

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A , über die Beschwerde vom 17.08.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 24.06.2014, StrNr. betreffend Einkommensteuer 2012 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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war Miteigentümerin der Liegenschaft EZ 713 der KG xx auf dem sich das Haus M-Strasse befindet. Diese Immobilie wurde mit Vertrag vom 01.06.2005 erworben, mit Kaufvertrag vom 23.10.2012 um gesamt € 220.000,- wiederum weiter veräußert. Der anteilige Veräußerungserlös für die Bf. betrug €112.500,-.

In § 6 dieses Kaufvertrages wurde festgehalten, dass der Urkundenverfasser die Verkäufer über die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes über die Besteuerung eines allfälligen Immobilienveräußerungsgewinnes informiert hat und die Verkäufer die Immobilienertragsteuer tragen.

Laut zentralem Melderegister befand sich der Hauptwohnsitz der Bf. von 14.12.2005 bis 29.05.2009 unter der oben angeführten Adresse.

Am 13.03.2014 versandte das Finanzamt ein Erinnerungsschreiben an die Bf. an die dem Finanzamt vorliegende Adresse der Beschwerdeführerin. Mit weiterem Schreiben vom 12.05.2014 wurde nochmals ersucht die ImmoESt 2012 zu entrichten. Da dieses Schreiben (RSa) mit dem Vermerk "unbek. verzogen" zurückkam, wurde eine Adressrecherche durchgeführt bei der sich herausstellte, dass die Bf. eine Namensänderung durchgeführt hatte und nunmehr in Portugal wohnhaft ist. Daraufhin erfolgte eine Zustellung des Einkommensteuerbescheides (dort einlangend am 13.07.2015) mit Vorschreibung der Immobilienertragsteuer in Höhe von € 11.953,00 an die neue Adresse im Ausland.

Dagegen richtet sich die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde der Bf., in der sie einwendet, dass die Wohnung durchgehend länger als 2 Jahre ihr Hauptwohnsitz

gewesen sei. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.09.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, dass die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt seien. Zwar bestand der Hauptwohnsitz lt. ZMR vom 14.12.2005 bis 29.05.2009 in der betreffenden Wohnung, aber der Verkauf erfolgte erst im Oktober 2012, also mehr als 3 Jahre nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Da die Bf. nicht durchgehend von der Anschaffung bis zur Veräußerung mit Hauptwohnsitz in der Wohnung lebte, könne dieser Befreiungstatbestand nicht berücksichtigt werden. Auch sei die einjährige Toleranzfrist zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung weit überschritten.

Im dagegen fristgerecht eingereichten Vorlageantrag vom 08.10.2015 (beim Finanzamt eingelangt am 14. Oktober 2015) vertrat die Bf. den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung doch vorlägen:

Der Verkauf der Wohnung sei 2012 erfolgt, zum Zeitpunkt des Verkaufes habe die Bf. aber bereits nicht mehr in Österreich gelebt, sondern wäre bereits seit 30.05.2009 in Portugal ansässig. Der Objektverkauf sei auch nicht in Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, sondern aufgrund eines Krankheits- und Scheidungsszenariums, sodass die damalige Abmeldung des Wohnsitzes erzwungen wurde. Auch sei es in der Zeitspanne zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und dem tatsächlichen Verkauf infolge der Wirtschaftskrise und aufgrund der dadurch herrschenden Beeinträchtigung des Immobilienmarktes insgesamt schwierig gewesen eine Wohnung zu verkaufen.

Die eingeräumte Toleranzfrist von einem Jahr läge damit außerhalb dessen, was aufgrund der "normalen Lebenserfahrung" zu erwarten sei. Das Finanzamt interpretiere den Gesetzestext des § 30 EStG 1988 fehlerhaft, da sich das Erfordernis "durchgehend" auf einen mindestens zweijährigen Zeitraum beziehe, innerhalb welchem ein Hauptwohnsitz bestanden haben muss. Nicht damit ausgesagt würde, dass sich der Zweijahreszeitraum auch auf die Zeitspanne zwischen Anschaffung und Veräußerung beziehen muss. Es sei daher davon auszugehen, dass der Gesetzgeber bewusst diese Wortfolge gewählt habe, um dem Eigentümer eine gewisse zeitliche Disponibilität zu ermöglichen.

Wann also der durchgehende Zeitraum innerhalb der absoluten Grenzen Anschaffung und Veräußerung vorliege, spiele für die Befreiung keine Rolle.

Weiters sei der Bf. ohne zugrundeliegende Einkommensteuererklärung ein Einkommensteuerbescheid ausgestellt worden und somit die Gelegenheit genommen worden, etwaige Belastungen steuermindernd geltend zu machen. Des Weiteren wird grundsätzlich das Besteuerungsrecht Österreichs bezweifelt, da die Bf. nicht mehr in Österreich gemeldet und der neue Mittelpunkt der Lebensinteressen in Portugal war.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Doppelbesteuerungsabkommen Republik Österreich - Portugiesische Republik

Gemäß dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA), BGBl. Nr. 85/1972, Artikel 1 gilt dieses DBA für Personen, die in einem Vertragstaat oder in beiden Vertragstaaten ansässig sind.

Gem. Art. 2 des angeführten DBAs gelten als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens und der Steuern vom Vermögenszuwachs.

Im Falle von unbeweglichem Vermögen normiert Art. 6 (1) des DBA, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragstaat besteuert werden dürfen, in dem dieses Vermögen liegt.

Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 dürfen gem. Art. 13 (1) DBA von dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Verfahrensrecht

Gemäß § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehr geändert oder ergänzt wird. Dies gilt sinngemäß für dem Verwaltungsgericht durch eine Partei oder sonst zur Kenntnis gelangte Umstände.

Immobilienertragsbesteuerung

Gemäß § 30 iVm § 30a EStG 1988 in der im Jahr 2012 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 112/2012, Abgabenänderungsgesetz 2012) unterliegen nach dem 31.3.2012 erfolgte private Grundstücksveräußerungen der *Immobilienertragsteuer*. Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, 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.

Grundsätzlich ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen.

Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist gem. § 30b (1) EStG im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienertragsteuer). Die Immobilienertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagen (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

(4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster und dritter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

(5) Abs. 1 und 4 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, es sei denn, der besondere Steuersatz ist aufgrund des § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 zumindest teilweise nicht anwendbar.

Weiters normiert § 30c (1) EStG dass im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 mitzuteilen ist, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.

(2) Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig

1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls

2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.

Die Mitteilung gemäß Z 1 hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten zu enthalten.

(3) Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit

der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.

(4) Die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß Abs. 2 Z 2 kann auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unterbleiben, soweit

- die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs. 2 befreit sind oder
- der Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt oder
- bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens, die stillen Reserven gemäß § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

In diesem Fall ist in der Mitteilung gemäß Abs. 2 Z 1 anzugeben, warum die Selbstberechnung unterbleibt.

Gem. § 124b. Z 217 EStG 1988 sind die §§ 30b, 30c, § 98 Abs. 4 und 102 Abs. 1, jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2012 anzuwenden.

Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31. März 2012 und vor dem 1. Jänner 2013 können gem. § 124b Z 218 EStG 1988 Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes vornehmen, einen Betrag in Höhe der Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 selbst berechnen und entrichten. Mit der Entrichtung gilt unter den Voraussetzungen des § 30b Abs. 2 die Einkommensteuer als abgegolten. In diesem Fall sind die §§ 30b Abs. 3, 30c Abs. 2 Z 2 und Abs. 3, 41 Abs. 1 Z 10, 42 Abs. 1 Z 5 und 46 Abs. 1 Z 2 sinngemäß anzuwenden.

2. Erwägungen

Gemäß dem DBA mit der Republik Portugal steht das Besteuerungsrecht sowohl bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 (1) DBA) als auch bei Gewinnen aus einer Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (Art. 13 (1)) jenem Staat zu, in dem sich dieses befindet. Unstrittig ist, dass die gegenständlichen Immobilie - EZ 713 der KG xx, M-Strasse Ort in Österreich gelegen ist und somit auch das Besteuerungsrecht im strittigen Fall Österreich zusteht.

In Österreich besteht seit 01.04.2012 eine allgemeine Steuerpflicht auf Veräußerungserlöse von privaten Grundstücken. Da die Veräußerung der gegenständlichen Immobilie noch im Jahr 2012 erfolgte, bestand noch keine zwingende Verpflichtung der Einhebung und Abfuhr der Steuer durch die Parteienvertreter.

Wenn nun aber von der – zu diesem Zeitpunkt noch - freiwilligen (elektronischen) Selbstberechnung und Abfuhr durch den Notar nicht Gebrauch gemacht wurde und auch keine freiwillige Vorauszahlung geleistet wurde (was ebenfalls nicht der Fall war), waren die Einkünfte aus der Immobilienveräußerung im Wege der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 zu erklären und zu versteuern.

Aus dem Kaufvertrag geht eindeutig hervor, dass die Bf. über die Bestimmungen der Einkommensteuer sowie allfälliger Immobilienertragsteuer aufgeklärt wurde. Es lag somit aber in der Verantwortung der Verkäufer dementsprechende Schritte zu setzen und eine etwaige Steuerpflicht des Veräußerungsvorganges abzuklären.

Der Einwand, dass die Bf. durch mangelnde Aufforderung durch das Finanzamt zur Abgabe von Erklärungen gehindert war, entsprechende Veranlagungserklärungen abzugeben und gegebenenfalls durch Abschreibung diverser Posten eine Steuerminderung zu erreichen geht ins Leere. Allfällige steuermindernde Positionen hätten bis zur Entscheidung des BFG – also auch noch im Beschwerdeverfahren – geltend gemacht werden können. Von Seiten der Bf. wurden weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag entsprechende Unterlagen vorgelegt. Die Bf. bringt nicht einmal vor, welche (konkreten) Absetzposten sie steuermindernd berücksichtigt wissen wollte.

Während private Grundstücksveräußerungen vor dem 31.3.2012 nur in Ausnahmefällen (Spekulationsgeschäfte) der Einkommensteuer unterlagen, schuf der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 30 EStG eine generelle Steuerpflicht für Veräußerungserlöse aus privaten Grundstücksverkäufen (*Immobilienertragsteuer*) und sah dabei in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung vor. So sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer als Hauptwohnsitz gedient haben, steuerfrei (Hauptwohnsitzbefreiung). Die weiteren Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Befreiungsbestimmung werden in **zwei Tatbeständen (lit a und b)** präzisiert und enthalten insbesondere gewisse Nutzungszeiträume.

Die **erste Tatbestandsvariante** der Hauptwohnsitzbefreiung (**lit a**) hat zur Voraussetzung, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer „ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient“ hat. Die Voraussetzungen entsprechen weitgehend jenen der Hauptwohnsitzbefreiung im Bereich der Spekulationsgeschäfte nach § 30 Abs 2 Z 1 idF vor dem 1. StabG 2012 (*Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁷, § 30 Rz 154).

Das Eigenheim muss also durchgehend "bis zur Veräußerung" als Hauptwohnsitz gedient haben. Eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes **vor der Veräußerung** steht der Hauptwohnsitzbefreiung entgegen (BFG 7.11.2014, RV/7100571/2014). Diese Rechtsansicht wird vom BFG in ständiger Rechtsprechung vertreten (BFG 11.12.2014, RV/3100521/2014; 28.07.2014, RV/5100536/2014) und basiert auf der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur vor 2012 geltenden, insoweit gleichlautenden Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerungen innerhalb der Spekulationsfrist, wonach die Wohnung dem Steuerpflichtigen unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung noch immer als Hauptwohnsitz dienen musste (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118).

Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Nutzung als Hauptwohnsitz während der vorgesehenen Fristen durchgehend erfolgt sein muss. Eine Unterbrechung der Nutzung sowie eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor der Veräußerung schließen

daher die Anwendbarkeit der ersten Tatbestandsvariante aus (*Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁷, § 30 Rz 144, 161; ebenso *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 7. Aufl. 2014, § 30 Rz 29ff).

Der Gesetzeswortlaut verlangt eine durchgehende (mindestens zweijährige) Hauptwohnsitznutzung einer Eigentumswohnung bzw. eines Eigenheimes und zwar von der Anschaffung bis zur Veräußerung und keinesfalls lediglich eine durchgehende zweijährige Nutzung innerhalb eines beliebigen Zeitraumes vor der Veräußerung. Die Bf verkennt insoweit die Rechtslage.

Im vorliegenden Fall gab die Bf. ihren Hauptwohnsitz an der Adresse M-Strasse in Ort im Jahr 2009 auf und verlegte ihn nach Portugal. Die Veräußerung der Wohnung erfolgte im Jahr 2012. Damit steht aber fest, dass die Voraussetzungen des ersten Befreiungstatbestandes (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a ESt G 1988) nicht erfüllt sind.

Das BMF gesteht zu § 30 Abs. 2 Z 1 des Stabilitätsgesetzes für die Frage, ob der Hauptwohnsitz bis zur Veräußerung besteht, eine Toleranzfrist von zwölf Monaten zu (EStR 6639 und 6641). Der Hauptwohnsitz darf daher innerhalb einer Frist von zwölf Monaten vor und nach der Veräußerung aufgegeben werden, ohne dass die Begünstigung verloren geht. Diese Toleranzfrist ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Das Bundesfinanzgericht ist aber ausschließlich an Normen der EU sowie nationale Gesetze und Verordnungen gebunden. Gegenüber Richtlinien und Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen besteht hingegen keine Bindungswirkung. Sogar bei Anrechnung dieser vom BMF gewährten Toleranzfrist wäre aber für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen, da die Hauptwohnsitzauflösung bereits mehr als 3 Jahre vor Verkauf erfolgte.

Da die Nutzung als Hauptwohnsitz durch die Bf. lediglich etwas mehr als 3 Jahre andauerte, ist auch eine der Voraussetzungen des **zweiten Tatbestand (lit b)** nicht erfüllt und erübrigts sich dadurch ein näheres Eingehen auf diesen Tatbestand. Somit kann die Hauptwohnsitzbefreiung entgegen der Ansicht der Bf. nicht zur Anwendung kommen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich ob die Voraussetzungen für die *Hauptwohnsitzbefreiung* erfüllt sind, existiert eindeutige Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt (siehe **Pkt. 2.**). Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 4. Juni 2018