

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 12. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt datiert vom 18. April 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin wurde vom Finanzamt mit Bescheid datiert vom 18. April 2017 zur Einkommensteuer 2015 veranlagt und dabei ein Betrag von € 34.009,92 an nicht versteuerten Grundstücksverkäufen mit dem besonderen Steuersatz von 25 % bei ansonsten Einkünften von € 0,00 angesetzt.

Dazu wurde begründend angegeben, dass für das Anwenden der Hauptwohnsitzbefreiung im Zusammenhang mit der Immobilienertragsteuer der Hauptwohnsitz seit der Anschaffung und bis zur Veräußerung, aber innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre, vorgelegen haben muss. Bei Schenkung oder Erbe würden auch die Zeiten des Hauptwohnsitzes des Voreigentümers mitzählen in allen anderen Fällen (z.B. bei Mietkauf) seien die Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung unbeachtlich. Die anteiligen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 seien mangels der Abgabe einer Einkommensteuererklärung im Schätzungsweg mit € 34.009,92 ermittelt worden. Anschaffungskosten von € 221.884,98 abzüglich Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr von € 9.984,92 ergäben einen Veräußerungserlös von € 279.029,00 und Einkünfte in Höhe von € 68.019,84.

Mit Telefax vom 12. Mai 2017 wandte sich die Beschwerdeführerin gegen den oben beschriebenen Bescheid und begehrte die Immobilienertragsteuer nicht vorzuschreiben, da beim Veräußerungsvorgang im Jahr 2015 der Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 erfüllt worden sei.

Die Hauptwohnsitzbefreiung greife immer dann, wenn die Immobilie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient habe. Auf den Anschaffungszeitpunkt sei in diesem Zusammenhang ausdrücklich nicht abgestellt. In die Fünfjahresfrist seien somit auch Zeiten einzurechnen, in denen der Veräußerer die Wohnung als Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter als Hauptwohnsitz verwendet habe. Durchgehende zivilrechtliche Eigentümerschaft sei nicht erforderlich.

In eventu begehrte die Beschwerdeführerin die festgesetzte Immobilienertragsteuer korrekt zu berechnen. Dem Finanzamt sei insofern ein Fehler unterlaufen, als es die Anschaffungsnebenkosten unrichtig einbezogen habe. Die Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer berechne sich richtig aus dem Veräußerungserlös von € 279.920,00 abzüglich Anschaffungskosten von € 221.884,98, abzüglich Grunderwerbsteuer von € 7.765,98, abzüglich Eintragungsgebühr von € 2.442,00 und abzüglich der Anwaltskosten von € 2.034,92, in Summe also von € 45.792,12. 25 % Immobilienertrags ergäben € 11.448,03. Der vom Finanzamt berechnete Steuerbetrag solle daher auf € 5.724,02 herabgesetzt werden.

Das Finanzamt lehnte in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 16. Mai 2017 das Anwenden der Hauptwohnsitzbefreiung auf die Beschwerdeführerin ab und wies darauf hin, dass bei Mietkauf die Hauptwohnsitzzeit vor der Anschaffung unbeachtlich seien.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage zur Immobilienertragsteuer wurde dem Eventualbegehren der Beschwerdeführerin stattgegeben und die Einkommensteuer 2015 mit € 5.724,00 festgesetzt.

Mit dem am 14. Juni 2017 erstellten und beim Finanzamt am 16. Juni 2017 eingelangten Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht hielt die Beschwerdeführerin ihr Begehren auf Anwendung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988, also der Hauptwohnsitzbefreiung, aufrecht und argumentierte wie in der Beschwerde vom 12. Mai 2017.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Ab April 2010 haben die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte die beschwerdegegenständliche Wohnung_A B als Mieter bewohnt. Dies war der Hauptwohnsitz des Ehepaares.

Am 15. Juni 2016 haben die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte diese Wohnung zum Kaufpreis von € 221.884,98 erworben und dann am 28. September 2015 zum Preis von € 279.920,00 verkauft.

Dies ergibt sich aus dem unbestrittenen Vorbringen der Verfahrensparteien und dem vorgelegten Akteninhalt des Finanzamtes.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) gehören auch die privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988. Diese sind nach Abs. 1 leg. cit. Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Von der Besteuerung ausgenommen sind unter Anderem nach Abs. 2 Z 1 lit. b leg. cit. Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Mit der Frage, ob damit auch ein Hauptwohnsitz als Mieter bei späteren Erwerb und Verkauf einer Eigentumswohnung gemeint ist, der die Fünfjahresfrist nur bei Einrechnung der Mietzeit erreicht, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 24. Januar 2018, Zl. Ra 2017/13/0005, ausdrücklich mit folgenden Worten auseinandergesetzt:

" In der Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BlgNR 24. GP 7 f, wurde die Neugestaltung der ' Hauptwohnsitzbefreiung' wie folgt erläutert:

'Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sollen grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet. (...) Von der Besteuerung ausgenommen sind wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), die zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen. Ergänzend soll aber die Veräußerung auch dann befreit sein, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Diese Ergänzung ist insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint. Daher soll die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann greifen, wenn der Hauptwohnsitz zumindest für einen erheblichen Zeitraum vor der Veräußerung bestanden hat. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist wie bisher vorrangig zur Herstellerbefreiung. Daher ist beispielsweise eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre nicht schädlich, wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist.

Da der Hauptwohnsitz nicht unmittelbar vor der Veräußerung gegeben sein muss, besteht die Befreiung auch für jene Steuerpflichtige, die vor der Veräußerung den Hauptwohnsitz bereits aufgegeben haben. Daher ist zB im Zuge einer Scheidung auch jener Ehepartner begünstigt, der noch vor der Veräußerung des im Eigentum beider Ehepartner stehenden Eigenheimes, aus dem gemeinsamen Ehewohnsitz ausgezogen ist.

Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes

zur Verfügung steht, soll klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird.'

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass das Geschäft die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht und diejenigen der lit. b nur dann erfüllt, wenn auch Zeiten der Nutzung vor dem Kauf für die zumindest fünfjährige Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung herangezogen werden können. Streitpunkt des Verfahrens ist die Frage, ob letzteres zu bejahen ist, wie dies im Schrifttum - unter ausdrücklicher Ablehnung einer Einschränkung auf Fälle des unentgeltlichen Erwerbs - von Steckenbauer/Urtz in Urtz (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer, Update 2013/2, 2014, 88 ff, vertreten wird. Grundsätzlich gleichartige Aussagen von Hammerl/Mayr (RdW 2012, 168) und Perthold/Vaishor (in Perthold/Plott (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, 19) sind - ohne Abgrenzung gegenüber Fällen des entgeltlichen Erwerbs - jeweils mit Beispielen unentgeltlichen Erwerbs verbunden. Eine gleichartige Aussage findet sich zunächst auch bei Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 30 Tz 162 ff (Tz 162: 'nach dem Gesetzeswortlaut'), die sich dann aber der gegenteiligen Meinung der Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 6642) und von Kanduth-Kristen (Jakom, EStG (jetzt:) 2017, § 30 Rz 32) anschließen scheinen (Tz 163).

Auch der Revisionswerber vertritt die Ansicht, § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 verlange weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum während der fünfjährigen Nutzung als Hauptwohnsitz. Er stützt dies vor allem auf den Wortlaut der Bestimmung, worin anders als in lit. a nicht auf eine Nutzung als Hauptwohnsitz 'ab der Anschaffung' (und auch nicht auf eine solche 'nach' der Anschaffung) Bezug genommen wird.

Das Gesetz spricht von Einkünften aus der Veräußerung von 'Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden', verweist zu diesen Arten von Immobilien (vgl. Renner, RdW 2017, 522) auf § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 und sieht die Befreiung der Einkünfte von der Besteuerung für den Fall vor, dass 'sie' (die Eigenheime oder Eigentumswohnungen) dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend 'als Hauptwohnsitz gedient' haben. Auf einen Rechtstitel (Eigentum) wird dabei nicht Bezug genommen.

Davon ausgehend ist - im Hinblick auf die hier strittige Veräußerung einer Eigentumswohnung - auf den im Gesetz klar nicht gegenteilig geregelten Fall des ausreichend langen Dienens einer zunächst nur angemieteten Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz hinzuweisen. Wird die Wohnung schließlich erworben und in der Folge unter Aufgabe oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert, so steht dem Veräußerer nach dem Wortlaut des Gesetzes die Befreiung zu. Der in den Erläuterungen umschriebene 'Sinn und Zweck' der Befreiung mag darauf hindeuten, dass ihm die Befreiung bei Erwerb der Wohnung erst nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes und ohne Zusammenhang damit nicht entspräche, doch braucht auf die hypothetische Beurteilung eines solchen - wohl nicht häufigen - Falles im Sinne einer teleologischen Reduktion hier

nicht eingegangen zu werden. Der Revisionswerber hatte die Wohnung erworben, die ihm lange Zeit hindurch und auch noch im Zeitpunkt des Erwerbs als Hauptwohnsitz diente. Dass ihm der Erlös aus ihrem Verkauf für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes ungeschmälert zur Verfügung stehen sollte, scheint im 'Sinn und Zweck' der Befreiung Deckung zu finden.

Fraglich kann nur sein, ob das Gegenteil gelten soll, weil im vorliegenden Fall die Wohnung zwar im Sinne des Einleitungssatzes des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bei ihrer Veräußerung eine (vertraglich bereits als solche vereinbarte) 'Eigentumswohnung' war, dies aber nicht auch auf den gesamten Zeitraum ihres mindestens fünfjährigen Dienens als Hauptwohnsitz zutraf. Dass der Mieter einer fremden Eigentumswohnung, die er schließlich erwirbt, in dieser Hinsicht besser gestellt sein sollte als der Mieter einer Wohnung, die er im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum erwirbt, wäre unter dem Gesichtspunkt des in den Erläuterungen umschriebenen Gesetzeszwecks schwer zu rechtfertigen. In beiden Fällen macht der Mieter von einer Gelegenheit Gebrauch, Eigentum an der ihm als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung zu erwerben, und in beiden Fällen ist die wirtschaftliche Lage beim Verkauf im Zusammenhang mit der Aufgabe des Hauptwohnsitzes gleich. Die nach dem Wortlaut ('sie') offene Auslegungsfrage, ob zur Identität der für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung auch deren rechtliche Eigenschaft als Eigentumswohnung zählt, ist aus diesem Grund zu verneinen. Auch die Formulierung in den Erläuterungen ('das Objekt') spricht nicht gegen diese Auslegung.

Dem lässt sich nicht entgegenhalten, die systematische Stellung der Befreiungsbestimmung im Tatbestand über private Grundstücksveräußerungen deute darauf hin, dass es um die Nutzung des eigenen Vermögensgegenstandes als Hauptwohnsitz gehe. Steuerlich erfasst wird die Realisierung einer Werterhöhung eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen (vgl. im Zusammenhang mit der Spekulationsfrist nach damaliger Rechtslage etwa VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwSlg 7649/F). Die Befreiung von der Besteuerung knüpft im hier auszulegenden Tatbestand aber an eine Voraussetzung an, die weder dem Wortlaut noch dem Sinn (der Finanzierung eines neuen Hauptwohnsitzes) nach darauf abstellt, dass die Wohnung dem Steuerpflichtigen nicht nur als Hauptwohnsitz diene, sondern auch die ganze Zeit hindurch in seinem Eigentum stand.

Für seine gegenteilige Ansicht verweist das Bundesfinanzgericht - ohne Erwähnung eines bestimmten Erkenntnisses - auf die 'Rechtsprechung zum § 18 EStG 1988, wonach eine Eigentumswohnung erst bei einem wirtschaftlichen Eigentum an der Wohnung vorliegt'. In einer gleichartigen Entscheidung vom 8. Juni 2017, RV/5100561/2017, auf die auch die schon erwähnte Entscheidung vom 1. September 2017 verweist, legt das Bundesfinanzgericht zum Begriff einer 'Eigentumswohnung' im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 dar, 'nach der Judikatur' liege eine solche nur vor, wenn das 'Gebäude' im Eigentum oder Miteigentum des Errichters 'bzw Erwerbers' stehe. Verwiesen wird dort auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 1999, 94/15/0213.

Dieses Erkenntnis und das darin zitierte frühere Erkenntnis vom 15. November 1994, 94/14/0107, betrafen Ausgaben zur Errichtung von 'Eigenheimen' und nicht von Eigentumswohnungen und nahmen auch nicht Bezug auf 'Erwerber'. Zielführend ist eine Anknüpfung daran aber schon deshalb nicht, weil das Vorliegen einer Eigentumswohnung als Gegenstand der Veräußerung im vorliegenden Fall - anders als im Fall des Erkenntnisses vom 22. November 2017, Ra 2017/13/0002 - nicht strittig ist und Aussagen darüber, wann Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 bei Berücksichtigung des Zwecks dieser Bestimmung 'zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt' wurden, kein Ergebnis der hier zu lösenden Auslegungsfrage vorzeichnen.

Was schließlich das Verhältnis zu § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 anlangt, so ist auf die dort (wie in der geltenden Fassung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 im Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz) vorgesehene wesentlich kürzere Frist von nur zwei Jahren zu verweisen. Ein in diesem Zusammenhang normiertes Erfordernis (vorherige 'Anschaffung') ohne Grundlage im Wortlaut auch auf den zweiten Befreiungstatbestand anzuwenden, ist zur Vermeidung eines Wertungswiderspruches somit nicht erforderlich.

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im zitierten Erkenntnis daher die Ansicht, dass es für das Anwenden der Befreiung im § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 ausreicht, wenn die Eigentumswohnung oder das Eigenheim innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat, egal ob die gesamte Fünfjahresfrist als Eigentümer oder Mieter oder sonstwie Nutzungsberechtigter absolviert wurde.

Wendet man diese Rechtsansicht auf den Fall der Beschwerdeführerin an, so zeigt sich, dass die Beschwerdeführerin die beschwerdegegenständliche Eigentumswohnung vom April 2010 bis zum Verkauf (28. September 2015) als Hauptwohnsitz genutzt und diesen danach am 26. Januar 2016 dort aufgegeben hat, womit sie die Voraussetzungen des oben zitierten § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 erfüllt und dem Beschwerdebegehren spruchgemäß stattzugeben war.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-7 EStG 1988 erzielt. Aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 trifft sie auch nicht die Steuererklärungspflicht des § 42 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Sie hat keine Einkommensteuererklärung 2015 abgegeben und auch keinen Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 auf Arbeitnehmerinnenveranlagung 2015 gestellt.

Hätte daher bei richtiger rechtlicher Beurteilung gar keinen Einkommensteuerbescheid 2015 ergehen dürfen, war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 datiert vom 18. April 2017 ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

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

In diesem Erkenntnis wurde der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Januar 2018, Zl. Ra 2017/13/0005 gefolgt. Im Übrigen wurden keine Fragen berührt, deren Lösung in ihrer Wirkung über die Entscheidung dieses Einzelfalls hinausreicht.

Linz, am 25. Februar 2019