

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B gegen den Bescheid des Finanzamt C vom 10.12.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10. Dezember 2013 wurde der Bf (Beschwerdeführerin) Steuer für Einkünfte aus einer Grundstücksveräußerung (Immobilienvertragsteuer) in Höhe von 3.650 € vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2012 sei die Eigentumswohnung D (EZ 111 , KG 222 ) veräußert worden. Private Grundstücksveräußerungen nach dem 31.03.2012 seien immobilienvertragsteuerpflichtig. Die Immobilienvertragsteuer sei aufgrund der vorliegenden Unterlagen festgesetzt worden, weil auf ein Ersuchen um Ergänzung nicht reagiert worden sei.

Die Steuer sei wie folgt berechnet worden:

Verkaufspreis =	€ 140.000.-
Anschaffungskosten =	€ 120.000.- (€ 130.000.- minus € 10.000.- Inventar)
Ansch. Nebenkosten =	€ 5.400.-
Bemessungsgrundlage =	€ 14.600.-
davon 25% Immo-ESt=	€ 3.650.-

Gegen den genannten Bescheid wurde Eingabe vom 7. Jänner 2014 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 seien die Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen, wenn einem Veräußerer die Wohnung ab Anschaffung bis zur Veräußerung für zumindest zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient habe. Die gegenständliche Wohnung sei von der Bf über vier Jahre als Hauptwohnsitz genutzt worden. Die gegenständliche Veräußerung falle daher unter die Befreiungsbestimmung.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 13. Februar 2014 wurde ausgeführt die Befreiungsbestimmung setze voraus, dass die Eigentumswohnung durchgehend von der Anschaffung bis zur Veräußerung unterunterbrochen zumindest für zwei Jahre Hauptwohnsitz gewesen sei und der Hauptwohnsitz maximal bis zu einem Jahr vor oder nach der Veräußerung aufgegeben worden sei. Im Beschwerdefall sei der Hauptwohnsitz 14 Monate vor dem Verkauf aufgegeben worden, die Wohnung sei zum Zeitpunkt des Verkaufs überdies vermietet worden. Die beantragte Befreiung stehe daher nicht zu.

Im rechtszeitig gestellten Vorlageantrag vom 8. März 2014 wurde eingewendet, selbst im Formular des BMF sei zur Befreiungsbestimmung nur angeführt, Hauptwohnsitz (ab Anschaffung mindestens zwei Jahre durchgehend). Weder dem Gesetz noch dem Formular seien die in der Beschwerdeentscheidung angeführten weiteren Voraussetzungen zu entnehmen. Diese Einschränkung finde sich in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6641, Rz 6643). Es sei evident, dass eine solche für den "Normalbürger" geltende Bestimmung nicht in den EStR geregelt werden könne, da er dadurch eine richtige Vorgangsweise nicht wählen könne. Wäre die Bf informiert gewesen, wäre es für sie ein leichtes gewesen die Veräußerung richtlinienkonform durchzuführen.

## II.) Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 8. Juni 2007 hat die Bf 234/567 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 111 GB 222 I. und den damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 bestehend aus Wohnzimmer mit Küche, Schlafzimmer, Bad/WC, Vorraum, Windfang mit ca. 53,73m<sup>2</sup> erworben. Der Kaufpreis betrug 130.000 €, wovon 10.000 € auf das Inventar entfielen.

Mit Kaufvertrag vom 20. Juli 2012 hat die Bf oben angeführte Wohnung an J veräußert. Der Kaufpreis betrug 140.000 €.

Die vertragsgegenständliche Liegenschaft befindet sich in I1, K. Die Bf war in I1 K, Top 3, vom 3. Juli 2007 bis 2. Mai 2011 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Danach ist die Bf nach L verzogen.

Ein Hauptwohnsitz in I1, K, ist während des Zeitraums von 3. Juli 2007 bis 2. Mai 2011 vorgelegen.

Der Sachverhalt ist unbestritten.

## III.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF StabG (Stabilitätsgesetz) 2012, BGBl I 22, sind private Grundstücksveräußerungen 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 Veräußerers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

§ 30 EStG wurde durch das Stabilitätsgesetz 2012 neu gefasst. Entgegen dem bisherigen Grundsatz, dass die Veräußerungen von privaten Liegenschaften nach Ablauf der zehn- oder fünfzehnjährigen Spekulationsfrist steuerfrei ist, kommt es durch das Stabilitätsgesetz 2012 zu einer generellen Steuerpflicht von Immobilien. Das Stabilitätsgesetz 2012 findet auf Veräußerungen von Grundstücken nach dem 31.03.2012 Anwendung (§ 124b Z 215 EStG).

Maßgeblicher Zeitpunkt der Veräußerung und somit der Anschaffung ist der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes (vgl. Jakom, Kanduth-Kristen, 2013, § 30 Rz 19, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 30 Rz 59).

2.) Als Einkünfte ist (grundsätzlich) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 30 Abs. 3 EStG 1988).

3.) Soweit Grundstücke am 31.12.2012 nicht steuerverfange waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten (§ 30 Abs. 4 EStG 1988).

4.) Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen einen besonderen Steuersatz von 25 % und werden nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte und in das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 einbezogen (§ 30a EStG 1988).

5.) Das Stabilitätsgesetz 2012 unterscheidet sohin zwischen Altvermögen und Neuvermögen. Als Altvermögen gelten Grundstücke, die am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfange im Sinne der Spekulationsfrist des § 30 EStG aF waren. Dazu gehören Grundstücke, bei denen an diesem Tag die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war und eine steuerfreie Veräußerung an diesem Tag möglich gewesen wäre. Als Neuvermögen gelten Grundstücke, die am 31. März 2012 nach den Spekulationsfristen des § 30 EStG aF steuerverfange waren.

Bei Altvermögen sieht § 30 Abs. 4 ESt 1988 idF StabG 2012 vor, dass die Anschaffungskosten mit 86 % des Veräußerungserlöses angenommen werden. Der Veräußerungsgewinn beträgt somit 14 % des Veräußerungserlöses. Dies bedeutet eine effektive Steuerbelastung von 3,5 %.

Bei Neuvermögen wird hingegen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten grundsätzlich mit 25 % besteuert (vgl. Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung, S. 17 ff).

6.) Von der Besteuerung sind ausgenommen, die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit.b.), wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988).

6.1.) Schon nach der Rechtslage bis zum Stabilitätsgesetz 2012 war nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 aF die Veräußerung des Hauptwohnsitzes unter gewissen Voraussetzungen nicht als Spekulationsgeschäft erfasst. Bei der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 EStG 1988 aF musste der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des (bewohnbaren) Eigenheims begründet werden. Die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz musste nach der Anschaffung zwischen dem Bezug des Eigenheims/der Eigentumswohnung und der Veräußerung zwei Jahre betragen. Die Wohnung musste dem Steuerpflichtigen unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung noch immer als Hauptwohnsitz dienen (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2012, § 30 Rz 29 ff).

6.2.) Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss nach der Hauptwohnsitzbefreiung nach dem Stabilitätsgesetz 2012 "mindestens zwei Jahre durchgehend" als Hauptwohnsitz gedient haben, wobei kurzfristige Aufenthalte an anderen Wohnsitzen keine Unterbrechung der Nutzungsfrist bewirken.

Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss "bis zur Veräußerung" als Hauptwohnsitz gedient haben, womit eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor der Veräußerung der Hauptwohnsitzbefreiung entgegensteht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs muss die Nutzung als Hauptwohnsitz bis unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls bis vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung noch immer bestehen (vgl. Bodis/Hammerl in Doarlt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 17, § 30 Rz 160 ff, VwGH 24.1.2007, Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2013, § 30 Rz 29 ff).

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.

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 erkennt insoweit die Rechtslage.

Da die Bf ihren Hauptwohnsitz in I1, K, im Mai 2011 aufgegeben hat, kann von einer durchgehenden (mindestens zweijährigen) Hauptwohnsitznutzung von der Anschaffung bis zur Veräußerung nicht gesprochen werden. Die Befreiungsbestimmung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 kommt daher nicht zum Tragen.

6.3.) § 30 EStG Stabilitätsgesetz 2012 enthält noch eine weitere Tatbestandsvariante der Hauptwohnsitzbefreiung. Diese kommt dann zur Anwendung, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) dem Veräußerer, innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988).

Das Gesetz sieht eine zehnjährige Beobachtungsfrist vor, deren Ende der Veräußerungszeitpunkt ist, und eine fünfjährige durchgehende Nutzung vor. Wann diese Nutzung während der Beobachtungsfrist tatsächlich stattgefunden hat, ist nicht von Bedeutung.

Die Bf erfüllt aber auch diesen Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung nicht. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV.) Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 11. Dezember 2014