

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Beisteiner Steuerberatung GmbH, Vogelweiderstraße 33, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 12. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 16. April 2018, eingelangt am 18. April 2018, führte der Beschwerdeführer seine Einkommensteuererklärung näher aus und beantragte die Steuerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 in Anspruch zu nehmen, da es sich um die Veräußerung einer Wohnung handelt, die dem Beschwerdeführer mehr als 10 Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2016 festgesetzt. In der gesonderten Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Anspruch genommen werden kann. Begründend wurde auf die Rechtsvorschriften des § 30 Abs 2 EStG 1988 und des § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 hingewiesen und ausgeführt, dass ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen sei, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken diene. Im beschwerdegegenständlichen Fall werden jedoch ein Geschäftslokal und zwei Wohnungen veräußert, wodurch die Hauptwohnsitzbefreiung nicht geltend gemacht werden könne.

Der Beschwerdeführer erhob am 12. Juli 2018 Beschwerde gegen den Bescheid vom 13. Juni 2018 und beantragte die bereits entrichtete ImmoEst in Höhe von 14.280,00 Euro wieder gutzuschreiben, da es zur Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung auf die Veräußerung der als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung komme. Der Beschwerdeführer brachte zudem vor, dass die Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung auf Eigenheime iS des Wohnungseigentumsgesetzes und nicht auch auf Miteigentum zu einer Ungleichbehandlung von faktisch gleichen Sachverhalten führe. Diese Ungleichbehandlung verstoße gegen das Sachlichkeitsgebot des Art 7 B-VG. Aufgrund der Anknüpfung an den Eigenheim- bzw Eigentumswohnungsbegriff des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 und der Fristenberechnung führe die Bestimmung des § 30 Abs 2 EStG 1988 teilweise zu willkürlichen Ergebnissen. Unter dieser Betrachtungsweise scheint die Hauptwohnsitzbefreiung in der derzeitigen Ausgestaltung verfassungsrechtlich bedenklich. Der Beschwerdeführer bringt zudem hervor, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im beschwerdegegenständlichen Fall anzustellen sei, denn aus wirtschaftlicher Sicht kann es für die Anwendung der Befreiung keinen Unterschied machen, ob der Wohnraum, der als Hauptwohnsitz genutzt wurde, parifiziert ist oder nicht. Dies führe zu einer Ungleichbehandlung von Fällen, in denen diese Voraussetzung mangels Parifizierung nicht vorliege, die faktischen Gegebenheiten aber gleich seien.

Am 2. November 2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Vorlage erfolgte unter Hinweis auf den § 262 Abs 3 BAO, wonach die Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben hat, sofern lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet wird. Dies sei hier der Fall. Die Beschwerde wurde daher unverzüglich dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht in vorliegendem Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer war 1/3-Eigentümer der Liegenschaft ***XY***. Mit Kaufvertrag vom ***Datum2*** wurde die Liegenschaft um 2.100.000,00 Euro verkauft.

Die Liegenschaft besteht aus einem Geschäftslokal im Keller/Erdgeschoß und zwei Wohnungen im 1. und 2. Obergeschoß. Die Wohnung im ersten Stock wurde von der Mutter des Beschwerdeführers und die Wohnung im 2. Stock vom Beschwerdeführer selbst bewohnt.

Diese Wohnung diente dem Beschwerdeführer seit ***Datum1*** als Hauptwohnsitz. Eine Parifizierung von Wohnungseigentum wurde nicht vorgenommen.

Die Liegenschaft stand im Miteigentum des Beschwerdeführers und seiner Mutter.

Der Beschwerdeführer hat die anteilige Immobilienertragsteuer für das Geschäftslokal in Höhe von 33.366,00 Euro und für die Wohnung in Höhe von 14.280,00 Euro am 2. November 2016 über einen Parteienvertreter entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes und sind unstrittig.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

Der Beschwerdeführer macht keine Einwendungen gegen den von der Behörde festgestellten Sachverhalt geltend, sondern stellt verfassungsrechtliche Bedenken zur gegenständlichen Regelung des § 30 Abs 2 EStG 1988 in den Mittelpunkt seiner Beschwerde. Daher ist der Sachverhalt als bewiesen anzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Art 7 Abs 1 B-VG lautet:

Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen. Niemand darf wegen seiner Behinderung benachteiligt werden. Die Republik (Bund, Länder und Gemeinden) bekennt sich dazu, die Gleichbehandlung von behinderten und nichtbehinderten Menschen in allen Bereichen des täglichen Lebens zu gewährleisten.

Die Norm gebietet jede Person gleich zu behandeln, sofern nicht besondere Gründe dagegensprechen. Jede Differenzierung muss aus tatsächlichen Unterschieden abgeleitet werden.

Ein Gesetz darf nur dann rechtliche Differenzierungen von gleichen Tatsachen vornehmen, wenn sie sachlich gerechtfertigt werden können und nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen erfolgen. Unterschiede sind gegenüberzustellen und abzuwägen, ob sie sachlich gerechtfertigt werden können, wobei geringfügige Unterschiede vernachlässigt werden können. Der Gleichheitssatz verbietet nicht nur Gleiches ungleich zu behandeln, sondern auch Ungleiches gleich. Wesentliche reelle Unterschiede müssen zu einer unterschiedlichen Regelung führen. Es genügt, wenn der Gesetzgeber auf den Regelfall

abstellt, Härtefälle können unberücksichtigt bleiben. Auch finanzielle Überlegungen oder die Vereinfachung eines Verfahrens können ein Gesetz sachlich rechtfertigen. Es muss aber auf ein angemessenes Verhältnis zwischen beiden Seiten Bedacht genommen werden.

§ 30 Abs 1 und 2 1988 EStG 1988 i.d.F BGBl. 105/2014 lautet:

(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 (grundstücksgleiche Rechte). 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 oder Herstellung (Fertigstellung) 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.

§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 lautet:

(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: [...]

3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist (lit. b und c) oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist (lit. a und d): [...]

b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind. 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.

Der Beschwerdeführer ist 1/3 Eigentümer der Liegenschaft. Die Liegenschaft stand im Miteigentum des Beschwerdeführers und seiner Mutter. Eine Parifizierung von Wohnungseigentum wurde jedoch nicht vorgenommen.

Die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 kann im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gewährt werden, da es sich bei der Liegenschaft nicht um ein Eigenheim iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 handelt und keine Parifizierung stattgefunden hat.

Der Beschwerdeführer macht keine Einwendungen gegen den von der Behörde festgestellten Sachverhalt geltend, sondern stellt verfassungsrechtliche Bedenken zur gegenständlichen Regelung des § 30 Abs 2 EStG 1988 in den Mittelpunkt seiner Beschwerde. Der Beschwerdeführer erläutert, dass die Bestimmung sachlich nicht gerechtfertigt ist, da die Beschränkung der Hauptwohnsitzbefreiung auf Eigenheime iS des Wohnungseigentumsgesetzes und nicht auch auf Miteigentum zu einer eklatanten Ungleichbehandlung faktisch gleicher Sachverhalte, nämlich die Nutzung von Wohnraum als Hauptwohnsitz, führe. Es müsse eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angestellt werden, denn aus wirtschaftlicher Sicht könne es für die Anwendung keinen Unterschied machen, ob der Wohnraum, der als Hauptwohnsitz genutzt wurde, parifiziert sei oder nicht.

An dieser Stelle ist jedoch hervorzuheben, dass gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken sind, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von "Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b)" u.a. von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Nach den erläuternden Bemerkungen zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 besteht der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Damit 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.

Die gegenständlich angefochtene Norm ist als Befreiungsbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht nach hA nicht weit auszulegen.

Wenn der Gesetzgeber die Mobilität von Personen hinsichtlich des Wohnsitzwechsels sichergestellt wissen will, stellt dies einen Ausfluss seines politischen Gestaltungswillens dar, der nicht dazu führen kann, schlechthin jede Änderung von Eigentumsverhältnissen im Wohnbereich auch ohne Hauptwohnsitzverlegung zu begünstigen.

Wird der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben, soll es nach der eindeutigen Bestimmung des § 30 Abs 2 EStG 1988 zu keiner Befreiung von der dort normierten Steuerpflicht (Immobiliensteuer) kommen.

Die Einschränkung der Befreiungsbestimmung erschien dem Gesetzgeber geboten, da nur solche Personen in den Genuss der Begünstigung kommen sollten, die verbunden mit der Aufgabe des Wohnsitzes auch den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen an einen anderen Ort verlegen, wobei als objektives Unterscheidungsmerkmal der Hauptwohnsitz (§ 1 Abs 7 MeldeG) herangezogen wurde. Die dahinterstehende Rechtfertigung ist darin begründet, dass im Falle der Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes, verbunden mit dessen Verlegung i.d.R. hohe finanzielle Aufwendungen aufgrund des notwendigen Erwerbes eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung oder aber zur Ausstattung (Einrichtung) einer neu angemieteten Wohnung vonnöten sind.

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt kein Eigenheim vor, da das Gebäude mehr als zwei Wohnungen umfasst (*Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 18 EStG Rz 135).

Nach dem klaren Wortlaut der Regelung, die mit der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 in Verbindung mit jener 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. 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 (VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0002).

Bedenken im Hinblick auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz sind beim Bundesfinanzgericht nicht entstanden.

Aus all dem ergibt sich, dass die verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers auf Grundlage der obengenannten Einwendungen zu § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht strittige Rechtsfrage ist durch die Rsp des VwGH geklärt. Von dieser wird im vorliegenden Erkenntnis nicht abgewichen. Die (ordentliche) Revision war somit nicht zuzulassen.

Salzburg, am 19. Dezember 2025