



GZ. RV/1980-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten, die Abgabenerhebungszeiträume 1998 bis 2002 betreffenden Betriebsprüfung (BP) wurde die folgende, in Tz. 2 des BP-Berichtes vom 24. Mai 2005 dargestellte, berufungsgegenständliche Feststellung getroffen:

Der Bw. habe im Jahr 1998 aus dem Verkauf der Eigentumswohnung in X. einkommensteuerpflichtige Spekulationseinkünfte in Höhe von S 218.909,00 (€ 15.908,74) erzielt. Der Vorerwerb sei im Jahr 1996 erfolgt. Der Wohnungseigentumsvertrag sei am 6. Dezember 1996 unterzeichnet worden. Die Veräußerung sei am 26. November 1998 erfolgt. Der Bw. sei in dieser Wohnung nie amtlich gemeldet gewesen. Sein Hauptwohnsitz sei im maßgeblichen Zeitraum laut Melderegister in Y. gewesen.

In der Berufung vom 7. Juli 2005 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 brachte der Bw. folgendes vor:

Er habe die Wohnung in X. mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 erworben.

Der Kaufvertrag beinhalte unter anderem folgende Bestimmungen:

Kaufgegenstand sei nach Punkt I. (5) des Kaufvertrages die Wohnung in X. Nach Punkt I. (12) des Kaufvertrages nehme der Käufer zustimmend zur Kenntnis, dass ihm am gesamten übrigen Haus weder Nutzungs- noch Verwertungsrechte zustünden. Punkt IV. (1) des Kaufvertrages regle, dass die tatsächliche Übergabe und Übernahme des kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteils sowie die damit verbundene Dachgeschoßwohnung bei Fertigstellung, spätestens zwei Monate ab Vertragsabschluss, erfolge. Die Fertigstellung habe Anfang Oktober 1996 stattgefunden. Wie aus Punkt IV. (3) des Kaufvertrages ersichtlich sei, stehe dem Bw. ab Übergabe das uneingeschränkte und unentgeltliche Nutzungs- und Verfügungsrecht über die Wohnung in X. nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes unbeschadet einer allenfalls später erfolgenden Begründung von Wohnungseigentum zu. Im Kaufvertrag werde der Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages vereinbart, sobald die drei Dachgeschoßwohnungen errichtet und deren tatsächliche plangemäße Ausgestaltung feststehe. Die näheren Details des Wohnungseigentumsvertrages seien in Punkt VI. des Kaufvertrages bzw. die vorläufige Nutzwertfeststellung in Punkt I. (4) des Kaufvertrages enthalten. In Punkt VI. (4) des Kaufvertrages werde nochmals normiert, dass der Käufer die Wohnung ab dem Übernahmestichtag wie ein Wohnungseigentümer benützen könne und somit berechtigt sei, selbstständig Verfügungen im Rahmen des Wohnungseigentumsgesetzes zu treffen.

Korrespondierend beinhalte auch die Aufsandungserklärung die Anmerkung der Zusage des Wohnungseigentums für den Bw. (Punkt VII. des Kaufvertrages). Der Wohnungseigentumsvertrag sei am 6. Dezember 1996 unterschrieben worden.

Nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 seien Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988) von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz dienten. Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 gelte als Eigentumswohnung eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentums-gesetzes 2002 (WEG 2002).

Im BP-Bericht sei ausgeführt, dass für die Zweijahresfrist einer allfälligen Eigenheimbefreiung der Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages maßgeblich sei. Eine nähere Begründung dieser Ansicht werde nicht gegeben. Sie dürfte aus Rz 6639 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 abgeleitet sei, wo in zwei Fällen, die sich von dem gegenständlichen Sachverhalt wesentlich unterscheiden würden, der Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages verlangt werde. In einem Fall werde an einer Mietwohnung Wohnungseigentum begründet und im anderen Fall werde ein im Miteigentum eines Bewohners stehendes Gebäude in Wohnungseigentum umgewandelt. Beide Fallgestaltungen seien mit dem konkreten Fall nicht vergleichbar, denn der Bw. sei vor dem Erwerb weder Mieter oder Bewohner der Wohnung in X. noch Miteigentümer der betreffenden Liegenschaft gewesen.

Wenn die BP meine, die Frist für die Hauptwohnsitzbefreiung würde erst mit Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages zu laufen beginnen, so sei zu klären, wie die Rechtsstellung des Bw. nach Erwerb und Übergabe der gegenständlichen Wohnung bis zum Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages gewesen sei. Die Antwort auf diese Frage lasse sich aus der Aufsandungserklärung, welche die Grundlage für die sachenrechtliche Übertragung des Kaufgegenstandes sei, eindeutig entnehmen. Denn darin werde auf die Zusage des Wohnungseigentums ausdrücklich Bezug genommen. Es bleibe somit kein Platz für die Annahme, dass der Bw. (schlichtes) Miteigentum erworben hätte. Im Fall des Miteigentums sei das Recht und nicht die Sache geteilt, so dass dem Miteigentümer kein realer Teil gehöre. Da der Kaufvertrag den Bw. ausdrücklich berechtige, die Wohnung wie ein Wohnungseigentümer zu benützen, jedoch festgehalten werde, dass ihm am gesamten übrigen Haus weder Nutzungs- noch Verwertungsrechte zustünden, so bleibe für die Annahme von Miteigentum kein Platz. Auch aus dem Willen der Vertragsparteien, der aus den Regelungen des Kaufvertrages zweifelsfrei entnommen werden könne, lasse sich eindeutig ableiten, dass

der Bw. nicht die Rechtsstellung eines (schlichten) Miteigentümers der Wohnung in X. erlangen sollte.

Die Hauptwohnsitzbefreiung setze eine Wohnung im Sinne des WEG 2002 voraus. § 2 Abs. 1 WEG 2002 definiere das Wohnungseigentum als das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Dies entspreche der Rechtsstellung, die der Bw. im Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 erworben habe (siehe insbesondere Punkt VI. (4) des Kaufvertrages) und die in den nachfolgend abgeschlossenen Wohnungseigentumsvertrag vollinhaltlich eingeflossen sei. Die Rechtsstellung des Bw. habe daher ab Abschluss des Kaufvertrages und Übergabe der Wohnung in X. jener eines Wohnungseigentümers im Sinne des WEG 2002 entsprochen. Die Ansicht, Wohnungseigentum im Sinne des WEG 2002 liege erst mit Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages vor, sei unzutreffend, da sich die im Kaufvertrag definierte Rechtsstellung des Bw. durch den Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages nicht geändert habe.

Auch aus der Wortfolge "Wohnung im Sinne des WEG 2002" in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 lasse sich nicht ableiten, dass das Wohnungseigentum durch Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages bereits begründet sein müsse. Denn aus den Worten "im Sinne" ergebe sich, dass die auch sonst für die Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO anzuwenden sei. Nach dem wirtschaftlichen Gehalt sei an dem Vorliegen eines ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrechtes an der gegenständlichen Wohnung nicht zu zweifeln.

Diese Ansicht werde anhand der Entwicklung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt. Im Erkenntnis VwGH 13.9.1963, 0516/63, vertrete der Verwaltungsgerichtshof noch die Ansicht, dass ein wirtschaftliches Eigentum an einer Eigentumswohnung nicht ausreichend sei. Im Erkenntnis VwGH 25.9.1994, 83/14/0226, räume der Verwaltungsgerichtshof ein, dass die grundbücherliche Eintragung des Wohnungseigentums nicht durchgeführt sein müsse, sondern dass die Begünstigungsvorschrift lediglich voraussetze, dass mit dem aufgewendeten Betrag eine Eigentumswohnung tatsächlich errichtet werde. In dieser Entscheidung werde betont, dass spätestens im Zeitpunkt der Benützungsbewilligung der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums abgeschlossen sein müsse.

Schließlich begründe der VwGH im Erkenntnis vom 3.3.1987, 87/14/0012, seine Abweisung der Beschwerde unter anderem damit, dass der Beschwerdeführer in keiner Weise behauptet habe, dass an der Wohnung bei Fertigstellung Wohnungseigentum begründet oder dessen ehestbaldige Begründung zumindest gesichert gewesen wäre. Somit erachte der VwGH ein

Abweichen vom Regelfall dann für gerechtfertigt, wenn der Miteigentümer durch verbindliche Absprachen berechtigt und verpflichtet sei, mit den anderen Miteigentümern am Grundstück Wohnungseigentum zu begründen und solcherart der Abschluss des Vertrages zur Begründung des Wohnungseigentums für den Zeitpunkt des Vorliegens der dafür bestehenden Voraussetzungen gesichert sei (vgl. ARD 3387/15/87).

Die Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Hauptwohnsitzbegründung betone schließlich auch das Bundesministerium für Finanzen im Erlass vom 27. Jänner 1992 (RdW 1992, 160).

Als Zwischenergebnis lasse sich somit festhalten, dass dem Bw. an der Wohnung in X. ab Abschluss des Kaufvertrages und Übergabe eine Rechtsstellung im Sinne eines Wohnungseigentümers zukomme.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sei, dass die Eigentumswohnung dem Veräußerer seit der Anschaffung und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient habe.

Im Abgabenrecht sei der Begriff des Hauptwohnsitzes nicht definiert, allerdings der Begriff des Wohnsitzes. Diesen habe nach § 26 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehave, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Nach den Einkommensteuerrichtlinien sei bei mehreren Wohnsitzen, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 BAO erfüllten, jener der Hauptwohnsitz, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestünden, das sei der so genannte Mittelpunkt der Lebensinteressen. Wenn nur ein Wohnsitz vorliege, so sei dieser der Hauptwohnsitz. Weder aus den Gesetzesbestimmungen noch aus der umfangreichen Judikatur und Literatur lasse sich ableiten, dass sich der Hauptwohnsitz nach der polizeilichen Meldung richte. Dies widerspreche im Besonderen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die polizeiliche Meldung sei für das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes daher nicht von Bedeutung.

Wie im BP-Verfahren bereits vorgebracht worden sei, sei die Ehe zwischen dem Bw. und seiner damaligen Frau am 23. Juni 1996 geschieden worden. Nach dem in der Ehescheidungssache abgeschlossenen Vergleich sei der Bw. bei sonstiger Exekution verpflichtet gewesen, aus der ehelichen Wohnung in Y. bis 31. Oktober 1996 auszuziehen. Die Beweise hiezu seien der Beschluss über die Scheidung im Einvernehmen vom 23. Juni 1996 und der gerichtliche Vergleich vom 12. Mai 1996.

Der Bw. sei mit der Fertigstellung und Übergabe der Wohnung in X. in diese eingezogen und habe diesen Wohnsitz bis zum Verkauf beibehalten. Der Wohnsitz in Y. sei mit Einzug in die

Wohnung in X. aufgegeben worden und stelle im maßgeblichen Zeitraum daher keinen Wohnsitz im Sinne der BAO dar. Als weiterer Wohnsitz des Bw. habe lediglich ein Sommerhaus in Z. bestanden, das jedoch nur fallweise am Wochenende benutzt worden sei.

Ab Fertigstellung und Einzug bis zum Verkauf der Wohnung in X. habe der Bw. zu diesem Wohnsitz die engsten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen gehabt. Die Wohnung in X. sei der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gewesen.

Zum Beweis dafür, dass der Hauptwohnsitz des Bw. im relevanten Zeitraum die Wohnung in X. gewesen sei, werde die Einsicht in Unterlagen angeboten (Rechnung vom 28. Oktober 1996 über Übersiedlungsarbeiten, Abbestellung von Massensendungen vom 10. Oktober 1996, Anmeldung eines Telefonanschlusses vom 7. August 1996, Rechnungen über den Kauf von Einrichtungsgegenständen, Elektrogeräten, Beleuchtungskörpern vom Herbst 1996, Telefonrechnungen aus dem relevanten Zeitraum, Anmeldung des Strom- und Gasanschlusses, Strom- und Gasabrechnungen für den relevanten Zeitraum).

Weiters wurde vom Bw. zu diesem Beweisthema angeregt, sechs konkret bezeichnete Zeugen, die im entscheidungsgegenständlichen Zeitraum in der Wohnung eingeladen gewesen seien, zu vernehmen. Ergänzend dazu wurde eine Liste weiterer Zeugen zu diesem Beweisthema angeboten.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die vom Bw. mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 erworbene Wohnung in X. eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 darstelle. Diese Wohnung habe ab Übernahme durchgehend bis zur Veräußerung und somit mehr als zwei Jahre als Hauptwohnsitz des Bw. gedient. Da somit die Voraussetzungen für die Anwendung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt seien, werde der Antrag gestellt, die Einkommensteuer für das Jahr 1998 ohne Berücksichtigung sonstiger Einkünfte in Höhe von S 218.909,00 (€ 15.908,74) festzusetzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 3. Oktober 2005 als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung dieser Entscheidung wurde darauf verwiesen, dass bei Anwendung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 die Berechnung des Zeitraumes zwischen Anschaffung und Veräußerung von Tag zu Tag vorzunehmen sei, wobei der Tag des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich sei. Dies sei der Tag des Abschlusses des Wohnungseigentumsvertrages, der 6. Dezember 1996. Mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile sowie die Anwartschaft auf Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages erworben worden. Demnach sei der Abschluss des

Wohnungseigentumsvertrages für die Zukunft vereinbart worden, nämlich im Hinblick auf die Errichtung der Wohnung in X. und das Feststehen von deren tatsächlicher planlicher Ausgestaltung. Die Unterzeichnung des Wohnungseigentumsvertrages sei nach Fertigstellung am 6. Dezember 1996 erfolgt. Der Verkauf der Wohnung in X. sei am 26. November 1998 erfolgt. Vom Bw. sei eine mit 9. Dezember 1998 datierte Rechnung für eine Investitionsabläse über S 1,060.000,00 (€ 77.033,20) an den Erwerber der Wohnung gelegt worden. In dieser Rechnung sei angeführt, dass die Wohnung aus zwei Arbeitszimmern, einem Besprechungszimmer und den Nebenräumen bestehe. Der Erwerber habe die Wohnung ab dem 1. Dezember 1998 als Büro vermietet. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2004 habe der Bw. mitgeteilt, dass sein Einzug in die Wohnung am 28. Oktober 1996 gemeinsam mit seiner damaligen Freundin erfolgt sei und er am 28. November 1998 in eine andere Wohnung übersiedelt sei. Da die in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 normierte Zweijahresfrist (6. Dezember 1996 bis 6. Dezember 1998) nicht erfüllt sei, werde von einer Zeugenbefragung zum Thema Hauptwohnsitz Abstand genommen.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 10. Oktober 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Das Finanzamt habe sich in der Berufungsvorentscheidung über die Berufungsvorbringen des Bw. hinweggesetzt. Insbesondere sei die Frage, welche Rechtsstellung der Bw. mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 erworben habe, unbeantwortet geblieben. Es fehle eine Auseinandersetzung mit den Fragen, ob im Anwendungsbereich des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eine wirtschaftliche oder eine rechtliche Betrachtungsweise maßgeblich sei, zu welchem Zeitpunkt der Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Wohnungseigentum an der Wohnung in X. erworben habe sowie welche Rechtsstellung ihm im Zeitraum zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und dem Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages zugekommen sei.

Wie schon in der Berufung ausgeführt worden sei, habe der Bw. bereits mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes erworben und diese durchgehend ab Übergabe bis zur Veräußerung und somit mehr als zwei Jahre, als Hauptwohnsitz genutzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, liegen bei Veräußerungsgeschäften von Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, Spekulationsgeschäfte vor. Für

Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf fünfzehn Jahre.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben.

Für die Beurteilung der Frage, ob die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangen kann, ist in einem ersten Schritt zu klären, ob die Anschaffung der Wohnung in X. durch den Bw. mit Abschluss des Kaufvertrages am 14. Juni 1996 (wie der Bw. geltend macht) oder erst mit Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages (wie von der BP angenommen) am 6. Dezember 1996 erfolgte.

Das Spekulationsgeschäft ergibt sich grundsätzlich aus der Gegenüberstellung der Anschaffung und Veräußerung. Daher sind die Anschaffung und die Veräußerung korrespondierende Begriffe in dem Sinne, dass der Veräußerung beim Veräußerer die Anschaffung beim Erwerber entspricht.

Unter Anschaffung und Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 sind in erster Linie schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erfließen (vgl. VwGH 8.2.1989, 88/13/0049).

Aus diesem Grunde kann es auch in der Regel für die Berechnung der Spekulationsfrist und somit für die Frage, ob überhaupt ein Spekulationsgeschäft vorliegt, nur auf den Zeitpunkt des schuldrechtlichen Rechtsgeschäftes, also auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ankommen. Der Zeitpunkt der (sachenrechtlichen) Durchführung ist nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 21.4.1971, 1152/70, VwGH 17.3.1967, 0112/66).

Der Zeitpunkt des Kaufvertrages ist dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht worden ist, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, VwGH 17.12.1965, 2372/64).

Der Verwaltungsgerichtshof spricht zwar in diesen Entscheidungen vom vorweggenommenen wirtschaftlichen Vorteil, meint aber offenkundig das wirtschaftliche Eigentum (vgl. nunmehr auch VwGH 20.11.1997, 96/15/0256); aber auch mit dem wirtschaftlichen Eigentum knüpft

die Besteuerung an die entsprechenden schuldrechtlichen Verträge an (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 30, Tz 23).

Diese Auffassung entspricht auch der in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 6620) dargelegten Rechtsinterpretation des Bundesministeriums für Finanzen.

Die Anknüpfung an das schuldrechtliche Rechtsgeschäft ergibt sich aus dem Zweck des Gesetzes und aus der historischen Anknüpfung an das Spekulationsgeschäft: Für die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes durch Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte ist nicht der Besitz und die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit entscheidend; dazu genügt der obligatorische Anspruch (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 30, Tz 24).

Ein Anbot führt, auch wenn es unwiderruflich ist, nicht zur Anschaffung bzw. Veräußerung, wenn nicht durch Zusatzvereinbarungen wirtschaftliches Eigentum übertragen wird.

Ein Vorvertrag ist jedoch im Sinne des § 30 EStG 1988 als Anschaffung bzw. Veräußerung zu betrachten, denn er muss bereits alle wesentlichen Punkte des Hauptvertrages enthalten (§ 936 ABGB). Damit sind alle Kriterien erfüllt, die dem Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG 1988 zugrunde liegen. Vorverträge zu Wohnungseigentumsverträgen begründen den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums des Wohnungswerbers und sind schon deshalb Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgänge (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 30, Tz 36).

Diese Rechtsansicht wird auch vom Verwaltungsgerichtshof vertreten.

Wird beim Erwerb einer Eigentumswohnung vorerst nur ein Vorvertrag über den späteren Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages abgeschlossen, löst der Abschluss dieses Vorvertrages den Lauf der Spekulationsfrist aus, da der Vorvertrag das Verpflichtungsgeschäft darstellt, das den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums des Wohnungswerbers begründet (vgl. VwGH 9.11.1988, 87/13/0096).

In diesem Fall wurde von den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz der Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages als Anschaffungszeitpunkt der Eigentumswohnung angenommen. Der Bf. berief sich darauf, dass er die Eigentumswohnung bereits fünf Jahre vorher von der Baugenossenschaft gekauft habe.

Dieses höchstgerichtliche Erkenntnis ist zwar zu einem Sachverhalt im zeitlichen Anwendungsbereich des EStG 1972 ergangen, jedoch ist der Anschaffungszeitpunkt bei Eigentumswohnungen auch im zeitlichen Anwendungsbereich des EStG 1988 unverändert der

entscheidende Aspekt für die abgabenrechtliche Beurteilung der jeweiligen konkreten Sachverhalte. Die weiterhin gegebene Beachtlichkeit der darin enthaltenen grundsätzlichen Aussagen zum Anschaffungszeitpunkt von Eigentumswohnungen kann daher nicht bezweifelt werden.

Demnach ist also nicht davon auszugehen, dass in jedem Fall erst der Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages die Anschaffung einer Eigentumswohnung im Sinne des § 30 EStG 1988 begründet.

Das entspricht dem Grundsatz, dass bei Veräußerungsgeschäften von Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen im Allgemeinen dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums die entscheidende Bedeutung zukommt.

Die Anschaffung einer "Eigentumswohnung" liegt demgemäß bereits dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum am betreffenden Miteigentumsanteil erworben wurde und eine Vereinbarung (Vorvertrag) über den künftigen Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages getroffen wurde.

Es kommt in diesem obgenannten höchstgerichtlichen Erkenntnis auch eindeutig zum Ausdruck, dass im Falle neu zu begründenden Wohnungseigentums, nach erfolgter Parifizierung des Gebäudes und bei vorvertraglich dokumentiertem Willen der Miteigentümer auf künftige Begründung von Wohnungseigentum nach dem WEG 1975, die betreffenden Objekte im Hinblick auf § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bereits als "Eigentumswohnungen" zu gelten haben.

Bei den Überlegungen zum Zeitpunkt des Erwerbes des wirtschaftlichen Eigentums ist zweifellos auf den Begriff "Eigentumswohnung" abzustellen.

Die Eigenschaft eines Objektes als Eigentumswohnung muss entsprechend der Textierung der Begünstigungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 während des gesamten Zeitraumes von zwei Jahren gegeben sein.

Diese Rechtsansicht vertritt auch das Bundesministerium für Finanzen in Rz 6631 der Einkommensteuerrichtlinien.

Der Begriff "Eigentumswohnung" steht in Zusammenhang mit dem Begriff "Wohnungseigentum" im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1975, BGBl.Nr. 417/1975 (WEG 1975).

Soweit der Bw. in der Berufung auf das WEG 2002 Bezug nimmt, ist dazu anzumerken, dass sich der berufsrelevante Sachverhalt im zeitlichen Geltungsbereich des WEG 1975 ereignet hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 WEG 1975 ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbstständige Wohnung oder eine sonstige selbstständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen.

Wie sich aus dem Kontext der Bestimmungen des WEG 1975 ergibt, hat das Wohnungseigentum im Sinne dieses Gesetzes eine andere rechtliche Qualität als das bloße Miteigentum an einer Liegenschaft.

Wenn aus im Miteigentum stehenden Wohnungen "Eigentumswohnungen" werden sollen, bedarf dies der nach den Vorschriften des WEG 1975 vorzunehmenden Begründung von Wohnungseigentum.

Eine Vereinbarung, mit der Wohnungseigentum neu eingeräumt werden soll, kommt generell erst mit der Unterschrift des letzten Miteigentümers zustande. Weiters muss eine Parifizierung des betreffenden Gebäudes für die Begründung von Wohnungseigentum bereits erfolgt sein.

Die Erfüllung dieser Anforderungen wird übrigens auch für Vorverträge in diesem Zusammenhang zu verlangen sein.

Wird die erstmalige Begründung von Wohnungseigentum angestrebt, so haben die jeweiligen Miteigentümer bzw. auf Grund von Vorverträgen künftigen Miteigentümer der betreffenden Liegenschaft bis zum Abschluss eines Wohnungseigentumsvertrages die Stellung von Wohnungseigentumswerbern.

Das ändert aber nichts daran, dass nach einer entsprechenden Vereinbarung der Miteigentümer und erfolgter Parifizierung im Hinblick auf die einzelnen Objekte der Wohnungseigentumswerber der Begriff "Eigentumswohnung" zur Anwendung gelangt.

Der Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 14. Juni 1996 von A. einen Miteigentumsanteil an einem Mietshaus (die Wohnung in X.). Gemäß Punkt I. (4) des Kaufvertrages war vom Verkäufer für die vom Bw. erworbene sowie zwei weitere Wohnungen bereits vor Vertragsabschluss eine Nutzwertfestsetzung zur künftigen Begründung von Wohnungseigentum initiiert worden. Es wurde vereinbart, dass die infolge der Nichterrichtung von zwei ursprünglich geplanten Dachterrassen erforderliche Änderung der Nutzwerte von den Vertragspartnern zur Kenntnis genommen wird. In Punkt I. (5) des Kaufvertrages ist explizit vereinbart, dass mit den vom Bw. erworbenen Anteilen (124/1468) Wohnungseigentum an der Wohnung in X. laut

Nutzwertfeststellung des Magistrates der Stadt Wien (genaue Angabe des Bescheides) untrennbar verbunden werden wird. Gemäß Punkt I. (12) des Kaufvertrages nimmt der Käufer zur Kenntnis, dass ihm am gesamten übrigen Haus weder Nutzungs- noch Verwertungsrechte zustehen. In Punkt IV. (1) des Kaufvertrages wurde die tatsächliche Übergabe und Übernahme des kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteiles sowie der damit verbundenen Wohnung in X. für den Zeitpunkt der Fertigstellung, welche spätestens binnen zwei Monaten ab Vertragsabschluss zu erfolgen hat, vereinbart. Gemäß Punkt IV. (3) wurde dem Bw. ab Übergabe das uneingeschränkte und unentgeltliche Nutzungs- und Verfügungsrecht über die kaufgegenständliche Wohnung nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes unbeschadet einer allenfalls später erfolgenden Begründung von Wohnungseigentum zugesagt. Punkt VI. des Kaufvertrages ist mit "Wohnungseigentum" übertitelt. In Punkt VI. (1) sichert der Verkäufer A. dem Bw. ausdrücklich die Begründung von Wohnungseigentum an der kaufgegenständlichen Wohnung zu. Gemäß Punkt VI. (2) des Kaufvertrages ist der Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen, sobald die drei Dachgeschoßwohnungen errichtet sind und somit die tatsächliche planliche Ausgestaltung feststeht. Für den Fall der Erforderlichkeit einer Abänderung der bereits vorliegenden Nutzwertfeststellung wird dies vom Verkäufer zu beantragen sein. In der in Punkt VII. des Kaufvertrages formulierten Aufsandungserklärung erteilt der Verkäufer A. seine ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung zur Anmerkung der Zusage des Wohnungseigentums gemäß § 24a WEG an der Wohnung in X. im Grundbuch.

Anhand des dargestellten Inhaltes des Kaufvertrages vom 14. Juni 1996 kann nicht bezweifelt werden, dass vom Bw. mit Vertragsabschluss das wirtschaftliche Eigentum am betreffenden Miteigentumsanteil erworben wurde.

Der den Kauf der Wohnung an sich betreffende Vertragsteil ist unstrittig.

Wie dem Kaufvertrag zu entnehmen ist, war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine Parifizierung (Nutzwertfeststellung) der betreffenden Gebäudeteile bereits vollzogen. Die Hinweise auf die mögliche Erforderlichkeit einer Änderung der Nutzwerte sind diesbezüglich nicht maßgeblich.

Aus diesem Umstand und aus den Bestimmungen des Kaufvertrages in ihrem Zusammenhang ist zu schließen, dass der Verkäufer B. als Wohnungseigentumsorganisator im Sinne des WEG 1975 tätig geworden ist.

Insgesamt kommt aus dem Inhalt des Kaufvertrages vom 14. Juni 1996 der Wille beider Vertragspartner hinsichtlich des Kaufgegenstandes "Eigentumswohnung" im Sinne des WEG 1975 klar und unmissverständlich zum Ausdruck.

Insoweit also der im Kaufvertrag zum Ausdruck kommende Wille der Vertragspartner die künftige Begründung von Wohnungseigentum durch einen in der Zukunft abzuschließenden Wohnungseigentumsvertrag betrifft, ist zu prüfen ob diesbezüglich vom Vorliegen eines den Anforderungen des § 936 ABGB entsprechenden Vorvertrages ausgegangen werden kann.

Ein Vorvertrag ist eine Verabredung eines künftigen Vertrages. Gemäß § 936 ABGB ist die Verabredung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, nur dann verbindlich, wenn sowohl die Zeit der Abschließung, als die wesentlichen Stücke des Vertrages bestimmt, und die Umstände inzwischen nicht dergestalt verändert worden sind, dass dadurch der ausdrücklich bestimmte, oder aus den Umständen hervorleuchtende Zweck vereitelt, oder das Zutrauen des einen oder anderen Teiles verloren wird.

Ein Vorvertrag im Zusammenhang mit neu zu begründendem Wohnungseigentum kann naturgemäß nur Zusagen über zu schaffendes Wohnungseigentum am betreffenden Miteigentumsanteil bzw. die Verabredung eines künftigen Wohnungseigentumsvertrages beinhalten.

Diesen Inhalt hat der gegenständliche Kaufvertrag vom 14. Juni 1996.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Bw. mit Abschluss dieses Kaufvertrages wirtschaftlicher (Mit-)Eigentümer des betreffenden Liegenschaftsanteiles wurde.

Die im Kaufvertrag getroffene Verabredung eines künftigen Wohnungseigentumsvertrages ist als Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB zu beurteilen.

Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 14. Juni 1996 waren – entsprechend der obigen Ausführungen zur frühest möglichen Bezeichnung eines Objektes als "Eigentumswohnung" im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 – zumal eine Parifizierung bereits stattgefunden hatte und vom vorvertraglich dokumentierten Willen der maßgeblichen Akteure zur künftigen Begründung von Wohnungseigentum auszugehen ist, die Voraussetzungen für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums an einer "Eigentumswohnung" durch den Bw. gegeben.

Das bedeutet, dass mit dem Vertrag vom 14. Juni 1996 vom Bw. nicht bloß an einem Liegenschaftsanteil das wirtschaftliche (Mit-)Eigentum erworben wurde.

Mit diesem Vertrag wurde vom Bw. im Rahmen des integrierten Vorvertrages gemäß § 936 ABGB betreffend künftiges Wohnungseigentum bereits an einem als "Eigentumswohnung" im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu qualifizierenden Objekt das wirtschaftliche Eigentum begründet.

Aus diesem Grunde war der Anschaffungszeitpunkt der Eigentumswohnung in X. und somit der Beginn der in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 normierten Zweijahresfrist der 14. Juni 1996.

Die vom Finanzamt vorgenommene Heranziehung des Zeitpunktes des Abschlusses des Wohnungseigentumsvertrages, des 6. Dezember 1996, als für die Berechnung der Spekulationsfrist maßgebliches Datum erscheint auf den ersten Blick durchaus nicht unplausibel.

Nach konsequenter Auseinandersetzung mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung inklusive einer kritischen Begriffsarbeit betreffend die relevanten Begriffe Anschaffungszeitpunkt, wirtschaftliches Eigentum, Eigentumswohnung im Sinne des WEG 1975 und Vorvertrag muss diese rechtliche Beurteilung aber als verfehlt angesehen werden.

Die Befreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 setzt voraus, dass die Eigentumswohnung von der Anschaffung bis zur Veräußerung ununterbrochen, mindestens aber zwei Jahre, Hauptwohnsitz des Veräußerers gewesen ist.

Für die Frage der ununterbrochenen Nutzung ist es nicht befreiungsschädlich, wenn der Hauptwohnsitz in der Eigentumswohnung erst einige Zeit nach Abschluss des Kaufvertrages begründet wird, weil die Übergabe für einen späteren Zeitpunkt vereinbart ist. Dieser Zeitraum ist mit sechs Monaten einzugrenzen (ARD 4304/13/91).

Nach den Angaben des Bw. sei er ab Fertigstellung und Übergabe der Eigentumswohnung in X. am 28. Oktober 1996 gemeinsam mit seiner damaligen Partnerin in diese eingezogen und habe sie bis zu seinem Auszug am 28. November 1998 als Hauptwohnsitz genutzt.

Diesfalls wäre die von Tag zu Tag zu berechnende Zweijahresfrist des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt und bestünde der Anspruch auf Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung.

Die Angaben des Bw. zum Thema Hauptwohnsitz wurden vom Finanzamt als nicht glaubwürdig beurteilt.

Dafür war vor allem ausschlaggebend, dass der Bw. in der Eigentumswohnung in X. zu keinem Zeitpunkt amtlich gemeldet war.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand seinen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die

Wohnung beibehalten und benutzen wird. Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist also das Innehaben einer Wohnung, worunter die rechtliche und die tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, zu verstehen ist (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033).

Bei mehreren Wohnsitzen im Sinne des § 26 BAO gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, was auch als Mittelpunkt der Lebensinteressen bezeichnet werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine polizeiliche Meldung oder das Unterlassen derselben für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (vgl. VwGH 3.7.2003, 99/15/0104).

Die polizeiliche Anmeldung und Abmeldung ist für die Frage des Wohnsitzes (der Innehabung) nicht entscheidend, sie kann aber in Zweifelsfällen Beurteilungsanhalt bieten (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Die dargestellte Rechtsprechung macht deutlich, dass zur Beurteilung der Hauptwohnsitzfrage im gegenständlichen Fall primär anhand der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen muss.

Dazu bedarf es einer eingehenden Auseinandersetzung mit den von der BP erhobenen Fakten sowie mit den vom Bw. angebotenen Beweismitteln.

Die zur Klärung der Sachlage erforderlichen Beweismittel wurden dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Von der BP wurde durch Einsicht in das Melderegister festgestellt, dass der Hauptwohnsitz des Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum in Y. war.

Wie aus den Unterlagen der BP zu entnehmen ist, wurde vom Bw. dazu angegeben, dass er sich nach der Ehescheidung am 23. Juni 1996 nicht umgemeldet habe, um die Parkberechtigung für den I. Bezirk nicht zu verlieren.

Zumal der Bw. im I. Bezirk seine Arbeitsstätte hatte und die Parkberechtigungen grundsätzlich nur an Personen mit Hauptwohnsitz im Bezirk vergeben werden, kann dieses Argument nicht als unglaubwürdig abgetan werden.

Gemäß Punkt 5.) des Scheidungsvergleiches verpflichtete sich der Bw., die eheliche Wohnung in Y. bis längstens 31. Oktober 1996 per Exekution geräumt von seinen Fahrnissen zu übergeben und auf jeglichen Räumungsaufschub, aus welchem Grunde auch immer, zu verzichten.

Zum Nachweis dafür, dass diese Vereinbarung vom Bw. tatsächlich erfüllt wurde, wurde eine Bestätigung der geschiedenen Ehegattin vorgelegt.

Da es keinen Anlass gibt, an der Glaubwürdigkeit dieses Beweismittels zu zweifeln, kann nicht angenommen werden, dass der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum noch in Y. seinen Hauptwohnsitz hatte.

Diese Ansicht wird durch die vorgelegte Rechnung eines Transportunternehmens vom 28. Oktober 1996 (ausgestellt auf die Adresse X.) wonach der Bw. Übersiedlungsarbeiten zum Preis von S 9.600,00 (€ 697,66) in Anspruch nahm, unterstützt.

Vom Finanzamt wurde aus dem Inhalt der anlässlich des Verkaufes der Eigentumswohnung in X. (Vertrag vom 26. November 1998) vom Bw. dem Erwerber gelegten Rechnung für eine Investitionsablässe in Höhe von S 1.060.000,00 (€ 77.033,20) geschlossen, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum eine Nutzung als Büro stattgefunden habe. Dafür war offenbar auch maßgeblich, dass der Erwerber eine Nutzung als Büro anstrebte.

In dieser Rechnung vom 9. Dezember 1998 sind folgende Räumlichkeiten angeführt: Stiegenhaus, Bad und WC unten, Arbeitszimmer unten, Bad oben, Arbeitszimmer oben, Besprechungszimmer, Küche, Terrassen und Garage. Im Hinblick auf die Absicht des Erwerbers, das Objekt künftig als Büro zu nutzen, erscheint diese Textierung der Rechnung nicht ungewöhnlich. Jedenfalls wäre es nicht sachgerecht, daraus unreflektiert auf eine Büronutzung im berufsgegenständlichen Zeitraum zu schließen.

Vielmehr bedarf dieses Sachverhaltselement Rechnung für eine Investitionsablässe einer genaueren Betrachtung sowie einer Beurteilung im Gesamtzusammenhang.

In dieser Rechnung sind Gegenstände mit Preisangaben aufgezählt, die sehr wohl auf eine Wohnungsnutzung hinweisen. Es sind dies etwa ein Schuhkasten, zwei Badezimmereinrichtungen, eine Waschmaschine, eine Einbauküche zum Preis von S 180.000,00 (€ 13.081,11) sowie Küchengeräte zum Preis von S 90.000,00 (€ 6.540,56).

Die Tatsache, dass auf dieser Rechnung zum Wohnen notwendige Gegenstände (wie etwa Bett und Kleiderkasten) fehlen, wird durch die Erklärung des B. (siehe unten) nachvollziehbar.

Laut der vorgelegten Rechnung eines Möbelhauses vom 16. August 1996 (ausgestellt auf die Adresse X.) wurden vom Bw. ein Kleiderschrank, eine Bettanlage, eine Hochkommode und ein Speisetisch gekauft. Weiters wurde vom Bw. eine Rechnung eines Möbelhauses vom 28. November 1996 (ausgestellt auf die Adresse X.) über ein Sofa, Fauteuils und Hocker vorgelegt.

Außerdem wurden die vom Bw. in der Berufung angeführten Unterlagen im Zusammenhang mit Post und Telefon vorgelegt. Daraus geht unter anderem hervor, dass die Eintragung in das amtliche Telefonbuch ohne Berufsbezeichnung des Bw. vorgenommen wurde. Da die bloße Angabe von Titel und Namen bei einem Telefonanschluss eines Bürostandortes wohl eher unüblich wäre, ist auch dieses Sachverhaltselement ein Indiz für eine private Nutzung der Wohnung in X. Ebenso verhält es sich mit den Telefonrechnungen, die ihrer geringen Höhe nach auf eine Privatnutzung der Wohnung in X. schließen lassen.

Vom Erwerber der Eigentumswohnung in X., welcher Kanzleipartner des Bw. ist (B.), wurde in einer Bestätigung vom 18. Jänner 2006 folgende Erklärung abgegeben:

"1. Ich bestätige hiermit, dass der Bw. in der Zeit vom 31. Oktober 1996 bis 26. November 1998 seinen Arbeitsplatz in der Kanzlei Bw. & B. in C. hatte.

2. Die Wohnung in X. wurde vom Bw. bis zum Zeitpunkt meines Ankaufes nur privat genutzt. Der Bw. hat mit seinem Auszug aus der Wohnung das Bett aus dem Schlafzimmer (späteres "Arbeitszimmer oben") sowie eine Sitzgarnitur aus dem Wohnzimmer (späteres "Besprechungszimmer") mit in seine neue Wohnung genommen.

3. Die in der Investitionsablässe vom 9.12.1998 aufscheinenden Bezeichnungen "Arbeitszimmer oben", "Arbeitszimmer unten" und "Besprechungszimmer" wurden gewählt, da ich bereits zum Kaufzeitpunkt die Absicht hatte, die Wohnung als Büro zu nutzen.

Diese Angaben des B. bestätigen zusätzlich die sich bereits aus den übrigen Fakten zweifelsfrei ergebende Sachlage. Die vom Bw. angeregte Einvernahme von privaten Besuchern in der Wohnung in X. ist daher entbehrlich.

Die Beurteilung der vorliegenden Sachverhaltselemente im Gesamtkontext führt zur Überzeugung, dass der Bw. seinen Hauptwohnsitz im maßgeblichen Zeitraum – trotz des Fehlens der amtlichen Meldung - in der Eigentumswohnung in X. hatte.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes ergibt somit, dass hinsichtlich der mit Vertrag vom 14. Juni 1996 angeschafften und mit Vertrag vom 26. November 1998 veräußerten Eigentumswohnung in X. die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt waren.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (2-fach; ATS und €)

