

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. NN und die weiteren Senatsmitglieder ABC im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache BF, vertreten durch LeitnerLeitner Steuerberatung GmbH, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 3.4.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 3.3.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2012.

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr neben Einkünften aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 44.170,60 €, die in der erklärten Höhe veranlagt wurden (Bescheid vom 17.10.2013).

Aufgrund einer – in der Einkommensteuererklärung nicht erfassten – Grundstücksveräußerung hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 299 BAO auf und erließ unter Berücksichtigung der Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 82.845 € einen neuen Sachbescheid (Bescheid vom 3.3.2014). Auf die separat zugegangene Bescheidbegründung vom 27.2.2014 wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 3.4.2014 Beschwerde und beantragte, die Einkommensteuer 2012 gemäß der Einkommensteuererklärung festzusetzen. Auf die näheren Ausführungen in der Beschwerdeschrift sowie auf die Anlagen 1 bis 3 wird verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.6.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die nähere Begründung wird verwiesen.

Mit Vorlageantrag vom 22.7.2014 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das zuständige Bundesfinanzgericht. Auf die näheren Ausführungen sowie die Beilagen 1 bis 9 wird verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 1.9.2014 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

In der Replik zum Vorlagebericht vom 2.10.2014 betonte der Beschwerdeführer unter Bezugnahme auf Pkt. IV. der Vereinbarung vom 22.7.1998, dass hiermit nicht nur eine gemeinsame Verwaltung der Eigentumswohnungen (ähnlich wie ein Fruchtgenussrecht) sondern auch eine gemeinsame Verfügungsberechtigung über die Substanz – wie sie Miteigentümern zustehe – gewollt gewesen sei. Zweck sei die wirtschaftliche Fortsetzung der davor bestehenden Miteigentumsgemeinschaft bzw. die Schaffung wirtschaftlichen Eigentums gewesen. Der Wert sämtlicher Wohnungen habe sich auf rd. 2,3 Mio Euro belaufen, sodass auf Anton B ein anteiliger Wert von 1.150.000 € als im Vertrag vom 19.10.2010 festgelegte Ausgleichszahlung entfallen sei. Hinsichtlich der genauen Ausformulierung wird auf den Schriftsatz verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung am 25.9.2019 führte der Vertreter der belangten Behörde hinsichtlich Pkt. IV. der Vereinbarung vom 22.7.1998 im Wesentlichen aus: es könne aus dieser Bestimmung kein wirtschaftliches Eigentum der Hausgemeinschaft M-B abgeleitet werden, es handle sich hierbei lediglich um eine Regelung hinsichtlich der Verwendung eines eventuellen Veräußerungserlöses bei Verkauf der Eigentumswohnungen; weder die Chancen der Wertsteigerung noch das Risiko der Wertminderung – wie der Beschwerdeführer aus dem letzten Satz des Pkt. IV. ableite – treffe die Hausgemeinschaft M-B; es handle sich bei der Formulierung der „eilvernehmlichen Festsetzung des Verkaufspreises“ lediglich um eine Absicherung des vereinbarten Vorkaufsrechtes; der Tauschvertrag vom 19.10.2010 – in seiner detaillierten Ausgestaltung – belege, dass das wirtschaftliche (Mit)Eigentum an den einzelnen Eigentumswohnungen nicht der Hausgemeinschaft M-B zukommen sollte; der Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 erwähne weder die Vereinbarung vom 22.7.1998 noch den Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009. Zusammenfassend sei daher davon auszugehen, dass mit dem Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 die beschwerdegegenständlichen Eigentumswohnungen an die G GmbH übertragen worden seien und dies einen der ImmoESt unterliegenden Veräußerungsvorgang darstelle. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung gestellte schriftliche Zusammenfassung der mündlichen Ausführungen des Vertreters der belangten Behörde verwiesen.

Der Vertreter des Beschwerdeführers replizierte auf diese Ausführungen im Wesentlichen wie folgt: Aus der Formulierung des Pkt. IV. der Vereinbarung vom 22.7.1998 „*Die Vertragsparteien vereinbaren daher, dass sämtliche für die gegenständliche Liegenschaft samt Eigentumswohnungen, soweit sie nicht bereits verkauft sind, anfallenden Einkünfte weiterhin der Hausgemeinschaft M-B zufallen und sämtliche Aufwendungen weiterhin von der Hausgemeinschaft M-B getragen werden.*“ sei eindeutig erkennbar,

dass wirtschaftliches Eigentum gewollt gewesen sei. Weiters sei vereinbart worden, dass beim Verkauf einer Eigentumswohnung der Verkaufserlös je zur Hälfte auf den Beschwerdeführer und Anton B aufgeteilt werde ohne Bedachtnahme auf das jeweilige zivilrechtliche Eigentum. Wichtig sei bei dieser Formulierung das Wort „weiterhin“; es sollten weiterhin die bisherigen Regelungen wie beim Miteigentum gelten. Bei Miteigentümern sei es gesetzlich klar, dass diese gemeinsam über das Miteigentum bestimmen könnten. Bei einer Miteigentumsgemeinschaft sei es immer notwendig, dass alle Miteigentümer bei einem Verkauf des Miteigentums zustimmten. Gegen den Willen eines Miteigentümers könne weder ein anderer Miteigentümer noch die Gemeinschaft bestimmen. Die Tatsache, dass im Sacheinlagevertrag weder der Anteilsabtretungsvertrag noch die Vereinbarung vom 22.7.1998 erwähnt werde, erkläre sich daraus, dass im Jahr 2012 die GesbR nicht mehr existiert habe. Einbringungsgegenstand sei nicht das Vermögen der Hausgemeinschaft gewesen, vielmehr sei der Einbringende Gesellschafter der Hausgemeinschaft gewesen; somit sei klargestellt, dass für die Übertragung des 50 %igen Anteiles an der Hausgemeinschaft die Gegenleistung auch nur dem einbringenden Anton B und nicht der Hausgemeinschaft zugestanden sei. Das Gutachten von Ing. M habe sich auf alle Wohnungen bezogen und der Wert sei mit 2,3 Mio Euro für die 14 Wohnungen festgelegt worden. Die Hälfte dieses Wertes sei als Ausgleichszahlung für Anton B im Tauschvertrag festgesetzt worden. Dies zeige, dass Anton B nicht sechs Wohnungen gehabt habe sondern die ideelle Hälfte von vierzehn Wohnungen. Man müsse Pkt. IV. auch in Zusammenhang mit Pkt. III. sehen; dieser sei die Begründung für das jeweilige Alleineigentum der Wohnungen, da eine Eintragung ins Grundbuch für die Hausgemeinschaft M-B gesetzlich nicht möglich gewesen sei. Die Aufteilung der Wohnungen auf den Beschwerdeführer und Anton B sei lediglich zum Zwecke der grundbücherlichen Durchführung erfolgt. Als Alleineigentümer sei nicht der Beschwerdeführer aufgetreten sondern die Hausgemeinschaft M-B; die Mietzahlungen seien immer auf ein Konto der Hausgemeinschaft erfolgt; wirtschaftlich sei alles auf gemeinschaftliche Rechnung gelaufen. Durch die Übertragung des Hälfteanteiles an der GesbR mit allen Rechten seien gleichzeitig alle Rechte an den Wohnungen an die GmbH mitübertragen worden, die das wirtschaftliche Eigentum an den Wohnungen 2010 bilanziert habe. Es wäre klarer gewesen, wenn man damals vereinbart hätte, Anton B sei 50%iger GesbR-Eigentümer und damit verbunden sei das bürgerliche Eigentum und beides zusammen werde übertragen.

Beide Parteien verwiesen abschließend auf ihre bisherigen Stellungnahmen und Schriftsätze und beantragten wie schriftlich. Auf die Niederschrift vom 25.9.2019 wird verwiesen.

Festgestellter Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 13.10.1994 erwarb Ing. Adolf M (Beschwerdeführer) gemeinsam mit Anton B als kaufende Partei die Liegenschaften A, Grundbuch A, im Gesamtausmaß von 3.570 m², bestehend aus den Grundstücken Nr. 1 Baufläche (Gebäude) im Ausmaß von 504 m², Nr. 2 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 938 m², Nr. 3 Baufläche (begrünt)

im Ausmaß von 476 m², Nr. 4 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 781 m² und Nr. 5 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 871 m² samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, sowie samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör um den vereinbarten Kaufpreis von 9.000.000 S (vgl. Pkt. *I. Kaufgegenstand*).

• **II. Aufsandung**

Die verkaufende Partei bewilligt ob den Liegenschaften A die Einverleibung des Eigentumsrechtes je zur Hälfte für Adolf M und Anton B.

• **IX. Vorkaufsrecht**

Die kaufende Partei räumt sich hinsichtlich ihrer Hälfteanteile des Kaufobjektes das ihr gegenseitig zustehende Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ABGB unter gegenseitiger Annahme ein. Zur grundbücherlichen Sicherstellung bewilligt die kaufende Partei die Einverleibung des ihr gegenseitig zustehenden Vorkaufsrechtes nach Inhalt und im Umfange dieses Vertragspunktes bei den Liegenschaften A.

Auf die Vertragspunkte **III., IV., V), VI., VII., VIII., X., XI., XII. und XIII.** wird verwiesen.

In den folgenden Jahren bis 1997 ließen der Beschwerdeführer und Anton B auf diesen Liegenschaften die bereits beim Kauf geplante – 15 Wohnungen umfassende – Wohnanlage errichten, wobei sie die Herstellungskosten gemeinsam zu gleichen Teilen trugen.

Mit Kaufvertrag vom 24.11.1997 verkauften der Beschwerdeführer gemeinsam mit Anton B die Wohnung W 9 an Helga H.

Infolge des § 8 WEG 1975, nach dem Miteigentum an einer Eigentumswohnung nur zwischen Ehegatten möglich sei, schlossen der Beschwerdeführer und Anton B als Wohnungseigentumsorganisatoren und Verkäufer einerseits und Helga H als Wohnungseigentumswerberin und Käuferin andererseits nachstehenden Wohnungseigentumsvertrag vom 22.7.1998 ab.

- **I)** *Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, und Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, sind je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaften A₁, bestehend aus den Grundstücken Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5.*

Die Genannten haben auf dieser Liegenschaft eine Wohnanlage errichtet, an der Wohnungseigentum im Sinne des § 1 WEG geschaffen werden wird. Anton B und Ing. Adolf M sind Wohnungseigentumsorganisatoren im Sinne des WEG 1975.

Helga H hat mit Kaufvertrag vom 14.11. bzw. 24.11.1997 von den obgenannten Wohnungseigentumsorganisatoren eine Wohneinheit erworben. Zum Zeitpunkt des Erwerbs stand noch nicht fest, welcher Mindestanteil an der Liegenschaft für jeden einzelnen Käufer notwendig ist, damit jeder Käufer an der von ihm gekauften Wohnungseigentumseinheit Wohnungseigentum im Sinne des WEG 1975 begründen kann.

Zweck dieses Vertrages ist es, nachdem nunmehr das Gutachten auf Durchführung der Nutzwertfestsetzung des Stadtbaumeisters Ing. M vom 31.10.1997 vorliegt, eine verbücherungsfähige Urkunde zur Begründung des Wohnungseigentums zu schaffen.

- **II)** *Gemäß dem Gutachten des Ing. M vom 31.10.1997 wurden die Nutzwerte für 15 Wohneinheiten auf der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, festgesetzt.*

Im Hinblick auf die in diesem Vertrag vereinbarte Einräumung des Wohnungseigentums stellen die Vertragsteile einvernehmlich fest, dass die im Nutzwertfestsetzungsgutachten bezeichneten Wohnungseigentumseinheiten, die in der nachstehenden Tabelle unter „Widmung“ näher beschrieben sind, von den Vertragsteilen zum Zwecke der Einräumung des Wohnungseigentums, die in Spalte 1 der nachstehenden Tabelle bezeichneten Topnummern erhalten.

Top	Lage	Widmung	Nutzfläche m²	Nutzwert gesamt	Mindest-Anteil	Eigentümer
W 1	UG	Wohn-Büro	80,23	167	334/2418	Anton B
		Terasse	6,14			
		Nebenräume	117,41			
		PkwStellplatz	88,70			
		Containerfl.	39,20			
W 2	UG	Wohnung Terasse	81,45	87	174/2418	Anton B
		Kellerabteil	6,50			
		PkwStellplatz	4,39			
			11,00			
W 3	UG	Wohnung Terasse	56,16	79	158/2418	Ing. Adolf M
		Kellerabteil	11,54			
		Gartenanteil	4,56			
		PkwStellplatz	149,10			
			11,00			
W 4	EG	Wohnung	63,54	70	140/2418	Anton B
		Balkon	7,51			
	UG	Kellerabteil	4,55			
		PkwStellplatz	11,00			
W 5	EG	Wohnung	36,79	46	92/2418	Ing. Adolf M
		Loggia	8,43			
	UG	Kellerabteil	4,55			
		Gartenanteil	18,10			
		PkwStellplatz	11,60			
W 6	EG	Wohnung	56,04			
		Loggia	7,80			
	UG	Kellerabteil	5,25			

		Gartenanteil	23,80			
		PkwStellplatz	11,00	66	132/2418	Ing. Adolf M
W 7	EG	Wohnung	75,48			
		Loggia	9,89			
	UG	Kellerabteil	6,53			
		PkwStellplatz	11,00	83	166/2418	Ing. Adolf M
W 8	EG	Wohnung	77,38			
		Balkon	10,41			
	UG	Kellerabteil	4,33			
		PkwStellplatz	11,00	84	168/2418	Ing. Adolf M
W 9	EG	Wohnung	56,06			
		Balkon	10,16			
	UG	Kellerabteil	4,10			
		PkwStellplatz	11,00	63	126/2418	Helga H
W 10	DG	Wohnung	115,70			
		Spitzboden	13,82			
	OG	Dachterasse	16,27			
	UG	Kellerabteil	5,58			
		PkwStellplatz	11,00	105	210/2418	Ing. Adolf M
W 11	OG	Wohnung	63,40			
		Balkon	7,51			
	UG	Kellerabteil	4,19			
		PkwStellplatz	11,60	69	138/2418	Ing. Adolf M
W 12	OG	Wohnung	33,77			
		Loggia	8,79			
	UG	Kellerabteil	4,84			
		PkwStellplatz	11,60	41	82/2418	Ing. Adolf M
W 13	OG	Wohnung	58,31			
		Loggia	7,81			
	UG	Kellerabteil	5,13			
		PkwStellplatz	12,80	67	134/2418	Anton B
W 14	OG	Wohnung	75,37			
		Balkon	9,89			
	UG	Kellerabteil	6,12			
		PkwStellplatz	31,20	87	174/2418	Anton B
W 15	OG	Wohnung	77,56			
		Balkon	10,36			
	UG	Dachterasse	33,25			

		Kellerabteil	4,19			
		PkwStellplatz	11,40	95	190/2418	Anton B
Summe				1209	2418/2418	

- **III)** Die Vertragsparteien stellen fest, dass die in einer integrierenden Vertragsbestandteil bildenden Tabelle angeführten Mindestanteile dem Verhältnis des Nutzwertes der im Wohnungseigentum stehenden Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit zur Summe der Nutzwerte aller Wohnungen oder sonstigen Räumlichkeiten auf dieser Liegenschaft entsprechen.
- **IV)** Die Vertragsteile räumen einander wechselseitig hinsichtlich ihrer in der Tabelle in Spalte „Mindestanteil“ Miteigentumsanteile (Mindestanteile) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1975 ein.
- **V)** Das Wohnungseigentum ist das den Miteigentümern einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. An Teilen der Liegenschaft, die der allgemeinen Benützung dienen und deren Zweckbestimmung einer ausschließlichen Benützung entgegensteht, kann Wohnungseigentum nicht bestehen.
- **VII)** Das Wohnungseigentum ist mit dem festgestellten Mindestanteil gemäß Nutzwertgutachten vom 31.10.1997 untrennbar verbunden. Es kann nur mit diesem zusammen beschränkt, belastet, veräußert, von Todes wegen übertragen und der Zwangsvollstreckung unterworfen werden.
- **IX)** Die Verwaltung der im Wohnungseigentum stehenden Wohnungen und sonstigen Räumlichkeiten kommt den Wohnungseigentümern zu. Der Wohnungseigentümer ist zu Änderungen an der im Wohnungseigentum stehenden Wohnung oder sonstigen Räumlichkeiten auf seine Kosten berechtigt, sofern hiedurch weder eine Schädigung des Hauses noch eine Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen der anderen Miteigentümer, insbesondere auch keine Beeinträchtigung der äußeren Erscheinungen noch eine Gefahr für die Sicherheit von Personen des Hauses oder von anderen Sachen die Folge sind. Der Wohnungseigentümer hat die Wohnung oder die sonstigen selbständigen Räumlichkeiten und die für die Wohnung und die für die Wohnung und die sonstigen Räumlichkeiten bestimmten Einrichtungen, wie insbesondere Lichtleitungen, Gasleitungen, Wasserleitungen, beheizungs- und sanitäre Anlagen so zu warten und instand zu halten, dass dadurch den anderen Miteigentümern kein Nachteil erwächst.
- **X)** Angelegenheiten der ordentlichen Verwaltung der Liegenschaft entscheidet unbeschadet der Minderheitsrechte nach § 13a WEG 1975 die Mehrheit der Mit- bzw. Wohnungseigentümer.

Zu den Angelegenheiten, in denen die Mehrheit entscheidet, gehören im Besonderen die ordnungsgemäße Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen der Liegenschaft, die Bildung einer angemessenen Rücklage, die Aufnahme eines Instandhaltungsdarlehens, die angemessene Versicherung der Liegenschaft, die Bestellung und Abberufung eines gemeinsamen Verwalters und die Erlassung und Änderung einer Hausordnung.

Über die einer ordnungsgemäßen Erhaltung der gemeinsamen Teile und Anlagen der Liegenschaft hinausgehenden nützlichen Verbesserungsarbeiten bedürfen der Zustimmung aller Miteigentümer.

- **XI)** *Die Aufwendungen für die Liegenschaft, insbesondere für die Gemeinschaftsanlagen einschließlich der Beiträge zur Rücklage sind von den Miteigentümern nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile zum Zeitpunkt des Endes der Abrechnungsperiode zu tragen.*
- **XII)** *Die Vertragsteile willigen sohin ein, dass im Grundbuch ob der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, bestehend aus den Grundstücken Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 für die im Nachstehenden angeführten Personen die Einverleibung des Eigentumsrechtes samt Wohnungseigentum wie folgt bewilligt werden möge:*

1)

Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, zu 334/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 1 samt PKW-Stellplatz 1;

2)

Anton B zu 174/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 2 samt Kellerabteil 2 und PKW-Stellplatz 2;

3)

Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, zu 158/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 3 samt Kellerabteil 3, Gartenanteil 3 und PKW-Stellplatz 3;

4)

Anton B zu 140/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 4 samt Kellerabteil 4 und PKW-Stellplatz 4;

5)

Ing. Adolf M zu 92/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 5 samt Kellerabteil 5, Gartenanteil 5 und PKW-Stellplatz 5;

6)

Ing. Adolf M zu 132/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 6 samt Kellerabteil 6, Gartenanteil 6 und PKW-Stellplatz 6;

7)

Ing. Adolf M zu 166/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 7 samt Kellerabteil 7 und PKW-Stellplatz 7;

8)

Ing. Adolf M zu 168/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 8 samt Kellerabteil 8 und PKW-Stellplatz 8;

9)

Helga H, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, zu 126/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 9 samt Kellerabteil 9 und PKW-Stellplatz 9;

10)

Ing. Adolf M zu 210/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 10 samt Kellerabteil 10 und PKW-Stellplatz 10;

11)

Ing. Adolf M zu 138/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 11 samt Kellerabteil 11 und PKW-Stellplatz 11;

12)

Ing. Adolf M zu 82/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W 12 samt Kellerabteil 12 und PKW-Stellplatz 12;

13)

Anton B zu 134/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 13 samt Kellerabteil 13 und PKW-Stellplatz 13;

14)

Anton B zu 174/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 14 samt Kellerabteil 14 und PKW-Stellplatz 14;

15)

Anton B zu 190/2418-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 15 samt Kellerabteil 15 und PKW-Stellplatz 15;

- **XIII)** *Im Lastenblatt der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, ist in CLNR 48 a das Vorkaufsrecht für Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, sowie in CLNR 49 a das Vorkaufsrecht für Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, einverleibt.*

Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, und Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, haben Frau Helga H, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, im Kaufvertrag vom 14.11.1997 die Wohnungseigentumseinheit Top 9 übereignet. Sohin ist das gegenseitige Vorkaufsrecht von Herrn Anton B und Herrn Ing. Adolf M gegenstandslos.

Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, und Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieser Urkunde ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen, im Grundbuch ob der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, Mindestanteil 126/2418-stel, Top 9 (Helga H) die Einverleibung der Löschung der wechselseitigen Vorkaufsrechte CLNR 48 auf Anteil 2, a 1715/1995 Vorkaufsrecht für Anton B, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, sowie CLNR 49 auf Anteil 3, a 1715/1995 Vorkaufsrecht für Ing. Adolf M, geboren am ZZ.ZZ.ZZZZ, vorgenommen werden könne.

Auf die Vertragspunkte **VI)**, **VIII)** und **XIV)** wird verwiesen.

Mit Zusatz zum Wohnungseigentumsvertrag vom 17.12.1999 erfolgte unter **1.** eine Änderung des Punktes **II)** in der Weise, dass in Spalte 1 der Tabelle die Wohnungseigentumseinheiten (Top) mit der Bezeichnung W 1 bis W 15 versehen wurden. Unter **2.** erfolgte aufgrund einer Änderung der Liegenschaftsanteile von W 5 auf 102/2446 bzw. W 12 auf 100/2446 eine Anpassung der anderen Wohnungseigentumsanteile auf jeweils ./2446-stel.

- **3.** *In den Punkten **I)** und **VII)** tritt anstelle des Nutzwertgutachtens vom 31.10.1997 jenes vom 27.10.1999 des Stadtbaumeisters Ing. M.*

Mit Vereinbarung vom 22.7.1998 regelten der Beschwerdeführer und Anton B die Nutzung und Verwertung der gegenständlichen Liegenschaft.

- **I.** *Herr Ing. Adolf M und Herr Anton B sind je zur Hälfte grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, bestehend aus den Grundstücken Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5.*

Die Genannten haben als Gesellschaft bürgerlichen Rechts „Hausgemeinschaft M-B“ auf dieser Liegenschaft eine Wohnanlage errichtet, an der Wohnungseigentum im Sinne des § 1 Wohnungseigentumsgesetz geschaffen wird.

Auf Grund des Gutachtens auf Durchführung der Nutzwertfestsetzung des Stadtbaumeisters Ing. M vom 31.10.1997 wurden die Nutzwerte für 15 Wohneinheiten auf der oben angeführten Liegenschaft festgesetzt.

- **II.** *Mit dem Kaufvertrag vom 14.11. bzw. 24.11.1997 wurde die Wohneinheit 9 mit einem Mindestanteil von 126/2418 Anteilen an Helga H verkauft.*
- **III.** *Da die grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentums für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts Hausgemeinschaft M-B nicht möglich ist, haben Herr Ing. Adolf M und Herr Anton B die verbleibenden 14 Wohneinheiten auf Grund des Wohnungseigentumsvertrages zur grundbücherlichen Durchführung aufgeteilt und in das Alleineigentum übernommen.*

Diese Aufteilung erfolgte jedoch lediglich zum Zwecke der grundbücherlichen Durchführung.

- **IV.** *Die Vertragsparteien vereinbaren daher, dass sämtliche für die gegenständliche Liegenschaft samt Eigentumswohnungen, soweit sie nicht bereits verkauft sind, anfallenden Einkünfte weiterhin der Hausgemeinschaft M-B zufallen und sämtliche Aufwendungen weiterhin von der Hausgemeinschaft M-B getragen werden.*

Die Verkaufserlöse der einzelnen Wohnungen der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, fallen ebenfalls der Hausgemeinschaft M-B zu und sind in erster Linie zur Verminderung der das gegenständliche Liegenschaftsobjekt betreffenden Verbindlichkeiten zu verwenden.

Die Verkaufspreise für die einzelnen Wohnungen sind von den Vertragspartnern einvernehmlich festzusetzen.

- **V.** *Sämtliche Rechte und Pflichten aus dieser Vereinbarung gehen beiderseits auf die Rechtsnachfolger von Todes wegen der Vertragsparteien im Eigentum der gegenständlichen Wohnungen über.*
- **VI.** *Die Vertragsparteien räumen sich weiters hinsichtlich ihrer jeweiligen Wohneinheiten der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, das ihnen gegenseitig zustehende Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ff ABGB ein, wozu festgestellt wird, dass dieses grundbücherlich sichergestellt ist.*
- **VII.** *Sämtliche mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren trägt die Hausgemeinschaft M-B.*
- **VIII.** *Dieser Vertrag wird in einer einzigen, für die Hausgemeinschaft M-B bestimmten Urschrift ausgefertigt.*

Mit Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 trat der Beschwerdeführer seinen Geschäftsanteil an der Hausgemeinschaft M-B an die ihm allein gehörende G GmbH ab.

- **I. Präambel**

Mit Vereinbarung vom 22.7.1998 haben Herr Ing. Adolf M, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, und Herr Anton B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts „Hausgemeinschaft M-B“ gegründet. Die Vereinbarung vom 22.7.1998, AZ ZZZ/ZZ/wa, bleibt grundsätzlich vollinhaltlich aufrecht. Ausdrücklich festgehalten wird, dass das bereits grundbücherlich sichergestellte Vorkaufsrecht gemäß Punkt VI. der Vereinbarung vom 22.7.1998 ob der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, aufrechterhalten wird.

- **II. Abtretung**

Herr Ing. Adolf M, geb. ZZ.ZZ.ZZZ, tritt seinen Geschäftsanteil an der „Hausgemeinschaft M-B“ an die G GmbH, FN ZZZZZZa ab und diese erklärt die Vertragsannahme.

Die übernehmende Gesellschaft erwirbt den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten die dem abtretenden Gesellschafter bisher zugekommen sind. Die übernehmende Gesellschaft erklärt, die Vereinbarung vom 22.7.1998, AZ ZZZ/ZZ/wa, in der geltenden Fassung zu kennen und sich dieser Vereinbarung zu unterwerfen.

Mit erfolgter Abtretung sind daher Herr Anton B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, und die G GmbH, FN ZZZZZZa, Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts „Hausgemeinschaft M-B“.

- **III. Rückabtretung**

Herr Anton B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, erklärt bereits zu diesem Zeitpunkt seine ausdrückliche und unwiderrufliche Zustimmung, dass der mit dieser Urkunde erworbene Geschäftsanteil an den abtretenden Gesellschafter rückübertragen werden kann. Ausdrücklich festgehalten wird jedoch, dass jegliche, nicht in diesem Punkt genannte Abtretung, zu ihrer Wirksamkeit der ausdrücklichen Zustimmung von Herrn Anton B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, bedarf.

- **IV. Zustimmung**

Mit Unterfertigung dieser Urkunde stimmt Herr Anton B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, der gegenständlichen Abtretung und sohin der Änderung im Stand der Gesellschafter der Gesellschaft ausdrücklich und unwiderruflich zu.

Auf den Vertragspunkt **V.** wird verwiesen.

Mit Tauschvertrag vom 19.10.2010 übertrug Anton B die ihm gehörigen Eigentumsanteile an der Wohnanlage, Liegenschaft A₁, Grundbuch A, auf die G GmbH und erhielt als Ausgleich andere Liegenschaften im Tauschwege in sein Eigentum.

• *Präambel*

- 1. Herr Ing. Adolf M und Herr Anton B haben in den letzten Jahren gemeinsam entweder persönlich oder über ihre jeweils in ihrem Alleineigentum stehenden Gesellschaften, und zwar der G GmbH und der B GmbH Vermögenswerte erworben.*
- 2. Mit Grundsatzvereinbarung vom 19.10.2010 haben sich die Vertragsparteien auf eine Entflechtung der bestehenden Vermögenswerte geeinigt.*
- 3. Gegenstand dieses Vertrages ist sohin lediglich die Vermögensaufteilung der in Österreich gelegenen Liegenschaften im Zuge der vereinbarten Entflechtung der gemeinsamen Vermögenswerte.*

• **1. Tauschgegenstände**

1.2.

Herr B, geb. ZZ.ZZ.ZZZZ, ist ferner grundbücherlicher Eigentümer nachstehender Liegenschaftsanteile an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A.

- zu 334/2446-Anteilen (B-LNR 5), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 1 untrennbar verbunden ist;*
- zu 174/2446-Anteilen (B-LNR 6), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 2 untrennbar verbunden ist;*
- zu 140/2446-Anteilen (B-LNR 7), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 4 untrennbar verbunden ist;*
- zu 134/2446-Anteilen (B-LNR 8), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 13 untrennbar verbunden ist;*
- zu 174/2446-Anteilen (B-LNR 9), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 14 untrennbar verbunden ist;*
- zu 190/2446-Anteilen (B-LNR 10), mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 15 untrennbar verbunden ist;*

• **2. Tauschvorgänge**

2.3.

Schließlich vertauscht und übergibt Herr Anton B an die G GmbH und diese übernimmt im Tauschwege in ihr Eigentum

- die 334/2446-Anteilen (B-LNR 5) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 1 untrennbar verbunden ist;*

- die 174/2446-Anteilen (B-LNR 6) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 2 untrennbar verbunden ist;
- die 140/2446-Anteilen (B-LNR 7) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 4 untrennbar verbunden ist;
- die 134/2446-Anteilen (B-LNR 8) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 13 untrennbar verbunden ist;
- die 174/2446-Anteilen (B-LNR 9) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 14 untrennbar verbunden ist;
- die 190/2446-Anteilen (B-LNR 10) an der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an W 15 untrennbar verbunden ist;
- **3. Gleichwertigkeit**

3.1.

Die Vertragsparteien erklären, dass die Tauschobjekte der gesamten wirtschaftlichen Entflechtung der Eigentumsverhältnisse (siehe oben Präambel) als gleichwertig anzusehen sind und wechselseitig daher keine Aufzahlungen zu leisten sind.

Die Vermögensgegenstände, welche von der G GmbH übertragen werden, sind somit gleichwertig mit jenen, die von der B GmbH und Herrn Anton B übertragen werden. Aufgrund der Übertragung der im Eigentum des Herrn Anton B befindlichen Liegenschaftsanteile an die G GmbH zur Herstellung der Wertäquivalenz erhält Herr Anton B von der B GmbH eine Ausgleichszahlung in Höhe von EUR 1.150.000, zahlbar auf ein von Herrn Anton B bekannt zu gebendes Konto.

3.2.

Die Vertragsparteien erklären ausdrücklich für den Fall, dass ein wertmäßiger Unterschied zwischen den wechselseitig übertragenen Tauschobjekten und dem wahren gemeinen Wert der Tauschobjekte bestehen sollte, dass Ihnen der wahre Wert durch Erkundigungen bekannt war, sie sich jedoch dennoch auf die erfolgte Aufstellung geeinigt haben. Ferner erklären die Vertragsparteien, dass die in den Tauschvorgängen zugrunde gelegten Verkehrswerte und sonstigen Unterlagen gemäß der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildende Anlage ./1 eine bloße stichtagsbezogene Bewertung der Vermögensgegenstände darstellen und keine Aussage über zukünftige Wertentwicklungen beinhalten. Festgehalten wird daher, dass der tatsächlich erzielbare Verkaufswert erfahrungsgemäß innerhalb einer Streuung von +/- 15 % des errechneten Wertes liegt, wobei diese Streuung vom Sachverständigen nicht beeinflusst werden kann. Der Wert wird an der unteren Grenze des Spektrums liegen, wenn aus wie immer gearteten Gründen die Notwendigkeit besteht, die Liegenschaft in kurzer Zeit veräußern zu müssen. Der Wert wird an der oberen Grenze des Spektrums liegen, wenn genügend Zeit für den Verkauf zur Verfügung steht und die Verkaufsabsicht entsprechend kundgetan werden kann. Die Vertragsparteien erklären daher ausdrücklich, dass ihnen das Streuverhältnis bekannt ist, demgemäß wechselseitig auch keinerlei Haftung für einen tatsächlich erzielbaren Verkaufspreis und eine besondere Wertentwicklung in welche Richtung auch immer übernommen werden

kann und verzichten diesbezüglich die Vertragsparteien wechselseitig auf jedwede Klage bzw. Anfechtung der ermittelten Verkehrswerte und überhaupt dieses Vertrages aufgrund geänderter Wertverhältnisse oder bestimmter erzielbarer oder erzielter Verkaufserlöse der übertragenen Vermögensgegenstände.

- **8. Allgemeine Bestimmungen**

- 8.6.**

Die G GmbH bestätigt, Kenntnis vom Wohnungseigentumsvertrag betreffend der Liegenschaftsanteile der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, in seiner derzeitigen Form zu haben. Die G GmbH tritt aufgrund des gegenständlichen Vertrages sohin in sämtliche Rechte und Pflichten von Herrn Anton B, welche aus dem gegenständlichen Wohnungseigentumsvertrag entspringen, ein.

Auf die weiteren Vertragspunkte wird verwiesen.

Die Hausgemeinschaft M-B wurde mit 31.12.2010 aufgelöst.

Mit Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 übertrug der Beschwerdeführer als einbringende Partei die noch (grundbücherlich) in seinem Eigentum stehenden acht Wohnungen der gegenständlichen Wohnanlage an die G GmbH als übernehmende Partei.

- **I. Sacheinlageobjekt**

Die einbringende Partei ist Eigentümerin der nachstehend angeführten Wohnungseigentumseinheiten (sh. eingefügter Grundbuchsauszug).

Der anteilige dreifache Einheitswert des Vertragsobjektes beträgt auf Grund des Einheitswertbescheides des Finanzamtes 313.297,29 €.

- **II. Einbringung**

Die einbringende Partei bringt hiemit die im Punkt I. näher angeführten Wohnungseigentumseinheiten samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in die G GmbH, ein und diese erklärt die Vertragsannahme.

- **IV. Beteiligungsverhältnisse**

Festgestellt wird, dass an der übernehmenden Partei Herr Ing. Adolf M als alleiniger Gesellschafter beteiligt ist.

Eine Gegenleistung für die Sacheinlage wird daher nicht vereinbart.

Auf die Vertragspunkte **III.**, **V.**, **VI.**, **VII.**, **VIII.**, **IX.**, **X.**, **XI.** und **XII.** wird verwiesen.

Beweiswürdigung

Mit seiner Beschwerde legte der Beschwerdeführer die Anlagen 1 bis 3 vor:

- Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 – Anlage 1
- Ergänzungsbilanz der G GmbH zum 31.12.2010 bzw. 31.1.2011 – Anlage 2
- Tauschvertrag vom 19.10.2010 – Anlage 3

Zum Beweis für das behauptete wirtschaftliche Eigentum legte der Beschwerdeführer mit dem Vorlageantrag die Beilagen 1 bis 9 vor:

- Kaufvertrag vom 13.10.1994 – Blg. 1
- Wohnungseigentumsvertrag vom 22.7.1998 mit Zusatz zum Wohnungseigentumsvertrag vom 7.7.1999 und vom 17.12.1999 – Blg. 2
- Vereinbarung vom 22.7.1998 – Blg. 3
- Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 – Blg. 4
- Tauschvertrag vom 19.10.2010 – Blg. 5
- Jahresabschluss der G GmbH zum 31.1.2010 – Blg. 6
- Ergänzungsbilanz der G GmbH zum 31.12.2010 bzw. 31.1.2011 – Blg. 7
- Jahresabschluss der G GmbH zum 31.1.2011 – Blg. 8
- Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 – Blg. 9

Seitens des Beschwerdeführers wurden in der mündlichen Verhandlung vom 25.9.2019 noch folgende Unterlagen vorgelegt:

- Mietvertrag vom 15.6.2007 als Beispiel dafür, dass die Wohnungen bürgerlich schon lange im Alleineigentum der Hausgemeinschaft M-B gestanden seien. – Blg. A)
- Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2015, ZI 2013/15/0135 – Blg. B)

Die Sachverhaltsfeststellungen basieren auf den vorgelegten Verträgen und schriftlichen Vereinbarungen.

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, es wäre immer wirtschaftliches Eigentum gewollt gewesen und bereits bei der Hausgemeinschaft M-B vorgelegen, kann dies der vertraglichen Ausgestaltung der oben angeführten Beweismittel nicht entnommen werden. Hinsichtlich deren Auslegung wird auf die rechtlichen Erwägungen verwiesen.

Auch der in der mündlichen Verhandlung als Beispiel vorgelegte Mietvertrag kann das Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums nicht belegen. Dass die Hausgemeinschaft M-B als Vermieterin auftrat und der Hinweis, dass die vermietete Wohnung in ihrem Eigentum stehe, beweist nicht das tatsächliche Vorliegen eines Eigentumsrechts der Hausgemeinschaft M-B an dem Mietobjekt.

Rechtslage

Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden bei der Erhebung von Abgaben Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Gemäß § 29 Z 2 1. Satz EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012, sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) sonstige Einkünfte.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012, sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören (1. Satz). Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden (4. Satz).

Gemäß § 6 Z 14 lit. b 1. Satz EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988) als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

Gemäß § 124b Z 215 EStG 1988 tritt § 30 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und ist erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die Steuerpflicht aus der Übertragung der Miteigentumsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft an den Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 oder den Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 anzuknüpfen ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes erfolgte die Eigentumsübertragung mit Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012.

Der Beschwerdeführer sieht jedoch bereits in der Abtretung seiner Anteile an der Hausgemeinschaft M-B mit Vertrag vom 21.9.2009 die Übertragung der Eigentumsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft und argumentiert damit, dass wirtschaftliches Eigentum an den gegenständlichen Wohnungen bereits bei der Hausgemeinschaft M-B vorgelegen sei. Im Besonderen stützt er sich dabei auf Pkt. IV. in Verbindung mit Pkt. III. der zwischen dem Beschwerdeführer und Anton B abgeschlossenen Vereinbarung vom 22.7.1998.

Mit der Vereinbarung vom 22.7.1998 hatten der Beschwerdeführer und Anton B die Nutzung und Verwertung der gegenständlichen Liegenschaft geregelt. Die angesprochenen Punkte lauten wie folgt:

- *III. Da die grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentums für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts Hausgemeinschaft M-B nicht möglich ist, haben Herr Ing. Adolf M und Herr Anton B die verbleibenden 14 Wohneinheiten auf Grund des Wohnungseigentumsvertrages zur grundbücherlichen Durchführung aufgeteilt und in das Alleineigentum übernommen.*

Diese Aufteilung erfolgte jedoch lediglich zum Zwecke der grundbücherlichen Durchführung.

- *IV. Die Vertragsparteien vereinbaren daher, dass sämtliche für die gegenständliche Liegenschaft samt Eigentumswohnungen, soweit sich nicht bereits verkauft sind, anfallenden Einkünfte weiterhin der Hausgemeinschaft M-B zufallen und sämtliche Aufwendungen weiterhin von der Hausgemeinschaft M-B getragen werden.*

Die Verkaufserlöse der einzelnen Wohnungen der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, fallen ebenfalls der Hausgemeinschaft M-B zu und sind in erster Linie zur Verminderung der das gegenständliche Liegenschaftsobjekt betreffenden Verbindlichkeiten zu verwenden.

Die Verkaufspreise für die einzelnen Wohnungen sind von den Vertragspartnern einvernehmlich festzusetzen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – hier schließt es sich den Ausführungen der belangten Behörde an – kann aus den oben zitierten Bestimmungen kein wirtschaftliches Eigentum der Hausgemeinschaft M-B abgeleitet werden. Die Regelung – *die Verkaufserlöse der einzelnen Wohnungen der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, fielen ebenfalls der Hausgemeinschaft M-B zu und seien in erster Linie zur Verminderung der das gegenständliche Liegenschaftsobjekt betreffenden Verbindlichkeiten zu verwenden* – trifft Vorsorge die Einkommensverwendung betreffend, gibt jedoch keine Auskunft darüber, wem die Einkunftsquelle (im gegenständlichen Fall eine Eigentumswohnung) zuzurechnen ist.

Zudem führt die Regelung – *die Verkaufspreise seien für die einzelnen Wohnungen von den Vertragspartnern einvernehmlich festzusetzen* – nicht dazu, die Chancen der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung bei der Hausgemeinschaft M-B anzusiedeln. Das vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2015, 2013/15/0135, bemängelte dort, dass die belangte Behörde bei der Würdigung des Vorliegens wirtschaftlichen Eigentums nicht überprüft habe, wem Wertsteigerungen von Liegenschaftsanteilen zugutegekommen seien oder wen Wertminderungen belastet hätten. In einem solchen Fall hätte die Hausgemeinschaft M-B bestimmen können, an wen, zu welchem Preis und zu welchem Zeitpunkt die einzelnen Eigentumswohnungen zu veräußern seien. Diese Bestimmungsmöglichkeit lag bei der Hausgemeinschaft M-B jedoch nicht vor. Sie hätte bei Finanzbedarf für die Verwaltung der vermieteten Eigentumswohnungen zu dessen Deckung keine Veräußerung gegen den Willen des jeweiligen im Grundbuch eingetragenen Eigentümers erzwingen können. Die Regelung über die einvernehmliche Festsetzung des Verkaufspreises stellt daher lediglich eine Absicherung des vereinbarten Vorkaufsrechtes dar.

Die Hausgemeinschaft M-B war entsprechend den §§ 1175 ff ABGB eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Eine Übertragung eines GesbR-Anteiles kann jedoch nur dann zu einer (anteiligen) Übertragung von Wirtschaftsgütern auf einen neuen Gesellschafter führen, wenn es sich bei den Wirtschaftsgütern um Vermögen der Gesellschaft handelt. Den Mitgliedern einer GesbR kommt dann hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens Miteigentum im Sinne der §§ 825 ff ABGB zu (Rummel, ABGB³, § 1183 Rz 4).

Die Behauptung des Beschwerdeführers – das wirtschaftliche Eigentum an den acht Eigentumswohnungen sei bereits durch Abtretung des GesbR-Anteiles an der Hausgemeinschaft M-B 2009 übergegangen – würde voraussetzen, dass die Wohnungen im gemeinsamen Miteigentum der Gesellschafter gestanden sind. Dies war jedoch nicht der Fall. Bei den strittigen acht Eigentumswohnungen (W 3, W 5, W 6, W 7, W 8, W 10, W 11, W 12) handelte es sich um kein Gesellschaftsvermögen der GesbR, vielmehr standen sie im Alleineigentum des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer verweist entgegen der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel zivilrechtlicher Eigentümer sei (zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153), auf das Vorliegen wirtschaftlichen

Eigentums bei der Hausgemeinschaft M-B bzw. danach bei der G GmbH. Wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 Abs. 1 lit d BAO bedeutet, dass die Herrschaft gleich einem Eigentümer derjenige ausübt, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098). Diese Voraussetzungen sind weder bei der Hausgemeinschaft M-B noch bei der G GmbH vorgelegen, sondern ausschließlich beim Beschwerdeführer.

Bei der Abtretungsvereinbarung vom 21.9.2009 – abgeschlossen zwischen der G GmbH und dem Beschwerdeführer, der gleichzeitig Alleingesellschafter und –geschäftsführer der G GmbH war – handelt es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 4 Rz 331). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit mit steuerlicher Wirkung nur bei kumulativem Vorliegen aller Voraussetzungen – **(1)** Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. **(2)** Der Inhalt der Vereinbarung muss eindeutig und klar sein. **(3)** Die Vereinbarung muss fremdüblich sein. – anerkannt werden (vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134).

(1) Erst mit Schreiben vom 15.11.2011 wurde dem Finanzamt S im Feststellungsverfahren der Hausgemeinschaft M-B mitgeteilt, dass mit 31.12.2009 der Beschwerdeführer seinen 50 %igen Anteil an der Hausgemeinschaft M-B an die G GmbH abgetreten hat. Die Vereinbarung selbst wurde dem Veranlagungsfinanzamt erst mit Mail vom 31.1.2014 übermittelt. Angesichts des Umstandes, dass diese Vereinbarung nur vom Beschwerdeführer, der G GmbH, wobei für die G GmbH der Beschwerdeführer als Geschäftsführer gefertigt hat, und Anton B unterzeichnet wurde, mangelt es an der Publizität dieser Vereinbarung. Die Bekanntgabe vom 15.11.2011 kann nicht als zeitnah angesehen werden.

(2) In der Vereinbarung vom 21.9.2009 wird für die Übertragung der Anteile an der Hausgemeinschaft – unrichtigerweise als Geschäftsanteile bezeichnet – kein Entgelt festgesetzt. Schon aus diesem Grund mangelt es dieser Vereinbarung an einem eindeutigen Inhalt. Darüber hinaus ist der Vertragsgegenstand (übertragene Anteile an der Hausgemeinschaft) nicht umschrieben. Es ist daher nicht erkennbar, welche Vermögensgegenstände bzw. Rechte mit diesem Geschäftsanteil verbunden sind, sodass eine (anteilige) Übertragung (modus) des Gesellschaftsvermögens auf den neuen Gesellschafter gar nicht möglich ist.

(3) Mangels Nennung eines Entgelts sowie genauerer Umschreibung des Gesellschaftsvermögens ist eine Prüfung auf Fremdüblichkeit nicht möglich.

Aus den dargestellten Gründen kann der Vereinbarung vom 21.9.2009 über die Abtretung des Anteils des Beschwerdeführers an der Hausgemeinschaft M-B keine steuerliche Wirkung zukommen, sodass diese Vereinbarung auch nicht zu einer Übertragung des Eigentums an den in Rede stehenden Eigentumswohnungen auf die G GmbH führen konnte. Daran vermag auch eine durch die G GmbH erfolgte andere bilanzielle

Behandlung in der am 20.4.2011 erstellte Ergänzungsbilanz (Stichtag 31.12.2010 bzw. 31.1.2011) nichts zu ändern.

Zudem bestätigt der Tauschvertrag vom 19.10.2010 (abgeschlossen zwischen der G GmbH, der B GmbH sowie Anton B unter Beitritt des Beschwerdeführers), dass nicht der Hausgemeinschaft M-B das wirtschaftliche (Mit)Eigentum an den einzelnen Eigentumswohnungen zugekommen ist, sondern dass die Eigentumswohnungen der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, tatsächlich jeweils im Alleineigentum des Beschwerdeführers (W 3, W 5, W 6, W 7, W 8, W 10, W 11, W 12) und von Anton B (W 1, W 2, W 4, W 13, W 14, W 15) gestanden sind; die Eigentumswohnung W 9 war bereits vorher an Helga H verkauft worden. Hier wird nämlich nur der Wohnungseigentumsvertrag vom 22.7.1998 betreffend die Liegenschaftsanteile der Liegenschaft A₁, Grundbuch A, erwähnt (Pkt. 8.6.); erwähnt wird hingegen nicht die zum gleichen Zeitpunkt getroffenen Vereinbarung vom 22.7.1998, auf der sich – nach Ansicht des Beschwerdeführers – das wirtschaftliche Eigentum der Hausgemeinschaft M-B (vgl. Pkt. IV. in Verbindung mit Pkt. III.) gründet. Weiters wird auf das dem Beschwerdeführer eingeräumte Vorkaufsrecht Bezug genommen, obwohl dieses nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers bereits aufgrund des Anteilsabtretungsvertrages vom 21.9.2009 der G GmbH zugestanden sei, sodass es eines Verzichts darauf seinerseits nicht mehr bedurft hätte. Auch wurde der Preis für die Übertragung der Eigentumswohnungen W 1, W 2, W 4, W 13, W 14, W 15 nicht einvernehmlich zwischen Anton B und dem Beschwerdeführer festgesetzt (vgl. Pkt. 3.2).

Hinsichtlich der Behauptung des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 2.10.2014, auf die durch Anton B übertragene Hälfte der Eigentumswohnungen entfalle ein anteiliger Wert von 1.150.000 €, wird ausgeführt: Im Zuge des Tausches erfolgte unter Punkt 1.2. nachstehende Regelung:

Aufgrund der Übertragung der im Eigentum des Herrn Anton B befindlichen Liegenschaftsanteile an die G GmbH zur Herstellung der Wertäquivalenz erhält Herr Anton B von der B GmbH eine Ausgleichszahlung in Höhe von EUR 1.150.000, zahlbar auf ein von Herrn Anton B bekannt zu gebendes Konto.

Dieser Regelung kann nicht entnommen werden, wofür ein Ausgleich vorgesehen war, zumal unter Pkt. 3. (*Gleichwertigkeit*) im Unterpunkt 3.1. folgende Regelung getroffen wird:

Die Vertragsparteien erklären, dass die Tauschobjekte der gesamten wirtschaftlichen Entflechtung der Eigentumsverhältnisse (siehe oben Präambel) als gleichwertig anzusehen sind und wechselseitig daher keine Aufzahlungen zu leisten sind. Die Vermögensgegenstände, welche von der G GmbH übertragen werden, sind somit gleichwertig mit jenen, die von der B GmbH und Herrn Anton B übertragen werden.

Im Übrigen wird angemerkt, dass die Eigentumsanteilsabtretung durch Anton B an die G GmbH erfolgt ist, die Ausgleichszahlung jedoch zwischen Anton B und der ihm allein gehörenden B GmbH vereinbart wurde. Folgt man jedoch der Argumentation des Beschwerdeführers, dass wirtschaftliches (Mit)Eigentum vorgelegen sei, hätte die Hälfte

der vereinbarten Ausgleichszahlung an die Hausgemeinschaft M-B bezahlt werden müssen; tatsächlich ist diese aber zur Gänze dem wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentümer Anton B zugeflossen.

Der Beschwerdeführer führt aus, dass mit dem Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 nur mehr die zivilrechtliche Verbücherung der bereits im wirtschaftlichen Eigentum der G GmbH stehenden acht Eigentumswohnungen erfolgt sei. Gegen dieses Vorbringen spricht jedoch, dass im Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 weder der Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 noch die Vereinbarung vom 22.7.1998 erwähnt wird, obwohl diese – seiner Ansicht nach – ausschlaggebend für eine vorherige Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gewesen seien. Dem widerspricht klar die im Sacheinlagevertrag getroffene Regelung:

• **II. Einbringung**

Die einbringende Partei bringt hiemit die im Punkt I. näher angeführten Wohnungseigentumseinheiten samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in die G GmbH, ein und diese erklärt die Vertragsannahme.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher nicht im Anteilsabtretungsvertrag vom 21.9.2009 sondern im Sacheinlagevertrag vom 23.11.2012 das für § 30 EStG 1988 maßgebliche Verpflichtungsgeschäft (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2014, § 30 Rz 19) für die Übertragung der gegenständlichen acht Eigentumswohnungen. Es handelt sich hiebei um eine private Grundstücksveräußerung, die unter die Steuerpflicht des § 29 Z 2 EStG 1988 fällt.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im gegenständlichen Fall wird über die steuerlichen Folgen der vertraglichen Ausgestaltung einer Grundstücksveräußerung abgesprochen. Es handelt sich dabei um keine zu lösende Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab, die im Wege der freien Beweiswürdigung beurteilt wurden. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 4. Oktober 2019