

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner als Vorsitzende, den Richter Dr. Alexander Hajicek, sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer über die Beschwerde der A***G***, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungs GmbH, Ferrogasse 35, 1180 Wien, vom 10.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 03.05.2016, betreffend Einkommensteuer 2013, Steuernummer 123*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Mit Kaufvertrag vom 6.11.2007 hatte die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft in Wien zu einem Kaufpreis von € 200.000 erworben.

Diese Liegenschaft veräußerte die Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 16.1.2013 um einen Kaufpreis von € 720.000.

Vom Finanzamt wurden – nach drei Ergänzungsvorhalten, die kursorisch beantwortet wurden – die Einkünfte aus dieser Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG mit € 276.057,00 in Ansatz gebracht und mit dem besonderen Steuersatz von 25% versteuert. Die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG könne nicht greifen. Diese setze voraus,

dass das Eigenheim/die Eigentumswohnung ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wird. Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung sei es nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen wurde. Die Beschwerdeführerin habe den Hauptwohnsitz aber erst nach 20 Monaten ab der Anschaffung bezogen.

Die Beschwerdeführerin geht demgegenüber von der Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG aus. Sie habe das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude umfassend renoviert. Die Renovierungsarbeiten hätten aufgrund von Leistungsstörungen bei den Lieferanten etwas länger gedauert. Es sei der Beschwerdeführerin daher erst nach etwas längerer Zeit möglich gewesen, den Hauptwohnsitz auch tatsächlich zu begründen. Inhaltlich sei aber dem Gesetz insofern Rechnung getragen worden, als der Hauptwohnsitz so rasch wie möglich nach Durchführung der Renovierungsarbeiten bezogen worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist ob die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehender Hauptwohnsitz) zum Tragen kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz (erst) 20 Monate nach dem Anschaffungszeitpunkt begründet wurde.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt, das Zentrale Melderegister, das Grundbuch, die Kaufverträge, die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Fotodokumentation (Kopien) der Umbauarbeiten, sowie die Auszüge aus dem Bauakt und das Vorbringen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Mit Kaufvertrag vom 6.11.2007 hat die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft in Wien zu einem Kaufpreis von € 200.000,00 erworben.

Die Beschwerdeführerin hat diese Liegenschaft mit der Absicht erworben, dort ihren neuen Hauptwohnsitz und den Familienwohnsitz zu begründen.

Die Liegenschaft bestand aus einem Grundstück und einem Haus, dessen Erdgeschoß ursprünglich als Gasthaus genutzt worden war. Die Gaststättenräumlichkeiten waren zum Zeitpunkt der Übernahme der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin (laut Kaufvertrag der Tag der Vertragsunterfertigung) noch als Gaststätte eingerichtet (Theke, Tische, Bänke ... - siehe Fotos).

Die Beschwerdeführerin hat in Zusammenhang mit der Anschaffung Kredite aufgenommen (Kreditverträge, Pfandrechtseintrag im Grundbuch).

Unmittelbar nach Vertragsunterzeichnung wurde ein Architekt mit der Planung von umfassenden Umbauarbeiten beauftragt.

Mit 8.7.2008 wurde bei der Baubehörde um Baubewilligung unter Anschluss eines Einreichplanes angesucht. Die Baubewilligung wurde mit Bescheid vom 19.9.2008 erteilt.

Der Umbau umfasste die Terrassierung des Geländes, die Errichtung von Stützmauern und Gartenstiegen, die Herstellung einer Kleingarage, sowie die komplette Änderung der Raumaufteilung im Inneren des Hauses. Sämtliche Elektro-, Gas-, Wasser- und Abwasserleitungen wurden erneuert.

Die Baufirmen wurden vom bauführenden Architekten beauftragt. Aufgrund von Insolvenzen der Baufirmen verzögerten sich die Bauarbeiten ungeplant. Die Insolvenzen der einzelnen Bauunternehmen haben zu keinem Zeitpunkt zu einem Baustopp geführt.

Während der Umbauzeit war das Gebäude nicht bewohnbar. Erst Mitte 2009 war der Umbau soweit abgeschlossen, dass das Gebäude bewohnbar wurde (Fotos vom 24.7.2009).

Die Beschwerdeführerin hat ihren Hauptwohnsitz mit 15.9.2009 an der gegenständlichen Adresse gemeldet. Mit dem selben Datum wurden auch die Hauptwohnsitze des damaligen Ehegatten der Beschwerdeführerin, sowie zweier minderjähriger Kinder an dieser Adresse gemeldet.

Die Beschwerdeführerin hat diesen Hauptwohnsitz mit 8.3.2013 abgemeldet und einen neuen Hauptwohnsitz in Wien begründet.

Mit Kaufvertrag vom 16.1.2013 veräußerte die Beschwerdeführerin die gegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis von € 720.000,00.

Der Sachverhalt gründet auf die angeführten Beweismittel und nachstehende **Beweiswürdigung:**

Die Kaufverträge, die angeführten Auszüge aus dem Bauakt (Einreichplan, Baubewilligung) und die Kreditverträge sind aktenkundig und unbedenklich.

Das auf der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Kaufs durch die Beschwerdeführerin befindliche Gebäude wird im Kaufvertrag als „*Einfamilienhaus*“ bezeichnet. Die ursprüngliche Nutzung des Erdgeschoßes als Gasthaus ist allerdings unzweifelhaft auf den vorgelegten Fotos (Register vom 6.9.2007 und vom 5.11.2007) ersichtlich. Dies trifft gleichfalls auf die festgestellte Gaststätteneinrichtung zu.

Die Absicht der Beschwerdeführerin bei Anschaffung der Liegenschaft den Haupt- und Familienwohnsitz auf der Liegenschaft zu begründen ergibt sich daraus, dass unmittelbar nach Abschluss der Bauarbeiten und der Bewohnbarkeit des Gebäudes alle Familienmitglieder ihren

Hauptwohnsitz dort begründeten und wird auch durch ihr glaubwürdiges Vorbringen in der mündlichen Verhandlung gestützt. Darüber hinaus entspricht auch der Grundriss des umgebauten Gebäudes den Bedürfnissen einer vierköpfigen Familie, wie dem Einreichplan zu entnehmen ist.

Der Fotodokumentation kann ebenso die Unbewohnbarkeit während der Bauarbeiten, das Ausmaß des tatsächlich erfolgten Umbaus, der Baufortschritt, sowie der Zeitpunkt der Bewohnbarkeit mit Mitte 2009 entnommen werden.

Die zwei Ordner umfassende, chronologisch geordnete und auf Registern mit Datumsvermerk versehene Fotodokumentation des Baufortschrittes ist unbedenklich und erlaubt die darauf fußenden Feststellungen.

Dass der beauftragte Architekt der Bauführer des Bauprojekts war, ist dem Einreichplan zu entnehmen auf dem er als solcher ausgewiesen ist.

Dass es bei den Bauarbeiten zu ungeplanten Verzögerungen gekommen ist, ergibt sich aus den glaubwürdigen, nachvollziehbaren Vorbringen der Beschwerdeführerin bzw ihres steuerlichen Vertreters. Die Beschwerdeführerin hat zB vorgebracht, dass aufgrund von Insolvenzen nacheinander verschiedene Bauunternehmen mit der Bauausführung beschäftigt waren. Dieses Vorbringen deckt sich mit den vorliegenden Rechnungen, die von verschiedenen bauausführenden Unternehmen gelegt wurden und die nacheinander unterschiedliche Zeiträume betreffen. Daraus ist auch zu schließen, dass die Insolvenzen der einzelnen Bauunternehmen zu keinem Zeitpunkt zu einem Baustopp geführt haben.

Im Übrigen ist der Sachverhalt unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

§ 30 Abs 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) und in der im Beschwerdeverfahren geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„(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. [...]“

Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss demnach „ab der Anschaffung“ als Hauptwohnsitz gedient haben. Nach dem Gesetzeswortlaut muss der Hauptwohnsitz auch im Zeitpunkt der Anschaffung begründet werden. Nach dem Gesetzeswortlaut verbleibt kein Raum für einen späteren Nutzungsbeginn. Wird daher ein Eigenheim (eine

Eigentumswohnung) angeschafft und erst zu einem späteren Zeitpunkt – aus welchen Gründen auch immer – erstmalig als Hauptwohnsitz genutzt, dann liegt jedenfalls keine Nutzung als Hauptwohnsitz „*ab der Anschaffung*“ vor (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 159).

Eine davon abweichende Beurteilung kann sich nur – im Interpretationswege – ergeben, wenn das angeschaffte Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht bewohnbar ist. Kann die Bewohnbarkeit dieses Gebäudes daher erst durch Sanierungsmaßnahmen hergestellt werden, liegt ein Eigenheim (eine Eigentumswohnung) erst nach Abschluss dieser Maßnahmen vor. Wird (unmittelbar) nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen der Hauptwohnsitz im betreffenden Gebäude begründet, kann jedenfalls nach dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmung eine Nutzung „*ab der Anschaffung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung)*“ angenommen werden. In diesem Sinne ist auch die Judikatur des VwGH zur Hauptwohnsitzbefreiung im Bereich der Spekulationsgeschäfte zu verstehen (VwGH 21. 10. 2003, 98/14/0047); darin wird festgehalten, dass zwar der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des Eigenheimes begründet werden muss, ein solcher Hauptwohnsitz allerdings erst in einem bewohnbaren Eigenheim begründet werden kann (ebenso VwGH 24. 01. 2007, 2003/13/0118, in dem die erst nach der Anschaffung begonnene Nutzung als Hauptwohnsitz ausschließlich wegen der Durchführung von Arbeiten für die Herstellung der Bewohnbarkeit – der „Bewohnbarmachung“ – einer Eigentumswohnung als unschädlich angesehen werden). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist daher davon auszugehen, dass der Hauptwohnsitz auch dann als seit der Anschaffung des Eigenheimes begründet anzusehen ist, wenn dieser erst nach – in angemessener Zeit erfolgter – Instandsetzung eines zunächst unbewohnbaren Eigenheimes begründet wird (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 159).

Im gegenständlichen Fall ist der Hauptwohnsitz unstrittig 20 Monate nach Anschaffung des Gebäudes begründet worden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung nach der Verwaltungspraxis nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen werde. Der Zeitraum von 20 Monaten sei ein Zeitraum von mehr als einem Jahr und daher könne die Hauptwohnsitzbefreiung im vorliegenden Fall nicht angewendet werden.

Zu prüfen ist im Beschwerdefall ob der Zeitraum von 20 Monaten bis zur Begründung des Hauptwohnsitzes als angemessen iSd § 30 Abs 2 EStG anzusehen ist.

Es ist nicht ungewöhnlich und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Planung, Auftragserteilung und Umsetzung von größeren Bauvorhaben, wie die gegenständlichen Umbaumaßnahmen einen Zeitraum – auch ohne Insolvenz eines bauausführenden Unternehmens – von 20 Monaten beanspruchen können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur (zweiten) Tatbestandsvoraussetzung des § 30 Abs 2 Z 2 lit a EStG, wonach das Eigenheim „bis zur Veräußerung“ als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist dem Veräußerer für die Adaptierung bzw Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes eine angemessene Frist einzuräumen, um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden. Wenn demnach bei der Veräußerung die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits feststeht, kommt dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalles nach angemessene Frist zu. Diese kann, wenn die Beschaffung des neuen Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nimmt, auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts steht unter den im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gegebenen Voraussetzungen auch für die Begründung des Hauptwohnsitzes ein den Umständen des Einzelfalles nach angemessene Frist zu, die auch über ein Jahr hinausgehen kann.

Wie festgestellt, hatte die Beschwerdeführerin die gegenständliche Liegenschaft in der Absicht gekauft, diese als Hauptwohnsitz zu nutzen. Zum Anschaffungszeitpunkt war das Gebäude nicht bewohnbar, so dass die Beschwerdeführerin in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung umfangreiche Sanierungsmaßnahmen beauftragte, um die Bewohnbarkeit herzustellen. Mit der Bauführung wurde von der Beschwerdeführerin ein Architekt beauftragt, der die Aufträge an ihm bekannte Baufirmen übergab. Dass es zu Insolvenzen und damit zu Verzögerungen kommen würde, war für die Beschwerdeführerin nicht absehbar und ist von ihr somit auch nicht zu vertreten. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin den Baufortschritt nachdrücklich betrieben.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

Zur Zulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt zur Frage des angemessenen Zeitraums iSd § 30 Abs 2 EStG 1988 in der seit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) geltenden Fassung zur Begründung des Hauptwohnsitzes ab Anschaffung eines Eigenheims keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Gemäß § 279 BAO war daher der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

2 Beilagen

Wien, am 28. September 2024