

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder Name_1, Name_2 und Name_3 in der Beschwerdesache VN_Bf NN_Bf, Adresse_1, vertreten durch Name_Stb, Adresse_2, über die Beschwerde vom 15.04.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26.03.2015 betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 9. August 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A) Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Einkommensteuerveranlagung 2012

1.1 Mit Vorhalt (Formblatt Verf 29) vom 09.12.2014 machte das FA den Bf darauf aufmerksam, dass ab dem 1. April 2012 die Veräußerung von Grundstücken unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommensteuerpflichtig ist und ersuchte ihn, Fragen im Zusammenhang mit der im Jahr 2012 erfolgten Grundstücksveräußerung zu beantworten. Hierbei sei zu beachten, *„dass für die Besteuerung der Grundstücksveräußerung im Rahmen der Einkommensteuer nicht das Vertragsdatum sondern der Zeitpunkt des Zuflusses des Kaufpreises relevant ist. Das bedeutet, dass die Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht bei der Veranlagung für das Jahr 2012 vorzunehmen ist, wenn der Kaufpreis nicht im Jahr 2012 zugeflossen ist (siehe auch Punkt 4).“*

Abschließend wies das FA darauf hin, dass das ausgefüllte und retournierte Formular als Abgabenerklärung gilt.

1.2 Diese Fragen beantwortete der Bf am 30.12.2014 wie folgt:

- Der Kaufvertrag wurde am 10.08.2012 abgeschlossen.
- An der Grundstücksadresse haben sich vier Wohneinheiten befunden.
- Es liegt die Hauptwohnsitzbefreiung (Hauptwohnsitz innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens 5 Jahre durchgehend) vor (Beilage: Meldebestätigung)
- Der Zufluss des Kaufpreises erfolgte im Jahr 2012

1.3 Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 26.03.2015 unterzog das FA Einkünfte des Bf aus einer privaten Grundstücksveräußerung der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25%. Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wurde hierbei mit 10.707,23 € festgesetzt.

Als Bescheidbegründung führte das FA an:

„Gemäß § 30 EStG unterliegen Einkünfte aus entgeltlichen Übertragungsvorgängen von Grundstücken des Privatvermögens nach dem 31.3.2012 der Einkommensteuer.

Die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen unterliegt nicht der Steuerpflicht, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung durchgehend mindestens seit zwei Jahren oder für mindestens fünf Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG).

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG auszulegen. Demnach ist

- ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen,*
- eine Eigentumswohnung eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen.*

Mit Kaufvertrag vom 10.8.2012 haben Sie Miteigentumsanteile an der Liegenschaft Adresse_Grundstück (1345/8670 und 605/8670) um einen Kaufpreisanteil von 305.921 Euro veräußert.

Da sich in dem Gebäude Straßenbezeichnung_1 mehr als zwei Wohnungen befinden und Sie keine Eigentumswohnung, sondern einen (schlichten) Miteigentumsanteil verkauft haben, kommt die Steuerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG nicht zur Anwendung.

Da Sie die Miteigentumsanteile vor dem 31.3.2002 entgeltlich erworben haben, erfolgte die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 Abs 4 EStG (Einkünfte = 14% des Verkaufspreises; somit 42.828,94 Euro).

Diese Einkünfte wurden im Veranlagungsweg erfasst und unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25%."

Die Steuerberechnung des FA stellt sich wie folgt dar:

Anteil des Beschwerdeführers am Veräußerungserlös	305.921,00
Anschaffungskosten = 86% des Verkaufserlöses	263.092,06
Einkünfte, die der Besteuerung unterliegen	42.828,94
besonderer Steuersatz iHv 25%	10.707,23

2. Dagegen brachte der Bf mit Anbringen vom 15.04.2015 (beim FA eingelangt am 18.04.2015) das Rechtsmittel der Beschwerde ein, mit folgender Begründung:

„Mit dem Kaufvertrag vom 10. August 2012 hat Herr VN_Bf NN_Bf seine Wohnung bzw. seinen Hauptwohnsitz im Mehrparteiengebäude Adresse_Grundstück veräußert. Die betreffende Wohnung diente Herrn VN_Bf NN_Bf und seiner Familie bis zur Veräußerung seit über 30 Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz. Die Wohnung wurde zu keinem Zeitpunkt zur Erzielung von Einkünften verwendet.

In dem Gebäude in der Adresse_Grundstück sind vier Wohnungen, von denen drei im Jahr 1965 parifiziert wurden. Die Wohnungseigentumsbegründung betraf Top 1, 2 und 7. Die vierte Wohnung, jene von Herrn VN_Bf NN_Bf, wurde dagegen nicht parifiziert.

Aus der Tatsache, dass über Top 1, 2 und 7 die anderen Hauseigentümer (allesamt unmittelbare, nahe Verwandte von Herrn VN_Bf NN_Bf) ausschließlich verfügen konnten, ergab sich, dass Herr VN_Bf NN_Bf das ausschließliche Nutzungs- und Verfügungsrecht an der verbleibenden, vierten Wohnung hatte. In diesem Sinne wurden auch schon seit jeher die vier Wohnungen von den Miteigentümern verwendet.

Auch im Testament von Herrn Dr. VN_Bf NN_Bf (Familienoberhaupt) wurden die Benützungsverhältnisse im Sinne des Gesagten festgehalten. Dem testamentarischen Willen von Herrn Dr. VN_Bf NN_Bf haben sich alle Miteigentümer schriftlich unterworfen. Zu Ihrer Information legen wir das Testament (bzw. die relevanten Seiten des Testaments) von Herrn Dr. VN_Bf NN_Bf diesem Schreiben bei.

Herr VN_Bf NN_Bf hatte also einen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft Adresse_Grundstück (1345/8670 und 605/8670), welcher ihm das Recht vermittelte, eine selbständige Wohnung ausschließlich zu nutzen und über diese allein zu verfügen. Es lag also quasi Miteigentum mit Benützungsvereinbarung vor, was wirtschaftlich betrachtet einer Eigentumswohnung im Sinne des WEG gleichkommt.

Der Begriff „Eigentumswohnung“, der in § 30 Abs 2 Z 1 EStG verwendet wird, ist gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG auszulegen. § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG enthält jedoch seit dem BudBG 2011 keine nähere Definition mehr. Demzufolge existiert keine entsprechende Legaldefinition.

Nach den EStR sollen nur Eigentumswohnungen im Sinn des WEG von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG umfasst sein. Es soll also auf die rein formale Anknüpfung an die Voraussetzungen des WEG ankommen. Dieser Auffassung steht jedoch der eindeutige Gesetzeswortlaut entgegen der eben keine Anknüpfung an das WEG vorsieht.

Auch würde eine solche Auslegung zu unsachlichen Ergebnissen führen, zumal nach den Gesetzesmaterialien bei ausländischen Wohnungen auch „entsprechende Rechtsinstitute“ erfasst sein sollen. Diese Deutung kann jedoch nicht allein auf ausländische Wohnungen beschränkt sein. Vielmehr eröffnet sie ganz allgemein der im Ertragsteuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise den notwendigen Raum.

Abschließend sei noch anzumerken, dass der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen

Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Es entspricht daher keinesfalls dem Sinn und Zweck der Bestimmung diese lediglich auf formale Kriterien zu reduzieren.“

In der Beilage schloss der Bf die testamentarische Verfügung des Vaters auszugsweise in Kopie vor, woraus die Aufteilung der Benützung des Hauses hervorgeht.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.05.2015 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab mit folgender Begründung:

„Wie in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2012 ausgeführt, ist Voraussetzung für eine Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung im Zuge der privaten Grundstücksveräußerung nach § 30 EStG, dass (spätestens) im Zeitpunkt der Veräußerung ein Eigenheim bzw. eine Eigentumswohnung (iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG) beim Steuerpflichtigen vorliegt. Durch die Nicht-Parifizierung wurde im vorliegenden Fall jedoch zu keinem Zeitpunkt Wohnungseigentum iSd WEG 2002 begründet. Da somit die rechtliche Grundvoraussetzung für die mögliche Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung fehlt, war die Beschwerde abzuweisen.“

4. Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 14.06.2015 einen **Vorlageantrag** ein und stellte den Antrag, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO und den Antrag auf Aussetzung der Einhebung im Sinne des § 212a BAO der beschwerdegegenständlichen Abgabenschuldigkeit in Höhe von EUR 10.707,00 und der damit in Zusammenhang stehenden Anspruchszinsen in Höhe von 301,77 €. Hinsichtlich der Begründung verwies der Bf auf das Beschwerdevorbringen und fügte Folgendes hinzu:

„Nach § 30 Abs 2 Z 1 sind von der Besteuerung ausgenommen Einkünfte „aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b)“ wenn diese dem Veräußerer als Hauptwohnsitz gedient haben.

Der Begriff der „Eigentumswohnung“ ist im Gesetz nicht definiert. Insbesondere enthält das Gesetz keinen Verweis auf das WEG 2002. Der Gesetzgeber möchte damit zum Ausdruck bringen, dass nicht bloß verbüchertes Wohnungseigentum im Sinne des § 2 Abs 2 WEG 2002 von der Befreiungsbestimmung erfasst sein soll, sondern auch Wohnungen, die wirtschaftlich den Kriterien einer Eigentumswohnung im Sinn des WEG entsprechen („vergleichbare Rechtsinstitute“).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut besitzt diese Auslegung allgemeine Gültigkeit; sie kann nicht nur auf ausländische Wohnungen eingeschränkt werden. Eine andere Auslegung - die ausländischen Wohnungen eine andere bzw. bevorzugte Behandlung gewährte -würde schließlich dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Dennoch leitet die Verwaltungspraxis aus der historischen Entwicklung der betreffenden Gesetzesbestimmung ab - mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde die Anknüpfung an das WEG 2002 aus der Bestimmung gestrichen - dass eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise nur bei ausländischen Wohnungen von Bedeutung sein soll. Bei inländischen Wohnungen dagegen, soll es nach wie vor auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung gemäß § 2 Abs 2 WEG 2002 ankommen. Die Verwaltungspraxis misst also der historischen Gesetzesinterpretation besondere Bedeutung bei.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Gesetze primär anhand ihres Wortlautes auszulegen. Die Wortinterpretation tritt nur dann in den Hintergrund, wenn sie zu keinem eindeutigen Ergebnis führt. Lässt man daher der klaren Wortinterpretation Vorrang, dann sind selbstverständlich auch inländische vergleichbare Wohnungen in der Befreiungsbestimmung miteingeschlossen. Das Gesetz unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Eigentumswohnungen.

Laut eindeutiger Wortinterpretation sind also die wirtschaftlichen Verhältnisse ausschlaggebend. Eine Wohnung, die die Kriterien des WEG (z.B. bauliche Abgeschlossenheit) erfüllt, ist als Eigentumswohnung im Sinn des § 30 Abs 2 Z 1 EStG zu betrachten. Genau dies trifft auch auf die im Jahr 2012 veräußerte Wohnung unseres Mandanten zu.

Herr VN_Bf NN_Bf hatte einen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft Adresse_Grundstück (1345/8670 und 605/8670), welcher ihm das Recht gab, eine selbständige Wohnung ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Es lag also Miteigentum mit (konkludenter) Benützungsvereinbarung vor, was wirtschaftlich betrachtet einer Eigentumswohnung im Sinne des WEG entspricht.

Wir vertreten daher die Auffassung, dass die streitgegenständliche Wohnungsveräußerung unter § 30 Abs 2 Z 1 EStG zu subsumieren ist. Die Veräußerung fand daher außerhalb der Einkunftsarten des EStG statt. Sie ist somit steuerfrei.

Sollte jedoch das Gericht - wider aller Erwartung - zu der Auffassung gelangen, dass unser Mandant keine Eigentumswohnung im Sinn des § 30 Abs 2 Z 1 EStG veräußert hätte, so muss das Gebäude (Adresse_Grundstück) aus dem Blickwinkel des Einkommensteuerrechtes als Eigenheim bezeichnet werden. Im betreffenden Gebäude sind vier Wohnungen, davon sind drei Eigentumswohnungen im Sinn des WEG. Aus einkommensteuerlicher Sicht bilden die drei parifizierten Wohnungen eigenständige Objekte. Somit verbleibt nur noch eine Wohnung im Gebäude. Demzufolge weist das Gebäude (Adresse_Grundstück) aus rein einkommensteuerrechtlicher Sicht nur eine Wohneinheit auf und ist deshalb als Eigenheim zu betrachten. Auch aus diesem Grund ist die Veräußerung unseres Mandanten in § 30 Abs 2 Z 1 EStG einzuordnen.

5. Mit Vorlagebericht vom 23.01.2017 legte das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Hierzu führte das FA Folgendes aus:

„Mit Kaufvertrag vom 10.8.2012 wurde das Mehrparteiengebäude Adresse_Grundstück von NN_Bf VN_Bf, NN_Bf VN_1 und Mag. NN_Bf VN_2 um einen Gesamtpreis von 775.000 Euro verkauft. Auf den Bf entfiel ein Anteil am Verkaufspreis von 305.921 Euro. In dem Gebäude befinden sich 4 Wohnungen, von denen drei parifiziert sind (Top 1, 2 und 7). Der Bf bewohnte die vierte Wohnung in dem Gebäude,

an der kein Wohnungseigentum begründet ist, aufgrund einer (konkludenten) Benützungsbewilligung; der Bf war somit schlichter Miteigentümer der Liegenschaft. Der Bf hatte laut ZMR von 1976 bis 2010 seinen Hauptwohnsitz in diesem Gebäude. Das Finanzamt ersuchte den Bf mit Vorhalt vom 9.12.2014 um Auskunft betreffend diese Grundstücksveräußerung. Der Bf machte in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG geltend. Das Finanzamt erließ am 26.3.2015 einen Einkommensteuerbescheid 2012, in dem es Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG iHv 42.828,94 Euro (14% des Verkaufspreises, § 30 Abs 4 EStG) in Ansatz brachte und dem besonderen Steuersatz von 25% unterwarf (nachweislich zugestellt am 1.4.2015). Da sich in dem Gebäude Adresse_Grundstück mehr als zwei Wohnungen befinden und der Bf keine Eigentumswohnung, sondern einen (schlichten) Miteigentumsanteil verkauft hat, kommt nach Ansicht des Finanzamtes die Steuerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG nicht zur Anwendung. Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 15.4.2015. Da der Bf das ausschließliche Nutzungs- und Verfügungsrecht an der vierten Wohnung im Gebäude gehabt habe, sei quasi Miteigentum mit Benützungsvereinbarung vorgelegen, was wirtschaftlich betrachtet einer Eigentumswohnung im Sinne des WEG gleichkomme. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit BVE vom 26.5.2015 ab (nachweislich zugestellt am 28.5.2015). Mit Schreiben vom 14.6.2015 wurde der Vorlageantrag eingebracht.

Beweismittel: Vorhaltsbeantwortung vom 30.12.2014

Stellungnahme: Die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG unterliegt nicht der Steuerpflicht gem. § 30 EStG, wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung durchgehend mindestens seit zwei Jahren oder für mindestens fünf Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG). Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG auszulegen. Demnach ist - ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, - eine Eigentumswohnung eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen. Eigenheime iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG können nur Ein- und Zweifamilienwohnhäuser sein. Die Errichtung größerer Wohnhäuser ist nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG nur begünstigt, wenn diese parifiziert und Eigentumswohnungen geschaffen werden (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 18 (Stand: 1.7.2016), Rz 70). Sind mehr als zwei Wohneinheiten vorhanden, liegt jedenfalls kein Eigenheim vor, unabhängig wie die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse sind (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz 132; vgl auch UFS 11.10.2007, RV/0162-K/06). Nach Ansicht des Finanzamtes ist eine objektive Betrachtung, wie viele Wohneinheiten vorliegen, geboten und kommt somit eine Beurteilung des Gebäudes mit vier Wohneinheiten als Eigenheim nicht in Betracht. Der Begriff der „Eigentumswohnung“ ist im Gesetz nicht definiert. Bis zum BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) war in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG die Eigentumswohnung als „Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes

2002“ definiert; die Anknüpfung an das WEG 2002 – und somit die Einschränkung auf das inländische Rechtsinstitut des Wohnungseigentums – wurde allerdings gestrichen, um die Unionsrechtskonformität der Bestimmungen über den Sonderausgabenabzug herzustellen. Nach den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 knüpft der Begriff der „Eigentumswohnung“ im Inland nach wie vor an das WEG 2002 an, während bei ausländischen Wohnungen „entsprechende Rechtsinstitute“ erfasst sein sollen (vgl. ErlRV zum BudBG 2011, 981 BlgNR 24. GP, 114). Durch die Anknüpfung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG an den Begriff der Eigentumswohnung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG stellt somit auch die Hauptwohnsitzbefreiung – nach wie vor – auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung nach § 2 Abs 2 WEG 2002 im Inland oder eines vergleichbaren Rechtsinstitutes im Ausland ab. Das Fehlen eines Verweises auf das WEG 2002 für inländische Wohnungen kann – unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung der betreffenden Bestimmungen und der Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 – nichts an der Interpretation des Begriffes der „Eigentumswohnung“ ändern (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 30 Tz 133). Auch nach Wiesner/Grabner/Wanke muss es sich – in Österreich – um eine Eigentumswohnung iSd WohnungseigentumsG 2002 BGBl I 2002/70 handeln (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 18 (Stand: 1.7.2016), Rz 68). Eine Wohnung ist gem. § 2 Abs 2 WEG ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen (wie vom Bf ausgeführt). In § 2 Abs 2 WEG wird aber auch normiert, dass Wohnungseigentumsobjekte Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge (wohnungseigentumstaugliche Objekte) sind, an denen Wohnungseigentum begründet wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes ist daher die Begründung von Wohnungseigentum Voraussetzung für das Vorliegen einer Eigentumswohnung iSd § 30 Abs 2 Z 1 bzw § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Eine Ausdehnung des Begriffes im Wege der Interpretation ist nicht möglich. Der Bf war Eigentümer eines (schlichten) Miteigentumsanteiles und nicht einer parifizierten Wohnung. Der Verkauf eines schlichten Miteigentumsanteils ist nicht von der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG erfasst. Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde abzuweisen.“

B) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)

1. Mit Schreiben vom 11.01.2018 (beim BFG eingelangt am 17.01.2018) brachte der Bf folgende **Ergänzung zum Vorlageantrag** ein:

„Das Gebäude, in welchem sich die Wohnung von Herr VN_Bf NN_Bf befand, war teilweise parifiziert. Allein an der Wohnung von Herrn NN_Bf war im Zeitpunkt der Veräußerung noch kein Wohnungseigentum im Sinn des WEG begründet worden. Der Bruder und die Schwägerin von Herrn NN_Bf konnten ihre Wohnung im gleichen Haus steuerfrei verkaufen. Dagegen soll Herr NN_Bf allein aufgrund einer (fehlenden) Formalität für den Verkauf Einkommensteuer entrichten.

Eine derartige formalistische Auslegung bzw. auch Ungleichbehandlung kann unseres Erachtens nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Dies gilt umso mehr, wenn man sich

vor Augen hält, dass der gleiche Sachverhalt, wenn er sich im Ausland zugetragen hätte — auch nach Meinung der Finanzverwaltung - unter den Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG zu subsumieren wäre (vgl. EStR 2000 Rz 6633 „oder eine vergleichbare ausländische Wohnung“).

Abgesehen davon ist darauf hinzuweisen, dass Herr NN_Bf den Verkaufserlös im Sinne des Gesetzeszweckes zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes verwendet hat. Es können daher keinerlei Zweifel bestehen, dass der Verkauf von Herrn NN_Bf unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG fällt.“

1.1 Diese Ergänzung zum Vorlageantrag wurde dem FA mit Schreiben vom 23.01.2018 zur Wahrung des Parteienghört und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme übermittelt. Davon wurde auch der steuerliche Vertreter am 25.01.2018 telefonisch informiert.

1.2 In seiner Stellungnahme vom 06.02.2018 führte das FA aus:

„Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002, ist der Begriff der "Eigentumswohnung" (betreffend Wohnungen in Österreich) nach allgemeinem - auch juristischem - Sprachgebrauch dahin auszulegen, dass es sich um eine Wohnung (oder - allenfalls sonstige Räumlichkeit) handelt, an der Wohnungseigentum begründet wurde (§ 2 Abs. 1 und 2 Wohnungseigentumsgesetz 2002; vgl. zu diesem Sprachgebrauch etwa § 30 Z 8 Mietrechtsgesetz: vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung).

Das ergibt sich laut-VwGH nach dem klaren Wortlaut der Regelung, die mit der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 in Verbindung mit jenen zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 hervorleuchtenden Absicht des Gesetzgebers übereinstimmt.

Im beschwerdegegenständlichen, Fall hat der Bf seine (schlichten) Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verkauft. Betreffend die von ihm bewohnte Wohnung war kein Wohnungseigentum im Sinne des § 2 WEG begründet. Die Voraussetzung für die Befreiung des § 30 Abs 2 EStG liegt daher nach der genannten VwGH-Judikatur nicht vor.

Das Finanzamt hält die im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vertretene Rechtsansicht aufrecht; auf die Ausführungen im Vorlagebericht wird hingewiesen.“

1.3 Die Stellungnahme des FA wurde dem Bf mit Schreiben vom 09.02.2018 zur Kenntnisnahme und Abgabe einer Stellungnahme übermittelt.

Gleichzeitig wurde er ersucht, innerhalb einer Frist von drei Wochen allenfalls bekannt zu geben, ob die Beschwerde im Hinblick auf das jüngst ergangene, vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002 noch aufrecht erhalten werde.

1.4 Auf telefonische Nachfrage seitens des BFG am 17.04.2018 bestätigte der steuerliche Vertreter des Bf die ordnungsgemäße Zustellung des Vorhalts, ersuchte jedoch um Verlängerung der Frist für die Beantwortung um weitere zwei Wochen. Diese Fristverlängerung wurde gewährt.

1.4.1 Am 26.07.2018 teilte der steuerliche Vertreter telefonisch mit, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat aufrecht bleibt.

1.4.2 Eine Beantwortung des Vorhalts vom 09.02.2018 erfolgte bis dato nicht.

2. Festgestellter Sachverhalt

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den Akten des FA unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens und kann wie folgt zusammengefasst werden:

Der Bf erzielte im Jahr 2012 Einkünfte aus der Veräußerung seines Miteigentümeranteiles (Anteile im Ausmaß von 1345/8670 und 605/8670) an einem Mehrparteienwohnhaus in Postleitzahl_1 Stadt_1, Adresse_Grundstück, EZ 12, Katastralgemeinde_1, mit den Grundstücken Nr. 52/2 Gärten, 53/2 Baufläche (Gebäude) und Gärten mit einer Gesamtfläche von 2.077 Quadratmeter. Der Kaufvertrag ist datiert mit 10.08.2012. Sein Anteil am Verkaufspreis betrug 305.921,00 €. Der Gesamtkaufpreis betrug 775.000,00 Euro. Der Zufluss des Kaufpreises erfolgte im Jahr 2012. Von den vier in diesem Wohnhaus befindlichen Wohnungen waren drei davon im Jahr 1965 parifiziert worden (Top 1, 2 und 7). Die vierte Wohnung, welche dem Bf seit mehr als 10 Jahren durchgehend vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient hatte, wurde dagegen nicht parifiziert, sondern stand dem Bf im Rahmen einer Nutzungsvereinbarung zur Verfügung. Hinsichtlich dieser Wohnung lag unstrittig kein Wohnungseigentum im Sinn des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 vor.

In diesem Sinn führt die Beschwerde wörtlich aus:

" In dem Gebäude in der Adresse_Grundstück sind vier Wohnungen, von denen drei im Jahr 1965 parifiziert wurden. Die Wohnungseigentumsbegründung betraf Top 1, 2 und 7. Die vierte Wohnung, jene von Herrn VN_Bf NN_Bf, wurde dagegen nicht parifiziert. Aus der Tatsache, dass über Top 1, 2 und 7 die anderen Hauseigentümer (allesamt unmittelbare, nahe Verwandte von Herrn VN_Bf NN_Bf) ausschließlich verfügen konnten, ergab sich, dass Herr VN_Bf NN_Bf das ausschließliche Nutzungs- und Verfügungsrecht an der verbleibenden, vierten Wohnung hatte. In diesem Sinne wurden auch schon seit jeher die vier Wohnungen von den Miteigentümern verwendet."

Mit dem Verkauf des Wohnhauses hat der Bf seinen Hauptwohnsitz dort aufgegeben. Der Bf begehrte daher bei der Einkommensteuerveranlagung 2012 die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG auf jenen Teil des Verkaufspreises (iHv 305.921,00 €), welcher auf die von ihm in diesem Haus bisher benützte Wohnung entfiel.

Das FA gewährte die Hauptwohnsitzbefreiung nicht, weil keine Eigentumswohnung (und auch kein Eigenheim) vorliege. Es seien daher uneingeschränkt Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 29 Z 2 und § 30 EStG zu erfassen.

3. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen ergaben sich widerspruchsfrei aus den vom FA vorgelegten Akten und Stellungnahmen des FA und des Bf. Einigkeit besteht jedenfalls darüber, dass an der Wohnung des Bf kein Wohnungseigentum begründet wurde, sondern diese Wohnung seitens des Bf seit mehr als 10 Jahren aus dem Titel einer Benützungsvereinbarung bewohnt wurde.

Strittig ist lediglich die Rechtsfrage, ob nur für den Fall des Verkaufs einer Wohnung, an der Wohnungseigentum besteht, oder auch auf die gegenständliche, im Rahmen einer Benützungsvereinbarung bewohnten Wohnung die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 anzuwenden ist.

4. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

4.1 Gesetzliche Grundlagen

4.1.1 Gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

§ 30 EStG 1988 in der ab 01.04.2012 geltenden Fassung (BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012; vgl § 124b Z 215; die Bestimmungen über private Grundstücksveräußerungen wurden mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 eingefügt; Anm) bestimmt für private Grundstücksveräußerungen:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b), wenn sie dem Veräußerer

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

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

(3) Als Einkünfte ist 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.....

(4) Soweit 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.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.....

§ 30a leg. cit bestimmt:

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen 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.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.....

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 (Abs 1 Z 3 lit b und Z 5 ab 1.1.2011 [erstmalig bei der Veranlagung 2011 anzuwenden; BudgetbegleitG 2011] vgl § 124b Z 183) sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist 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.

Die bis 31. Dezember 2010 geltende Fassung lautete:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland 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. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Die Gesetzesänderung erfolgte aus folgendem Grund:

Die Abzugsfähigkeit von Topfsonderausgaben soll europarechtskonform ausgestaltet werden.

Der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung besteht darin, dass der Veräußerungserlös (des alten Hauptwohnsitzes) ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG 2013, § 30 Rz 26, mit Verweis RV 1680 BlgNR XXIV GP 8).

4.1.2 Maßgebliche einfachgesetzliche Bestimmungen des WEG 2002:

§ 2 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) 2002, BGBl. I Nr 70/2002, bestimmt:

Abs. 1: Wohnungseigentum ist das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Vorläufiges Wohnungseigentum ist das nach den Regelungen im 10. Abschnitt beschränkte Wohnungseigentum, das unter den dort umschriebenen Voraussetzungen vom Alleineigentümer einer Liegenschaft begründet werden kann.

Abs. 2: Wohnungseigentumsobjekte sind Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge (wohnungseigentumstaugliche Objekte), an denen Wohnungseigentum begründet wurde. Eine Wohnung ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen.....

§ 5 Abs 3: Das Wohnungseigentum wird durch die Einverleibung in das Grundbuch erworben. Es ist im Eigentumsblatt auf dem Mindestanteil einzutragen; bei einer Eigentümerpartnerschaft sind die Anteile der Partner am Mindestanteil (§ 13 Abs. 2) zu verbinden. Wird auf einer Liegenschaft das Wohnungseigentum einverleibt, so ist in der Aufschrift des Gutsbestandsblatts das Wort "Wohnungseigentum" einzutragen.

§ 9 Abs 1: Die Nutzwerte sind durch das Gutachten eines für den Hochbau zuständigen Ziviltechnikers oder eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Hochbau- oder das Immobilienwesen zu ermitteln.

4.2 Rechtliche Beurteilung

4.2.1 „Eigentumswohnung“

§ 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 verweist zum Begriff der "Eigentumswohnung" auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988.

„Der Entfall der Beschränkung auf im Inland gelegene Eigenheime soll die Unionsrechtskonformität der Regelung herstellen. Der Begriff "Eigentumswohnung" ist bei österreichischen Wohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen. Bei ausländischen Wohnungen bezieht er sich auf entsprechende Rechtsinstitute“ (981 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage“

Eine Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des WEG 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient (zu den Begriffen siehe § 18 Rz 56ff) Jakom/Kanduth-Kristen, aao., § 30 Rz 27).

In oa Rz 58 führt Baldauf im Jakom aus:

Eigentumswohnung ist eine Wohnung iSd WEG, die mind zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche (s Rz 65 ff) Wohnzwecken dient (s § 2 Abs 1 WEG); bei ausl Wohnungen bezieht sich der Begriff auf entspr Rechtsinstitute (Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2013, § 30 Rz 58).

Außer Streit steht, dass der Bf an der von ihm genutzten Wohnung Wohnungseigentum nicht begründet hat. Unstrittig ist somit auch, dass die gegenständliche Wohnung des Bf die formalrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Eigentumswohnung iSd WEG, wie beispielsweise das Erstellen eines Nutzwertgutachtens (§ 9 Abs 1 WEG) sowie die Einverleibung in das Grundbuch (§ 5 Abs 3 WEG) nicht erfüllt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002 zu dieser Rechtsfrage wörtlich ausgeführt:

„23 Der Begriff der "Eigentumswohnung" ist nach allgemeinem - auch juristischem - Sprachgebrauch dahin auszulegen, dass es sich um eine Wohnung (oder allenfalls sonstige Räumlichkeit) handelt, an der Wohnungseigentum begründet wurde (§ 2 Abs. 1 und 2 Wohnungseigentumsgesetz 2002; vgl. zu diesem Sprachgebrauch etwa § 30 Z 8 Mietrechtsgesetz: vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung). Ob insoweit auch vorläufiges Wohnungseigentum

ausreichend ist (§ 45 Wohnungseigentumsgesetz 2002), muss im vorliegenden Verfahren nicht geklärt werden.

24 Dass der Begriff Eigentumswohnung auch nach dem EStG 1988 in diesem Sinne zu verstehen war, ergab sich ausdrücklich aus § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 ("Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002"). Entgegen dem Vorbringen in der Revision entfiel der Verweis auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 nicht mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, sondern mit dem Budgetbegleitgesetz 2011. Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 ergibt sich aber, dass sich nach der Absicht des Gesetzgebers an dem bisherigen Begriffsverständnis bezogen auf österreichische Wohnungen nichts ändern sollte.

25 Nach dem klaren Wortlaut der Regelung, die mit der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 in Verbindung mit jenen zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 hervorleuchtenden Absicht des Gesetzgebers übereinstimmt, bezieht sich die Befreiungsbestimmung (betreffend Wohnungen in Österreich) nur auf Wohnungen, an denen Wohnungseigentum begründet wurde. Eine Wohnung eines "Zinshauses", die vom Alleineigentümer benützt wird, fällt nicht unter diesen Begriff. Es kann dem Gesetzgeber, der auch bei Vorliegen eines "Eigenheims" Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen nicht von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sehen will, nicht zugesonnen werden, einen Fall wie den vorliegenden nicht mitbedacht zu haben. Bedenken im Hinblick auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz sind beim Verwaltungsgerichtshof im Hinblick auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs nicht entstanden, sodass eine (allenfalls analoge) Anwendung der Befreiungsbestimmung auf diesen Sachverhalt nicht geboten ist.

26 Die Revision war daher gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.“

Dem zitierten Erkenntnis des VwGH lag ein Sachverhalt zugrunde, der mit jenem des gegenständlichen Falles (insbesondere hinsichtlich der Veräußerung jener Wohnung, für die eine Wohnsitzbefreiung geltend gemacht wird) vergleichbar ist. Im Fall des VwGH hat die Bf ein Zinshaus mit mehreren Wohnungen bzw einem Geschäftslokal verkauft und für die von ihr benutzte „Verkäuferwohnung“ die Hauptwohnsitzbefreiung begehrt. Wohnungseigentum war an keiner der Wohnungen (insbesondere auch nicht an der Verkäuferwohnung) begründet worden.

Auch im hier anhängigen Streitfall hat der Bf an der von ihm benutzten Wohnung kein Wohnungseigentum begründet. Dass an den übrigen drei Wohnungen Wohnungseigentum begründet worden war – im Gegensatz zum zitierten Fall des VwGH-Erkenntnisses - spielt für die Beurteilung der hier zu lösenden Rechtsfrage keine Rolle, da nur die konkret vom Antragsteller der Wohnsitzbefreiung veräußerte Wohnung im Fokus der rechtlichen Beurteilung steht.

Im Zusammenhang mit dem Entfall des Verweises auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 gilt nach Aussage des VwGH Folgendes:

„Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 ergibt sich aber, dass sich nach der Absicht des Gesetzgebers an dem bisherigen Begriffsverständnis bezogen auf österreichische Wohnungen nichts ändern sollte.“

Außerdem betont der Gerichtshof im zitierten Erkenntnis, dass sich die Befreiungsbestimmung (betreffend Wohnungen in Österreich) nur auf Wohnungen bezieht, an denen Wohnungseigentum begründet wurde.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf - wie bereits das FA in seinem Vorlagebericht bzw in seiner Stellungnahme vom 06.02.2018 zutreffend festgestellt hat - nicht eine Eigentumswohnung, sondern einen Miteigentumsanteil an einem Wohnhaus mit vier eigenständigen Wohnungen veräußert, womit die Voraussetzungen für die „Wohnsitzbefreiung“ im Sinn der oben angeführten Bestimmung des § 30 Abs 2 lit b EStG 1988 nicht erfüllt sind.

Wenn Bf der Ansicht ist, "dass nicht bloß verbüchertes Wohnungseigentum im Sinne des § 2 Abs 2 WEG 2002 von der Befreiungsbestimmung erfasst sein soll, sondern auch Wohnungen, die wirtschaftlich den Kriterien einer Eigentumswohnung im Sinn des WEG entsprechen („vergleichbare Rechtsinstitute")", übersieht er Folgendes:

Nach dem Willen des Gesetzgebers (siehe oben 981 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage) bezieht sich der Begriff „Eigentumswohnung“ bei ausländischen Wohnungen auf **entsprechende Rechtsinstitute**. Insofern müsste es sich hierbei nach Ansicht des BFG um ein ausländisches Rechtsinstitut handeln, welches (ebenfalls) zumindest die Kernelemente, wie Erstellung eines Nutzwertgutachtens und Einverleibung bzw Aufnahme in ein öffentlich einsehbares Register beinhaltet. Dass auch Wohnungen, die **wirtschaftlich** den Kriterien einer Eigentumswohnung iSd WEG entsprechen, von der Befreiungsbestimmung erfasst sein sollen, ist den oben zitierten Materialien zum BudgetbegleitG 2011 nicht zu entnehmen.

4.2.2 „Eigenheim“

Der Bf argumentiert weiters, das gegenständliche Gebäude sei aus dem Blickwinkel des Einkommensteuerrechtes als Eigenheim zu bezeichnen, zumal die drei parifizierten Wohnungen eigenständige Objekte bildeten. Somit verbliebe nur noch eine Wohnung im Gebäude, weshalb das Gebäude aus rein einkommensteuerrechtlicher Sicht nur eine Wohneinheit aufweise und deshalb als Eigenheim zu betrachten sei. Aus diesem Grund sei die Veräußerung des Hausanteils des Bf in § 30 Abs 2 Z 1 EStG einzuordnen.

Dem steht jedoch der klare Wortlaut der oben zitierten Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 entgegen. Danach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen. Das gegenständliche Wohnhaus umfasst jedoch unbestritten vier abgeschlossenen Wohneinheiten und verfügt somit über vier Wohnungen.

Die in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 festgelegte Definition des „Eigenheims“ trifft somit auf das Gebäude (Adresse_Grundstück) nicht zu (vgl auch UFS vom 11.10.2007, RV/0162-K/06).

4.2.3 Keine verfassungsrechtliche Bedenken

Die Beschwerde steht auf dem Standpunkt, durch den Entfall des Verweises auf das WEG 2002 durch das BudgetbeglG 2011 wollte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen, dass nicht bloß verbüchertes Wohnungseigentum im Sinne des § 2 Abs 2 WEG 2002 von der Befreiungsbestimmung erfasst sein soll, sondern auch Wohnungen, die wirtschaftlich den Kriterien einer Eigentumswohnung im Sinn des WEG entsprechen („vergleichbare Rechtsinstitute“). Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut besitze diese Auslegung allgemeine Gültigkeit und könne nicht nur auf ausländische Wohnungen eingeschränkt werden. Eine andere Auslegung - die ausländischen Wohnungen eine andere bzw. bevorzugte Behandlung gewähre - würde schließlich dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widersprechen. Hierzu verweist der Bf auf Streckenbauer/Urz in Urtz, Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 72.

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte der Entfall der Beschränkung auf im Inland gelegene Eigenheime die Unionsrechtskonformität der Regelung herstellen. Der Begriff „Eigentumswohnung“ ist bei österreichischen Wohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen. Bei ausländischen Wohnungen bezieht er sich auf entsprechende Rechtsinstitute“ (981 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage).

Der Gesetzgeber verweist hierbei ausdrücklich darauf, dass bei österreichischen Wohnungen der Begriff „Eigentumswohnung“ nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen ist und sich bei ausländischen Wohnungen auf „**entsprechende** Rechtsinstitute“ bezieht. Daher ist nur dann, wenn eine ausländische Wohnung einem „entsprechenden“ (nicht wie der Bf vermeint „vergleichbarem“) Rechtsinstitut zuzuordnen ist, auf diese Wohnung der Begriff „Eigentumswohnung“ anzuwenden (zB bei Vorliegen eines Nutzwertgutachtens und Eintragung in öffentliche Register).

Für die aus diesem Kontext gewonnene Interpretation des Bf, auch wenn eine Wohnung wirtschaftlich den Kriterien einer Eigentumswohnung iSd WEG entspreche, sei der Begriff „Eigentumswohnung“ erfüllt, bleibt daher kein Raum.

Der Gleichheitssatz setzt dem Gesetzgeber insofern inhaltliche Schranken, als er ihm verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es jedoch dem Gesetzgeber von Verfassungswegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verfolgen (vgl. VfSlg 17.807/2006 mwN). Dabei ist unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht deren "Zweckmäßigkeit" zu verstehen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nur entgegenreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind (zB VfSlg 17.315/2004 mwN).

Mit dem Entfall des Verweises auf das WEG 2002 durch das BudgetbeglG 2011 sollte lediglich die Abzugsfähigkeit von Topfsonderausgaben europarechtskonform ausgestaltet werden. Eine inhaltliche Änderung, insbesondere hinsichtlich des in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 verwendeten Begriffes „Eigentumswohnung“ ist damit nicht erfolgt. Aus der genannten Neuregelung ist vor allem nicht abzuleiten, ausländische Wohnungen, die wirtschaftlich den Kriterien einer Eigentumswohnung im Sinn des WEG entsprechen (nach Ansicht des Bf „vergleichbare Rechtsinstitute“), seien als „Eigentumswohnung § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 anzusehen und somit bevorzugt zu behandeln. Die Beschwerde vermag somit eine Verletzung des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes nicht aufzuzeigen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof bei identer Rechtslage und vergleichbarem Sachverhalt die Behandlung der (insbesondere auf den Gleichheitsgrundsatz gestützten) Beschwerde bereits mit Beschluss vom 9. Oktober 2017, E 3279/2016 abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zulässigkeit der Revision:

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

Die Rechtsfolge, dass nur „Eigentumswohnungen“ iSd Wohnungseigentumsgesetzes unter die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 fallen, ergibt sich einerseits aus dem Gesetz und wurde andererseits bereits durch den Verwaltungsgerichtshof bestätigt (vgl VwGH vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002). Somit liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 9. August 2018

