

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag Albert Salzmann in der Beschwerdesache XY, über die Beschwerde vom 29.5.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 16.5.2018 betreffend Einkommensteuer für 2015 zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

bisheriger Verfahrensverlauf:

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat das Finanzamt Salzburg-Stadt (FA) mit Bescheid vom 16.5.2018 den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 22.2.2017 gemäß § 299 BAO aufgehoben und damit die Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides für 2015 - ebenfalls mit Erstellungsdatum 16.5.2018 - verbunden.

Das FA begründet die Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides mit der bisherigen Berücksichtigung einer anteiligen Hauptwohnsitzbefreiung. Da die gegenständliche Liegenschaft mehr als zwei Wohneinheiten umfasse, stehe mangels Vorliegen eines Eigenheimes iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zu. Es liege daher eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides vor und sei der Einkommensteuerbescheid 2015 daher von Amts wegen aufzuheben gewesen.

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 16.5.2018 wird in der Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8.5.2018 verwiesen.

Mit Schreiben vom 29.5.2018 hat die beschwerdeführende Partei (bP) Beschwerde gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2015 erhoben und dies im Wesentlichen damit begründet, dass das Hauptgebäude der streitgegenständlichen Liegenschaft aus lediglich zwei Wohneinheiten bestehe und man in die dritte Wohneinheit - ein umgebauter Garagenanbau - nur über eine externe Eingangstür außerhalb des Haupthauses gelangen könne. Darüber hinaus verfüge die dritte Wohneinheit über eine eigene Heizung. Somit beinhalte das Haupthaus nur zwei Wohneinheiten.

Der am gleichen Tag erlassene Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides für 2015 blieb unangefochten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.11.2018 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert zugestellten Bescheidbegründung vom 30.10.2018 führt das FA im Wesentlichen aus, dass es sich bei der streitgegenständlichen Liegenschaft um kein Eigenheim im Sinne § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 handle, weil die Liegenschaft über mehr als zwei Wohneinheiten verfüge und die einzelnen Wohneinheiten auch nicht parifiziert seien.

Darüber hinaus dienten weniger als 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken, womit eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Eigenheimes im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 fehle.

Sohin lägen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Hauptwohnsitzbefreiung in mehrfacher Hinsicht nicht vor.

Mit Schreiben vom 15.11.2018 hat die bP "Beschwerde" gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 5.11.2018 erhoben. In dieser führt die bP aus, dass nicht - wie vom FA in der Beschwerdevorentscheidung angenommen - beide Wohnungen sondern nur eine Wohnung im Hauptgebäude vermietet worden sei und nur diese eine Wohnung nicht eigenen Wohnzwecken gedient habe, weil in der anderen Wohnung des Hauptgebäudes der Sohn der bP wohnhaft gewesen sei. Darüber hinaus wiederholt die bP ihr Vorbringen vom 29.5.2018.

Dieses Schreiben vom 15.11.2018 wurde vom FA als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO gewertet. Mit Vorlagebericht vom 7.2.2019 hat das FA die Beschwerde vom 29.5.2018 dem Bundefinanzgericht (BFG) elektronisch zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung beantragt.

festgestellter Sachverhalt

Die bP hat mit Kaufvertrag vom 24.7.2015 die Liegenschaft Z veräußert. Das auf dieser Liegenschaft befindliche Wohnhaus bestand aus drei Wohneinheiten, welche nicht parifiziert waren und zum Veräußerungszeitpunkt wie folgt genutzt wurden:

- Das Erdgeschoß des Hauptgebäudes wurde vermietet.
- Das Obergeschoß des Hauptgebäudes wurde vom Sohn der bP bewohnt.
- Der Anbau (Garagenumbau zu einer Kleingarconniere) wurde von der bP bewohnt.

Das Wohnhaus stellt einen einheitlichen Baukörper da, wobei die nordwestliche Wand des Hauptgebäudes gleichzeitig die südöstliche Wand des Anbaus bildet.

Die Wohnnutzfläche des Hauptgebäudes betrug ca 85 m² und die des Anbaus betrug ca 30m². In den Anbau (Kleingarconniere) gelangte man über eine externe Eingangstür außerhalb des Hauptgebäudes. Darüber hinaus verfügte der Anbau über eine eigene Heizungsanlage.

Rechtslage

§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 idFv 31.12.2015 lautet:

"§ 18 (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1.

2.

3.

a.

b. Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. "

§ 30 Abs 1 und 2 EStG 1988 idFv 31.12.2015 lauten:

"§ 30 (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)

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

2."

Das Bundesfinanzgericht hat dazu erwogen:

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und ist unstrittig. Weiter unstrittig ist die Berechnung der Abgabenbemessungsgrundlagen in Bezug auf die streitgegenständlichen Immobilienertragsbesteuerung für 2015.

Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob der bP aufgrund der Nutzung des Anbaus als Hauptwohnsitz die Steuerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 zusteht (Hauptwohnsitzbefreiung).

In der gegenständlichen Beschwerdesache wird die Hauptwohnsitzbefreiung für eine von drei Wohnungen eines nicht parifizierten Gebäudes begehrt. Da es sich jedenfalls um ein Gebäude mit mehr als zwei Wohneinheiten handelt, sind die Voraussetzungen für ein "Eigenheim" im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nicht erfüllt. Somit verbleibt ausschließlich die mögliche Steuerbefreiung als "Eigentumswohnung".

Der Begriff der "Eigentumswohnung" ist nach allgemeinen und juristischen Sprachgebrauch dahin auszulegen, dass es sich um eine Wohnung handelt, an der Wohnungseigentum begründet wurde. Dass der Begriff "Eigentumswohnung" auch nach dem EStG 1988 in diesem Sinne zu verstehen war, ergab sich ausdrücklich aus § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 ("*Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002*"). Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011 (981 BlgNR 24. GP 114) ergibt sich, dass sich nach der Absicht des Gesetzgebers an dem bisherigen Begriffsverständnis bezogen auf österreichische Wohnungen nichts ändern sollte.

Eine von drei nicht parifizierten Wohnungen in einem Gesamtgebäude, die vom Eigentümer des Gesamtgebäudes als Hauptwohnsitz benutzt wird, fällt nicht unter diesen Begriff. Daran vermag ein gesonderter Eingang oder eine eigene Heizungsanlage nichts zu ändern.

Es kann dem Gesetzgeber, der auch bei Vorliegen eines Eigenheims Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen nicht von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sehen will, nicht zugesonnen werden, einen Fall wie den vorliegenden nicht mitbedacht zu haben (VwGH vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002).

Darüber hinaus müssen mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Da mehr als ein Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes vermietet war, ist auch dieses Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines Eigenheims iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 (Hauptwohnsitzbefreiung) nicht gegeben (Jakom EStG-Kommentar, 10. Auflage, § 18 Rz 65 ff).

Demzufolge war unter Bezugnahme auf die genannten Bestimmungen spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seiner Entscheidung auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG in Verbindung mit Art 133 Abs 9 B-VG und § 25a Abs 1 VwGG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt (VwGH vom 22.11.2017, Ra 2017/13/0002) , nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 25. März 2019