

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache BF, Straße, Ort gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11.03.2014, betreffend die Einkommensteuer 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der Bescheid vom 11. März 2014 betreffend die Einkommensteuer 2012 sowie der Bescheid vom 17. März 2014 betreffend die Einkommensteuer 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit Ergänzungersuchen zur Einkommensteuerveranlagung 2012 vom 8. Oktober 2013 übermittelte das FA der BF eine Abgabenerklärung betreffend die Besteuerung einer Grundstücksveräußerung.

Die BF sandte die ausgefüllte Erklärung datiert mit 05. November 2013 zurück und führte darin aus, dass sich die veräußerte Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum mit ihrem Ehegatten befunden habe. Der Kaufvertrag sei mit Datum 4. Juli 2012 erstellt worden. Die veräußerte Liegenschaft sei seit der Anschaffung für mehr als 2 Jahre der Hauptwohnsitz gewesen. Die Liegenschaft habe sich im Privatvermögen befunden.

In dem in den Verwaltungsakten erliegenden Kaufvertrag vom 4. Juli 2012 war unter Punkt II. KAUFPREIS angeführt, dass ein Betrag von € 200.000,00 binnen drei Wochen nach Vertragsunterzeichnung und der restliche Kaufpreis von € 470.000,00 binnen zwölf Monaten nach Vertragsunterzeichnung zur Bezahlung fällig sei.

Unter Punkt IV. ÜBERGABE wurde angeführt, dass die Übergabe des Kaufgegenstandes – vollständige Kaufpreiszahlung vorausgesetzt – spätestens mit 31. Dezember 2013 erfolgen werde.

Aus einer ebenfalls in den Akten erliegenden ZMR Abfrage war ersichtlich, dass die BF an der Adresse der mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2012 veräußerten Liegenschaft durchgehend von 14. Juli 2000 bis 9. Jänner 2014 mit Hauptwohnsitz gemeldet war. In der Folge war die BF mit Hauptwohnsitz an einer neuen Adresse gemeldet.

Das FA erließ in der Folge mit Datum 11. März 2014 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013, in denen die auf die BF entfallenden Anteile der Kaufpreiszahlungen in den Jahren 2012 und 2013 dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen in Höhe von 25% unterworfen wurden.

Begründet wurde dies in beiden Fällen damit, dass es sich bei dem veräußerten Grundstück um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF. BGBl. 22/2012 handle, und die Einkünfte pauschal mit 14% der zugeflossenen Veräußerungserlöse angesetzt worden seien.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist Beschwerde und beantragte die Immobilienertragssteuer nicht festzusetzen, da die BF im Kaufvertrag vereinbart habe, die Liegenschaft bis zum 31. Dezember 2013 zu übergeben. Sie habe zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages und dem Auszug auch keinen Mietvertrag mit dem Käufer abgeschlossen.

Sinn der Hauptwohnsitzbefreiung sei, dass durch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes der Veräußerungserlös ungeschmälert für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehe, wenn sie diesen nach Fertigstellung beziehe.

Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses seien auch die Richtlinien der Finanzverwaltung, die eine Toleranzfrist von einem Jahr zwischen Verpflichtungsgeschäft und der Aufgabe des Hauptwohnsitzes statuierten, noch nicht in Kraft gewesen. Die BF habe daher in gutem Glauben von der Hauptwohnsitzbefreiung ausgehen können.

In eventu beantragte die BF für das Jahr 2012 die Besteuerung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung zum Normalsteuersatz unter Geltendmachung von Sonderausgaben.

Das FA erließ in weiterer Folge eine Beschwerdevorentscheidung, in der der Beschwerde für das Jahr 2012 teilweise stattgegeben wurde und die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung unter Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben zum Normalsteuersatz versteuert wurden.

Der Beschwerdeantrag auf Berücksichtigung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a) EStG 1988 idF. BGBl. 22/2012 wurde in beiden Jahren abgewiesen. Diese Befreiung komme nur zur Anwendung wenn der Hauptwohnsitz im veräußerten Gebäude tatsächlich aufgegeben werde. Die Aufgabe des Wohnsitzes müsse zudem im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehen und in einem angemessenen Zeitraum nach Abschluss des Kaufvertrages über die Veräußerung stehen. Dabei habe die Beurteilung der Angemessenheit in ähnlicher Weise zu erfolgen, wie bei der Frist zwischen Anschaffung und tatsächlichem Bezug für die Ermittlung von Spekulationseinkünften.

Dabei sei ursprünglich entsprechend der früheren Verwaltungspraxis eine Frist von sechs Monaten nach der Veräußerung angedacht worden, nach den aktuellen EStR 2000 werde nunmehr auch für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine Frist von einem Jahr vorgesehen. Da die BF den Vertrag vor dieser Änderung der EStR abgeschlossen habe, sei noch eine Frist von sechs Monaten nach der Veräußerung anzunehmen. Ein Auszug rund 1 ½ Jahre nach der Veräußerung stelle jedenfalls keinen angemessenen Zeitraum dar.

Nach dieser Beschwerdevorentscheidung beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und führte ergänzend zur Beschwerde aus, dass die angeführte frühere Verwaltungspraxis die Beurteilung von Spekulationseinkünften und nicht die Immobilienertragsbesteuerung betreffe. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass die Errichtung des neuen Wohnsitzes so rasch wie nur möglich durchgeführt worden sei.

Zur Klärung des Sachverhaltes erfolgte am 6. Oktober 2014 ein Erörterungstermin vor dem BFG, bei dem die BF den Ablauf der Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Doppelhaushälfte und den Erwerb des neuen Grundstückes sowie den Ablauf und die eingetretenen Verzögerungen bei der Errichtung des neuen Wohnsitzes detailliert beschrieb und mit Beweismitteln unterlegte.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt den im Folgenden angeführten, von den Parteien des Verfahrens unbestrittenen Sachverhalt seiner Entscheidung zugrunde:

Die BF hat gemeinsam mit ihrem Ehegatten im Februar 2012 ein Grundstück mit einem alten Haus erworben. Geplant war, das Altgebäude abzureißen und ein neues Haus auf diesem Grundstück zu errichten, in dem der neue Hauptwohnsitz der Familie begründet werden sollte.

Rund drei Monate nach dem Erwerb des Grundstückes begannen die Ehegatten die im gemeinsamen Eigentum stehende verfahrensgegenständliche Doppelhaushälfte, die seit 13 Jahren als Hauptwohnsitz der Familie diente, zum Verkauf anzubieten.

Binnen kurzer Frist meldeten sich Interessenten, die nicht nur die Doppelhaushälfte erwerben wollten, sondern auch bereit waren der BF und ihrem Ehegatten eine längere Frist bis zur Übergabe zu zugestehen.

Zu diesem Zeitpunkt war das neu zu errichtende Haus noch nicht in Bau, die Pläne waren damals noch nicht fertig.

Die BF und ihr Ehegatte planten damals im Sommer 2013 in das neu zu errichtende Gebäude zu übersiedeln. In dem schließlich Anfang Juli 2012 abgeschlossenen Kaufvertrag, wurde jedoch eine längere Frist für den letztmöglichen Zeitpunkt der Übergabe (31. Dezember 2013) ausbedungen. Die BF und ihr Ehegatte wollten Zeitreserven für den Fall einplanen, dass eine Verzögerung bei der Errichtung des Neubaus erfolgen sollte. Dies wurde von den Käufern akzeptiert.

Unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrages im Juli 2012 wurden die Pläne für das neu zu errichtende Haus eingereicht. Diese Baugenehmigung wurde aufgrund von Verzögerungen, die sich aus Einsprüchen der Nachbarn gegen die Bauführung ergeben hatten, erst im November 2012 erteilt. Der Baubeginn erfolgte noch im Dezember 2012 mit dem Abriss des Altgebäudes. Durch die verzögerte Erteilung der Baugenehmigung und den daraus resultierenden verzögerten Baubeginn kam es in der Folge auch zu einer Verzögerung in der Fertigstellung des neuen Hauses, die ursprünglich für Sommer 2013 geplant war. Die Bauvollendungsanzeige wurde am 23. Dezember 2013 erstellt. Daher mussten die BF und ihr Ehegatte die vereinbarte Frist für die Übergabe des Altgebäudes zur Gänze ausnutzen. Die Schlüsselübergabe für die veräußerte Doppelhaushälfte erfolgte am letzten Tag der Frist und zwar am 31.12.2013 um 14.00 Uhr.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem in den Akten erliegenden Kaufvertrag vom 4. Juli 2012, aus den Aussagen der BF beim Erörterungstermin am 6. Oktober 2014 sowie aus den bei diesem Termin vorgelegten weiteren Unterlagen nämlich dem Kaufvertrag über die im Februar 2012 neu erworbene Liegenschaft, dem Einreichplan für das neu zu errichtende Gebäude vom 5. Juli 2012, dem Bescheid über die Baubewilligung des Magistrates der Stadt Salzburg vom 15.11.2012, der Baubeginnanzeige vom 10.12.2012 sowie der Bauvollendungsanzeige vom 23.12.2013, die vom FA nicht in Frage gestellt wurden.

In rechtlicher Hinsicht ist zu dem gegenständlichen Sachverhalt Folgendes auszuführen:

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBI. Nr. 22/2012 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) ...

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

Gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG ist bei Grundstücken, soweit diese am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen:

Gemäß § 124 Z 215 EStG tritt ... § 30 ..., idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und ist erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Im gegenständlichen Verfahren ist unbestritten, dass die verfahrensgegenständliche Grundstücksveräußerung nach dem 31. März 2012 erfolgte und dass es sich um ein

Grundstück handelte, das der BF und ihrem Ehegatten ab der Anschaffung für mehr als zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat.

Es wurde vom FA auch nicht beanstandet, dass die Anschaffung des Grundstückes für den neuen Hauptwohnsitz vor der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes erfolgte und erst dann eine Herstellung des neuen Hauses erfolgte. Auch das BFG ist der Ansicht, dass die **Anschaffung** eines neuen Hauptwohnsitzes keine Voraussetzung für die Anwendung der Befreiung ist. Dabei folgt das BFG Kommentarmerkungen zur Immobilienertragsbesteuerung (z.B. Jakom/Kanduth Kristen EStG 2013 § 30 Rz 34, Bodis Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz. 152)

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Aufgabe des Hauptwohnsitzes in einer angemessenen Frist nach der Veräußerung erfolgt ist.

Das FA interpretiert unter Bezugnahme auf die EStR 2000 die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a) EStG so, dass die Aufgabe des Hauptwohnsitzes, die für die Inanspruchnahme dieser Befreiung erforderlich ist, zeitnahe zur Veräußerung erfolgen müsse. Dabei dürften nach Sicht des FA die in den EStR 2000 genannten Zeitgrenzen (sechs Monate bzw. ein Jahr) keinesfalls überschritten werden.

Dem folgend erblickt das FA in der Übergabe der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft rund 1 ½ Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages einen Verstoß gegen diese im § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a) EStG geregelte Steuerbefreiung. Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes sei nicht in einem angemessenen Zeitraum nach der Veräußerung der Liegenschaft erfolgt.

Diesem Abstellen auf einen bestimmten, nicht verlängerbaren Zeitraum zur Beurteilung einer angemessenen Frist zwischen der Veräußerung des alten Wohnsitzes und dessen tatsächlicher Aufgabe im Einzelfall kann sich das BFG nicht anschließen.

Unabhängig davon, dass eine Bindung des BFG an Erlässe oder Richtlinien des BMF nicht gegeben ist, verkennt das FA mit dem in diesem Verfahren vertretenen Standpunkt nach dem Verständnis des BFG auch den Sinn des Gesetzes.

Zwar stellt der Gesetzestext nur auf die Veräußerung der Liegenschaft und die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ab. Bereits die erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 30 EStG nach den Bestimmungen des BGBl. Nr. 22/2012 führen deutlich an, dass der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung jener ist, dass der Erlös aus der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll. Dieser Begriff der Schaffung eines neuen Wohnsitzes ist nach dem Verständnis des BFG weiter als die Anschaffung eines Wohnsitzes (siehe Jakom/Kanduth Kristen EStG 2013 § 30 Rz 34, Bodis Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz. 152) und umfasst nach dem Verständnis des BFG auch die Errichtung eines Gebäudes als neuem Wohnsitz.

Wenn die Schaffung eines Hauptwohnsitzes nicht nur im Kauf einer neuen bereits bewohnbaren Liegenschaft bestehen kann, sondern auch die Errichtung eines neuen

Wohnobjektes umfasst, dann kann ein zeitliches Auseinanderfallen zwischen der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes und dem Bezug des neuen Hauptwohnsitzes im Einzelfall eine notwendige Folge der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes sein.

Das BFG geht davon aus, dass der Gesetzgeber für den Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung vor allem einen inhaltlichen Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des alten Hauptwohnsitzes herstellen wollte.

Dabei kann der Zeitraum zwischen der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes und dem Bezug des neuen Hauptwohnsitzes aber entgegen der Ansicht des FA keine absolute Bedeutung haben, vielmehr hängt es vom jeweils zu beurteilenden Sachverhalt ab, ob diese Befreiung zusteht.

Die Zeitpunkte des Verkaufs des alten Hauptwohnsitzes und der Begründung des neuen Hauptwohnsitzes bzw. die dazwischen vergangene Zeit sind nach dem Verständnis des BFG nur ein erstes Indiz bei einer derartigen Überprüfung dieses inhaltlichen Zusammenhangs.

Soweit aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich, ist zu dieser Problemstellung im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung noch keine höchstgerichtliche Judikatur ergangen.

Kommentarmerlebnisse zu dieser Bestimmung stellen für die Frage der angemessenen Frist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes zum Teil die Fristen der EStR dar und verweisen als weitere Voraussetzung darauf, dass für diese Toleranzfrist eine Vereinbarung bei der Veräußerung erforderlich sei, wann der Hauptwohnsitz aufgegeben werde (Jakom/Kanduth Kristen EStG 2013 § 30 Rz 34). Bodis/Hammerl führen in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz. 153 unter Verweis auf Steckenbauer/Urtz in Urtz Immobiliensteuer² 84f aus, dass dem Gesetz eine konkrete Frist nicht zu entnehmen ist und eine angemessene Frist unter Berücksichtigung des konkreten Sachverhaltes zur Verfügung stehe.

Zu welch widersinnigem Ergebnis ein Abstellen auf eine bestimmte, nicht verlängerbare Frist führen würde, wird gerade im gegenständlichen Fall deutlich, in dem eine Bauführung ohne Verzögerung wohl "fristgerecht" gewesen wäre und auch nach Ansicht des FA den Anspruch auf die Hauptwohnsitzbefreiung vermittelt hätte.

Wenn aber die Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes geplant war, der Erwerb des Grundstücks dafür bereits vor der Veräußerung des alten Hauptwohnsitzes erfolgt ist, in weiterer Folge nach Maßgabe der finanziellen und rechtlichen Möglichkeiten die Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes nachdrücklich betrieben wurde und es nur aufgrund von Verzögerungen, die die BF nicht zu vertreten hat, nicht gelungen ist binnen einem Jahr nach Abschluss des Kaufvertrages den neuen Hauptwohnsitz zu errichten und für derartige Verzögerungen bereits im Kaufvertrag Vorsorge getroffen wurde, wäre nach Sicht des FA kein Anspruch auf die Befreiung gegeben.

Bei diesem Sachverhalt kann das BFG keine Handlungen der BF erblicken, die für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung schädlich wären. Der inhaltliche Zusammenhang zwischen der Veräußerung des alten Wohnsitzes und Schaffung des neuen Wohnsitzes ist mehr als deutlich. Nur aufgrund der Umstände des Einzelfalles war die Frist in diesem Fall aber länger, das BFG erachtet diese Frist aber trotzdem als angemessen.

Wesentlich für die Beurteilung, ob Veräußerung des alten Wohnsitzes und die Begründung des neuen Wohnsitzes in angemessener Zeit erfolgt ist, sind nach dem Verständnis des BFG somit mit Steckenbauer/Urtz in Urtz Immobiliensteuer² 84f die im Zeitablauf gesetzten Schritte des Veräußerers zwischen der Veräußerung des alten und dem Bezug des neuen Hauptwohnsitzes. Mit diesen kann dargelegt werden, dass trotz des zeitlichen Auseinanderklaffens zwischen Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes geplant ist, dass der alte Hauptwohnsitz aufgegeben wurde um einen neuen Hauptwohnsitz zu schaffen.

Das FA zieht in seiner Entscheidung auch Parallelen zur Hauptwohnsitzbefreiung im Rahmen der Ermittlung von Spekulationseinkünften vor dem Stabilitätsgesetz 2012 (dem "rechtzeitigen" Bezug einer Immobilie). Auch daraus lässt sich nach dem Verständnis des BFG nichts für die Argumentation des FA gewinnen. Vielmehr stützt nach dem Verständnis des BFG ein Erkenntnis des VwGH das noch zur Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z. 1 EStG im Rahmen der Besteuerung von Spekulationseinkünften in der Fassung vor dem Stabilitätsgesetz ergangen ist, die Sicht, dass eine angemessene Frist nicht an absoluten zeitlichen Vorgaben festgemacht werden kann. Die Ausführungen im Erkenntnis vom 21. Oktober 2003 (ZI.98/14/0047) wonach die Nutzung einer Wohnung als Hauptwohnsitz für mehr als zwei Jahre "seit der Anschaffung" darauf abstelle, ab wann ein Eigenheim bewohnbar sei und dem Gesetz keine starre Regel entnommen werden könne, welcher Zeitraum als angemessen zur Instandsetzung eines unbewohnbaren Eigenheimes anzusehen ist geht nach dem Verständnis des BFG in die gleiche Richtung und stützt die oben dargestellten Ausführungen des BFG.

Im Ergebnis folgt das BFG somit den Ausführungen des Vertreters der BF wonach der Sinn der Hauptwohnsitzbefreiung bei der Immobilienertragsbesteuerung (auch) darin besteht, dass durch die Veräußerung des Hauptwohnsitzes der Veräußerungserlös ungeschrämt für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehe, sofern die BF diesen neuen Hauptwohnsitz nach Fertigstellung bezieht.

Der Beschwerde war daher zu folgen und die angefochtenen Bescheide waren abzuändern.

Gegen das Erkenntnis des BFG ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine da zu der im gegenständlichen Verfahren angesprochenen Rechtsfrage, ob zur Erlangung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a) EStG in der Fassung BGBI. 2012/22 eine Frist von sechs Monaten bzw. einem Jahr zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht überschritten werden darf eine

Rechtsprechung des VwGH – soweit aus dem Rechtsinformationssystem des Bundes
ersichtlich – fehlt.

Salzburg-Aigen, am 28. Oktober 2014