

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Senatsvorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin S, in der Sitzung am 22. August 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, über die Beschwerde des Bf. vom 4. Mai 2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 des Finanzamtes FA vom 13. April 2015, **zu Recht erkannt**:

- I.) Gemäß § 279 Abs. 1 BAO wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) als Mieter und die gemeinnützWohnbauGen (abgekürzt: WohnbGen) als Vermieterin schlossen am 25. Juni 2003 einen Mietvertrag (BFG-Akt Bl. 22 verso bis Bl. 26 verso) über die Wohnung Wohnungsadresse „*samt Zubehör, wie KFZ-Abstellplatz und Balkon*“ ab.

Da der Bf. die Zahlung eines Finanzierungsbeitrages iHv 22.515,56 € vorbringt, folgt die Zitierung der diesbezüglichen Absätze 1 bis 3 des Par. 6 des Vertrages vom 25. Juni 2003:

„(1) Die Gesamtkosten der genannten Wohnungseinheit setzen sich wie folgt zusammen:

A)	Grundanteil	€	14.175,20
B)	Baukosten	€	64.818,94
C)	Einstellplatz Fixpauschalsatz	€	1.380,78
D)	Balkon	€	1.982,44
	<i>Gesamtkosten</i>	€	<u>82.357,36</u>

„(2) Die Gesamtkosten (Abs. (1)) werden anteilmäßig mit Hilfe der Darlehen laut Par. 3 wie folgt finanziert:

Bankinstitut € 58.760,06

(3) Der von dem oder den Nutzungsberchtigten aufzubringende Finanzierungsbeitrag, beträgt dem WGG entsprechend berechnet zum Stichtag 1. Juni 2003:

€ 22.515,56

Dieser Betrag ist bis längstens 15. Juni 2003 zu bezahlen.“

Die Wohnung hat laut Mietvertrag eine Nutzfläche von 51,64 m². Es ist daher davon auszugehen und im Übrigen unstrittig, dass die Wohnung hinsichtlich ihrer Nutzung durch den Bf. die Bedingung des fünften Satzes von § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG („Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen.“) erfüllt hat.

Im Vertrag vom 25. Juni 2003 wird unter der Überschrift „Par. 10 – Veränderungen des Mietgegenstandes“ ausgeführt:

„Jede beabsichtigte Veränderung des Mietgegenstandes hat der Mieter/die Mieterin der Vermieterin schriftlich anzuzeigen. Sie darf nur mit Zustimmung der Vermieterin vorgenommen werden, auf deren Verlangen überdies bei Rückstellung des Mietgegenstandes der frühere Zustand wiederherzustellen ist.“

Im Vertrag vom 25. Juni 2003 wird unter der Überschrift „Par. 21 – Übertragung des Mietgegenstandes ins Wohnungseigentum“ ausgeführt:

„Gemäß § 15d WGG, wird auf Antrag des Mieters / der Mieterin, nach insgesamt 10 jähriger Mietdauer, die Mietwohnung nachträglich in das Wohnungseigentum übertragen.

Aufgrund eines derartigen Antrages erfolgt die gerichtliche Festsetzung des Preises für die nachträgliche Übertragung der Wohnung in das Wohnungseigentum auf Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen.

Für den künftigen Kauf-Wohnungseigentumsvertrag wird das zu diesem Zeitpunkt bei der GBV [Abkürzung für: gemeinnützige Bauvereinigung] gültige Vertragsmuster herangezogen. Jedenfalls werden folgende wichtige Vertragspunkte enthalten sein:

1. Ermittlung und Bezahlung des Kaufpreises.
2. Übernahme der offenen Darlehen zur Selbst- und Alleinzahlung anstelle der GBV. Eintritt in die diesbezüglichen Schulschein-mäßigen Bestimmungen samt Übernahme aller auf dieses Rechtsgeschäft Bezug habenden Grundbuchsbelastungen.
3. Eintritt in die sonstigen mit dem am Bauwerk verbundenen Verpflichtungen (Bescheide, erforderliche Dienstbarkeitsvereinbarung etc.).
4. Ausschluss der Haftung, dass die GBV für einen bestimmten Zustand oder Ausmaß des Kaufgegenstandes haftet, da der Mieter diesen bereits benutzt und allfällige Gewährleistungsansprüche im Zuge des Mietverhältnisses abgewickelt wurden.
5. Übernahme sämtlicher mit der Vertragserrichtung in Verbindung stehenden Kosten, Abgaben, Gebühren und Steuern, insbesondere der Grunderwerbsteuer.

6. Die GBV wird die Hausverwaltung nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen weiter ausüben, wobei als Entgelt die jeweils für gemeinnützige Bauvereinigungen zulässigen Sätze vereinbart werden.

Da es sich voraussichtlich um ein Mischobjekt (Wohnungseigentum und Miete) handelt, wird vereinbart, dass als Aufteilungsschlüssel für die Liegenschaftsaufwendungen der gemäß Par. 5 des abgeschlossenen Mietvertrages vereinbarte Schlüssel anzuwenden ist. Der Anmerkung des Verrechnungsschlüssels im Grundbuch wird zugestimmt.

7. Nach insgesamt 10-jähriger Miet- oder Nutzungs dauer ist jedenfalls die GBV berechtigt, bei Übertragung in das Wohnungseigentum den Kaufpreis für die Wohnung (Geschäftsraum) nach den Bestimmungen des Par. 15 d WGG festzusetzen.

8. Für die Errichtung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages sowie die grundbücherliche Durchführung ist die GBV berechtigt, eine Vertragserrichtungspauschale vorzuschreiben.

Die Höhe dieses Vertragserrichtungspauschales beträgt derzeit den 3-fachen Jahresverwaltungskostensatz laut Entgeltrichtlinienverordnung zuzüglich Mehrwertsteuer.

Bei Beendigung dieses Mietvertrages erlischt jedenfalls auch das Anbot auf Abschluss eines Kaufvertrages zur Übertragung des Mietgegenstandes ins Wohnungseigentum.“

Der Bf. war von 25. Juni 2003 bis 3. April 2013 an der Adresse wohnungadress mit der Wohnsitzqualität Hauptwohnsitz gemeldet (BFG-Akt Bl. 21 verso), d.h. 9 Jahre und 282 Tage. Es ist daher davon auszugehen und im Übrigen unstrittig, dass der Bf. den Hauptwohnsitz in der veräußerten Wohnung aufgegeben hat. Es ist weiters davon auszugehen und im Übrigen unstrittig, dass der Bf. nicht nur formal, sondern tatsächlich seinen Hauptwohnsitz in der ggstdl. Wohnung hatte.

Die Liegenschaft Einlagezahl in der Katastralgemeinde Gemeinde hat die Grundstücksadresse WohngAdress1 und WohngAdress2 (Grundbuchauszug: BFG-Akt Bl. 103 ff). Am 6. März 2009 wurde unter Tagebuchzahl das Wohnungseigentum bei dieser Liegenschaft eingetragen (BFG-Akt Bl. 128).

Die WohnbGen als Verkäuferin (Vertragsunterzeichnung am 29. Oktober 2012) und der Bf. als Käufer (Vertragsunterzeichnung am 18. Oktober 2012) schlossen einen Kaufvertrag (inkl. Aufsandungserklärung in Punkt XIV) über

- 120/10522stel Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl Grundbuch Gemeinde, verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung Stiegnr Topnr,
- und 4/10522stel Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl Grundbuch Gemeinde, verbunden mit Wohnungseigentum an Stellplatznr,

wobei laut Punkt IV als Zeitpunkt für die Übernahme des Kaufgegenstandes das Datum der Unterfertigung durch den letzten der Vertragsteile als vereinbart gelte. (Kaufvertrag aus Urkundensammlung zur Tagebuchzahl2: BFG-Akt Bl. 147 bis 157).

Der Kaufpreis iHv 73.104,02 € setzte sich laut Punkt II des Kaufvertrages wie folgt zusammen:

Grundkosten	12.955,23 €
Baukosten	57.464,85 €
2 %ige Rücklage	1.408,40 €
Dotierung Instandhaltungsrücklagen	1.275,54 €
<hr/>	
Gesamtkaufpreis	73.104,02 €

Punkt VIII Satz 1 und 2 des Kaufvertrages lauten: *Die mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten (Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr) übernimmt der Käufer. Die Vertrags- und Verbücherungskosten in Höhe von € 867,77 wurden bereits vom Käufer entrichtet.*

Das Bundesland erteilte am 19. November 2012 die – aufgrund des damals zu Gunsten des Bundeslandes verbücherten Veräußerungsverbotes notwendige – Zustimmung zur Eigentumsübertragung an den Bf. (BFG-Akt Bl. 158).

Der Bf. als Verkäufer und Herr Käufer als Käufer schlossen am 29. März 2013 einen Kaufvertrag (inkl. Aufsandungserklärung in Punkt XII) über

- 120/10522stel Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl Grundbuch Gemeinde, verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung Stiegennr Topnr,
- und 4/10522stel Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl Grundbuch Gemeinde, verbunden mit Wohnungseigentum an Stellplatznr,

wobei die Gegenleistung mit 115.000 € festgelegt wurde und laut Punkt V als Stichtag der Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes der Tag der Vertragsunterfertigung festgesetzt wurde und laut Punkt VI u.a. Erklärungen zum Verzicht auf den Zuschuss des Bundeslandes zum Darlehen abgegeben würden. (BFG-Akt Bl. 29 verso bis Bl. 33) Da der Bf. in Punkt XI des Vertrages erklärt, innerhalb der letzten zehn Jahre vor Vertragsabschluss mindestens fünf Jahre durchgehend in der ggstdl. Wohnung gewohnt zu haben, sodass die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung komme, ist davon auszugehen und im Übrigen unstrittig, dass keine Immobilienertragsteuer mit Abgeltungswirkung gemäß § 30b Abs. 2 EStG entrichtet worden ist.

Das Bundesland erteilte am 23. April 2013 seine Einwilligung zur Löschung des für das Bundesland eingetragenen Veräußerungsverbotes (BFG-Akt Bl. 159).

Unter Tagebuchzahl2 wurde das Eigentumsrecht für Käufer an den beiden gegenständlichen Liegenschaftsanteilen mit den (damaligen) 2Anteilnummern im B-Blatt eingetragen (BFG-Akt Bl. 113). Vor dieser Eintragung am 31. Juli 2013 war die WohnbGen als Eigentümerin dieser beiden Liegenschaftsanteile eingetragen gewesen (BFG-Akt, Bl. 117).

Angesichts der Abwicklung der Zahlung des Kaufpreises über den Vertragserichter und Treuhänder, Rechtsanwalt, laut Punkt III des Kaufvertrages vom 29. März 2013 ist daher davon auszugehen und im Übrigen unstrittig, dass der Veräußerungserlös dem Bf. im Jahr 2013 im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG zugeflossen ist.

Die zitierten Verträge sowie Grundbuch- und Melderegistereintragungen bestätigen die im Übrigen unstrittige Tatsache, dass die vom Bf. ursprünglich gemietete Wohnung wohnungadress, identisch ist mit der Wohnung, die mit den vom Bf. veräußerten 120/10522stel Anteilen an der Liegenschaft Einlagezahl Grundbuch Gemeinde verbunden ist. Ebenso ist der KFZ-Abstellplatz, der dem Bf. ursprünglich als Zubehör zur gegenständlichen Wohnung vermietet worden ist, identisch mit dem Stellplatznr, der mit den vom Bf. veräußerten 4/10522stel Anteilen an der Einlagezahl Grundbuch Gemeinde verbunden ist.

Die Einkommensteuererklärung des Bf. für 2013 langte am 19. August 2014 elektronisch beim Finanzamt ein und enthielt keine Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (BFG-Akt Bl. 141 f.)

Die belangte Behörde (Finanzamt FA) erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 13. April 2015 datierten Einkommensteuerbescheid 2013 (BFG-Akt Bl. 15 f), welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit 12.635 € festsetzte. Dabei wurde bei der Berechnung der Einkommensteuer – getrennt von der Steuerberechnung nach dem Tarif des § 33 Abs. 1 EStG – aufgrund des besonderen Steuersatzes von 25% als Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerung ein Betrag von 10.575,93 € angesetzt wurde. Laut Bescheidbegründung sei unter Verweis auf Rz 6642 der EStR die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG hier nicht anwendbar. Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung seien in Fällen, in denen die Grundstücksübertragung nicht durch Erbschaft oder Schenkung erfolge, unbeachtlich. Aufwendungen für Instandhaltungsrücklagen stellten keine Anschaffungskosten dar. Die Bemessungsgrundlage, auf welche der genannte Steuersatz von 25% angewendet wurde, wurde laut Bescheidbegründung wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös laut Kaufvertrag vom 29.3.2013	115.000,00 €
abzüglich Anschaffungskosten laut Kaufvertrag vom 29.10.2010	-71.828,48 €
abzüglich Aufwendungen für Vertrags- und Verbücherungskosten	-867,77 €
Veräußerungsgewinn	42.303,75 €

Mit Schreiben vom 4. Mai 2015 (BFG-Akt Bl. 18 ff) erhob der Bf. – vertreten durch steuerberatungsgesellschaft – Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 13.4.2015 mit dem Begehr nach Korrektur des Bescheides unter Nichtfestsetzung der Immobilienertragsteuer in Höhe von 10.576 €.

Das weitere Vorbringen, dass die Einkommensteuer statt mit 12.365 € unter Abzug von 10.576 € mit 1.789 € festzusetzen sei, ist durch einen Ziffernsturz gegenüber dem Betrag laut angefochtenem Bescheid (12.635 €) zu erklären.

Es wurde mündliche Verhandlung vor dem BFG beantragt [Anm.: Antrag auf Senatsentscheidung erst im Vorlageantrag]. Begründend wurde vorgebracht:

- durchgehende und ununterbrochene Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz vom 25.6.2003 bis 3.4.2013;
- Kaufoption nach 10 Jahren ab Errichtung bereits bei Abschluss des Mietvertrages zugesichert, gesetzliche Grundlage §§ 13 ff Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG);
- Verpflichtung des Bf., mit Abschluss des Mietvertrages gleich einem Wohnungseigentümer einen Finanzierungsbeitrag iHv 22.515,56 € zu leisten.
- Der Bf. habe die Wohnung somit bereits mit Mietvertrag vom 25.6.2003 in Besitz genommen.
- Rz 6642 der EStR und die Bescheidbegründung entsprächen nicht dem Gesetz. Im Gesetzeswortlaut der lit. b werde fünf Jahre Hauptwohnsitz innerhalb der letzten zehn Jahre festgehalten. Eine Einschränkung der Hauptwohnsitzzeiten auf solche nach der zivilrechtlichen Anschaffung der Immobilie sei aus dem Gesetz weder herauslesbar, noch scheine dies durch den Gesetzgeber gewollt zu seien. Auch die Erläuternden Bemerkungen zum Stabilitätsgesetz 2012 ließen keine derartige Einschränkungen erkennen.
- Die Literatur sei nahezu ausnahmslos der Ansicht, dass Hauptwohnsitzzeiten als Mieter einzurechnen seien.
- *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic., Die Immobilienertragsteuer, 2. Auflage, Dezember 2014, Linde Verlag, RZ I/440: Nach ganz herrschender Ansicht ist es nicht erforderlich, dass der Veräußerer selbst eine bestimmte Zeit Eigentümer war, und es werden daher auch Hauptwohnsitzzeiten, die er bloß als Mieter oder Mitbewohner verbracht hat, eingerechnet, wenn er das Eigenheim später erworben hat....*
- aaO, I/441: *Tatsächliche Nutzung, wie dies für den Hauptwohnsitz Voraussetzung ist, setzt auch tatsächlichen Besitz bzw. Besitzmöglichkeit voraus. Schon aus diesem Grund ist die Ansicht der EStR idZ systemwidrig. UE widerspricht diese Auslegung aber auch dem Wortlaut des § 30 EStG.*
- *Urtz, Die neue Immobiliensteuer, ÖStZ Spezial, S. 46 ff:*
Da eine Anschaffung nicht erforderlich ist, ist es daher konsequenterweise auch ausreichend, dass der Veräußerer den Hauptwohnsitz bereits zu einem Zeitpunkt begründet hat, zu dem er (noch) nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist. D.h. der Veräußerer könnte den Hauptwohnsitz zB auch als Mieter oder im Rahmen eines Prekariums (Bittleihen) begründen und damit den Lauf der 5 Jahresfrist auslösen (siehe Beispiele ebendort).
Laut Beschwerdevorbringen sei auch folgende Aussage sehr nachvollziehbar:
Dafür muss quasi als Ausgleich das durchgehende Dienen des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz gem. lit. b länger dauern als nach lit. a, nämlich fünf statt zwei Jahre.
- *Urtz in Seminarunterlage Urtz/Bodis vor der Österreichischen Notariatskammer, 12.11.2012, Folie 49 ff:*
durchgehende Benutzung als Hauptwohnsitz genügt, es ist weder eine Anschaffung bzw. durchgehende Benutzung ab der Anschaffung nötig noch eine durchgehende Benützung bis zur Veräußerung.

mE daher Benützung auch vor Anschaffung möglich (dh Benützung vor Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums), um 5-Jahres-Frist zu erfüllen (zB Benützung als Prekariat oder Mieter vor zivilrechtlichem Eigentum).

- JAKOM 2015, Kanduth-Kristen, § 30 Rz 26 ff, insbesondere RZ 32:

In die fünfjährige Frist sind der in der Lit. geäußerten Ansicht auch Zeiten einzurechnen, in denen der Veräußerer die Wohnung als Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter als Hauptwohnsitz nutzte.

Laut Beschwerdevorbringen einschränkend und mehrfach in der Literatur kritisiert: *Da das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung während der Nutzung als Hauptwohnsitz die Eigenschaft als solche/s nach bislang hA nicht verlieren darf, ist diese Ansicht mE abzulehnen.*

Laut Beschwerdevorbringen für den konkreten Fall wieder ausdehnend: *Dies gilt jedoch nicht, wenn die Nutzung aufgrund eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgt oder vor einem unentgeltlichen Erwerb.*

- Weiteres Vorbringen seitens des Bf.: In lit. b werde kein Bezug auf das zivilrechtliche Eigentum genommen. Die Ergänzung um einen zweiten Tatbestand (lit. b) ohne Aufnahme der Einschränkung auf Zeiten zwischen Anschaffung und Herstellung müsse als bewusste und wohlüberlegte Handlung des Gesetzgebers gewertet werden. Auch die EB zeigten, dass die zweite Möglichkeit der Steuerbefreiung als bewusst gesetzte großzügigere Möglichkeit zu werten sei.

Die von den gemeinnützigen Genossenschaften wohl zehntausendfach angewandten Mietkauf-Modelle zielen wohl allesamt darauf ab, dass Mieter in überwiegendem Ausmaß die Möglichkeit des Kaufes in Anspruch nähmen. Gemäß § 13 WGG sei für die nachträgliche Einräumung des Wohnungseigentums ein angemessenes Entgelt zu vereinbaren. Der Berechnung des Entgeltes seien die gesamten Herstellungskosten zugrundezulegen und nicht der Verkehrswert. Hier habe der Kaufpreis 73.104,02 € betragen, der Verkehrswert (Verkaufspreis) 115.000 €. Die Nichtausübung der Option wäre somit wirtschaftlich gesehen absurd. Dem Bf. sei somit von vornherein bei Mietvertragsabschluss klar gewesen, dass er als wirtschaftlicher Eigentümer das Recht zum Ankauf der Wohnung zu – 10 Jahre alten historischen – Baukosten in Anspruch nehmen werde.

Der Bf. habe auf den Wortlaut des Gesetzes vertraut. Die Ergänzung der RZ 6642 der EStR sei erst mit 5. Juni 2013 erfolgt, somit nach Vertragsabschluss.

Das Finanzamt erließ eine mit 16. September 2015 datierte, abweisende Beschwerdevorentscheidung (BFG-Akt Bl. 34) mit folgender Begründung: *Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen sind von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mind. fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Die Begriffe Eigenheim und Eigentumswohnung richten sich nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Während der Nutzung darf das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung die Eigenschaft als solche/s nicht verlieren. In der Zeit der Nutzung als Mieter ist die Eigenschaft als Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG*

jedoch gerade nicht gegeben, da in dieser Zeit keine Eigentumswohnung sondern eine fremde Wohnung genutzt wird. Auf die von Ihnen angeführte „Ausdehnung“ hinsichtlich Anwartschaftsverträgen braucht nicht weiter eingegangen zu werden, da in Ihrem Fall kein Anwartschaftsvertrag auf Erwerb von Wohnungseigentum vorliegt. Auch liegt kein unentgeltlicher Erwerb vor. In Ihrem Fall liegt ein klassischer Spekulationskauf vor, da die Wohnung aufgrund der WGG-Vorgaben günstig gekauft und unmittelbar anschließend teuer verkauft wurde. Ihre Beschwerde war somit abzuweisen.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2015 (BFG-Akt Bl. 35 f.) stellte der Bf. – vertreten durch steuerberatungsgesellschaft – gemäß § 264 Abs. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag), worin auch gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO die Entscheidung durch den Senat beantragt wurde. Begründend wird kritisch auf das zwischenzeitlich ergangene Erkenntnis des BFG vom 22.4.2015, RV/6100169/2015 eingegangen.

[Anzumerken ist, dass das BFG mit dem genannten Erkenntnis vom 22.4.2015, RV/6100169/2015 (BFG-Akt Bl. 79 ff.) die Beschwerde gegen einen Bescheid zur Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung der Einkommensteuer (Immobilienertragsteuer) abgewiesen hat. Der VwGH hat dieses Erkenntnis mit dem – nicht im RIS auffindbaren – Erkenntnis vom 16.12.2015, Ro 2015/15/0032 aufgehoben, welches in einer Serie mit dem im RIS auffindbaren Erkenntnis vom 26.11.2015, Ro 2015/15/0005 (BFG-Akt Bl. 90a ff.) ergangen ist. Grund für die Aufhebung laut dem letztgenannten Erkenntnis: Über die allfällig zu viel abgeföhrte ImmoESt ist im Rahmen der Veranlagung zur ESt (bzw. KSt) zu entscheiden, wogegen der VwGH inhaltlich nichts zum Thema der Befreiungen aussagte. Dementsprechend hat das BFG statt des aufgehobenen Erkenntnisses vom 22.4.2015, RV/6100169/2015 mit Erkenntnis vom 24.2.2016, RV/6100063/2016 (BFG-Akt Bl. 91 ff.) den angefochtenen Bescheid dahingehend abgeändert, dass er die Zurückweisung des Rückerstattungsantrages als unzulässig ausspricht.]

Zwar seien nach Ansicht des Bf. weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum für die Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG maßgeblich, aber es sei festzuhalten, dass in dem von Genossenschaften beigestellten Wohnraum der Mieter gleich einem wirtschaftlichen Eigentümer agieren könne und müsse. So sei den Mietern und nachfolgenden Eigentümern idR bereits während der Bauphase ermöglicht worden, den Baustand durch eigene Wünsche anzupassen, z.B. Auswechslung der Beläge und Verfliesung, Erweiterung der Elektrik und Installationen, Versetzen von Mauern und Türen. Bei der Miete habe es sich um keinen Fixbetrag gehandelt, sondern um einen durch die jeweiligen Baukosten bestimmten Betrag. Das Risiko trage der Mieter bis zur Endabrechnung.

Ergänzend werde auf die Regelungen zur Zurechnung von Leasinggegenständen verwiesen. Demnach erfolge neben anderen Voraussetzungen die Zurechnung beim Leasingnehmer, sofern dem Leasingnehmer eine vertraglich vereinbarte Kaufoption, das Wirtschaftsgut gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht auschlaggebenden Entgeltes zu

übernehmen, eingeräumt werde. Unter wirtschaftlich angemessen bzw. ausschlaggebend sei laut zweitem Absatz der Rz 3224 der EStR „ein Entgelt anzusehen, wenn es zumindest den voraussichtlichen Verkehrswert ... erreicht“.

Mit der Ladung für die mündliche Verhandlung wurden den beiden Streitparteien in einer Beilage (BFG-Akt Bl. 270 ff.) auch eine Zusammenstellung des Ablaufes der Geschehnisse und des Verfahrens sowie die Entwicklung relevanter Gesetzestexte und Auszüge aus den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 übermittelt sowie mitgeteilt:

Allfällige Aufteilung bei unterschiedlicher Behandlung der beiden Grundstücksanteile, ohne der Anschauung des gesamten Senates vorzugreifen:

Für den Fall, dass die beiden zugleich veräußerten Liegenschaftsanteile hinsichtlich der Hauptwohnsitzbefreiung unterschiedlich zu beurteilen sind bzw. die Begünstigung gemäß § 30 Abs. 4 EStG anzuwenden ist, erscheinen folgende schätzungsweise Aufteilungen mittels Aliquotierung sachgerecht:

Liegenschaftsanteil	Einkünfte aus Veräußerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG	Veräußerungserlös (ggfs. Ein-gangswert für § 30 Abs. 4 EStG
120/10522 (Wohnung)	40.939,11 €	111.290,32 €
4/10522 (KFZ-Stellplatz)	1.364,64 €	3.709,68 €
Summe	42.303,75 €	115.000,00 €

Weiters wurde mit der Ladung mitgeteilt: *Zeitliche Zusammenstellung der Vorgänge, ohne der Anschauung des gesamten Senates vorzugreifen:*

Zeitraum	Jahre + Tage	Haupt-wohnsitz	zivilrechtliche Stellung des Bf. als Nutzer	Eigenschaft Wohnung/ Stell-platz/Liegenschaft
25.6.2003 bis 6.3.2009	5 Jahre und 254 Tage	ja	Mieter	Mietwohngrund-stück
6.3.2009 bis 29.10.2012	3 Jahre und 237 Tage	ja	Mieter	Wohnungseigentum
29.10.2012 bis 29.3.2013	151 Tage	ja	außerbücherl. Eigentümer	Wohnungseigentum
29.3.2013 bis 3.4.2013	5 Tage	ja		Wohnungseigentum

In der am 22. August 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung stimmten die Parteien überein, dass der vorgetragene Sachverhalt außer Streit stehe.

Zusätzlich zu den bisherigen Ausführungen in Bescheid- sowie BVE-Begründung brachte das Finanzamt die bisherige Rechtsprechung des BFG zu den Mietwohnkaufmodellen im Zusammenhang mit der Immo-Est vor.

[Anm.: BFG 27.10.2016, RV/7103206/2015 (BFG-Akt Bl. 97 ff.), weicht sachverhaltsmäßig insb. dahingehend vom vorliegenden Fall ab, dass im Mietvertrag keine sog. Kaufoption enthalten war, sondern diesbezüglich nur mit § 15b WGG argumentiert wurde. BFG 8.6.2017, RV/5100561/2017 (BFG-Akt Bl. 264 ff.) wurde in RdW 2017/381 besprochen.]

Zusätzlich zu den bisherigen Ausführungen wurde seitens des Bf. vorgebracht:

- Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG sei schon in der alten Rechtslage zum Spekulationsgeschäft vorhanden gewesen. Diese Bestimmung sei durch § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b ergänzt worden. Die Intention des Gesetzgebers sei gewesen, dass der Veräußerer den Veräußerungserlös ungeschmälert zum Erwerb eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung haben solle.
- Hier liege kein klassisches Spekulationsgeschäft vor, wie das Finanzamt ausgeführt habe. Der Bf. sei Lehrer, im Streitzeitpunkt ledig gewesen und habe mit dem Hausbau begonnen. Er habe das Geld aus dem Verkauf für diesen neuen Hauptwohnsitz, in den er im Frühjahr 2013 eingezogen sei, gebraucht.
- Verweis auf die erläuternden Bemerkungen zum Stabilitätsgesetz (Seite 7 der Beilage zu Ladung).
- Der Bf. habe beim Verkauf den § 30 EStG durchgelesen und sei zur Überzeugung gelangt, dass für ihn die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung komme.

Über die Beschwerde wird erwogen:

Der dargestellte relevante Sachverhalt ist unstrittig. Strittig ist die Interpretation insb. des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG idF BGBI. I 22/2012 und BGBI. I 112/2012.

Zivilrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes und wirtschaftliches Eigentum:

Im gegenständlichen Verfahren wurde auch mit zivilrechtlichen Begriffen argumentiert (z.B.: *in Besitz genommen, zivilrechtliche Anschaffung, zivilrechtlicher Eigentümer*). Da das hier relevante wirtschaftliche Eigentum in wesentlichen Punkten (mit Ausnahme der dinglichen Berechtigung, d.h. der Wirkung gegenüber jedermann) dem zivilrechtlichen Eigentum nachgebildet ist, erfolgt zunächst die zivilrechtliche Beurteilung.

Die §§ 309, 311 und 316 ABGB bestimmen:

„§ 309. Wer eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame hat, heißt ihr Inhaber. Hat der Inhaber einer Sache den Willen, sie als die seinige zu behalten, so ist er ihr Besitzer.“

„§ 311. Alle körperliche und unkörperliche Sachen, welche ein Gegenstand des rechtlichen Verkehrs sind, können in Besitz genommen werden.“

„§ 316. Der Besitz einer Sache heißt rechtmäßig, wenn er auf einem gültigen Titel, das ist, auf einem zur Erwerbung tauglichen Rechtsgrunde beruhet. Im entgegen gesetzten Falle heißt er unrechtmäßig.“

Der an körperlichen Sachen mit Eigentümerwillen ausgeübte Besitz ist Sachbesitz, ansonsten liegt Rechtsbesitz vor; die Innehabung eines Rechtes in Form der Rechtsausübung ist nur bei Dauerrechten möglich, z.B. bei Miete als

Dauerschuldverhältnis (Eccher/Riss in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, § 311 ABGB⁵, Rz 1).

Der Bf. war daher rechtmäßiger Besitzer des Mietrechtes (des Nutzungsrechtes als Mieter) an der gegenständlichen Wohnung und am gegenständlichen Kfz-Abstellplatz vom 25. Juni 2003 (Mietbeginn) bis 29. Oktober 2012 (Kaufvertragsabschluss mit der WohnbGen). Vom 29. Oktober 2012 (ab hier gültiger Titel iSd § 316 ABGB) bis 29. März 2013 (Kaufvertragsabschluss mit Käufer) war der Bf. rechtmäßiger (Sach)Besitzer der gegenständlichen Wohnung und des gegenständlichen Kfz-Abstellplatzes, bzw. zivilrechtlich genauer iSd § 2 Abs. 1 Satz 1 WEG: rechtmäßiger (Sach)Besitzer der gegenständlichen Liegenschaftsanteile und (Rechts)Besitzer des ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrechtes an der gegenständlichen Wohnung und an dem gegenständlichen Kfz-Abstellplatz.

Aus dem Vorbringen, der Bf. habe die Wohnung „*bereits mit Mietvertrag vom 25.6.2003 ... in Besitz genommen*“, ist somit nichts zu gewinnen, weil es sich vom 25. Juni 2003 bis 29. Oktober 2012 rechtmäßig nur um den Rechtsbesitz an dem Mietrecht (Nutzungsrecht als Mieter) gehandelt hat.

§ 2 Abs. 1 Satz 1 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) 2002 bestimmt: „*Wohnungseigentum ist das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen.*“ Zivilrechtlich gibt es daher kein Eigentum an der Eigentumswohnung, sondern das Miteigentum an der Liegenschaft (bzw. das Eigentum an einem Liegenschaftsanteil) verbunden mit einem dinglichen Nutzungsrecht an einem Wohnungseigentumsobjekt, z.B. einer Wohnung.

Der Bf. war mangels Eintragung im Grundbuch niemals zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaftsanteile, die mit dem ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrecht an der gegenständlichen Eigentumswohnung bzw. dem gegenständlichen Kfz-Abstellplatz verbunden sind (vgl. § 431 ABGB; *Eccher/Riss in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, § 431 ABGB, Rz 1 und 2: Die Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch ist für den Rechtserwerb grundsätzlich konstitutiv; keine der angeführten Ausnahmen trifft auf den vorliegenden Fall zu).

Das zivilrechtliche Eigentum ist hier jedoch als solches nicht relevant, sondern nur dahingehend von Bedeutung, als das hier relevante wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen Eigentum in wesentlichen Punkten (mit Ausnahme der dinglichen Berechtigung) nachgebildet ist.

Der Begriff „Veräußerung“ in § 30 EStG bedeutet nach der im Einkommensteuerrecht üblichen Terminologie die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen. Die davon abweichende Ansicht, wonach unter Veräußerung im § 30 EStG der Abschluss des diesbezüglichen Verpflichtungsgeschäftes gemeint ist (vgl. *Hammerl/Mayr, RdW 2012/181*), würde im vorliegenden Fall höchstens zu Unterschieden von einigen Tagen bis Wochen beim Veräußerungszeitpunkt und auch beim Anschaffungszeitpunkt (vgl. *Kanduth-Kristen in Jakom 2017, § 30 EStG Rz 21 iVm 19*) führen, die hier nicht entscheidungswesentlich sind (vgl. auch später).

Der Begriff der „Anschaffung“ wird zwar nur in lit. a und nicht in lit. b von § 30 Abs. 2 Z 1 EStG verwendet, aber auch eine iSd lit. b veräußerte Eigentumswohnung samt Grund und Boden wird sich vor der Veräußerung im wirtschaftlichen Eigentum des Veräußerers befunden haben, d.h. sie wird davor vom Veräußerer (entgeltlich) angeschafft, unentgeltlich erworben oder hergestellt worden sein.

[Nach derjenigen Ansicht, wonach unter Anschaffung im Rahmen des § 30 EStG der Abschluss des diesbezüglichen Verpflichtungsgeschäftes zu verstehen sei (*Kanduth-Kristen* in Jakom 2017, § 30 EStG Rz 21), wäre dies so zu formulieren: Auch zu einer iSd lit. b mit dem Abschluss des Veräußerungs-Verpflichtungsgeschäftes veräußerten Eigentumswohnung samt Grund und Boden wird es - ausgenommen beim unentgeltlichen Erwerb und bei der Herstellung - ein Anschaffungs-Verpflichtungsgeschäft gegeben haben.]

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO gilt: „*§ 24. (1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:*

...

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.“

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer; zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*², Anm. 1 zu § 24 BAO; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen (*Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch*, 110). In Zweifelsfällen ist die Stellung des zivilrechtlichen und die des möglichen wirtschaftlichen Eigentümers gegeneinander abzuwägen (*Ellinger et al.*, § 24 BAO E 37 – VwGH 3.4.1984, 83/14/0143).

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand wird regelmäßig mit der Lieferung (insb. durch den Übergang von Besitz, Nutzung und Lasten) erlangt; vor diesem Hintergrund kann im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse auch der Übergang der Preisgefahr in die Beurteilung miteinbezogen werden (*Fischerlehner, Abgabenverfahren*², Anm. 1 zu § 24 BAO mit Verweis auf VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218). In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof u.a. folgende Erwägungen aus: „....

Beim Anschaffungsvorgang wird ein Wirtschaftsgut entgeltlich von einer fremden Verfügungsmacht in die Verfügungsmacht des Erwerbers überführt. Die Anschaffung zielt auf den Erwerb bestehender Wirtschaftsgüter ... Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbes des wirtschaftlichen Eigentums, also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinn der faktischen Verfügungsmöglichkeit über

das Wirtschaftsgut ... Unter wirtschaftlichem Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) ist die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem (zivilrechtlichen) Eigentümer zu verstehen ... Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand wird regelmäßig mit der Lieferung (insbesondere durch den Übergang von Besitz, Nutzung und Lasten) erlangt; vor diesem Hintergrund kann im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse auch der Übergang der Preisgefahr in die Beurteilung miteinbezogen werden ...“

Im Allgemeinen geht nach Übergabe einer Liegenschaft an den Erwerber aufgrund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäftes das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber über, auch wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch noch nicht durchgeführt wurde (VwGH 17.2.1992, 90/15/0117). Wirtschaftliches Eigentum ist anzunehmen, wenn der zivilrechtliche Nichteigentümer eine Rechtsposition besitzt, die sich von der eines Eigentümers im Sinne der Privatrechtsdogmatik nur mehr durch das Fehlen der dinglichen Berechtigung unterscheidet, diese dingliche Berechtigung aber durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden kann (Ellinger et al., § 24 BAO E 51 – VwGH 9.6.1986, 84/15/0229). Der wirtschaftliche Eigentümer muss den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung geltend machen können (Ellinger et al., § 24 BAO E 50; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Die Kaufoption (Antrag des Mieters) nach insgesamt 10jähriger Mietdauer laut Mietvertrag sowie die gesetzliche Kaufoption gemäß §§ 15b ff. WGG (Anspruch auf Übereignung) bedeuteten bis Oktober 2012 noch nicht, dass dem Bf. nur noch die dingliche Berechtigung zum zivilrechtlichen Eigentum gefehlt hätte und er diese durch einen Antrag auf Eintragung seines Eigentumsrechtes in das Grundbuch erlangt hätte. [Es kann im Übrigen dahingestellt bleiben, ob der Begriff 'Option' iSd OGH-Rechtsprechung (vgl. Bollenberger in Kozioł/Bydlinski/Bollenberger, ABGB⁵, § 861 Rz 10) hier exakt passt.] Erst ab Beginn der Frist zur Optionsausübung und dann erst mit Optionsausübung hätte der Bf. in die Position eines Wohnungseigentumsbewerbers gelangen können und hätte durch die Klagsmöglichkeit gemäß § 43 WEG 2002 (vgl. jedoch OGH 24.2.2004, 5Ob26/04s zu den Hürden dieses Klagsweges) auch gegen den Willen der WohnbGen die Eigentümerstellung erlangen können. Jedenfalls deutet nichts darauf hin, dass der Bf. vor der – durch ihn am 18. Oktober 2012 erfolgten – Unterfertigung des Kaufvertrages und zugleich nach Beginn der zehnjährigen Optionsfrist die Option ausgeübt hätte.

Im Übrigen durfte der Bf. laut Par. 10 des Mietvertrages – wirksam bis Oktober 2012 – den Mietgegenstand nicht ohne Zustimmung der Vermieterin verändern.

Ab dem beiderseitigen Abschluss des Kaufvertrages mit 29. Oktober 2012 – bzw. spätestens mit der Zustimmung des Bundeslandes zur Eigentumsübertragung an den Bf. am 19. November 2012 (vgl. anschließend) – hatte der Bf. gegenüber der noch im Grundbuch als Eigentümerin eingetragenen WohnbGen aber eine Rechtsposition, welcher zu derjenigen des zivilrechtlichen Eigentümers nur die dingliche Berechtigung

infolge Eintragung in das Grundbuch gefehlt hatte, welche der Bf. durch einen Antrag auf Eintragung seines Eigentumsrechtes im Grundbuch erlangen hätte können.

Der Käufer einer Liegenschaft, die mit einem Vorkaufsrecht belastet ist, kann vor dessen Löschung im Grundbuch weder die dingliche Berechtigung an der Liegenschaft durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwingen noch hat er eine gesicherte Gebrauchs- oder Nutzungsbefugnis; er ist nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen (*Ellinger et al.*, § 24 BAO E 55 – VwGH 9.6.1986, 84/15/0229). Das zu Gunsten des Bundeslandes verbücherte Veräußerungsverbot vermittelte dem Bundesland eine schwächere Stellung als ein Vorkaufsrecht. Wenn man dennoch daraus ein vorübergehendes Hindernis des Überganges des wirtschaftlichen Eigentumes auf den Bf. ableiten wollte, so wäre dieses Hindernis mit der Zustimmung des Bundeslandes zur Eigentumsübertragung an den Bf. am 19. November 2012 weggefallen. Jedenfalls hat es auf die vorliegende Entscheidung des BFG keine Auswirkung, wann genau im Herbst 2012 der Anschaffungszeitpunkt liegt bzw. der Bf. das wirtschaftliche Eigentum erlangt hat.

Der Bf. war vom Herbst 2012 bis zum Frühling 2013 wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaftsanteile, die mit dem ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrecht an der gegenständlichen Wohnung bzw. dem gegenständlichen Kfz-Abstellplatz verbunden sind. Angesichts des Begriffes „*Veräußerung von ... Eigentumswohnungen samt Grund und Boden*“ des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG kann dies auch so ausgedrückt werden, dass der Bf. vom Herbst 2012 bis zum Frühling 2013 wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Eigentumswohnung samt Grund und Boden sowie des gegenständlichen Kfz-Abstellplatzes samt Grund und Boden war.

Das wirtschaftliche Eigentum ging mit Abschluss des Kaufvertrages zwischen dem Bf. und Käufer am 29. März 2013 auf letztgenannten über, weil auch die Übergabe mit Vertragsabschluss vereinbart worden war. Wenn man hier das zu Gunsten des Bundeslandes verbücherte Veräußerungsverbot als ein vorübergehendes Hindernis des Überganges des wirtschaftlichen Eigentumes auf Käufer ableiten wollte, so wäre dieses Hindernis mit der Einwilligung des Bundeslandes zur Löschung des Veräußerungsverbotes mit 23. April 2013 weggefallen. Jedenfalls hat es auf die vorliegende Entscheidung des BFG keine Auswirkung, wann genau im Frühling 2013 das wirtschaftliche Eigentum vom Bf. auf Käufer übergegangen ist.

Denn wenn man nicht den jeweiligen Übergabetermin und zugleich das jeweilige Abschlussdatum der beiden Kaufverträge (inkl. Aufsandungserklärungen) als Zeitpunkt des Erwerbes bzw. der Aufgabe des außerbücherlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentums ansehen möchte, sondern

- statt dem 29. Oktober 2012 den 19. November 2012 (Zustimmung des Bundeslandes zur Eigentumsübertragung an den Bf.) als Zeitpunkt des Überganges des außerbücherlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumes von der WohnbGen auf den Bf. ansehen möchte,
- und statt dem 29. März 2013 den 23. April 2013 (Einwilligung des Bundeslandes zur Löschung des zu seinen Gunsten eingetragenen Veräußerungsverbotes) als Zeitpunkt

des Überganges des außerbücherlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentumes vom Bf. auf Käufer ansehen möchte,

wäre die bereits angeführte Zeitraum-Tabelle wie folgt zu adaptieren:

Zeitraum	Jahre + Tage	Haupt-wohnsitz	zivilrechtliche Stellung des Bf. als Nutzer	Eigenschaft Wohnung/Stellplatz/Liegenschaft
25.6.2003 bis 6.3.2009	5 Jahre und 254 Tage	ja	Mieter	Mietwohngrundstück
6.3.2009 bis 19.11.2012	3 Jahre und 258 Tage	ja	Mieter	Wohnungseigentum
19.11.2012 bis 23.4.2013	155 Tage	ja	außerbücherl. Eigentümer	Wohnungseigentum

Beide Ansichten zur Anknüpfung, und zwar

- einerseits an den Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentum durch den Erwerber laut BFG 5.10.2015, RV/5101038/2015 und einem Teil der Literatur
- andererseits an den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes laut Rz 6623 der EStR, den Erläuterungen zur Regierungsvorlage und einem Teil der Literatur (*Kanduth-Kristen* in Jakom 2017, § 30 EStG Rz 19, 32; *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al.*, § 30 EStG Tz 58; *Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 4 und 7 zu § 30 EStG)

führen im vorliegenden Fall zu keiner abweichenden Beurteilung: Sowohl der 29. März 2013 (Vertragsabschluss, Übergabe) als auch der 23. April 2013 (Einverständnis des Bundeslandes zur Löschung des Veräußerungsverbotes) liegen innerhalb des Veranlagungs- und Streitjahres 2013. Ebenso sind keine abweichenden Auswirkungen zwischen einerseits dem 29. Oktober 2012 (Vertragsabschluss, Übergabe) und andererseits dem 19. November 2012 (Zustimmung des Bundeslandes zur Eigentumsübertragung auf den Bf.) als Anschaffungszeitpunkt auf die vorliegende Entscheidung erkennbar:

Zwischen 29. Oktober 2012 und 29. März 2013 liegen 151 Tage (=Hauptwohnsitz-Tage); zwischen 19. November 2012 und 23. April 2013 liegen 155 Tage, davon 135 Hauptwohnsitz-Tage.

Der Argumentation des Bf. mit dem Verweis auf die Zurechnung von Leasinggütern ist VwGH 17.10.1989, 88/14/0189 entgegenzuhalten: „...Für die Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, kommt es maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer 'echten' Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt ...“

Als Ratenkauf ist das gegenständliche Geschehen aber auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzusehen.

Zum Wortlaut der relevanten Bestimmungen im EStG und seiner Entwicklung:

Vor der Novellierung durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (in dem am 31. März 2012 ausgegebenen BGBI. I 22/2012):

- hatte § 29 Z 2 EStG Folgendes unter die sonstigen Einkünfte eingereiht: „*Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30.*“;
- hatte § 30 EStG die Überschrift „*Spekulationsgeschäfte*“ und sein Absatz 1 begann mit den Worten: „*Spekulationsgeschäfte sind*“;
- nahm § 30 Abs. 2 Z 1 EStG Einkünfte aus folgenden Veräußerungen von der Besteuerung aus: „*Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden* (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen.“

Infolge der Novellierung durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (in dem am 31. März 2012 ausgegebenen BGBI. I 22/2012):

- reiht § 29 Z 2 EStG Folgendes unter die sonstigen Einkünfte ein: „*Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).*“;
- hat § 30 EStG die Überschrift „*Private Grundstücksveräußerungen*“ und sein Absatz 1 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.*“ [Der Klammerausdruck „(grundstücksgleiche Rechte)“ ist erst durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 (in dem am 14. Dezember 2012 ausgegebenen BGBI. I 112/2012) in den Gesetzeswortlaut eingefügt worden, ist aber jedenfalls für das Streitjahr 2013 wirksam];
- bestimmt § 30a Abs. 1 EStG bis 31.12.2015, also auch für das Streitjahr 2013: „*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.*“ [Die Erhöhung des besonderen Steuersatzes auf 30% durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 – in dem am 14. August 2015 ausgegebenen BGBI. I 118/2015 – ist gemäß § 124b Z 276 EStG am 1. Jänner 2016 in Kraft getreten und für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden.]

Die vorgenannten und nachfolgenden Novellierungen der §§ 29 und 30 EStG durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 sowie der neugeschaffene § 30a EStG sind gemäß § 124b Z 215 mit 1. April 2012 in Kraft getreten und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Die strittige Befreiungsbestimmung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I 22/2012, lautet für das Streitjahr:

„(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 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 Novellierung durch das 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (in dem am 29. Dezember 2014 ausgegebenen BGBl. I 105/2014), wodurch in § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG nach der Wortfolge „ab der Anschaffung“ die Wortfolge „oder Herstellung (Fertigstellung)“ eingefügt wurde, kann auf den vorliegenden Fall weder zeitlich noch inhaltlich (hier keine „Herstellung“) eine Auswirkung haben.

Der Verweis in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG auf § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG übernimmt die dortige Definition von Eigenheim und Eigentumswohnung (idF BGBl. I 112/2012, ab Veranlagung 2013): „b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind. 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. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss unmittelbar nach Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen oder durch einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.“

§ 30 Abs. 3 Satz 1 EStG bestimmt: „Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.“

§ 20 Abs. 2 EStG idF BGBl. I 22/2012 bestimmt für Veräußerungen vor dem 1.1.2016 (vgl. § 124b Z 276 EStG): „(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit
- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG idF BGBl. I 22/2012 und BGBl. I 112/2012 (ohne nach dem Streitjahr wirksam werdende Novellierungen): „(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. ...

2. *In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.*

... “

Interpretation des EStG hinsichtlich Hauptwohnsitz-Befreiung sowie Anwendung auf den Sachverhalt:

Die Novellierung durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 hat den Begriff der Spekulationsgeschäfte aus dem § 30 EStG entfernt. Die Meinungsverschiedenheit der Streitparteien darüber, ob im gegenständlichen Fall Spekulation vorliege oder nicht, kann daher angesichts des anzuwendenden, novellierten Gesetzeswortlautes keine Relevanz mehr haben.

Unter „Veräußerung“ ist die entgeltliche Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentumes (durch Übertragung an einen anderen zu verstehen), wie es der im Einkommensteuerrecht allgemein üblichen Sichtweise entspricht. Auch die in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG angesprochene „*Veräußerung von ... Eigentumswohnungen samt Grund und Boden*“ deutet auf eine Anknüpfung am wirtschaftlichen Eigentum und nicht am zivilrechtlichen Eigentum hin, weil letzterenfalls wohl formal an Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnungen (= verbunden mit dem ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrecht an Wohnungen) angeknüpft worden wäre.

Dies ist hier u.a. deshalb zu betonen, weil hinsichtlich des Zeitpunktes der Veräußerung die Gesetzesmaterialien und Teile der Literatur am Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes anknüpfen, was als Anknüpfung des (gesamten) Steuertatbestandes an einen zivilrechtlichen Vorgang und damit gar als Einreihung der Steuer auf private Grundstücksveräußerungen unter die Rechtsgeschäftsgebühren missverstanden werden könnte.

Indem die Veräußerung iSd § 30 EStG idG die entgeltliche Aufgabe des wirtschaftlichen und nicht des zivilrechtlichen Eigentumes darstellt, ist die Ausnahme von der wirtschaftlichen Anknüpfung in § 24 Abs. 1 BAO („*soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist*“) hier nicht relevant.

„*Eigentumswohnungen samt Grund und Boden*“ können entweder als Verbindungen von Grund und Boden mit Gebäuden direkt unter den Begriff des Grundstückes subsumiert oder als grundstücksgleiche Rechte (Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen) gemäß der Grundstücks-Definition in § 30 Abs. 1 Satz 2

EStG unter den Begriff des Grundstückes subsumiert werden (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2017, § 30 Rz 13). Somit kann jedes Wohnungseigentumsobjekt iSd § 2 WEG 2002 (Wohnung, sonstige selbständige Räumlichkeit und Abstellplatz für KFZ) den Grundtatbestand des § 30 Abs. 1 EStG erfüllen.

Anders hingegen bei den Ausnahmetatbeständen des § 30 Abs. 2 EStG: Der Begriff „*Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)*“ in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG kann

- nur den gegenständlichen Anteil im Ausmaß von 120/10522stel verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung Stiegennr Topnr,
- aber nicht den gegenständlichen Anteil im Ausmaß von 4/10522 verbunden mit Wohnungseigentum an Stellplatznr,

umfassen, denn § 2 Abs. 2 WEG 2002 unterscheidet sehr deutlich zwischen Wohnung und Abstellplatz wie folgt: „*(2) Wohnungseigentumsobjekte sind Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge (wohnungseigentumstaugliche Objekte), an denen Wohnungseigentum begründet wurde. Eine Wohnung ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen. Eine sonstige selbständige Räumlichkeit ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, dem nach seiner Art und Größe eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, wie etwa ein selbständiger Geschäftsraum oder eine Garage. Ein Abstellplatz für ein Kraftfahrzeug ist eine - etwa durch Bodenmarkierung - deutlich abgegrenzte Bodenfläche, die ausschließlich zum Abstellen eines Kraftfahrzeugs gewidmet und dazu nach ihrer Größe, Lage und Beschaffenheit geeignet ist; eine Stellfläche etwa aus Metall, die zu einer technischen Vorrichtung zur Platz sparenden Unterbringung von Kraftfahrzeugen gehört, ist einer Bodenfläche gleichzuhalten.*

“

Im Ergebnis ähnlich: Bodis/Hammerl in Doralt et al., § 30 EStG Tz 145. AA Rz 6634 der EStR, welche die Mitveräußerung von bis zu zwei Stellplätzen als von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst sehen (ohne Unterschied, ob zum selben Liegenschaftsanteil wie die Wohnung gehörend oder nicht). Da im vorliegenden Fall die Hauptwohnsitzbefreiung hinsichtlich der Wohnung schließlich nicht gewährt wird, sind die unterschiedlichen Ansichten hinsichtlich des Kfz-Abstellplatzes im Ergebnis nicht relevant.

Die Hauptwohnsitz-Befreiungstatbestände des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG bestehen zunächst jeweils aus der Anforderung des ersten Halbsatzes dieser Ziffer, wonach die Einkünfte aus „*der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)*“ stammen müssen. Diese Anforderung hat der Bf. zum Zeitpunkt der Veräußerung der Eigentumswohnung (d.h. hinsichtlich des Anteiles im Ausmaß von 120/10522stel) im Frühling 2013 (am 29. März und am 23. April 2013) erfüllt:

- Wegen der Lage der Eigentumswohnung in Österreich ist folgende, aus § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG zu übernehmende Voraussetzung erfüllt: „*Eigentumswohnungen, die*

in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind.“

- Wegen der Nutzung für eigene Wohnzwecke ist folgende, aus § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG zu übernehmende Voraussetzung erfüllt: „*Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen.*“
- Da der Bf. zum Zeitpunkt der Veräußerung wirtschaftlicher (hier zusammenfallend mit: außerbücherlicher) Eigentümer war, war zu diesem Zeitpunkt die erforderliche Rechtsposition des Bf. gegeben, welche aus der zu § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG ergangenen Rechtsprechung zu übernehmen ist: Außerbücherliches Eigentum am Grundanteil reicht aus (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 68 zu § 18 EStG mit Verweis auf VwGH 17.6.1981, 3386/80)
- Da es sich zum Zeitpunkt der Veräußerung um ein Wohnungseigentumsobjekt „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 gehandelt hat, war zu diesem Zeitpunkt die diesbezügliche Voraussetzung jedenfalls erfüllt.

Weiters bestehen die Hauptwohnsitz-Befreiungstatbestände des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b EStG jeweils aus den letzten vier Worten des Einleitungstextes („*wenn sie dem Veräußerer*“) und dann entweder dem Text der lit. a oder dem Text der lit. b:

- Tatbestand iSd lit. a: *wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.*
- Tatbestand iSd lit. b: *wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.*

Die jeweils enthaltene Voraussetzung, den Hauptwohnsitz in der veräußerten Eigentumswohnung aufzugeben, hat der Bf. erfüllt. Da die Anschaffung weniger als zwei Jahre vor der Veräußerung erfolgt ist, kann die lit. a nicht erfüllt sein, wobei eine Befreiung nach dieser litera ohnehin nicht strittig ist.

Strittig ist, ob „sie“ – die veräußerte Eigentumswohnung – beim Tatbestand iSd lit. b innerhalb der fünfjährigen Hauptwohnsitz-Mindestdauer im zumindest wirtschaftlichen (außerbücherlichen) Eigentum des Bf. gestanden haben muss und/oder ob „sie“ innerhalb der fünfjährigen Hauptwohnsitz-Mindestdauer ein Wohnungseigentumsobjekt „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 gewesen sein muss.

Die Bezugnahme auf „sie“, d.h. „*Eigentumswohnungen samt Grund und Boden* (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b)“ bewirkt, dass der Gesetzeswortlaut, welcher in lit. b die Wortfolge „*ab der Anschaffung*“ nicht enthält, mehrere verschiedene Bedeutungen im Hinblick auf die Anforderungen an die Rechtsstellung des Bf. bzw. die rechtliche Eigenschaft der Wohnung im Fünfjahreszeitraum haben kann:

- Hinsichtlich der Anforderungen an die Befreiung engster Wortsinn (geringste Anforderung): Die veräußerte Eigentumswohnung musste vor der Veräußerung innerhalb

eines Zeitraumes von zehn Jahren zumindest fünf Jahre lang vom Bf. als Hauptwohnsitz bewohnt worden sein.

- mögliche (erste) Erweiterung des Wortsinnes (erhöhte Anforderung): Die veräußerte Eigentumswohnung musste innerhalb der fünfjährigen Hauptwohnsitz-Mindestdauer im wirtschaftlichen Eigentum des Bf. gestanden sein.
- mögliche (zweite) Erweiterung des Wortsinnes (erhöhte Anforderung): Die veräußerte Eigentumswohnung musste innerhalb der fünfjährigen Hauptwohnsitz-Mindestdauer ein Wohnungseigentumsobjekt „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 gewesen sein.

Der Tatbestand iSd lit. b kann somit innerhalb des Gesetzeswortlautes derart interpretiert werden, dass sowohl die Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung nach lit. b (zumindest für den mit dem ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrecht an der Wohnung verbundenen Liegenschaftsanteil) das schlussendliche Auslegungsergebnis sein kann als auch die Nichtgewährung das schließliche Auslegungsergebnis sein kann.

Die Wortauslegung (grammatikalische Interpretation) liefert hier also zwar kein eindeutiges Ergebnis. Sie zeigt aber, dass die Ansichten beider Streitparteien innerhalb des äußersten Wortverständnisses liegen.

Die Literatur, die – in Zusammenhang mit den seitens des Bf. vorgebrachten Zitaten – keine herrschende (Lehr)Meinung erkennen lässt, kann wegen ihrer Uneinheitlichkeit wenig zur Interpretation beitragen:

Kanduth-Kristen in Jakom 2017, § 30 EStG Rz 32: „... *In die fünfjährige Frist sind nach der in der Lit geäußerten Ansicht auch Zeiten einzurechnen, in denen der Veräußerer die Wohnung als Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter als Hauptwohnsitz nutzte (durchgehende zivilrechtl Eigentümereigenschaft ist nach dieser Ansicht nicht erforderl, s Hammerl/Mayr RdW 12, 168; Perthold/Vaishor/StabG 2012, 19; Steckenbauer/Urtz/ImmoEST, 89; Urtz ÖBA 12, 687). Allerdings liegt in der Zeit kein Eigenheim/keine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b vor (nach Ansicht von Steckenbauer/Urtz/ImmoEST, 90 ist dies hingegen unmaßgeblich), ... Da das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung während der Nutzung als Hauptwohnsitz die Eigenschaft als solche/s nach bislang hA nicht verlieren darf ..., ist diese Ansicht mE abzulehnen... Dies gilt jedoch nicht, wenn die Nutzung aufgrund eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgt (s Rz 29) oder vor einem unentgeltl Erwerb; letzterenfalls, weil die Qualität als Eigenheim/Eigentumswohnung mE auch für den unentgeltl Rechtsnachfolger wirkt...“*

Somit wird an dieser Literaturstelle das Erfordernis des Vorliegens eines Wohnungseigentumsobjektes „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 oder zumindest eines sog. Anwartschaftsvertrages während zumindest fünf Jahren Hauptwohnsitzdauer gesehen.

Hammerl/Mayr, RdW 2012/181, S. 167 ff.: „... Da es nur auf den Hauptwohnsitz des Veräußerers ankommt, ist es für die Befreiung unerheblich, ob der Veräußerer durchgehend zivilrechtlicher Eigentümer war...“

Diese Literaturstelle deutet auf den engsten Wortsinn der Anforderungen an die Befreiung hin; allerdings steht das Zitat in Zusammenhang mit dem Beispiel einer geerbten Eigentumswohnung.

Bodis/Hammerl in *Doralt et al.*, § 30 EStG Tz 131: „... *Ebenso wie nach der bisherigen Rechtslage, muss die Eigenschaft eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung während der gesamten Frist erfüllt gewesen sein (EStR 2000 Rz 6633)...*“

Somit wird an dieser Literaturstelle das Erfordernis des Vorliegens eines Wohnungseigentumsobjektes „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 während zumindest fünf Jahren Hauptwohnsitzdauer gesehen.

Bodis/Hammerl in *Doralt et al.*, § 30 EStG Tz 162: „*Die zweite Tatbestandsvariante der Hauptwohnsitzbefreiung kommt dann zu Anwendung, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient*‘ hat. Anders als bei der ersten Tatbestandsvariante der Hauptwohnsitzbefreiung sind somit weder eine Anschaffung noch einen sofortigen Nutzungsbeginn des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) Anwendungsvoraussetzungen. Demnach kommt die zweite Tatbestandsvariante auch dann zur Anwendung, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) nicht angeschafft, sondern unentgeltlich erworben wurde. Es kommt nach dem Gesetzeswortlaut daher lediglich darauf an, dass der Veräußerer das Eigenheim (die Eigentumswohnung) selbst in den vorgesehenen Zeiträumen als Hauptwohnsitz genutzt hat; wann das Eigenheim (die Eigentumswohnung) angeschafft oder unentgeltlich erworben wurde, spielt hingegen keine Rolle.“

Somit wird an dieser Literaturstelle das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung während der fünfjährigen Hauptwohnsitzdauer als irrelevant betrachtet.

Unger in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Anm. 13 zu § 30 EStG (ähnlich: Rz 6642 der EStR): „... *Hat der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung geerbt oder geschenkt erhalten, zählen auch Hauptwohnsitzzeiten des StPfl vor dem Eigentumserwerb mit. Gleiches gilt zB für Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse nach § 83 EheG.*

Dagegen sind in allen anderen Fällen (zB Mietkauf) die Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung unbeachtlich.“

Somit wird an dieser Literaturstelle das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung während der fünfjährigen Hauptwohnsitzdauer gefordert, welches auch beim unentgeltlichen Rechtsvorgänger gelegen haben kann.

Die Auswertung der Literatur hilft hier also kaum weiter.

Weiters ist aus den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 (Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1680 BlgNR XXIV.GP; BFG-Akt Bl. 49 ff) die Absicht des Gesetzgebers zu ergründen:

„Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschränkt 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.“

Dies stützt auf den ersten Blick die Ansicht des Bf. Jedoch wird damit eine Ausweitung der ausdrücklichen Befreiungs-Anforderungen im Gesetzestext gegenüber dem Text der Hauptwohnsitzbefreiung vor dem 1. StabG 2012 begründet. Diese Erläuterung zur RV sagt also nichts über andere Befreiungs-Anforderungen aus.

„Von der Besteuerung ausgenommen sind wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), die zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen. Ergänzend soll aber die Veräußerung auch dann befreit sein, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Diese Ergänzung ist insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint. Daher soll die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann greifen, wenn der Hauptwohnsitz zumindest für einen erheblichen Zeitraum vor der Veräußerung bestanden hat...“

Der Vergleich des ersten (die Hauptwohnsitzbefreiung iSd lit. a betreffenden) Satzes dieses Zitates mit dem zweiten (die Hauptwohnsitzbefreiung iSd lit. b betreffenden) Satzes dieses Zitates zeigt, dass auch in den Gesetzesmaterialien der gegenständliche Unterschied in der Formulierung (Anführung bzw. Nichtanführung von „Anschaffung“) vorhanden ist. Die Gesetzesmaterialien deuten aber auch darauf hin, dass es sich bei der Hauptwohnsitzbefreiung der lit. b um eine „Ergänzung“ der Hauptwohnsitzbefreiung der lit. a handeln soll. Und zwar um eine Ergänzung, die die Hauptwohnsitz-Dauer betrifft. Eine Änderung der anderen Befreiungs-Anforderungen während der verlängerten Hauptwohnsitz-Dauer wird nicht ausgedrückt. Vielmehr deutet der gegenständliche Antwort-Charakter der Erläuterungen darauf hin, dass die Ergänzung nur die Hauptwohnsitz-Dauer betrifft.

Im Zusammenhang mit § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG und § 30 Abs. 1 EStG ist der Wortlaut der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG schließlich dahingehend zu interpretieren, dass während der fünfjährigen Mindest-Dauer nicht nur der Hauptwohnsitz in der veräußerten Wohnung gelegen sein muss, sondern die veräußerte Wohnung auch im wirtschaftlichen Eigentum des Veräußerers gestanden haben muss:

- Auf § 30 Abs. 2 Z 1 EStG übertragbar ist die zu § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG ergangene Rechtsprechung zur erforderlichen Rechtsposition des Steuerpflichtigen als sonderausgabenbegünstigter Errichter einer Eigentumswohnung, wie es folgendermaßen im Rechtssatz zu BFG 8.6.2017, RV/5100561/2017 ausgedrückt wird: „*Durch die Anknüpfung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 an den Begriff der Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 stellt die Hauptwohnsitzbefreiung iZm privaten Grundstücksverkäufen auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung nach § 2 Abs 2*

WEG 2002 ab. Nach der Judikatur liegt eine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 nur dann vor, wenn das Gebäude im Eigentum oder Miteigentum des Errichters bzw Erwerbers steht. Das außerbücherliche Eigentum muss zumindest übergegangen oder der Vertrag über die Einräumung des Wohnungseigentums abgeschlossen sein (VwGH 24.6.1999, 94/15/0213). Wenn aber das Eigentum am Grundstück ein zwingender Definitionsbestandteil einer Eigentumswohnung ist, ist dies auch für die Hauptwohnsitzbefreiung iZm privaten Grundstücksveräußerungen erforderlich. Während beim Sonderausgabenabzug das Eigentum des Errichters bzw Erwerbers relevant ist, stellt im Bereich der privaten Grundstücksbefreiungen die Hauptwohnsitzbefreiung auf den Veräußerer ab, womit für die Inanspruchnahme des Befreiungstatbestandes dessen Eigentum am veräußerten Grundstück (der Eigentumswohnung) vorliegen muss. Ein bloß durch einen Bestandvertrag begründeter Hauptwohnsitz vermag somit – selbst bei grundsätzlichem Vorliegen der Fristen gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 – mangels Eigentümerstellung eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht zu begründen.“ (Im Ergebnis ähnlich: Bodis/Hammerl in Doralt et al., § 30 EStG Tz 134)

- In § 30 Abs. 1 EStG wird einerseits der Grundtatbestand geregelt und andererseits normiert: „*Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.*“ Diese Aussage ist aber für den Grundtatbestand bedeutungslos. Sie kann nur eine Bedeutung für die Befreiungstatbestände des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG haben. Für den Befreiungstatbestand der lit. a, welcher ausdrücklich „ab der Anschaffung“ enthält, ist die ggstdl. Aussage in § 30 Abs. 1 EStG jedenfalls von Belang. Wenn sie nur für die lit. a von Belang wäre, hätte sie aber in lit. a eingebaut werden können. Indem die ggstdl. Aussage in § 30 Abs. 1 EStG angesiedelt worden ist, deutet dies darauf hin, dass sie auch für lit. b eine Bedeutung hat, was aber wiederum voraussetzt, dass der Anschaffungszeitpunkt und damit die Dauer des wirtschaftlichen Eigentums auch für lit. b maßgebend ist.

Die Befreiungs-Anforderung des wirtschaftlichen Eigentums während einer zumindest fünfjährigen Hauptwohnsitz-Dauer hat der Bf. nicht erfüllt.

Weiters ist aus der Rechtsprechung zu § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG (zu dieser vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, Anm. 68 zu § 18 EStG) auf § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG die Anforderung zu übertragen, dass die veräußerte Eigentumswohnung innerhalb der fünfjährigen Mindestdauer zwar nicht unbedingt ein Wohnungseigentumsobjekt „Wohnung“ iSd § 2 WEG 2002 gewesen sein muss, aber doch zumindest ein Anwartschaftsrecht darauf bestanden haben muss. Auch diese Befreiungs-Voraussetzung hat der Bf. nicht erfüllt, denn der Bf. hatte – wie bereits ausgeführt – erst ab Beginn der Frist zur Optionsausübung und dann erst mit Optionsausübung die Position eines Wohnungseigentumsbewerbers. Es deutet nichts darauf hin, dass der Bf. bereits fünf Jahre vor Veräußerung in eine solche Position gelangt wäre.

Dem Bf. ist daher die Hauptwohnsitz-Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG nicht zu gewähren, was auch der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des

Bundesfinanzgerichtes (BFG 22.4.2015, RV/6100169/2015; BFG 27.10.2016, RV/7103206/2015; BFG 8.6.2017, RV/5100561/2017 mit dem Erfordernis des wirtschaftlichen Eigentums während der Fünf-Jahres-Frist entspricht.

Der Argumentation des Bf. mit dem Vergleich der Formulierung von § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a (ausdrückliche Bezugnahme auf Anschaffung) und lit. b (keine ausdrückliche Bezugnahme auf Anschaffung) ist entgegenzuhalten: Traditionell hätten unterschiedliche Formulierungen darauf hingedeutet, dass der Gesetzgeber damit auch etwas Unterschiedliches meint. Hingegen steht die heutige enorme Menge an neuerlassenen Gesetzestexten einem genaueren Überlegen des zu Beschließenden im Wege, sodass eine Anknüpfung an unterschiedlichen Formulierungen nicht mehr so zielführend erscheint, um den wahren Willen des Gesetzgebers zu ergründen. Im vorliegenden Fall liefern die Gesetzesmaterialien – wie bereits ausgeführt – vielmehr einen Hinweis darauf, dass in der lit. b gegenüber der lit. a nur die Hauptwohnsitz-Dauer verändert werden sollte und dadurch die ergänzende lit. b lediglich die Veräußerung und nicht die Anschaffung anspricht, weil an der Veräußerung die zehnjährige Beobachtungsfrist für die verlängerte Haupwohnsitz-Dauer anknüpft.

Zum Vorbringen des Bf., wonach er als juristischer Laie den Gesetzestext anders aufgefasst und darauf vertraut habe, ist anzumerken, dass die heutige Gesetzgebungspraxis mit ihrer Verweistechnik zwar ein noch stärkeres Anwachsen des Umfanges der Gesetzestexte verhindert. Die Verweistechnik (hier mit Verweis auf § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG, wobei wiederum nur mit Kenntnis der dazu ergangenen Judikatur die ganze Bedeutung zu erkennen ist) führt aber leider dazu, dass die ganze Bedeutung von Gesetzestexten nicht auf einen Blick zu erkennen ist. Das enttäuschte Vertrauen auf den ersten Eindruck des Gesetzestextes kann im vorliegenden Fall im Übrigen schon deshalb keine Auswirkung haben, weil es sich hier um keine Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO handelt.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen erfolgt im Regelfall gemäß § 30 Abs. 3 EStG wie folgt: Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten), wie sie das Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides vorgenommen hat.

Soweit „*Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen*“ waren, sind gemäß § 30 Abs. 4 EStG idF BGBI. I 22/2012 die Einkünfte – außer bei Umwidmungen, die während der Dauer des Hauptwohnsitzes des Bf. nicht eingetreten sein können (die Bebauung erfolgte schon vor seinem Einzug) – im Ergebnis mit 14% (=100% minus 86%) des Veräußerungserlöses anzusetzen.

Der Bf. hat die beiden gegenständlichen Liegenschaftsanteile mit einem Kaufvertrag erworben, den er am 18. Oktober 2012 und die WohnbGen als Verkäuferin am 29. Oktober 2012 unterzeichnet haben. Wenn man der Ansicht folgt, dass der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes im Bereich des § 30 EStG den Anschaffungszeitpunkt darstellt (so etwa *Kanduth-Kristen* in Jakom 2017, § 30

EStG Rz 21), ist dies der 29. Oktober 2012. Wenn man dagegen auf den Zeitpunkt des Erwerbes des wirtschaftlichen Eigentumes abstellt, dann ist dies ebenfalls der 29. Oktober 2012, allenfalls der 19. November 2012 (vgl. oben). Jedenfalls waren die gegenständlichen Liegenschaftsanteile „am 31. März 2012 nicht steuerverfangen“ nach dem Wortlaut des § 30 Abs. 4 EStG idF BGBl. I 22/2012, weil sie der Bf. nach dem 31. März 2012 angeschafft hat. Dem Gesetzeswortlaut nach wäre hier also die Voraussetzung für die begünstigte Berechnung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG gegeben.

Laut Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 (Erl zur RV, 1680 BlgNR XXIV. GP; BFG-Akt Bl. 49 ff) war es die Absicht des Gesetzgebers, mit § 30 Abs. 4 EStG die Grundstücke des sogenannten Altvermögens zu erfassen, nicht aber die Grundstücke des sogenannten Neuvermögens:

„... *Hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist zu unterscheiden:*

1. War das veräußerte Grundstück oder grundstücksgleiche Recht am 31. März 2012 (Tag vor In-Kraft-Treten dieser Bestimmung) gemäß § 30 EStG in der Fassung vor diesem Bundesgesetz steuerverfangen oder wird es danach angeschafft (Neuvermögen), sind die Einkünfte entsprechend der bisherigen Rechtslage zu ermitteln (§ 30 Abs. 3).

Abweichend von der bisherigen Rechtslage gilt ...

2. Wurde das veräußerte Grundstück vor dem 1. April 2012 angeschafft und war es am 31. März 2012 nicht gemäß § 30 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz steuerverfangen (Altvermögen), wird für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die Höhe der Anschaffungskosten mit einem festen Wert angenommen und es kommt zu einer Pauschalbesteuerung:

...“

Der Wortlaut des § 30 Abs. 4 EStG idF BGBl. I 22/2012 („*Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:*“) erfasst daher auch sogenannte Neufälle (angeschafft nach dem 31. März 2012), die nach der klaren Absicht des Gesetzgebers nicht erfasst werden sollen. Daher ist die im Wortlaut zu weit gefasste Regel mit teleologischer Reduktion auf den Anwendungsbereich zu beschränken, welcher ihr nach der Absicht des Gesetzgebers zukommt, wobei hier nur die Anwendung auf Privatvermögen relevant ist. Somit ist „nicht steuerverfangen“ aufzufassen als „nicht **mehr** steuerverfangen“, sodass nur Altvermögen, welches am 31. März 2012 länger als die anzuwendende Spekulationsfrist im wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen gestanden hatte, erfasst wird. (In diesem Sinne, wenn auch ohne ausdrückliche Erwähnung der teleologischen Reduktion: BFG 5.4.2016, RV/3101110/2014 und – soweit ersichtlich – die gesamte Literatur: Hammerl/Mayr, RdW 2012/181; Kanduth/Kristen in Jakom 2017, § 30 EStG Rz 47; Bodis/Hammerl in Doralt et al., § 30 EStG Tz 258; Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, Anm. 24 und 31 zu § 30 EStG).

Aufgrund dieser teleologischen Reduktion sind die gegenständlichen Liegenschaftsanteile sogenanntes Neuvermögen und nicht von § 30 Abs. 4 EStG erfasst; die Einkünfteermittlung ist im angefochtenen Bescheid richtigerweise gemäß § 30 Abs. 3

EStG vorgenommen worden. Dieses Thema war zwar nicht strittig. Jedoch ist bei der Bearbeitung des Falles die überschießende Formulierung des § 30 Abs. 4 EStG aufgefallen, weshalb im Sinne von § 279 Abs. 1 BAO (umfassende Abänderungsbefugnis des BFG) hier darauf eingegangen wurde.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Zur Streitfrage gibt es zwar eine ständige Rechtsprechung des BFG, aber noch keine Rechtsprechung des VwGH. Denn derzeit ist nur Rechtsprechung des VwGH ersichtlich, wonach im Veranlagungsverfahren über die Rückerstattung der Immo-ESt zu entscheiden ist (26.11.2015, Ro 2015/15/0005) und weiters, wonach Verzögerungen bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht unbedingt begünstigungsschädlich sind (VwGH 1.6.2017, 2015/15/0006). Die Lösung der Streitfrage ist auch nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut abzulesen, sondern erfordert eine diffizile Interpretation. Somit ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Wien, am 1. September 2017