

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*LR 1\*\*\* und \*\*\*LR 2\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch LeitnerLeitner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Am Heumarkt 7, 1030 Wien über die Beschwerde vom 6. Mai 2013 gegen den Bescheid des damaligen FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 29. März 2013, betreffend Einkommensteuer 2007, Steuernummer \*\*\*Bf-StNr\*\*\*, in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*SF\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### a) Außenprüfung und Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg

Infolge einer vom Beschwerdeführer am 17. August 2010 eingebrachten Selbstanzeige in Zusammenhang mit dem Erhalt überhöht ausgestellter Rechnungen, wurde im Zeitraum 2011 bis 2012 beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2008 durchgeführt.

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurde ua die Feststellung getroffen, dass betreffend die Einbringung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers per 31.12.2006 in die neu gegründete \*\*\*GmbH\*\*\* aus Sicht des Finanzamtes im Jahr 2006 kein Betrieb vorgelegen sei. Da somit kein einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG vorgelegen sei, seien die Begünstigungen des Art III UmgrStG nicht anwendbar. Die Einlage der sieben Liegenschaften des Beschwerdeführers in die Gesellschaft sei daher als Tausch (bzw als Veräußerung) gem § 6 Z 14 EStG zu beurteilen.

Die Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG idF BGBI I Nr 111/2010 für die Veräußerung der Liegenschaft in 1140 Wien, \*\*\*H-Straße\*\*\* wurden iHv EUR 1.012.422,97 festgesetzt, da diese innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren erfolgt sei.

Es werde auf die Bescheidbegründung vom 3. Juni 2009 verwiesen. Es handelte sich dabei um den vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 durch das vormals zuständige Finanzamt 8/16/17. Die Prüfungsfeststellungen erfolgten mit Festsetzung als endgültiger Bescheid am 29. März 2013.

**b) Verfahren des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2017**

Vom Beschwerdeführer wurde mit 20. September 2007 dem damals zuständigen Finanzamt 8/16/17 die Einbringung eines Einzelunternehmens in die \*\*\*GmbH\*\*\* rückwirkend per 31.12.2016 angezeigt.

In der Folge erging vom Finanzamt ein Vorhalt dahingehend, dass bisher lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt worden sei, jedoch mit 16.12.2006 ein Gewerbeschein „gewerblicher Grundstückshandel“ gelöst worden sei und aus dem Jahresabschluss 2006 nicht ersichtlich sei, welche Leistungen erbracht würden, die über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgingen.

In Beantwortung des Vorhaltes gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers am 19. Dezember 2007 bekannt, dass der Beschwerdeführer immer wieder Kaufanbote für die von ihm vermieteten Wohnungen sowie für seine Gesamtobjekte erhalte. Zwei Objekte des Beschwerdeführers (\*\*\*F-Gasse\*\*\* und \*\*\*M-Gasse\*\*\*) sollten nun parifiziert und teilweise im Wohnungseigentum verkauft werden.

Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer nunmehr begonnen, einige bereits vor Eintritt in den Ruhestand ausgeübte gewerbliche Tätigkeiten wie die Vermittlung von Liegenschaften, Durchführung der Bauaufsicht und Bauüberwachung, Mietermanagement von Großmietern für den jeweiligen Vermieter und weitere Beratungen teils persönlich und teils durch Subunternehmen wiederaufzunehmen. Auch suche der Beschwerdeführer bereits seit 2006 nach geeigneten Grundstücken, die sich entwickeln und nach der Entwicklung mit Gewinn verkaufen ließen.

Daher habe er sich entschlossen zur Herstellung einer klaren Abgrenzung seine gewerblichen Tätigkeiten als protokollierten Gewerbebetrieb im Firmenbuch eintragen zu lassen. Um die bei Zusammentreffen von gewerblichen Grundstückshandel und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unausweichlichen Abgrenzungsprobleme zu entschärfen, seien alle nicht privat genutzten und daher notwendiges Privatvermögen darstellenden Grundstücke, soweit sie nicht als notwendiges Betriebsvermögen zum Gewerbebetrieb zu zählen seien, als gewillkürtes

Betriebsvermögen in das protokolierte Einzelunternehmen eingelegt worden. Diese Einlage sei mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz per 30.11.2006 erfolgt.

Die gewerblichen Tätigkeiten fänden ihren Niederschlag in der Zeit vor dem 30.11.2006 und im Jahr 2007 bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages.

In Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens und Ersuchens um Vorlage von Unterlagen führte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 19. Mai 2008 ua aus, das Einbringungsobjekt sei das protokolierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers. Der Betrieb umfasse die gewerbliche Vermietung von Grundstücken, den gewerblichen Grundstückshandel und die Vermittlung von Immobilien und anderen Tätigkeiten. Die Feststellung, dass das eingebrachte Vermögen länger als zwei Jahre bestehe, beziehe sich nur auf den wertmäßig überwiegenden Teil des Vermögens, welcher in den Liegenschaften liege. Der Betrieb selbst als Gewerbebetrieb bestehe nicht schon mehr als zwei Jahre. Die wesentlichen Grundlagen des Betriebes würden neben den eingebrachten Liegenschaften vor allem die persönlichen Fähigkeiten und Kontakte des Betriebsinhabers bilden. Bei einem Großteil handle es sich allerdings um nichtaktivierungsfähige Wirtschaftsgüter, da selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter einem Aktivierungsverbot unterliegen.

Zum Zeitpunkt der Eintragung des Gewerbebetriebes im Firmenbuch habe keine Gewerbeberechtigung bestanden. Für die Zeit bis zur Erteilung der Gewerbeberechtigung sei eine Vereinbarung mit der \*\*\*Handels GmbH\*\*\* geschlossen worden. Zum Zeitpunkt des Beantwortungsschreibens sei nach wie vor keine Gewerbeberechtigung vorgelegen.

Das Finanzamt sah die Voraussetzung des Vorliegens eines Betriebes nicht als erfüllt an und erließ am 8. Juni 2009 einen gemäß § 200 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, in welchem Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 30 EStG iHv EUR 1.209.610,72 angesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass nach umfangreichen Vorhalteverfahren das Finanzamt das Vorliegen eines Betriebes im Jahr 2006 in der für die steuerliche Beurteilung relevanten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO trotz der Protokollierung vom 16.12.2006 verneine. Da somit kein einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG vorläge, seien auf diese Einbringung die Begünstigungen des Art III UmgrStG nicht anwendbar. Die Einlage der sieben Liegenschaften des Beschwerdeführers sei daher als Tausch bzw. als Veräußerung gemäß § 6 Z 14 EStG zu beurteilen.

Am 10. Juli 2009 brachte der Beschwerdeführer fristgerecht Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 ein und beantragte die Einkommensteuer erklärungsgemäß festzusetzen.

Die Berufung wurde am 21. Februar 2013 aufgrund des offenen Verfahrens betreffend den endgültigen Einkommensteuerbescheid zurückgenommen und durch das Finanzamt als gegenstandlos erklärt.

### c) Beschwerde

Gegen den infolge der Betriebsprüfung endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29. März 2013 wurde am 3. Mai 2013 Berufung (nunmehr Beschwerde) eingelegt. In dieser wurde beantragt die Einkommensteuer ohne die Spekulationseinkünfte festzusetzen. Aus Sicht des Beschwerdeführers lägen keine solchen vor, da einerseits die 10-jährige Spekulationsfrist zum 19. September 2007 bereits abgelaufen sei und andererseits das Grundstück im Rahmen einer Betriebseinbringung iSd Art III UmgrStG in die Gesellschaft erfolgt sei.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer am 7. August 1996 einen Vorvertrag über den Kauf der Liegenschaft \*\*\*H-Straße\*\*\*, von der \*\*\*L GmbH & Co KG\*\*\* abgeschlossen habe. Als Frist zum Abschluss des Kaufvertrages sei der 31. Dezember 1999 vereinbart und als Kaufpreis der Wert der Liegenschaft auf Grund eines noch zu erstellenden Schiedsgutachtens vereinbart worden. Motiv sei gewesen, dass man den Kaufvorvertrag schnell ohne besondere Formerfordernisse habe aufsetzen und unterschreiben können, während ein Kaufvertrag mit noch nicht bestimmtem Kaufpreis eine äußerst komplexe juristische Behandlung erfordert hätte. In der Zeit zwischen Vorvertrag und Kaufvertrag im Jahr 2009 seien alle wesentlichen Maßnahmen betreffend das Haus nur im Einvernehmen mit dem Vorvertragskäufer durchgeführt worden.

Neben dieser Liegenschaft in 1140 Wien habe der Beschwerdeführer schon seit mehreren Jahren zahlreiche andere Liegenschaften, die er vermietet bzw. verkauft habe. Auf der Liegenschaft \*\*\*F-Gasse\*\*\*, in 1210 Wien sei das bestehende Objekt abgerissen und neu errichtet worden, und im Zuge dessen habe der Beschwerdeführer im Winter 2006 beschlossen die auf Gewinn gerichtete Tätigkeit des Verkaufes eines Teiles dieser Wohnungen als Gewerbebetrieb zu protokollieren und sämtliche vermietete Liegenschaften als gewillkürtes Betriebsvermögen auf diesen Gewerbebetrieb zu übertragen. Dieser sei Ende 2006 in das Firmenbuch eingetragen worden. Der Gewerbebetrieb umfasse neben dem durch den Neubau geplanten Verkauf der Wohnungen auch die Tätigkeit der Vermittlung von Immobilien, die Immobilienentwicklung sowie die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien für andere. Der Beschwerdeführer habe diese Tätigkeiten bereits in der Vergangenheit ausgeübt, allerdings vornehmlich im Rahmen der ihm bis zu seiner Pensionierung im Jahre 2000 zu 100% gehörigen \*\*\*Handels GmbH\*\*\*. Diese Gesellschaft habe er in zwei Teilen in den Jahren 2000 und 2003 zu 99% an seinen Sohn übertragen.

Da der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2000 eine vorzeitige Alterspension bezogen habe, bei der die Gefahr des Verlustes der Pension bei die Geringfügigkeitsgrenze übersteigenden Einkünften aus Gewerbebetrieb bestanden habe, habe er in den Jahren 2000 bis 2005 nur eine Vermittlung für die \*\*\*Handels GmbH\*\*\*, aber keine Grundstücksverkäufe und keine gewerblichen Tätigkeiten unternommen. Ab 2005 seien wieder Tätigkeiten vorgenommen und

diese dann auch in den Gewerbebetrieb eingebracht worden. Bis zum Erhalt eines eigenen Gewerbescheins im Jahr 2008 habe der Beschwerdeführer die Tätigkeiten über die \*\*\*Handels GmbH\*\*\* abgewickelt.

Mit Einbringungsvertrag vom 19. September 2007 sei der im Jahr 2006 protokollierte Gewerbebetrieb in die vorher gegründete \*\*\*GmbH\*\*\* eingebracht worden. Unmittelbar nach Fertigstellung des Projekts \*\*\*F-Gasse\*\*\* sei mit dem Verkauf der Eigentumswohnungen begonnen worden. Ende 2008 sei eine Wohnung verkauft worden, dann wieder 3 Wohnungen im Herbst 2012. Während der Gewinn aus dem Verkauf im Jahr 2008 nur rund 15% der Errichtungskosten zzgl des anteiligen Grundwertes betragen habe, habe der Gewinn im Jahr 2012 bereits 45% betragen. Es seien die Wohnungen auch vermietet worden.

Daneben sei im Jahr 2007 auch durch die \*\*\*GmbH\*\*\* eine Liegenschaft in Wien angekauft und im Jahr 2009 wiederverkauft worden. Neben diesen Grundstücksverkäufen mit Gesamterlösen von EUR 1.374.000,- habe der Beschwerdeführer bzw die \*\*\*GmbH\*\*\* auch Immobilienvermittlungs- bzw. Provisionserlöse iHv EUR 170.461,39 in den Jahren 2007 bis 2012 erzielt. Aus der Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien für andere seien in diesem Zeitraum Umsätze iHv EUR 166.500,- erzielt worden. Eine weitere Liegenschaft sei im Jahr 2010 erworben und darauf ein Neubau errichtet worden, der bereits zur Gänze vermietet sei. Schließlich sei Ende 2012 eine weitere Liegenschaft erworben worden.

Diese Darstellung enthalte nur die tatsächlich durchgeführten zu Erträgen führenden Geschäfte. Nicht enthalten seien die zahlreichen Versuche, Projekte auf die Beine zu stellen, die nicht zustande gekommen seien und etlichen frustrierten Aufwand verursacht hätten. Die gesamte Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers sei Gegenstand der im Jahr 2007 vorgenommenen Einbringung des im Jahr 2006 protokollierten Einzelunternehmens des Beschwerdeführers, das seine gesamte wirtschaftliche Tätigkeit umfasst habe, in die \*\*\*GmbH\*\*\* gewesen.

Beim protokollierten Einzelunternehmen des Beschwerdeführers habe es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel gehandelt. Ebenso würden die übrigen Tätigkeiten, insbesondere die Vermittlungstätigkeiten, die im Jahr 2006 wiederaufgenommen worden seien sowie die Dienstleistungen iZm Immobilien jedenfalls gewerbliche Tätigkeiten darstellen. Dieser Betrieb sei im Firmenbuch protokolliert worden und sämtliche Liegenschaften mit einer Ausnahme als gewillkürtes Betriebsvermögen in den Betrieb eingelegt worden, soweit es sich nicht sowieso um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt habe.

Des Weiteren sei davon auszugehen, dass auch die Vermietung selbst im Hinblick auf den Umfang der Tätigkeit und den Umfang der damit verbundenen selbst erbrachten Leistungen gewerblich und steuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen sei. Ab einer gewissen Größe lasse sich das Bild der passiven Vermietungseinnahmen nur mehr dadurch erzielen, dass diese Tätigkeiten an Hausverwalter oder andere externe Institutionen ausgelagert und bei diesen

Unternehmen jedenfalls als gewerbliche Tätigkeiten gelten würden. Sobald der Vermieter einen Großteil dieser Tätigkeiten selbst wahrnehme, erbringe er damit genauso eine gewerbliche Betätigung wie ein fremder Vermögensverwalter.

Abschließend sei daher auszuführen, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers bei der Einbringung der Liegenschaft 1140 Wien, \*\*\*H-Straße\*\*\* in die \*\*\*GmbH\*\*\* im Jahr 2007

1. auf Grund des Vorliegens eines Gewerbebetriebes kein steuerrechtlich fingierter Tausch im Sinne des § 30 EStG stattfinde, sondern Art III des UmgrStG anzuwenden sei,
2. auf Grund des Zeitraumes zwischen Anschaffung und Einbringung, der mehr als 10 Jahre betrage, ein allfälliger Spekulationsgewinn steuerfrei wäre,
3. mangels Zufluss selbst ein eingetretener Spekulationsgewinn im Jahr 2007 nicht zu versteuern wäre und
4. selbst wenn dies der Fall wäre, sei der Spekulationsgewinn unrichtig berechnet worden, da bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes bei einem Tauschgeschäft als Veräußerungserlös der gemeine Wert des empfangenen Wirtschaftsgutes anzusetzen sei, welcher mangels Empfang eines Wirtschaftsgutes Null sei.

Abschließend ersuche er um antragsgemäße Stattgabe der Berufung (Beschwerde).

#### **d) Stellungnahme des Finanzamtes**

Am 19. November 2013 nahm das Finanzamt zur gegenständliche Berufung Stellung und gab an, dass hinsichtlich der Einbringung nach Art III UmgrStG und der Festsetzung der Spekulationseinkünfte die Rechtsansicht laut ESt-Bescheid vom 3. Juni 2009 übernommen worden sei. Dies sei auch im Bericht unter Tz 7 festgehalten. Die Änderungen infolge der Betriebsprüfung hätten nur zur Neuberechnung des Buchwertes der Liegenschaft in der \*\*\*H-Straße\*\*\* geführt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 26. November 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Mit 1.1.2014 ging die Zuständigkeit zur Erledigung auf das Bundesfinanzgericht über.

#### **e) Ergänzendes Vorbringen des Beschwerdeführers vom 10. Oktober 2022**

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2022 brachte der Beschwerdeführer einen ergänzenden Schriftsatz zur Beschwerde vom 29. März 2013 zum Vorliegen begünstigten Vermögens iSd Art III UmgrStG sowie einen ergänzenden Schriftsatz zu den Punkten III.2 und III.2.2 der Beschwerde vom 29. März 2013 ein.

Im ergänzenden Schriftsatz betreffend das Vorliegen des begünstigten Vermögens wurde vorgebracht, dass die Übertragung der Grundstücke an die \*\*\*GmbH\*\*\* zu Recht unter Anwendung der Begünstigungsvorschriften des Art III erfolgt ist. Aufgrund des Umfanges des Immobilienvermögens und den dafür erforderlichen Finanzierungszusagen der Fremdkapitalgeber, die im Wesentlichen durch den Beschwerdeführer selbst ausgehandelt worden seien – sei mit dem Aufbau des Immobilienportfolios ein hoher zeitlicher Arbeitsaufwand des Beschwerdeführers verbunden gewesen. Der Beschwerdeführer habe neben den Vermietungstätigkeiten auch Dienstleistungen hinsichtlich der Vermittlung von Immobilien sowie der Immobilienentwicklung für Andere erbracht und einen Grundstückshandel betrieben.

Unter anderem seien vom Beschwerdeführer an den bestehenden Objekten ab deren Anschaffung laufend zum Teil sehr umfangreiche Sanierungs-, Um- und Ausbauarbeiten vorgenommen worden. Diese hätten zusätzlich zu den bereits im Zuge der Anschaffung der Liegenschaften aufgenommenen Fremdmitteln die Aufnahme weiterer beträchtlicher Fremdmittel bedingt.

Des Weiteren seien die Küchen und Sanitärräume in den Mietwohnungen voll ausgestattet worden. Dafür werde an den Mieter ein gesondertes Entgelt verrechnet. Auf Wunsch der Mieter würden bei Bedarf auch weitere Einrichtungsgegenstände angeschafft und an diese vermietet. Die durch die Möbelmieten erzielten Umsätze betrügen erinnerlich rund EUR 9.700,- jährlich.

Als weiteres Argument wurde vorgebracht, dass der beträchtliche Umfang des Immobilienvermögens des Beschwerdeführers neben der Anstellung von Hausbesorgern für die einzelnen Objekte auch die Anstellung weiterer Mitarbeiter bedingt habe. Die Aufgaben dieser Mitarbeiter hätten im Wesentlichen die Abwicklung des Parteienverkehrs mit den Mietern sowie weitere Tätigkeiten, die mit der Organisation und Betreuung eines derart umfangreichen Unternehmens verbunden seien, wie Kostenkontrolle, Beauftragung von Unternehmen für kleinere Arbeiten, Buchhaltung etc, umfasst. Erinnerlich seien im Zeitpunkt der Einbringung 6 Mitarbeiter mit den Grundstücken an die \*\*\*GmbH\*\*\* übertragen worden.

Aus diesen Gründen sei nach der Rechtsprechung des VwGH sowie nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes auszugehen.

In einer zweiten – am selben Tag übermittelten Stellungnahme – wurden eidesstattliche Erklärungen der Vertragsparteien des Vorvertrages übermittelt, in denen beide erklären, dass der Vorvertrag die beiderseitige Bindung zum Ziel gehabt habe.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass selbst wenn ein Zufluss vorliegen sollte, dieser nicht im Jahr 2007 sondern erst im Jahr 2008 stattgefunden habe, da die Grundstücke erst im Jahr 2008 grundbücherlich an die Gesellschaft übertragen worden seien.

## f) Gegenäußerung des Finanzamtes

Das Finanzamt erstattete mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2022 eine Gegenäußerung zu den ergänzenden Schriftsätze des Beschwerdeführers. In dieser wurde ausgeführt, dass stets Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgelegen seien. Auch der Argumentation des Beschwerdeführers, dass der protokolierte Betrieb aus dem Grundstückshandel sowie den Vermittlungs- bzw. sonstigen Leistungen bestehe, könne nicht gefolgt werden, da beide Tätigkeiten im Dezember 2006 nicht erkennbar seien.

Zum Vorliegen eines Betriebes aufgrund gewerblicher Grundstücksvermietung wurde ausgeführt, dass grundsätzlich die Vermietung von Liegenschaften Vermögensverwaltung darstelle und zur gewerblichen bzw betrieblichen Tätigkeit dann werde, wenn zur Tätigkeit des Vermieters eine besondere Tätigkeit hinzutrete und ein gewerbsmäßiges Vermieten vorliege, bei dem der gewerbliche Unternehmenscharakter in den Vordergrund trete und eine Verwaltungsarbeit erheblichen Umfanges bzw eine wesentliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sei. Dass größere Vermögen auch eine intensivere und besser organisierte Verwaltung erfordern würden, bewirke noch keinen Gewerbebetrieb.

Für die Annahme einer über die Vermögensnutzung hinausgehenden Betätigung, die als gewerblich beurteilt werden könnte, seien weitere Tätigkeiten als das bloße Zurverfügungstellen von Flächen im Rahmen von Bestandsverträgen erforderlich. Weder Fremdmitteleinsatz, noch Mitarbeitereinsatz oder überschaubare Zurverfügungstellung von Küchen und Sanitärausstattung würden die vorliegende Vermögensverwaltung in einem Ausmaß überschreiten, das zu Gewerblichkeit der Tätigkeit führen würde. Warum in rechtlicher Würdigung die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung isoliert im Monat Dezember 2006 als Einkünfte im Rahmen einer gewerblichen Grundstücksvermietung angesehen werden sollten, erschließe sich der Abgabenbehörde nicht.

Auch ein gewerblicher Grundstückshandel sei aus Sicht der Abgabenbehörde nicht gegeben, da es erst dann zu gewerblichen Einkünften komme, wenn die Abverkäufe einen größeren Umfang erreichten und geplant erfolgten. Keine gewerblichen Einkünfte lägen vor, wenn die Vermietungsabsicht gegenüber der Verkaufsabsicht im Vordergrund bleibe. Auch sonstige gewerbliche Einkünfte könnten zum Stichtag 31.12.2006 nicht erkannt werden.

Ebensowenig reiche das Vorliegen eines bloßen Vorvertrages, der selbst noch keine Übereignung des Grundstücks, sondern lediglich die bloße Verpflichtung zum späteren Abschluss eines Kaufvertrages begründe, aus steuerlicher Sicht aus.

Abschließend sei zum vorgebrachten Argument der später erfolgten Grundbuchseintragung anzuführen, dass es sich nicht um eine konstitutive Eintragung handle. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sei aufgrund des Wegfalls der Rückwirkungsfiktion des § 6 Z 14 lit b EStG nach den allgemeinen Regeln des Ertragsteuerrechts zu beurteilen.

### **g) Mündliche Senatsverhandlung**

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers, dass es sich bei dem sogenannten Vorvertrag um eine Punktation iSd Rechtsprechung des OGH gehandelt habe, da Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand bestanden habe. Die Vereinbarung sei von juristischen Laien abgeschlossen worden, die beabsichtigt hätten, eine rechtsgültige Übertragung vorzunehmen. Es habe sich dabei bereits um das Verpflichtungsgeschäft gehandelt. Der Kaufpreis sei durch die namentliche Nennung des Sachverständigen ausreichend bestimmt gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass aus den Erklärungen nur der Wille erkannt werden könne, dass ein Kaufvertrag abgeschlossen werden solle, aber nicht, dass dies mit dem Vorvertrag bereits geschehen sei. Es werde auf die Stellungnahme vom 17. Oktober 2022 verwiesen.

Des Weiteren stellte der steuerliche Vertreter dar, dass eine gewerbliche Vermietung und damit ein Gewerbebetrieb vorgelegen sei. In den Jahren 1990 bis 1998 seien auch bereits sechs Liegenschaften verkauft worden, welche ebenfalls aus dem Gewerbebetrieb entnommen worden seien. Eine Erklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei nicht erfolgt, da dies das Finanzamt aufgrund der einzelnen Verluste nicht zugelassen hätte. Die Vertreterinnen des Finanzamtes entgegneten, dass die damalige Situation nicht mehr nachvollzogen werden könne, aber auch der Verkauf einzelner Liegenschaften nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreite.

Ergänzend wurde von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass es im Jahr 2007 noch keine grundbürgerliche Eintragung und keine Rangordnung gegeben habe, daher sei es noch nicht zur Kapitalerhöhung der GmbH gekommen, und der Zufluss habe erst im Jahr 2008 stattgefunden.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf § 6 Z 14 EStG und führte dazu aus, dass es sich um eine Tauschbesteuerung handle, weswegen der Tag der Vertragsunterzeichnung ausschlaggebend sei.

Der Beschwerdeführer beantragte weiterhin die Stattgabe, das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.

### **a) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer schloss am 19. September 2007 mit der zu diesem Zweck am 03. Februar 2007 gegründeten \*\*\*GmbH\*\*\* einen als Einbringungsvertrag intendierten

Vertrag, mit dem das am 16. Dezember 2006 protokolierte Einzelunternehmen des Beschwerdeführers an diese übertragen wurde. Gemäß dem Wortlaut des Einbringungsvertrages wurde das protokolierte Einzelunternehmen mit dem Gegenstand der gewerblichen Vermietung von Grundstücken übertragen.

Die Eintragung des Einzelunternehmens wurde am 11. Dezember 2006 beim Firmenbuch beantragt, die Eintragung erfolgte am 16. Dezember 2006. Mit Antrag vom 21. September 2007 wurde der Einbringungsvertrag vom 19. September 2007 an das Firmenbuch übermittelt und das Unternehmen am 7. November 2007 im Firmenbuch wieder gelöscht.

Mit diesem Einbringungsvertrag wurden sieben Liegenschaften des Beschwerdeführers an die \*\*\*GmbH\*\*\* übertragen. Eine dieser Liegenschaften war das Objekt \*\*\*H-Straße\*\*\* Wien. Dieses war vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 12. August 1999 erworben worden, nachdem bereits im August 1996 darüber ein Vorvertrag errichtet worden war.

Der Verkehrswert dieses Objektes betrug – wie aus dem vorgelegten Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien \*\*\*S\*\*\* vom 20. Oktober 2006 hervorgeht - EUR 1.418.000.

Der Beschwerdeführer war von der Eintragung am 3. Februar 2007 bis zum 31. Dezember 2015 Gesellschafter-Geschäftsführer der \*\*\*GmbH\*\*\*.

Neben Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie geringe Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit. Für die \*\*\*Handels GmbH\*\*\*, an der er zu 50 % beteiligt war, nahm der Beschwerdeführer Vermittlungsgeschäfte von Immobilien vor. Er selbst verfügte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum über keine Gewerbeberechtigung.

Der Beschwerdeführer erklärte in seinen Abgabenerklärungen niemals Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weder vor Eintragung des protokollierten Einzelunternehmens noch bis zum Zeitpunkt der Einbringung in die Gesellschaft. Eine gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Einzelunternehmer kann daher nicht erkannt werden.

Die Erträge folgender Liegenschaften wurden vom Beschwerdeführer bis einschließlich November 2006 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst:

- \*\*\*S-Gasse\*\*\* (verblieb auch nach Protokollierung des Gewerbebetriebes im Privatvermögen)
- \*\*\*B-Gasse\*\*\*
- \*\*\*W-Gasse\*\*\*
- \*\*\*O-Gasse\*\*\*
- \*\*\*F-Gasse\*\*\*

- \*\*\*H-Straße\*\*\*
- \*\*\*P-Gasse\*\*\*
- \*\*\*M-Gasse\*\*\*

Gemäß dem vorgelegten Jahresabschluss für den Zeitraum 01.12.2006 bis 31.12.2006 wurden die Mieterlöse im Zeitraum Dezember 2006 dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst, ebenso unter den offenen Forderungen offene Abrechnungen von Hausverwaltungen und unter den offenen Verbindlichkeiten auch Käutionen der Liegenschaften ausgewiesen.

Das Liegenschaftsvermögen des Beschwerdeführers umfasste zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2006 insgesamt 162 vermietete Einheiten in sechs Liegenschaften. Weitere zehn Einheiten wurden auf der Liegenschaft \*\*\*F-Gasse\*\*\* in den Jahren 2006 bis 2008 errichtet. Vereinzelt wurden Einrichtungsgegenstände (Küche, Sanitärräume, ein Schwerlastregal) gegen Entgelt mitvermietet.

Von diesen neu errichteten Einheiten wurden von der \*\*\*GmbH\*\*\* vier verkauft, eine im Jahr 2008 und weitere drei im Jahr 2012.

Des Weiteren wurden im Jahr 2006 sechs Lohnzettel mit einer Lohnsteuer iHv rd EUR 2.400,- erstellt. Diese Anzahl der Lohnzettel lag auch in den Vorjahren 2004 und 2005 bereits vor. Im Dezember 2006 betrug die Summe der Löhne für alle Mitarbeiter (Arbeiter) gemäß GuV EUR 3.132,74.

Die Liegenschaft \*\*\*H-Straße\*\*\*, 1140 Wien, wurde vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 12.08.1999 gekauft. Die Veräußerung an die Gesellschaft erfolgte durch den „Einbringungsvertrag“ vom 19. September 2007. Bereits am 7. August 1996 wurde ein Vorvertrag mit der \*\*\*L GmbH & Co KG\*\*\* abgeschlossen, in welchem jene sich verpflichtete, bis zum 31.12.1999 einen Kaufvertrag zu jenem Preis zu errichten, den ein bestimmter im Vertrag namentlich genannter Gutachter als tatsächlichen Wert der Liegenschaft angibt. Der Kaufvertrag wurde am 12. August 1999 abgeschlossen.

## **2. Beweiswürdigung**

Der vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem vorgelegten Verwaltungsakten sowie den Vorbringen der Parteien in den Bescheiden, Schriftsätze und der mündlichen Verhandlung.

Der Wert des Grundstücks \*\*\*H-Straße\*\*\* zur Berechnung der Spekulationseinkünfte ergibt sich aus dem Verkehrswert gemäß dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten abzüglich des von der Betriebsprüfung ermittelten Restbuchwertes.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 70/2013, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

##### a) vorläufiger – endgültiger Bescheid

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO ist in der Begründung insbesondere anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war. Auch die Ermessensübung ist zu begründen (VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202; *Ritz/Koran* BAO<sup>7</sup>, § 200 Tz 9).

Ist die Ungewissheit beseitigt, so ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen bzw hat eine Endgültigerklärung zu erfolgen. Der endgültige (endgültig erklärende) Bescheid muss nicht von derselben Behörde wie der vorläufige Bescheid erlassen werden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131). Bei Übergang der Zuständigkeit obliegt die Erlassung des endgültigen (endgültig erklärenden) Bescheides somit der neu zuständigen Abgabenbehörde (*Ritz/Koran* BAO<sup>7</sup>, § 200 Tz 11).

Vorläufige Bescheide sind in vollem Umfang mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Dies gilt dem § 251 zweiter Satz BAO zufolge auch für endgültige Bescheide, die anstelle eines vorläufigen treten, sowie für Bescheide, die einen vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklären.

Die Einkommensteuerbescheide wurden ab dem Veranlagungsjahr 1992 vorläufig erlassen, da die Frage der Nutzungsdauer der Liegenschaften nicht abschließend geklärt war. Diese Bescheide wurden im Anschluss an die Betriebsprüfung durch das nunmehr neu zuständige Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg endgültig erlassen.

Auch nach Zurücknahme der Berufung gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid und folgender Gegenstandsloserklärung ist der ergangene endgültige Einkommensteuerbescheid 2007 in vollem Umfang anfechtbar.

### **b) Einbringung ISd Art III UmgrStG**

Gemäß § 12 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 legit cit einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt.

Zum Vermögen zählen nur ua Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebraucht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

Für die Einbringung nach Umgründungsteuergesetz besteht keine Anknüpfung an Rechtsfiguren und Tatbestände des Unternehmensrechts. Das Gesetz enthält eine eigenständige Begriffsdefinition. Daher ist das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen sowie die Rechtsfolgen des Umgründungsteuergesetzes ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (*Kofler, UmgrStG<sup>11</sup>, § 12 Tz 1*).

Das nach Art III einbringungsfähige Vermögen wird in § 12 Abs 2 UmgrStG abschließend definiert und umfasst ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile. Sonstiges Vermögen kann nicht nach Art III eingebraucht werden.

Übernehmende Körperschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein.

### **c) Vorliegen eines Betriebes**

Nach der Rechtsprechung (VwGH 5.11.1991, 91/14/0135), Verwaltungsübung (UmgrStR 2002, Rz 687) und Lehrmeinung (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, § 12 Tz 38; Kofler, UmgrStG<sup>11</sup>, § 12 Tz 74*) sind die Begriffe „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ mangels eigenständiger Begriffsbestimmung im Umgründungsteuergesetz nach den Regeln des

Einkommensteuergesetzes auszulegen. Für die Beurteilung des Vorliegens eines (Teil)Betriebes iSd § 12 Abs 2 UmgrStG ist somit auf die Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 zurückzugreifen. Ein Betrieb bzw Teilbetrieb ist demnach eine selbständige organisatorische Einheit, die der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb dient (siehe VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140).

Das Vorliegen betrieblicher Einkünfte ist losgelöst von der Rechtsform des Einbringenden zu prüfen. Der Umstand, dass bei Körperschaften nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 idR umfassend Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und bei einer Personengesellschaft nach § 2 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 die geringste gewerbliche Tätigkeit sämtliche betriebliche Aktivitäten zu gewerblichen Tätigkeiten macht, führt nicht zur automatischen Einbringungsfähigkeit des Vermögens. Eine vermögensverwaltende Personen- oder Kapitalgesellschaft verfügt daher über keinen Betrieb oder Teilbetrieb iSd § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Die Übertragung von nicht betrieblichen Tätigkeiten oder Einzelwirtschaftsgütern auf eine Körperschaft unterliegt nicht den Bestimmungen des Art. III.

Der Betrieb bzw Teilbetrieb in seiner konkreten Konfiguration muss auf die übernehmende Körperschaft als funktionsfähige Einheit übergehen, die „bestehende Betriebseigenschaft“ muss erhalten bleiben (*Furherr in Kofler, UmgrStG<sup>5</sup>, § 12 Rz 74*). Der Einbringungsgegenstand muss bereits beim Einbringenden zum Einbringungstichtag einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen und der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen.

Das Umgründungsteuergesetz enthält keine Anforderungen an eine Mindestbestanddauer des Betriebes oder Teilbetriebes beim Einbringenden oder bei der übernehmenden Körperschaft, so dass zB ein Betriebserwerb bzw eine Betriebseröffnung beim Einbringenden kurz vor dem Stichtag oder eine zeitnahe Einstellung des übertragenen Betriebes oder Teilbetriebes nach der Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft unschädlich sein sollte (*Furherr in Kofler, UmgrStG<sup>11</sup>, § 12 Rz 86f*).

Nach der Definition des Einkommensteuerrechts kann als „Betrieb“ im Allgemeinen „die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisierten Einheit“ verstanden werden (VwGH 18.7.95, 91/14/0217). Ein Betrieb liegt ertragsteuerlich nur dann vor, wenn er der Erzielung von betrieblichen Einkünften gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient (*Ebner/Marschner in Jakom EStG<sup>15</sup>, § 4, Rz 3*).

Nach § 23 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen 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 noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Auch § 28 BAO definiert den Gewerbebetrieb deckungsgleich. Die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung ergibt sich aus § 32 BAO. Danach kann sich die Nutzung von Vermögen sowohl als Vermögensverwaltung als auch als betriebliche Einkunftsquelle darstellen. Während die aus einer Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO erwirtschafteten Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen sind, führt eine als Betrieb zu wertende Vermögensnutzung zu Einkünften aus Land und Forstwirtschaft oder zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (VwGH 22.6.83, 81/13/0157). Die Erfordernisse der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden in inhaltlicher Hinsicht auch von Betätigungen im Bereich der Vermögensverwaltung erfüllt (*Peyerl in Jakom, EStG<sup>15</sup>, § 23, Rz 6*).

Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase und vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase muss die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich sein (VwGH 19.3.08, 2007/15/0134; 20.10.04, 98/14/0126). Ob ein Gewerbebetrieb begründet wird, richtet sich nicht danach, ob und in welchem Umfang und mit welchem Erfolg man sich um den Verkauf der Handelswaren bemüht, sondern ob beim Wareneinkauf die Absicht bestand, einen Betrieb zu begründen (VwGH 27.4.16, 2013/13/0045). Dabei geht es allerdings nicht darum, dem Steuerpflichtigen eine bestimmte, von der Behörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben. Es ist vielmehr zu prüfen, ob die nach außen in Erscheinung tretende Vorgangsweise auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist (Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich, VwGH 19.3.08, 2007/15/0134; *Peyerl in Jakom, EStG15, § 23, Rz 13*).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78). Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauftätigkeit und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung. Als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit hat der Gerichtshof in seiner

Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen wird, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird. Adaptierungs- und Ausbauarbeiten an einem Gebäude, die seiner besseren Vermietbarkeit dienen sollen, sprengen auch dann noch nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn sie beträchtliche Fremdmittel erfordern (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, mwN).

Es müssen Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen, erbracht werden. Weder die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes „zur Durchführung der Baumaßnahmen“ noch der Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters noch das Führen kaufmännischer Bücher machen die ohne jegliche Nebenleistung erbrachte entgeltliche Raumüberlassung zu einer gewerblichen Betätigung. Für die Verwaltung umfangreichen Liegenschaftsvermögens durch wirtschaftlich optimale Vermietung mag alles das nützlich sein, bleibt aber dann, wenn eigenes Vermögen in der sachlich gebotenen aufwändigen Weise verwaltet wird, trotzdem Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 22.04.2004, 2000/15/0105).

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richtet sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten lassen. Die Grenze der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um mehr Einkünfte zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; Doralt, EStG10, § 23 Tz 106).

Vom Beschwerdeführer wurden zum Vorliegen eines Gewerbebetriebes iSd EStG ua vorgebracht, dass Ausgangspunkt die Errichtung eines Gebäudes (\*\*\*(F-Gasse)\*\*\* mit dem Ziel, mehrere Wohnungen im Wohnungseigentum zu verkaufen, gewesen sei. Der Neubau wurde im Winter 2006 begonnen und zur Jahreswende 2007/ 2008 fertiggestellt. Die Eintragung des Eigentumsrechtes erfolgte für die \*\*\*GmbH\*\*\* im Jahr 2008 und die erste Wohnung wurde im Herbst 2008 durch die Gesellschaft verkauft. Weitere drei Wohnungen wurden im Jahr 2012 durch die \*\*\*GmbH\*\*\* verkauft. Entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers kann der Verkauf von Wohnungen durch die Gesellschaft im Jahr 2008 und 2012 keinen Beweis für das Vorliegen eines Betriebes auf Ebene des Beschwerdeführers zum 31.12.2006 darstellen, und es können auch keine diesbezüglichen Vorbereitungshandlungen erkannt werden.

Insbesondere kann auch bei Abstellen auf einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum aufgrund des Verkaufes der 4 Einheiten im Vergleich zu den 168 vermieteten Einheiten nicht auf eine planmäßige Art und Weise der Veräußerungen geschlossen werden. Auch im Hinblick auf den Zeitraum zwischen Anschaffungen und Veräußerungen ist hier nicht vom Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen.

Auch die Vermittlungsleistungen von Immobilien durch den Beschwerdeführer können nicht als Gewerbebetrieb des protokollierten Einzelunternehmens angesehen werden, da diese nicht in eigenem Namen, sondern im Namen der \*\*\*Handels GmbH\*\*\* durchgeführt wurden. Der Beschwerdeführer besaß nämlich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Gewerbeberechtigung.

Den im ergänzenden Schriftsatz vom 10. Oktober 2022 vorgebrachten Argumenten betreffend des Vorliegens einer gewerblichen Grundstücksvermietung ist entgegen zu halten, dass vom Beschwerdeführer im gesamten Zeitraum der Immobilienvermietung immer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden sowie Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in den Jahren bis 2002 bis 2005 für die Erbringung sonstiger unternehmensbezogener Dienstleistungen iHv EUR 3.060,- bzw ATS 42.000,- in den Jahren bis 1993 bis 2001. Bei Anschaffung des ersten Objektes gemäß der vorgelegten Aufstellung im Jahr 1987 und der behaupteten Offensichtlichkeit des Gewerbebetriebes aufgrund des Umfangs scheint das erstmalige Vorbringen dieser Argumente (Mitvermietung von Möbeln, Angestellte Mitarbeiter und Fremdfinanzierung in erheblichem Ausmaß) im Jahr 2022 und somit 14 Jahre nach der Protokollierung des Einzelunternehmens und Übertragung an die Gesellschaft als reine Schutzbehauptung. Gleiches gilt für das Vorbringen, dass die Verkaufserlöse aus den in den Jahren 1990 bis 1998 verkauften sechs Liegenschaften nur deshalb nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien, weil das Finanzamt dies auf Grund der teilweise erzielten Verluste nicht zugelassen hätte.

Zu diesem Vorbringen wurden auch keine Nachweise vorgelegt. Vielmehr ergeben sich aus den dem Gericht vorliegenden Beilagen zur Steuererklärung 2005 weder Lohnkosten noch Fremdleistungen noch Fremdfinanzierungszinsen, auch wenn Lohnzettel gemeldet wurden. Auch scheinen keine gesonderten Mieteinnahmen aus der Vermietung von Mobilien auf.

Insbesondere überschreiten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Adaptierungsarbeiten und Ausbauarbeiten, die einer besseren Vermietbarkeit dienen sollen, auch dann nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn sie beträchtliche Fremdmittel erfordern (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044).

Betreffend die Vermietung von Einrichtungsgegenständen - laut Vorbringen handelt es sich dabei um Küche und Sanitärräume gegen ein zusätzliches Entgelt von rd EUR 9.700,- / Jahr sowie die Überlassung eines Schwerlastregals an einen gewerblichen Mieter gegen Entgelt – stellt das Vermieten von Wohneinheiten inklusive Inventar bei durchschnittlich einem

Mieterwechsel pro Jahr eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027). Ein häufiger Mieterwechsel lässt sich weder aus dem Akteninhalt erkennen noch wurde dieser vom Beschwerdeführer eingewendet.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass zwar im Jahr 2006 sechs Lohnzettel vom Beschwerdeführer erstellt wurden. Diese Lohnzettelanzahl liegt auch in den Jahren 2004 und 2005 vor. In der GuV wurden für den Zeitraum Dezember 2006 Löhne iHv rd EUR 3.000,- ausgewiesen. Zu diesen Arbeitsverhältnissen und der Art der Tätigkeit wurden auch weder Anmeldungen bei der SV noch Lohnkonten oder andere Nachweise vorgelegt. Im Einbringungsvertrag wird zwar pauschal der Übergang von Arbeitsverhältnissen gemäß AVRAG erwähnt, allerdings liegen wie erwähnt keine Nachweise über zu diesem Zeitpunkt bestehende Arbeitsverhältnisse vor.

Ergänzend ist auszuführen, dass vom Hausbesorger üblicherweise zu verrichtende Tätigkeiten (zB Reinigung, Schneeräumung, Müllabfuhr) für sich alleine nicht geeignet sind, Gewerblichkeit zu begründen (VwGH 20.11.1989, 88/14/0230). Die Anstellung weiterer Mitarbeiter, welche Verwaltungsagenden wie Abschluss, Verlängerung sowie Auflösung von Mietverträgen, Kostenkontrolle, Buchhaltung, Sanierungsbeauftragung übernehmen, konnte der Aktenlage nicht entnommen werden und wurde auch nicht behauptet. Des Weiteren wurden wie aus der Bilanz zum 31.12.2006 ersichtlich, Leistungen mit zumindest drei Hausverwaltungen abgerechnet und als Forderungen ausgewiesen. Die Verwaltungstätigkeiten von Hausverwaltungen können nicht als zusätzliche Dienstleistungen angesehen werden, die geeignet wären, diesbezügliche Gewerblichkeit zu begründen, diese zählen vielmehr zur laufenden Verwaltungsarbeit im Rahmen der Vermögensverwaltung.

Da daher in Summe weder von einer gewerblichen Vermietung noch von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden kann, liegt kein Gewerbebetrieb vor. Die Übertragung von nicht betrieblichen Tätigkeiten oder Einzelwirtschaftsgütern auf eine Körperschaft unterliegt nicht den Bestimmungen des Art. III UmGrStG. Es liegt daher keine unter die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes fallende Einbringung der Liegenschaften vor.

#### **d) Folgen der missglückten Einbringung:**

Wird im Nachhinein die Betriebseigenschaft des zu übertragenden Vermögens aberkannt, liegt in der Regel die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bzw Verbindlichkeiten vor. In diesem Fall ist von vornherein keine Anwendung des Umgründungssteuergesetzes gegeben und eine Einbringung gemäß Art III UmgrStG damit ausgeschlossen. Als ertragsteuerliche Konsequenz ist auch in diesem Fall der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden. Als steuerliche Bemessungsgrundlage kommt der gemeine Wert des zu übertragenden Vermögens, sprich der Einzelwirtschaftsgüter abzüglich der Verbindlichkeiten, der dem Nettovermögenssaldo aus zu übertragenden Aktiva und Passiva gegenübergestellt wird, zum Ansatz. Ein wesentlicher

Unterschied ergibt sich hinsichtlich des Zeitpunkts der Bemessung der Steuerschuld. Die rückwirkende Betrachtung des § 6 Z 14 lit b EStG 1988 findet nämlich mangels Vorliegens einer Einbringung eines begünstigten Vermögens gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG keine Anwendung. Vielmehr ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung, die in der Regel mit der Vertragsunterfertigung bzw tatsächlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu datieren ist, maßgeblich.

### e) Spekulationsgeschäft

Gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 14 lit b EStG 1988 idF BGBl 1991/699 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. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrSTG ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

Da kein einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG vorlag, sind die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes nicht anwendbar. Es handelt sich bei der vom Beschwerdeführer vorgenommenen Einlage der sieben Liegenschaften in die \*\*\*GmbH\*\*\* daher um einen Tausch bzw eine Veräußerung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist (vgl. VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126), wenn sich nicht anderes aus dem UmgrStG ergibt. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits - im Fall der Kapitalerhöhung - eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen bzw. - im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung - eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor (vgl. etwa VwGH 28.5.2019, Ro 2018/15/0002, mwN).

§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 kommt auch zur Anwendung, wenn die Einbringung in die Körperschaft nicht mit der Gewährung neuer Anteile verbunden ist. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126). Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als

Anschaffungskosten des erworbenen Wertes ist dabei gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen (VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106).

§ 30 EStG 1988 idF BGBl I 85/2008 lautet:

*§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:*

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

*a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. 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 15 Jahre.*

...

*(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:*

*1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit. b), 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. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen.*

*2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen...*

*(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:*

*1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 6 gehören.*

...

*(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungs-aufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um*

*Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs 2).*

*(5) Bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 ist der gemeine Wert anzusetzen.*

Die Regelung des § 30 Abs 4 EStG 1988 idF vor BGBI 112/2012 ist eine eigenständige, das Abflussprinzip des § 19 Abs 2 EStG 1988 durchbrechende Vorschrift. Sie betrifft nicht notwendigerweise nur Vorgänge eines Veranlagungszeitraumes, sondern dient der vollständigen Erfassung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft unter Bedachtnahme auf bestimmte (auch mehrjährige) Fristen, innerhalb derer die Realisierung erfolgt.

Unter einem Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG 1988 idF BGBI 1994/681 wird die Anschaffung und die nachträgliche Veräußerung eines Wirtschaftsgutes verstanden. Darunter sind schuldrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, auf Grund derer Leistung und Gegenleistung erbracht werden, somit entgeltliche Rechtsgeschäfte, die auf Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut abzielen. Zu diesen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen zählen insbesondere der Kauf und der Tausch (vgl. VwGH vom 25.6.1998, 94/15/0129). Beim Tausch werden Wirtschaftsgüter als Gegenleistung für andere Wirtschaftsgüter übertragen und gilt dies aufgrund ausdrücklichen Verweises auf § 6 Z 14 EStG 1988 ebenso als Veräußerungstatbestand. Somit liegt, wie bereits erwähnt, beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft gilt als Tausch und folglich als entgeltlicher Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang.

Die (Sach-)Einlage von Vermögenswerten aus dem Privatvermögen führt, im Falle des Vorliegens eines Spekulationstatbestandes iSd § 30 EStG nach Abs 5 der genannten Gesetzesstelle, zum Veräußerungs- und Anschaffungstatbestand nach dem Tauschgrundsatz. Einkommensteuerrechtlich löst die im § 6 Z 14 EStG 1988 verankerte Anwendung des Tauschgrundsatzes unzweifelhaft die Bewertung der Sacheinlage mit dem gemeinen Wert. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist dann gegeben, wenn das Wirtschaftsgut hingegeben wird.

Der im Einkommensteuerrecht nicht definierte Begriff des gemeinen Wertes erfährt seine nähere Ausgestaltung im § 10 Abs 2 BewG 1955. Demnach wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Der Verkehrswert des beschwerdegegenständlichen Grundstückes wurde gemäß dem vorgelegten Verkehrswertgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien \*\*\*S\*\*\* vom 20. Oktober 2006 mit einem Wert iHv EUR 1.418.000 geschätzt.

Abzüglich des von der Betriebsprüfung neu festgesetzten Restbuchwertes iHv EUR 405.577,03 ergeben sich Spekulationseinkünfte iHv EUR 1.012.422,97.

Der Argumentation des Beschwerdeführers, dass als Bewertungsmaßstab der gemeine Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes für die Ermittlung des Veräußerungserlöses heranzuziehen ist und dieser (da ja gar kein Wirtschaftsgut erhalten wurde), mangels erhaltenen Wirtschaftsgutes nur Null sein kann sowie, dass mangels Zufluss eines Tauschvaluta kein Zufluss eines Ertrages aus dem Spekulationsgeschäft erfolgt sei, ist entgegen zu halten, dass nach der Judikatur des VwGH unzweifelhaft der Tauschgrundsatz auch anzuwenden ist, wenn keine Gegenleistung in Form von einer Kapitalerhöhung erfolgt, sondern die Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung als Gegenleistung anzusehen ist.

Insbesondere hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13.12.2021, Ra 2021/15/0106 klargestellt, dass die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist (vgl. VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126), wenn sich nicht anderes aus dem UmgrStG 1991 ergibt. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits - im Fall der Kapitalerhöhung - eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen bzw. - im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung - eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor (vgl. etwa VwGH 28.5.2019, Ro 2018/15/0002, mwN).

Der Tausch von Wirtschaftsgütern ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft, das einen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang auslöst und im Bereich des Steuerrechtes konsequenterweise zur Gewinnrealisierung führt. Diese tritt analog zum Kauf mit der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut ein (*Ehgartner* in *Jakom* EStG<sup>15</sup>, § 2 Rz 29).

Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers im ergänzenden Schriftsatz vom 10. Oktober 2022 ist der Zufluss im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu sehen und nicht erst im Zeitpunkt der grundbürgerlichen Eintragung. Der Zufluss hat daher zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Einbringung im Jahr 2007 stattgefunden und ist in diesem Jahr zu versteuern. Die Grundbucheintragung übt keine konstitutive Wirkung aus.

## f) Vorvertrag

Unter Anschaffung und Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 (idF vor dem 1. StabG 2012) sind bei der privaten Grundstücksveräußerung die schuldrechtlichen, auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte zu verstehen. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist daher der Zeitpunkt des Zustandekommens dieser schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte - insbesondere Kaufverträge - maßgeblich. Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (vgl. VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0052, VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146). Hiezu bedarf es einer beide Vertragsparteien bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (Hinweis VwGH 8.2.1989, 88/13/0049, 0050). Ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hiefür nicht ausreichend (VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177).

Ausnahmsweise kommt es dann nicht auf den Zeitpunkt des förmlichen Kaufabschlusses an. Dafür ist maßgeblich, dass die Parteien bereits vorher eine bindende Vereinbarung wie etwa einen Vorvertrag geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergeht bzw dem Berechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Käufers verschafft wird. Auch in diesem Fall ist in zeitlicher Sicht der Abschluss der Vereinbarung maßgeblich. Nicht ausreichend für die Verschaffung des wirtschaftlichen Vorteils ist auch ein unwiderrufliches Kaufanbot, eine bloße Kaufoption oder die Einräumung eines Vorkaufsrechts (vgl. VwGH 20.11.97, 96/15/0256).

Wirtschaftsgüter bezeichnen grundsätzlich alle im wirtschaftlichen Verkehr stehenden selbständig bewertbaren Güter und werden demjenigen zugerechnet, der die Herrschaft über sie gleich einem Eigentümer ausübt. Zu unterscheiden ist daher zwischen der wirtschaftlichen Ausnutzung von Marktchancen (Disposition), dem wirtschaftlichen Eigentum und dem zivilrechtlichen Eigentum, die sowohl getrennt auftreten als auch (in einer Person) zusammenfallen können. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist von Bedeutung, wer die Chance der Wertsteigerung oder das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 25.6.14, 2010/13/0105; ebenso VwGH 28.5.15, 2013/15/0135; 19.10.16, Ra 2014/15/0039; *Ehgartner in Jakom EStG*<sup>15</sup>, § 2 Rz 29).

Gemäß § 885 ABGB liegt eine Punktation vor, wenn zwar noch nicht die förmliche Urkunde, aber doch ein Aufsatz über die Hauptpunkte errichtet und von den Parteien unterfertigt worden ist. In diesem Fall gründet auch schon ein solcher Aufsatz diejenigen Rechte und Verbindlichkeiten, welche darin ausgedrückt sind.

Entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers handelt es sich bei der als Vorvertrag bezeichneten Vereinbarung nicht um eine Punktation iSd § 885 ABGB. Es mangelt an der Definition der Hauptpunkte des Vertrages und zwar insbesondere an der Festlegung des

Kaufpreises. Zwar wurde in der Vereinbarung ein Gutachter bestimmt, welcher den Wert der Liegenschaft bestimmen solle, doch dies kann nicht die Festlegung des konkreten Kaufpreises ersetzen. Es bestehen auch keine Regeln über die Vorgangsweise, falls nicht beide Vertragsparteien dem Wert des Gutachtens zustimmen, zu welchem Zeitpunkt der Wert zu bestimmen ist, oder wer das Risiko einer Wertminderung etwa durch höhere Gewalt trägt.

§ 936 ABGB definiert die Verabredung eines künftigen Vertrages: „Die Verabredung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, ist nur dann verbindlich, wenn sowohl die Zeit der Abschließung, als die wesentlichen Stücke des Vertrages bestimmt [...] sind [...].“ Bei einem „Vorvertrag“ handelt es sich demnach um einen Vertrag, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt ist. Bei Kaufverträgen ist im Zweifel allerdings nicht der Abschluss eines Vorvertrages anzunehmen, sondern der Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäfts, weil die wesentlichen Vertragsinhalte mit denen des intendierten Hauptvertrages ident sein müssen (OGH 13.7.1993, 4 Ob 519/93, Rechtssatz RS0038573: „Kein Vorvertrag, wenn die abgeschlossene schriftliche Vereinbarung alle wesentlichen Vertragsmerkmale enthält und nichts in der Vereinbarung darauf hinweist, dass die Parteien erst künftig den Vertrag abschließen wollen..“).

Die Liegenschaft \*\*\*H-Straße\*\*\*, 1140 Wien, wurde am 12.08.1999 gekauft. Die Veräußerung an die Gesellschaft erfolgte durch den „Einbringungsvertrag“ vom 19. September 2007. Vom Beschwerdeführer wurde ins Treffen geführt, dass bereits zum 7. August 1996 ein Vorvertrag mit der \*\*\*L GmbH & Co KG\*\*\* abgeschlossen wurde, in welchem jene sich verpflichtet, bis zum 31.12.1999 einen Kaufvertrag zu errichten zu jenem Preis, den ein bestimmter im Vertrag namentlich genannter Gutachter als tatsächlichen Wert der Liegenschaft angibt. Der Kaufvertrag wurde am 12. August 1999 abgeschlossen.

Vom Beschwerdeführer wurde auch eine rechtsgutachterliche Stellungnahme des Univ.-Prof. \*\*\*P\*\*\* zu dem Sachverhalt vorgelegt. In diesem kommt er zu dem Schluss, dass auch wenn der Vorvertrag lediglich eine Verpflichtung der \*\*\*L GmbH & Co KG\*\*\* festlege, die gegenständliche Liegenschaft an den Beschwerdeführer zu verkaufen, auch eine Pflicht des Beschwerdeführers festgelegt werde, diese zu kaufen. Vorgelegt wurde vom Beschwerdeführer weiters ein Schreiben der \*\*\*L GmbH & Co KG\*\*\* an ihn, dass eine Anfrage betreffend Anmietung der Top 28 der gegenständlichen Liegenschaft vorliege und ob er damit einverstanden sei.

Ergänzend wurden mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2022 eidesstattliche Erklärungen beider Vertragsparteien vorgelegt, dass die Vereinbarung entgegen dem Wortlaut für beide Parteien verbindlich ist.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich kein Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer tatsächlich bereits mit dem Zeitpunkt der Unterschrift des Vorvertrages wie ein

wirtschaftlicher Eigentümer über die Liegenschaft verfügen konnte, Entscheidungen traf und das Risiko der Wertminderungen oder die Chance von Wertsteigerungen trug.

Der Vorvertrag war somit als Vereinbarung zu qualifizieren, erst in Zukunft einen Kaufvertrag abzuschließen und vermittelte daher noch keinen klagbaren und durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Liegenschaft. Eine rechtliche Umqualifizierung in einen Kaufvertrag, der die wesentlichen Vertragsinhalte aufweist und zu einer Übertragung der Liegenschaft führt, ist denkunmöglich.

Insbesondere wurde der tatsächliche Kaufvertrag auch erst nach 3 Jahren und 5 Monaten unterzeichnet und eine einmalige Nachfrage betreffend einen neuen Mieter ist nicht ausschlaggebend für die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers.

Es ist daher die 10-Jahresfrist zum Zeitpunkt der Einlage der Liegenschaft in die Gesellschaft noch nicht abgelaufen und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegenden Fall liegt weder eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, noch eine uneinheitliche oder fehlende Rechtsprechung des VwGH vor. Vielmehr basiert das gegenständliche Erkenntnis auf der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. insb VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2022