



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des N in W, vertreten durch Dr. Wilhelm Klade, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Spiegelgasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Oktober 2016, Zl. RV/7103206/2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber schloss im Jahr 2007 mit einer gemeinnützigen Bauvereinigung einen Mietvertrag über eine Wohnung in einer im Jahr 2002 erstmals bezogenen Wohnhausanlage in Wien, wobei u.a. ein Finanzierungsbeitrag festgesetzt wurde. Vereinbarungen über einen späteren Eigentumserwerb des Revisionswerbers wurden im Mietvertrag nicht getroffen.
- 2 Am 25. April 2013 schlossen der Revisionswerber und die Bauvereinigung im Hinblick auf die beabsichtigte Begründung von Wohnungseigentum an sämtlichen Wohnungen der Anlage rückwirkend zum Ablauf des 31. Dezember 2012 einen Vertrag über den Verkauf von mit Wohnungseigentum an der dem Revisionswerber vermieteten Wohnung zu verbindenden Liegenschaftsanteilen unter gleichzeitiger Auflösung des bisherigen Mietverhältnisses. Der bis dahin noch nicht „verwohnte“ Teil des Finanzierungsbeitrages wurde auf den Kaufpreis von rund € 160.000,-- angerechnet. Auf die Ausübung einer Kaufoption wurde im Vertragstext nicht Bezug genommen.





- 3 Mit Vertrag vom 13. September 2013 verkaufte der Revisionswerber die mit Wohnungseigentum an seiner bisherigen Wohnung zu verbindenden Liegenschaftsanteile zum 1. November 2013 (Räumung der Wohnung mit Ausnahme bestimmter Möbel und Geräte, die in das Eigentum des Käufers übergangen) um nicht ganz € 250.000,-- an einen Interessenten.
- 4 Strittig ist, ob dieser Verkauf gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22, von der Besteuerung als private Grundstücksveräußerung (nach der sogenannten „Hauptwohnsitzbefreiung“) ausgenommen war.
- 5 In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, der den Verkauf unter Zugrundelegung von Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten in der Höhe von rund € 185.000,-- der Besteuerung unterzog, machte der Revisionswerber geltend, auf Grund seiner „Kaufoption“ und der durchgehenden Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz seit 2007 unterliege die Veräußerung nicht der Besteuerung.
- 6 Ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 22. August 2014 ließ der Revisionswerber - entgegen der insoweit aktenwidrigen Darstellung sowohl im angefochtenen Erkenntnis als auch in der Revision - nicht unbeantwortet. Er legte mit Schriftsatz vom 27. August 2014 u.a. ein Schreiben der Bauvereinigung vom 8. Mai 2014 vor, in dem zum „Anspruch auf Erwerb einer Wohnung“ auf das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz verwiesen wurde. Im vorliegenden Fall sei der „Stichtag für die Eigentumsoption“ auf den 1. Februar 2012 gefallen.
- 7 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. September 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, wozu es unter Hinweis auf Rz 6642 der EStR 2000 darlegte, der „Mietkauf“ sei von der Befreiungsbestimmung „ausgenommen“.
- 8 Der Revisionswerber beantragte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und erstattete in einer Beschwerdeergänzung vom 13. Juli 2015 ein Vorbringen zu den Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988.





- 9 In der mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2016 brachte er u.a. vor, die Kaufoption habe sich aus dem Gesetz ergeben, sodass vertragliche Vereinbarungen darüber nicht erforderlich gewesen seien. Der Revisionswerber habe schon beim Abschluss des Mietvertrages beabsichtigt, die Wohnung später zu erwerben, und „aus diesem Grund“ auch „umfangreiche Investitionen bei Bezug getätigt (Bodenverlegung, Einbau einer Küche, Badrenovierung)“.
- 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Bescheid des Finanzamtes in der Berechnung des strittigen Betrages geringfügig zum Nachteil des Revisionswerbers ab. Es ging in rechtlicher Hinsicht davon aus, beide Befreiungstatbestände des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erforderten die Nutzung eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung während der normierten Fristen, was nach der „Rechtsprechung zum § 18 EStG 1988“ zumindest wirtschaftliches Eigentum des späteren Veräußerers voraussetze. Während der fünfjährigen Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz sei der Revisionswerber aber bis fast zuletzt nur Mieter gewesen, sodass die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht erfüllt seien. Die Kaufoption habe ihm nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers verschafft. Der Revisionswerber habe die Wohnung zwar gebrauchen, aber weder belasten noch veräußern dürfen, beabsichtigte Veränderungen am Mietobjekt und dessen Untervermietung hätten der Zustimmung der Vermieterin bedurft, und er habe auch nicht „die Rechtsstellung eines Wohnungseigentümers“ gehabt.
- 11 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für unzulässig, weil die Entscheidung „insbesondere hinsichtlich der Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988“ nicht von Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhängt.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt eine vom Revisionswerber mit einer Gegenäußerung beantwortete Revisionsbeantwortung erstattet hat.



- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 14 Die Revision ist aus dem in ihr vorrangig dargelegten Grund (Fehlen von Judikatur zu einer Voraussetzung eines neu eingeführten Befreiungstatbestandes) zulässig. Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof in einem zu einem anderen Fall ergangenen Erkenntnis (VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0002) inzwischen klargestellt, dass der Begriff der „Eigentumswohnung“ im strittigen Befreiungstatbestand für Wohnungen in Österreich auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002 zu beziehen ist. Die Veräußerung eines derartigen Wirtschaftsgutes liegt im vorliegenden Fall jedoch - anders als in dem bereits entschiedenen Fall - vor, sodass sich anders als in jenem Fall die Frage nach der Erfüllung der auf die Nutzungsdauer bezogenen Voraussetzung der Befreiungsbestimmung stellt. In dem zu Ro 2017/13/0023 anhängigen, gleichgelagerten Fall wurde die Revision vom Bundesfinanzgericht für zulässig erklärt, weil es sich um eine „diffizile“ Auslegungsfrage handle, zu der noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege (BFG 1.9.2017, RV/7105679/2015). Dem ist beizupflichten.
- 15 Die Revision ist auch begründet.
- 16 § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22, lautet:
- „(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.“
- 17 In der Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BlgNR 24. GP 7 f, wurde die Neugestaltung der „Hauptwohnsitzbefreiung“ wie folgt erläutert:



„Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sollen grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet. [...] 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. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist wie bisher vorrangig zur Herstellerbefreiung. Daher ist beispielsweise eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre nicht schädlich, wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist.

Da der Hauptwohnsitz nicht unmittelbar vor der Veräußerung gegeben sein muss, besteht die Befreiung auch für jene Steuerpflichtige, die vor der Veräußerung den Hauptwohnsitz bereits aufgegeben haben. Daher ist zB im Zuge einer Scheidung auch jener Ehepartner begünstigt, der noch vor der Veräußerung des im Eigentum beider Ehepartner stehenden Eigenheimes, aus dem gemeinsamen Ehemohnsitz ausgezogen ist.

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

- 18 Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass das Geschäft die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht und diejenigen der lit. b nur dann erfüllt, wenn auch Zeiten der Nutzung vor dem Kauf für die zumindest fünfjährige Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung herangezogen werden können. Streitpunkt des Verfahrens ist die Frage, ob letzteres zu bejahen ist, wie dies im Schrifttum - unter ausdrücklicher Ablehnung einer Einschränkung auf Fälle des unentgeltlichen Erwerbs - von *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz* (Hrsg.), *Die neue Immobiliensteuer*, Update 2013<sup>2</sup>, 2014, 88 ff, vertreten wird. Grundsätzlich gleichartige Aussagen von



*Hammerl/Mayr* (RdW 2012, 168) und *Perthold/Vaishor* (in Perthold/Plott [Hrsg.], Stabilitätsgesetz 2012, 19) sind - ohne Abgrenzung gegenüber Fällen des entgeltlichen Erwerbs - jeweils mit Beispielen unentgeltlichen Erwerbs verbunden. Eine gleichartige Aussage findet sich zunächst auch bei *Bodis/Hammerl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 30 Tz 162 ff (Tz 162: „nach dem Gesetzeswortlaut“), die sich dann aber der gegenteiligen Meinung der Finanzverwaltung (EStR 2000, Rz 6642) und von *Kanduth-Kristen* (Jakom, EStG [jetzt:] 2017, § 30 Rz 32) anschließen scheinen (Tz 163).

- 19 Auch der Revisionswerber vertritt die Ansicht, § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 verlange weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum während der fünfjährigen Nutzung als Hauptwohnsitz. Er stützt dies vor allem auf den Wortlaut der Bestimmung, worin anders als in lit. a nicht auf eine Nutzung als Hauptwohnsitz „ab der Anschaffung“ (und auch nicht auf eine solche „nach“ der Anschaffung) Bezug genommen wird.
- 20 Das Gesetz spricht von Einkünften aus der Veräußerung von „Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden“, verweist zu diesen Arten von Immobilien (vgl. *Renner*, RdW 2017, 522) auf § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 und sieht die Befreiung der Einkünfte von der Besteuerung für den Fall vor, dass „sie“ (die Eigenheime oder Eigentumswohnungen) dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend „als Hauptwohnsitz gedient“ haben. Auf einen Rechtstitel (Eigentum) wird dabei nicht Bezug genommen.
- 21 Davon ausgehend ist - im Hinblick auf die hier strittige Veräußerung einer Eigentumswohnung - auf den im Gesetz klar nicht gegenteilig geregelten Fall des ausreichend langen Dienens einer zunächst nur angemieteten Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz hinzuweisen. Wird die Wohnung schließlich erworben und in der Folge unter Aufgabe oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert, so steht dem Veräußerer nach dem Wortlaut des Gesetzes die Befreiung zu. Der in den Erläuterungen umschriebene „Sinn und Zweck“ der Befreiung mag darauf hindeuten, dass ihm die Befreiung bei Erwerb der Wohnung erst nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes und ohne



Zusammenhang damit nicht entspräche, doch braucht auf die hypothetische Beurteilung eines solchen - wohl nicht häufigen - Falles im Sinne einer teleologischen Reduktion hier nicht eingegangen zu werden. Der Revisionswerber hatte die Wohnung erworben, die ihm lange Zeit hindurch und auch noch im Zeitpunkt des Erwerbs als Hauptwohnsitz diente. Dass ihm der Erlös aus ihrem Verkauf für die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes ungeschmälert zur Verfügung stehen sollte, scheint im „Sinn und Zweck“ der Befreiung Deckung zu finden.

- 22 Fraglich kann nur sein, ob das Gegenteil gelten soll, weil im vorliegenden Fall die Wohnung zwar im Sinne des Einleitungssatzes des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bei ihrer Veräußerung eine (vertraglich bereits als solche vereinbarte) „Eigentumswohnung“ war, dies aber nicht auch auf den gesamten Zeitraum ihres mindestens fünfjährigen Dienens als Hauptwohnsitz zutraf. Dass der Mieter einer fremden Eigentumswohnung, die er schließlich erwirbt, in dieser Hinsicht besser gestellt sein sollte als der Mieter einer Wohnung, die er im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum erwirbt, wäre unter dem Gesichtspunkt des in den Erläuterungen umschriebenen Gesetzeszwecks schwer zu rechtfertigen. In beiden Fällen macht der Mieter von einer Gelegenheit Gebrauch, Eigentum an der ihm als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung zu erwerben, und in beiden Fällen ist die wirtschaftliche Lage beim Verkauf im Zusammenhang mit der Aufgabe des Hauptwohnsitzes gleich. Die nach dem Wortlaut („sie“) offene Auslegungsfrage, ob zur Identität der für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung auch deren rechtliche Eigenschaft als Eigentumswohnung zählt, ist aus diesem Grund zu verneinen. Auch die Formulierung in den Erläuterungen („das Objekt“) spricht nicht gegen diese Auslegung.
- 23 Dem lässt sich nicht entgegenhalten, die systematische Stellung der Befreiungsbestimmung im Tatbestand über private Grundstücksveräußerungen deute darauf hin, dass es um die Nutzung des eigenen Vermögensgegenstandes als Hauptwohnsitz gehe. Steuerlich erfasst wird die Realisierung einer Werterhöhung eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen (vgl. im Zusammenhang mit der Spekulationsfrist nach damaliger Rechtslage



etwa VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwSlg 7649/F). Die Befreiung von der Besteuerung knüpft im hier auszulegenden Tatbestand aber an eine Voraussetzung an, die weder dem Wortlaut noch dem Sinn (der Finanzierung eines neuen Hauptwohnsitzes) nach darauf abstellt, dass die Wohnung dem Steuerpflichtigen nicht nur als Hauptwohnsitz diene, sondern auch die ganze Zeit hindurch in seinem Eigentum stand.

- 24 Für seine gegenteilige Ansicht verweist das Bundesfinanzgericht - ohne Erwähnung eines bestimmten Erkenntnisses - auf die „Rechtsprechung zum § 18 EStG 1988, wonach eine Eigentumswohnung erst bei einem wirtschaftlichen Eigentum an der Wohnung vorliegt“. In einer gleichartigen Entscheidung vom 8. Juni 2017, RV/5100561/2017, auf die auch die schon erwähnte Entscheidung vom 1. September 2017 verweist, legt das Bundesfinanzgericht zum Begriff einer „Eigentumswohnung“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 dar, „nach der Judikatur“ liege eine solche nur vor, wenn das „Gebäude“ im Eigentum oder Miteigentum des Errichters „bzw Erwerbers“ stehe. Verwiesen wird dort auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 1999, 94/15/0213.
- 25 Dieses Erkenntnis und das darin zitierte frühere Erkenntnis vom 15. November 1994, 94/14/0107, betrafen Ausgaben zur Errichtung von „Eigenheimen“ und nicht von Eigentumswohnungen und nahmen auch nicht Bezug auf „Erwerber“. Zielführend ist eine Anknüpfung daran aber schon deshalb nicht, weil das Vorliegen einer Eigentumswohnung als Gegenstand der Veräußerung im vorliegenden Fall - anders als im Fall des Erkenntnisses vom 22. November 2017, Ra 2017/13/0002 - nicht strittig ist und Aussagen darüber, wann Beträge im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 bei Berücksichtigung des Zwecks dieser Bestimmung „zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt“ wurden, kein Ergebnis der hier zu lösenden Auslegungsfrage vorzeichnen.
- 26 Was schließlich das Verhältnis zu § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 anlangt, so ist auf die dort (wie in der geltenden Fassung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 im Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz) vorgesehene wesentlich kürzere Frist von nur zwei Jahren zu verweisen. Ein in diesem





Zusammenhang normiertes Erfordernis (vorherige „Anschaffung“) ohne Grundlage im Wortlaut auch auf den zweiten Befreiungstatbestand anzuwenden, ist zur Vermeidung eines Wertungswiderspruches somit nicht erforderlich.

27 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

28 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 24. Jänner 2018

