

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden D***** und die weiteren Beisitzer M*****, O***** und R***** im Beisein der Schriftführerin L***** in der Beschwerdesache G*****, Adr.*** vertreten durch B*****, Adr. gegen den Bescheid des Finanzamt S vom 12. Jänner 2015, betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Einkommensteuer (Immobilienvertragssteuer) 2014 in der am 22. April 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Einkommensteuer (Immobilienvertragssteuer) 2014 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgewiesen.
- II. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- III. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1) Verfahren vor der Abgabenbehörde

1.1 Anfrage betreffend Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung

Im Juli 2014 richtete der mit der beabsichtigten Veräußerung einer Wohnung betraute Notar folgende Anfrage an die Abgabenbehörde:

*„Ich vertrete Frau G***** und darf in deren Namen nachstehende Anfrage stellen:*

*Seit dem Jahr 2004 besteht Wohnungseigentum an der W*** begründet durch die BS****. Frau G** war seit dem Jahr 2004 von der BS**** Mieterin und auch Kaufanwärterin im Sinne des § 15c WGG.*

*Mit Kaufvertrag vom 15. Mai 2014 hat Frau G** diese Wohnung T***, in welcher sie nunmehr bereits zehn Jahre ihren Hauptwohnsitz hat von der BS**** käuflich erworben, ist jedoch im Grundbuch noch nicht als Eigentümerin eingetragen.*

*Frau G** beabsichtigt nunmehr diese W*** vor der Grundbucheintragung ihres Eigentumsrechtes zu verkaufen und auch ihren Hauptwohnsitz aufzugeben.*

Frage: Sind die Voraussetzungen zur Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 gegeben?“

In Beantwortung dieser Anfrage führte das Organ der Abgabenbehörde unter anderem Folgendes aus:

„1) Einkommensteuerliche Beurteilung:

Die Mieterin hat gem. § 15c WGG bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 15b leg. cit. Anspruch auf Übertragung der Wohnung in das Wohnungseigentum.

Eine Anschaffung iSd § 30 EStG liegt aber nur dann vor, wenn die Einräumung von Wohnungseigentum von einem Wohnungseigentumsorganisator schriftlich zugesagt wurde. Eine solche Zusage wird auch im Grundbuch entsprechend angemerkt (EStR, Rz 6640). Der bloße Anspruch auf Übertragung von Wohnungseigentum ohne konkrete Zusage reicht hierfür aber nicht aus.

Der vorliegende Sachverhalt ist mit einem Mietkauf vergleichbar, wo eine Berücksichtigung von Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung nicht möglich ist (EStR, Rz 6642).

Die Hauptwohnsitzbefreiung kann daher im vorliegenden Fall nicht gewährt werden.“

Hinweis:

Diese Auskunft ergeht nicht in Bescheidform, weshalb ein Rechtsmittel dagegen unzulässig ist. Es werden damit keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet. Eine Verbindlichkeit kann die Auskunft im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben nur unter bestimmten Voraussetzungen erlangen. Der Schutz des Vertrauens auf die Auskunft setzt u.a. voraus, dass der Sachverhalt, welcher der Auskunft zugrunde gelegt ist, im Auskunftersuchen richtig und vollständig dargestellt ist und tatsächlich verwirklicht wird.

Näheres dazu finden Sie in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6.4.2006,

BMF 010103/0023 VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben; siehe dazu auf

der BMF-Homepage (<https://www.bmf.gv.at/>) in der Findok (<https://findok.bmf.gv.at/findok>).“

1.2 Antrag auf Rückerstattung der bezahlten Immobilienwertsteuer

Mit Antrag vom 30. Dezember 2014 beantragte die rechtsfreundliche Vertretung der Beschwerdeführerin die anlässlich des Verkaufes ihrer Eigentumswohnung im Wege der Selbstberechnung durch den mit der Abwicklung des Verkaufes beauftragten Notars an die Abgabenbehörde entrichtete Immobilienertragsteuer in Höhe von 22.210,19 Euro zu erstatten.

Die rechtsfreundliche Vertretung führte unter anderem Folgendes aus:

„1. Sachverhalt

*Die Antragstellerin, Frau G****, St-Nr. 9****, hat mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2014 als Verkäuferin die Eigentumswohnung T*** auf der Liegenschaft E***** mit der Adresse R***, bestehend aus der erwähnten Eigentumswohnung mit zwei PKW-Abstellplätzen, verkauft (kurz "Verkäuferwohnung").*

*Frau G**** hat seit dem Jahr 2004 die gegenständliche Wohnung durchgehend als Mieterin und Kaufanwärterin iSd § 15c WGG genutzt.*

*Mit Kaufvertrag vom 15. 05. 2014 hat sie die gegenständliche Wohnung von der gemeinnützigen Siedlungsgenossenschaft "BS*****" erworben. Mit dem erwähnten Kaufvertrag vom 25. 07. 2014 wurde die gegenständliche Wohnung, wie erwähnt, weiterverkauft.*

*Dieser Sachverhalt wurde übrigens dem gegenständlichen Finanzamt in einer Anfrage von Notar I****, die in einer Auskunft vom 22. 07. 2014 resultierte (Bearbeiter: E****), bekannt gegeben.*

*Die Hauptwohnsitzbefreiung hat Frau G** als Verkäuferin nicht in Anspruch genommen, da im Rahmen der Selbstberechnung – nicht zuletzt wegen der in § 30c Abs 3 Satz 3 EStG normierten Haftung, der die die Selbstberechnung vornehmenden Rechtsanwälte und Notare unterliegen – eine vorsichtige, den Erlässen und der Rechtsansicht des Finanzamtes folgende Betrachtungsweise vorgenommen wurde.*

*Ziel dieses Antrages ist es, die Hauptwohnsitzbefreiung für die Verkäuferin Frau G**** zur Anwendung zu bringen und die auf die Verkäuferwohnung (T***) entfallende ImmoEST rückerstattet zu erhalten.*

2. Rechtliche Beurteilung – Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung:

*Die Voraussetzungen für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG auf die Verkäuferwohnung (T***) sind in folgenden Punkten unstrittig:*

*Die Verkäuferin Frau G** hat die Verkäuferwohnung mindestens die letzten 10 Jahre vor der Veräußerung als Hauptwohnsitz genutzt. Somit ist das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens eines "Hauptwohnsitzes" erfüllt.*

Da die Verkäuferwohnung mindestens 10 Jahre lang durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wurde, ist auch das Tatbestandsmerkmal "innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient erfüllt.

*Problematisch ist allerdings – nach Ansicht der Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 6642) im Allgemeinen und auch nach Ansicht des Finanzamtes S im Konkreten der Umstand, dass Frau G** nicht die ganze Zeit während der Nutzung als Hauptwohnsitz auch zivilrechtliche Eigentümerin war.*

*Vielmehr hat Frau G** die Verkäuferwohnung bereits kurze Zeit nach Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums von der gemeinnützigen Siedlungsgenossenschaft (am 15. 05. 2014) wieder weiterveräußert (am 25. 07. 2014).*

*Aus diesem Grund hat auch das Finanzamt S in einer Auskunft vom 22. 07. 2014 (Bearbeiter: E****), der eine Anfrage von Notar I**** zugrunde lag, bekannt gegeben, dass keine Hauptwohnsitzbefreiung vorliegt. Dabei stützte sich das Finanzamt ausdrücklich auf die Rz 6642 der EStR 2000.*

Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bzw. des Finanzamtes ist aus folgenden Gründen nicht überzeugend:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG keine Anschaffung verlangt; es genügt daher, wenn der Wohnsitz unentgeltlich durch Erbschaft oder Schenkung erworben wurde.

Da eine Anschaffung nicht erforderlich ist, ist es daher konsequenterweise auch ausreichend, dass der Veräußerer den Hauptwohnsitz bereits zu einem Zeitpunkt begründet hat, zu dem er (noch) nicht zivilrechtlicher Eigentümer war. Konsequenterweise weitergedacht, könnte der Veräußerer somit den Hauptwohnsitz beispielsweise auch als Mieter (im Falle eines Mietkaufs) oder im Rahmen eines Prekariums (Bittleihe) begründen und damit den Lauf der

5-Jahres-Frist auslösen.

Die Fin Verw hat sich dieser Ansicht in den aktuellen EStR 2000 nur teilweise angeschlossen: Bei unentgeltlichem Erwerb durch Erbschaft oder Schenkung zählen auch die Zeiten des Steuerpflichtigen vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb mit. Das Gleiche gilt für den Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse bei Auflösung der Ehe oder Ehescheidung gern § 83 EheG5 (bzw. für vergleichbare Vorgänge für eingetragene Partner nach dem EPG). Der Grund liegt darin, dass es sich bei der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens bzw. der ehelichen Ersparnisse – wie bei Erbschaft und Schenkung – um einen steuerneutralen Vorgang handelt. In "allen anderen Fällen (zB Mietkauf)" soll der Steuerpflichtige die Zeiten vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb aber nicht berücksichtigen können. Die Fin Verw will daher in allen Fällen, in denen das Eigenheim/ die Eigentumswohnung vor einer Anschaffung als Hauptwohnsitz genutzt wurde (wie zB Kauf einer Genossenschaftswohnung, die vor dem Kauf gemietet wurde), diese vor Anschaffung liegenden Nutzungszeiten für die 5-Jahres-Frist nicht berücksichtigen.

Im Unterschied dazu sollen dann, wenn das Eigenheim/die Eigentumswohnung vor einem unentgeltlichen Erwerb (Erbschaft, Schenkung) genutzt wurde, die Zeiten der

Nutzung sehr wohl zu berücksichtigen sein. Die Finanzverwaltung nimmt daher eine Differenzierung zwischen Fällen der Erbschaft/Schenkung auf der einen Seite und des Mietkaufs auf der anderen Seite vor.

Diese Einschränkung überzeugt ebenso wenig wie diese Differenzierung:

§ 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG verlangt zwar einerseits keine Anschaffung, schließt aber andererseits auch Anschaffungsvorgänge nicht aus. Auch ergibt sich nicht aus dem Begriff "Eigenheim" oder "Eigentumswohnung", dass Zeiten vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb nicht berücksichtigt werden dürfen. Daher besteht schlicht keine Rechtsgrundlage dafür, die Besitzzeiten vor einem zivilrechtlichen Eigentumserwerb (der zu einem "Mietkauf" führt) nicht zu berücksichtigen.

Abschließend ist zu erwähnen, dass die aus der Ansicht der Finanzverwaltung resultierende Differenzierung zwischen unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) einerseits und entgeltlicher Anschaffung (Mietkauf) andererseits auch zu einer Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte führt. Aufgrund dieser Ungleichbehandlung liegt nämlich ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) vor; Rechtfertigungsgründe sind keine ersichtlich.

3. Antrag auf Rückerstattung der ImmoEST zur Erfassungsnummer R****

3.1. Allgemeines

Als Folge der im vorangegangenen Abschnitt geschilderten, gebotenen Auslegung die sich auch aus den erwähnten verfassungsrechtlichen Bedenken ergibt, ist im gegenständlichen Fall die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG zu gewähren. Allenfalls ist, soweit das Finanzamt eine solche Auslegung nicht anwenden möchte, die Bestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG iVm 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG als verfassungswidrig einzustufen.

*In diesem zuletzt genannten Fall ist aus Sicht von Frau G** als Antragstellerin eine rasche Entscheidung wünschenswert, da das Bundesfinanzgericht und in weiterer Folge der Verfassungsgerichtshof angerufen werden soll.*

Bei Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung – die aus den im vorangegangenen Abschnitt erwähnten Gründen geboten ist – ist die entrichtete ImmoEST iHv EUR 22.210,00 –, die zur Gänze auf die Verkäuferwohnung entfällt, somit rück zu erstatten.

3.2. Antrag auf Rückerstattung der ImmoEST auf der Grundlage von § 201 BAO

Nach Auffassung des Verfahrensrechts-Spezialisten des BMF, Prof. Dr. Christoph Ritz, ist bei unrichtiger Berechnung der ImmoEST ein Abrechnungsbescheid gem § 201 BAO zu erlassen.

*Daher wird hiermit von der Antragstellerin, Frau G***** – rechtsfreundlich vertreten durch B*** Rechtsanwälte – ein Antrag auf Ausstellung eines solchen Abrechnungsbescheides gestellt. Dieser Antrag wird auf § 201 Abs 2 Z 1 und Z 2 BAO gestützt, dessen*

Voraussetzungen vorliegen. Das Finanzamt hat aus Gründen der Billigkeit (§ 20 BAO) das Ermessen so zu üben, dass eine Festsetzung erfolgt. Dies ist dadurch gerechtfertigt, dass der Antragstellerin sonst die Anlassfallwirkung vor dem Verfassungsgerichtshof verloren gehen würde (siehe unten Abschnitt 3.3.).

3.3. Bitte um rasche Entscheidung, um die Anlassfallwirkung vor dem VfGH nicht zu verlieren.

Insoweit das Finanzamt nicht die begehrte Auslegung der Hauptwohnsitzbefreiung vornehmen will (siehe ausführlich Abschnitte 2. und 3.1.), wäre die Bestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG iVm 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG als verfassungswidrig einzustufen.

In diesem zuletzt genannten Fall ist aus Sicht der Antragstellerin eine rasche Entscheidung wünschenswert (die auch in einer Abweisung bestehen kann), da das Bundesfinanzgericht und in weiterer Folge der Verfassungsgerichtshof angerufen werden soll. Die rasche Entscheidung ist deswegen von besonderer Bedeutung, da sonst die so genannte "Anlassfallwirkung" vor dem VfGH verloren gehen könnte.“

1.3 Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Immobilienertragsteuer

Der Antrag auf Rückerstattung der auf Grund der Veräußerung der Wohnung an die Abgabenbehörde entrichtete Immobilienertragsteuer wurde abgewiesen.

In der Begründung wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

„Maßgeblich für den Beginn des Beobachtungszeitraums bei der Hauptwohnsitzbefreiung ist die Anschaffung (BMF-01 0203/0151-VI/6/2014).

Eine Anschaffung iSd § 30 EStG liegt aber nur vor, wenn die Einräumung von Wohnungseigentum von einem Wohnungseigentumsorganisator schriftlich zugesagt wurde. Eine solche Zusage wird auch im Grundbuch entsprechend angemerkt (EStR, Rz 6640). Die bloße Möglichkeit der Antragstellung auf Übertragung von Wohnungseigentum ohne konkrete Zusage reicht hierfür aber nicht aus. Zeiten vor dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb können nur bei Vorliegen eines entsprechenden Anwartschaftsvertrages berücksichtigt werden.

Aufgrund des ausdrücklichen Verweises der EStR 2000 auf die Definition des Wohnungseigentumsbewerbers iSd WEG 2002 ist auch die diesbezügliche höchstgerichtliche Rechtsprechung heranzuziehen:

So kommt die Rechtsstellung eines Wohnungseigentumsbewerbers nur demjenigen zu, dem die Einräumung von Wohnungseigentum vertraglich zugesagt, nicht aber in Aussicht gestellt worden ist (vgl OGH 27. 08. 2002, 5 Ob 178/02s).

Auch ist Wohnungseigentumsbewerber nur derjenige, dem schriftlich von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung des Wohnungseigentumsrechts an einer bestimmt bezeichneten selbständigen Wohnung zugesagt worden ist. Für eine solche Vereinbarung ist zu fordern, dass sie neben dem ins Wohnungseigentum übertragenen Objekt auch die Gegenleistung des Wohnungseigentumsbewerbers festlegt (vgl OGH 24. 02. 2004, 5 Ob 26/04s).

Der Hinweis des Parteienvertreters, wonach gem. § 30 (2) Z 1 lit. b EStG (2. Tatbestand) ein unentgeltlicher Erwerb ausreicht, ist unstrittig. Es ist aber zu berücksichtigen, dass es sich dabei um einen Ersatztatbestand handelt, der unverhältnismäßige Anforderungen an die Steuerbefreiung vermeiden möchte (vgl. erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage).

*Der bloße Anspruch von Frau G** auf Übertragung von Wohnungseigentum ohne konkrete Zusage reicht demnach für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nicht aus, da die Zeiten als Mieterin vor der Anschaffung (z.B.: Mietkauf) nicht als Hauptwohnsitzzeiten berücksichtigt werden können (EStR, Rz 6642).*

Zum Antrag gem. § 201 BAO ist festzustellen, dass die Selbstberechnung richtig erfolgt ist, da eine Hauptwohnsitzbefreiung aus den angeführten Gründen nicht zusteht.“

1.4 Beschwerde

Gegen die Abweisung der beantragten Rückerstattung der vom Vertrags Errichter anlässlich der Veräußerung der Eigentumswohnung an die Abgabenbehörde entrichtete Immobilienertragsteuer wurde fristgerecht Beschwerde erhoben.

In der Begründung wurde auf die Ausführungen zum dargestellten Sachverhalt sowie auf die in dem Antrag auf Rückerstattung der Immobilienertragsteuer vertretene Rechtsansicht verwiesen.

Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde in Anwendung des § 262 Abs. 2 lit a BAO ausdrücklich verzichtet, da nach Auffassung der Beschwerdeführerin das Finanzamt ohnehin nicht von seiner Rechtsauffassung – die sich mit den Richtlinien des BMF (EStR 2000) deckt – abweichen werde.

In diesem Zusammenhang werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin – allenfalls – die Sache an den VfGH herantragen möchte, weil die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG nach Ansicht der rechtsfreundlichen Vertretung verfassungswidrig ist, wenn man der Auffassung des Finanzamtes folge.

Daher werde in Anwendung des § 262 Abs. 2 lit b BAO um rasche Vorlage an das Bundesfinanzgericht gebeten, damit die Anlassfallwirkung im vorliegenden Fall nicht verloren gehe.

Weiters wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf eine Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

Die Beschwerde wurde von der Abgabenbehörde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

2) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

2.1 Ergänzender Schriftsatz der rechtsfreundlichen Vertretung

In einem vom rechtsfreundlichen Vertreter per E-Mail eingebrachten ergänzenden Schriftsatz – eingelangt am 14. April 2015 –, dem eine offenbar noch nicht veröffentlichte Rechtsansicht des Prof. Dr. Christoph Ritz, BMF zur Frage ob die „ImmoEST eine

Selbstberechnungsabgabe (iSd § 201 BAO) oder Abfuhrabgabe (iSd § 202 BAO)“ sei angeschlossen war, wurde unter anderem Folgendes ausgeführt:

„Frau G möchte für die Veräußerung ihrer Wohnung die Hauptwohnsitzbefreiung geltend machen. Diesem Begehren wurde bei der Selbstberechnung aus Haftungsgründen nicht Rechnung getragen, da die EStR im gegenständlichen Fall keine Hauptwohnsitzbefreiung gewähren. Daher hat sie den Antrag auf Rückerstattung gem. § 201 Abs 2 Z 1 und Z 2 BAO gestellt.*

Das Finanzamt hat diesen Antrag - aus inhaltlichen Gründen – abgewiesen.

Frau G und ich sind der Meinung, dass ein solcher Rückerstattungsantrag gem. § 201 BAO formal zulässig ist. Zu dieser Frage schicke ich Ihnen einen Artikel von Prof. Ritz, dem Verfahrensexperten des BMF, der unsere Rechtsansicht bestätigt (siehe Anlage).*

Ich will Sie, sehr geehrter Herr Rat, nun der guten Ordnung halber darauf hinweisen, dass man dies natürlich auch anders sehen und den Rückerstattungsweg gem § 201 BAO – entgegen der Ansicht von Ritz – für unzulässig halten könnte. Daher wird Frau G die Rückerstattung der ImmoEST zur Sicherheit auch noch im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung begehren; die Erklärung wird gerade vorbereitet. Sollten Sie nun einen solchen Antrag für unzulässig halten – und in der Sache daher eine Zurückweisung überlegen – wäre die mündliche Verhandlung in weiterer Folge entbehrlich.*

Ich ersuche Sie daher höflich, sich zu überlegen,

(i) ob für Sie eine Zurückweisung in Betracht kommt.

Diesfalls wäre die mündliche Verhandlung entbehrlich. Wir würden dann mit im Wege einer Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2014 (in dessen Rahmen Frau G zusätzlich die Rückerstattung der ImmoEST begehren wird, was vom FA voraussichtlich abgewiesen werden wird) nochmals an das BFG herantreten. Dann könnte man das gegenständliche Verfahren zu GZ RV/6100169/2015 mit dem Beschwerdeverfahren gegen den ESt-Bescheid 2014 verbinden;*

(ii) oder ob Sie sich unserer Rechtsansicht sowie der Ansicht von Prof. Ritz anschließen wollen, wonach der Rückerstattungsantrag gem. § 201 BAO zulässig ist, und in die inhaltlichen Fragen – Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung – einsteigen wollen. Dies würde ich persönlich natürlich sehr befürworten; in diesem Fall freue mich bereits auf die mündliche Verhandlung.

Bitte geben Sie mir daher vor diesem Hintergrund zeitgerecht Bescheid, wie Sie vorgehen wollen.“

In Beantwortung dieses Schriftsatzes wurde dem rechtsfreundlichen Vertreter vom Berichter unter anderem Folgendes mitgeteilt:

„Zu ihrer Anfrage betreffend meiner Vorgehensweise im gegenständlichen Beschwerdeverfahren erlaube ich mir Ihnen Folgendes mitzuteilen:

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat gestellt wurde, entscheidet sowohl bei einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen als auch bei einer Formalentscheidung, wie zum Beispiel einer Zurückweisung, der Senat und nicht der Richter als Einzelrichter.

Es ist mir als Berichters im gegenständlichen Verfahren unter Hinweis auf § 274ff BAO daher untersagt, der Entscheidung des Senates vorzugreifen. Ein derartiges Vorgehen bei einem Zweiparteienverfahren entspreche auch nicht der zu wahrenden „Waffengleichheit“ vor dem Bundesfinanzgericht, Ihnen und der Beschwerdeführerin und damit einer Partei des Verfahrens vorab „meine Vorgehensweise“ mitzuteilen.

Außerdem ist im Zweifel eine mündlichen Verhandlung durchzuführen (Ritz, BAO 5. Auflage, § 274, Tz 12 und die dort zitierte Literatur).“

2.2 Mündliche Verhandlung

In der am 22. April 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde vom Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend ausgeführt, dass insbesondere die zum Teil in der Literatur und auch in den EStR vertretene Differenzierung zwischen dem Mietkauf, der nicht zulässig sein soll, und dem unentgeltlichen Erwerb durch Erbschaft der zulässig sein soll, wenn zivilrechtliches Eigentum nicht 5 Jahre bestanden habe, nicht schlüssig sei. Beide Sachverhalte seien gleich zu behandeln. Wesentlich sei zudem, dass diese konkrete Hauptwohnsitzbefreiung im Text keine Anschaffung verlange.

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden, in wie weit der Begriff des Eigenheimes bzw. der Eigentumswohnung, die bei den Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 1 angeführt werden, für die gegenständliche Entscheidung als wesentlich erachtet werden, da eine Eigentumswohnung im Sinne dieser Bestimmung die nach den Erläuternden Bemerkungen auf die Eigentumswohnung nach § 18 EStG abstellt von Bedeutung sei, führt der Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass dies die Kernfrage dieses Verfahrens sei, nämlich ob die Eigenschaft als Eigentumswohnung während des gesamten Zeitraumes notwendig sei oder es ausreiche, wenn das Eigentum vor der Veräußerung erworben werde.

Über Nachfrage eines Beisitzers, wann die Kaufoption eingeräumt worden sei, führt der Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass er so verstanden habe, dass diese bereits im Mietvertrag eingeräumt worden ist.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin führt abschließend aus, wenn der Senat der Auffassung sein sollte, dass das zivilrechtliche Eigentum über den gesamten Zeitraum erforderlich sei, so sei zu beachten, dass nicht nur das zivilrechtliche Eigentum, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum ausreichend sei, da man die Z 1 lit a und lit b nicht unterschiedlich behandeln könne. Auch Wohnungseigentumsbewerber würden als wirtschaftliche Eigentümer angesehen. Letztlich sei auch noch auf Leasingverträge zu verweisen bei denen wirtschaftliches Eigentum angenommen werde, wenn die Kaufoption zu sehr günstigen Konditionen vorliege. Dies ist auch bei der gegenständlichen

Genossenschaftswohnung der Fall bei der einem Kaufpreis von € 136.000,00 ein Verkaufspreis zwei Monate später von € 235.000,00 gegenüber steht.

A) Festgestellter Sachverhalt

Im gegenständlichen Verfahren ist der festgestellte Sachverhalt nicht strittig.

Die Beschwerdeführerin war seit 1. Juli 2004 Mieterin der Wohnung N*** sowie von zwei PKW- Abstellplätzen in Adr.*****.

Der Beschwerdeführerin wurde in dem mit der Vermieterin (BS****, O**** Salzburg) unter Punkt 3 des gegenständlichen Mietvertrages in Anwendung des § 15c WEG 2002 eine Option auf Kauf der von ihr gemieteten Wohnung eingeräumt.

Die Beschwerdeführerin war berechtigt das Mietobjekt im Rahmen des vereinbarten Verwendungszweckes zu gebrauchen. Beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt, insbesondere bauliche Veränderungen, Verbesserungen, Einbauten oder sonstige Investitionen bedurften der vorherigen ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung der Bauvereinigung. Jede Weitergabe des Mietobjektes, sei es gänzlich oder teilweise, entgeltlich oder unentgeltlich und gleichgültig in welcher Form war unzulässig (Punkt 7a und d des Mietvertrages).

Die Beschwerdeführerin hatte nur ein Nutzungsrecht an der gemieteten Wohnung, sie konnte nicht wie eine wirtschaftliche Eigentümerin über die gemietete Wohnung verfügen. Diese Stellung änderte sich erst mit der Ausübung der Kaufoption.

Mit Kaufvertrag vom 28. April bzw. 15. Mai 2014 erwarb die Beschwerdeführerin die von ihr seit Juli 2004 gemietete Wohnung sowie die zwei PKW Abstellplätze und das damit verbundene Wohnungseigentum zum Preis von 135.806,00 Euro.

Mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2014 veräußerte die Beschwerdeführerin die im April bzw. Mai 2014 erworbene Eigentumswohnung sowie die zwei Abstellplätze um 230.000,00 Euro wieder und gab ihren seit Juli 2004 in Adr.*****, T*** gelegenen Hauptwohnsitz auf.

Der mit dem Verkauf der Eigentumswohnung beauftragte Notar nahm eine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer und entrichtete die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 22.210,00 an die Abgabenbehörde.

B) Rechtslage

1) Immobilienertragsteuer als Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 76/2011).

Die Festsetzung kann erfolgen

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist

(§ 201 Abs. 2 Z 1 und Z 2 BAO idF BGBl. I Nr. 76/2011).

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten, wie zum Beispiel eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe (Ritz⁵, BAO § 201, Tz 1).

Eine Selbstberechnung ist „nicht richtig“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa in Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Selbstbemessungsgrundlagen) sein (Ritz⁵, BAO § 201, Tz 8).

Im gegenständlichen Verfahren, hat der mit der Abwicklung des Verkaufes der Wohnung beauftragte Parteienvertreter ein Auskunftersuchen an die Abgabenbehörde gestellt, ob anlässlich des Verkaufes der Wohnung die Immobilienertragsteuer zu entrichten ist oder ob der Befreiungstatbestand – Hauptwohnsitzbefreiung – zur Anwendung komme oder nicht *und in der Folge unter Mitwirkung der Beschwerdeführerin bzw. auf Grund ihrer Angaben eine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer vorgenommen und an die Abgabenbehörde entrichtet.*

Auf Grund der Angaben der Beschwerdeführerin und der Anfragebeantwortung der Abgabenbehörde, hat der mit dem Verkauf der Wohnung beauftragte Notar die auf den Verkauf der Eigentumswohnung entfallende Immobilienertragsteuer berechnet und in Höhe von € 22.210.00 an die Abgabenbehörde entrichtet.

Der Senat des Bundesfinanzgerichtes betrachtet die berechnete und an die Abgabenbehörde abgeführte Immobilienertragsteuer als Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO.

Der von Prof. Dr. Christoph Ritz, BMF vertretenen Ansicht, wonach die „ImmoEST“ eine Selbstberechnungsabgabe (iSd § 201 BAO) und keine Abfuhrabgabe (iSd § 202 BAO) sei, schließt sich der Senat des Bundesfinanzgerichtes an.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die Zeit in der eine Mieterin eine Wohnung nutzt und darin ihren Hauptwohnsitz hat, aber erst nach Ausübung der Kaufoption Eigentümerin wird und nur wenige Monate später die Wohnung veräußert, die Frist in der sie die Wohnung als Mieterin nutzte in die Frist zur Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG 1988 idF BGBl. I Nr.: 112/2012 (1. Stabilitätsgesetz) einzurechnen ist oder nicht.

2) Private Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012

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 (§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012).

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG 1988 idF BGBl. I Nr.: 112/2012 (1. Stabilitätsgesetz) sind Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören, von der Besteuerung ausgenommen, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Auszug aus den erläuternden Bemerkungen zu den Details der Neuregelung der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens:

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.

Entsprechend der bisherigen Rechtslage soll auch klargestellt werden, dass der Tausch als Veräußerung anzusehen und § 6 Z 14 dementsprechend sinngemäß anzuwenden ist. Veräußerungserlös ist der gemeine Wert des abgegebenen Grundstückes.

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 Ehemohnsitz 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.

(siehe 1680 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR, XXIV GP, RV 1960)

C) Erwägungen

1) Umsetzung des § 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012

Die in § 30 Abs. 2 EStG geregelten beiden Fälle der Hauptwohnsitzbefreiung werden in der Regierungsvorlage präzisiert. Demnach sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG) 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.

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 zehn Jahre für mindestens fünf 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 (Bruckner, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 2012/22), Die ertragsteuerlichen Änderungen im Vergleich zum Begutachtungsentwurf ÖStZ 8/2012, S 177ff).

Neu eingeführt wurde eine zusätzliche Befreiungsbestimmung für Fälle, in denen das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Da der Hauptwohnsitz nicht unmittelbar vor der Veräußerung gegeben sein muss, steht die Befreiungsbestimmung auch dann zu, wenn der Hauptwohnsitz zum Zeitpunkt der Veräußerung bereits aufgegeben wurde. Damit sollte nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage insbesondere auch in Scheidungsfällen beiden Ehepartnern eine steuerfreie Veräußerung ermöglicht werden (Fuhrmann/Lang, Immobilienbesteuerung neu, Taxlex 2012, S 173 ff.).

§ 30 Abs. 1 neue Fassung unterwirft die Veräußerung von Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen angehören, dem neuen Besteuerungskonzept. Es handelt sich dabei um den Grundtatbestand, an welche auch im betrieblichen Bereich in vielerlei Hinsicht angeknüpft wird.

§ 30 Abs. 2 neue Fassung sieht insgesamt fünf Ausnahmen von der Besteuerung vor. Darunter unter anderem die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG), wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre ist nicht schädlich, wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist (Gruber/Vondrak, Immobilienbesteuerung neu – die Änderungen im EStG, Ecolex 2012, S 368ff).

Der Spekulationstatbestand des § 30 EStG wurde völlig neu gefasst und trägt nun den Titel „Private Grundstücksveräußerungen“. Tatbestandsbegründend ist die Veräußerung, das ist wie bisher die entgeltliche Übertragung.

Der Hauptwohnsitz bleibt befreit, wenn er entweder – wie bisher – seit der Anschaffung bis zur Veräußerung (durchgehend) bestanden hat und dieser Zeitraum mindestens zwei Jahre betragen hat. Für „**Altgrundstücke**“ wurde als zweiter Ausnahmetatbestand ein mindestens fünfjähriger, durchgehender (ununterbrochener) Hauptwohnsitz innerhalb der letzten zehn Jahre eingefügt. Diese Ergänzung war insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit eine unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung wäre. Zudem werden auch Härtefälle abgedeckt, z. B. wenn ein Ehepartner nach mehr als fünf Jahren Hauptwohnsitz aus der im gemeinsamen Eigentum stehenden Wohnung auszieht und die Wohnung erst später veräußert wird (Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563ff).

Voraussetzung für die Anwendung des § 30 ist die Übertragung eines Grundstückes (Eigentumswohnung) im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes.

Eine Veräußerung im abgabenrechtlichen Sinne wird dann anzunehmen sein, wenn der Veräußerer des einen Vertragspartners eine Anschaffung durch den anderen Vertragspartner gegenübersteht und schon der maßgeblichen Vereinbarung der übereinstimmende Wille der Vertragspartner zu entnehmen ist, dass als deren Folge der Gegenstand der Veräußerung dem Erwerber übergeben und ihm der freie Besitz bzw. das Eigentum daran verschafft werden soll (VwGH vom 17. 3. 1966, 112/66).

Eine Veräußerung ist jedes entgeltliche Rechtsgeschäft und bedingt wechselseitig eine Anschaffung auf Seiten des Übernehmers und eine Veräußerung auf Seiten des Übergebers. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Der Veräußerung beim Veräußerer entspricht die Anschaffung beim Erwerber (Bodis/Hammerl, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 58).

Die bisherige Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 wurde geändert und durch einen neuen Tatbestand erweitert.

Da Grundstücke künftig zeitlich unbefristet steuerverfassen sind, schien die bisherige Hauptwohnsitzbefreiung, die auf eine Begründung des Hauptwohnsitzes bereits bei der Anschaffung abstellte, für sich allein zu eng. Deshalb sind Eigenheime und Eigentumswohnungen auch dann befreit, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben (Hammerl/Mayr, Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW Heft 3, Seite 168 ff).

Der Begriff der „Eigentumswohnung“ ist im Gesetz nicht definiert. Nach den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 knüpft der Begriff der „Eigentumswohnung“ im Inland nach wie vor an das Wohnungseigentumsgesetz 2002 (§ 2 Abs. 2 WEG 2002) an. Die Definition der Eigentumswohnung knüpft an die zivilrechtlichen Vorschriften des WEG an, wonach Wohnungen Wohnungseigentumsobjekte (Wohnungseigentum taugliche Objekte) sind, an denen Wohnungseigentum begründet wurde (Urtz/Steckerbauer in Urtz (Hrsg), Immobiliensteuer update 2013, 71).

Durch die Anknüpfung des § 30 Abs. 2 Z 1 an den Begriff der Eigentumswohnung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b, stellt somit auch die Hauptwohnsitzbefreiung – nach wie vor – auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung nach § 2 Abs. 2 WEG 2002 im Inland (oder eines vergleichbaren Rechtsinstitutes im Ausland) ab.

Das Fehlen eines Verweises auf das WEG 2002 für inländische Wohnungen kann – unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung der betreffenden Bestimmungen und der Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 – nichts an der Interpretation des Begriffes der „Eigentumswohnung“ ändern. Eine Eigentumswohnung muss zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen (siehe Bodis/Hammerl, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 133; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2014, § 30 Rz 27).

Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit b nur dann vor, wenn das Gebäude im Eigentum oder Miteigentum des Errichters steht. Das außerbüchliche Eigentum muss zumindest übergegangen sein oder der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums abgeschlossen sein (VwGH vom 24. 6. 1999, 94/15/0213; vom 3. 3. 187, 87/14/00012).

Wenn das Eigentum am Grundstück ein Definitionsbestandteil des Eigenheimes und der Eigentumswohnung ist, hat dies naturgemäß auch für die Hauptwohnsitzbefreiung eine hohe Relevanz. Während beim Sonderausgabenabzug das Eigentum des Errichters relevant ist, stellt die Hauptwohnsitzbefreiung auf den Veräußerer ab, womit dessen Eigentum am veräußerten Grundstück (der Eigentumswohnung) grundsätzlich gegeben sein muss (Bodis/Hammerl, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 134).

In der Literatur wird die Ansicht vertreten – auf die die rechtsfreundliche Vertretung der Beschwerdeführerin verweist –, dass auch Zeiten, in denen der Veräußerer die Wohnung als Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter als Hauptwohnsitz nutzte, in die fünfjährige

Frist des § 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG 1988 einzurechnen sei, da eine durchgehende zivilrechtliche Eigentümereigenschaft nicht gefordert sei (siehe Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2014, § 30 Rz 32 und die dort angeführten Verweise).

Diese in der Literatur vertretene Ansicht wird von Kanduth-Kristen abgelehnt, da kein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 vorliegt, da die Eigentumswohnung während der Dauer der Nutzung als Hauptwohnsitz die Eigenschaft als solche – nach bislang herrschender Ansicht – nicht verlieren darf (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2014, § 30 Rz 32).

Die oben genannten Ausführungen belegen nach dem Verständnis des Bundesfinanzgerichtes, dass die zweite Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 „auf Grund der unbegrenzten Steuerhängigkeit“ von Grundstücken erforderlich war und deswegen eine Ergänzung zur bisherigen Hauptwohnsitzbefreiung nach „§ 30 EStG alt“ darstellen sollte. Eine solche Steuerhängigkeit betraf aber nur Grundstücke im wirtschaftlichen Eigentum des Veräußerers.

Somit erscheint es dem Bundesfinanzgericht sinnvoll, dass „Altgrundstücke“, die schon lange im Eigentum des Veräußerers gestanden haben, ebenfalls unter bestimmten, zur „Hauptwohnsitzbefreiung alt“ erleichterten Voraussetzungen befreit sein sollten.

Daraus ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die zweite Hauptwohnsitzbefreiung wirtschaftliches Eigentum des Veräußerers im Rahmen der zeitlichen Grenzen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 erfordert.

2) Besteuerung von Veräußerungen privater Immobilien (Eigentumswohnung)

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. 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012.

Ab der Veräußerung und damit der gleichzeitigen Anschaffung der Wohnung durch die Beschwerdeführerin als Eigentümerin – im gegenständlichen Verfahren war dies die Veräußerung der Wohnung durch das BS**** an die Beschwerdeführerin am 28. April bzw. 15. Mai 2014 und der gleichzeitigen Anschaffung der Eigentumswohnung durch die Beschwerdeführerin – 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 die Beschwerdeführerin als Eigentümerin, der von ihr erworbene Eigentumswohnung zu laufen.

Die Beschwerdeführerin muss im Falle der Veräußerung, wie im gegenständlichen Verfahren, die von ihr 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. 2 lit b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 zum Tragen kommen soll.

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 und der beiden PKW-Abstellplätze durch das BS**** an die Beschwerdeführerin am 28. April bzw. 15. Mai 2014 bedingt die gleichzeitige Anschaffung der Eigentumswohnung und der beiden PKW-Abstellplätze durch die Beschwerdeführerin.

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 Materialien zur Regierungsvorlage und der vorhin zitierten Kommentierungen zur Regierungsvorlage zu entnehmen, 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 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. drei Monaten liegt, wie im gegenständlichen Verfahren.

Nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes wollte der Gesetzgeber und entgegen der Ansicht der rechtsfreundlichen Vertretung, Zeiten in denen der Veräußerer die Wohnung, wie zum Beispiel auf Grund eines Bestandsvertrages oder eines Prekariums 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 abstellte.

Nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes sind daher Zeiten in denen die Beschwerdeführerin die Wohnung auf Grund eines mit dem Eigentümer der Wohnung abgeschlossenen Mietvertrages als Mieterin nutzte – 1. Juli 2004 bis April/Mai 2014 – nicht in 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 bzw. Mai 2014 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 die Beschwerdeführerin im Zeitraum Juli 2004 bis April/Mai 2014 nicht Eigentümerin sondern Mieterin der von ihr erst im April/Mai 2014 erworbenen Eigentumswohnung war, ist der Zeitraum indem die Beschwerdeführerin die Wohnung auf Grund des Mietvertrages nutzte, und entgegen der Rechtsansicht der rechtsfreundlichen Vertretung, 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.

Die Beschwerdeführerin war – nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes – ab Beginn der Nutzung der Wohnung durch die Einräumung einer Kaufoption auf die von ihr ab Juli 2004 gemieteten Wohnung auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin der gemieteten Wohnung und damit auch nicht diejenige der das von ihr 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).

Die Beschwerdeführerin konnte die von ihr vom BS**** gemietete Wohnung gebrauchen aber weder belasten noch veräußern, beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt bedurften der vorherigen ausdrücklichen Zustimmung der Vermieterin sowie eine Weitergabe des Mietobjektes ob gänzlich oder teilweise oder ob entgeltlich oder unentgeltlich war unzulässig, wodurch die Beschwerdeführerin nach Judikatur und Literatur auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr gemieteten Wohnung war, sondern das BS**** als zivilrechtlicher Eigentümer der Wohnung.

Die vom BS**** im Mietvertrag *wie folgt* eingeräumte Kaufoption – „*Festgestellt wird, dass aufgrund der geleisteten Finanzierungsbeiträge dem Mieter eine Kaufoption gemäß § 15 c WGG zusteht*“ – verschaffte der Beschwerdeführerin auch nicht die Rechtsstellung einer Wohnungseigentumswerberin, da diese Rechtsstellung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (s. OGH vom 24. 2. 2004, 5Ob26/04s) nur demjenigen zukommt, dem die Einräumung von Wohnungseigentum vertraglich zugesichert wurde. Es gab zwischen dem BS**** und der Beschwerdeführerin keine bindende Verpflichtung, die vorgesehen hätte, dass der Beschwerdeführerin einerseits Wohnungseigentum zu verschaffen gewesen wäre und andererseits die von der Beschwerdeführerin zu erbringende Gegenleistung für die Übertragung der gemieteten Wohnung in das Eigentum der Beschwerdeführerin. Eine der Beschwerdeführerin eingeräumte Option auf den Kauf der Wohnung reicht aber nicht aus der Beschwerdeführerin die Rechtsstellung einer Wohnungseigentumswerberin zu verschaffen.

Für sogenannte „Mietkaufmodelle“, bei denen in der Regel erst ab zehn Jahren Wohnungseigentum begründet wird bzw. werden kann, beginnt nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes die Frist für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1, lit b EStG 1988 (innerhalb der letzten zehn Jahre davon fünf Jahre vor der Veräußerung durchgehend den Hauptwohnsitz in der veräußerten Eigentumswohnung) erst ab Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages und erfolgter Pazifizierung zu laufen und nicht bereits ab Nutzung der Wohnung auf Grund eines Mietvertrages in dem eine Kaufoption eingeräumt wurde, wie die vorhin angeführte Feststellung, dass auf Grund der geleisteten Finanzierungsbeiträge dem Mieter eine Kaufoption zustehe.

Die Beschwerdeführerin war – nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes – daher weder wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr gemieteten Wohnung noch hatte sie die Rechtsstellung einer Wohnungseigentumswerberin, wodurch nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes 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 nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes daher – entgegen der Ansicht der rechtsfreundlichen

Vertretung – nicht anzuwenden, da zwischen der entgeltlichen Anschaffung und der Veräußerung der Eigentumswohnung nur ein Zeitraum von ca. drei Monaten liegt und nicht ein zehn bzw. fünfjähriger durchgehender Zeitraum in denen die veräußerte Wohnung der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Wohnung als Hauptwohnsitz gedient hat.

Die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht entspricht nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes der geltenden Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 und ist daher nicht „objektiv rechtswidrig“, sondern beruht auf einer richtigen Rechtsauffassung, wie in den Punkten 1) und 2) dieses Erkenntnisses dargelegt.

Es war daher nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes keine Festsetzung der Immobilienertragsteuer durch Erlassung eines Abrechnungsbescheides in Anwendung des § 201 BAO vorzunehmen.

3) Keine verfassungsrechtliche Bedenken

Der Senat des Bundesfinanzgerichtes teilt nicht die Ansicht der rechtsfreundlichen Vertretung, dass die *Differenzierung zwischen unentgeltlichem Erwerb (Erbchaft, Schenkung) einerseits und entgeltlicher Anschaffung (Mietkauf) andererseits auch zu einer Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte führt*, sowie durch diese *Ungleichbehandlung ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG)* vorliegen könnte, weil *keine Rechtfertigungsgründe ersichtlich* seien.

Der Gleichheitssatz setzt dem Gesetzgeber insofern inhaltliche Schranken, als er ihm verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es jedoch dem Gesetzgeber von Verfassungswegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verfolgen (vgl. VfSlg 17.807/2006 mwN). Dabei ist unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht deren "Zweckmäßigkeit" zu verstehen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nur entgegentreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind (zB VfSlg 17.315/2004 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes entspricht ein Gesetz dann nicht dem Gleichheitssatz, wenn die in Betracht kommende Regelung sachlich nicht gerechtfertigt ist. Art 7 Abs1 B-VG verbietet nur, unsachliche, also durch tatsächliche Unterschiede nicht begründete Differenzierungen (VfSlg. 2088/1951, 3754/1960, 4140/1962, 4392/1963, 10.492/1985, 13.743/1994, 14.960/1997). Der Gleichheitsgrundsatz verpflichtet den Gesetzgeber daher, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen (VfSlg. 2956/1956, 5727/1968) und wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich durch entsprechende rechtliche Regelungen zu berücksichtigen (VfSlg. 8217/1977, 8806/1980). Deshalb sind nur solche unterschiedliche Regelungen wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig, die nicht durch entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen begründet sind (VfSlg. 7947/1976,

8600/1979). Dabei ist unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht deren "Zweckmäßigkeit" zu verstehen (VfSlg. 4711/1964).

Unterschiedliche Rechtsfolgen müssen ihre jeweilige sachliche Rechtfertigung aus Unterschieden im Tatsächlichen oder im Rechtlichen finden (VfSlg 17.315/2004).

Differenzierungen können allerdings ihre Rechtfertigung nicht nur durch Unterschiede im Tatsächlichen, sondern auch durch „externe Zwecke“ beziehen, die mit den Eigenschaften der Vergleichsgruppen nichts zu tun haben (Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, 213). Ob eine Differenzierung gleichheitskonform ist und dem Sachlichkeitsgebot entspricht, ist im Wesentlichen vom Gegenstand einer Regelung abhängig. Die Ungleichheit muss in Bezug auf die jeweilige Regelung wesentlich sein und ist demgemäß in hohem Maße kontextrelativ (Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, 216 mwN; VfSlg 8279/1978.).

Für die sachliche Rechtfertigung einer Regelung und das relevante Gleichheitspaar spielen daher die Ziele, die der Gesetzgeber mit einer Regelung verfolgt und auch die Mittel, die er dafür einsetzt, eine ausschlaggebende Rolle (Stoll, ÖStZ 1989, 191; Gassner, Gleichheitssatz, 4; Häfelin/Haller, Bundesstaatsrecht Rz. 754).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verfolgen. (Vgl. VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002, 17.807/2006.) Ob eine Regelung zweckmäßig ist oder gar, ob mit ihr der optimale Weg zur Zielerreichung beschritten wird, sind keine Fragen, die vom Verfassungsgerichtshof unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes zu beurteilen sind (Vgl. VfSlg 11.369/1987, 14.301/1995, 15.031/1997, 17.315/2004).

Eine Grenze für den Gesetzgeber sieht der Verfassungsgerichtshof aber dann, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind. (Vgl. VfSlg 16.740/2002.) Liegen derartige unzulässige Ziele nicht vor, dann kann sich gerade aus dem Zweck ergeben, dass zwischen Personen wesentliche Unterschiede bestehen: Wesentlich ist, was zur Zielerreichung beiträgt oder diese verhindert; unwesentlich, was sich auf das Ziel nicht auswirkt (Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, 224).

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die private Veräußerung von Grundstücken generell – und unabhängig von der bisherigen Spekulationsfrist – steuerpflichtig und damit die durch die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken sehr oft eingetretenen beträchtlichen Wertsteigerungen – im gegenständlichen Verfahren sind dies ca. 94.000,00 € innerhalb von ca. drei Monaten – der Besteuerung unterzogen.

Damit hat der Gesetzgeber einerseits eine gleichmäßige Ertragsbesteuerung von Immobilien (Grundstücken) im Betriebs- und Privatvermögen bei allen Steuerpflichtigen geschaffen sowie andererseits durch den auf die Wertsteigerung anzuwendenden Steuersatz (in der Regel linear 25 % nach § 30a EStG) und in der Einhebungsform (in der Regel 25 % Immobilienertragsteuer nach Maßgabe des Zuflusses des Veräußerungserlöses, einzubehalten und abzuführen durch Notare oder Rechtsanwälte, die die Grunderwerbsteuer erklären und einbehalten) werden Immobilien im Betriebs- und

Privatvermögen in der Regel gleich behandelt. Eine gleichmäßige Ertragsbesteuerung von Immobilien (Grundstücken) im Betriebs- und Privatvermögen bei allen Steuerpflichtigen ist ein großer Fortschritt und entspricht nach der Literatur dem Gleichheitssatz (Beiser, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Lichte des Gleichheitssatzes, SWK 2012, Heft 18, Seite 826).

Bei einem unentgeltlichen Erwerb einer Wohnung (Erbschaft oder Schenkung) liegt keine Anschaffung vor und so wird, wie bei den Kapitaleinkünften, bei einer Veräußerung durch den Erben bzw. den Beschenkten einerseits auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers und auf dessen Anschaffungskosten, die bei einem Bestandsverhältnis nicht gegeben sind, und damit auf eine Anschaffung der Wohnung durch den Rechtsvorgänger abgestellt.

Andererseits muss nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes der Rechtsnachfolger in der unentgeltlich erworbenen Wohnung innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung durchgehend fünf Jahre ab dem unentgeltlichen Erwerb als Eigentümer seinen Hauptwohnsitz gehabt haben, und damit die Voraussetzungen für die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2. Z 1 lit b EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 selbst erfüllen damit die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden ist.

Nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes ist die Differenzierung zwischen unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) einerseits und entgeltlicher Anschaffung im Rahmen eines sogenannten Mietkaufes der gemieteten Wohnung nach zehn Jahren andererseits auch dadurch gerechtfertigt und mit dem Gleichheitssatz vereinbar, dass bei einem unentgeltlichen Erwerb der Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich in die Rechte des Rechtsvorgängers eintritt und daher auf der anderen Seite auch in dessen Verpflichtungen eintritt, was beim Eingehen eines Mietverhältnisses nicht zutrifft.

Es sind daher nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes mit dem Gleichheitssatz vereinbare Rechtfertigungsgründe gegeben, die eine differenzierte Regelung zwischen dem unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) einer Eigentumswohnung durch das Abstellen auf eine Anschaffung und die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers und dem sogenannten „Mietkauf“ bei dem die Wohnung über einen längeren Zeitraum (in der Regel zehn Jahre) gemietet wird und das Wohnungseigentum erst durch den Kauf der bis dahin gemieteten Wohnung erfolgt und damit eine Anschaffung und Anschaffungskosten vorliegen, rechtfertigen.

Nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichtes entspricht die Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 dem Gleichheitssatz.

Die gegenständliche Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Rückerstattung der Einkommensteuer (Immobilienvertragssteuer) 2014 sowie des Antrages auf Festsetzung der Immobilienvertragssteuer durch Erlassung eines Abrechnungsbescheides war daher abzuweisen.

E) 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.

Der Lösung dieser Rechtsfrage, kommt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – unabhängig davon, dass nach Ansicht der rechtsfreundlichen Vertretung in der gesetzlichen Regelung eine steuerliche Ungleichbehandlung zwischen einem unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) einerseits und einer entgeltlicher Anschaffung (Mietkauf) andererseits ein Ungleichbehandlung vorliegt, und dies als einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) erachtet und daher eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof einbringen will – grundsätzliche Bedeutung zu und somit einer Revision zulässig ist.

Es besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher ein (abstraktes) Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechtes dieser Rechtsfrage, die klärungsbedürftig ist und daher im zu erwartenden Revisionsverfahren geklärt werden kann.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch deshalb zulässig, weil bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 30 Abs. 2 Z 1, lit b EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 vorliegt.

Salzburg-Aigen, am 22. April 2015