folge dieser Nichtanerkennung erfasste das Finanzamt die dem Bf. im Zusammenhang mit den Baugrundveräußerungen zugeflossenen Beträge als steuerpflichtige Provisionseinkünfte.

Nach § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO werden zu treuen Handen übereignete bzw. erworbene Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben dem Treugeber zugerechnet. Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen folgt den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Diese Grundsätze haben zwar nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung, doch sie gestatten der Behörde bei Nichtvorliegen dieser Voraussetzungen dem Treuhandverhältnis die steuerliche Anerkennung zu versagen. Wesentlich für die Anerkennung ist auch eine zeitnahe Offenlegung des Treuhandverhältnisses (iSd. §§ 120, 121 BAO). Dessen ungeachtet hat die Behörde jedoch – unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen – den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Verhältnisse zu ermitteln (s. zB UFS RV/0216-W/05 vom 29.11.2005, und die dort angeführten weiteren Hinweise).

Im vorliegenden Fall ist dem Finanzamt zwar zuzustimmen, dass der Bf. eine zeitnahe Offenlegung des behaupteten Treuhandverhältnisses zweifelsohne (pflichtwidrig) unterlassen hat. Dennoch ist das Treuhandverhältnis nach Auffassung des BFG aus folgenden Gründen anzuerkennen:

-- Der Bf. erhielt jeweils exakt 50% der von AY (bzw. JY) aus den Grundstücksverkäufen erzielten Verkaufserlösen ausbezahlt (s. Bestätigungen vom 25.7.2003 bzw. vom 2.3.2006; Schreiben Dris. D vom 24.3.2011 sowie Vereinbarung vom 1.6.2011 über die Auszahlung von € 31.000,--). In Österreich hat ein Immobilienmakler auf Grund der Gesetzeslage – im Falle einer erfolgreichen Vermittlung – Anspruch auf eine Provision im Ausmaß von 3% (in gewissen Fällen: 4%) des Verkaufspreises (zuzüglich Umsatzsteuer). Bei **wirtschaftlicher Betrachtung** ist es daher nicht plausibel, dass der Bf. für eine allfällige Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Verkauf der Baugrundstücke (Verwertung und Vermittlung) eine Provision in Höhe von 50% erhalten haben soll. Eine Provisionsvergütung in diesem Ausmaß ist aus Sicht des Verkäufers weder wirtschaftlich nachvollziehbar noch marktüblich. Die Auszahlung in Höhe von 50% der erzielten Verkaufspreise lässt nach hg. Ansicht nur den Schluss zu, dass dem Bf. sehr wohl – wenngleich nur außerbücherliche und dem Finanzamt nicht offengelegte – Eigentums- bzw. „Herrschafts-“Rechte an den verkauften Grundstücken zukamen. In den an den Bf. zur Auszahlung gelangten Beträgen mag durchaus auch ein Anteil für allfällige Vermittlungstätigkeiten des Bf. enthalten sein (s. die „erste“ Vereinbarung vom 2.2.1994), doch lässt sich dieser der Höhe nach nicht einmal annähernd festmachen und kann dieser nur von untergeordnetem Ausmaß sein. Auch die vom Finanzamt ins Treffen geführte (zum damaligen Zeitpunkt bestehende) Freundschaft zwischen dem Bf. und den Ehegatten Y vermag nicht zu einem Wegfall des zwischen (fremden) Vertragspartnern üblicherweise gegebenen Interessensgegensatzes (Bestreben nach jeweiliger Vorteilsmaximierung) zu führen. Eine Vereinbarung zwischen „nahen Angehörigen“ liegt sohin nach hg. Auffassung nicht vor. Es wäre aber zur Gänze

fremdunüblich, einem bloßen Makler für seine Tätigkeit 50% des letztlich erzielten Verkaufspreises zu zahlen. Wirtschaftlich gesehen kann der Grund für eine Abgeltung in dieser Höhe im Entscheidungsfall nur darin erblickt werden, dass dem Bf. hinsichtlich der Hälfte der veräußerten Grundstücke – im Wege einer Treuhandvereinbarung - jeweils Eigentümerrechte (wirtschaftliches Eigentum) zugekommen sind.

-- Aber auch die vorgelegten Unterlagen, insbesondere die **schriftlichen Vereinbarungen** zwischen dem Bf. und AY aus den Jahren 1994 und 1995, weisen in diese Richtung:

Mit den Vereinbarungen vom 2.2.1994 und vom 11.1.1995 (jene vom 5.2.1994 wurde von AY nicht unterfertigt) sollte ganz offenbar versucht werden, die mündlich getroffene Treuhandvereinbarung schriftlich festzuhalten. Die „erste“ (noch ohne rechtskundige Unterstützung erstellte) Vereinbarung vom 2.2.1994 ist freilich noch einigermaßen laienhaft und nicht ganz eindeutig abgefasst. Doch geht nach Meinung des BFG schon aus dieser Vereinbarung (im zweiten Absatz) hervor, dass die Liegenschaft 123/7 zur Hälfte dem Bf. zuzurechnen war.

Aus welchen Gründen das Finanzamt die spätere, weitaus konkretere Vereinbarung vom 11.1.1995 nicht als taugliches Beweismittel anzusehen vermag, ist für das BFG nicht nachvollziehbar. Diese bildet zum Einen eine Konkretisierung bzw. Ergänzung sowie zum Anderen eine teilweise Korrektur (nämlich hinsichtlich des Provisionsanspruches des Bf.) der ersten Vereinbarung. Daraus geht nun eindeutig hervor, dass der Bf. die halben Anschaffungskosten getragen hat und allfällige Erlöse aus der – schon damals beabsichtigten – Veräußerung zwischen AY und dem Bf. zu teilen sind. Im Gegensatz zur ursprünglichen Vereinbarung vom 2.2.1994 wurde nunmehr jeglicher Provisionsanspruch des Bf. ausdrücklich ausgeschlossen (Punkt V. der Vereinbarung vom 11.1.1995).

Die später geschlossene Vereinbarung ersetzt die frühere in jenen Punkten, in denen Änderungen getroffen wurden; die spätere (konkretere) Vereinbarung hatte daher ab Unterfertigung – und sohin in den Streitjahren – jedenfalls Gültigkeit bzw. bringt den Willen der Vertragsparteien erkennbar zum Ausdruck.

In den (Aus-)Zahlungsbestätigungen vom 25.7.2003 sowie vom 2.3.2006 heißt es, dass die anteiligen Beträge „*aus dem Verkaufserlös*“ stammen, ein Hinweis auf Provisionszahlungen ist darin nicht enthalten. Die zweite Bestätigung verweist zudem explizit auf die Vereinbarung vom 11.1.1995.

Aber auch die weitere aktenkundige Korrespondenz weist auf das außerbücherliche (wirtschaftliche) Hälfteneigentum des Bf. hin:

Mit Schreiben vom 8.7.2010 (also noch vor Eingang der Anzeige beim Finanzamt im Jänner 2011) forderte der Bf. Herrn JY (als Rechtsnachfolger nach Frau AY) auf, den halben Erlös aus der im Mai 2010 erfolgten Grundstücksveräußerung zur Überweisung zu bringen.

Ganz besonders ist auf das Schreiben Drs. Notar, des Rechtsvertreters des JY, vom 15.11.2010 zu verweisen: Wenngleich Herr JY gegenüber dem Finanzamt (zB in seiner undatierten Stellungnahme mit dem händischen Datumsvermerk „25.2.2011“) sowie

gegenüber dem BFG (in der Vorhaltsbeantwortung vom 9.4.2015) vorgibt, über die näheren Umstände des Grundstückserwerbes im Jahre 1989 bzw. der Vereinbarung zwischen seiner verstorbenen Gattin und dem Bf. nicht näher im Bilde (gewesen) zu sein, war ihm offenbar dennoch sehr wohl bekannt, dass der Bf. nach dem Willen der beteiligten Personen als (außerbücherlicher) Hälfteeigentümer der Liegenschaft 123/7 in Z anzusehen ist (bzw. war). Den im genannten Schreiben Drs. Notar heißt es ua.: „*Nicht zuletzt aus Gerechtigkeitsgründen sollte daher über Wunsch von Herrn JY... der seinerzeitige Vertragswille auf ideelles Miteigentum* (Anmerkung des BFG: der AY und des Bf.) *umgesetzt werden.*“ Der Rechtsvertreter des JY bereitete demgemäß auch eine entsprechende Aufsandungsurkunde vor, in welcher explizit auf das Treuhandverhältnis zwischen AY und dem Bf. hingewiesen wird, und mit welcher der Anspruch des Bf. auf Übertragung seiner ideellen Hälfte auch bücherlich umgesetzt werden sollte. Diese Urkunde wurde in der vorliegenden Form zwar nie unterfertigt, doch geht daraus klar hervor, dass dem Bf. auch aus Sicht des JY die Hälfte der Liegenschaft 123/7 KG B außerbücherlich zuzurechnen war.

In freier Beweiswürdigung ist daher entgegen der Ansicht des Finanzamtes davon auszugehen, dass der Bf. zur Hälfte ideeller Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft war, seine Hälfte treuhändig von AY erworben und gehalten wurde und dem Bf. sohin die Liegenschaft 123/7 sowie die aus dessen Teilung in der Folge neu hervorgegangenen Grundstücke KG B als Treugeber zur Hälfte zuzurechnen sind.

2.2. Beurteilung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel:

Das Finanzamt qualifizierte die dem Bf. ausbezahnten strittigen Beträge als Provisionserlöse, die er aus der Verwertung und (letztlich erfolgreichen) Vermittlung einzelner Baugrundstücke erzielt habe. Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den zugeflossenen Geldern um Provisionen handelt, liegen jedoch nach Meinung des BFG nicht vor. Zum Einen waren Provisionsansprüche des Bf. vertraglich ausgeschlossen (Punkt V. der Vereinbarung vom 11.1.1995), zum Anderen wurden ihm jeweils (exakt) 50% der einzelnen Verkaufserlöse überlassen bzw. ausbezahlt (siehe oben). Vielmehr war der Bf. auf Grund obiger Ausführungen (unter Punkt 2.1.) hinsichtlich der Hälfte des 1989 von AY erworbenen Grundstückes 123/7 als Treugeber und wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Die dem Bf. zugeflossenen strittigen Beträge sind daher nach Meinung des BFG nicht als selbständige Provisionseinkünfte anzusehen, wurden jedoch auf Grund einer Tätigkeit des Bf. erzielt, die steuerlich als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren ist:

Nach § 23 Z 1 EStG 1988 ist Gewerbebetrieb im Sinne der Abgabenvorschriften eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) noch als selbständige Arbeit (§ 22 EStG) anzusehen ist.

Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Ob bloße Vermögensnutzung oder gewerblicher Handel im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nach der Rechtsprechung das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 23 Rz 83ff.; weiters zB Petritz, SWK/2005, S 631).

Nach Judikatur und Literatur sprechen ua. folgende Umstände für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels (s. dazu zB die Zusammenstellungen und weiteren Nachweise bei Doralt, EStG 10. Auflage, § 23 Tz 125ff., sowie bei Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 23 Rz 86ff.):

- Der Erwerb von Liegenschaften mit unbedingter Veräußerungsabsicht. Der auf Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, dessen Parzellierung und Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatshpäre und machen sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit.
- Mehrere Verkäufe (in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang): Eine starre Objektgrenze (wie etwa lt. BFH in Deutschland bei Verkauf von drei Objekten) gibt es in der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zwar nicht, werden aber mehr als drei Objekte veräußert, so ist das doch ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und für eine nachhaltige, gewerbliche Tätigkeit. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse unter Bedachtnahme auf die Umstände des Einzelfalls.
- Berufliche Berührungs punkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fach- und Insiderwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken. Es spricht jedenfalls für die Gewerblichkeit der Betätigung, wenn der Pflichtige auch in seinen anderen Berufen im Grundstücksgeschäft tätig ist und damit Einblick in die Möglichkeiten günstigen An- und Verkaufs von Liegenschaften gewinnen kann. Im Falle der beruflichen Nahebeziehung genügen gegebenenfalls schon wenige Verkäufe für die Annahme der Gewerblichkeit (zB zwei Verkäufe binnen zwei Jahren im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2008, 2008/15/0025). Im Falle einer beruflichen Nahebeziehung ist jedenfalls ein strengerer Maßstab anzulegen.
- Mitwirkung an der Erschließung bzw. Baureifmachung: Die Parzellierung einer Liegenschaft und der Verkauf der Parzellen werden zum Grundstückshandel, wenn der Abgabepflichtige an der Baureifmachung des Geländes (durch Rodung, Aufschließung etc.) mitwirkt oder er diese veranlasst.
- Die Finanzierung des Grunderwerbs (ganz oder zum Teil) mit Fremdmitteln ist ebenfalls ein Indiz dafür, dass weniger die Vermögensveranlagung und damit Vermögensverwaltung im Vordergrund steht, sondern es vielmehr um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (zB VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0033).

- Richtet sich der Pflichtige werbend an die Allgemeinheit, so spricht dies für eine gewerbliche Tätigkeit (s. nochmals zB VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0033).

In Anbetracht der dargestellten (insbesondere von der Judikatur aufgestellten) Kriterien war die Tätigkeit des Bf. unter Bedachtnahme auf das Gesamtbild der Verhältnisse nach Auffassung des BFG jedenfalls als gewerblicher Handel mit Grundstücken zu qualifizieren:

Den vorliegenden Unterlagen zufolge (zB Versicherungsdatenauszug) war der Bf. ab 1.3.1993 als Immobilienmakler tätig; zudem war er in der Zeit von 1.1.1994 bis Februar 1996 geringfügig bei der MA GmbH (einem im Bereich der Immobilienverwertung und – verwaltung tätigen Unternehmen) angestellt (s. zB „Vorhaltsbeantwortung“ des Bf. an das BFG vom 5.5.2015). Der Bf. beschäftigte sich daher bereits zumindest ab dem Jahr 1993 beruflich mit Grundstücksgeschäften. Auf Grund dieser beruflichen Nahebeziehung ist bei ihm auch ein strengerer Maßstab anzulegen.

Es war von vornherein geplant, das Grundstück zu parzellieren und die neu entstandenen Baugründe zu veräußern (s. die mehrmaligen Umwidmungsersuchen der AY, deren konkrete Bebauungsüberlegungen in der Eingabe an die Gemeinde Z vom 20.11.1989, den eingereichten Teilungsplan sowie die Vereinbarungen des Bf. mit AY vom 2.2.1994 bzw. 11.1.1995, aus denen – insbesondere aus den Punkten II. und III. der zweitgenannten Vereinbarung – die Verkaufsabsicht klar hervorgeht). In der Folge kam es in der Zeit von 2003 bis 2012 auch zum Abschluss von insgesamt vier Kaufverträgen (s. oben). Zunächst waren (erkennbar) mehrere Verkäufe intendiert, da sich jedoch herausgestellt hat, dass die Baulandwidmung für eine Teil der Liegenschaft „*höchst unwahrscheinlich*“ ist (s. Schreiben Drs. Notar an Dr. D vom 15.11.2010), wurde letztlich ein verbliebenes Restgrundstück im Ausmaß von 4.714 m² 2012 ohne weitere Parzellierung an eine Vermögensverwaltungsgesellschaft veräußert.

Der Bf. hat an der Aufschließung bzw. Baureifmachung mitgewirkt bzw. damit zusammenhängende Kosten getragen (Beteiligung an Kanalkosten, Rodung etc.). Dies ergibt sich ua. aus der Befragung des Bf. am 23.3.2011 (Fragen 10. und 11.), aus der dem BFG am 5.5.2015 ausgehändigten „Vorhaltsbeantwortung“ und der vorliegenden Rodungsbewilligung aus dem Jahre 2003.

Der Verkauf der Bauparzellen wurde entsprechend beworben, zum Teil unter Mitwirkung der X Immobilien GmbH (an welcher der Bf. beteiligt ist). Es wurden etwa Aushänge bei Banken und Gemeinde angebracht, Zeitungsinserate geschalten und ein Plakat auf dem Grundstück aufgestellt (s. zB „Vorhaltsbeantwortung“ vom 5.5.2015).

Der Bf. brachte gegenüber dem Finanzamt bzw. dem BFG vor, dass er den Grunderwerb zunächst nicht allein aus Eigenmitteln finanzieren konnte und er sich daher einen Teil der finanziellen Mittel von den Ehegatten Y „*borgen*“ musste. Dafür seien ihm von AY bzw. von dem Ehegatten Zinsen verrechnet worden. Zum „Beweis“ dafür legte der Bf. eine handschriftliche (undatierte) Zinsenberechnung vor, welche von JY erstellt worden sein soll (s. dazu zB die „Vorhaltsbeantwortung“ des BFG vom 5.5.2015). Da sohin die Anschaffung der zur Veräußerung gedachten Liegenschaft dem Borbringen des Bf. zufolge

zum Teil mittels Fremdfinanzierung erfolgte, spricht auch dies dafür, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

Gegen die Annahme der Gewerblichkeit mag allenfalls die längere Zeitspanne zwischen Erwerb der Liegenschaft (1989) und den ersten Verkäufen (2003 und 2006) liegen. Doch lag das darin begründet, dass erst Anfang der 2000-er-Jahre eine Umwidmung in Bauland erwirkt werden konnte (s. dazu insbes. die Kundmachung der Gemeinde vom 2.5.2000 mit Aufforderung zur Bekanntgabe von Bauvorhaben bzw. Planungsüberlegungen; sowie die Bewilligung der beantragten Teilung mit Bescheid der Gemeinde vom 17.3.2003).

Das Gesamtbild der Verhältnisse spricht im Beschwerdefall sohin nach hg. Ansicht überwiegend für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Diese Beurteilung in Verbindung mit der Anerkennung des vom Bf. behaupteten Treuhandverhältnisses durch das BFG (s. oben) hat nun für die Abgabenerhebung folgende Konsequenzen:

2.2.1. Umsatzsteuer 2006 bzw. 4-6/2011:

Wie bereits oben ausführlich dargelegt wurde, ist nach Ansicht des BFG davon auszugehen, dass AY bzw. in weiterer Folge deren Ehegatte JY jeweils die (ideellen) Hälften der in den Jahren 2003, 2006, 2010 (Zufluss des Erlöses an den Bf.: 2011) und 2012 veräußerten Parzellen treuhändig für den Bf. „gehalten“ haben.

Die Kaufverträge wurden auf Verkäuferseite jeweils vom bucherlichen Eigentümer, nämlich bis zum Jahr 2006 von AY bzw. danach von JY abgeschlossen. Der Bf. als Treugeber hinsichtlich der Hälftanteile trat nach außen in keiner Weise in Erscheinung.

§ 24 BAO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei Treuhandverhältnissen) ist für die umsatzsteuerliche Zurechnung der Leistung ohne Bedeutung. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Leistung demjenigen zuzurechnen ist, der im Außenverhältnis (im eigenen Namen) als Leistungsverpflichteter bzw. Leistungsempfänger in Erscheinung tritt, mag er auch im Innenverhältnis (zum Teil) auf fremde Rechnung arbeiten. Wird der Treuhänder somit in ein Lieferungsgeschäft eingeschaltet und tritt er hiebei im eigenen Namen auf, so wird die Leistung vom Treuhänder erbracht bzw. empfangen (*Ruppe/Achatz*, UStG 4. Auflage, § 1 Tz 283).

Diese Rechtslage hat zur Konsequenz, dass die beschwerdegegenständlichen Grundverkäufe umsatzsteuerlich dem Bf. nicht zuzurechnen sind. Die Verträge wurden stets vom jeweiligen bucherlichen Eigentümer allein unterfertigt, welcher jeweils hinsichtlich der gesamten Liegenschaft im eigenen Namen als Leistungsverpflichteter aufgetreten ist. Der Bf. als „stiller Hälfteneigentümer“ trat im Außenverhältnis in keiner Weise in Erscheinung.

Zu beachten ist zudem die unechte Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994. Dafür, dass im Beschwerdefall von der Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 leg. cit. Gebrauch gemacht worden wäre, bietet die Aktenlage (insbesondere die Gestaltung der Kaufverträge) keinen Anhaltspunkt.

Die Erlöse aus den hier fraglichen Grundstücksverkäufen waren sohin dem Bf. auf Grund des Treuhandverhältnisses umsatzsteuerlich gar nicht zurechenbar; selbst wenn man ihm die Umsätze jedoch zurechnen wollte, wären diese ohnehin von der Umsatzsteuer befreit.

Wenn daher das Finanzamt die dem Bf. zugeflossenen Erlöse infolge seiner (irrigen) rechtlichen Beurteilung der Umsatzsteuer unterworfen (und aus den Erlösen jeweils die Umsatzsteuer „herausgerechnet“) hat, hat es den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2006 sowie die Umsatzsteuerfestsetzung für April bis Juni 2011 im Ergebnis insoweit mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Die im Zuge der Außenprüfung neu hervor gekommenen Tatsachen waren daher hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 nicht geeignet, einen im Ergebnis anders lautenden Bescheidspruch herbeizuführen, weshalb der Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 letztlich Folge zu geben und der Wiederaufnahmebescheid durch das BFG mit vorliegendem Erkenntnis aufzuheben war. Somit scheidet gemäß § 307 Abs. 3 BAO der neue (ebenfalls angefochtene) Umsatzsteuerbescheid vom 1.12.2011 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und lebt der ursprüngliche Sachbescheid vom 18.2.2008 (USt-Festsetzung von € 1.033,70) wieder auf.

Da der Bescheidbeschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 vom BFG zu entsprechen war, war die gegen den neuen (gemäß § 307 Abs. 1 BAO ergangenen) Umsatzsteuerbescheid 2006 gerichtete Beschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Für die Umsatzsteuerfestsetzung für April bis Juni 2011 hat die umsatzsteuerliche Würdigung des BFG zur Folge, dass die im angefochtenen Bescheid angesetzten Umsätze von € 27.738,48 um den von der Außenprüfung hinzugerechneten Betrag von € 25.833,33 zu vermindern sind (Bemessungsgrundlage der 20%-igen USt sohin € 1.905,15; davon 20% USt = € 381,03).

2.2.2. *Einkommensteuer 2006:*

Ertragsteuerlich sind die strittigen Erlöse dem Bf. hingegen auf Grund der Bestimmung des § 24 BAO sehr wohl zuzurechnen.

Bei Berechnung der Einkünfte aus dem gewerblichen Grundstückshandel sind allerdings auch Abzugsposten zu berücksichtigen:

Anteiliger Verkaufserlös des Bf.	€ 33.560,--
Wareneinsatz (Wert des veräußerten Grundstücks)	-€ 2.211,86
BA-Pauschale 12% (§ 17 Abs. 1 EStG)	-€ 4.027,20
darauf entfallende USt/VSt	-€ 604,08
Gewerbliche Einkünfte sohin	€ 26.716,86

Der „Wareneinsatz“ errechnet sich wie folgt:

Kaufpreis: € 31.636,30 (entspricht ATS 435.325,--)

zuzüglich Nebenkosten:

GrESt (3,5%): € 1.107,27

Eintragungsgebühr (1%): € 316,36

Notarskosten: € 1.680,92

Anschaffungskosten gesamt (inkl. Nebenkosten): € 34.740,86

Der Erwerb erfolgte im März 1989; spätestens mit der „ersten“ Vereinbarung des Bf. mit AY vom 2.2.1994 werden die „stille Hälftebeteiligung“ des Bf. sowie die unbedingte Verkaufsabsicht evident. Im Februar 1994 ist sohin (spätestens) die Einlage des 1989 erworbenen Grundstücks in den „gewerblichen Grundstückshandel“ erfolgt.

Der VPI 1986 lag im März 1989 bei 105 Prozentpunkten, im Februar 1994 bei 124,5. Die Veränderungsrate beträgt somit 18,6%.

Unter Berücksichtigung der Entwicklung des VPI 1986 errechnet sich für oa.

Anschaffungskosten von € 34.740,86 im Februar 1994 ein Wert von € 41.192,73 (für 7.915m²; Wert je m² daher: rund € 5,204).

Der 2006 veräußerte Baugrund hatte eine Größe von 850 m². Der dem Bf. zuzurechnende (ideelle) Hälftanteil umfasst 425 m², multipliziert mit € 5,204 ergibt einen "Wareneinsatz" von € 2.211,86.

Der Ansatz der auf das Betriebsausgabenpauschale entfallenden Vorsteuern war vorzunehmen, da das Pauschale eine Nettogröße darstellt und die korrespondierende Umsatzsteuer beim Bf. als Bruttorechner zum Kostenfaktor wird (vgl. EStR Rz 4131).

Damit sind die Einkünfte des Bf. im Jahr 2006 um (gewerbliche) Einkünfte von € 26.717,-- (und nicht wie vom Finanzamt um selbständige Provisionserlöse iHv. € 27.966,67) zu erhöhen. Dadurch ergibt sich die im Spruch ersichtliche, gegenüber dem angefochtenen Bescheid abgeänderte Einkommensteuerfestsetzung (zur Berechnung siehe das beiliegende *Berechnungsblatt*).

Da sohin die durch die Außenprüfung neu hervorgetretenen Tatsachen (Zufluss der strittigen Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken) zu einem im Ergebnis anders lautenden Spruch des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2006 (vom 18.2.2008) geführt haben, war die Beschwerde, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2006 richtet, als unbegründet abzuweisen.

Zur Nichtzulässigkeit der 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.

Der gegenständliche Beschwerdefall wirft keine derartige *Rechtsfrage* auf. Strittig waren vielmehr *Sachverhaltsfragen*, nämlich (zunächst) ob das vom Bf. dargelegte

Treuhandverhältnis tatsächlich bestand bzw. steuerlich anzuerkennen war. In weiterer Folge ergab sich vor dem BFG die Frage, ob auf Seiten des Bf. gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Diese Frage konnte das BFG unter Heranziehung der dafür von der Rechtsprechung in zahlreichen Erkenntnissen für maßgeblich erachteten Kriterien in freier Beweiswürdigung lösen. Mangels Vorliegens einer bedeutsamen Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG war daher die Revision nicht zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (ESt 2006)

Graz, am 15. Oktober 2015