

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde der Bf., Adr.\_Bf., vom 23. Mai 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Stadt, Aignerstraße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, vom 2. Mai 2016 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A. Verfahrensgang**

Mit Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2016 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) Immobilienertragsteuer von EUR 6.475, resultierend aus dem Verkauf einer Eigentumswohnung in M-Stadt, vor. Dagegen richtet sich die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde der Bf., in der sie einwendet, dass die Wohnung von 1983 – 2004 ihr Hauptwohnsitz gewesen sei. Sie hätte in Österreich nie ein Einkommen gehabt, für ihren Lebensunterhalt habe ihr inzwischen verstorbener italienischer Ehemann gesorgt. Zwischen 2004 und dem Verkauf im Jahr 2013 sei die Wohnung ausschließlich zum Eigenbedarf während ihrer Besuche in M-Stadt genutzt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juli 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung ab, dass die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt seien. Im dagegen eingereichten Vorlageantrag vom 8. September 2016 (beim Finanzamt eingelangt am 19. September 2016) stellte sich die Bf. auf den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung doch vorlägen.

Über Vorhalt durch das Bundesfinanzgericht (BFG) legte die Bf. eine Meldebestätigung des Einwohneramtes von M-Stadt vor, wonach sie in der Zeit von 17.8.1977 bis 22.8.1980 und dann wieder in der Zeit von 11.8.1983 bis 25.10.2004 ihren Hauptwohnsitz in der X-Straße hatte. Von 1977 bis 1980 hätten ihre Töchter in M-Stadt die Schule besucht, dann

habe sie aus beruflichen Gründen ihres Ehemannes bis 1983 in Kanada gelebt, ab 1983 bis 2004 wieder in M-Stadt, und seither sei ihr Hauptwohnsitz in Italien.

Zur nicht nachweislich zugestellten Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 22.7.2016 teilte sie mit, dass sie diesen Bescheid erst am 7.9.2016 erhalten habe. Sie sei in den Sommerferien mit ihrer Familie in St. Moritz gewesen und habe den Bescheid erst nach ihrer Rückkehr erhalten.

## **B. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgenden unstrittigen Sachverhalt zugrunde, der aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und den von der Bf. übermittelten Unterlagen sowie ihrem Vorbringen hervorgeht:

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 17.10.1977 eine Eigentumswohnung in der X-Straße in M-Stadt, welche sie mit Kaufvertrag vom 29.4.2013 wieder veräußerte. Laut behördlicher Meldeauskunft hatte sie an dieser Adresse zwischen August 1977 und August 1980 ihren Hauptwohnsitz inne und dann wieder in der Zeit von August 1983 bis Oktober 2004.

In den Jahren 1980 bis 1983 lebte sie ihren Angaben zufolge in Kanada. Im Jahr 2004 verlegte sie ihren Hauptwohnsitz nach XY und hat ihn seither laut amtlicher Bestätigung des italienischen Gemeindeamtes dort inne. Die Wohnung in der X-Straße diene der Bf. zwischen 2004 und dem Verkauf im Jahr 2013 für ihre Besuche in M-Stadt.

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sind. Die Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurden von der Bf. nicht beanstandet.

## **C. Rechtliche Würdigung**

### **C/1. Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages**

Gemäß § 26 Abs 1 Zustellgesetz wird eine Zustellung ohne Zustellnachweis dadurch bewirkt, dass das Dokument in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird. Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam (Abs 2 leg.cit.).

Die Vermutung, wonach Zustellungen am dritten Werktag nach der Übergabe an die Post (die Gemeinde, den behördlichen Zusteller) als bewirkt gelten, ist widerlegbar. Gegenteilige Behauptungen des Empfängers dürften reichen, es sei denn, die Behörde kann die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung beweisen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 26 ZustellG, Rz 3).

Die Bf. hat glaubhaft dargelegt, dass sie wegen ihrer urlaubsbedingten Abwesenheit von ihrem Wohnort erst nach ihrer Rückkehr Kenntnis von der Beschwerdevorentscheidung erlangte. Das Finanzamt hat nichts Gegenteiliges behauptet, insbesondere nicht einen anderen Zeitpunkt der Zustellung bewiesen. Die Beweislast träge nämlich die Behörde (VwGH 29.10.1985, 85/14/0047; VfGH 9.3.1989, V 19/8).

Somit ist von der Rechtzeitigkeit des Vorlageantrages auszugehen.

## **C/2. Immobilienertragsbesteuerung**

### **C/2.1. Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 30 iVm § 30a EStG 1988 in der im Jahr 2013 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 112/2012, Abgabenänderungsgesetz 2012) unterliegen nach dem 31.3.2012 erfolgte private Grundstücksveräußerungen der Immobilienertragsteuer. Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer

- a) ab der Anschaffung 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.

Grundsätzlich ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten als Einkünfte anzusetzen. Bei Grundstücken, die am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, werden die Anschaffungskosten – mit Ausnahme eines hier nicht vorliegenden Falles - mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Steuersatz beträgt gemäß § 30a EStG 1988 25%.

### **C/2.2. Erwägungen**

Während private Grundstücksveräußerungen vor dem 31.3.2012 nur in Ausnahmefällen (Spekulationsgeschäfte) der Einkommensteuer unterlagen, schuf der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 30 EStG eine generelle Steuerpflicht für Veräußerungserlöse aus privaten Grundstücksverkäufen (Immobilienertragsteuer) und sah dabei in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung vor. So sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer als Hauptwohnsitz gedient haben, steuerfrei (Hauptwohnsitzbefreiung). Die weiteren Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Befreiungsbestimmung werden in **zwei Tatbeständen (lit a und b)** präzisiert und enthalten insbesondere gewisse Nutzungszeiträume.

Die **erste Tatbestandsvariante** der Hauptwohnsitzbefreiung (**lit a**) hat zur Voraussetzung, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer „ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient“ hat. Die Voraussetzungen entsprechen weitgehend jenen der Hauptwohnsitzbefreiung im Bereich der Spekulationsgeschäfte nach § 30 Abs 2 Z 1 idF vor dem 1. StabG 2012 (*Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>17</sup>, § 30 Rz 154). Das Eigenheim muss also durchgehend "bis zur Veräußerung" als Hauptwohnsitz

gedient haben. Eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes **vor der Veräußerung** steht der Hauptwohnsitzbefreiung entgegen (BFG 7.11.2014, RV/7100571/2014). Diese Rechtsansicht wird vom BFG in ständiger Rechtsprechung vertreten (BFG 11.12.2014, RV/3100521/2014; 28.07.2014, RV/5100536/2014) und basiert auf der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur vor 2012 geltenden, insoweit gleichlautenden Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerungen innerhalb der Spekulationsfrist, wonach die Wohnung dem Steuerpflichtigen unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung noch immer als Hauptwohnsitz dienen musste (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118).

Auch in der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Nutzung als Hauptwohnsitz während der vorgesehenen Fristen durchgehend erfolgt sein muss. Eine Unterbrechung der Nutzung sowie eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor der Veräußerung schließen daher die Anwendbarkeit der ersten Tatbestandsvariante aus (*Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>17</sup>, § 30 Rz 144, 161; ebenso *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 7. Aufl. 2014, § 30 Rz 29ff).

Im vorliegenden Fall gab die Bf. ihren Hauptwohnsitz an der Adresse X-Straße in M-Stadt im Jahr 2004 auf und verlegte ihn nach Italien. Die Veräußerung der Wohnung erfolgte im Jahr 2013. Damit steht aber fest, dass die Voraussetzungen des ersten Befreiungstatbestandes (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988) nicht erfüllt sind.

Der **zweite Tatbestand (lit b)** erfordert, dass die Wohnung innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Damit sieht das Gesetz 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. Es sind aber auch diese Voraussetzungen nicht erfüllt, weil die Bf. die Wohnung im Jahr 2013 veräußerte, den Hauptwohnsitz aber bereits 2004 aufgegeben hatte.

Somit kann die Hauptwohnsitzbefreiung entgegen der Ansicht der Bf. nicht zur Anwendung kommen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

#### **D. Zulässigkeit einer Revision**

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).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich ob die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sind, existiert eindeutige Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt (siehe **Pkt. C/2.2.**). Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 19. Jänner 2017