

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Adresse1, 2xxx K. gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 20. September 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist gemeinsam mit ihrem Ehegatten F.P. Hälfteigentümerin der Liegenschaft EZ. xx, 2xxx K., Adresse2, (vormals: K. xx), die mit Kaufvertrag vom Datum3 um den Gesamtkaufpreis von EUR 120.000,-- an C.R., ebenso wohnhaft in K., veräußert wurde.

Mit Eingabe vom 15. Oktober 2012 wird daher in Zusammenhang mit der Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2013 hinsichtlich des mit Datum3 veräußerten Hälfteanteils an der Liegenschaft in 2xxx K., Adresse2, festgehalten, dass eine Immobilienertragsteuer wegen der Befreiungsbestimmung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (Hauptwohnsitzbefreiung) nicht anfalle.

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer 2012 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung ab, als die pauschal ermittelten Einkünfte aus der Veräußerung der in Rede stehenden Liegenschaft EZ. xx, 2xxx K., Adresse2, (vormals: K. xx), mit 14% des anteiligen Verkaufserlöses von EUR 60.000 und somit mit EUR 8.400,-- ermittelt worden seien. Diese Einkünfte seien mit 25% (besonderer Steuersatz) versteuert worden, sodass daraus ein Abgabebetrag iHv EUR 2.100 resultiere.

Begründend wurde ausgeführt, nach der Aktenlage habe die Bf. weder 2 Jahre unmittelbar vor der Veräußerung, noch 5 Jahre durchgehend in den letzten 10 Jahren vor Veräußerung in 2xxx K., Adresse2, gewohnt. Der Tatbestand einer Hauptwohnsitzbefreiung sei daher nicht gegeben.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 20. September 2013 erhob die Bf. mit Eingabe vom 9. Oktober 2013 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde. Diese Beschwerde richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Hauptwohnsitzbefreiung bei den Einkünften aus der Grundstücksveräußerung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid zu berichtigen und die Steuer für die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung iHv EUR 2.100 nicht mehr festzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt, für die Hauptwohnsitzbefreiung werden in § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zwei Voraussetzungen gefordert:

1. Von der Anschaffung bis zur Veräußerung des Eigenheimes einen mindestens zwei Jahre durchgehend dauernden Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim und
2. die Aufgabe dieses Hauptwohnsitzes.

Die Bf. habe dieses Eigenheim am 7. September 1970 erworben und darin zusammen mit ihrem Gatten bis Datum2 (d.s. 3 Jahre und 3 Monate) ihren Hauptwohnsitz gehabt. Der Beschwerde würden zwei Bestätigungen der Marktgemeinde K. beiliegen.

Mit Datum2 habe die Bf. diesen Wohnsitz aufgegeben und diesen nach 2xxx K., Adresse1, verlegt. Die Bf. habe somit den Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 vollinhaltlich entsprochen, sodass die Veräußerung des Eigenheimes von der Besteuerung ausgenommen sei. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2012 zu berichtigen und die Steuer für die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von EUR 2.100 nicht mehr festzusetzen.

Nach der der Beschwerde beiliegenden Bestätigung der Marktgemeinde K. vom 19. November 2012 seien die Bf. und ihr Ehegatte F.P. an der Unterkunft in der Zeit vom 30.08.1967 bis 01.12.1973 in 2xxx K., Adresse2 (vormals: K. xx), gemeldet gewesen. Dies ergebe sich auch aus der beiliegenden Kopie des im Jahre 1967 ausgestellten Meldezettels der Marktgemeinde K..

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurden ebenso eine Kopie im Jahre 1967 ausgestellten Meldezettels der Marktgemeinde K. sowie ein Verzeichnis der in dem Haus "K. xx", nunmehr: Adresse2, seinerzeit wohnhaften Personen beigelegt.

Die Beschwerde (vormals: Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2013 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, nach der Rspr und der dazu ergangenen Literatur müsse für die Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung "alt" (dies entspreche der neuen Hauptwohnsitzbefreiung des 1. Tatbestandes, § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG) auch noch "unmittelbar vor der Veräußerung" bzw. "jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der

Veräußerung" als Hauptwohnsitz gedient haben (vgl. VwGH 24.1.2007, ZI. 2003/13/0118). Nach den vorliegenden Unterlagen habe die Bf. den Hauptwohnsitz bereits zum Datum² aufgegeben. Der Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung sei daher nicht gegeben.

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2013 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über diese Beschwerde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, ein Hinweis des Finanzamtes auf das VwGH-Erkenntnis aus dem Jahre 2007, stammend aus einem Rechtsstreit aus dem Jahre 2003 (!) sei für die Bf. unverständlich, da dieses Erkenntnis zu § 30 Abs. 2 Z 1 EStG ergangen sei, wo (noch) Spekulationsgeschäfte besteuert worden seien. Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG würde jedoch Grundstücksveräußerungen besteuern und somit einen anderen Besteuerungsgegenstand haben.

Für die Hauptwohnsitzbefreiung bei privaten Grundstücksveräußerungen seien nach den Ausführungen der Bf. ab 1. April 2012 die Bestimmungen des Gesetzestextes des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG anzuwenden und keine veralterten und unlogischen Meinungen, die im maßgebenden Gesetzestext keine Deckung finden würden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG idF BGBl I Nr. 112/2012 1988 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2012 sind von der Besteuerung Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer

lit. a: ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

lit. b: innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Als Einkünfte ist nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die

Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12;
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

Soweit nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 ist Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Bf. für das mit Kaufvertrag vom Datum³ veräußerte Eigenheim die in § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 normierte Hauptwohnsitzbefreiung zusteht, wenn das veräußerte Eigenheim der Bf. lediglich im Zeitraum 7. September 1970 bis Datum² als Hauptwohnsitz gedient und dieser Hauptwohnsitz aufgegeben wurde. Nach Auffassung des Finanzamtes stehe der Bf. die Hauptwohnsitzbefreiung nur dann zu, wenn das Eigenheim "unmittelbar vor der Veräußerung" als Hauptwohnsitz gedient habe (vgl. VwGH 24.1.2007, Zl. 2003/13/0118).

Im außerbetrieblichen Bereich war die Veräußerung von Grundstücken bisher grundsätzlich nicht der ESt unterworfen und nur dann steuerpflichtig, wenn sie ein Spekulationsgeschäft iSd bisherigen § 30 EStG (nunmehr: § 31) darstellt. Letzteres war grundsätzlich dann der Fall, wenn die Veräußerung innerhalb von 10 Jahren ab der Anschaffung erfolgte. Nunmehr sollen mit dem ab 1. April 2012 in Kraft getretenen 1. Stabilitätsgesetz 2012 jedoch alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG umfasst und in die Besteuerung mit einem Steuersatz von 25% einbezogen werden.

Der **zeitliche Anwendungsbereich** von § 30 EStG sieht vor, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken grundsätzlich dann der Steuerpflicht unterliegen sollen, wenn die Veräußerung **nach** dem **31.03.2012** stattfindet (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 30, Rz. 1).

Bei Grundstücken des **"Altvermögens"**, d.s. Grundstücke, die vor dem 1.4.2012 angeschafft und gemäß § 30 EStG aF aufgrund der bereits abgelaufenen zehn- bzw. fünfzehnjährigen Spekulationsfrist am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen waren, kommt es zu einer **Pauschalbesteuerung** (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflage, § 30, Rz. 47).

Bei Grundstücken, für die keine Widmungsänderung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG vorgenommen wurde, sind die Anschaffungskosten pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Weitere Abzüge sind nicht vorgesehen, daher ergeben sich für Grundstücke des Altvermögens - so nicht eine Befreiungsbestimmung greift - jedenfalls positive Einkünfte (vgl. Jakom, EStG, § 30, Rz. 71). Der Saldo von 14% ist ebenfalls mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG zu erfassen. Die Veräußerung derartiger Grundstücke unterliegt daher einem Steuersatz von **3,5%** des **Veräußerungserlöses** (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 30, Rz. 36).

Von der Besteuerung ausgenommen sind wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG), die zwischen Anschaffung und Veräußerung **durchgehend** für mindestens **zwei Jahre** den **Hauptwohnsitz** des Veräußerers dargestellt haben. Ergänzend hierzu ist aber die Veräußerung auch befreit, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 30, Rz. 9).

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die bis dahin im Rahmen von Spekulationseinkünften geltende Hauptwohnsitzbefreiung übernommen, angepasst und

um eine zweite Tatbestandsvariante ergänzt (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 30, Rz. 122).

Die erste Tatbestandsvariante der Hauptwohnsitzbefreiung hat demnach zur Voraussetzung, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer *"ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient"* hat. Die Voraussetzungen entsprechen daher weitgehend jenen der Hauptwohnsitzbefreiung im Bereich der Spekulationsgeschäfte nach § 30 Abs. 2 Z 1 idF vor dem 1. StabG 2012. Anders als nach der alten Rechtslage beginnt die Beobachtungsfrist für die Nutzung als Hauptwohnsitz stets im Zeitpunkt der Anschaffung. Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss *"bis zur Veräußerung"* als Hauptwohnsitz gedient haben, womit eine **Aufgabe des Hauptwohnsitzes** vor der Veräußerung der Hauptwohnsitz**befreiung entgegensteht** (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, a.a.O., § 30 Rz. 154 und 161).

Nach der aber für den Spekulationstatbestand zum nahezu gleichen Wortlaut des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 entwickelten **Judikatur** des VwGH muss jedoch die Wohnung dem Stpfl. **unmittelbar** vor der **Veräußerung** oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung noch immer als **Hauptwohnsitz gedient** haben (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflage, § 30, Rz. 30; VwGH 24.1.2007, ZI. 2003/13/0118).

Nach der zu dieser Frage etwas großzügigeren Verwaltungspraxis setzt eine Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 voraus, dass das Eigenheim (die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) ununterbrochen - unter Berücksichtigung einer Toleranzfrist von jeweils einem Jahr vorher und nachher - Hauptwohnsitz gewesen ist (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz. 6639).

Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung wird es nicht als befreiungsschädlich angesehen, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen wird. Unschädlich ist daher auch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor der Veräußerung (s. sinngemäß ESt-RL 2000, Rz. 6641).

Eine andersartige Verwendung des Eigenheimes zwischen Anschaffung und der Begründung des Hauptwohnsitzes führt zum Entfall der Begünstigung (vgl. VwGH 21.10.2003, ZI. 98/14/0047). Dies gilt auch für die Vermietung bloß zur Überbrückung vergeblicher Veräußerungsversuche (vgl. Doralt/Kempf, § 30 Rz. 78).

Wurde im vorliegenden Fall das in Rede stehende Grundstück in 2xxx K., Adresse2, mit Kaufvertrag vom Datum3 veräußert, hinsichtlich dessen der Hauptwohnsitz der Bf. bereits mit Datum2 aufgegeben wurde, steht der Bf. in Zusammenhang mit der Veräußerung ihrer Grundstückshälfte die Steuerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht zu.

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Insbesondere erfordert die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG bzw. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988, dass das Eigenheim unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung dem Abgpf. noch immer als Hauptwohnsitz gedient hat (vgl. VwGH 24.1.2007, ZI. 2003/13/0118).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2014