

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 31.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 24.02.2015, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer 2012 wird festgesetzt mit -669,00 € (Negativsteuer).

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

## Entscheidungsgründe

Frau Bf. erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung 2012 vom 28.4.2014 Verluste aus Gewerbebetrieb vom 11.482,07 € sowie positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 5.181,02 €.

Mit Bescheid vom 24.2.2015 setzte das Finanzamt (FA) die Einkommensteuer 2012 mit 49.512,00 € fest und führte begründend aus, dass der von der Bf. getätigten Grundstücksverkauf (EZ123456) in Höhe von € 300.000,- der Immobilienertragsteuer zu unterziehen sei. Mangels Vorlage von Unterlagen seien die Anschaffungskosten mit € 99.275,- festgestellt worden.

In der fristgerecht eingebrochenen Beschwerde wendete die Bf. ein, dass sie das genannte Objekt bis Mai 2011 als Hauptwohnsitz genutzt habe und bereits beim Auszug sei der Verkaufsauftrag an ein Vermittlungsbüro erfolgt. Wegen der Höhe des Kaufpreises und der ungewöhnlichen Raumauflösung sei der tatsächliche Verkauf erst im Juli 2012 zustande gekommen. Die Bf. treffe kein Verschulden an dieser Verzögerung.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (BVE) führte die belangte Behörde aus, dass gemäß § 30 EStG ein unter die Befreiungsbestimmung fallendes Gebäude ab der Anschaffung **bis zur Veräußerung** ....als Hauptwohnsitz gedient haben müsse und die Einkommensteuerrichtlinien diesbezüglich mit der 1-jährigen Toleranzfrist eine sehr großzügige Regelung träfen, daher seien über diese Toleranzfrist hinausgehende Zeiten

nicht tolerabel. Die Höhe der Anschaffungskosten habe mangels Vorliegen von Unterlagen geschätzt werden müssen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend aus, dass sie sich Ende 2010 von ihrem Lebensgefährten und Eigentümer der anderen Liegenschaftshälfte Herrn NN im Streit getrennt habe, ein weiteres Zusammenleben bis zum Verkauf sei nicht möglich gewesen. Sie habe daher im Mai 2011 ihren Hauptwohnsitz in der Liegenschaft aufgegeben um einen Neuen zu begründen. Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft sollte ungeschmälert für den neuen Wohnsitz zur Verfügung stehen, weshalb sie sehr bemüht gewesen sei, die Frist bis zum Verkauf kurz zu halten, die Überschreitung um 2,5 Monate sei nicht von ihr verschuldet, ers habe sei dem auszug einen Auftrag an die Firma Makler gegeben den Verkauf schnellstmöglich umzusetzen. Als dann endlich - vor Ablauf der Jahresfrist - ein Käufer gefunden worden sei, hätten sich die Vertragsverhandlungen und die Einholung diverser Genehmigungen in die Länge gezogen.

Aus dem Akteninhalt und den vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt.

Die Bf. hatte 2006 gemeinsam mit Herrn NN je zur Hälfte die streitgegenständliche EZ123456 erworben und nach Abriss des darauf befindlichen Einfamilienhauses ein Gebäude mit zwei Wohneinheiten errichtet. Ab 2008 nutzten die beiden Hälfteeigentümer das Gebäude als Hauptwohnsitz. Nach der Parifizierung im Jahr 2010 verkauften die Eigentümer eine der beiden Wohnungen (Top 1) an die Schwester und den Schwager des NN, in Top 2 verblieb der Hauptwohnsitz der beiden Miteigentümer.

Mit 6.5.2011 verlegte die Bf. laut Zentralem Melderegister ihren der Hauptwohnsitz nach Wien 22, Pionierweg. Am 3.1.2011 - also noch vor Aufgabe des Hauptwohnsitzes - hatten die Miteigentümer den Immobilienvermittler Makler bereits mit dem Verkauf der Liegenschaft beauftragt. Das Auftragsdatum wurde durch Vorlage des Vermittlungsauftrages nachgewiesen. Wegen der aus den vorgelegten Plänen ersichtlichen Raumaufteilung war das Objekt nicht leicht verkäuflich. Dennoch konnte im Herbst 2011 die Drittstaat als ernsthafter Kaufinteressent gefunden werden. Die Drittstaat wollte aber nur die gesamte Liegenschaft erwerben und daher mussten auch die Eigentümer von Top 1 zum Verkauf bewegt werden. Zudem forderte die Käuferin die Klärung der baulichen Möglichkeiten zum Einbau umfangreicher Sicherheitsmaßnahmen. Da der für die Käuferin agiernde Botschafter in dieser Zeit oft wochenlang nicht in Wien war und zudem vom Drittstaat Finanzministerium Genehmigungen einzuholen und Mittel freizugeben waren, kam es immer wieder zu zeitlichen Verzögerungen. Eine weitere längere Verzögerung wurde durch das Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres (damals Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten) hervorgerufen, welches für die Genehmigung des Ankaufes durch die Liegenschaft durch die Drittstaat "sehr lange gebraucht hat". Der Kaufvertrag wurde sodann am 31.7.2012 unterzeichnet.

Das Beschwerdvorbringen, dass sich die Vertragsverhandlungen in die Länge gezogen hätten und zudem weitere Verzögerungen wegen der Einholung erforderlicher Genehmigungen eintraten, erscheint als solches äußerst glaubwürdig und wird durch die schriftlichen Darstellung des befassten Mitarbeiters des Maklerbüros Herrn MM vom 22.5.2015 bestätigt.

Wenn Staaten oder staatliche Einrichtungen als Käufer bzw. Vertragspartner auftreten, ist selbst dann in der Regel mit Verzögerungen der Vertragsabschlüsse zu rechnen, wenn sämtliche inhaltlichen Vertragspunkte geklärt sind. Sind die Käufer ausländische Staaten, insbesonders Drittstaaten, werden diese Verzögerungen noch durch erforderliche Übersetzungen und erforderliche zusätzliche Genehmigungsverfahren im Inland verlängert. Diese behördlichen Vorgänge und der damit verbundene Verfahrensaufwand liegt nicht in der Gestaltung des Liegenschaftsverkäufers.

Eindeutig ersichtlich ist, dass die Bf. schon vor Aufgabe des Hauptwohnsitzes den Verkauf beauftragt hatte und diesen auch nach Hauptwohnsitzverlegung weiter forcierte. Aus dem gesamten Vorgang ist ersichtlich, dass die Bf. den besagten Liegenschaftsanteil aus Anlass der Verlegung ihres Hauptwohnsitzes veräußerte. Dass zwischen der Aufgabe des Hauptwohnsitzes und der Unterschrift unter den Kaufvertrag eine Zeitspanne von mehr als zwölf Monaten lag, ändert nichts an dem eindeutig gegebenen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zwischen Auszug und Verkauf.

§ 30 EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl. I Nr. 22/2012, lautet auszugsweise:

*"§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). (...)"*

*(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.*

*(...)"*

Aus dem Wortlaut der Bestimmung ist nicht ersichtlich, dass zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Verkauf desselben eine bestimmte Zeitspanne nicht überschritten werden darf.

In VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006 führt der Gerichtshof aus, dass zumindest in Bezug auf die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988, laut der das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz

gedient haben muss, es nicht schädlich ist, wenn der **Hauptwohnsitz** deutlich **vor der Veräußerung aufgegeben** worden ist (vgl. 1680 der Beilagen XXIV. GP, 8). Dennoch liegt der Befreiungsbestimmung die Überlegung zugrunde, dass der Veräußerungserlös typischerweise der Finanzierung eines neuen Hauptwohnsitzes dient.

Bezogen auf die hier anzuwendende lit. a leg. cit. ist die Aufgabe der Hauptwohnsitzes vor tatsächlichem Verkauf grundsätzlich nicht als schädlich anzusehen.

Wesentlich ist nach Ansicht des Gerichts im Lichte des obigen Erkenntnisses des VwGH, ob zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung ein derart enger Zusammenhang besteht, dass ersichtlich ist, dass der Verkauf Anlass und Ursache des Wohnsitzwechsels ist. Demgemäß steht wohl in erster Linie ein sachlicher und nicht ein zeitlicher Zusammenhang der beiden Vorgängen im Vordergrund. Dabei ist aber zu beachten, dass einer enger zeitlicher Zusammenhang ein starkes Indiz für einen gegebenen sachlichen Zusammenhang darstellt.

In diesem Lichte sind nach Ansicht des Gerichtes auch die in der BVE zitierten Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) zu verstehen. Der dort postulierte Zeitrahmen von einem Jahr scheint als Richtgröße für die Vermutung eines sachlichen Zusammenhangs durchaus geeignet. Die Vorgängerbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG vor dem 1. StabG 2012 enthielt zwar die Aufgabe des Wohnsitzes nicht ausdrücklich, allerdings war diese laut VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118 so zu verstehen, dass die Wohnung unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung dem Abgabepflichtigen noch immer als Hauptwohnsitz gedient hat. Die zu § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG vor dem 1. StabG 2012 erlassene Rz 6634 der EStR 2000 in der Fassung vor 2012 führt in Darstellung der dazu herrschenden Ansicht aus, dass die Aufgabe des Hauptwohnsitzes frühestens mit Beginn konkreter Verkaufshandlungen zulässig sei (zB Beauftragung eines Maklers). Sowohl aus dem Erkenntnis des VwGH zur Vorgängerbestimmung als auch aus dem Richtlinientext ist ableitbar, dass bei Vorliegen eines Konnex zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Maklerauftrag und damit Verkauf der Liegenschaft, die "Hauptwohnsitzbefreiung" anzuwenden ist.

RZ 6643 EStR 2000 in der aktuellen Fassung lautet derzeit auszugsweise: "...Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden. Beim 1. Tatbestand darf der Hauptwohnsitz im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgegeben werden....". Zunächst ist dazu festzuhalten, dass die EStR 2000 das Gericht nicht binden, sondern einen Auslegungshilfe für die Finanzämter darstellen und nicht dem Gesetz derogieren bzw. Befreiungsbestimmungen einengen können. Keinesfalls kann daher aus der nunmehrigen Fassung der EStR 2000 Rz 6643 - extra lege - abgeleitet werden, dass ein eindeutig bestehender sachlicher Zusammenhang nur wegen einer nicht vom Steuerpflichtigen zu vertretenden, zeitlichen Verzögerung die Anwendung der Befreiungsbestimmung hindert.

In diesem Sinn ist auch die Erkenntnis des VwGH auch für den gegenständlichen Fall von entscheidungswesentlicher Bedeutung. Ebenso wie dem Verkäufer für den Wohnsitzwechsel nach Veräußerung eine angemessene Frist nach dem Verkauf einzuräumen ist, welche nach Lage des Einzelfalles zu bemessen ist, muss umgekehrt auch für den Verkauf nach Hauptwohnsitzwechsel auf den Einzelfall abgestellt werden.

Wie oben dargestellt ist aus dem gesamten Sachverhalt (Beauftragung des Maklers, Wechsel des Hauptwohnsitzes nach Maklerbeauftragung und danach folgender Verkauf an einen ausländischen Staat) nicht nur ein sachlicher sondern auch ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Verkauf erkennbar. Aufgrund des in diesem Fall gegebenen komplexen Falles eines Verkaufes an einen Drittstaat ist die Frist zwischen den beiden Vorgängen - 14,5 Monate - als angemessen anzusehen. Zeitliche Verzögerung die durch behördliche Genehmigungsvorgänge im Drittstaat bzw. in Österreich ausgelöst werden und von den Verfahrensparteien in keiner Weise beeinflusst werden können, dürfen der Bf. nicht zum Nachteil gereichen. Dies auch schon deshalb, weil der Veräußerungsentschluss bereits vor Aufgabe des Hauptwohnsitzes gefasst wurde und dieser Entschluss durch Beauftragung des Maklerbüros auch nach außen erkannbar war.

Die Einkommensteuer 2012 ist daher wie folgt zu berechnen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-11.482,07 €
Enkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.181,02 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	-6.801,05 €
Pauschbetrag Sonderausgabe	-60,00 €
Kinderfreibeträge § 106a Abs. 1 EStG 1988	-440,00 €
<b>Einkommen 2012</b>	<b>-6.801,05</b>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Alleinerzieherabsetzbetrag	-669,00 €
Erstattungsfähig gem § 33 Abs. 8 EStG	-669,00 €
<b>Negativsteuer</b>	<b>- 669,00 €</b>

### Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da sich das gegenständliche Erkenntnis am Erkenntnis des VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006 orientiert - zu diesem Verfahren war das gegenständliche Verfahren gemäß § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzt - liegt eine derartige Rechtsfrage nicht vor.

Wien, am 2. August 2017