

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch Mag. Andrea Willmitzer, 2544 Leobersdorf, Aredstraße 13/9 über die Beschwerde vom 21. November 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 9. November 2016, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

X, (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.) veräußerte mit Kaufvertrag vom 10. Juni 2015 den in ihrem Eigentum befindlichen Anteil an der Y1, mit welchem das Wohnungseigentum an der Adresse Y2 verbunden war, an die B

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 wurden u.a. Beiträge für die Wohnraumschaffung/-sanierung i.H.v. € 8.520,- als Sonderausgaben beantragt.

Die Behörde ersuchte die Bf. mit Schreiben vom 9. Juni 2016 i.Z. mit den von ihr in der Erklärung getätigten Angaben um nähere Auskünfte bzw. Vorlage von Unterlagen. Zudem wurde die Bf. darüber informiert, dass die Veräußerung von Grundstücken ab dem 1. April 2012 unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung einkommensteuerpflichtig sei. Da sie ein Grundstück nach diesem Zeitpunkt veräußert habe, werde sie ersucht, hierzu nähere Auskünfte zu erteilen.

Das Ersuchsschreiben der Behörde blieb auch nach Fristverlängerung (zuletzt bis 18. August 2016) unbeantwortet.

Am 9. November 2016 erließ das Finanzamt Baden Mödling einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015, in dem neben der Korrektur der

beantragten Sonderausgaben eine Steuer aus Grundstücksveräußerungen i.H.v. € 16.779,59 festgesetzt wurde.

In der Begründung legt das Finanzamt dar, dass die Bf. mit Kaufvertrag vom 10. Juni 2015 die Liegenschaft in Y3 verkauft und die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 1 Z 2 lit a und b EStG 1988 in Anspruch genommen habe.

Der Hauptwohnsitz der Bf. befinde sich laut Zentralem Melderegister nach wie vor an der Adresse der veräußerten Wohnung. Nach der Bestimmung des § 30a Abs. 2 EStG 1988 sei die Veräußerung nur dann steuerfrei, wenn der Hauptwohnsitz nach der Veräußerung oder spätestens nach einem Jahr nach der Veräußerung aufgegeben werde, was gegenständlich nicht der Fall sei. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung seien mangels Vorhaltsbeantwortung wie folgt ermittelt worden:

	€
Verkaufspreis	127.000,00
abzügl. Kaufpreis (incl. Nebenkosten)	-59.881,64
Einkünfte	67.118,36
davon 25%	16.779,59

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 21. November 2011 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 ein.

Die Frist zur Beantwortung des Ersuchschreibens der Finanzverwaltung sei aus persönlichen Gründen (Kinderbetreuung) übersehen worden.

Die Veräußerung der Liegenschaft sei erfolgt, nachdem sie ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr habe nachkommen können. Ein Hr. P von der A) habe ihr die Weiterbenutzung der Wohnung angeboten. Von einer allfälligen Steuerpflicht habe sie nichts gewusst.

Vom Veräußerungserlös habe sie die aushaftenden Kredite abbezahlt und einen Baukostenzuschuss leisten müssen. Zudem sei sie durch einen Wildunfall zu Zahlungen verpflichtet gewesen. Sie verfüge gegenständlich lediglich über € 150,-/Monat und könne die Forderung des Finanzamtes nicht erfüllen.

In einer Ergänzung zur Beschwerde vom 21. November 2016 legte die Bf. dar, dass ihr von einer Freundin angeboten worden sei, eine kleine Wohnung in deren Haus anzumieten.

Das Angebot von Hrn. P (Anmietung der bisher in ihrem Eigentum stehenden Wohnung) habe sie angenommen, da sie dadurch nicht habe umziehen müssen. Weder der mit der Abwicklung des Kaufes betraute Notar noch die Rechtsanwältin von Hrn. P habe sie über die damit verbundene Immobilienertragsteuer informiert, da sie andernfalls die Wohnung aufgegeben hätte. Für die nunmehr angemietete Wohnung habe sie einen Baukostenzuschuss i.H.v. € 7.500,- zahlen müssen. Vom Kaufpreis seien ihr nicht einmal € 5.000,- verblieben.

Mit Eingabe vom 28. Juni 2017 brachte Mag. Andrea Willmitzer (Mitglied des Vorstandes der Erwerberin der Liegenschaft, zugleich Bevollmächtigte der Bf.) eine Sachverhaltsdarstellung i.Z.m. dem Kaufvertrag vom 10. Juni 2015 ein und errechnete die Höhe der Einkünfte aus der Liegenschaftsveräußerung auf Grundlage auch beigebrachter Unterlagen neu.

Der Kaufpreis für den Ankauf der Liegenschaften errechnete sich demnach wie folgt:

	€
Kaufpreis lt. Vertrag v. 10.6.2015	127.000,00
Kaufpreis Ankauf lt. Vertrag v. 10.2.2004	68.000,00
Grunderwerbsteuer	2.579,60
Notariatskosten	1.587,80
Maklergebühr	2.448,00
Ankaufsspreis gesamt	74.615,40
Einkünfte gem. § 30 (3) EStG	
Kaufpreis lt. Kaufvertrag	127.000,00
abzügl. Ankaufspreis	-74.615,40
Einkünfte	52.384,60
abz. 4% Inflationsabschlag (10.2.2004-10.6.2015)	-2.095,38
Einkünfte bereinigt	50.289,22
davon 25% ImmoEST	12.572,31

Die Einschreiterin habe den gegenständlichen Kaufvertrag nicht errichtet, sondern nur den Auftrag zur Durchführung der Abgabenerklärung zur Grundsteuer und Immobilienertragsteuer erhalten. Ihre Vollmacht betreffe gemäß § 6 nur die Vertretung bei Finanzämtern für die Durchführung der Abgabenerklärung bzw. Selbstberechnung von Grunderwerbsteuer sowie Immobilienertragsteuer und die Errichtung und Unterfertigung allfälliger Nachträge für die grundbücherliche Durchführung, die jedoch nicht durch sie erfolgt sei.

Die Immobilienertragsteuer sei durch ein Versehen nicht richtig berechnet und entrichtet und eine Hauptwohnsitzbefreiung beantragt worden.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17. Juli 2017 wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid teilweise stattgegeben und der Bescheid abgeändert. Die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurde gemäß der Berechnung lt.

Eingabe vom 28. Juni 2017 übernommen und die Einkünfte aus der Veräußerung der Eigentumswohnung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 mit € 50.289,22 festgesetzt. Wiederholt wurde dargelegt, dass die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 1 Z 2 lit a und b EStG 1988 mangels Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht zustehe.

Mit Eingabe vom 18. August 2017 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Sie habe die Liegenschaft an der Adresse Y2 mit Kaufvertrag vom 10. Juni 2015 an die B1 verkauft. Bei der Abgabenerklärung für die Immobilienertragsteuer sei die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht worden, da sie seit dem 11. Februar 2004 ihren Hauptwohnsitz an dieser Adresse habe. Sie habe die Wohnung in der Folge von der neuen Eigentümerin um monatlich brutto € 452,55 angemietet. Zudem habe sie einen Baukostenzuschuss i.H.v. € 7.500,- als Mietvorauszahlung erlegt, die auf eine Vertragsdauer von 200 Monaten berechnet worden sei und den Vermieter berechtige, monatlich 0,5% bis zur Beendigung des Mietverhältnisses bzw. dem Aufbrauchen des Baukostenzuschusses zu verrechnen und einzubehalten. Das Mietverhältnis sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Das Finanzamt Baden Mödling habe die geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung unbeachtet gelassen. Dazu sei auszuführen, dass § 30 Abs. 2 EStG idF Stabilitätsgesetz 2012 lt. Z 1 lit a und b vorsehe, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden von der Besteuerung dann ausgenommen seien, wenn diese ab der Anschaffung bis zur Veräußerung mindestens 2 Jahre durchgehend oder vor der Veräußerung mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hätten und der Hauptwohnsitz aufgegeben werde.

Als Toleranzfrist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes werde ein Jahr ab Kaufvertragsdatum gewährt. Diese Regelung sei mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht in Einklang zu bringen.

Die gesetzliche Regelung sei sachlich nicht gerechtfertigt, da Verkäufer, welche ihren Hauptwohnsitz nicht aufgeben und bisher in ihrem Eigentum stehende Wohnungen zurückmieten würden schlechter gestellt seien als jene Verkäufer, die ihren Hauptwohnsitz aufgeben und aus der Wohnung ausziehen würden. Selbst Verkäufer, die einen neuen Hauptwohnsitz begründen und die alte Wohnung als Nebenwohnsitz weiter benützen würden, kämen in den Genuss der Hauptwohnsitzbefreiung.

Der Verkauf eines Eigenheimes führe zivilrechtlich zu einem Verlust des Eigentumsrechts des Verkäufers. Die Anmietung des bisherigen Eigenheimes schütze den bisherigen Verkäufer nur im Rahmen seiner mietrechtlichen Stellung. Gegenständlich handle es sich um eine Wohnung, für die nach dem 8. Mai 1945 eine Baubewilligung erteilt worden sei. Auf den Mietvertrag seien daher nur die Bestimmungen des Teilanwendungsbereiches des § 1 Abs. 4 Z 3 MRG anzuwenden, der volle Schutz des MRG sei der Bf. damit verwehrt. Die Bf. habe durch den Verkauf alle ihr zustehenden Rechte als Wohnungseigentümerin aufgegeben.

Den Materialien zum EStG sei zu entnehmen, dass der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin bestehe, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert

zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen solle, weshalb die Steuerbefreiung auch nur dann zur Anwendung kommen solle, wenn der Hauptwohnsitz tatsächlich aufgegeben werde.

Bei der Veräußerung eines Eigenheims komme jedoch nicht der gesamte Veräußerungserlös dem Verkäufer zugute, damit verbunden wären auch Belastungen des Eigenheims, wie insbesondere intabulierte Pfandrechte, die abgedeckt werden müssten. Kaum ein Verkäufer habe den gesamten Verkaufserlös zur Verfügung. Ein Verkäufer mit dessen gesamten Verkaufserlös eine Lastenfreistellung des Kaufgegenstandes durchgeführt werde, komme ebenfalls in den Genuss der Hauptwohnsitzbefreiung. Auch hier komme es zu einer Schlechterstellung der Beschwerdeführerin, welche sachlich nicht gerechtfertigt und mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht in Einklang zu bringen sei.

Gegenständlich seien vom Gesamtkaufpreis i.H.v. € 127.000,- drei Darlehen über € 7.792,89, € 779,28 sowie € 77.218,48 angerechnet und vom Käufer übernommen worden, weshalb die Bf. lediglich € 41.209,35 erhalten habe.

Der Verkäuferin stehe demnach auch nicht, wie es der Gesetzgeber vorsehe, der gesamte Veräußerungserlös für die Wohnraumschaffung zur Verfügung sondern im vorliegenden Fall nur mehr ein wesentlich geringerer Betrag. Zudem habe die Bf. einen Baukostenzuschuss i.H.v. € 7.500,- an den Käufer und nunmehrigen Vermieter überwiesen und ab Mietvertragsbeginn monatliche Miete zu bezahlen. Auch die Beschwerdeführerin habe neuen Wohnraum schaffen müssen. Sie sei seit Mietvertragsbeginn mit monatlichen Mietzinsen konfrontiert, die sie sich bei einem Nichtverkauf erspart hätte.

Die Bf. gehe davon aus, dass es unerheblich sei, ob ein neuer Wohnraum durch Anmietung bzw. Ankauf einer ‚neuen‘ Wohnung/eines neuen Eigenheimes geschaffen werde, oder ob die Verkäuferin durch Anmietung ihrer ‚alten Wohnung‘ Wohnraum schaffe.

Die Bf. gehe davon aus, dass es sachlich nicht gerechtfertigt sei, dass

- die Hauptwohnsitzbefreiung bei einer Nichtaufgabe des bisherigen Eigenheimes nicht zuzuerkennen sei;
- keine Differenzierung vorzunehmen sei, wonach vom tatsächlichen Veräußerungserlös der Bf. nicht der gesamte Erlös zukomme, sondern damit Darlehen in der Höhe von € 85.790,65 abgedeckt bzw. vom Käufer übernommen würden und der Bf. nur ein Betrag i.H.v. € 41.209,35 als Barkaufspreis verbleibe;
- dass die von ihr für die Schaffung ‚neuen Wohnraums‘ aufgewendeten Mittel, wie insbesondere der Baukostenzuschuss i.H.v. € 7.500,- nicht steuermindernd angerechnet werde.

Die vorliegende Regelung stelle einkommensschwache Personen, welche sich entscheiden würden, ihr Eigenheim zu veräußern und wieder zurück zu mieten jedenfalls schlechter, als Personen, welche ihr Eigenheim veräußern und sich ein neues Eigenheim finanziell durch Ankauf oder Anmietung leisten könnten.

**über die Beschwerde wurde erwogen:**

Art 7 Abs 1 B-VG lautet:

*Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. Vorrechte der Geburt, des Geschlechtes, des Standes, der Klasse und des Bekenntnisses sind ausgeschlossen. Niemand darf wegen seiner Behinderung benachteiligt werden. Die Republik (Bund, Länder und Gemeinden) bekennt sich dazu, die Gleichbehandlung von behinderten und nichtbehinderten Menschen in allen Bereichen des täglichen Lebens zu gewährleisten.*

Die Norm gebietet jede Person gleich zu behandeln, sofern nicht besondere Gründe dagegen sprechen. Jede Differenzierung muss aus tatsächlichen Unterschieden abgeleitet werden.

Ein Gesetz darf nur dann rechtliche Differenzierungen von gleichen Tatsachen vornehmen, wenn sie sachlich gerechtfertigt werden können und nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen erfolgen. Unterschiede sind gegenüber zu stellen und abzuwägen, ob sie sachlich gerechtfertigt werden können wobei geringfügige Unterschiede vernachlässigt werden können.

Der Gleichheitssatz verbietet nicht nur Gleiches ungleich zu behandeln, sondern auch Ungleiches gleich. Wesentliche reelle Unterschiede müssen zu einer unterschiedlichen Regelung führen.

Es genügt, wenn der Gesetzgeber auf den Regelfall abstellt, Härtefälle können unberücksichtigt bleiben. Auch finanzielle Überlegungen oder die Vereinfachung eines Verfahrens können ein Gesetz sachlich rechtfertigen. Es muss aber auf ein angemessenes Verhältnis zwischen beiden Seiten Bedacht genommen werden.

§ 30 Abs. 1 und 2 1988 EStG 1988 i.d.F BGBl. 105/2014 lautet:

*(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.*

*(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:*

*1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer*

*a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder*

*b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.*

Die erläuternden Bemerkungen verweisen dazu auf folgende Überlegung:

*,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.'*

§ 1 Abs. 7 MeldeG 1991 lautet:

*Der Hauptwohnsitz eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.*

Die Bf. hat Wohnungseigentum an der Adresse Y2 (Anteil an der Y1) mit Kaufvertrag vom 10. Februar 2004 erworben. Mit Kaufvertrag vom 10. Juni 2015 veräußerte sie die Liegenschaft an die B1 und mietete sie mit Mietvertrag (Beginn des Mietverhältnisses 1. Juli 2015) wiederum an. Sie ist an dieser Adresse gemäß Auszug des Zentralen Melderegisters ab 11. Februar 2004 durchgehend hauptgemeldet.

Die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit a + b EStG 1988 konnte in ihrem Fall gemäß Darstellung des Finanzamtes nicht Platz greifen, da in beiden benannten Fällen die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine gesetzlich normierte Voraussetzung für die Befreiung darstellt.

Die Bf. macht keine Einwendungen gegen den von der Behörde festgestellten Sachverhalt geltend sondern stellt verfassungsrechtliche Bedenken zur gegenständlichen Regelung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 in den Mittelpunkt ihrer Beschwerde.

Sie erläutert, dass die Bestimmung sachlich nicht gerechtfertigt ist, da Verkäufer, welche ihren Hauptwohnsitz nicht aufgeben und bisher in ihrem Eigentum stehende Wohnungen zurückmieten schlechter gestellt sind als solche, die ihren Hauptwohnsitz aufgeben und aus der Wohnung ausziehen bzw. diese als Nebenwohnsitz beibehalten.

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22, wurde neben der Neufassung des § 30 EStG 1988 ua auch die Bestimmung des § 30a geschaffen, die für Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 EStG 1988 einen besonderen Steuersatz von 25 % vorsieht.

Diese Einkünfte sind aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in § 30a Abs 1 EStG 1988 bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen und wirken sich daher nicht progressionserhöhend für das Resteinkommen aus (vgl. Hofstätter/Reichl, Einkommensteuergesetz § 30a).

Nach den erläuternden Bemerkungen zum 1 Stabilitätsgesetz 2012 besteht der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung darin, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Damit 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.

Die gegenständlich angefochtene Norm ist als Befreiungsbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht nach h.o. Ansicht nicht weit auszulegen.

Wenn der Gesetzgeber die Mobilität von Personen hinsichtlich des Wohnsitzwechsels sichergestellt wissen will, stellt dies einen Ausfluss seines politischen Gestaltungswillens dar der nicht dazu führen kann, schlechthin jede Änderung von Eigentumsverhältnissen im Wohnbereich auch ohne Hauptwohnsitzverlegung zu begünstigen.

Wird der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben, soll es nach der eindeutigen Bestimmung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 zu keiner Befreiung von der dort normierten Steuerpflicht (Immobilienvertragssteuer) kommen.

Die Einschränkung der Befreiungsbestimmung erschien dem Gesetzgeber geboten, da nur solche Personen in den Genuss der Begünstigung kommen sollten, die verbunden mit der Aufgabe des Wohnsitzes auch den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen an einen anderen Ort verlegen, wobei als objektives Unterscheidungsmerkmal der Hauptwohnsitz (§ 1 Abs. 7 MeldeG) herangezogen wurde.

Die dahinter stehende Rechtfertigung ist darin begründet, dass im Falle der Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes, verbunden mit dessen Verlegung i.d.R. hohe finanzielle Aufwendungen aufgrund des notwendigen Erwerbes eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung oder aber zur Ausstattung (Einrichtung) einer neu angemieteten Wohnung vonnöten sind.

Im vorliegenden Fall, der Veräußerung einer Eigentumswohnung verbunden mit der Anmietung derselben Räumlichkeiten im Rahmen eines Mietverhältnisses ist typischerweise davon auszugehen, dass sich der Veräußerer (wie gegenständlich die Bf.) durch finanzielle Schwierigkeiten bzw. dem Erfordernis zur Aufbringung liquider Mittel zur Aufgabe ihres Wohnungseigentums veranlasst sieht, wobei im Gegensatz zu der intendierten Absicht des Gesetzgebers nicht beabsichtigt wird, einen neuen Wohnsitz zu begründen.

Die Bf. hat mit dieser Ansicht im Einklang stehend dargelegt, dass sie die Möglichkeit gehabt hätte, nach der Veräußerung ihrer Eigentumswohnung eine Wohnung bei einer Freundin zu beziehen, davon aber infolge Unkenntnis der gesetzlichen Regelung (die ihr laut ihren Angaben von dem Notar bzw. der betrauten Rechtsanwältin nicht zur Kenntnis gebracht wurde), wonach sie im Falle der Verbleibens in der bisherigen Wohnung aus diesem Umstand heraus ertragsteuerpflichtig werden würde, absah.

Der VwGH hat mit RS 1 Ro 2015/15/0006 vom 1. Juni 2017 u.a. (i.Z.mit § 30a Abs. 2 Z 1 lit a+b EStG 1988) dargetan:

*„Die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes kann durch Anmietung (und Ausstattung) einer Wohnung, durch Erwerb eines bezugsfertigen Eigenheims bzw. einer Eigentumswohnung, eines für Zwecke des Steuerpflichtigen zu adaptierenden Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung oder wie im Streitfall durch den Erwerb einer Liegenschaft, mit der Absicht, darauf ein Eigenheim zu errichten, erfolgen.“*



Der Gesetzgeber ist gemäß VwGH vom Finanzierungserfordernis eines Eigenheims, einer Eigentumswohnung bzw. der Notwendigkeit der Ausstattung einer neu angemieteten Wohnung ausgegangen, was gemäß den erläuternden Bemerkungen auch darin zum Ausdruck kommt, dass der Veräußerungserlös *„ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes“* zur Verfügung stehen soll.

Entsprechende Umstände und Finanzierungserfordernisse liegen dann nicht vor, wenn eine Wohnung unmittelbar nach der Veräußerung im Rahmen eines Mietverhältnisses weiterbenutzt wird.

Die Bf. hatte im Vergleich zu den gesetzlich geregelten Fällen, in denen die Begründung eines neuen Hauptwohnsitzes gefordert wird keine höheren Belastungen durch Erwerb von Eigentum bzw. Ausstattung einer neuen Mietwohnung, sie erhoffte sich vielmehr die durch den Verkauf der Eigentumswohnung freiwerdende Mittel für anderweitige Zwecke lukrieren zu können.

Wenn aber die aus der, mit dem Wohnsitzwechsel verbundenen Veräußerung des Eigentums resultierende finanzielle Belastung abgabenrechtlich durch Freistellung von der Immobilienertragsteuer begünstigt werden soll, ist festzustellen, dass im gegenständlichen Fall keine vergleichbare Belastung der Bf. vorliegt.

Angesichts der vom Gesetzgeber intendierten Absicht kann unter Bedachtnahme auf die angestellten Rechtfertigungsüberlegungen kein Verstoß gegen die verfassungsrechtlich gebotene Gleichbehandlung erkannt werden.

Die Bf. moniert weiters, dass der Veräußerungserlös gemäß den erläuternden Bemerkungen dem Verkäufer ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll, was dann nicht der Fall ist, wenn das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung z.B. mit intabulierten Pfandrechte belastet sind. Auch ein Verkäufer der den gesamten von ihm erzielten Verkaufserlös zur Lastenfreistellung verwendet kommt demnach in den Genuss der Hauptwohnsitzbefreiung.

Der Bf. ist zuzustimmen, dass im Falle eines Eigentumserwerbes (hier: Eigenheim oder Eigentumswohnung) in der Regel neben vorhandenen Eigenmitteln auch Fremdkapital in Form von Darlehen/Krediten aufgenommen und zur Sicherstellung im Grundbuch ein Pfandrecht intabuliert wird.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Der VwGH hat zum Veräußerungserlös mit RS 1 Ra 2016/13/0012 vom 25. April 2018 dargelegt:

*Mit der Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber eine gewisse Angleichung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich herbeigeführt. Das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 wird durch diese Bestimmung insoweit durchbrochen, als alle Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen, in einer Art Vermögensvergleich dem Veräußerungserlös gegenübergestellt und solcherart der Überschuss bzw. Verlust aus*

dem Spekulationsgeschäft ermittelt wird (vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125, VwSlg 6838 F/1993).

Zum Veräußerungserlös sind alle wirtschaftlichen Vorteile zu zählen, die der Veräußerer erhält (VwGH 6.4.1995, 94/15/0194).

Der wirtschaftliche Vorteil für die Bf. (d.h. ihr Veräußerungserlös) beträgt im gegenständlichen Fall € 127.000,- (der vereinbarte Kaufpreis) und ist nicht, wie sie im Vorlageantrag darlegt, auf die Höhe der verbleibenden Barzahlung (€ 41.209,35, d.s. € 127.000,- abzügl. Lasten i.H.v. € 85.790,65) beschränkt.

Gegenständlich betrug der (An-)kaufspreis der Liegenschaft wie von der Bf. dargelegt (inkl. Nebenkosten) € 74.615,40.

Folgt man der im Vorlageantrag dargelegten Ansicht, wären dem von der Bf. angenommenen Barverkaufspreis i.H.v. € 127.000,- abzügl. € 85.790,65 d.s. € 41.209,35 die Anschaffungskosten i.H.v. € 74.615,40 gegenüberzustellen, was zu negativen Einkünften (Verlust) i.H.v. € 33.406,05 führen würde.

Grundsätzlich ist es Ausfluss der rechtsgeschäftlichen Privatautonomie, ob und wieweit Erwerber von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen diese mit Eigen- oder Fremdkapital finanzieren. Es ist daher möglich und nicht zu beanstanden, vorhandene Eigenmittel durch Fremdkapital zu substituieren.

Damit stünde es aber im Belieben der ein Eigenheim bzw. eine Eigentumswohnung erwerbenden Partei, im Falle eines nachfolgenden Verkaufes Einkünfte zu minimieren bzw. (wie oben dargestellt) sogar negative Einkünfte zu erzielen.

Die Ausführungen der Bf. zeugen von einem Unverständnis für den Umstand, dass sie durch den Verkauf von den auf der Liegenschaft befindlichen Lasten i.H.v. € 85.790,65 entschuldet wurde und dadurch einen wirtschaftlichen Vorteil erzielt hat.

Eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung ist aus diesem Einwand heraus nicht auszumachen und würde, folgt man der Ansicht der Bf., einen schwerwiegenden Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) darstellen.

Schließlich bemängelt die Bf. unter Hinweis auf den Gleichheitsgrundsatz, dass von ihr ein Baukostenzuschuss i.H.v. € 7.500,- für die Schaffung ‚neuen Wohnraums‘ aufgewendet werden musste, der bei der Berechnung der aus der Veräußerung der Eigentumswohnung zu berechnenden Einkünfte als Abzugspost zu berücksichtigen wäre.

Der von der Bf. entrichtete Baukostenzuschuss findet seine vertragliche Grundlage in Pkt. VII des von ihr abgeschlossenen Mietvertrages (Mietbeginn 1.7.2015).

Die do. Bestimmung lautet:

*„VII. Mietzinsvorauszahlung/Baukostenzuschuss*

*Der Mieter erlegt einen Betrag von EUR 7.500,00, der vom Vermieter als Mietzinsvorauszahlung (berechnet auf eine potentielle Vertragsdauer von 200 Monaten) und Zuschuss zu den Bau- und Erhaltungskosten des Mietobjektes verwahrt bzw. verrechnet wird.*

*Der Vermieter hat den Mietgegenstand vom Mieter gekauft und wird der oben genannte Betrag von EUR 7.500,00 als Teil des Barkaufpreises für den Mietgegenstand vom Vermieter auf das Konto IBAN: I, lautend auf B1 umgebucht.*

*Der Vermieter ist berechtigt, von diesem Betrag 0,5% je angefangenem Vertragsmonat einzubehalten, der Restbetrag ist dem Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses innerhalb von 4 Wochen auszufolgen, jedoch nur, soweit der Restbetrag nicht zur Befriedigung vertragsgemäßer Ansprüche des Vermieters zu dienen hat. Eine Verzinsung findet nicht statt. Der Vermieter ist berechtigt, diesen Restbetrag gegen solche Verbindlichkeiten zu verrechnen, die dem Mieter nach den Bestimmungen dieses Vertrages obliegen, insbesondere Mietzins, Betriebskosten sowie Kosten der vom Mieter zu übernehmenden Erhaltungs- bzw. Wiederherstellungsverpflichtungen und dergleichen.'*

Die gegenständliche Zahlung i.H.v. € 7.500,- stellt eine Mietzinsvorauszahlung die über 200 Monate mit der Miete zu verrechnen ist bzw. eine Kautions für unbefriedigte Forderungen des Vermieters dar, wobei der übersteigende Betrag im Falle vorzeitiger Vertragsauflösung dem Mieter zu refundieren ist.

Aus welchen Erwägungen heraus diese Zahlung abgabenmindernd zu berücksichtigen bzw. im Falle der Nichtberücksichtigung ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegen sollte ist nicht ersichtlich, da auch bei einer mit dem Wechsel des Hauptwohnsitzes verbundenen Anmietung einer Wohnung (für den Fall dass die Fristen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit a + b EStG 1988 nicht eingehalten wurden), eine derartige Zahlung zu keiner Verminderung des Veräußerungserlöses führen würde.

Aus all dem ergibt sich, dass die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. auf Grundlage der obengenannten Einwendungen zu § 30 Abs. 2 Z 1 lit a und b EStG 1988 vom BFG nicht geteilt werden.

Die Bf. hat im Zuge der Einbringung der Beschwerde Unterlagen, die vom Finanzamt mit Ersuchen um Ergänzung vom 9. Juni 2016 angefordert wurden, teilweise vorgelegt. Beigebracht wurden u.a. Zahlungsnachweise für Zahlungen an die Volkshilfe Solidarität über gesamt € 90,-. Bei dieser Gesellschaft handelt es sich um einen begünstigten Spendenempfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 i.V.m. § 4a Abs. 3 EStG 1988. Die Spenden sind daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Des weiteren wurden Zahlungen an Kirchen- und Religionsgesellschaften (Kirchenbeitrag) i.H.v. € 45,- nachgewiesen, die Sonderausgaben i.S.d. § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 darstellen und bei der Veranlagung zu berücksichtigen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

#### **Einkommensteuer 2015**

	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	20.989,08
Gesamtbetrag d. Einkünfte	20.989,08

Sonderausgaben

Pauschbetrag	-60,00
Kirchenbeitrag lt. BFG	-45,00
Spenden lt. BFG	-90,00
Einkommen	20.794,08
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.574,84
Pensionistenabsetzbetrag	-200,55
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.374,29
Steuer für sonst. Bezüge	137,71
Steuer für Grundstücksveräußerungen	12.572,30
Einkommensteuer	16.084,30
anrechenbare Lohnsteuer	-3.561,31
Rundung § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,01
festgesetzte Einkommensteuer	12.523,00

### **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. Da die gegenständliche Entscheidung im Einklang mit dem klaren Gesetzeswortlaut des § 30 (2) EStG 1988 steht und überdies ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Norm geltend gemacht werden, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 21. Februar 2019

