

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin S1 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei RA, vom 7. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 25. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, nach der am 18. Oktober 2016 durchgeführten Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

II. Eine ordentliche *Revision* an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht *zulässig*.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt sind.

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat eine Eigentumswohnung, die er seit 1. Februar 2007 mit Kaufoption gemietet und als Hauptwohnsitz genutzt hatte, mit Vertrag vom 25. April 2013 (rückwirkend) mit 1. Jänner 2013 (Mietvertragsende per 31. Dezember 2012) angekauft und mit Vertrag vom 13. September 2013 per 1. November 2013 verkauft.

In seiner am 23. Juni 2014 elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 macht er die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 25. Juni 2014 wurde vom Finanzamt eine Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht berücksichtigt, da nach Ansicht des Finanzamtes keine der Befreiungsbestimmungen nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im gegenständlichen Fall erfüllt gewesen seien, da Mietzeiten für die Hauptwohnsitzberechnung nicht miteinzubeziehen seien.

Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %) wurde bescheidmäßig mit 15.562,50 € festgesetzt; die Immobilienertragsteuer wurde i.H.v. 15.749 € in Abzug gebracht.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 7. Juli 2014 (eingelangt beim Finanzamt am 14. Juli 2014) sowie in der Ergänzung zur Beschwerde (datiert vom 13. Juli 2015) führt der Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Der Bf. beantrage die Rückzahlung der Immobilienertragsteuer i.H.v. 15.749 €, da es sich seiner Ansicht nach bei der Grundstücksveräußerung um einen Wohnungsverkauf im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehandelt habe.

Der Bf. habe die Wohnung mit 21. Februar 2007 mit Kaufoption gemietet und diese durchgehend bis zum Verkauf als Hauptwohnsitz genutzt.

Mit Kaufvertrag vom 25. April 2013 sei die Wohnung vom Bf. von der A Gemeinnützige Siedlungs- und Bau AG rückwirkend mit 1. Jänner 2013 gekauft worden.

Der Verkauf der Eigentumswohnung erfolgte schließlich mit Kaufvertrag vom 13. September 2013 per 1. November 2013.

Der mit dem Verkauf beauftragte Rechtsanwalt habe aus haftungsrechtlichen Gründen die ImmoESt berechnet und abgeführt, unter dem Hinweis, dass sich der Bf. im Zuge der Einkommensteuererklärung die ImmoESt aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung rückfordern könne.

Aufgrund der Kaufoption der A und den durchgehenden Hauptwohnsitz von mehr als 5 Jahren handle es sich nach Ansicht des Bf. bei der verkauften Wohnung um eine Eigentumswohnung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988.

Wann das Eigenheim (die Eigentumswohnung) angeschafft oder unentgeltlich erworben worden sei spiele nach Ansicht des Bf. keine Rolle. Denn entscheidend sei, dass ein Eigenheim (eine Eigentumswohnung) veräußert werde und nicht, dass der Veräußerer durchgehend Eigentümer des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) gewesen sei.

Nach unbeantwortet gebliebenen Vorhalt des Finanzamtes vom 22. August 2014 mit dem Hinweis, dass ein Mietvertrag und späterer Kaufvertrag alleine nicht für eine Hauptwohnsitzbefreiung ausreiche, wies das Finanzamt die Beschwerde mittels Beschwerdevorentscheidung vom 10. September 2014 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Der erste Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988) setzt eine mindestens zweijährige Benützung der Wohnung/Haus als Hauptwohnsitz ab der Anschaffung des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung bis zur Veräußerung voraus.

Im zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988) wird bestimmt, dass der Hauptwohnsitz innerhalb der letzten 10 Jahre, mindestens fünf Jahre durchgehend vor dem Verkauf, wobei Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung nur dann gewährt werden könnten, wenn diese durch Erbschaft oder Schenkung erfolgt seien, vorgelegen sein müssen.

Dabei sei, wie im gegenständlichen Fall, der Mietkauf ausgenommen und falle nicht unter die Hauptwohnsitzbefreiung.

Der Bf. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und verwies nochmals auf die Beschwerdeausführungen vom 7. Juli 2014.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

Nach Ansicht des Bf. ziele der Gesetzeswortlaut des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht auf den Anschaffungszeitpunkt, sondern auf die Nutzung als Hauptwohnsitz ab, daher wären die Vorzeiten als Mieter in die Berechnung einzubeziehen.

Der Bf. habe die gegenständliche Wohnung 6 Jahre und 8 Monate als Hauptwohnsitz genutzt, aus diesem Grunde sei § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 anzuwenden, weshalb dem Bf. der Befreiungstatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung zustehe.

Die Kaufoption erfolgte nach dem Wohnungsgemeinnützigergesetz – WGG. Der Erstbezug durch den Vormieter sei 2002 erfolgt. Der früheste Zeitpunkt an dem die Wohnung zum Kauf angeboten werden konnte sei im Jahre 2012 gewesen. Die A habe Ende des Jahres 2012 diese Option jenen Mietern, die die übrigen Voraussetzungen erbracht hätten, angeboten.

Der Bf. hätte somit die Wohnung zu keinem früheren Zeitpunkt als 2013 erwerben können, habe aber bereits bei Mietvertragsabschluss die Absicht gehabt, die Wohnung im Eigentum zu erwerben. Aus diesem Grunde seien auch vom Bf. bei Bezug der Wohnung umfangreiche Investitionen getätigt worden. Der Bf. selbst habe die gegenständliche Wohnung erst im Jahre 2007 bezogen.

Da sich die Kaufoption aus § 15b WWG ergebe, sei es nach Ansicht des Bf. nicht erforderlich gewesen, diese Kaufoption auch im Mietvertrag gesondert festzuhalten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die bisherigen Ausführungen, insbesondere darauf, dass HWS-Zeiten vor dem Erwerb des Eigentums in die Berechnung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen seien.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach mündlicher  
Senatsverhandlung über die Beschwerde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat eine Eigentumswohnung, die er seit 1. Februar 2007 mit Kaufoption gemietet und als Hauptwohnsitz genutzt hatte, mit Vertrag vom 25. April 2013 (rückwirkend) mit 1. Jänner 2013 (Mietvertragsende per 31. Dezember 2012) angekauft und mit Vertrag vom 13. September 2013 per 1. November 2013 verkauft.

Dies ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere den Kaufverträgen vom 25. April 2013 und 13. September 2013.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 30 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

Abs. 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.

Abs. 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.

§ 30b EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

Abs. 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. Die Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer entfällt im Falle einer späteren Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 letzter Satz.

Abs. 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.

...

Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 wurde die bisherige Steuerfreiheit des außerhalb der zehn- bzw. fünfzehnjährigen Spekulationsfrist lukrierten Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf von Immobilien aus dem Privatvermögen abgeschafft.

Ab dem 1. April 2012 getätigte Veräußerungen von privaten Grundstücken sind nunmehr stets steuerpflichtig. Durchbrochen wird diese grundsätzliche Steuerpflicht bei privaten Grundstücksveräußerungen durch die sogenannte „Hauptwohnsitzbefreiung“, wobei § 30 Abs. 2 EStG 1988 zwei Fälle der Hauptwohnsitzbefreiung vorsieht:

lit. a betrifft u.a. die Veräußerung einer Eigentumswohnung, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

lit. b betrifft u.a. die Veräußerung einer Eigentumswohnung, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Bei beiden o.a. Befreiungsbestimmungen (lit. a und b) muss es sich somit um ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung handeln sowie der Hauptwohnsitz tatsächlich aufgegeben werden.

Der Unterschied zwischen lit. a und lit. b liegt nun darin, dass bei lit. a der Hauptwohnsitz bei Verkauf noch gegeben sein muss, hingegen bei lit. b bei Verkauf der Eigentumswohnung ein Hauptwohnsitz nicht mehr gegeben sein muss.

Der Hauptwohnsitz bleibt somit befreit, wenn er seit der Anschaffung der Eigentumswohnung bis zu deren Veräußerung für mindestens durchgehend zwei Jahre bestanden hat (= lit. a).

Der zweite Befreiungstatbestand nach lit. b wurde deshalb ins Gesetz aufgenommen, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit eine unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung gewesen wäre. Auch sollten damit Härtefälle vermieden werden, wenn z.B. ein Ehepartner nach mehr als fünf Jahren Hauptwohnsitz aus der im gemeinsamen Eigentum stehenden Wohnung auszieht und die Eigentumswohnung erst später veräußert wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung zum § 18 EStG 1988, wonach eine Eigentumswohnung erst bei einem wirtschaftlichen Eigentum an der Wohnung vorliegt, wie bei beiden Tatbeständen des § 30 Abs. Abs. 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012.

Ab der Veräußerung und damit der gleichzeitigen Anschaffung der Wohnung durch den Bf. als Eigentümer – im gegenständlichen Verfahren war dies die Veräußerung der Wohnung durch die A Gemeinnützige Siedlungs- und Bau AG an den Beschwerdeführer am 25. April 2013 und der gleichzeitigen Anschaffung der Eigentumswohnung durch den Beschwerdeführer – beginnt nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes die Frist für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 lit. b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 für den Beschwerdeführer als Eigentümer, der von ihm erworbenen Eigentumswohnung zu laufen.

Der Bf. muss im Falle der Veräußerung, wie im gegenständlichen Verfahren, die von ihm mit der Anschaffung erworbene Eigentumswohnung innerhalb der letzten zehn Jahre davon fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz nutzen damit bei einer nach der Anschaffung späteren Veräußerung der Eigentumswohnung die Ausnahme von der Besteuerung durch die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. Abs. 2 lit. b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 zum Tragen kommen kann.

Auch wenn im § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 das Wort „Anschaffung“, wie im Befreiungstatbestand nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988, nicht nochmals angeführt wird, ergibt sich dies nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes, wie folgt aus der Neufassung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durch das 1. StabG 2012:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1. Z 3 lit b EStG 1988).“

Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Grundstücksveräußerungen sollen, somit auch im außerbetrieblichen Bereich, wenn kein Befreiungstatbestand zur Anwendung kommt, unter Anwendung eines besonderen Steuersatzes der Besteuerung unterliegen, und damit die bis zur Neufassung des § 30 bestehende unterschiedliche steuerlichen Folgen bei Veräußerung von Grundstücken gleich regeln.

§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 normiert die „Veräußerung“ und damit den korrespondierenden Begriff zur Anschaffung.

Der Veräußerung der Eigentumswohnung beim Veräußerer entspricht die Anschaffung beim Erwerber (Bodis/Hammerl, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 30 Tz 58).

Die Veräußerung der Wohnung durch die A Gemeinnützige Siedlungs- und Bau AG an den Beschwerdeführer am 25. April 2013 bedingt die gleichzeitige Anschaffung der Eigentumswohnung durch den Bf.

Der Gesetzgeber hat den Spekulationstatbestand des § 30 EStG völlig neu gefasst und hat nach der Literatur einen „mutigen und richtungsweisenden Schritt einer dem Leistungsfähigkeitsgedanken näher rückenden Besteuerung“ gesetzt (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2014, § 30 Rz 1 und die dort zitierte Literatur).

Der Gesetzgeber will, wie den Materialen zur Regierungsvorlage und der vorhin zitierten Kommentierungen zur Regierungsvorlage zu entnehmen ist, unter dem Titel „Private Grundstücksveräußerungen“ die durch die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken zwischen Anschaffung und Veräußerung eintretenden oftmals realisierten beträchtlichen Wertsteigerungen von Grundstücken, Eigenheimen und Eigentumswohnungen (grundsätzlich) der Besteuerung unterziehen. Tatbestandsbegründend ist die Veräußerung und damit die entgeltliche Übertragung von Grundstücken, Eigenheimen und Eigentumswohnungen.

Damit nicht sämtliche privaten Grundstücksveräußerungen der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 unterliegen, hat der Gesetzgeber in der Neufassung des § 30 EStG 1988 Befreiungstatbestände von der Steuerpflicht vorgesehen.

Die durch das 1. StabG 2012 neu eingeführte o.a. Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988, kommt nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes nur dann zur Anwendung, wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Eigentumswohnung, die veräußerte Eigentumswohnung innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wurde, nicht aber wenn, zwischen der Anschaffung der Eigentumswohnung und der nur kurz darauf erfolgten Veräußerung der Eigentumswohnung ein Zeitraum von nur ca. fünf Monaten liegt, wie im gegenständlichen Verfahren.

Der Gesetzgeber wollte entgegen der Ansicht des Bf., Zeiten in denen der Veräußerer die Wohnung, wie zum Beispiel auf Grund eines Bestandsvertrages als Hauptwohnsitz nutzte, nicht in die zehnjährige bzw. fünfjährige Frist, für die Hauptwohnsitzbefreiung einrechnen, wie der Neufassung des § 30 durch das 1. StabG 2012 und den Materialien der Neuregelung zu entnehmen ist, da er auf die Anschaffung einer Eigentumswohnung und deren Nutzung als Eigentümer abstelle.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind daher Zeiten in denen der Beschwerdeführer die Wohnung auf Grund eines mit dem Eigentümer der Wohnung abgeschlossenen Mietvertrages als Mieter nutzte – 6. Februar 2007 bis 25. April 2013 – nicht in die Fristberechnung für die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 einzurechnen, sondern die Frist für die Anwendung der Befreiungsbestimmung beginnt erst mit der Begründung des Wohnungseigentums und damit im April 2013 zu laufen.

Die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 stellt somit auf das Eigentum und damit auf eine vor der Veräußerung im Eigentum befindliche – ausgenommen es liegt ein unentgeltlicher Erwerb durch Erbschaft oder Schenkung vor – Eigentumswohnung durch den Veräußerer ab.

Da der Bf. im Zeitraum Februar 2007 bis April 2013 nicht Eigentümer sondern Mieter der von ihm erst am 25. April 2013 erworbenen Eigentumswohnung war, ist der Zeitraum indem der Bf. die Wohnung auf Grund des Mietvertrages nutzte, und entgegen der

Rechtsansicht des Bf., nicht in die Frist für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 einzurechnen.

Der Bf. war ebenso ab Beginn der Nutzung der Wohnung durch die Einräumung einer Kaufoption auf die von ihm ab Februar 2007 gemieteten Wohnung auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der gemieteten Wohnung und damit auch nicht derjenige dem das von ihm gemietete Wirtschaftsgut Wohnung zuzurechnen war.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage ist und wenn zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (siehe Ritz, BAO5, § 24 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Bf. konnte die von ihm von der A Gemeinnützige Siedlungs- und Bau AG gemietete Wohnung gebrauchen, aber weder belasten noch veräußern; beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt bedurften der vorherigen ausdrücklichen Zustimmung der Vermieterin sowie deren Unter vermietung, wodurch der Bf. nach Judikatur und Literatur auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm gemieteten Wohnung war, sondern die A Gemeinnützige Siedlungs- und Bau AG als zivilrechtlicher Eigentümer der Wohnung.

Der Bf. war daher weder wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm gemieteten Wohnung noch hatte er die Rechtsstellung eines Wohnungseigentumswerbers, wodurch die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 in Ermangelung der notwendigen Dauer des wirtschaftlichen Eigentums an der veräußerten Wohnung nicht anzuwenden ist.

Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 ist daher im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da zwischen der entgeltlichen Anschaffung und der Veräußerung der Eigentumswohnung nur ein Zeitraum von ca. fünf Monaten liegt und nicht ein zehn bzw. fünfjähriger durchgehender Zeitraum in denen die veräußerte Wohnung dem Bf. als Eigentümer der Wohnung als Hauptwohnsitz gedient hat.

Die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtansicht entspricht nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes somit der geltenden Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 und ist daher nicht rechtswidrig.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, da das o.a. Gesetz nur von Eigenheimen bzw. von Eigentumswohnungen spricht, dass der Bf. seine am 25. April 2013 erworbene Eigentumswohnung bis zu deren Verkauf am 13. September 2013 nicht mindestens 2 Jahre ununterbrochen als Hauptwohnsitz verwendet hat (= kein Anwendungsfall von lit. a).

Aber auch die zweite Befreiungsbestimmung nach lit. b findet im gegenständlichen Fall, wie oben ausgeführt, keine Anwendung, da seit dem Kauf der Eigentumswohnung am 25. April 2013 bis zum Verkauf am 13. September 2013 nicht mindestens 10 Jahre vergangen sind, wobei innerhalb dieser 10 Jahre für 5 Jahre mindestens ununterbrochen der Hauptwohnsitz gegeben hätte sein müssen.

Eine verpflichtende Berücksichtigung von Vormietzeiten als Hauptwohnsitz ist den o.a. gesetzlichen Bestimmungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls nicht zu entnehmen.

### **Abänderung:**

Da im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 25. Juni 2014 vom Finanzamt irrtümlich eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %) i.H.v. 15.562,50 € berücksichtigt wurde, wird der Betrag mit 15.749 € (= ImmoESt Bmgrl. 62.996 x 25 %) berichtigt. Dieser Betrag entspricht auch dem beantragten Rückerstattungsbetrag der ImmoESt des Bf. vom 7. Juli 2014.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen das Erkenntnis des BFG wird gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG insbesondere hinsichtlich der Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2016