

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Bf, AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, vom 23.09.2013 gegen den Bescheid des FA vom 28.08.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheid 2012 vom 8. Mai 2013 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte im Streitjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. Mit Bescheid vom 8.5.2013 wurde er zunächst erklärungsgemäß veranlagt und die Einkommensteuer mit 1.716,00 € festgesetzt.

Mit Bescheid vom 28.8.2013 hob das Finanzamt den vorerwähnten Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid, in welchem zusätzlich zur bisherigen Steuervorschreibung die Steuer für die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) mit 11.269,01 € berücksichtigt und die Einkommensteuer für das Jahr 2012 nunmehr mit 12.986,00 € festgesetzt wurde. Die Bescheidbegründung lautete wie folgt:

„Die Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer wurde wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös	€ 120.000,00
abzgl. Anschaffungskosten	€ 63.933,14
+ Nebenkosten:	€ 6.487,99
+ Instandsetzungsaufwendungen	€ 4.502,82
Einkünfte gemäß § 30 (3) EStG	€ 45.076,05

Instandhaltungsaufwendungen (Maler, Lampen etc.) sowie die Maklergebühren im Zusammenhang mit der Veräußerung konnten nicht berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für das mit gesondertem Kaufvertrag erworbene Inventar können steuerlich nicht geltend gemacht werden“

In der gegen den Einkommensteuerbescheid vom 28.8.2013 erhobenen Berufung beantragte der steuerliche Vertreter des Bf., die für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen iHv € 11.269,01 festgesetzte Steuer auf € 0,00 zu setzen. Laut E-Mail vom 7.8.2013 habe die namentlich angeführte Rechtsmittelbearbeiterin dem Bf. mitgeteilt, dass anlässlich des Ankaufs der Wohnung A-Straße in Ortsname laut Kaufvertrag vom 21. Jänner 2008 bis zur Anmeldung lt. ZMR am 26. Jänner 2009 mehr als ein Jahr vergangen gewesen sei (exakt 1 Jahr und 5 Tage) und somit die Hauptwohnsitzbefreiung nicht greife. Dem sei entgegenzuhalten, dass ein Hauptwohnsitz auch vor der polizeilichen Anmeldung durch faktische Nutzung begründet werde. Außerdem werde auf die zahlreichen Probleme hingewiesen, die ohne Verschulden des Bf. aufgetreten seien. So sei u.a. der Kaufvertrag vom 21.1.2008 erst am 3.7.2008 verbüchert worden. Zur faktischen Nutzung sei anzuführen, dass

- laut (beiliegendem) Protokoll vom 14.1.2009 per 3.1.2009 die Zählerstände (Strom und Gas) zwischen Übernehmer und Übergeber abgelesen worden seien;
- laut (beiliegender) Gasabrechnung der EVN dem Bf. ab 15.1.2009 Energiekosten berechnet worden seien;
- laut (beiliegender) Jahresabrechnung von Wien Energie der Stromverbrauch ab 3.1.2009 berücksichtigt worden sei;
- die beiliegende Anmeldung für das Kabelsignal vom 7.1.2009 stamme.

Daraus gehe hervor, dass die gegenständliche Wohnung bereits ab 3.1.2009 faktisch als Hauptwohnsitz genutzt worden sei.

Ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem (damals zuständigen) unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte im Vorlagebericht vom 4.11.2013 deren Abweisung, „*weil der Befreiungstatbestand nur zur Anwendung komme, wenn das Eigenheim von der Anschaffung bis zur Veräußerung ununterbrochen Hauptwohnsitz gewesen sei. Da die einjährige Toleranzfrist überschritten wurde, ist der Veräußerungsvorgang steuerpflichtig.“*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Die zwischen den Verfahrensparteien an sich strittige Frage, ob die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG vorliegen, kann aus folgenden Gründen auf sich beruhen:

Mit Kaufvertrag vom 21.1.2008 erwarb der Bf. eine Eigentumswohnung, in welcher er lt. ZMR von 26.1.2009 bis 25.6.2012 seinen Hauptwohnsitz hatte. Mit Kaufvertrag vom 20.12.2012 veräußerte er diese Wohnung, der (vor Vertragsunterzeichnung auf einem Treuhandkonto des Notars erlegte) Kaufpreis ist dem Bf. im Februar 2013 zugeflossen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage, insbesondere dem im vorgelegten Einkommensteuerakt einliegenden Kaufvertrag vom 20.12.2012 im Zusammenhalt mit dem vom Bf. dem Finanzamt vorgelegten E-Mailverkehr, welchen er im Jänner und Februar 2013 mit der vertragserrichtenden Notariatskanzlei geführt hat.

Zum Kaufvertrag vom 20.12.2012:

Dieser Kaufvertrag enthält u.a. nachstehende – auszugsweise wiedergegebene - Vereinbarungen:

„4. Bezahlung des Kaufpreises und Treuhandauftrag“:

4.1. Finanzierung des Kaufpreises:

....Die Vertragsparteien sind in Kenntnis des Treuhandauftrages des finanziierenden Bankinstitutes und erteilen ihre ausdrückliche Zustimmung an den Urkundenverfasser, diesen Treuhandauftrag entsprechend den dort festgehaltenen Bedingungen zu erfüllen.

4.2. Erlag des Kaufpreises, der Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr:

„Käufer“ hat den gesamten Kaufpreis sowie die Grunderwerbsteuer von und die Grundbucheintragungsgebühr von vor Unterfertigung dieses Vertrages treuhändig beim Urkundenverfasser erlegt.

4.3. Verwendung:

Die Vertragsparteien erteilen dem Urkundenverfasser als hiermit bestellten Treuhänder den einseitig unwiderruflichen Auftrag:

4.3.1. Grunderwerbsteuerselbstberechnung:

...

4.3.2. Auszahlung:

Nach Einverleibung des Eigentumsrechtes für „Käufer“ den gesamten Kaufpreis an „Verkäufer“ auf dessen Kontonummer, lautend auf [Name Bf.], bei der UniCredit Bank Austria AG, Bankleitzahl 12000, zu überweisen.

4.4. Treuhandauftrag:

.....

4.5. Notartreuhandbank:

Die Vertragsparteien sind in Kenntnis, dass der Erlag des Kaufpreises auf ein Notaranderkonto erfolgt und erteilen dem Urkundenverfasser den Auftrag, dieses bei der Notartreuhandbank zu eröffnen.

....."

Zum E-Mail Verkehr mit der Notariatskanzlei S:

Im Zuge des im Jahr 2013 vom Finanzamt geführten Ermittlungsverfahrens legte der Bf. u.a. auch den mit der Notariatskanzlei S (als Verfasser des Kaufvertrages vom 20.12.2012, im folgenden kurz Notariat S.) geführten E-Mail Verkehr vor (auszugsweise Wiedergabe):

1. E-Mail des Bf. vom 17. Jänner 2013, 16:44 Uhr, an Frau N (Notariat S):

Sehr geehrte Frau N,

nachdem bei der Vertragsunterzeichnung als Termin für die Auszahlung des Kaufpreises Monatsmitte Jänner 2013 von Dr. S genannt wurde, war ich heute überrascht, daß der Betrag meinem Konto noch nicht gutgeschrieben war.....

2. E-Mail der Frau K (Notariat S) vom 18. Jänner 2013, 07:27 Uhr, an den Bf.:

Sehr geehrter Herr [Name Bf.]!

Sofort nach Vertragsunterzeichnung habe ich das Grundbuchsgesuch bei Gericht überreicht.

Sobald das Eigentumsrecht für Frau Z eingetragen ist, werde ich den Kaufpreis überweisen (siehe Pkt. 4.3.2. des Kaufvertrages)

.....

3. E-Mail des Bf. vom 12. Februar 2013, 15:00 Uhr, an Frau K (Notariat S):

....Nachdem ich heute meinen Kontostand kontrolliert habe, habe ich festgestellt, daß der Kaufpreis meinem Konto noch immer nicht gutgeschrieben ist.

*Da mir der Beschuß des BG Mödling **** vom 21.01.2013, am 25.01.2013 zugestellt wurde, verstehe ich nicht, warum die Auszahlung bis jetzt nicht erfolgt ist...*

4. E-Mail der Frau N (Notariat S) vom 12. Februar 2013, 15:33 Uhr, an den Bf.:

.....Das Grundbuchsgericht hat das Kautionsband beim Pfandrecht der BAWAG P.S.K. ... noch nicht eingetragen.

Ausgezahlt wird sobald die Eintragung des Kautionsbandes im Grundbuch erfolgt ist.

.....

5. E-Mail des Bf. vom 12. Februar 2013, 15:56 Uhr, an Frau N (Notariat S):

...Jetzt muss ich Sie um Erklärung ersuchen, warum die Eintragung für die Bawag nicht durchgeführt wurde bzw. bei wem die Verantwortung dafür liegt, daß das BG die Eintragung nicht durchgeführt hat.....

6. E-Mail der Frau N (Notariat S) vom 13. Februar 2013, 09:19 Uhr, an den Bf.:

....Das Bezirksgericht Mödling hat mit Beschluss vom 21.01.2013 die Anmerkung des Kautionsbandes, die ich beantragt habe, unter Berufung auf eine oberstgerichtliche Entscheidung zu 5 Ob 112/11y mit der Begründung abgewiesen, dass die BAWAG.....als Antragsteller im Grundbuchsgesuch aufscheinen muss

Mir ist die Entscheidung am 23.1.2013 zugestellt worden, und ich habe am 24.1.2013 ein weiteres Grundbuchsgesuch unter Anführung der BAWAG....als Antragsteller eingereicht.

Dies wurde bis heute vom Grundbuchsgericht nicht bearbeitet. Telefonisch hat die Rechtspflegerin Frau X heute bekanntgegeben, dass sie das Grundbuchsgesuch noch diese Woche bearbeiten wird.

Sollte das der Fall sein kann ich Ihnen am Freitag mittels Schnellüberweisung den Kaufpreis überweisen.....

7. E-Mail des Bf. vom 20. Februar 2013, 16:34 Uhr an Frau N (Notariat S):

....da der Kaufpreis heute noch immer nicht meinem Konto gutgeschrieben war, gehe ich davon aus, daß es schon wieder zu Verzögerungen gekommen ist.

Da im Kaufvertrag vereinbart wurde, daß die Auszahlung erfolgt sobald das Eigentumsrecht für Frau Z eingetragen ist (Siehe Kaufvertrag „4.3.2.....), verstehe ich nicht, warum der Kaufpreis nicht überwiesen werden kann? Diesbezüglich verweise ich auf das Mail von Frau K vom 18.01.2013.

Da nun seit der Eintragung des Eigentumsrechtes für Frau Z ein Monat, und seit der Vertragsunterzeichnung schon zwei Monate vergangen sind, weise ich Sie darauf hin, daß jeder Tag der verzögerten Auszahlung einen finanziellen Verlust für mich bedeutet, da ...“

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer neben anderen Einkünften auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Sonstige Einkünfte sind gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 2012/112, 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist die Veräußerung eines Grundstückes. Unter Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen 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.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 2012/112, ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. (...).

§ 30a Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: „*Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.*“

§ 19 EStG 1988 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266, 22.2.1993, 92/15/0048).

Auch die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 sind nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen, wobei der Zuflusszeitpunkt nach § 19 EStG 1988 zu bestimmen ist.

Wird - wie dies im vorliegenden Verfahren der Fall war - der Kaufpreis vom Käufer bei einem Notar auf einem Treuhandkonto hinterlegt, so fließt dieser dem Verkäufer erst dann zu, wenn der Treuhänder die Auszahlung vornehmen könnte, was in aller Regel erst nach erfolgter grundbürgerlicher Durchführung der Fall; mit anderen Worten, der Kaufpreis fließt dem Verkäufer erst mit Auszahlungsreife zu.

Aus den vorstehend angeführten Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass der Kaufpreis für die beschwerdegegenständliche Eigentumswohnung zwar von der Käuferin im Dezember 2012 vor Vertragsunterfertigung auf dem Treuhandkonto des Notars erlegt wurde, der Bf. im Jahr 2012 über den auf dem Treuhandkonto des Notars erlegten Betrag allerdings weder rechtlich noch wirtschaftlich verfügen konnte. Dem vom Bf. vorgelegten E-Mail Verkehr zufolge wurde ihm der Kaufpreis vom Treuhänder erst Ende Februar 2013, nämlich nach Abschluss der Grundbuchseintragungen, ausbezahlt.

Mangels Zuflusses des Kaufpreises im Jahr 2012 können daher im Beschwerdejahr keine sonstigen Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG 1988 der Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Eine Auseinandersetzung mit der zwischen den Verfahrensparteien strittigen Frage, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG erfüllt sind, erübrigत sich daher im Beschwerdejahr.

Der Beschwerde war daher aus vorstehenden Erwägungen statzugeben.

Wenngleich nicht von entscheidungsrelevanter Bedeutung ist hinsichtlich der von den Verfahrensparteien thematisierten "Toleranzfrist" von 1 Jahr lediglich der Vollständigkeit halber auf das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0006, hinzuweisen, in welchem der VwGH - dem BFG folgend - nicht von einer "starren" Frist von 1 Jahr, sondern von einer den Umständen des Einzelfalles nach "angemessenen" Frist ausgeht.

Auch Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 22. EL § 30 Anm 10, hält in diesem Zusammenhang Folgendes fest:

"....Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung soll es nach EStR 2000 Rz 6641 nicht befreigungsschädlich sein, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung (Erlangen der Verfügungsgewalt) als Hauptwohnsitz bezogen wird. Unschädlich sei auch die Aufgabe des Haupwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw nach der Veräußerung.

Eine gesetzliche Deckung dieser "1-Jahres-Frist" ist nicht ersichtlich; dies unabhängig von im Einzelfall möglicherweise maßgeblichen und diesfalls im einzelnen Verfahren festzustellenden Besonderheiten, die eine Verzögerung der unmittelbaren Begründung des Hauptwohnsitzes nach Anschaffung/Herstellung sachlich rechtfertigen können...."

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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt im Beschwerdefall nicht vor, weil sich die zeitliche Zuordnung von Einnahmen unmittelbar aus der Anwendung der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ergibt. Darüberhinaus ist die Frage des Erlangens der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH hinlänglich geklärt.

Wien, am 3. Jänner 2018