

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY, über die Beschwerde vom 5.9.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26.8.2016, betreffend Einkommensteuer für 2015 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) war seit 7.9.2004 Mieter einer Wohnung in Linz sowie eines Tiefgaragen-Abstellplatzes in dieser Wohnanlage. Der mit einer Wohnbaugesellschaft abgeschlossene Mietvertrag berechtigte den Bf das Mietobjekt im Rahmen des vereinbarten Verwendungszweckes zu gebrauchen. Beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt, insbesondere bauliche Veränderungen, Verbesserungen, Einbauten oder sonstige Investitionen bedurften der vorherigen ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung der Bauvereinigung. Auch jede Weitergabe des Mietobjektes bedurfte der ausdrücklichen schriftlichen Erlaubnis (Punkt X. des Mietvertrages).

Mit Kaufvertrag vom 15.12.2014 erwarb der Bf von der Wohnbaugesellschaft die bislang von ihm gemietete Wohnung sowie zwei Tiefgaragen-Abstellplätze und das damit verbundene Wohnungseigentum zum Preis von 177.471,24 Euro. Gemäß Punkt VII. des Kaufvertrages erfolgte der Erwerb durch den Bf im Rahmen der Ausübung der Option des Ankaufes nach zehn Jahren (gesetzliches Mietkaufmodell) und benutzte der Bf den Kaufgegenstand bisher aufgrund eines abgeschlossenen Bestandsvertrages.

Mit Kaufvertrag vom 22.1.2015 veräußerte der Bf die im Dezember 2014 erworbene Eigentumswohnung sowie die zwei Abstellplätze um 290.000,- Euro und gab seinen seit September 2004 dort bestehenden Hauptwohnsitz am 5.1.2015 auf. Der den Verkauf der Eigentumswohnung abwickelnde Notar benachrichtigte die belangte Behörde sowie den Bf mit Schreiben vom 13.10.2015 über die bei der Selbstberechnung zunächst unrichtig in Anspruch genommene Hauptwohnsitzbefreiung und führte aus, dass diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

Die belangte Behörde hob den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 15.3.2016, in welchem der strittige Verkauf der Eigentumswohnung noch nicht zum Ansatz gekommen war, nach vorangegangenem Ergänzungsverfahren gemäß § 299 BAO auf und erließ am 26.8.2016 einen neuen Einkommensteuerbescheid, in welchem der Veräußerungserlös nunmehr der Immobilienertragsteuer iHv € 14.627,81 unterworfen wurde. Weiters wurde in der Begründung des Bescheids darauf verwiesen, dass die Festsetzung "nach telefonischer Rucksprache" erfolgt sei.

Der Bf wandte in seiner Beschwerde vom 5.9.2016 ein, dass gemäß "§ 30 Abs 2 lit b EStG" (gemeint offenbar: § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG) Einkünfte aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen samt Grund und Boden von der Versteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hätten und der Hauptwohnsitz aufgegeben werde. Im Gegensatz zu "§ 30 (2) lit. 2 EStG" (gemeint offenbar: § 30 Abs 2 Z 2 EStG oder § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG), der eine Eigentümerposition des Veräußerers voraussetzt, setze "lit b" keine Eigentümerposition während des Hauptwohnsitzes voraus. Dies ergibt sich aus den Erläuternden Bemerkungen zum Stabilitätsgesetz 2012.

In seinem Fall habe er im September 2004 einen Mietkaufvertrag abgeschlossen und an Eigenmittel Baukosten iHv 2.727,00 € und Grundkosten iHv 34.758,00 €, gesamt also 37.485,00 €, bezahlt. Mit dem Kaufvertrag vom 17. Dezember 2014 habe er die Optionsausübung durchgeführt, bis zum 30. Oktober 2014 zusätzlich 39.394,35 € einbezahlt und ein Wohnbauförderungsdarlehen mit einem offenen Darlehensstand von 97.144,22 € übernommen.

Laut Meldezettel sei er in der genannten Eigentumswohnung in Linz seit September 2004 durchgehend bis 5. Jänner 2015 mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen (Verkauf der Wohnung am 22. Jänner 2015). Daraus ergebe sich, dass mehr als fünf Jahre das Vorliegen des Hauptwohnsitzes erwiesen sei und daher die Befreiung gemäß § 30 Abs 2 lit b EStG greifen müsse. Sinn der Norm sei auch in diesem Fall die Bewohnung als Hauptwohnsitz und eine mindestens fünfjährige Dauer dieses Hauptwohnsitzes. Der Hauptwohnsitz sei auch mit 5.1.2015 aufgegeben worden. Somit sei auch diese Voraussetzung erfüllt, so dass von der Vorschreibung der ImmoESt iHvn 14.831,00 € Abstand genommen werden sollte.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.9.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. Beim zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung müsse der Hauptwohnsitz nicht seit der Anschaffung (und bis zur Veräußerung), aber innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräusserung für mindestens fünf Jahre durchgehend vorgelegen haben. Habe der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung geerbt oder geschenkt erhalten, zählen auch Hauptwohnsitzzeiten des Steuerpflichtigen vor dem Eigentumserwerb mit. Dagegen seien in allen anderen Fällen (zB Mietkauf) die Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung unbeachtlich.

Im Vorlageantrag entgegnete der Bf, dass in der Beschwerdevorentscheidung weder die entsprechende Rechtsgrundlage zitiert, auf die sich die Ablehnung begründe, noch wird darauf eingegangen werde, dass er eingewendet habe, dass § 30 Abs 2 lit b EStG keine Eigentümerposition während des Hauptwohnsitzes voraussetzt. Es wurde auch nicht auf die Erläuternden Bemerkungen zum Stabilitätsgesetz 2012 eingegangen.

Da ein Hauptwohnsitz von September 2004 durchgehend bis 5.1.2015 vorliege und diese Tatsache von der belangten Behörde auch nicht bezweifelt worden sei, hätte eine Befreiung erfolgen müssen und sei daher die Vorschreibung rechtswidrig. Die Feststellung, dass Hauptwohnsitzzeiten zB bei Mietkauf unbeachtlich seien, sei eine reine, willkürliche Interpretation, die jeder Rechtsgrundlage entbehre.

Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sachverhalt

Der Bf war seit 7.9.2004 Mieter einer Eigentumswohnung in Linz sowie eines Tiefgaragen-Abstellplatzes in dieser Wohnanlage, die er auch durchgehend bewohnte. Mit Kaufvertrag vom 15.12.2014 erwarb der Bf im Rahmen eines Mietkaufmodells die von ihm gemietete Wohnung sowie zwei Tiefgaragen-Abstellplätze und das damit verbundene Wohnungseigentum um 177.471,24 Euro. Mit Kaufvertrag vom 22.1.2015 veräußerte er diese Eigentumswohnung sowie die zwei Abstellplätze um 290.000,- Euro und gab dort bestehenden Hauptwohnsitz am 5.1.2015 auf.

Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den im dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten und den dort aufliegenden Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 30 Abs 1 EStG idF des 1. StabG 2012 (BGBl I 112/2012) sind private Grundstücksveräußerungen 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.

Gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 sind von der Besteueung privater Grundstücksveräußerungen ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988), wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (lit a) oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (lit b).

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 ist ein Eigenheim 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 und auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine Eigentumswohnung muss mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen.

Nach dem Allgemeinen Teil der Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 (1680 der Beilagen XXIV. GP 2) soll bei privaten Grundstücken iSd § 30 EStG 1988 der Hauptwohnsitz von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

Nach dem Besonderen Teil der Gesetzesmaterialien (1680 der Beilagen XXIV. GP 8) sind wie nach der früheren Rechtslage (§ 30 Abs 2 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012) Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, die zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen, von der Besteuerung ausgenommen. Ergänzend soll aber die Veräußerung auch dann befreit sein, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre für mindestens fünf 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.

Erwägungen

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob jener Zeitraum, in dem der Bf eine Wohnung als Mieter nutzte und darin seinen Hauptwohnsitz hatte, aber erst nach Ausübung der Kaufoption Eigentümer wurde und nur wenige Wochen später die Wohnung wiederum veräußerte, in die Frist zur Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung hinsichtlich privater Grundstücksverkäufe (§ 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBI I 112/2012) einzurechnen ist oder nicht.

Die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 nimmt auf die Veräußerung bestimmter Immobilien, ua von "Eigentumswohnungen" samt Grund und Boden unter Verweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 Bezug. Der Begriff der „Eigentumswohnung“ ist im EStG selbst nicht definiert. Nach den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 knüpft dieser Begriff an § 2 Abs 2 WEG 2002 an (vgl auch *Urtz/Steckerbauer in Urtz* [Hrsg], Immobiliensteuer update 2013, 71). 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 somit auch die Hauptwohnsitzbefreiung auf das Vorliegen einer Eigentumswohnung nach § 2 Abs 2 WEG 2002 im Inland (oder eines vergleichbaren Rechtsinstitutes im Ausland) 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 dieses naturgemäß 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 (gleichzeitig vormaliger Errichter bzw Erwerber) ab, womit für die Inanspruchnahme des Befreiungstatbestandes dessen Eigentum am veräußerten Grundstück (der Eigentumswohnung) vorliegen muss (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 30 Tz 134). Ein, im gegenständlichen Fall vorliegender, jedoch 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 (*Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ [2017] § 30 Rz 32).

Auch wenn, worauf der Bf verweist, im für seinen Fall relevanten § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 der Begriff „Anschaffung“, wie im vorangehenden Befreiungstatbestand nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988, nicht nochmals angeführt wird, ergibt sich die Anwendbarkeit dieses Begriffs nach Ansicht des erkennenden Richters, bereits aus der Einleitung des §

30 Abs 2 Z 1 EStG 1988, wonach von der Besteuerung Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, also angeschaffte bzw herstellte, im Eigentum befindliche, immobilien, ausgenommen sind (BFG 27.10.2016, RV/7103206/2015 ; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ [2017] § 30 Rz 32).

Eine Einrechnung bisheriger Zeiten der Nutzung als Hauptwohnsitz außerhalb einer unmittelbaren Eigentümerstellung seitens des Bf wäre nur möglich, wenn diese Nutzung aufgrund eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgt ist (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ [2017] § 30 Rz 32), wovon allerdings bei einem Mietkaufmodell nicht auszugehen ist. Dies wird im gegenständlichen Fall dadurch bestätigt, dass nach dem vom Bf abgeschlossenen Kaufvertrag der Erwerb im Rahmen der Ausübung der Option des Ankaufes nach zehn Jahren (gesetzliches Mietkaufmodell) erfolgte, der Bf den Kaufgegenstand jedoch bisher aufgrund eines abgeschlossenen Bestandsvertrages genutzt habe.

Die im Kaufvertrag angeführte Kaufoption (Punkt VII.3.) verschaffte dem Bf auch nicht die Rechtsstellung eines Wohnungseigentumswerbers, da diese nur demjenigen zukommt, dem die Einräumung von Wohnungseigentum vertraglich zugesichert wurde (OGH 24.2.2004, 5Ob26/04s). Es lag keine bindende Verpflichtung zwischen der veräußernden Wohnbaugesellschaft und dem Bf als Erwerber vor, die vorgesehen hätte, dass dem Bf Wohnungseigentum zu verschaffen gewesen wäre. Vielmehr sollten die zu Beginn des Mietverhältnisses eingebrachten Eigenmittel des Bf gem § 17 WGG bei einer Beendigung des Mietverhältnisses rückerstattet werden.

Der Bf war ab Beginn der Nutzung der Wohnung durch die Einräumung einer Kaufoption auf die von ihm ab September 2004 gemieteten Wohnung auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der gemieteten Wohnung und damit auch nicht derjenige, dem das diese Wohnung zuzurechnen war. Wirtschaftlicher Eigentümer ist nur derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage ist und wenn zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl Ritz, BAO⁵ , § 24 Tz 3 mwN; vgl weiters VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105 bzw 19.10.2016, Ra 2014/15/0039). Der Bf konnte die von ihm gemietete Wohnung zwar gebrauchen aber weder belasten noch veräußern, beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt oder eine Weitervermietung bedurften der vorherigen ausdrücklichen Erlaubnis.

Was den Verweis des Bf auf die Gesetzesmaterialien betrifft, nach denen für den Befreiungstatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 angeblich keine Eigentümerposition während des Hauptwohnsitzes erforderlich sei, so ist dem zu entgegnen, dass nach Ansicht des erkennenden Richters diese Schlussfolgerung den oben zitierten Erläuternden

Bemerkungen nicht entnommen werden kann. Dort wird lediglich auf die Länge der Fristen, nicht jedoch auf allfällige Eigentumsverhältnisse, Bezug genommen.

Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 kommt nach Ansicht des erkennenden Richters somit nur dann zur Anwendung, wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Eigentumswohnung die veräußerte Eigentumswohnung innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt wurde, nicht aber wenn, wie im gegenständlichen Fall, zwischen der Anschaffung der Eigentumswohnung und der Veräußerung der Eigentumswohnung ein Zeitraum von nur ca vier Wochen liegt. Da somit der Bf die für die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 maßgebliche Frist zwischen Erwerb und Veräußerung der Eigentumswohnung nicht erfüllt hat, war diese Befreiung nicht zuzuerkennen und die Beschwerde abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Im gegenständlichen Fall entspricht die im Erkenntnis vertretene Ansicht, dass Zeiten, in denen noch kein Eigentum an einer Wohnung bestanden hat, nicht in die für die Zuerkennung der Hauptwohnsitzbefreiung erforderliche Frist miteinzubeziehen sind, der herrschenden Rechtsmeinung (vgl die og Judikaturfundstellen). Obzwar daher insoweit unmittelbar noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht, liegt dennoch keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 8. Juni 2017