

Ertragsteuern

Hauptwohnsitzbefreiung und Fristen

Umsatzsteuer

Kleinunternehmer und Inlandsbezug
Abbrucharbeiten und Errichtung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

SV-Zuordnungsgesetz

Betriebsprüfung in der Praxis

Reichweitenverfahren und
Handelswarenvorräte

Update: Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen

§ 30 Abs 2 EStG

Hauptwohnsitz-
befreiung;
private
Grundstücks-
veräußerung;
Immobilien-
besteuerung

In der taxlex-Ausgabe 1/2015¹⁾ wurden die „Toleranzfristen“ iS der EStR von einem Jahr iZm den Tatbeständen der Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG einer kritischen Würdigung unterzogen. Der vorliegende Beitrag gibt ein Update zu den aktuellen Entwicklungen aufgrund der jüngst ergangenen Rechtsprechung.

CHRISTIAN GATTRINGER / JÜRGEN REINOLD

A. Einleitung

Seit dem 1. StabG 2012²⁾ und dem AbgÄG 2012³⁾ unterliegen in Österreich sämtliche Immobilienverkäufe im privaten Bereich dem besonderen Steuersatz iHv 30% (bis zum 31. 12. 2015 iHv 25%), unabhängig von der Behaltedauer.⁴⁾ Allerdings sieht das Gesetz in § 30 Abs 2 EStG eine Reihe von Ausnahmen von der Steuerpflicht vor, nämlich Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung, Befreiung aufgrund eines behördlichen Eingriffs sowie von Tauschvorgängen im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens.

In der Praxis stellt die Hauptwohnsitzbefreiung⁵⁾ wohl die wichtigste Ausnahmeregelung dar. Sie umfasst in der geltenden Form zwei Tatbestände, die sich im Wesentlichen durch die vom Veräußerer zu erfüllenden Fristen unterscheiden.⁶⁾ Gem § 30 Abs 2 Z 1 EStG sind von der Besteuerung die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) 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.

Sinn und Zweck beider Regelungen ist es, dass der Erlös aus dem Verkauf des bisherigen Hauptwohnsitzes ungeschmälert für den Erwerb bzw die Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll.⁷⁾ Dennoch setzt der Gesetzeswortlaut die tatsächliche Anschaffung oder Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes für die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nicht voraus.⁸⁾ Der Tatbestand der Befreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG setzt dabei nach dem Gesetzeswortlaut ua voraus, dass der Hauptwohnsitz „**ab der Anschaffung oder Herstellung**“ „**bis zur Veräußerung**“ bestehen muss und der Hauptwohnsitz tatsächlich aufgegeben wird. Die EStR 2000 Rz 6641 sehen allerdings eine Toleranzfrist für die Begründung des Hauptwohnsitzes von einem Jahr vor; für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung ist es daher nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim (die

Eigentumswohnung) erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz bezogen wird. Die einjährige Toleranzfrist soll ebenso für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor und nach der Veräußerung gelten; demnach kann der Hauptwohnsitz also frühestens ein Jahr vor der tatsächlichen Veräußerung aufgegeben werden oder der Hauptwohnsitz wird spätestens ein Jahr nach der Veräußerung aufgegeben.⁹⁾ Die Nutzung als Hauptwohnsitz nach der Veräußerung kann für die Erfüllung der zweijährigen Mindestfrist nicht miteingerechnet werden. Die von der Finanzverwaltung zugestanden einjährigen Toleranzfristen für die Hauptwohnsitzbegründung ein Jahr nach der Anschaffung und der Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein Jahr vor der Veräußerung haben keine Bedeutung für den zweiten Tatbestand.¹⁰⁾ Für die Erfüllung des zweiten Tatbestands kann daher der Hauptwohnsitz bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung. Bedeutend soll die Einjahresfrist für den zweiten Tatbestand nur bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung sein, weil der zehnjährige Beobachtungszeitraum gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG im Zeitpunkt der

Mag. Christian Gattringer ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Wien. Dr. Jürgen Reinold ist Mitarbeiter derselben Kanzlei sowie als Fachvortragender tätig.

1) Vgl Reinold, Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, taxlex 2015, 37.

2) BGBl I 2012/22.

3) BGBl I 2012/112.

4) Für Grundstücke, die spätestens am 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfärgen waren („Altvermögen“) – somit die idR 10-jährige Spekulationsfrist nach alter Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 bereits abgelaufen war –, kann der Veräußerungsgewinn pauschal ermittelt werden, sodass sich eine effektive Steuerbelastung von 4,2% (bzw 18%, falls nach dem 31. 12. 1987 eine Umwidmung in Bauland stattgefunden hat) des Veräußerungserlöses ergibt (§ 30 Abs 4 EStG).

5) Nach hA ist für die Auslegung des Begriffs „Hauptwohnsitz“ auf § 26 Abs 1 BAO zurückzugreifen. Vgl zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ (2017) § 30 Rz 28; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁷ (2014) § 30 Rz 143.

6) Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ § 30 Rz 26.

7) Vgl ErläutRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP 8.

8) Kritisch deshalb Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK 2012, 563 (568 f).

9) Vgl EStR 2000 Rz 6641 und Rz 6643.

10) Vgl zB Steckenbauer/Urtz in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 89.

Veräußerung (= Abschluss des Verpflichtungsge-
schäfts) endet.¹¹⁾

Schon in der Vergangenheit erschien es zweifel-
haft, ob die einjährigen Toleranzfristen als starre Re-
geln oder als Richtgrößen gelten.¹²⁾

B. Frist für die Aufgabe des Haupt- wohnsitzes nach der Veräußerung

Im Jahr 2014 hat das BFG 28. 10. 2014, RV/ 6100633/2014,¹³⁾ in einem beachtenswerten Er-
kenntnis der „starren“ Interpretation für die einjäh-
rige Frist bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach
der Veräußerung eine Absage erteilt.¹⁴⁾ Dem BFG-
Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die
Beschwerdeführerin war neben ihrem Ehemann
Hälfteigentümerin einer Liegenschaft, die ab der
Anschaffung im Jahr 2000 durchgehend als Haupt-
wohnsitz genutzt und mit Kaufvertrag vom
4. 7. 2012 veräußert wurde. Die Übergabe der Lie-
genschaft sollte vertragsgemäß spätestens mit
31. 12. 2013 erfolgen. An diesem Tag fand auch tat-
sächlich die Übergabe statt. Die Mitbeteiligte und
ihr Ehemann hatten bereits im Februar 2012 ein (be-
bautes) Grundstück erworben, mit der Absicht, dort
– nach Abriss des „Altgebäudes“ – ein neues Gebäude
zu errichten, das als künftiger Hauptwohnsitz bzw
Familienwohnsitz dienen sollte. Die Baupläne wur-
den im Juli 2012 bei der Baubehörde eingereicht.
Aufgrund von Einsprüchen der Nachbarn verzögerte
sich die Erteilung der Baugenehmigung indes bis
November 2012. Am 10. 12. 2012 wurde mit dem
Bau des neuen Hauptwohnsitzes begonnen. Die Fer-
tigstellung war ursprünglich für Sommer 2012 ge-
plant, erfolgte jedoch durch die Verzögerung des
Baubeginns erst am 23. 12. 2013 (Bauvollendungs-
anzeige). Das Finanzamt versagte die Hauptwoh-
nsitzbefreiung, weil die Befreiung nur dann zur An-
wendung komme, wenn der Hauptwohnsitz im ver-
äußerten Gebäude tatsächlich aufgegeben werde. Zu-
dem müsse die Aufgabe des Hauptwohnsitzes in
zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung ste-
hen und in einem angemessenen Zeitraum nach Ab-
schluss des Kaufvertrags erfolgen. Ein angemessener
Zeitraum sei bei Aufgabe des Hauptwohnsitzes rund
18 Monate nach Abschluss des Kaufvertrags nicht
gegeben.

Eine bestimmte Frist, so das BFG, sei dem Gesetz
nicht zu entnehmen und widerspreche dem Ziel und
Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, wonach durch
die Veräußerung des Hauptwohnsitzes der Veräuße-
rungserlös ungeschmälert für die Schaffung eines
neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen solle.
Demnach müsse ein inhaltlicher Zusammenhang
zwischen Veräußerung und der Aufgabe des alten
Hauptwohnsitzes gegeben sein. Nach dem BFG soll
es auf den Einzelfall ankommen, wobei die vom Ver-
äußerer gesetzten Schritte zwischen der Veräußerung
des alten und dem Bezug des neuen Hauptwohnsit-
zes zu beachten sind. Gegen dieses Erkenntnis erhob
das Finanzamt Revision. Der VwGH hat diese Revi-
sion nun mit Erkenntnis vom 1. 6. 2017, Ro 2015/
15/0006,¹⁵⁾ als unbegründet abgewiesen und bestä-
tigt die Überlegungen des BFG mit Verweis auf die

Erläuterung zum 1. StabG 2012 zum Sinn und Zweck
der Hauptwohnsitzbefreiung.¹⁶⁾ Die Schaffung eines
neuen Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung
könne auf verschiedene Weise erfolgen, etwa auch
durch den Erwerb einer Liegenschaft mit der Ab-
sicht, darauf ein Eigenheim zu errichten.

„Um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbe-
freiung gerecht zu werden, werde dem Veräußerer für die
Adaptierung bzw Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes
eine angemessene Frist einzuräumen sein. Stehe bei der Ver-
äußerung die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, be-
reits fest, komme dem Veräußerer für die Aufgabe des
Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalls nach
angemessene Frist zu. Wenn die Beschaffung eines neuen
Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nehme,
könne diese Frist auch durchaus über ein Jahr hinausgehen,
wobei gegebenenfalls bei der Steuerfestsetzung mit Beschei-
den nach § 200 BAO vorgegangen werden könne.“

Aufgrund des Sachverhalts war die Errichtung des
neuen Hauptwohnsitzes bereits vor der Veräußerung
des alten Wohnsitzes geplant und die Verzögerungen
in der Bauausführung seien nicht dem Steuerpflich-
tigen zuzuschreiben gewesen. Insofern liegt der vom
Gesetzeszweck intendierte Zusammenhang zwischen
der Veräußerung des alten Wohnsitzes und der
Schaffung des neuen Wohnsitzes vor.

Im Ergebnis bestätigt der VwGH das BFG-Er-
kenntnis und führt abschließend aus, dass die Frist
zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des alten
Hauptwohnsitzes nach den Umständen des Einzel-
falls zu beurteilen sei.

C. Frist für die Aufgabe des Haupt- wohnsitzes vor der Veräußerung

Jüngst wurde auch vom BFG 2. 8. 2017, RV/ 7103961/2015, die einjährige Toleranzfrist iZm
der Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein Jahr vor der
tatsächlichen Veräußerung beurteilt: Die Beschwer-
deführerin hat ihren Wohnsitz (Begründung im Jahr
2008) Anfang Mai 2011 aufgegeben, um einen
neuen zu begründen. Bereits im Jänner 2011 wurde
ein Immobilienmakler mit dem Verkauf der Liegen-
schaft beauftragt. Aufgrund der ungewöhnlichen
Raumaufteilung war das Objekt schwer vermittelbar.
Dennoch konnte bereits im Herbst 2011 ein Kauf-
interessent gefunden werden; beim Käufer handelte
es sich um einen Drittstaat. Aufgrund der Abklärung
von baulichen Möglichkeiten zum Einbau umfang-
reicher Sicherheitsmaßnahmen und der Tatsache,
dass der für die Käuferin agierende Botschafter oft
wochenlang nicht in Wien war, kam es immer wieder
zu zeitlichen Verzögerungen. Zudem mussten ent-

11) Vgl EStR 2000 Rz 6623 iVm Rz 6643.

12) Vgl zur Diskussion bspw *Reinold*, taxlex 2015, 37 mwN.

13) Vgl auch BFG 27. 3. 2014, RV/5100229/2014.

14) Vgl dazu *Thunshirn*, Immobilienertragsteuer: BFG „kippt“ die ein-
jährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ecolox* 2015,
65 ff; *Stöger-Frank*, Hauptwohnsitzbefreiung bei Aufgabe des Wohn-
sitzes und verzögertem Auszug eineinhalb Jahre nach dem Verkauf,
BFGjournal 2015, 54; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ § 30 Rz 34;
Reinold, taxlex 2015, 37 (40).

15) Vgl auch *Schatzl*, Hauptwohnsitzbefreiung: Angemessene Frist für
die Aufgabe des Wohnsitzes, BFGjournal 2017, 258 f.

16) Vgl bereits FN 7.

sprechende Genehmigungen (zB vom Bundesministerium für Europa, Integration und Äußeres) eingeholt werden, welche wiederum erhebliche Verzögerungen verursacht haben. Letztendlich wurde der Kaufvertrag erst Ende Juli 2012 unterzeichnet, somit ca 2,5 Monate nach der von der Finanzverwaltung zugestandenen Toleranzfrist.

Für das BFG erscheinen die Verzögerungen schlüssig und belegbar. Sind Staaten oder staatliche Einrichtungen in ein Kaufs-/Verkaufsgeschäft eingebunden, sei idR mit Verzögerungen der Vertragsabschlüsse zu rechnen, selbst wenn sämtliche inhaltlichen Vertragspunkte geklärt sind. Sind die Käufer ausländische Staaten, insbesondere Drittstaaten, werden diese Verzögerungen noch durch erforderliche Übersetzungen und zusätzliche Genehmigungsverfahren im Inland verlängert. Behördliche Vorgänge und der damit verbundene Verfahrensaufwand lägen nicht in der Gestion des Liegenschaftsverkäufers, weshalb diese ihm auch nicht zum Nachteil gereichen dürfen. Zudem wurde der Verkauf des Wohnsitzes schon vor der Aufgabe beauftragt und forciert. Unter Zugrundelegung des oa VwGH-Judikats 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0006, sei auch für den Verkauf nach Hauptwohnsitzwechsel für die Beurteilung einer angemessenen Frist auf den Einzelfall abzustellen. Ähnlich den bereits zitierten Ausführungen der Gerichte stellt das BFG ebenso im gegenständlichen Fall auf einen engen Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung einerseits und Begründung des neuen Hauptwohnsitzes andererseits ab, wobei in erster Linie ein sachlicher und nicht ein zeitlicher Zusammenhang der beiden Vorgänge im Vordergrund stehe. Aufgrund des gesamten (komplexen) Sachverhalts bestehe aber nicht nur ein sachlicher, sondern auch ein zeitlicher Zusammenhang, weshalb die Frist von 14,5 Monaten zwischen Aufgabe und tatsächlicher Veräußerung des Hauptwohnsitzes als angemessen anzusehen ist.

D. Conclusio

Nach dem VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0006, ist dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung eine nach den Umständen des Einzelfalls angemessene Frist zuzugestehen, wenn bei der Veräußerung bereits die Absicht besteht, den Hauptwohnsitz zu wechseln. Diese Frist kann über ein Jahr hinausgehen, wenn die Beschaffung (Adaptierung oder Errichtung) des neuen Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nimmt. In letzter Konsequenz zu Ende gedacht muss dies aber auch für den Fristenbeginn der zweijährigen Mindestbestandsdauer iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG für den Erwerber gelten, wenn dieser seinen Hauptwohnsitz in das neu erworbene Gebäude verlegt. Denn insofern kann der Erwerber die einjährige Toleranzfrist iSd EStR 2000 Rz 6641 ab der Anschaffung nicht erfüllen, wenn der Veräußerer erst ein Jahr nach der Veräußerung sei-

nen Hauptwohnsitz aufgibt und die Verzögerungen auf Umstände zurückzuführen sind, die außerhalb des Einflussbereichs der beiden am Veräußerungsvorgang beteiligten Parteien liegen. Dass es auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommen soll, hat auch das BFG 2. 8. 2017, RV/7103961/2015, unter Zugrundelegung der zitierten VwGH-Rsp für den umgekehrten Fall (Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor der tatsächlichen Veräußerung) bestätigt. Nach dem BFG dürfen zeitliche Verzögerungen, die von den am Veräußerungsvorgang beteiligten Parteien nicht beeinflusst werden können, nicht zum Nachteil des Veräußerers gereichen.

Letztendlich erscheint die einjährige Toleranzfrist in Bezug auf die Hauptwohnsitzbefreiung zur Beurteilung eines inhaltlichen/sachlichen Zusammenhangs zwischen Aufgabe und Veräußerung des Hauptwohnsitzes für die Anschaffung oder Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes durchaus geeignet, jedoch kann diese Toleranzfrist nur eine Richtgröße darstellen und es ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, inwieweit eine Fristüberschreitung als noch tolerierbar gilt.¹⁷⁾ Eine entsprechende Anpassung der EStR iS der ergangenen Judikate erscheint zweckmäßig.

17) So ähnlich auch das BFG 2. 8. 2017, RV/7103961/2015.

SCHLUSSSTRICH

Nach den jüngsten Erkenntnissen ist die von der Finanzverwaltung zugestandene einjährige Toleranzfrist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes vor oder nach der Veräußerung als Richtgröße zu werten. Entscheidend ist ein inhaltlicher (sachlicher) Zusammenhang zwischen der Veräußerung und der Aufgabe des Hauptwohnsitzes, wobei für die Angemessenheit des Zeitraums auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen ist. Jedenfalls können Verzögerungen, die nicht vom Veräußerer verschuldet sind bzw außerhalb seiner Einflussphäre liegen, nicht zu Lasten des Veräußerers gereichen und die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung versagen. Für den Steuerpflichtigen ist es empfehlenswert, eine genaue Dokumentation der gesetzten Schritte zu führen bzw – wenn möglich – bereits vertraglich Vorsorge für Unabwägbarkeiten (zB in der Bauausführung, falls der neue Hauptwohnsitz erst errichtet wird) (vgl auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰ § 30 Rz 34; Reinold, taxlex 2015, 40) zu treffen. Darüber hinaus ist es ratsam, den Sachverhalt dem Finanzamt (zB im Zuge der Mitteilung nach § 30 c Abs 2 Z 1 EStG) vorweg offenzulegen, sodass dieses bei Zweifeln allenfalls einen vorläufigen Bescheid gem § 200 BAO laut VwGH-Rsp erlassen kann.