



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Befreiungen von der Immobilienertragsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich“

verfasst von / submitted by

Mag. iur. Viktor Woisetschläger

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Die Befreiungen bei privaten Grundstücksveräußerungen	6
2.1	Allgemeines	6
2.1.1	Zielsetzungen des Gesetzgebers	6
2.1.2	Vorrangverhältnis	8
2.2	Die Hauptwohnsitzbefreiungen iSd § 30 Abs 2 Z 1 EStG	10
2.2.1	Gemeinsamkeiten der beiden Hauptwohnsitzbefreiungen	11
2.2.2	Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG	22
2.2.3	Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG	32
2.3	Die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG	36
2.3.1	Umfang der Herstellerbefreiung neu	38
2.3.2	Die Bauherreneigenschaft	40
2.3.3	Erstmalige Errichtung	42
2.3.4	Keine Einkünfte innerhalb der letzten zehn Jahre	43
2.4	Die Enteignungsbefreiung	46
2.4.1	Behördlicher Eingriff	47
2.4.2	Nachweisbar unmittelbar drohender Eingriff	48
2.5	Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG	49
2.5.1	Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren	50
2.5.2	Bessere Gestaltung von Bauland	51
3	„Vererbung/Verschenkung“ von Befreiungen	53
3.1	Hauptwohnsitzbefreiungen	54

3.2	Herstellerbefreiung	57
4	Zusammenfassende Darstellung	61
	Literaturverzeichnis.....	65
	Judikatur.....	69
	Anhang	71
	Zusammenfassung/Abstract	71

Abkürzungsverzeichnis

1. StabG 2012	1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 22/2012
2. AbgÄG 2014	2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 105/2014
AbgÄG 2012	Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 112/2012
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, JGS 946/1811 idgF
AF	Alte Fassung
ARD	Aktuelles Recht zum Dienstverhältnis, Zeitschrift
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl 1/1930 idgF
BAO	Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194 idgF
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BlgNr	Beilagennummer
Bspw	Beispielsweise
BudBG 2011	Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111
Bzw	Beziehungsweise
Dh	Das heißt
E	Erkenntnis
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
Et al	et alii (und andere)
ESTG	Einkommensteuergesetz 1988, BGBl I 400/1988 idgF
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien 2000 des BMF idgF
F	Folgender/-e/es
Ff	Folgende
FJ	Finanzjournal, Zeitschrift
Fn	Fußnote
Gem	Gemäß
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl 309/1987 idgF
HL	Herrschende Lehre
IdF	In der Fassung
IdgF	In der geltenden Fassung
IdR	In der Regel
ImmoESt	Immobilienvertragssteuer
IS	Im Sinne

ISd	Im Sinne des/der
IZm	Im Zusammenhang mit
JGS	Justizgesetzsammlung Österreichs
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhande
Lit	litera (Buchstabe)
Lt	Laut
LStR	Lohnsteuerrichtlinien 2002 des BMF idgF
ME	Meines Erachtens
MeldeG	Meldegesetz 1991, BGBl. 9/1992 idgF
NF	Neue Fassung
NZ	Österreichische Notariatszeitung, Zeitschrift
ÖBA	Österreichisches Bankarchiv, Zeitschrift
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung, Zeitschrift
RdW	Recht der Wirtschaft, Zeitschrift
RFH	Deutscher Reichsfinanzhof (1918-1945)
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
S	Siehe
Sog	Sogeannter/-e/-es
StRefG 2015/2016	Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei, Zeitschrift
Tz	Teilziffer
Ua	Unter anderem/-n
Usw	Und so weiter
Vgl	Vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Sammlung der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes
WEG	Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl I 2002/70
Z	Ziffer

1 Einleitung

Mit der Novellierung des EStG¹ durch das 1. StabG 2012² wurde die Besteuerung von Immobilien grundlegend geändert. Nunmehr unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich, einem eigenen Steuersatz (idR 30% vom Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungskosten) und einem eigenen Selbstrechnungsregime. Die ImmoESt entfaltet wie die Kapitalertragsteuer Abgeltungswirkung: sie ist nicht in der Einkommensteuererklärung zu erklären und hat keine Auswirkung auf den progressiven Staffeltarif gem § 33 EStG.³ Mit dem niedrigeren Steuersatz gehen allerdings auch beschränkte Verlustverwertungsmöglichkeiten einher. So kann ein Verlust aus privaten Immobilienveräußerungen nur zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden.⁴

Als Zäsur kann sicherlich der 01.04.2012 angesehen werden: ab diesem Tag traten die umfangreichen Änderungen des EStG größtenteils in Kraft. Darüber hinaus wird dieses Datum auch in Zukunft noch große Bedeutung bei der Frage haben, ob es sich beim veräußerten Grundstück um Altvermögen oder Neuvermögen iSd § 30 Abs 4 EStG handelt. Der bisherige Tatbestand der Spekulationsbesteuerung wurde durch die Änderung des Besteuerungsregimes stark eingeschränkt und befindet sich seit der Novellierung in § 31 EStG nF. Die zehnjährige Spekulationsfrist wurde für Grundstücke aufgehoben. Somit sind Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien, die ab 01.04.2002 angeschafft wurden, stets steuerverfangen.⁵

Mit dem 1. StabG 2012 ebenfalls neu gestaltet wurde der Grundstücksbegriff des EStG. Nunmehr statuiert das EStG in § 30 Abs 1 nF einen zur alten Rechtslage verschiedenen Grundstücksbegriff: als Grundstück iSd § 30 EStG kommen Grund und Boden, Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte in Frage. Somit trennt sich das EStG von der früher vertretenen „Einheitstheorie“, die Gebäude sowie Grund und Boden als einheitliches Wirtschaftsgut ansieht. Diese Theorie geht auf die Judikatur des RFH zur Zulässigkeit von Teilwertabschrei-

¹ Einkommensteuergesetz 1988, BGBl I 400/1988.

² 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr 22/2012.

³ Lt *Beiser* handelt es sich um eine „lineare Steuer mit Splittingeffekt“, s *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, 1. Neuregelung durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, Rz 62.

⁴ § 30 Abs 7 EStG: grundsätzlich sind 60% des Verlustes auf 15 Jahre zu verteilen und mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechenbar. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die vollen 60% im Verlustjahr verrechnet werden.

⁵ § 30 Abs 4 EStG.

bungen zurück und wurde vom VwGH bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 vertreten.⁶ Aufgrund der getrennten Nennung von Grund und Boden sowie Gebäude ist nun vom Prinzip der Einzelbewertung auszugehen: jeder in § 30 Abs 1 EStG genannte Teil des Grundstücks (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) ist als eigenes Wirtschaftsgut mit eigenem Wert anzusehen. Für die Befreiungen von der ImmoESt ist diese unterschiedliche Behandlung von hoher Relevanz: nicht jeder Befreiungstatbestand geht gleich weit; bei der Herstellerbefreiung ist bspw nur das Gebäude von der Befreiung umfasst.

Mit der Einschränkung des Spekulationstatbestands ging die „Übertragung“ der bisherigen Befreiungen auf den neuen Tatbestand „Private Grundstücksveräußerungen“ des § 30 EStG nF einher. Durch den Wegfall der zehnjährigen Spekulationsfrist mussten allerdings einige Befreiungstatbestände durch den Gesetzgeber adaptiert bzw modifiziert werden. Da viele Tatbestandsmerkmale jedoch bereits während der alten Rechtslage Bestand hatten, kann teilweise Literatur und Judikatur zu Spekulationsgeschäften herangezogen werden. Aufgrund der Neufassung/dem Einfügen einzelner Wortfolgen, kann, nicht zuletzt aufgrund der systematischen Neuordnung des Gesetzes, nicht stets davon ausgegangen werden, dass Begriffe gleich ausgelegt werden können wie vor dem 1. StabG 2012. Es ist daher eine kritische Auseinandersetzung mit sämtlichen Tatbestandsmerkmalen von Nöten, da auch die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu gewissen Punkten geändert hat.⁷

Thema dieser Arbeit werden die (teilweise) umfangreichen Befreiungen von dieser Besteuerung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen, die sich in § 30 Abs 2 EStG nF finden, sein.⁸ Namentlich sind das die zwei Hauptwohnsitzbefreiungstatbestände, die Herstellerbefreiung, die Enteignungsbefreiung (Befreiung aufgrund eines behördlichen Eingriffs) und die Befreiungen für Tauschvorgänge im Zuge eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigerungsverfahrens. Das Hauptaugenmerk liegt hier auf den Hauptwohnsitzbefreiungen und der Herstellerbefreiung, da diese in der Praxis den weitesten Anwendungsbereich haben und ebenso am meisten Fragen aufwerfen. Zu klären ist hier außerdem, ob unter den verschiedenen Befreiungen ein gewisses Vorrangverhältnis besteht, falls mehrere von ihnen auf denselben Sachverhalt anwendbar sind. Die anderen Befreiungen bei privaten Grundstücksveräußerungen werden hingegen nur kurz erläutert, da sie in Lehre und Praxis weniger Fragen aufwerfen. Somit kann der Arbeit folgende, den Umfang und Inhalt bezeichnende Forschungsfrage vorangestellt werden: „wie weit gehen die Befreiungstatbestände des § 30 Abs 2 EStG

⁶ S Bodis/Hammerl in Doralt et al EStG¹⁸, § 30 Rz 19 f. Jedoch geht der Grundstücksbegriff nach der steuerrechtlichen Einheitstheorie nicht so weit wie der zivilrechtliche Grundstücksbegriff. Das zivilrechtliche Zubehör ist nicht mitumfasst; s RFH vom 23.1.1940, I 226/39; VwGH vom 28. 11. 1968, 1282/67.

⁷ Näheres dazu in 2. und 3.

⁸ Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich sind nicht Teil dieser Arbeit.

und wann bzw auf wen sind diese anwendbar?“ Dabei wird auf Judikatur, facheinschlägige Literatur und die in den EStR 2000 vertretene Auffassung des BMF zurückgegriffen.

Der Aufbau der Arbeit wird dabei aus Übersichtsgründen dem Aufbau des § 30 Abs 2 EStG folgen. Einzig die Frage, wie die Befreiungen bei unentgeltlicher Übertragung zu behandeln sind, wird aufgrund der gebotenen ausführlichen Behandlung in einem eigenen Abschnitt am Ende der Arbeit behandelt.⁹ Die Frage, wie sich eine (anteilige) betriebliche Nutzung auf die Anwendbarkeit der jeweiligen Befreiungsbestimmung auswirkt, wird hingegen stets im Zuge der genaueren Betrachtung der einzelnen Befreiungstatbestände beantwortet, da eine gesonderte Betrachtung nicht zielführend wäre.

Ziel der Arbeit ist es, dem Leser einen Überblick über die Besonderheiten der einzelnen Befreiungsbestimmungen zu verschaffen, Zusammenhänge zu erklären und dabei in der Lehre konträr diskutierte Positionen aufzuzeigen und zu analysieren. Mit Beispielen wird zudem versucht, komplexe Fragen zu Fristberechnungen und Auslegungen plastisch zu veranschaulichen.

Am ausführlichsten werden, nicht zuletzt aufgrund der Einführung eines gänzlich neuen Tatbestands, die Hauptwohnsitzbefreiungen des § 30 Abs 2 Z 1 EStG behandelt werden. Die zitierte Norm gliedert sich dabei in zwei Unterpunkte (Tatbestände). In der lit a besteht der alte Hauptwohnsitzbefreiungstatbestand des § 30 Abs 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 beinahe gleichlautend fort. Ausgenommen von der Besteuerung ist hier die Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Aufgrund des Wegfallens der Spekulationsfrist wurde der Tatbestand der lit b neu ins EStG eingefügt. Hier ist die Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung dann von der Besteuerung befreit, wenn der Veräußerer dort innerhalb der letzten zehn Jahre mindestens fünf lang seinen Hauptwohnsitz hatte und dieser aufgegeben wird. Es ist daher kein durchgehender Hauptwohnsitz mehr nötig.

Da beide Befreiungsbestimmungen einige gleichlautende Gesetzesbegriffe verwenden, wird die Auslegung dieser der konkreten Behandlung der zwei Befreiungen vorangestellt um darauf aufbauend den Lesefluss zu erleichtern und Wiederholungen zu vermeiden. Bei manchen Begriffen muss zur Auslegung zusätzlich auf das allgemeine Steuerrecht zurückgegriffen werden, da es in den Gesetzesmaterialien oft keinen Hinweis auf die Bedeutung eines Geset-

⁹ S 3.

zesbegriffes (zB „Hauptwohnsitz“) gibt. Auch die Frage, inwiefern eine betriebliche Nutzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmungen schädlich ist, wird hier behandelt.

Des Weiteren sind Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden von der ImmoEst befreit, solange sie nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient haben (Herstellerbefreiung). Somit soll ein, durch eigene Arbeitskraft errichtetes Gebäude, steuerfrei sein. Hier stellt sich vor allem die Frage, wann ein Gebäude als selbst errichtet zu betrachten ist. Grundsätzlich wurde die Befreiung wortwörtlich in die neue Rechtslage überführt. Lediglich der Zusatz „soweit sie nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient haben“ (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG) wurde mit dem 1. StabG 2012 neu eingefügt. Zu beachten ist der Umfang der Befreiung: während bei den Hauptwohnsitzbefreiungen Grund und Boden mitumfasst sind, erfasst die Herstellerbefreiung nur das errichtete Gebäude.

§ 30 Abs 2 Z 3 EStG befreit die Veräußerungen von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs. Hiermit sollen Veräußerungsvorgänge befreit werden, die aufgrund einer drohenden Enteignung an den Enteignungswerber erfolgen. Hier wird vor allem die Frage behandelt, wann es sich um einen tatbestandsrelevanten „behördlichen Eingriff“ handelt.

Tauschvorgänge von Grundstücken im Zusammenhang mit Zusammenlegungs- und Flurbereinigerungsverfahren sind ebenso wie Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland von der ImmoEst befreit (§ 30 Abs 2 Z 4 EStG). Im Rahmen dieser Verfahren kommt es häufig zu Tauschvorgängen um besser bewirtschaftbare bzw bebaubare Flächen herzustellen. Dies soll nicht dadurch verhindert werden, dass bei solchen Tauschvorgängen eine Besteuerung droht.¹⁰

Als letzter großer Abschnitt wird der Übergang der Hauptwohnsitzbefreiungen und der Herstellerbefreiung auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb belichtet. Kann eine Befreiung vererbt bzw verschenkt werden? Da die Auffassungen von Lehre und Rsp bei den Hauptwohnsitzbefreiungen recht unstrittig sind, wird hier der Übergang der Herstellerbefreiung auf den unentgeltlichen Erwerber ausführlicher behandelt. In diesem Bereich herrschen große Meinungsverschiedenheiten innerhalb der Literatur wie auch zwischen der Finanzverwaltung und Teilen der Lehre. Nicht zuletzt die Änderung der Ansicht des BMF zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 im Vergleich zur alten Rechtslage hat diese Diskussion von neuem befeuert. Da aber noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung des VwGH zu dieser

¹⁰ Näheres dazu s 2.4 sowie 2.5.

Problematik ergangen ist, ist ua iSd Rechtssicherheit ein hierzu ergehendes Erkenntnis mit Spannung zu erwarten.

2 Die Befreiungen bei privaten Grundstücksveräußerungen

2.1 Allgemeines

Mit dem Übergang von der Quellenbesteuerung zur Besteuerung der Substanz durch das 1. StabG 2012 wurde die sog „Reinvermögenszugangstheorie“¹¹ ab 01.04.2012 auch auf Grundstücke ausgedehnt, die nicht zur Einkommenserzielung genutzt werden. Somit fallen sowohl Grundstücke, die als Objekt zur Erzielung von Einkünften bspw aus Vermietung und Verpachtung verwendet wurden, wie auch Grundstücke die ausschließlich privaten Zwecken gedient haben unter die neue Immobilienbesteuerung des § 30 EStG. Dies hätte den Effekt, dass sowohl Grundstücke, welche laufend Erträge abwerfen gleich besteuert werden würden wie Grundstücke, die dem Eigentümer als Wohnsitz gedient haben und im Laufe der Nutzung nie Erträge erzielten. Um diesem Effekt entgegenzuwirken, wurden vom Gesetzgeber fünf Befreiungsbestimmungen in den § 30 Abs 2 EStG aufgenommen, wobei die verschiedenen Tatbestände teils auf unterschiedliche Intentionen zurückzuführen sind.¹²

2.1.1 Zielsetzungen des Gesetzgebers

Dabei ist bei den beiden Hauptwohnsitzbefreiungen zwischen jener Befreiungsbestimmung zu unterscheiden, welche bereits vor dem 1. StabG 2012 in § 30 EStG zu finden war und jener, die erst mit dem besagten Gesetz einen Platz im EStG fand. Erstere wurde durch das EStG 1988 (idF. BGBl 1988/400) im Einkommensteuerrecht verankert. Als Anlass diente die Verlängerung der Spekulationsfrist von fünf auf zehn bzw fünfzehn Jahre, wodurch ab diesem Zeitpunkt nunmehr auch Eigenheime und Eigentumswohnungen für zehn Jahre steuerverfangen gewesen wären. Aufgrund dessen hat der Gesetzgeber die Spekulationsfrist bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen unter engen Voraussetzungen praktisch auf zwei Jahre

¹¹ Bezug genommen wird hier auf die „Reinvermögenszugangstheorie“, eine finanzwissenschaftliche Theorie von ua *Georg von Schanz*, welche sowohl Erträge und Aufwendungen als auch Veränderungen der Vermögenssubstanz als Einkommen erfasst. Vgl *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, 1. Neuregelung durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, 6.

¹² Kritisch zu den Befreiungen bei Spekulationsgeschäften vor dem 1. StabG 2012: *Krimbacher/Pülzl*, Der Ausverkauf der Heimat im Licht der Steuerbefreiungen für Spekulationsgeschäfte in SWK 9/2008, 357 ff.

reduziert, was durchaus kritisch gesehen wurde.¹³ Als Grund für diese Befreiung wurde angenommen, dass Eigenheime nicht als Spekulationsobjekte dienen und daher nicht der langen zehnjährigen Spekulationsfrist unterliegen sollten.¹⁴

Mit dem 1. StabG 2012 entfiel die Spekulationsfrist für Grundstücke ab 01.04.2012. Neu angeschaffte, privat genutzte Grundstücke sind seitdem stets steuerverfangen, womit auch die Begründung für eine Befreiung, nämlich jener, dass Hauptwohnsitze nicht als Spekulationsobjekte dienen, obsolet wurde. Laut den parlamentarischen Erläuterungen zum 1. StabG 2012 haben die Hauptwohnsitzbefreiungen ihren Sinn und Zweck darin, dem Veräußerer den Verkaufserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Wohnsitzes zukommen zu lassen.¹⁵ Erhobene verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Befreiungstatbestände¹⁶ erscheinen durch diese Begründung wohl als nicht stichhaltig, da eine Ungleichbehandlung mit anderweitig genutzten Grundstücken durch das fehlende Erzielen von Einkünften aus sozialen Gründen sachlich gerechtfertigt sein kann.¹⁷

Zu den Intentionen des Gesetzgebers für die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG schweigen sich die Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 aus. Es wird lediglich erwähnt, dass selbst hergestellte Gebäude „wie bisher“¹⁸ von der Besteuerung befreit sein sollen. Da die Herstellerbefreiung in die Erstfassung des EStG 1988 aufgenommen wurde, liegt daher ein Rückgriff auf die erläuternden Gesetzesmaterialien zum EStG 1988 nahe. Darin findet sich der Hinweis, dass bei selbst hergestellten Gebäuden die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen (im Rahmen der damaligen Spekulationsfrist) besteuert werden würden. Durch die Einführung der Befreiung für selbst erstellte Gebäude „kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird“.¹⁹ Im Hintergrund stand hier wahrscheinlich der Gedanke, private „Häuslbauer“, die unter Einsatz der eigenen Arbeitskraft Gebäude errichten und diese später nicht als Spekulationsobjekte, sondern als Eigenheime verwenden, von der Besteuerung als Spekulationsgeschäft auszunehmen. Da die Bestimmung jedoch recht weit gefasst ist, schoss der Gesetzge-

¹³ Vgl Krimbacher/Pülzl in SWK 9/2008, 357.

¹⁴ S Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 123 mit Verweis auf Doralt/Kempf, EStG⁷ Tz 75/1 (eine Voraufgabe desselben Kommentars), welche sich in ihrer Kommentierung auf einen Bericht der damaligen Steuerreformkommission beziehen.

¹⁵ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

¹⁶ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 127.

¹⁷ So auch Beiser, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes in SWK 18/2012, 831 mit der kritischen Anmerkung, dass mit der Befreiung von Gewinnen aus sozialstaatlichen Gründen auch Verlustverrechnungsmöglichkeiten einhergehen sollten.

¹⁸ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

¹⁹ ErlRV zum EStG 1988, 621 BlgNr 17. GP, 82.

ber, wie auch der VwGH in seiner Rsp zu § 30 Abs 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012²⁰, über diese Zielsetzung hinaus, sodass die Herstellerbefreiung letztendlich einen weiteren Anwendungsbereich hat als es diese Zielsetzung vermuten lässt.²¹ Auf diese Problematik wird unter 2.3 noch näher eingegangen.

Bei Grundstücksveräußerungen aufgrund behördlichen Zwanges, Flurbereinigungen oder Baulandumlegungen lassen sich aus den Gesetzesmaterialien keine Hinweise auf die Intention des Gesetzgebers entnehmen. Bei den Befreiungen nach § 30 Abs 2 Z 3 und Z 4 EStG und der Befreiung für Entschädigungen für Wertminderungen von Grund und Boden nach § 3 Abs 1 Z 33 EStG wird in der Literatur vermutet, dass ein gewisses öffentliches Interesse das Bestehen dieser Bestimmungen erfordert.²² Ziel der Befreiungen wäre demnach, Maßnahmen, die dem öffentlichen Interesse (dem Wohl der Allgemeinheit) dienen, nicht durch Steuerbelastungen zu erschweren.²³ Ob eine solche Begründung ausreicht um die Befreiungsbestimmungen stichhaltig sachlich zu rechtfertigen, sei in den Raum gestellt. Diesbezüglich würde eine Befassung des VfGH mit der Problematik zu weitergehender Rechtsklar- und -sicherheit führen und wäre daher zu begrüßen.

2.1.2 Vorrangverhältnis

Können zwei oder mehrere Befreiungstatbestände auf denselben Sachverhalt angewendet werden, stellt sich die Frage, ob dies zu einer Normenkonkurrenz führt oder, ob eine Bestimmung der anderen in einer Normenhierarchie vorgeht. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 30 Abs 2 EStG lässt sich zunächst keine solche Hierarchie erkennen. Von Bedeutung ist diese vor allem dann, wenn eine Hauptwohnsitzbefreiung mit der Herstellerbefreiung kollidiert: wendet man die Hauptwohnsitzbefreiung an, wäre sowohl der Grund und Boden, wie auch das Gebäude von der ImmoESt befreit; würde man hingegen der Herstellerbefreiung Vorrang einräumen, wäre lediglich das Gebäude von der Ertragsbesteuerung befreit.²⁴

²⁰ So legte der VwGH in seinem E vom 20.9.2001, 98/15/0071 den Begriff „selbst hergestellt“ dahingehend aus, dass der Eigentümer nicht alleine oder überwiegend die Arbeitsleistung erbringen muss, sondern dass lediglich das „Bauherrenrisiko“ seitens des Eigentümers gegeben sein muss. Er begründet dies damit, dass es „erfahrungsgemäß“ eine Ausnahme darstellt, „dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist“.

²¹ Vgl Varro, ImmoEst: Herstellerbefreiung und/oder Berücksichtigung der Herstellungskosten nach unentgeltlichen Übertragungen? taxlex 2/2015, 52.

²² Kritisch dazu Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012 in SWK 11/2012, 370 f, der die §§ 3 Abs 1 Z 33 und 30 Abs 2 Z 4 EStG nicht ganz unbegründet als Zugeständnisse an die Landwirtschaft erkennt.

²³ Beiser, SWK 18/2012, 832.

²⁴ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 128.

In den Materialien zum 1. StabG 2012 bezieht sich der Gesetzgeber auf die vorhergehende Rechtslage, indem er den Hauptwohnsitzbefreiungen „*wie bisher*“²⁵ Vorrang vor der Herstellerbefreiung einräumt. Die Verwaltungspraxis erkannte bereits in den EStR vor dem 1. StabG 2012 dieses Vorrangverhältnis an.²⁶ Auch in der Lehre ist die Subsidiarität der Herstellerbefreiung gegenüber der Hauptwohnsitzbefreiung weitgehend unstrittig, jedoch wird nur selten ein Versuch unternommen, diese Rechtsansicht der Verwaltung zu hinterfragen bzw mit sachlichen Argumenten zu rechtfertigen.²⁷

Bodis/Hammerl begründen diese Rechtsmeinung in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 129 aus systematischen Erwägungen mit dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmungen: „*liegt der telos von Befreiungsbestimmungen darin... erzielte Einkünfte von der Besteuerung freizustellen, so muss dies immer... im größtmöglichen Ausmaß geschehen.*“ Der Meinung der Autoren zufolge ist stets nur eine Befreiungsbestimmung anwendbar; nämlich jene, die das größtmögliche Befreiungsausmaß ermöglicht. Aus diesen Gründen sei ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen nicht gegeben, selbst dann nicht, wenn die Anwendung der Befreiung, die weniger weit greift (das kann nur die Herstellerbefreiung sein, s oben) für den Steuerpflichtigen im konkreten Fall günstiger wäre. Dies könnte bspw dann der Fall sein, wenn die Einkünfte für den Grundanteil negativ sind und zur Hälfte mit Verlusten aus Vermietung und Verpachtung (§ 30 Abs. 7 EStG) ausgleichbar wären. Obwohl bei dieser Konstellation die engere Befreiungsbestimmung für den Steuerpflichtigen günstiger wäre, ist mE der Ansicht von *Bodis/Hammerl* zu folgen, da ua auch aus Gründen der Rechtssicherheit iSd Art 18 B-VG kein Wahlrecht angenommen werden kann, wo es der Gesetzeswortlaut nicht vorsieht.

²⁵ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 127.

²⁶ EStR 2000, Rz 6643 aF; s auch die BMF-Info zur Grundstücksbesteuerung Neu in ARD 6226/8/2012, 9.

²⁷ Vgl ua *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 66; *Herzog* in SWK 11/2012, 570; *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG⁹, § 30 Rz 36f; *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012 in ÖStZ 8/2012, 177; *Sadlo/Renner* in *Sadlo/Renner*, Die Lohn- und Einkommensteuer 2013¹³, § 30 EStG, 311.

2.2 Die Hauptwohnsitzbefreiungen iSd § 30 Abs 2 Z 1 EStG

Mit der Erstreckung der Immobilienbesteuerung auf private Grundstücksveräußerungen durch das 1. StabG 2012 gewann die Hauptwohnsitzbefreiung an Bedeutung.²⁸ Nunmehr unterliegen auch solche Grundstücke dieser Befreiung, die in den meisten Fällen länger als zehn bzw fünfzehn Jahre im Eigentum einer natürlichen Person stehen. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist somit ebenso auf Grundstücke anzuwenden, die am 01.04.2012 nicht mehr steuerverfangen waren und somit den Veräußerungsgewinn mit pauschalierten Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG ermitteln, wie auf „Neugrundstücke“, deren Anschaffungszeitpunkt nach dem 01.04.2002 liegt. Das bedeutet, dass Grundstücke, welche nach der alten Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 nicht mehr unter die Hauptwohnsitzbefreiung gefallen wären (weil sie nicht mehr steuerverfangen waren), nun wieder in die „steuerverfangene Sphäre“ gezogen werden und die Hauptwohnsitzbefreiung dadurch wieder anwendbar wird. Auch dies erklärt die höhere Relevanz des neuen § 30 Abs 2 Z 1 EStG.

Die bisher bestehende Hauptwohnsitzbefreiung bei Spekulationsgeschäften wurde dabei größtenteils unverändert, mitsamt den bereits bestehenden Auslegungsschwierigkeiten²⁹, in den neuen § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG übernommen. Befreit sind daher Grundstücke, die dem Steuerpflichtigen ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Aufgrund des Wegfallens der Spekulationsfrist für Grundstücksgeschäfte müsste nun der Hauptwohnsitz, bis zu einer Veräußerung zu einem unbestimmten Zeitpunkt in der Zukunft, für mindestens zwei Jahre ununterbrochen aufrechterhalten werden um § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG anwenden zu können.

Da *„eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint“*³⁰, hielt es der Gesetzgeber für erforderlich, eine weitere Hauptwohnsitzbefreiung mit dem 1. StabG 2012 in § 30 Abs 2 Z 1 EStG aufzunehmen: in lit b sind nun auch jene private Grundstücksveräußerungen befreit, bei denen ein Eigenheim/eine Eigentumswohnung samt Grund und Boden dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufge-

²⁸ S dazu schon die Stellungnahme der KWT zum Ministerialentwurf des 1. StabG 2012, 27/SN-354/ME 24. GP, 13.

²⁹ So auch die KWT in ihrer Stellungnahme zum 1. StabG 2012, 27/SN-354/ME 24. GP, 13. Näher dazu unten 2.2.2.

³⁰ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

geben wird. Somit fällt die Voraussetzung weg, nach welcher der Hauptwohnsitz bis zur Veräußerung beizubehalten ist.

2.2.1 Gemeinsamkeiten der beiden Hauptwohnsitzbefreiungen

Bevor auf die konkreten Befreiungstatbestände samt deren Fristen eingegangen werden kann, soll noch die Bedeutung einiger, in § 30 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG gemeinsam vorkommender Gesetzesbegriffe geklärt werden. Es handelt sich dabei um die Begriffe „Eigenheim“ bzw „Eigentumswohnung“ sowie das Vorliegen eines „Hauptwohnsitzes“. Da beide Befreiungstatbestände an die Aufgabe des Hauptwohnsitzes anknüpfen, soll auch noch dargelegt werden, wann ein solcher besteht bzw aufgegeben wurde.

2.2.1.1 Eigenheim und Eigentumswohnung

Bei den beiden Begriffen „Eigenheim“ und „Eigentumswohnung“ verweist § 30 Abs 2 Z 1 EStG auf die Voraussetzungen für den Abzug von Ausgaben zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung als Sonderausgaben in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Dort befindet sich eine Legaldefinition des Begriffs „Eigenheim“, die auch bei der Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiungen anzuwenden ist. Es ist dabei nach der Finanzverwaltung allerdings nicht erforderlich, dass die sonstigen Voraussetzungen, die zum Abzug der Sonderausgaben berechtigen, vorliegen müssen.³¹ Es kann dennoch auf die Rsp zum Eigenheimbegriff Bezug genommen werden, solange es sich dabei um Auslegungen des Gesetzesbegriffs selbst handelt. Zusätzlich ist es auch nicht erforderlich, dass das Eigenheim/die Eigentumswohnung neu errichtet werden muss.³² Jedenfalls muss aber die Eigenschaft als Eigenheim/Eigentumswohnung während der gesamten maßgeblichen Frist, auf welche sich die jeweilige Hauptwohnsitzbefreiung bezieht, vorgelegen sein. Bei jener Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG muss die Eigenheimeigenschaft daher nicht bis zum Veräußerungszeitpunkt bestehen. Es genügt, wenn während der Fünfjahresfrist ein Eigenheim/ eine Eigentumswohnung iS des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG bestanden hat.³³

Ein „**Eigenheim**“ ist nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG ein „*Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel des Gebäudes Wohnzwecken dienen*“. Steht das

³¹ Insbesondere muss es sich nicht um die *Errichtung* eines Eigenheimes handeln, s EStR 2000, Rz 6633.

³² *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 67; *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 131.

³³ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 131.

Gebäude im Eigentum zweier oder mehrerer Personen, schadet dies der Eigenheimerschaft nicht. Außerdem ist es möglich, dass sich das Eigenheim auf fremden Grund und Boden befindet.

Es müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein um ein Gebäude als Eigenheim qualifizieren zu können.³⁴

- a) Das Eigenheim muss ein Wohnhaus sein, welches aus nicht mehr als zwei Wohnungen besteht und
- b) mindesten zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes müssen Wohnzwecken dienen.

Für das Wohnhaus als Eigenheim gilt, dass es nicht nur bloß für einen vorübergehenden Zeitraum errichtet wurde und dazu geeignet sein muss ein ganzjähriges Wohnbedürfnis zu befriedigen.³⁵ Was als „Wohnhaus“ angesehen wird, ist mittelbar dem Gesetz zu entnehmen: ein Wohnhaus wird stets dann gegeben sein, wenn „*mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.*“³⁶ Unerheblich für die Eigenschaft als Eigenheim ist das Material, aus dem das Eigenheim gefertigt wurde.³⁷ Ob das Eigenheim dabei im Alleineigentum oder nur im Miteigentum des Steuerpflichtigen steht, spielt für die Qualifikation als solches ebenfalls keine Rolle.³⁸

Zu hinterfragen ist die Ansicht der Finanzverwaltung bezüglich der Eigenheimqualität von rechtswidrig errichteten Gebäuden. In den LStR, Rz 509 lehnt sie, unter Berufung auf ein Erkenntnis des VwGH vom 22.1.1985,³⁹ die Abzugsfähigkeit von Kosten zur Wohnraumschaffung als Sonderausgaben und damit das Vorliegen eines Eigenheims ab, wenn für die Errichtung des maßgeblichen Gebäudes keine baubehördliche Bewilligung erteilt wurde. Vertritt man die Meinung, dass durch das fehlende Vorliegen einer Baubewilligung die ganzjährige Befriedigung des Wohnbedürfnisses nicht möglich ist, ist der oben genannten Ansicht ohne weitere Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse zu folgen.⁴⁰ Da der Wortlaut des

³⁴ Vgl Zorn/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁸, § 18 Abs 1 Z 3 Tz 3.1, die drei Voraussetzungen sehen, wobei diese Trennung im weiteren Verlauf der Kommentierung nicht konsequent eingehalten wurde.

³⁵ S ua VwGH 19.9.1989, 88/14/0179; 19.9.1984, 83/13/0171.

³⁶ § 18 Abs 1 Z 3 lit b Satz 3 EStG.

³⁷ VwGH 20.1.1967, 1430/66, VwSlg 3558 F/1967.

³⁸ Zorn/Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁸, § 18 Abs 1 Z 3 Tz 3.1. Lt VwGH muss das Eigenheim im Alleineigentum bzw Miteigentum des Errichters stehen (s E vom 15.11.1994, 94/14/0107, Doralt/Renner in Doralt et al, EStG¹⁶, § 18 Rz 135). Da die Errichtung des Eigenheims allerdings für die Hauptwohnsitzbefreiung keine Rolle spielt, ist die Errichtereigenschaft des Steuerpflichtigen für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nicht notwendig (vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 134).

³⁹ VwGH 22.1.1985, 84/14/0120, VwSlg 5953 F/1985: „*Ein ohne baubehördliche Bewilligung und daher rechtswidrig errichtetes Gebäude fällt nicht unter die Begünstigungsvorschrift des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Die Errichtungskosten können daher nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.*“

⁴⁰ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 136 f.

§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG bezüglich rechtswidrig erbauter Gebäude aber keine formalen Voraussetzungen erwähnt, kann einem Gebäude nicht ohne weitergehende Betrachtung des Einzelfalles die Eigenheimqualität pauschal abgesprochen werden. Dies gilt besonders dann, wenn §18 Abs 1 Z 3 lit b EStG im Lichte der Hauptwohnsitzbefreiungen auszulegen ist, wo es ja auf die Errichtung des Gebäudes nicht ankommt. Ein Gebäude kann faktisch sehr wohl zur Befriedigung eines ganzjährigen Wohnbedürfnisses geeignet sein, obwohl kein baurechtlicher Bewilligungsbescheid vorliegt. Ist es möglich einen oder mehrere baurechtliche Mängel zu sanieren, wird ein Gebäude auch noch längere Zeit als Eigenheim verwendet werden können.⁴¹ Kann die Rechtswidrigkeit hingegen nur durch Abbruch des Gebäudes und Herstellung des ursprünglichen Zustands geheilt werden (bspw bei rechtswidrigem Bau in einem Naturschutzgebiet oder bei fehlender landesgesetzlicher Möglichkeit des Erteilens einer nachträglichen Baubewilligung), wird eine Eigenheimqualität nie entstehen können: das rechtswidrig errichtete Gebäude kann das Wohnbedürfnis einer Person nicht auf Dauer befriedigen, der drohende Abbruch zwingt den Erbauer zur Suche nach Alternativen.

Wesentlich für die gesetzliche Charakterisierung als Eigenheim ist, dass dieses nicht aus mehr als zwei Wohnungen bestehen darf. Besteht ein Wohnhaus aus drei oder mehr Wohnungen, ist § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG nicht anwendbar, folglich besteht auch kein Eigenheim iS des § 30 Abs 2 Z 1 EStG. Was genau eine „Wohnung“ iS des § 18 Abs 1 Z 3 EStG ist, lässt der Gesetzgeber allerdings offen, was in der Praxis oft zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Eigenheimbegriffs führen kann.⁴² In der Lehre wird deswegen Rückgriff auf andere Gesetze, welche eine Definition der „Wohnung“ enthalten, genommen.

*Doralt/Renner*⁴³ beziehen sich, in engem Zusammenhang zu dem Begriff der „Eigentumswohnung“ nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG, auf das Wohnungseigentumsgesetz 2002⁴⁴. Nach dessen § 2 Abs 2 Satz 2 ist eine Wohnung *„ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbstständiger Teil eines Gebäudes, der nach seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen“*.

*Wanke*⁴⁵ zieht, wie auch *Vock*⁴⁶, zur Auslegung des Wohnungsbegriffs die Rsp⁴⁷ zum Mietrechtsgesetz⁴⁸ heran. Demnach ist eine Wohnung eine bauliche Einheit, die in sich abge-

⁴¹ So auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 136, die einem Gebäude nur dann Eigenheimqualität zugestehen wenn die Rechtswidrigkeit bereits in der Vergangenheit saniert wurde. Die reine Möglichkeit zur Sanierung führt nicht zur Qualifikation als Eigenheim.

⁴² Nicht zuletzt aufgrund fehlender einschlägiger Rsp zum Wohnungsbegriff nach § 18 Abs 1 Z 3 EStG, s *Huber/Rohn/Steinhauser*, Zur Auslegung des Eigenheimbegriffs des § 30 EStG in SWK 7/2016, 425.

⁴³ *Doralt/ Renner* in *Doralt et al*, EStG¹⁶, § 18 Rz 136.

⁴⁴ Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl I 2002/70.

⁴⁵ *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁶, § 18 Rz 72.

⁴⁶ *Vock* in *Jakom EStG*⁹, § 18 Rz 56.

geschlossen ist und ohne Durchquerung anderer Wohneinheiten erreicht werden kann. Wesentlich ist dieser Ansicht folgend daher der freie Zugang zu einer abgegrenzten Wohneinheit. Auf das Vorliegen einer Toilette oder Wasserentnahmestelle kommt es nicht an.

*Zorn/Büsser*⁴⁹ hingegen legen den Wohnungsbegriff im Lichte des § 1 EStG und der zum Wohnsitz ergangenen Rsp aus. Demzufolge ist eine Wohnung als Gesamtheit aus Räumlichkeiten und Einrichtungen zu verstehen, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind. Mangelt es bspw an einer Küche, einem Bad oder Toiletten, ist eine Wohnung nach der Verkehrsauffassung nicht mehr ganzjährig zum Wohnen geeignet.⁵⁰

Nahe liegt, den in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG verwendeten Begriff der „Wohnung“ gleich auszulegen, wie die vom Gesetz als Alternative zum Eigenheim vorgesehene Eigentumswohnung. Somit kommt es für die Wohnungseigenschaft darauf an, ob diese baulich abgeschlossen und damit nach der Verkehrsauffassung einen selbständigen Teil des Gebäudes darstellt, sowie, ob diese dazu geeignet ist ein ganzjähriges Wohnbedürfnis zu befriedigen.⁵¹ Liegen diese Voraussetzungen vor, spielt die Größe der Wohnung und die Anzahl der Zimmer keine Rolle. Befinden sich auf einem Grundstück mehrere Gebäude mit mehreren Wohnungen, ist jedes Gebäude einzeln zu betrachten. Ob ein Gebäude(-teil) als selbständiges Gebäude anzusehen ist, ist von der baulichen Gestaltung und nicht von der dem(-n) Gebäude(-teilen) zukommenden Funktion abhängig.⁵² Die Hauptwohnsitzbefreiung kann allerdings nur für jenes Gebäude in Anspruch genommen werden, das tatsächlich als Hauptwohnsitz dient.

Liegt aufgrund zu vieler Wohnungen kein Eigenheim vor, kann die Hauptwohnsitzbefreiung auf eine **Eigentumswohnung** angewendet werden. Der Umfang der Befreiung kann sich aber im Vergleich zur Befreiung des Eigenheims drastisch verringern.⁵³ Nach der alten Rechtslage bis zum Budgetbegleitgesetz 2011⁵⁴ fand sich in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG eine Definition der „Eigentumswohnung“ als „Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002“.⁵⁵ Im Zuge der Herstellung der Unionsrechtskonformität der Vorschrift durch das BudBG 2011

⁴⁷ S VwGH vom 26.2.1975, 337/73.

⁴⁸ Mietrechtsgesetz 1981, BGBl 520/1981.

⁴⁹ *Zorn/Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁸, § 18 Abs 1 Z 3 lit b Tz 3.1.

⁵⁰ Vgl VwGH 19.9.1989, 88/14/0179; 20.9.1978, 1243/77.

⁵¹ Bestehen keine ausreichende Koch-, Bade- oder Waschmöglichkeiten, wird das ganzjährige Wohnbedürfnis nicht befriedigt werden können. Ebenso verhält es sich bei fehlender Beheizung (s *Huber/Rohn/Steinhauser* in SWK 7/2016, 426). Das BMF spricht bspw Badebungalows, Bootshäusern, Gartenhäusern und Jagdhütten die Eigenschaft ab sogar bescheidene Wohnbedürfnisse zu erfüllen (s LStR 2002, Rz 509). Es ist allerdings auch hier eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen.

⁵² VwGH 26.2.1975, 337/73.

⁵³ So wird der Wert einer Eigentumswohnung in einem Gebäude mit mehreren Wohnungen weit unter dem Wert des gesamten Gebäudes liegen. Daher ist die Frage der Abgrenzung ob zwei oder drei Wohnungen vorliegen für den Steuerpflichtigen von höchster Relevanz.

⁵⁴ Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111.

⁵⁵ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 133.

wurde diese jedoch gestrichen. Aus den Erläuterungen zum BudBG 2011 geht allerdings hervor, dass der Begriff „Eigentumswohnung“ weiterhin nach dem WEG auszulegen ist.⁵⁶

2.2.1.2 Nutzung zu Wohnzwecken

Das Eigenheim/die Eigentumswohnung muss zu mindestens zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche (privaten) Wohnzwecken dienen. Werden mehr als ein Drittel der Fläche betrieblich oder zur Erzielung von anderen Einkünften genutzt, verwehrt § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG dem Steuerpflichtigen den gesamten Abzug der Kosten als Sonderausgaben, da die begünstigte Eigenschaft als Eigenheim/Eigentumswohnung verloren geht.⁵⁷ Dienen hingegen zwei Drittel der Gesamtnutzfläche oder mehr privaten Wohnzwecken, steht der Sonderausgabenabzug nur für den zu Wohnzwecken genutzten Teil des Eigenheims/ der Eigentumswohnung zu.

Das Eigenheim dient dann privaten „Wohnzwecken“, wenn es dem Steuerpflichtigen selbst sowie seiner Familie⁵⁸ dauerhaft zur Erfüllung des privaten Wohnbedürfnisses zur Verfügung steht. Erfolgt die Nutzung durch dritte Personen und geschieht dies unentgeltlich, schadet dies gem VwGH-Judikatur der Eigenheimeigenschaft nicht (s VwGH 11.6.1979, 1768/78). Wird der Wohnraum vermietet, dient die Wohnung nicht mehr „Wohnzwecken“, sondern der Erzielung von Einkünften. Das Haus/die Wohnung verliert damit seine Eigenheimeigenschaft und die Veräußerung ist steuerpflichtig.

Nach *Bodis/Hammerl* steht die Hauptwohnsitzbefreiung stets zur Gänze zu, sofern die Zwei-Drittel-Grenze nicht unterschritten wird, der andere Teil nicht zu betrieblichen Zwecken genutzt wird und dieser nicht im Betriebsvermögen steht.⁵⁹ Liegen betriebliche Einkünfte für einen Teil des Grundstückes vor, der im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen steht, ist dieser Teil nach Ansicht der Finanzverwaltung auf jeden Fall nicht von der Hauptwohnsitzbefreiung erfasst, wenn der Anteil der betrieblich genutzten Fläche 20% der Gesamtnutzfläche übersteigt.⁶⁰ Beträgt dieser Anteil zwischen 20% und 33,33% (ein Drittel) der Gesamtfläche, ist die Hauptwohnsitzbefreiung bei Veräußerung auf den betrieblichen Teil des Grundstücks nicht anwendbar und es liegen betriebliche Einkünfte vor.

⁵⁶ S ErlRV zum BudBG 2011, 981 BlgNr 24. GP, 114: „Der Begriff „Eigentumswohnung“ ist bei österreichischen Wohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen. Bei ausländischen Wohnungen bezieht er sich auf entsprechende Rechtsinstitute“.

⁵⁷ So auch der VwGH in seinem E vom 27.8.1991, 90/14/0240.

⁵⁸ S VwGH 9.11.82, 82/14/0270, *Vock* in *Jakom EStG*⁹, § 18 Rz 65.

⁵⁹ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, *EStG*¹⁸, § 30 Rz 140.

⁶⁰ Es handelt sich dabei um die von der Finanzverwaltung angewendete 80/20 Regel, s *EStR* 2000 Rz 6637 iZm Rz 566 ff. Vgl auch *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, *Die neue Immobiliensteuer*², 68 f.

Diese Ansicht ist kritisch zu hinterfragen, zumal sie nicht vom Gesetzeswortlaut des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG gedeckt zu sein scheint: es dürfen lediglich nicht mehr als ein Drittel der Gesamtnutzfläche anderen als Wohnzwecken dienen. Eine Unterscheidung zwischen betrieblich genutzten Räumlichkeiten/Flächen, die im Privatvermögen stehen und solchen, die im Betriebsvermögen stehen scheint systematisch inkonsequent, denn die Flächen dienen bei der einen wie der anderen Variante nicht zu „Wohnzwecken“. Deshalb kann eine Ungleichbehandlung unter sachlichen Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt sein.

Bei Miteigentumsverhältnissen richtet sich die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach dem einzelnen Miteigentümer: wird beispielsweise ein Eigenheim mit zwei Wohnungen, welche von zwei unterschiedlichen Personen jeweils als Hauptwohnsitz genutzt werden, veräußert, dann ist für jeden einzelnen Steuerpflichtigen zu prüfen ob die Voraussetzungen für eine der Hauptwohnsitzbefreiungen vorliegen.⁶¹

2.2.1.3 Umfang der Hauptwohnsitzbefreiungen

Grundsätzlich unterliegt sowohl das Gebäude als auch der Grund und Boden der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG. In den EStR vertritt das BMF jedoch die Ansicht, dass Grund und Boden lediglich bis zu einer Fläche von 1000 m² (und hier nicht bloß der unbebaute Teil der Liegenschaft) von der Besteuerung befreit sein soll.⁶² Dies bedeutet, dass der 1000m² übersteigende Teil des dem Gebäude zugehörigen Grund und Bodens der Steuerpflicht unterliegt. Betrüge die Fläche des Eigenheims inklusive Garten zum Beispiel 1500 m², wäre die Veräußerung von 1000 m² von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst, 500 m² und somit ein Drittel des auf den Grund und Boden fallenden Veräußerungserlös, dienen dieser Auffassung folgend nicht privaten Wohnzwecken und wären mit 30% ImmoEst zu belasten. In der Literatur ist allerdings umstritten, ob es sich bei dieser 1000 m²-Grenze um einen bloßen Richtwert oder um eine absolute Obergrenze handelt.⁶³

In seinem Erkenntnis vom 17.04.2015 spricht sich das BFG hingegen gänzlich gegen eine Beschränkung des Umfangs der Hauptwohnsitzbefreiungen aus.⁶⁴ Seiner Ansicht nach ist eine

⁶¹ S EStR 2000, Rz 6635.

⁶² EStR 2000, Rz 6634.

⁶³ Für eine absolute Obergrenze sprechen sich *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobilienvertragssteuer², 72, aus. In Anknüpfung an die Verwaltungspraxis und die Rsp des VwGH vor dem 1. StabG 2012, geht *Beiser* in *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, 48, davon aus, die 1000m² dienen dem BMF als „Richtschnur“ für den Umfang der Hauptwohnsitzbefreiung.

⁶⁴ BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014. S auch *Reinold*, BFG verwirft 1000m² Grenze gem EStR für Grund und Boden bei Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG in *ecolex* 7/2015, 611 f.

solche Beschränkung vom Gesetzeswortlaut in keiner Weise gedeckt. Im Ausgangsfall musste sich das BFG mit dem Umfang der Hauptwohnsitzbefreiung bei einem Eigenheim (die Hauptwohnsitzbefreiung selbst stand dem Grunde nach unstrittig zu) mit einer Gesamtgrundfläche von 3646 m² befassen. In der Begründung führt das BFG Gleichheitsbedenken an: es sieht Eigenheimbesitzer in ländlicheren Regionen, deren Eigenheime häufig aufgrund niedriger Bebauungsdichte größere Flächen beanspruchen, gegenüber städtischen Wohnungen, welche oft eine kleinere Fläche besitzen, jedoch teilweise höherwertig sein können, benachteiligt. Beispielhaft führt das BFG hier die wertvolle Penthauswohnung in der Innenstadt im Gegensatz zum weniger wertvollen kleinen Landhaus auf größerem Grund und Boden an.

Selbst, wenn es sich bei dem Vorgehen der Finanzverwaltung um langjährige Verwaltungspraxis handelt, kann das BFG die Anwendung dieser Grenze verneinen. Da die belangte Behörde allerdings Amtsrevision beim VwGH eingebracht hat, darf mit Spannung auf das hierzu ergehende E des VwGH gewartet werden,⁶⁵ zumal die Einführung eines Höchstausmaßes teilweise auf die höchstrichterliche Judikatur des VwGH zurückgeht.⁶⁶

Des Weiteren stellt sich die Frage, wie mit Eigenheimen umgegangen werden soll, deren bebaute Fläche bereits ein Ausmaß von 1000 m² übersteigt. Laut BMF-Grundstücksinfo 2014⁶⁷ bleibt das gesamte Gebäude von der Besteuerung befreit, auch wenn es einen 1000 m² übersteigenden Teil des Grund und Bodens ausmacht. Darüber hinaus gehende Teile der Gesamtnutzfläche des Grund und Bodens unterliegen der Besteuerung. Dies gilt ebenfalls für Grundstücke im Mit- und Wohnungseigentum. Wenn, den obigen Gedanken des BFG folgend, schon ein Maximalwert vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt sein soll, dann ist es eine solche Ungleichbehandlung erst recht nicht. Es ist sachlich nicht zu rechtfertigen und darüber hinaus dem Gesetzestext nicht zu entnehmen, warum der bebaute Grund und Boden anders als der unbebaute behandelt werden soll. Selbst dann, wenn man der Norm den Sinn und Zweck unterstellen würde, Luxusdomizile von der Befreiung auszunehmen, wäre diese Ungleichbehandlung nicht einleuchtend. Es stellt sich die Frage: ist es luxuriöser in einem Haus zu leben, das sich über mehr als 1000 m² erstreckt oder ein durchschnittliches Gebäude mit Garten, deren Gesamtfläche 1000 m² übersteigt, zu bewohnen?

Jedenfalls von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst sind nach Ansicht der Finanzverwaltung maximal zwei KFZ-Stellplätze, sofern diese mit dem Eigenheim/der Eigentumswohnung

⁶⁵ Vgl *Reinold* in *ecolex* 7/2015, 612; kritisch zur Anwendung der 1000m²-Grenze auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 148.

⁶⁶ S *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 147: so wurde nach Wegfall einer Flächenbeschränkung für den Sonderausgabenabzug im EStG 1953 (idF BGBl 1964/187) im Jahr 1980 (BGBl 1980/563) eine Obergrenze für die Bauplatzgröße von 500 m² fortgeführt.

⁶⁷ BMF-Grundstücksinfo 2014, https://www.bmf.gv.at/steuern/Grundstuecksinfo_2014.pdf; Punkt 2.1.7.

zusammen veräußert werden.⁶⁸ Das ist selbst dann der Fall, wenn sich der Abstellplatz auf einem anderen Grundstück als das Eigenheim/die Eigentumswohnung befindet. Wichtig ist hier, dass der Stellplatz in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit dem Eigenheim/der Eigentumswohnung veräußert wird. Wird hingegen lediglich der Stellplatz allein veräußert, kann eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht angewendet werden, was logisch und konsequent erscheint.

2.2.1.4 Aufgabe des Hauptwohnsitzes

Den beiden Hauptwohnsitzbefreiungen gemein ist das Erfordernis der Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Der Begriff „Hauptwohnsitz“ orientiert sich am Wohnsitzbegriff des § 26 BAO⁶⁹. Demnach hat jemand seinen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften „*dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird*“. Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze iSd § 26 BAO, gilt derjenige als Hauptwohnsitz, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich an dem Ort, zu dem der Steuerpflichtige die engeren wirtschaftlichen und tatsächlichen Beziehungen hat.⁷⁰ Eine Wohnung "innehaben" bedeutet, dass sie dem Steuerpflichtigen für seine Wohnzwecke rechtlich und tatsächlich zur Verfügung steht (Stichwort „Schlüsselgewalt“).⁷¹ Die nach dem MeldeG⁷² erfolgte polizeiliche Meldung kann zwar das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes indizieren, ist jedoch für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend.⁷³ Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes können neben der polizeilichen Meldung ua sein: Bestätigung von Verwandten und Nachbarn, Rechnungen über Strom, Wasser und Heizung sowie vorgelegte Briefe mit der Wohnsitzadresse.⁷⁴

Wird der Hauptwohnsitz nach der Veräußerung des Eigenheims/ der Eigentumswohnung nicht aufgegeben, stehen die Hauptwohnsitzbefreiungen, dem Wortlaut des § 30 Abs 2 Z 1 EStG folgend, nicht zu.⁷⁵ Diese Voraussetzung wurde mit dem 1. StabG 2012 in den § 30 Abs 2 Z 1 EStG eingefügt und soll gemäß den Gesetzesmaterialien klarstellen, dass der Sinn

⁶⁸ EStR 2000, Rz 6634.

⁶⁹ Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194.

⁷⁰ Vgl *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁹, § 30 Rz 28, EStR 2000, Rz 6638.

⁷¹ VwGH 20.06.1990, 89/16/0020.

⁷² Meldegesetz 1991, BGBl. Nr. 9/1992.

⁷³ S VwGH 25.11.1992, 91/13/0030.

⁷⁴ So das BFG in seinem E vom 12.10.2015, RV/6100374/2015; *Huber/Pichler*, Hauptwohnsitzbefreiung in taxlex 1/2016, 30; VwGH vom 29.07.2010, 2007/15/0235.

⁷⁵ Den Gesetzeswortlaut bestätigend: BFG vom 30.07.2014, RV/5101120/2014.

und Zweck der Befreiung, nämlich das Verwenden des ungeschmäleren Veräußerungserlös zum Errichten eines neuen Hauptwohnsitzes, nicht unterwandert werden kann.⁷⁶ Trotz dieser Auffassung des Gesetzgebers ist gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a und b EStG eine Neuanschaffung eines Hauptwohnsitzes keine Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmungen. Was der Steuerpflichtige daher nach der Veräußerung und der Aufgabe des Hauptwohnsitzes mit seinem ungeschmäleren Veräußerungserlös anstellt, ist, ebenso wie die Gründe für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes, für die Ausnahme von der Besteuerung ohne Belang.

Veräußert also der Steuerpflichtige sein Eigenheim/seine Eigentumswohnung und behält seinen Hauptwohnsitz dort bei (de facto Beibehaltung genügt aus), steht demjenigen die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zu. In den Gesetzesmaterialien wird beispielhaft die Veräußerung eines Eigenheimes angeführt, welches aus zwei Wohnungen besteht. Dabei behält sich der Steuerpflichtige eine Wohnung zurück und nutzt diese weiterhin als Hauptwohnsitz. Der Gesetzgeber sieht bereits eine solche Beibehaltung als schädlich an, obwohl für den Rest des Eigenheims der Hauptwohnsitz aufgegeben wurde.⁷⁷ Bezogen auf die Gesetzesmaterialien ist daher davon auszugehen, dass in Zweifelsfällen bei der Anwendung dieser Bestimmung vom Gesetzgeber eine eher strikte teleologische Auslegung gewünscht ist. So wäre bei einer Veräußerung einer Eigentumswohnung und späterer Nutzung eines Raumes als Mieter, die Nutzung als Hauptwohnsitz für die Befreiung schädlich. Nutzt der Steuerpflichtige den Raum hingegen weiter als Nebenwohnsitz, ist diese Nutzung, der Ansicht der Finanzverwaltung folgend, nicht befreiungsschädlich.⁷⁸

Dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen ist der zeitliche Zusammenhang zwischen Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Im Extremfall wäre anzunehmen, dass der Auszug am selben Tag wie die Veräußerung stattzufinden hat. Dies erscheint jedoch bei einem Auszug aus einer Wohnung, die bisher den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellte, schwer zu bewerkstelligen bzw in höherem Maße unbillig.⁷⁹ Eine gewisse Toleranzfrist für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes wird dem Steuerpflichtigen daher zuzugestehen sein.

Nach *Steckenbauer/Urtz*⁸⁰ ist deshalb eine angemessene Toleranzfrist anzuwenden. Demzufolge soll die Aufgabe nicht zu früh vor der Veräußerung und nicht zu spät nach derselben erfolgen. Für die Zeitspanne dazwischen ist deshalb eine, dem jeweiligen Einzelfall angemessene

⁷⁶ Vgl ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

⁷⁷ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

⁷⁸ S EStR 2000, Rz 6643; *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 152. Auch der Gesetzeswortlaut lässt keinen Zweifel aufkommen: es ist lediglich von der Aufgabe des **Hauptwohnsitzes** die Rede.

⁷⁹ Vgl *Herzog* in *SWK* 11/2012, 569.

⁸⁰ *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 84f.

sene, Toleranzfrist zu gewähren. Starre zeitliche Vorgaben lehnen die Autoren hingegen ab, es sei vielmehr jeder Fall einzeln zu betrachten.

Das BMF hingegen vertritt in den EStR 2000 die Auffassung, dass auf die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine starre Toleranzfrist von einem Jahr vor bzw nach der Veräußerung anzuwenden ist.⁸¹ Die vor dem 1. StabG 2012 angewandte Toleranzfrist von sechs Monaten auf Spekulationsgeschäfte wurde somit auf ein Jahr verlängert. Folgendes Beispiel skizziert einen drastischen Fall der Anwendung dieser Toleranzfrist: Veräußert ein Steuerpflichtiger sein Eigenheim am 31.12.X0 und gibt seinen Hauptwohnsitz allerdings erst am 01.01.X2 auf, steht ihm die Hauptwohnsitzbefreiung nach Ansicht des BMF nicht zu, da er die Toleranzfrist um einen Tag überschritten hat. Für die Gesichtspunkte der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit ist eine solche starre Frist durchaus zu begrüßen, nimmt sie doch auch dem Parteienvertreter die Beurteilung der Angemessenheit im Einzelfall ab und vereinfacht die Rechtsanwendung.⁸²

Gegen die Anwendung einer starren Toleranzfrist spricht sich allerdings das BFG aus. In einem E vom 28.10.2014⁸³ sieht es die strikte Anwendung einer Toleranzfrist vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Es spricht sich in diesem E für eine flexible Toleranzfrist aus, die sich nach dem zu beurteilenden Sachverhalt richtet. Die Angemessenheit einer Toleranzfrist ist daher für jeden Fall gesondert zu prüfen. Wichtiger als eine starre zeitliche Grenze sei der inhaltliche Zusammenhang zwischen Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes. So ist es für das BFG von Bedeutung, ob die Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes geplant war bzw im Rahmen der finanziellen und rechtlichen Möglichkeiten eine Errichtung betrieben wurde und es zu Verzögerungen kommt, die der Veräußerer nicht zu vertreten hat.⁸⁴ Das E bezieht sich allerdings auf einen Fall, bei dem der Veräußerer die Einjahresfrist des BMF bereits überschritten hat. Somit musste das BFG nicht über die Zulässigkeit dieser Frist an sich entscheiden. Dies hat nun zur Folge, dass der Rechtsanwender gewissen Unklarheiten über die genaue Anwendung einer Frist ausgesetzt ist. Ist nun grundsätzlich die Einjahresfrist für die Beurteilung der Aufgabe des Hauptwohnsitzes maßgeblich oder ist stets nach der Angemessenheit des Zeitraums zwischen Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes zu fragen?

Es wird wohl der Ansicht *Thunshirns*⁸⁵ zu folgen und anzunehmen sein, dass für den Rechtsanwender die in den EStR vorgesehene einjährige Toleranzfrist weiterhin als Richtschnur von

⁸¹ EStR 2000, Rz 6643.

⁸² So *Thunshirn*, BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung in *ecolex* 1/2015, 67.

⁸³ BFG vom 28.10.2014, RV/6100633/2014.

⁸⁴ *Thunshirn* in *ecolex* 1/2015, 66.

⁸⁵ *Thunshirn* in *ecolex* 1/2015, 67.

Bedeutung sein wird. Bei Überschreitung dieser Frist hängt es dann jedoch von dem zu beurteilenden Sachverhalt ab, ob die Frist auch auf einen späteren Zeitpunkt ausgedehnt werden kann. Diese Ausdehnung der Toleranzfrist des BMF muss allerdings angemessen und begründet sein. Fällt die Aufgabe des Hauptwohnsitzes hingegen verschuldet auf einen späteren Zeitpunkt, wird dem Steuerpflichtigen die Hauptwohnsitzbefreiung wohl zu versagen sein. Liegt dieser Zeitpunkt noch innerhalb der Einjahresfrist, kommt es auf ein Verschulden des Veräußerers nicht an, die Hauptwohnsitzbefreiungen stehen dem Steuerpflichtigen, bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen, zu.

2.2.1.5 Veräußerung

In beiden Tatbeständen wird auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks Bezug genommen. Unter Veräußerungsgeschäften sind entgeltliche Vorgänge, die auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück gerichtet sind, zu verstehen.⁸⁶ Insbesondere liegt eine Veräußerung also bei Kauf bzw Tausch vor. Aber auch eine Enteignung gegen Entschädigung stellt eine Veräußerung iSd § 30 EStG dar.⁸⁷

Der Zeitpunkt der Veräußerung von Grundstücken liegt, anders als im allgemeinen Ertragsteuerrecht, dann vor, wenn das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde.⁸⁸ Wird zum Beispiel ein Grundstück zum Verkauf angeboten, liegt bei Annahme des Angebots (=Abschluss des zivilrechtlichen Kaufvertrags) durch den Käufer, in der ImmoEst bereits ein Veräußerungsgeschäft vor. *„Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde.“*⁸⁹ Enthält der Vertrag eine zivilrechtliche Befristung für die Übereignung des Grundstückes, ist diese für die steuerliche Betrachtung unmaßgeblich.⁹⁰ Wird im schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft eine aufschiebende Bedingung für die Übertragung des Eigentums ausbedungen, ist der Veräußerungszeitpunkt dennoch der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, wenn der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich ist.⁹¹ Tritt die Bedingung nicht ein, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor,

⁸⁶ Kanduth-Kristen, Jakom EStG⁹, §30 Rz 17.

⁸⁷ S Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 69.

⁸⁸ So die EStR 2000 in Rz 6623: weder die Erlangung der faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut, noch die sachenrechtliche Übergabe sind für die ImmoEst relevant.

⁸⁹ EStR 2000, Rz 6623; VwGH vom 20.11.1997, 96/15/0256 zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Abschluss eines Vorvertrags: *Allerdings kommt es ausnahmsweise nicht auf den Zeitpunkt eines solchen (gemeint ist das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft) Rechtsgeschäftes an, wenn die Vertragsparteien bereits vorher eine Vereinbarung geschlossen haben, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist.*

⁹⁰ Kanduth-Kristen, Jakom EStG⁹, §30 Rz 17.

⁹¹ Unger in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG¹⁶, § 30 Rz 4; EStR 2000, Rz 6623.

eine Veräußerung fand daher im steuerrechtlichen Sinne nie statt. Ist die Bedingung nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.

Enthält der Vertrag eine auflösende Bedingung, dann wird der Vertrag bei Eintritt der Bedingung rückabgewickelt und es liegt hingegen eine Veräußerung gem § 30 EStG vor. Die sachenrechtliche Zurückgabe des Grundstücks stellt vielmehr eine neuerliche Veräußerung dar.⁹²

2.2.2 Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG

Beim ersten Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG handelt es sich um jene Hauptwohnsitzbefreiung, welche in ähnlicher Form bereits vor dem 1. StabG 2012 auf Spekulationsgeschäfte anzuwenden war. Von der Besteuerung befreit sind dieser Norm zufolge Einkünfte *„aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen...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.“*

Zusätzlich zu den bereits behandelten Begriffen treten nun folgende Fragen hinzu:

- Wann liegt eine Anschaffung bzw Herstellung vor und ab welchem Zeitpunkt ist ein Eigenheim/eine Eigentumswohnung als angeschafft bzw hergestellt anzusehen?
- Wie streng ist der Begriff „durchgehend bis zur Veräußerung“ auszulegen?
- Besteht für die Schaffung eines Hauptwohnsitzes ebenfalls eine „Toleranzfrist“?

2.2.2.1 Anschaffung

„Anschaffung“ und „Veräußerung“ sind korrespondierende Begriffe: jeder Veräußerung steht daher eine Anschaffung gegenüber.⁹³ Es muss sich, wie bei der Veräußerung also um ein entgeltliches Rechtsgeschäft handeln. Somit liegt die Anschaffung bereits mit dem Abschluss eines schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts vor. Geht das wirtschaftliche Eigentum (s § 24 Abs 1 lit d BAO) hingegen bereits vor Abschluss des Vertrages auf den Erwerber über, liegt der Anschaffungszeitpunkt auch vor jenem des Vertragsabschlusses.⁹⁴ Anschaffungszeitpunkt ist in diesem Fall jener, bei dem die tatsächliche Verfügungsmacht auf den Erwer-

⁹² EStR 2000, Rz 6623.

⁹³ EStR 2000, Rz 6623.

⁹⁴ S oben 2.2.1.5.

ber übergeht. Ob die Veräußerung steuerfrei erfolgte, ist für die Beurteilung der Anschaffung nicht relevant.⁹⁵

Die Anschaffungszeitpunkte für Grund und Boden und Gebäude können auseinanderfallen:⁹⁶ so ist es möglich, dass zuerst der Grund und Boden vom Erwerber angeschafft und später das bereits auf diesem Grund befindliche Gebäude (zB ein Superädifikat) gekauft wird. Auch der umgekehrte Fall ist vorstellbar: zuerst wird ein Superädifikat erworben und später der Grund und Boden, auf dem das Gebäude errichtet wurde. In beiden Fällen sah das BMF zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 einen separaten Lauf der Spekulationsfrist für Grund und Boden sowie Gebäude vor.⁹⁷ Da die Hauptwohnsitzbefreiung sowohl auf das Gebäude als auch den Grund und Boden anwendbar ist, stellt sich die Frage, inwiefern diese anzuwenden ist, wenn beispielsweise ein Eigenheim (samt später/früher angeschafftem Grund und Boden) mit unterschiedlichen Anschaffungszeitpunkten veräußert wird.

Beispiel

A erwirbt mit Kaufvertrag vom 01.01.X0 ein Gebäude auf fremdem Grund von B und zieht unverzüglich in das Gebäude ein. Nachdem er dieses ein Jahr lang als Hauptwohnsitz genutzt hat, entschließt er sich auch den dazugehörigen Grund und Boden vom Eigentümer C käuflich zu erwerben. Er schließt daher mit C am 01.04.X1 einen Kaufvertrag über die Liegenschaft (Fläche kleiner als 1000m²), auf welcher sich das Gebäude befindet, ab. Bis zur Veräußerung des gesamten Grundstücks (Gebäude + Grund und Boden) am 01.02.X2 bewohnt A dieses und nutzt es durchgehend als Hauptwohnsitz iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG. Nach der Veräußerung gibt A den Hauptwohnsitz innerhalb eines Jahres auf und zieht ins Ausland. Unterliegen sowohl das Gebäude als auch der Grund und Boden der Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG?

In Anlehnung an die Rechtsansicht des BMF zu Spekulationsgewinnen,⁹⁸ wäre anzunehmen, dass der Grund und Boden nicht von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst wäre, da dieser die Voraussetzungen des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG aufgrund des späteren Anschaffungszeitpunkts nicht erfüllt. Dem Gesetzeswortlaut ist keine eindeutige Lösung zu entnehmen: befreit sind Veräußerungen „von Eigenheimen... **samt Grund und Boden**“ dann, wenn sie ab der Anschaffung als Hauptwohnsitz gedient haben. Ob es dabei nun auf den Anschaffungszeitpunkt des Gebäudes oder des Grund und Bodens ankommt, oder beide Teile des Grundstü-

⁹⁵ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 156.

⁹⁶ Kanduth-Kristen, Jakom EStG⁹, § 30 Rz 22; Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic, Die Immobilienertragsteuer², Rz I/430.

⁹⁷ S BMF vom 23.9.1994, Spekulationseinkünfte – Spekulationsfrist für Gebäude in SWK 35/1994, 753.

⁹⁸ BMF in SWK 35/1994, 753: unterschiedliche Anschaffungszeitpunkte von Grund und Boden sowie Gebäude.

ckes einzeln beurteilt werden müssen, lässt das Gesetz offen. *Steckenbauer/Urtz* vertreten die Ansicht, dass sich der Anschaffungszeitpunkt, anders als vom BMF in den EStR⁹⁹ widersprüchlich erwähnt, nicht zum Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Verfügungsgeschäfts befindet, sondern zu jenem Zeitpunkt, an welchem dem Erwerber das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück verschafft wird.¹⁰⁰ Bezogen auf den obigen, beispielhaften Fall ließe sich somit behaupten, das wirtschaftliche Eigentum, zumindest am Flächenanteil des Gebäudes, sei mit dem Kauf des Gebäudes auf A übergegangen. Das Recht des C mit seinem zivilrechtlichen Eigentum „nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen“ (§ 353 ABGB¹⁰¹), ist durch die Veräußerung des Gebäudes faktisch eingeschränkt, da dieser die Nutzung eines Teiles der Liegenschaft dulden muss. Andererseits müssen für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum bei A auch die positiven Seiten des Eigentumsrechts gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer wahrgenommen werden können.¹⁰² Diese positiven Befugnisse sind lt VwGH¹⁰³ beispielhaft Gebrauch, Verbrauch, Belastung oder Veräußerung. Es ist dabei das „Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles“ in die Beurteilung miteinzubeziehen.

Im konkreten Fall erscheint es zu weit ausgelegt, den Grund und Boden als wirtschaftliches Eigentum des A zu betrachten, zumal dieser lediglich über ein Nutzungsrecht an selbigem verfügt. Mit dem Kauf am 01.04.X1 ändert sich diese Beurteilung freilich, dem A wird wirtschaftliches (und zivilrechtliches) Eigentum am Grund und Boden verschafft. Sieht man den § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG im Lichte des Sinn und Zwecks der Hauptwohnsitzbefreiungen (nämlich das Zurverfügungstehen des ungeschmäleren Veräußerungserlös zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes), ist anzunehmen, dass § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG mit der Wortfolge „Eigenheime oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden“ den Hauptwohnsitz als Einheit auffasst, soll doch der gesamte Veräußerungserlös dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen. Diesem Gedanken folgend würde der Veräußerungserlös nur dann zur Gänze zur Verfügung stehen, wenn sowohl Grund und Boden als auch das Gebäude zum gleichen Zeitpunkt als angeschafft gelten. Fest steht, dass das Eigenheim ab dessen Anschaffung A als Hauptwohnsitz gedient hat und eine objektive ganzjährige Bewohnbarkeit gegeben war.¹⁰⁴ De facto diente zu dieser Zeit ebenfalls der Grund und Boden, zumindest mit dem auf das Gebäude fallenden Anteil, dem A als Hauptwohnsitz. Somit ist daher zu vermuten, dass dieser,

⁹⁹ Vgl EStR 2000, Rz 6623; in Rz 6639 hingegen behauptet das BMF, dass der Steuerpflichtige das Hauptwohnsitzerfordernis zumindest als wirtschaftlicher Eigentümer und persönlich erfüllen muss.

¹⁰⁰ *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 77f.

¹⁰¹ Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch idF BGBl. I 43/2016.

¹⁰² So *Beiser* in *SWK-Spezial Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu*, 34f.

¹⁰³ VwGH vom 25.1.2006, 2002/13/0042.

¹⁰⁴ S oben 2.2.1.

obwohl weder im wirtschaftlichen noch im zivilrechtlichen Eigentum des A befindlich, von der Hauptwohnsitzbefreiung, dessen Sinn und Zweck folgend, mitumfasst ist.

Auch im umgekehrten Fall (zuerst Anschaffung von Grund und Boden und späterer Erwerb des Gebäudes, wobei der Hauptwohnsitz bereits bei Erwerb des Grund und Bodens vorgelegen ist) ergeben sich dieselben Fragen für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung. Für eine getrennte Behandlung von Grund und Boden sprechen sich *Bodis/Hammerl*¹⁰⁵ aus, da mit dem 1. StabG 2012 die Einheitstheorie für Grundstücke durch die Neudefinition des Grundstücksbegriffs in § 30 Abs 1 EStG aufgegeben wurde. Dieser Ansicht folgend wären die Anschaffungszeitpunkte für Grund und Boden sowie Gebäude stets voneinander getrennt zu beurteilen, der Fristenlauf separat zu berechnen.

Wurde ein Teil des Eigenheims/der Eigentumswohnung unentgeltlich erworben und ein anderer Teil entgeltlich, dann ist die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nur auf den entgeltlich erworbenen Teil anwendbar.¹⁰⁶

2.2.2.2 Herstellung (Fertigstellung)

Im Wortlaut des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG idF 1. StabG 2012 war die Herstellung (Fertigstellung) des Gebäudes für den Beginn des Fristenlaufs des ersten Hauptwohnsitzbefreiungstatbestands noch nicht berücksichtigt. Das Gesetz stellte lediglich auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Eigenheims/der Eigentumswohnung ab. Mit dem 2. AbgÄG 2014¹⁰⁷ wurde, wie bereits vorher in den EStR 2000¹⁰⁸ verankert, die Wortfolge „*oder Herstellung (Fertigstellung)*“ eingefügt.

Demnach ist der erste Tatbestand sowohl dann anwendbar, wenn unbebauter Grund und Boden erworben wurde und später darauf ein Gebäude errichtet wird, als auch dann, wenn ein Rohbau erworben wird, der zu einem späteren Zeitpunkt fertiggestellt wird.¹⁰⁹ Eine Herstellung wird, dem Sinn der Novellierung entsprechend, auch dann vorliegen, wenn bebauter Grund und Boden angeschafft wird, das darauf befindliche Gebäude abgerissen und ein neues Gebäude errichtet wird.¹¹⁰ Als Zeitpunkt der Fertigstellung wird jener Zeitpunkt anzusehen sein, an dem die Nutzbarkeit als Wohngebäude gegeben ist und ein ganzjähriges Bewohnen

¹⁰⁵ *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I) in RdW 2013, 361.

¹⁰⁶ EStR 2000, Rz 6639.

¹⁰⁷ 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 105/2014.

¹⁰⁸ S EStR 2000, Rz 6639.

¹⁰⁹ S 2.3.3.

¹¹⁰ *Reinold*, Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen in taxlex 2015, 39.

ermöglicht wird. Im Zweifel kann als Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes der Zeitpunkt der Meldung über die Baufertigstellung an die Baubehörde herangezogen werden.¹¹¹

Ob es für diese Tatbestandsvariante genügt, dass der Grund und Boden, auf dem das spätere Gebäude errichtet wird, unentgeltlich erworben wurde, ist fraglich. Nach Ansicht von *Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic*¹¹² ist es unerheblich, ob der Grund und Boden unentgeltlich oder entgeltlich erworben wurde. Sie sehen hier ein verfassungsrechtliches Gleichbehandlungsgebot von Anschaffung und Herstellung. Verkannt wird mE allerdings, dass jede Herstellung eines Gebäudes eine Anschaffung von Grund und Boden voraussetzt.

2.2.2.3 Ab der Anschaffung/Fertigstellung

Der Wortlaut der Bestimmung legt nahe, dass der Hauptwohnsitz unmittelbar ab der Anschaffung/Fertigstellung vorliegen muss. Begründet der Steuerpflichtige demnach im Zeitpunkt der Anschaffung/Fertigstellung keinen Hauptwohnsitz, ist der erste Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar.¹¹³ Ein Toleranzzeitraum erscheint hier auf den ersten Blick vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

Mit Aufnahme der Wortfolge „*oder Herstellung (Fertigstellung)*“ in § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG durch das 2. AbgÄG 2014, wurde die höchstrichterliche Judikatur¹¹⁴ zu den Spekulationsgeschäften bestätigt: mit nunmehrigem Fristenlauf ab Fertigstellung des Eigenheims (und der damit verbundenen Bewohnbarkeit) erübrigt sich die Frage, welcher Zeitraum zur Instandsetzung eines Eigenheims angemessen ist, denn die Frist beginnt ohnehin erst bei der Fertigstellung zu laufen. Dem Gesetzeswortlaut folgend, muss daher der Hauptwohnsitz spätestens zum Zeitpunkt der Herstellung der Bewohnbarkeit des Eigenheims dorthin verlegt worden sein. Folgt man dieser Systematik, muss der Hauptwohnsitz bei Anschaffung einer bewohnbaren Wohnung zum gleichen Zeitpunkt dorthin verlegt werden.¹¹⁵ Allerdings würde eine allzu strikte Auslegung nach dem Gesetzeswortlaut dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen, im Falle des Einzugs, nicht einmal mehr die Zeit für Einrichtung und Bezug des neu erworbenen Eigenheims bleiben würde. Hier ist jedenfalls eine, wenn auch nicht allzu großzügig zu bemessende, angemessene Frist zur Schaffung des Hauptwohnsitzes zu gewähren.

¹¹¹ ErlRV zum 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNr 25. GP, 9.

¹¹² *Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer², Rz I/438.

¹¹³ Vgl *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 159; *Reinold* in *taxlex* 2015, 39.

¹¹⁴ S va VwGH vom 21.10.2003, 98/14/0047: ..., dass der Hauptwohnsitz auch dann als seit der Anschaffung des Eigenheimes begründet anzusehen ist, wenn dieser erst nach in angemessener Zeit erfolgter Instandsetzung des Eigenheimes begründet wird. Dem Gesetz ist auch keine starre Regel zu entnehmen, welcher Zeitraum als angemessen zur Instandsetzung eines unbewohnbaren Eigenheimes anzusehen ist.

¹¹⁵ *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 159.

In den EStR 2000 gewährt das BMF hingegen ohne Vorliegen weiterer Voraussetzungen eine Toleranzfrist von einem Jahr ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, unabhängig davon, welcher Rechtsmeinung bezüglich des Anschaffungszeitpunkts gefolgt wird.¹¹⁶ Somit wird dem Steuerpflichtigen bei Schaffung des Hauptwohnsitzes innerhalb eines Jahres ab Anschaffung/Fertigstellung des Eigenheims/der Eigentumswohnung die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nicht versagt. Fraglich ist, ob die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann anwendbar ist, wenn im Falle der Herstellung eines Gebäudes der zuvor erworbene, unbebaute Grund und Boden die Toleranzfrist überschreitet.

Beispiel

A erwirbt am 01.01.X0 eine unbebaute Liegenschaft, auf der ein Wohngebäude errichtet werden soll. Trotz unverzüglichem Baubeginn wird das Gebäude erst am 01.07.X1 fertiggestellt. Zeitgleich wird dort der Hauptwohnsitz des A begründet.

Bei getrennter Behandlung von Grund und Boden und Gebäude müsste für jeden dieser Teile ein eigener Anschaffungszeitpunkt/Fertigstellungszeitpunkt vorliegen. Für Grund und Boden wäre der Anschaffungszeitpunkt maßgeblich, da dieser nicht hergestellt werden kann. Streng genommen würde die Hauptwohnsitzbefreiung daher in diesem Fall nur auf das Gebäude anwendbar sein, weil der Grund und Boden die einjährige Toleranzfrist überschritten hat. *Reinold* sieht eine solche getrennte Behandlung zutreffend als nicht systemgerecht an:¹¹⁷ die Bebauung einer unbebauten Liegenschaft wird idR länger als ein Jahr andauern, daher würde eine getrennte Betrachtungsweise (trotz Aufgabe der Einheitstheorie, siehe oben) zu einer, sachlich nicht gerechtfertigten, Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die ihr Eigenheim selbst errichten.

Steckenbauer/Urtz sehen die Annahme einer starren Toleranzfrist ebenfalls als problematisch an.¹¹⁸ Sie führen das zum einen darauf zurück, dass der Gesetzgeber des 1. StabG 2012 lediglich die frühere Praxis der Finanzverwaltung und Rsp zu Spekulationsgeschäften vorfand (dem Steuerpflichtigen wurde damals eine Toleranzfrist von sechs Monaten gewährt) und deswegen nur eine Toleranzfrist von sechs Monaten vom Gesetz gedeckt sein kann. Zum anderen sehen sie das größere Problem in der „starren“ Anwendung der Frist: eine solche sei dem Gesetz nicht zu entnehmen,¹¹⁹ der Zeitraum zur Schaffung eines Hauptwohnsitzes müsse lediglich „angemessen“ sein. Daraus folgern die Autoren, eine Auslegung der Vorschrift solle nicht einer starren Frist folgen, sondern es solle vielmehr eine Einzelfallbetrachtung vorge-

¹¹⁶ EStR 2000, Rz 6641.

¹¹⁷ *Reinold* in taxlex 1/2015, 40.

¹¹⁸ S *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 80.

¹¹⁹ So auch der VwGH in seinem E vom 24.1.2007, 2003/13/0118.

nommen werden. Als angemessene Frist erachten *Steckenbauer/Urtz* dabei idR acht bis zwölf Monate. Bei begründeten Verzögerungen könne aber auch bei Überschreiten der Einjahresfrist die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG zugestanden werden.

Für die Berechnung der gesetzlichen Frist des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (zwei Jahre) ist der Zeitpunkt der Anschaffung/Fertigstellung weniger relevant als die tatsächliche Nutzung als Hauptwohnsitz.¹²⁰ So beginnt die Zweijahresfrist erst dann zu laufen, wenn der Hauptwohnsitz tatsächlich in das neue Eigenheim/die neue Eigentumswohnung verlegt wird und nicht bereits zum Anschaffungs- bzw Fertigstellungszeitpunkt. Maßgeblich ist hier wiederum die tatsächliche Nutzung als Hauptwohnsitz.¹²¹ Die oben erwähnte, einjährige Toleranzfrist des BMF beurteilt lediglich, **ob** der Hauptwohnsitz **ab** Anschaffung/Fertigstellung vorliegt. Natürlich besteht zwischen beiden Fristen ein Zusammenhang: wird nicht innerhalb der Toleranzfrist der Hauptwohnsitz tatsächlich in das neue Eigenheim/die neue Eigentumswohnung verlegt, wird auch die gesetzliche Frist nicht zu laufen beginnen, da der Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG auf den Sachverhalt grundsätzlich nicht anwendbar ist. Jedoch kann der Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung als Hauptwohnsitz nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung/Fertigstellung zurückbezogen werden (keine rückwirkende Verlegung des Hauptwohnsitzes). Dies erscheint zwar in Bezug auf obige Ausführungen gewissermaßen inkonsequent, da durch die Toleranzfrist die Fiktion geschaffen wird, der Hauptwohnsitz liege bei Anschaffung/Fertigstellung vor und andererseits diese Fiktion sodann bei Berechnung der Nutzungsdauer ignoriert wird und auf die tatsächliche Nutzung als Hauptwohnsitz abgestellt wird. Allerdings wird im Lichte des Sinn und Zwecks der Norm zur Fristberechnung auf die tatsächliche Nutzung als Hauptwohnsitz abzustellen sein.

2.2.2.4 Bis zur Veräußerung

Bezogen auf die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung gewährt das BMF eine einjährige Toleranzfrist.¹²² Zusätzlich zu dieser Frist ist es beim ersten Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 EStG, nach Ansicht der Finanzverwaltung, für die Befreiung unschädlich, wenn der Hauptwohnsitz bereits bis zu einem Jahr vor der Veräußerung aufgegeben wird.¹²³ Demnach ist der Hauptwohnsitz sogar dann durchgehend bis zur Veräußerung gegeben, wenn der Ver-

¹²⁰ Vgl EStR 2000, Rz 6641.

¹²¹ S *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 160.

¹²² S dazu oben 2.2.1.

¹²³ So ausdrücklich die EStR 2000 in Rz 6643: „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.“

äußerer bereits bis zu einem Jahr vor der tatsächlichen Veräußerung auszieht/seinen Hauptwohnsitz an einem anderen Ort begründet. Auf ein Vorliegen anderer Voraussetzungen kommt es dabei nicht an. Ob die Aufgabe des Hauptwohnsitzes also aufgrund der beabsichtigten Veräußerung oder aus einem anderen Grund erfolgt, ist für die Frage, ob „bis zur Veräußerung“ ein Hauptwohnsitz besteht, irrelevant.¹²⁴

Nach der Judikatur des VwGH hingegen muss das Eigenheim/die Eigentumswohnung bis unmittelbar vor der Veräußerung bzw bis vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung als Hauptwohnsitz tatsächlich genutzt worden sein.¹²⁵ Ob daher die Rechtsansicht des BMF rechtlichen Bestand hat, ist durchaus anzuzweifeln.¹²⁶ Zumal der Gesetzeswortlaut eher in die Richtung zu verstehen ist, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert für den Erwerb eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll: ein Veräußerungserlös liegt nur dann vor, wenn das Eigenheim/die Eigentumswohnung veräußert wird und nicht schon bis zu einem Jahr vorher.¹²⁷

Für die Berechnung der gesetzlichen Zweijahresfrist gilt hier wiederum: maßgeblich ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Liegt dieser früher als zwei Jahre nach jenem der Begründung des Hauptwohnsitzes, kann der erste Hauptwohnsitzbefreiungstatbestand nicht angewendet werden.

Beispiel

A erwirbt am 01.01.X0 ein Eigenheim und zieht sogleich in dieses ein (Hauptwohnsitz). Am 24.12.X1 verlegt A den Hauptwohnsitz in eine andere Wohnung. Am 05.05.X2 wird das Eigenheim dann an B veräußert.

Da A seinen Hauptwohnsitz weniger als ein Jahr vor Veräußerung aufgibt, besteht der Hauptwohnsitz grundsätzlich bis zur Veräußerung iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG. Jedoch erfüllt der Sachverhalt nicht die Zweijahresfrist der genannten Norm: die tatsächliche Aufgabe des Hauptwohnsitzes erfolgt weniger als zwei Jahre nach der tatsächlichen Schaffung desselben. Somit ist die Veräußerung nicht von der Besteuerung nach § 30 EStG ausgenommen.

¹²⁴ Vgl *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 82 f; *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁷, § 30 Rz 161.

¹²⁵ VwGH vom 24.1.2007, 2003/13/0118) zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012.

¹²⁶ *Reinold* in *taxlex* 1/2015, 40.

¹²⁷ *Steckenbauer/Urtz* vertreten in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 82 ebenfalls diese Ansicht: zum einen ließe der Gesetzeswortlaut hier wenig Spielraum, zum anderen widerspräche eine zu weite Auslegung dem Sinn und Zweck der Norm.

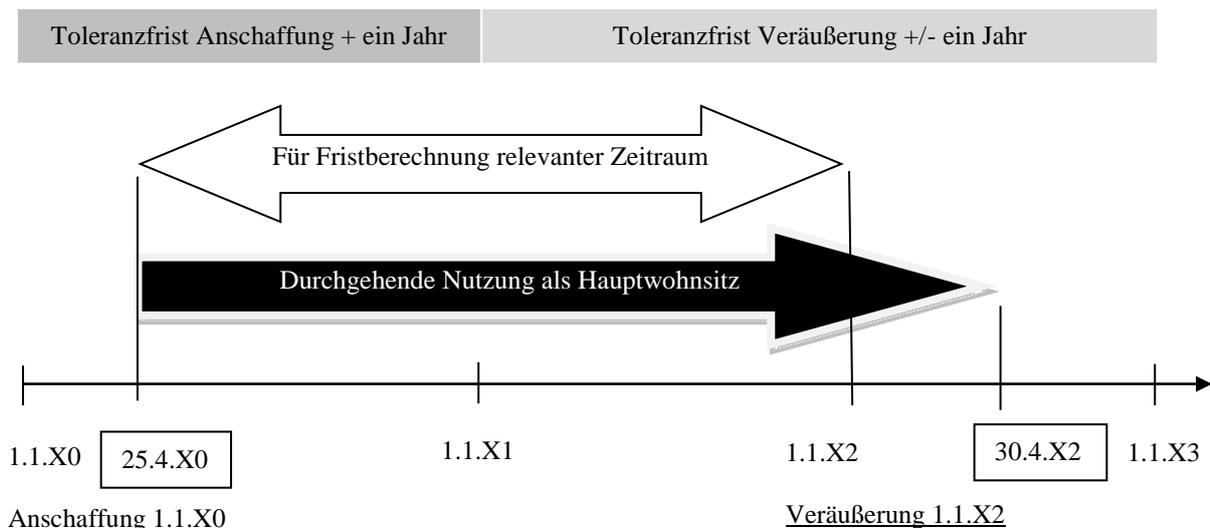
2.2.2.5 Durchgehend, aber mindestens zwei Jahre

Steuerbefreit ist die Veräußerung von Grundstücken dann, wenn das Eigenheim/die Eigentumswohnung „mindestens zwei Jahre durchgehend“¹²⁸ ab der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient hat. Es müssen also zwei Merkmale kumulativ vorliegen: zum einen muss der Zeitraum von der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen, zum anderen muss das Eigenheim/die Eigentumswohnung durchgehend von der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient haben. Wird daher ein Eigenheim/eine Eigentumswohnung bspw 35 Jahre nach dessen Anschaffung/Herstellung veräußert, muss in diesem Zeitraum der Hauptwohnsitz, um den Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 1 lit a zu erfüllen, durchgehend bestanden haben.

Die zwei Jahre bemessen sich nach der tatsächlichen Nutzung als Hauptwohnsitz,¹²⁹ jedoch nur insoweit, als diese Nutzung zwischen Anschaffungs-/Herstellungs- bzw Veräußerungszeitpunkt stattfindet. Das Eigenheim/die Eigentumswohnung muss demzufolge in einem bestimmten Zeitfenster tatsächlich als Hauptwohnsitz genutzt werden.¹³⁰

Beispiel¹³¹

Der Steuerpflichtige erwirbt am 01.01.X0 käuflich ein Gebäude samt Grund und Boden. Am 25.04.X0 zieht er in dieses Gebäude ein und begründet dort seinen tatsächlichen Hauptwohnsitz, den er bis zum 30.04.X2 beibehält. Am 01.01.X2 schließt er mit einer anderen Person den Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft ab.



¹²⁸ § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG.

¹²⁹ S oben, Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 160; EStR 2000, Rz 6639.

¹³⁰ Vgl Steckenbauer/Urtz in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 83.

¹³¹ Für weitere Beispiele s EStR 2000, Rz 6641.

Im Ergebnis ist hier die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nicht anwendbar: obwohl eine durchgehende Nutzung ab der Anschaffung (Einzugszeitpunkt innerhalb der Toleranzfrist) bis zur Veräußerung (Aufgabe des Hauptwohnsitzes ebenfalls innerhalb der Toleranzfrist) gegeben ist, berechnet sich die Zweijahresfrist vom Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Nutzung als Hauptwohnsitz (25.04.X0) bis zum Zeitpunkt der Veräußerung (01.01.X2). Da dieser Zeitraum nicht mindestens zwei Jahre beträgt, ist die Veräußerung nicht steuerbefreit.

Ersichtlich sind daher zwei Hürden für die Fristberechnung des ersten Hauptwohnsitzbefreiungstatbestands: zum einen muss der Zeitraum der durchgehenden Nutzung vom tatsächlichen Einzugszeitpunkt bis hin zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes mindestens zwei Jahre betragen. Zum anderen muss die Zweijahresfrist auch vom Einzugszeitpunkt bis zum Veräußerungszeitpunkt erfüllt sein.

Wird der Hauptwohnsitz innerhalb eines Jahres vor der Veräußerung aufgegeben, darf das veräußerte Grundstück, der Meinung von *Bodis/Hammerl*¹³² folgend, seine Eigenschaft als Eigenheim/Eigentumswohnung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung¹³³ nicht verlieren. Diese Ansicht erscheint konsequent, weil der Gesetzeswortlaut lediglich die Veräußerung von Eigenheimen/Eigentumswohnungen iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG von der Besteuerung ausnimmt. Die Nutzung nach der Aufgabe des Hauptwohnsitzes darf daher nicht dazu führen, dass kein Eigenheim/keine Eigentumswohnung iSd zitierten Norm mehr vorliegt. Wird daher bei einer folgenden Vermietung des Eigenheims/der Eigentumswohnung die Drittelgrenze für die Nutzung zu anderen Zwecken als Wohnzwecken überschritten, ist dies befreiungsschädlich.¹³⁴

Des Weiteren muss die Nutzung als Hauptwohnsitz „durchgehend“ erfolgen. Eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung von mehr als einem Drittel der Nutzfläche des Eigenheims oder der Eigentumswohnung ist im Rahmen des ersten Tatbestandes des § 30 Abs 2 Z 1 EStG stets befreiungsschädlich.¹³⁵ Ein bloß vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz des Steuerpflichtigen hingegen ist für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung unschädlich.¹³⁶

¹³² *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 161.

¹³³ Der Ansicht des BMF zufolge ist dies der Zeitpunkt des Abschlusses des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts, s oben 2.2.1.

¹³⁴ So auch *Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer², Rz I/435.

¹³⁵ EStR 2000, Rz 6639.

¹³⁶ S EStR 2000, Rz 6638.

2.2.3 Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG

Der zweite Hauptwohnsitztatbestand wurde mit dem 1. StabG 2012 aus den oben erwähnten Gründen¹³⁷ neu in das EStG eingefügt. Eine vergleichbare Norm existierte im EStG idF vor dem 1. StabG 2012 nicht.¹³⁸ So kommt es auch, dass zu spezifischen Fragen des zweiten Tatbestands bisher¹³⁹ nicht dieselbe Fülle an Rechtsprechung ergangen ist, wie zum ersten Hauptwohnsitztatbestand.

Befreit von der Besteuerung sind gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG Eigenheim/Eigentumswohnungen inklusive Grund und Boden, „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.“ Das Erfordernis der dauernden Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes ab dem Zeitpunkt der Anschaffung/Fertigstellung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung fällt hiermit weg, der Hauptwohnsitz muss jedoch über fünf Jahre (statt zwei) durchgehend aufrechterhalten werden.¹⁴⁰ Es ist auf einen „Beobachtungszeitraum“ von zehn Jahren vor der Veräußerung abzustellen, auf den Anschaffungszeitpunkt kommt es nicht an. Demnach kommt der zweite Tatbestand auch zur Anwendung, wenn das Eigenheim/die Eigentumswohnung unentgeltlich erworben wurde.¹⁴¹

2.2.3.1 Die zu beachtenden Fristen

Der zweite Hauptwohnsitztatbestand enthält zwei Fristen: zum einen muss eine durchgehende Nutzung als Hauptwohnsitz für mindestens fünf Jahre vorliegen, zum anderen muss diese Nutzung innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung erfolgen. Folgt man der Ansicht des BMF,¹⁴² ist der Zehnjahreszeitraum vom Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts zurückzurechnen. Erfolgte die Veräußerung eines Grundstücks daher bspw am 12.09.2016 ist der Beobachtungszeitraum vom 12.09.2006 bis zum 12.09.2016 maßgeblich. Innerhalb dieser Frist muss mindestens eine fünfjährige, durchgehende Nutzung als Hauptwohnsitz vorgelegen haben. Es ist daher nicht nötig, dass der Hauptwohnsitz bis zum Veräu-

¹³⁷ S oben 2.2.

¹³⁸ Vgl Bruckner, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien in ÖStZ 5/2012, 102.

¹³⁹ Stand September 2016.

¹⁴⁰ S Urtz, Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer in ÖBA 10/2012, 683

¹⁴¹ S Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 163.

¹⁴² Der Veräußerungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts, es sei denn das wirtschaftliche Eigentum geht vorher auf den Erwerber über, s oben 2.2.1, EStR 2000, Rz 6623.

berungszeitpunkt aufrechterhalten wird, er muss lediglich bis dahin bzw zum Veräußerungszeitpunkt aufgegeben werden bzw aufgegeben worden sein.¹⁴³

Gem EStR¹⁴⁴ sind auch Hauptwohnsitzzeiten vor Erwerb des Eigentums am Eigenheim/der Eigentumswohnung in die Fünfjahresfrist miteinzuberechnen, wenn der Veräußerer dieses geerbt oder geschenkt erhalten hat.¹⁴⁵ Gleiches gilt für den Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens. In allen anderen Fällen (bspw Mietkauf oder entgeltlicher Erwerb) ist eine Miteinbeziehung vorangegangener Hauptwohnsitzzeiten hingegen nicht möglich.¹⁴⁶ ME ist hier eine Ungleichbehandlung von entgeltlichem Erwerb und unentgeltlichem Erwerb sachlich nicht gerechtfertigt. Rechnet man nur denjenigen Hauptwohnsitzzeiten an, die ohnehin schon von einer unentgeltlichen Zuwendung profitieren (Bsp: Sohn erbt von Mutter) und versagt man jenen die Anrechnung, die zuvor bereits die finanzielle Last des Mieters tragen und zudem das Grundstück entgeltlich erwerben, erscheint eine solche Auslegung in hohem Maße gleichheitswidrig.

Beispiel

A wohnt seit seiner Geburt im Haus seiner Mutter (Hauptwohnsitz). Am 01.01.X5 erbt er das Haus von seiner Mutter, gibt den Hauptwohnsitz am 01.01.X8 auf und veräußert das Haus mit Kaufvertrag vom 01.01.X10.

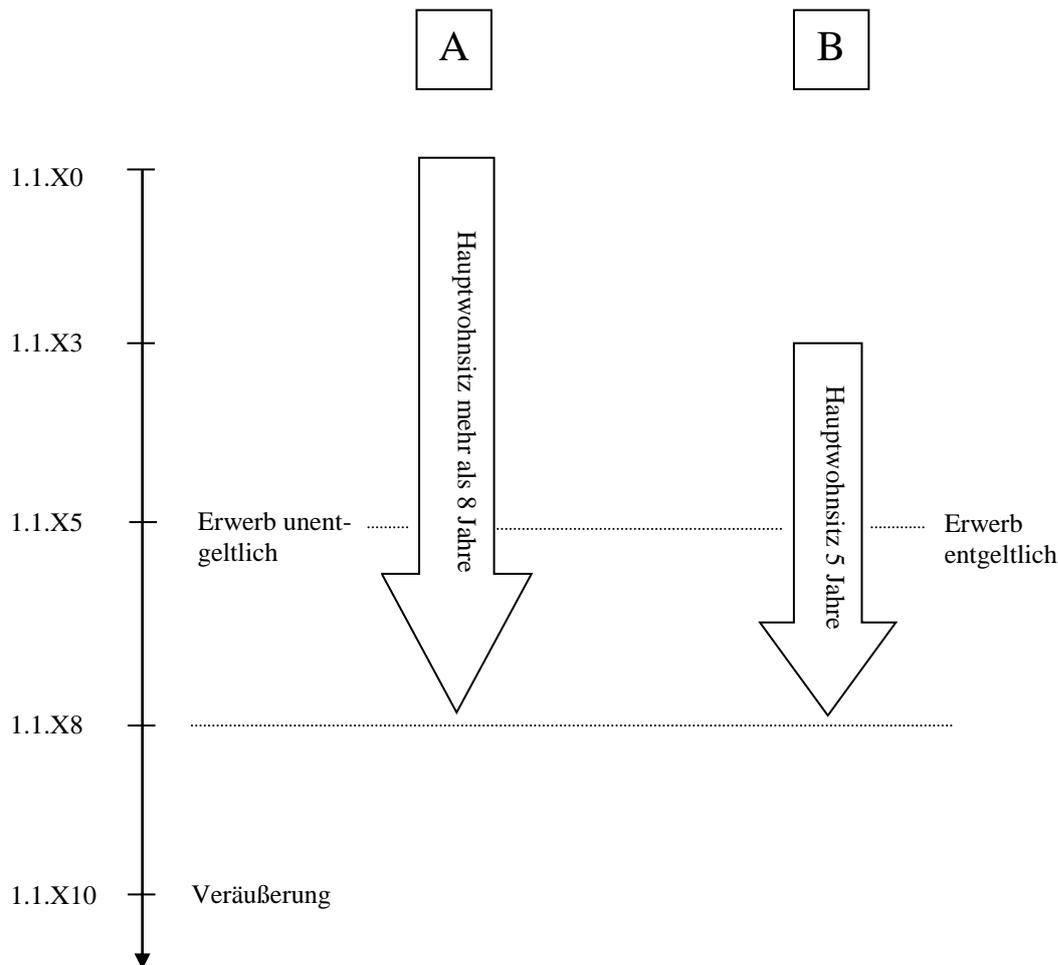
B wohnt seit dem 01.01.X3 als Mieter in der Eigentumswohnung des C. Am 01.01.X5 schließt B mit C den Kaufvertrag über den Erwerb der Eigentumswohnung ab. Am 01.01.X8 zieht B in eine andere Stadt und gibt den Hauptwohnsitz in der Eigentumswohnung auf. Mit Kaufvertrag vom 01.01.X10 veräußert er diese schlussendlich.

¹⁴³ Wird das Eigenheim/die Eigentumswohnung bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz genutzt, ist für die Frage ob der Hauptwohnsitz zum Veräußerungszeitpunkt aufgegeben wurde wiederum die einjährige Toleranzfrist anwendbar. S oben 2.2.1.

¹⁴⁴ EStR 2000, Rz 6642.

¹⁴⁵ Ebenso *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung in RdW 3/2012,168.

¹⁴⁶ In der bisherigen Lehre scheint diese Auslegung des BMF selten kritisch hinterfragt zu werden: lediglich *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 89f sehen für diese Auslegung keine Rechtsgrundlage. *Kanduth-Kristen* sieht in Jakom EStG⁹, § 30 Rz 32 die Anrechnung von Hauptwohnsitzzeiten vor Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums kritisch. Der Autorin zufolge liege vor dem Erwerb die Eigenheimeigenschaft/ die Eigenschaft als Eigentumswohnung nicht vor. Diese müsse aber während der gesamten Nutzung als Hauptwohnsitz gegeben sein.



Obwohl sowohl A als auch B das Eigenheim/die Eigentumswohnung in den letzten zehn Jahren vor Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt haben, wäre dem B die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung nach Ansicht des BMF zu versagen, weil bei B kein unentgeltlicher Erwerb iSd EStR, Rz 6642 vorliegt. Der Veräußerungserlös des A hingegen wäre von der Besteuerung nach § 30 EStG befreit. *Bodis/Hammerl*¹⁴⁷ begründen dies damit, dass § 30 Abs 1 EStG beim unentgeltlichen Erwerber auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abstellt. Beim entgeltlichen Erwerber liege hingegen bis zur Anschaffung kein Eigenheim/keine Eigentumswohnung vor.¹⁴⁸ Gehe man also davon aus, dass während der gesamten fünf Jahre der Nutzung als Hauptwohnsitz die Eigenheimeigenschaft/die Eigenschaft als Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG nur dann vorliegt, wenn das Eigenheim/die Eigentumswohnung als angeschafft anzusehen ist, dann ist die Ausnahmebestimmung nicht anwendbar. Jedoch stellt § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG für die Qualifikation als Eigenheim/Eigentumswohnung nicht auf den (fiktiven) Anschaffungszeitpunkt

¹⁴⁷ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 163.

¹⁴⁸ S auch *Kanduth-Kristen*, *Jakom EStG*⁹, § 30 Rz 32.

iSd § 30 Abs 1 EStG ab. Die Eigenheimqualität ist daher gesondert von der Vorschrift des § 30 Abs 1 EStG zu beurteilen. Nimmt man in der Folge an, dass es bei dem zweiten Hauptwohnsitztatbestand irrelevant ist, wann das Eigenheim/die Eigentumswohnung angeschafft/unentgeltlich erworben wurde,¹⁴⁹ ist konsequenterweise auch die Eigenheimqualität gesondert davon zu betrachten.

Ein weiteres Erfordernis des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG ist, wie auch bei der lit a, die *durchgehende*, dh ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes für mindestens fünf Jahre. Wird die Eigentumswohnung/das Eigenheim während dieses Zeitraum anderweitig als für private Wohnzwecke des Steuerpflichtigen (und seiner nahen Angehörigen) genutzt, beginnt die Frist wieder von vorne zu laufen, sobald die Immobilie wieder tatsächlich als Hauptwohnsitz genutzt wird. Im Gegensatz zur ersten Tatbestandsvariante des § 30 Abs 2 Z 1 EStG wird die Hauptwohnsitzbefreiung also durch anderweitige Nutzung nicht unanwendbar. Es beginnt lediglich die Fünfjahresfrist von Neuem zu laufen.¹⁵⁰

Der Hauptwohnsitz kann daher bis zu fünf Jahre vor der Veräußerung aufgegeben worden sein, um die Hauptwohnsitzbefreiung nach der lit b anwenden zu können. Ob die fünf Jahre am Anfang, in der Mitte oder am Ende des Beobachtungszeitraums von zehn Jahren liegen, ist irrelevant. Der zweite Tatbestand ist sogar dann anwendbar, wenn ein Eigenheim/eine Eigentumswohnung angeschafft wird, sofort als Hauptwohnsitz genutzt wird, nach fünf Jahren wieder veräußert wird und der Hauptwohnsitz dabei aufgegeben wird.¹⁵¹ Der Beobachtungszeitraum von zehn Jahren ist also nicht so zu verstehen, dass die Eigentümereigenschaft über die ganzen zehn Jahre gegeben sein muss.¹⁵²

Die Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012¹⁵³ lassen darauf schließen, dass jegliche anderweitige Nutzung des Grundstücks vor und nach der fünfjährigen Nutzung als Hauptwohnsitz auf die Anwendung der Befreiung keinen Einfluss hat. Eine Vermietung bzw betriebliche Nutzung im Restzeitraum ist somit befreiungsunschädlich.¹⁵⁴ Während der Nutzung als Hauptwohnsitz muss hingegen die Eigenheimeigenschaft/die Eigenschaft als Eigentumswohnung durchgehend gegeben sein. Dies bedeutet, dass höchstens ein Drittel der Gesamtnutzfläche für andere Zwecke als Wohnzwecke dienen darf. Zu beachten ist hier, wie beim ersten

¹⁴⁹ Auch führ *Bodis/Hammerl* spielt es keine Rolle, wann das Eigenheim/die Eigentumswohnung angeschafft/unentgeltlich erworben wurde. S *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 161.

¹⁵⁰ Vgl *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 91.

¹⁵¹ S *Perthold/Vaishor*, Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial, 20.

¹⁵² *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 91.

¹⁵³ S ERI RV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8: „...weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint.“

¹⁵⁴ So auch das BMF in seiner Grundstücksinfo vom 28.5.2014, Punkt 2.1.8.

Hauptwohnsitztatbestand, die 80/20-Regel des BMF: eine betriebliche Nutzung von bis zu 20% der Gesamtnutzfläche ist befreiungsunschädlich. Geht die betriebliche Nutzung während der Nutzungszeit als Hauptwohnsitz darüber hinaus (20%-33,33%), ist die Hauptwohnsitzbefreiung nur auf den nicht betrieblich genutzten Teil anwendbar.¹⁵⁵ Eine betriebliche Nutzung vor bzw nach dem Fünfjahreszeitraum ist, wie auch eine Vermietung,¹⁵⁶ für die Befreiung unschädlich.¹⁵⁷

2.3 Die Herstellerbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG

Der dritte Befreiungstatbestand des § 30 Abs 2 EStG regelt die Befreiung von der Besteuerung von selbst hergestellten Gebäuden. Aufgrund der oben erwähnten Normenhierarchie¹⁵⁸ ist die Herstellerbefreiung aufgrund des geringeren Befreiungsumfangs gegenüber den Hauptwohnsitzbefreiungen subsidiär: aus arbeitsökonomischen Gründen ist es ratsam, zuerst zu prüfen, ob eine der beiden Hauptwohnsitzbefreiungen auf den Sachverhalt anwendbar ist. Ist dies nicht der Fall, kann mit der Prüfung der Herstellerbefreiung fortgefahren werden.

Gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG ist auch die Veräußerung „von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben“ von der ImmoESt befreit. Im Vergleich zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 enthält § 30 Abs 2 Z 2 EStG nun zusätzlich die einschränkende Wortfolge „soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.“ Nach der alten Rechtslage setzte ein Spekulationsgeschäft gem § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 stets eine Anschaffung voraus.¹⁵⁹ Aufgrund der Nämlichkeitstheorie¹⁶⁰ war stets die Anschaffung und der Verkauf desselben Wirtschaftsguts erfasst. Somit lag bei einem nicht angeschafften, sondern selbst hergestellten Wirtschaftsgut kein Spekulationsgeschäft vor. Auch bei Anschaffung eines Wirtschaftsguts und späterer Umwandlung desselben, war der Tatbestand der Spekulation

¹⁵⁵ BMF Grundstückinfo vom 28.5.2014, Punkt 2.1.8.

¹⁵⁶ Fuchs, Grundstücksveräußerungen im außerbetrieblichen Bereich ab 1. 4. 2012 im Überblick in AFS 2013, 84.

¹⁵⁷ Bodis/Hammerl vertreten hingegen die Meinung, dass zum Zeitpunkt der Veräußerung die Eigenheimeigenschaft wiederhergestellt werden muss (s Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 164), obwohl die Fünfjahresfrist eingehalten wurde, der Hauptwohnsitz aber bereits aufgegeben wurde. Dies erscheint allerdings keinesfalls vom Sinn und Zweck des zweiten Hauptwohnsitztatbestands gedeckt: es soll den Steuerpflichtigen ja gerade die Möglichkeit gegeben werden, den Hauptwohnsitz oder die Eigenheimqualität nicht bis zum Zeitpunkt der Veräußerung aufrechterhalten zu müssen.

¹⁵⁸ S oben 2.1, EStR 2000, Rz 6648.

¹⁵⁹ Steckenbauer/Urtz in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 93.

¹⁶⁰ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 166.

ongeschäfte nicht anwendbar, da es sich durch die Umwandlung nicht mehr um das idente Wirtschaftsgut handelte.

Aufgrund der bis zum 1. StabG 2012 vertretenen Einheitstheorie¹⁶¹ bei Grundstücken entstand durch die Herstellung eines Gebäudes auf bereits angeschafftem Grund und Boden allerdings kein neues Wirtschaftsgut. Somit fielen selbst hergestellte Gebäude im Zuge der Einheitstheorie doch unter den Tatbestand der Spekulationseinkünfte. Wurde daher auf eigenem, angeschafftem Grund und Boden ein Gebäude hergestellt, kam die Herstellerbefreiung idF vor dem 1. StabG 2012 zur Anwendung. Da sich der Gesetzgeber mit dem 1. StabG 2012 mit der Legaldefinition des Grundstücksbegriffs gem § 30 Abs 1 EStG von der einheitlichen hin zur getrennten Behandlung von Gebäude und Grund und Boden bewegt und somit von der Einheitstheorie abgewendet hat, erweitert sich der Anwendungsbereich der Herstellerbefreiung ua auch auf erstellte Gebäude auf fremden Grund. Erfasst von der Besteuerung nach § 30 EStG ist nun die Veräußerung jedweden Grundstücks (Gebäude und/oder Grund und Boden), unabhängig davon, ob es angeschafft oder hergestellt wurde.¹⁶²

In der Literatur wird die Herstellerbefreiung zuweilen heftig kritisiert.¹⁶³ Sinn und Zweck der Norm ist nach den Gesetzesmaterialien zum EStG 1988 die Vermeidung der Besteuerung der Arbeitskraft des Steuerpflichtigen.¹⁶⁴ Aufgrund der weit auslegenden höchstgerichtlichen „Bauherrenjudikatur“ und der Befreiung des gesamten (und nicht bloß den auf die Arbeitsleistung entfallenden) Wertzuwachses des hergestellten Gebäudes, geht die Herstellerbefreiung vielen Autoren¹⁶⁵ zu weit. Ein weiterer Kritikpunkt ist die Unanwendbarkeit der Befreiung auf den Umbau von angeschafften Gebäuden. Warum soll die Arbeitskraft bei Errichtung eines neuen Gebäudes befreit sein und die Arbeitskraft beim ebenso aufwendigen Umbau nicht?

Nach *Varro*¹⁶⁶ hat die Herstellerbefreiung keine Rechtfertigung mehr im System der neuen Immobilienertragsteuer: der praktische Anwendungsbereich sei stark eingeschränkt, denn zum einen wird der Errichter entweder das errichtete Gebäude selbst (und gegebenenfalls mit seiner Familie) bewohnen -in diesem Fall wäre ohnehin eine der beiden Hauptwohnsitzbefreiungen anwendbar- oder zum anderen das errichtete Gebäude nach der Herstellung vermieten, was befreiungsschädlich wäre. Die Herstellerbefreiung wäre somit nur noch relevant, wenn

¹⁶¹ Damit gemeint ist die einheitliche Behandlung (als einheitliches Wirtschaftsgut) von Grund und Boden und Gebäude in Literatur und Judikatur (vgl VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0079 zurückzuführen auf die Judikatur des RFH zu Teilwertabschreibungen, s *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 19).

¹⁶² *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 167.

¹⁶³ Vgl *Herzog* in SWK 11/2012, 570; *Krimbacher/Pülzl* in SWK 9/2008, 356ff, *Beiser* in SWK 12/2012, 832f; *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 169.

¹⁶⁴ S ErlRV EStG 1988, 621 BlgNr. 17. GP, 82.

¹⁶⁵ So zB *Herzog* in SWK 11/2012, 570; *Krimbacher/Pülzl* in SWK 9/2008, 359.

¹⁶⁶ *Varro* in taxlex 2/2015, 52 f.

bspw Eltern für ihre Kinder ein Gebäude auf einem Grundstück der Familie errichten oder wenn die Behaltefrist der Hauptwohnsitzbefreiung noch nicht abgelaufen ist. *Varro* sieht dies allerdings nicht mehr vom Sinn und Zweck der Norm, der Befreiung der eigenen Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen, gedeckt.

2.3.1 Umfang der Herstellerbefreiung neu¹⁶⁷

Gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 war Grund und Boden ausdrücklich nicht von der Herstellerbefreiung umfasst.¹⁶⁸ Dieser Zusatz fiel mit dem 1. StabG 2012 weg. Fraglich ist nun, ob aufgrund des Wegfallens der ausdrücklichen Bestimmung die Herstellerbefreiung nunmehr auch auf Grund und Boden anzuwenden ist. Dem Wortlaut folgend ist zu schließen, dass weiterhin lediglich das Gebäude befreit sein soll. Legt man den Wortlaut auch im Lichte des Sinn und Zwecks der Norm aus, nämlich der Befreiung der eigenen Arbeitskraft, die sich auf die Errichtung eines Gebäudes bezieht (Grund und Boden kann nicht „hergestellt“ werden), bestehen keine Zweifel, dass die Herstellerbefreiung ausschließlich das Gebäude umfasst. Somit sind auch grundstücksgleiche Rechte, wie bspw das Baurecht oder das Fischereirecht an fremden Gewässern, ebenso wenig wie der Grund und Boden, von der Herstellerbefreiung mitumfasst.¹⁶⁹ Dies geht ebenfalls aus dem Wortlaut der Norm hervor und erscheint logisch, da weder ein Baurecht noch ein Fischereirecht „selbst hergestellt“ werden kann.

Wird demnach Grund und Boden mitveräußert und ist keine Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar, ist der Anteil des Veräußerungserlöses, der auf den mitveräußerten Grund und Boden entfällt, zu versteuern.¹⁷⁰ Laut den EStR¹⁷¹ ist der Veräußerungserlös nach den gemeinen Werten aufzuteilen. Können die gemeinen Werte nicht oder nicht eindeutig festgesetzt werden, bestehen seitens der Finanzverwaltung „keine Bedenken“, den Grundanteil mit 20% anzusetzen. Mit Änderung des EStG durch das StRefG 2015/2016¹⁷² und der grundsätzlichen Annahme eines 60-40-Wertverhältnisses Gebäude zu Grund und Boden, stellt sich die Frage, ob das Gesetz¹⁷³ damit nicht die bisherige Verwaltungspraxis ab dem Veranlagungsjahr 2016

¹⁶⁷ Ausführlich hierzu: *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 93 f.

¹⁶⁸ Wortlaut des § 30 Abs 2 EStG nach alter Rechtslage: „... Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.“

¹⁶⁹ EStR 2000, Rz 6645.

¹⁷⁰ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 170.

¹⁷¹ EStR 2000, Rz 6645.

¹⁷² Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015.

¹⁷³ Konkret § 16 Abs 1 Z 8 lit d iVm § 124b Z 284 EStG idF StRefG 2015/2016 bzw bei anderen pauschalen Aufteilungsverhältnissen die Grundanteilverordnung 2016 des Bundesministers für Finanzen, BGBl II 2016/99.

ablöst. Gem § 124b Z 284 EStG sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens, sofern kein Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses geführt wurde und eine pauschale Aufteilung (80-20) vorgenommen wurde, entsprechend der 60-40-Regel ab 01.01.2016 anzupassen. Fraglich ist nun, ob sich diese Aufteilung der *Anschaffungskosten* auch auf selbst hergestellte Gebäude bezieht. *Herzog* vermutet, dass das neue gesetzliche Aufteilungsverhältnis die alte Rechtsauffassung des BMF auch bei Anwendung der Herstellerbefreiung „*overrult*“. ¹⁷⁴ Sohin würde auch der Grundanteil am Veräußerungserlös mit Annahme eines pauschalen Wertverhältnisses bei Veräußerungen ab dem 1.1.2016 40% betragen. ¹⁷⁵ Die Herstellerbefreiung wäre also ab diesem Zeitpunkt bei pauschaler Wertermittlung nur mehr auf 60% des Veräußerungserlöses anwendbar. ¹⁷⁶

Bei der Herstellerbefreiung handelt es sich -wie bei allen anderen Befreiungen des § 30 Abs 2 EStG- nicht um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Liegen sämtliche Voraussetzungen vor, ist die Veräußerung eines selbst hergestellten Gebäudes steuerfrei und dies auch dann, wenn die Veräußerung zu negativen Einkünften iSd § 30 EStG führt. Eine steuerlicher Verlustausgleich ist in der Folge nicht möglich. ¹⁷⁷ Kritisch zu dieser Ansicht äußert sich *Knöll* ¹⁷⁸ mit zwei, mE teilweise schlagkräftigen Argumenten: erstens ist Sinn und Zweck des § 30 Abs 2 Z 2 EStG die Begünstigung des Steuerpflichtigen. Eine Nichtberücksichtigung von Verlusten würde daher den Gesetzeszweck untergraben, zumal der Steuerpflichtige bei negativen Einkünften danach streben müsste, die Voraussetzungen der Herstellerbefreiung gerade nicht zu erfüllen, weil dies für ihn vorteilhafter wäre. ¹⁷⁹ Zweitens führt *Knöll* gesetzessystematische Bedenken ins Treffen: der Gesetzgeber hat die Verlustausgleichsbeschränkung betreffend private Grundstücksveräußerungen ausschließlich in § 30 Abs 7 EStG geregelt, weswegen es nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche, versteckt in anderen Bestimmungen Verlustausgleichsbeschränkungen zu normieren.

¹⁷⁴ *Herzog*, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016 in SWK 23-24/2016, 1042.

¹⁷⁵ Sofern nicht die Grundanteilsverordnung 2016 anwendbar ist.

¹⁷⁶ Auch *Mayr* sieht das neue Aufteilungsverhältnis auf die Veräußerung von Grundstücken anwendbar, da die BMF Info zum StRefG 2015/2016 auch hier die Grundanteilsverordnung 2016 anwendbar sieht (*Mayr*, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden in RdW 6/2016, 422). Es ist nun abzuwarten, welche Ansicht das BMF in Zukunft in den EStR vertreten wird.

¹⁷⁷ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 172.

¹⁷⁸ *Knöll*, Sind die Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs 2 EStG auch bei negativen Einkünften zwingend anzuwenden? SWK 22/2015, 1003.

¹⁷⁹ Vgl *Lenneis*, Umsatz- und einkommensteuerliche Konsequenzen der Veräußerung von Liegenschaften im außerbetrieblichen Bereich in FJ 1990,141, Punkt II.4.bb.

2.3.2 Die Bauherreneigenschaft

Um unter die Herstellerbefreiung zu fallen, muss das Gebäude „selbst hergestellt“ worden sein. Nach den Gesetzesmaterialien liegt ein selbst hergestelltes Gebäude dann vor, „*wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko trägt; er also selbst oder auch durch einen Bauunternehmer das Gebäude errichtet.*“¹⁸⁰ Der Begriff „selbst hergestellt“ ist nach der Finanzverwaltung mit dem Herstellungsbegriff außerhalb des § 28 Abs 2 und 3 EStG gleichzusetzen.¹⁸¹ Das bedeutet, dass für die Beurteilung, ob Bauherreneigenschaft vorliegt, auf die Bauherreneigenschaft nach allgemeinen Grundsätzen und nicht den speziellen Bauherrenbegriff bei Vermietung und Verpachtung abzustellen ist.¹⁸²

Essentiell für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft ist daher, dass der Steuerpflichtige bei der Errichtung das finanzielle Baurisiko trägt. Bei der Frage, was als „Baurisiko“ zu verstehen ist, hilft die Judikatur des VwGH zum GrEStG¹⁸³ weiter: erwirbt der Steuerpflichtige eine Liegenschaft und will er darauf ein Gebäude errichten (lassen), trägt er dann das finanzielle Baurisiko, wenn er alle Kostensteigerungen übernehmen muss und berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.¹⁸⁴ Das finanzielle Baurisiko ist vom allgemeinen (uneingeschränkten) Baurisiko zu unterscheiden: das allgemeine Baurisiko trägt der Steuerpflichtige, dann, wenn er als Bauherr Verträge mit Bauunternehmen im eigenen Namen abschließt und dadurch Mängel, Garantieansprüche und Verzögerungen selbst geltend machen kann.¹⁸⁵

Wendet man diese Grundsätze nun unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien auf die Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG an, ergibt sich, dass der Steuerpflichtige dann als Bauherr iSd zitierten Norm anzusehen ist, wenn er lediglich das finanzielle Baurisiko trägt. Nach den EStR muss zusätzlich ein „ins Gewicht fallendes“ finanzielles Baurisiko vorliegen.¹⁸⁶ Wann das finanzielle Baurisiko ins Gewicht fällt, wird allerdings offengelassen. Es

¹⁸⁰ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

¹⁸¹ EStR 2000, Rz 6649.

¹⁸² S Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 172; zum speziellen Bauherrenbegriff des § 28 Abs 2 und 3 EStG s EStR 2000, Rz 6492 ff und die Verordnung des BMF vom 18.5.1990 betreffend Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendung bei Gebäuden (Bauherrenverordnung), BGBl 321/1990.

¹⁸³ Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl 309/1987.

¹⁸⁴ Vgl Steckenbauer/Urtz in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 95 mit dem Hinweis auf die Rsp des VwGH zum GrEStG (s ua VwGH vom 05.08.1993, 93/14/0044), die auch für den Bereich der Herstellerbefreiung relevant ist (allgemeiner Bauherrenbegriff).

¹⁸⁵ VwGH vom 24.5.1971, 1251/69, Steckenbauer/Urtz in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 95.

¹⁸⁶ EStR 2000, Rz 6649.

wird einzig auf die Judikatur des VwGH¹⁸⁷ verwiesen, die ein zum Fixpreis erstelltes Gebäude nicht als selbst hergestellt ansieht. Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmern sind hingegen unschädlich, wobei hier wohl auf das Überwiegen der Fixpreise abzustellen sein wird. Erbringen beauftragte Unternehmer also überwiegend (mehr als 50%) Leistungen zu Fixpreisen, wird davon auszugehen sein, dass das finanzielle Baurisiko des Bauherrn nicht „ins Gewicht fällt“. Auch die Meinung des BMF zu Fertigteilhäusern geht in diese Richtung:¹⁸⁸ wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder einer Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen, dann ist das Fertigteilhaus als vom Steuerpflichtigen selbst errichtet anzusehen (sofern er für die sonstigen Leistungen (Keller, Bodenplatte, usw) die Bauherreneigenschaft erfüllt, sprich das finanzielle Baurisiko trägt).

Wie aus den Erläuterungen zum EStG¹⁸⁹, als auch zum 1. StabG 2012¹⁹⁰ hervorgeht, ist die Bauherreneigenschaft auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige das veräußerte Gebäude nicht nur *selbst* errichtet hat (dh das allgemeine Baurisiko trägt und daher aus den Verträgen mit den Baufirmen selbst berechtigt und verpflichtet ist), sondern das Gebäude durch einen (oder mehrere) Bauunternehmer errichten lässt. Gemeint dürfte hier, *Steckenbauer/Urtz*¹⁹¹ folgend, die Beauftragung eines Generalunternehmers sein. Ein solcher schließt dann Verträge in eigenem Namen mit den Baufirmen ab. Auch hier trägt der Veräußerer das finanzielle Baurisiko, solange die Vereinbarung zwischen Veräußerer und Generalunternehmer nicht zu Fixpreisen erfolgt. Das *allgemeine* Baurisiko hingegen liegt nicht mehr (alleine) beim Veräußerer. Den Autoren zufolge müsse es allerdings dem Veräußerer als Bauherren stets obliegen, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten. Er müsse daher „*Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes ausüben.*“¹⁹² Eine solche Auslegung erscheint allerdings in Hinblick auf die Gesetzesmaterialien als zu eng: in den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 wird ausdrücklich nur das finanzielle Baurisiko des Bauherrn angesprochen. Es kommt daher mE nicht darauf an, ob der Veräußerer maßgeblichen Einfluss auf Planung und Gestaltung des Gebäudes haben muss. Das Tragen des finanziellen Baurisikos alleine reicht aus um die Bauherreneigenschaft zu erlangen. Ob der Steuerpflichtige selbst an der Planung und Gestaltung

¹⁸⁷ Richtigerweise erkennt der VwGH in seinem E vom 20.9.2001, 98/15/0071 (und auch in seiner Judikatur zum GrEStG), dass bei Fixpreisen keinerlei finanzielles Baurisiko zu tragen ist, denn das Preisrisiko liegt zur Gänze beim leistenden Unternehmer.

¹⁸⁸ EStR 2000, Rz 6650.

¹⁸⁹ ErlRV EStG 1988, 621 BlgNr. 17. GP, 82.

¹⁹⁰ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

¹⁹¹ S *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 97.

¹⁹² *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 97.

beteiligt ist oder dies zur Gänze bspw einem Architektur- oder Gebäudeplanungsbüro überlässt, spielt für die Bauherreneigenschaft iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG mE keine Rolle.

Wird ein Gebäude von einem Ehepaar bzw von in einer eingetragenen Partnerschaft/Lebensgemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen im Miteigentum errichtet (gemeinsame Errichtung), dann gilt das Gebäude als durch beide Partner hergestellt.¹⁹³ Bei Veräußerung gelten daher beide Partner, unabhängig von der Finanzierung und einer übernommenen Haftung, als Bauherren des Gebäudes, die Herstellerbefreiung ist bei beiden anwendbar.¹⁹⁴

2.3.3 Erstmalige Errichtung

Lt der Rsp des VwGH¹⁹⁵ zu Spekulationsgeschäften nach § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 erfasst die Herstellerbefreiung grundsätzlich nur die erstmalige Errichtung eines Gebäudes. Die Baumaßnahmen müssen nach der Verkehrsauffassung als „Hausbau“ angesehen werden. Handelt es sich daher bloß um eine, nach der Verkehrsauffassung anzusehende „Hausrenovierung“ oder „Haussanierung“, liegt keine Herstellung iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG vor. Die Verwaltungspraxis vertritt in den EStR dieselbe Ansicht.¹⁹⁶ Der Gesetzgeber knüpft in den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 wohl an die vorhergehende Judikatur und Verwaltungspraxis an, indem er selbst hergestellte Gebäude „*wie bisher*“ von der Besteuerung befreit sehen will.¹⁹⁷ Es ist also davon auszugehen, dass die bisherige Behandlung weiterzuführen ist.

Wann nach Meinung des BMF eine „erstmalige Errichtung“ vorliegt, wird in den EStR¹⁹⁸ genauer ausgeführt. Bspw liegt auch dann eine erstmalige Errichtung vor, wenn ein bestehendes Gebäude abgerissen und an dessen Stelle ein neues errichtet wird. Nicht als erstmalig errichtet anzusehen ist hingegen der Zubau an ein Gebäude, auch wenn dieser den zu Wohnzwecken nutzbaren Teil des Gebäudes erheblich erhöht.¹⁹⁹ Gleiches gilt für einen Dachboden-

¹⁹³ Diese Meinung wurde mit dem Wartungserlass 2015 in die EStR 2000, Rz 6650a aufgenommen. Zuvor vertrat das BMF die Ansicht, dass das Bauherrenrisiko nur bei jenem Ehepartner gegeben ist, der die Kosten der Errichtung trägt (s BMF Grundstücksinfo 2014). Kritisch zur alten Ansicht des BMF: *Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic, Die Immobilienertragsteuer*², Rz I/448.

¹⁹⁴ *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2015 - wichtigste Änderungen im Überblick (Teil 1), RdW 8/2015, 515.

¹⁹⁵ Hier ist wiederum das E vom 20.9.2001, 98/15/0071 sehr aufschlussreich; s auch VwGH vom 25.2.2003; 2000/14/0017.

¹⁹⁶ EStR 2000, Rz 6650.

¹⁹⁷ S ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

¹⁹⁸ S EStR 2000, Rz 6650.

¹⁹⁹ Kein „Hausbau“, s VwGH vom 2.6.2004, 99/13/0133, *Kanduth-Kristen*, Jakom EStG⁹, § 30 Rz 38.

ausbau²⁰⁰ oder auch erhebliche Umbaumaßnahmen, wie etwa das Versetzen von Wänden, das Zusammenlegen von Wohnungen oder die Erneuerung der Decken.²⁰¹ Die Herstellungskosten für diese Zubauten bzw Umbauten können jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt werden.

Inkonsequent ist daher, obigen Ausführungen folgend, die Ansicht der Finanzverwaltung bezüglich des Rohbaus.²⁰² Wird ein noch nicht benutzbarer Rohbau angeschafft und daraufhin vom Veräußerer fertiggestellt und liegen die Fertigstellungskosten über den Anschaffungskosten, liegt insgesamt (auch im Hinblick auf die Anschaffung) ein selbst hergestelltes Gebäude vor. Obwohl demnach, im Umkehrschluss, bereits ein Gebäude nach Ansicht des BMF vorliegt, kann ein fertiggestellter Rohbau trotzdem „selbst hergestellt“ werden, obwohl es sich streng genommen nicht um eine erstmalige Errichtung handelt. *Bodis/Hammerl* sehen diese weite Auslegung weder vom Gesetz noch von der VwGH-Judikatur gedeckt.²⁰³ Dem kann entgegengehalten werden, dass bei einem Überwiegen der Fertigstellungskosten über die Anschaffungskosten auch die Errichtungskomponente gegenüber der Anschaffungskomponente überwiegt.²⁰⁴ Legt man daher den Begriff „erstmalige Errichtung“ etwas weiter aus, lässt sich auch die Fertigstellung eines zum Anschaffungszeitpunkt unbenutzbaren Rohbaus durchaus unter diesen Begriff subsumieren. ME ist daher die Ansicht der Finanzverwaltung in diesem Punkt korrekt. Ist das Gebäude zum Anschaffungszeitpunkt hingegen bereits benutzbar, liegt kein Rohbau vor; die Herstellerbefreiung ist auch dann nicht anzuwenden, wenn die Errichtungskosten die Anschaffungskosten übersteigen.²⁰⁵

2.3.4 Keine Einkünfte innerhalb der letzten zehn Jahre

Lt dem Gesetzeswortlaut des § 30 Abs 2 Z 2 EStG darf das Gebäude „*innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.*“ Auf welchen Zeitpunkt Bezug genommen wird, lässt das Gesetz allerdings offen. Würde man also eine reine Wortlautauslegung betreiben, wäre zu vermuten, dass auf den Beurteilungszeitpunkt abgestellt wird, was

²⁰⁰ VwGH vom 25.4.2012, 2008/13/0128.

²⁰¹ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 173.

²⁰² S EStR 2000, Rz 6650.

²⁰³ Lt *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 174 muss es sich stets um eine „erstmalige Errichtung“ eines Gebäudes handeln.

²⁰⁴ Vgl *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 100.

²⁰⁵ So *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 176. Auch *Steckenbauer/Urtz* sehen diese Ungleichbehandlung in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 101, als gerechtfertigt an.

mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden wäre.²⁰⁶ Es kann daher nur dem Sinn und Zweck der Norm entsprechen, wenn der für die Berechnung der Zehnjahresfrist maßgebliche Zeitpunkt der Zeitpunkt der Veräußerung ist.²⁰⁷ Die vom § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF eingeführte Zehnjahresfrist ist dementsprechend gleich zu verstehen wie jene beim zweiten Hauptwohnsitztatbestand gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG.²⁰⁸ Es ist also vom Zeitpunkt der Veräußerung (s oben 2.2.1) zehn Jahre zurückzurechnen. Innerhalb dieser zehn Jahre darf das selbst hergestellte Gebäude nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Geht man davon aus, dass die Befreiungen für Grundstücke im Betriebsvermögen abschließend in § 4 Abs 3a Z 1 EStG geregelt sind, ist die Herstellerbefreiung auf Gebäude im Betriebsvermögen nicht anwendbar.²⁰⁹ Somit werden idR private Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Tatbestand der Herstellerbefreiung erfasst sein.²¹⁰ Aber auch wenn die betriebliche Nutzung unter 20% der Gesamtnutzfläche liegt, ist die Befreiung, zumindest auf diesen Teil des Gebäudes, nicht anzuwenden. Erfolgt die Erzielung von Einkünften außerhalb des Zehnjahreszeitraums, ist dies für die Anwendung der Herstellerbefreiung unschädlich.

Beispiel

A erwirbt am 01.01.X0 eine unbebaute Liegenschaft und beginnt damit darauf ein Gebäude zu errichten (Bauherreneigenschaft gegeben). Am 01.01.X2 wird das Gebäude fertiggestellt und an B vermietet. Das Mietverhältnis endet am 01.01.X4. Daraufhin lässt A seinen besten Freund C unentgeltlich bis zum 01.01.X10 in dem Gebäude wohnen. A selbst hat seinen Hauptwohnsitz an einem anderen Ort. Am 01.01.X15 schließt A mit C einen Kaufvertrag über den Verkauf der gesamten Liegenschaft ab. Ist die Herstellerbefreiung anwendbar?

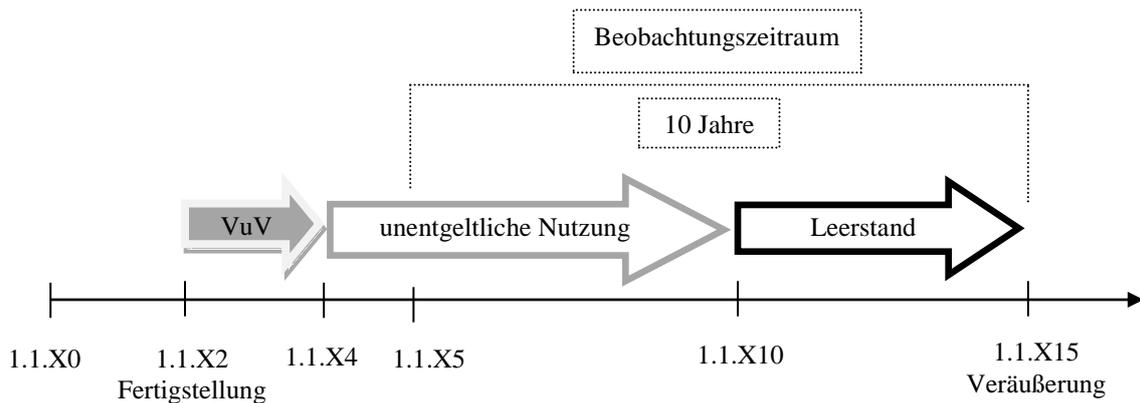
²⁰⁶ Schon das Feststellen eines objektiven Beurteilungszeitpunktes wäre schwierig: ist nun der Zeitpunkt der Selbstberechnung durch den Parteienvertreter, der Zeitpunkt der Erklärung beim BMF oder einfach der Beurteilungszeitpunkt des jeweiligen Rechtsanwenders maßgeblich? Die EStR 2000 und die Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 schweigen über den maßgeblichen Zeitpunkt.

²⁰⁷ Dies geht mE bereits schlüssig aus dem Wortlaut des § 30 Abs 2 Z 2 EStG hervor, denn befreit sind schließlich Einkünfte aus der „Veräußerung“ von Gebäuden, womit sich die Herstellerbefreiung auch auf den Veräußerungszeitpunkt beziehen muss.

²⁰⁸ *Steckenbauer/Urtz* wenden in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 104 einen Analogieschluss an: wenn die Zehnjahresfrist beim zweiten Hauptwohnsitztatbestand schon ab dem Veräußerungszeitpunkt berechnet wird, dann kann für die Herstellerbefreiung nichts Anderes gelten.

²⁰⁹ Es sei denn die betriebliche Nutzung des Gebäudes liegt unter 20% der Gesamtnutzfläche; dann liegt nach Ansicht des BMF kein Betriebsvermögen vor. S *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 180.

²¹⁰ S EStR 2000, Rz 6647.



Obwohl seit dem Zeitpunkt der Fertigstellung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit dem Objekt erzielt wurden, bleibt die Herstellerbefreiung anwendbar: es ist auf einen Zeitraum von zehn Jahren vor der Veräußerung abzustellen. Innerhalb dieses Zeitfensters darf das Gebäude nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt werden. Erfolgt die Nutzungsüberlassung an C unentgeltlich -erzielt A mit dem Gebäude also keine Einkünfte- ist die Nutzungsüberlassung daher für die Anwendung der Befreiung unschädlich.²¹¹

In zeitlicher Hinsicht genügt schon eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung um die Anwendung der Herstellerbefreiung zu versagen.²¹² Wird daher etwa das gesamte Gebäude, wenn auch nur für einen Tag oder eine Stunde (eine Geringfügigkeitsgrenze ist nicht vorgesehen), innerhalb der Zehnjahresfrist vermietet, dann ist auch die Herstellerbefreiung zur Gänze unanwendbar. Will man nach einer Vermietung des Gebäudes unter die Herstellerbefreiung fallen, muss man also ab dem Zeitpunkt, an dem das Mietverhältnis beendet wurde, zehn Jahre mit der Veräußerung zuwarten.²¹³

In räumlicher Hinsicht hingegen ist zu differenzieren: wird das gesamte Gebäude vermietet, ist die Herstellerbefreiung gänzlich zu versagen. Wird nur ein Teil/Raum des Gebäudes vermietet/für betriebliche Zwecke genutzt, dann ist die Befreiung auf das restliche Gebäude anwendbar, solange mit dem restlichen Teil innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung keine Einkünfte erzielt worden sind.²¹⁴ *Steckenbauer/Urtz*²¹⁵ sehen diese Ungleichbehandlung von zeitlicher und räumlicher Komponente als verfassungsrechtlich kritisch an. Ihrer Meinung

²¹¹ Vgl. *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 105.

²¹² Vgl. EStR 2000, Rz 6647; *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 105.

²¹³ S. *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 105.

²¹⁴ S. ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 B1gNr 24. GP, 8.

²¹⁵ S. *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 105.

nach wäre der Zeitraum, in welchem Einkünfte erzielt werden, auf den Zeitraum von zehn Jahren, wie bei Vermietung einzelner Räume, zu aliquotieren.²¹⁶

Gem EStR²¹⁷ hat der Veräußerer im Rahmen der Selbstberechnung den Nachweis zu erbringen, dass innerhalb der Zehnjahresfrist keine Erzielung von Einkünften vorlag (§ 30c Abs 4 EStG). Dieser „Negativbeweis“ kann bspw durch eine Bestätigung des Steuerberaters gegenüber dem Parteienvertreter, der die Selbstberechnung vornimmt, erfolgen.²¹⁸

2.4 Die Enteignungsbefreiung

§ 30 Abs 2 Z 3 EStG befreit jene Veräußerungsvorgänge von der Immobilienertragsbesteuerung, bei denen Grundstücke infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs veräußert werden.²¹⁹ Der Gesetzeswortlaut bestand in gleicher Form schon vor dem 1. StabG 2012 und blieb dadurch unverändert.²²⁰ § 30 Abs 2 Z 3 EStG enthält somit zwei Tatbestandsvarianten, die alternativ vorliegen können: zum einen ist die Veräußerung **infolge** eines behördlichen Eingriffs befreit, zum anderen die Veräußerung **zur Vermeidung** eines drohenden behördlichen Eingriffs. Beiden Varianten gemein ist also, dass ein „behördlicher Eingriff“ vorliegen muss, um eine steuerfreie Veräußerung zu bewirken.

*Herzog*²²¹ zufolge ist auch die Enteignungsbefreiung nicht frei von missbräuchlicher Verwendung: auch in Fällen des § 30 Abs 2 Z 3 EStG wird Leistungsfähigkeit durch Markteinkommen geschaffen. Belohnt werden mit der Befreiungsbestimmung jene, die ein erstes Entschädigungsangebot ablehnen und es auf die Androhung der Enteignung ankommen lassen, in der Hoffnung auf eine Nachbesserung der Entschädigungshöhe. Somit profitiert derjenige am meisten von der Ausnahme der Besteuerung, der sich im Enteignungsverfahren am gewieftesten anstellt. Auch das öffentliche Interesse lässt *Herzog* als sachliche Rechtfertigung für den

²¹⁶ So wäre bspw bei einer einjährigen Vermietung des gesamten Gebäudes während der Zehnjahresfrist ein Zehntel des auf den Gebäudeteil entfallenden Veräußerungserlös zu versteuern.

²¹⁷ EStR 2000, Rz 6712.

²¹⁸ *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 105.

²¹⁹ S *Urnik/Ketter/Rohn/Steinhauser* in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴, 637.

²²⁰ Auch der Gesetzgeber will die Befreiung unverändert anwenden, ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

²²¹ *Herzog* in *SWK* 11/2012, 570.

Befreiungstatbestand nicht zu: da das EStG dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt (Leistungsfähigkeitsprinzip)²²², ist das öffentliche Interesse kein Kriterium für Steuerbefreiungen; ansonsten wären eine Reihe von Tätigkeiten, für die ein öffentliches Interesse besteht, nicht besteuernswürdig.

Erfolgt die Veräußerung eines Grundstücks infolge eines behördlichen Eingriffs oder droht ein solcher unmittelbar, dann ist sowohl Grund und Boden als auch ein allfälliges Gebäude von der Befreiung mitumfasst. Eine flächenmäßige Begrenzung wie bei den Hauptwohnsitzbefreiungen (1000m²-Grenze) sehen die EStR bei der Enteignungsbefreiung nicht vor. Auch wenn lediglich ein Gebäude auf fremden Grund oder ein grundstücksgleiches Recht veräußert wird, ist die Befreiung anwendbar.²²³

2.4.1 Behördlicher Eingriff

In den Richtlinien zur Verteilung von stillen Reserven auf fünf Jahre gem § 37 Abs 3 EStG äußert das BMF folgende Rechtsansicht zum Begriff „behördlicher Eingriff“: *„Unter einem behördlichen Eingriff ist nicht jede behördliche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, sondern nur eine solche, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten in einer Weise beeinträchtigt, dass - ohne Übertragung des Eigentums – das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt wird.“*²²⁴ Ein behördlicher Eingriff iSd des EStG kommt daher nur bei Enteignungen gegen Entschädigung oder Beschränkungen von Eigentumsrechten mit enteignungsähnlicher Wirkung in Betracht, es muss sich also um einen hoheitlichen Akt handeln.²²⁵ Dabei muss der Eingriff zu Gunsten der öffentlichen Hand geschehen.²²⁶

Ein „Eingriff“ liegt nur dann vor, wenn dieser von außen kommt und ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen erfolgt.²²⁷ Nach der Rsp des VwGH liegt ein behördlicher Eingriff allerdings auch dann vor, wenn er in Folge eines vom Steuerpflichtigen beantragten Bauverfahrens erfolgt, obwohl der Antrag grundsätzlich freiwillig durch den Steuerpflichtigen

²²² Vgl Doralt in Doralt/Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band I¹, 19; Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip - Irrweg oder Richtschnur? In ÖStZ 22/2000, 653 ff.

²²³ Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 192.

²²⁴ EStR 2000, Rz 7371.

²²⁵ VwGH vom 23.3.2010, 2005/13/0017; VwGH vom 9.9.1998, 95/14/0017.

²²⁶ S VwGH vom 25.10.1995, 94/15/0009.

²²⁷ Steckenbauer in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 108: die Autorin beschreibt dies als „höhere Gewalt“. Dies erscheint allerdings ein wenig hochgegriffen, zumal behördliche Eingriffe oft absehbar sind und häufig auf Antrag erfolgen.

gestellt wurde.²²⁸ Wird das Grundstück hingegen aufgrund eines Vertragsverhältnisses zwangsversteigert, liegt kein behördlicher Eingriff, sondern eine Veräußerung, die nicht ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen erfolgt, vor.²²⁹ Ebenso stellt eine Verhaftung des Steuerpflichtigen keinen behördlichen Eingriff dar.²³⁰ Auch wenn die Veräußerung aufgrund der Verhaftung stattfindet, hat der Eingriff keine enteignende oder enteignungsähnliche Wirkung. Ob die Veräußerung während eines bereits eingeleiteten Enteignungsverfahrens oder vorher stattfindet, ist unerheblich. Voraussetzung ist allerdings, dass das öffentliche Interesse eindeutig „dokumentierbar“ ist.²³¹

2.4.2 Nachweisbar unmittelbar drohender Eingriff

Befreit ist die Veräußerung von Grundstücken dann, wenn sie *infolge* eines behördlichen Eingriffs erfolgt (erste Tatbestandsvariante), oder aber auch, wenn sie *zur Vermeidung* eines nachweisbar unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs erfolgt (zweite Tatbestandsvariante). Unmittelbar drohend ist ein behördlicher Eingriff also nur, wenn er nachweislich vom möglichen Enteignungswerber für den Fall der Ablehnung des Anbots im Rahmen der Kaufverhandlungen angedroht worden ist.²³² Rechtliche Schritte müssen dafür noch keine gesetzt worden sein, die Androhung eines behördlichen Eingriffs ist ausreichend. Zusätzlich muss der drohende behördliche Eingriff nachweisbar sein, dh der Veräußerer muss durch Belege, wie zB schriftliche Unterlagen oder Verhandlungsprotokolle, beweisen, dass ein behördlicher Eingriff unmittelbar drohte und die Veräußerung aufgrund dessen erfolgte.²³³ Wird hingegen bei einem Neubau auf eine spätere Straßenverbreiterung Bedacht genommen, erfolgt die vereinbarte Grundabtretung nicht zur Vermeidung der Enteignung.²³⁴

Die Veräußerung aufgrund eines drohenden behördlichen Eingriffs muss stets an den Enteignungswerber erfolgen.²³⁵ Der VwGH begründet dies damit, dass die Norm lediglich jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung vom Tatbestand des Spekulationsgeschäfts ausnehmen

²²⁸ VwGH vom 28.11.2007, 2007/14/0009 zur Abtretung eines Teils der Grundfläche an die Gemeinde zur Schaffung eines Gehsteigs. S auch EStR 2000, Rz 6651.

²²⁹ Doralt in Doralt et al, EStG¹⁸, § 12 EStG, Rz 39.

²³⁰ S VwGH vom 15.7.1998, 95/13/0005 zur Ausschlussklage der übrigen Miteigentümer.

²³¹ Als solche dokumentierbaren Handlung kommen bspw Gemeinderatsbeschlüsse in Betracht; *Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer², Rz I/453; EStR 2000, Rz 6651.

²³² EStR 2000, Rz 6651.

²³³ Vgl *Steckenbauer* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 108.

²³⁴ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 189 unter Berufung auf ein E des VwGH vom 29.5.1968, 65/68.

²³⁵ S VwGH vom 25.2.2003, 99/14/0316 in seiner Rsp zu Spekulationsgeschäften gem § 30 Abs 2 Z 3 EStG aF; EStR 2000, Rz 6651.

will, die das gleiche wirtschaftliche Ergebnis herbeiführt wie eine Enteignung. Es muss also jener Rechtszustand vorliegen, der vorliegen würde, wenn der behördliche Eingriff tatsächlich stattgefunden hätte.²³⁶ Da bei einer Enteignung stets der Enteignungswerber begünstigt wird, scheint die Ansicht des VwGH systemkonsistent. Des Weiteren erkennt der VwGH zurecht, dass die Veräußerung eines beliebigen, vom von Enteignung bedrohten verschiedenen Grundstücks, um die Veränderung des von Enteignung bedrohten Grundstücks zu finanzieren, nicht von der Befreiung umfasst ist.²³⁷

2.5 Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 4 EStG

Der letzte Befreiungstatbestand des § 30 Abs 2 EStG befreit Einkünfte „aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.“ (§ 30 Abs 2 Z 4 EStG)

Somit enthält auch diese Bestimmung zwei Tatbestandsvarianten. Die erste Variante befreit die Einkünfte aus dem Tausch von Liegenschaften bzw Liegenschaftsteilen im Zuge eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes, während die zweite Variante Tauschvorgänge von Grundstücken befreit, welche im Rahmen einer behördlichen Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland stattfinden. Gemein ist beiden Tatbeständen, dass es sich um einen Grundstückstausch handeln muss. Da auch der Tausch einen Veräußerungsvorgang (und ebenso einen Anschaffungsvorgang) eines Grundstückes darstellt, wären die Einkünfte bei solchen Tauschverfahren steuerpflichtig. Da der Gesetzeswortlaut ausdrücklich von Tausch spricht, ist anzunehmen, dass ein Verkauf nicht unter § 30 Abs 2 Z 4 EStG fällt. Wird hingegen eine Ausgleichzahlung an den Veräußerer geleistet, ist diese nach Ansicht der Finanzverwaltung von der Befreiung mitumfasst, solange sie nicht 50% des Werts des/-r hingegebenen Grundstücks/-e übersteigt.²³⁸

²³⁶ Vgl *Steckenbauer* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 109.

²³⁷ S dazu das oben erwähnte E vom 25.2.2003.

²³⁸ EStR 2000, Rz 6652; kritisch dazu *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 200.

Befreit sind Tauschvorgänge von „Grundstücken“. Dies lässt darauf schließen, dass sowohl Grund und Boden als auch Gebäude(-teile) von der Steuerbefreiung mitumfasst sind. Der Natur von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes und Verfahren zur besseren Gestaltung von Bauland entspricht es allerdings, dass es sich zumeist nur um Grund und Boden handelt, der aufgrund behördlicher Maßnahmen oder im sonstigen öffentlichen Interesse den Eigentümer wechselt.²³⁹

Die im hingegebenen Grundstück enthaltenen stillen Reserven sollen jedoch nicht endgültig steuerfrei gestellt werden. § 30 Abs 2 Z 4 Satz 2 EStG besagt, dass das im Gegenzug erworbene Grundstück hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstücks tritt. Somit werden nicht bloß die stillen Reserven auf das erworbene Grundstück übertragen, sondern auch Begünstigungen wie die Altvermögenseigenschaft oder der Umstand einer Umwidmung nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG.²⁴⁰

2.5.1 Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren

Um eine leistungsfähige und umweltverträgliche Landwirtschaft zu schaffen und zu erhalten, können die Grundverhältnisse neu eingeteilt und gestaltet werden. Wird dabei landwirtschaftlicher Streubesitz zu besser bewirtschaftbarem Grundbesitz „umgewandelt“, spricht man von einem *Zusammenlegungsverfahren*. Betrifft die Neugestaltung ein kleineres Gebiet oder nur wenige landwirtschaftliche Betriebe, wird von einer *Flurbereinigung* gesprochen.²⁴¹ Bei der Durchführung muss es sich um ein behördliches Verfahren handeln. Eine Zusammenlegung/Flurbereinigung außerhalb des behördlichen Verfahrens erfüllt den Tatbestand des § 30 Abs 2 Z 4 EStG nicht, auch wenn ein behördliches Verfahren rechtlich möglich wäre.²⁴² Es kommt daher nur darauf an, ob ein Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren iSd des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes durchgeführt wurde. Deswegen hat die Abgabenbehörde nur zu prüfen, ob ein solches Verfahren durchgeführt wurde. Die Voraussetzungen für die Durchführung hat die Abgabenbehörde nicht zu prüfen.²⁴³ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sehen die EStR vor:²⁴⁴ bei „privaten“ Flurbereinigungstauschverträgen, bei denen die Notwendigkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig

²³⁹ § 30 Abs 2 Z 4 EStG.

²⁴⁰ Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 208.

²⁴¹ Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 197.

²⁴² Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG¹⁸, § 30 Rz 197.

²⁴³ S Klaushofer in Urtz, Die neue Immobiliensteuer², 112.

²⁴⁴ EStR 2000, Rz 6652.

festgestellt wurde und bei solchen Tauschvorgängen, die von der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurden, ist die Steuerbefreiung anwendbar.

2.5.2 Bessere Gestaltung von Bauland

Die zweite Tatbestandsvariante des § 30 Abs 2 Z 4 EStG befreit Tauschvorgänge „*im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften*“. Unter Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland werden jene Verfahren verstanden, welche nach den landesgesetzlichen Vorschriften zu einer besseren Bebaubarkeit eines Grundstückes führen, da dieses zuvor aufgrund der unzweckmäßigen Beschaffenheit nur schwer oder überhaupt nicht zu bebauen war.²⁴⁵ Dabei werden die Grenz- und Besitzverhältnisse des/-r zu bebauenden Grundstücks/-e derart verändert, dass aus mehreren nicht bebaubaren Grundstücken ein oder mehrere geeignete Bauplätze gewonnen werden.²⁴⁶

Grundsätzlich muss es sich um ein landesgesetzliches Verfahren zur Baulandumlegung handeln. Da aber nicht in allen Bundesländern entsprechende Vorschriften existieren, wurde mit dem AbgÄG 2012²⁴⁷ das Wort „insbesondere“ in den Wortlaut des § 30 Abs 2 Z 4 EStG aufgenommen. Lt den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2012 besteht in Bundesländern ohne entsprechende Normen und auch in der privatwirtschaftlichen Praxis die Notwendigkeit, durch diverse Tausch- und Ringtauschvereinbarungen geeignete Bauplätze zu schaffen. Deswegen soll die Befreiung mit der Novellierung auch auf vergleichbare Vorgänge ausgedehnt werden.²⁴⁸ Es muss allerdings das öffentliche Interesse bzw die behördliche Maßnahme anderweitig dokumentierbar sein.²⁴⁹ Somit ist der Gesetzeswortlaut hier sehr weit auszulegen. *Beiser*²⁵⁰ sieht dies aber iSd Art 7 B-VG als teleologisch und sachlich geboten an: da es sich bei den Befreiungen (in EStG und GrEStG) um Bundesgesetze handelt, ist auch eine bundesweit einheitliche Auslegung geboten. Käme es bei der Anwendung der Befreiungen zu Unter-

²⁴⁵ Vgl *Klaushofer in Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 112 f.

²⁴⁶ So *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 197 unter Bezugnahme auf ein höchstgerichtliches E des VwGH vom 6.5.1971, 1034/70.

²⁴⁷ Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 112/2012.

²⁴⁸ ErlRV zum AbgÄG 2012, 1960 BlgNr 24. GP, 24

²⁴⁹ Die Materialien führen hier bspw die Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse an. Das BMF hat diese Ansicht in den EStR 2000, Rz 6652 gänzlich übernommen. Wobei es hier sogar lediglich auf die Dokumentierbarkeit der behördlichen „Mitwirkung“ ankommt, was mE den weiteren Begriff als die von den Materialien geforderte behördliche „Maßnahme“ darstellt. Der Begriff „Maßnahme“ lässt auf eine gewisse Entschlossenheit der Behörde schließen, einen Rechtszustand herbeizuführen. Eine „Mitwirkung“ liegt hingegen zB schon beim bloßen Schriftverkehr vor.

²⁵⁰ *Beiser*, Flächenwidmungspläne und die Befreiung von der ImmoEst und GrESt in SWK 9/2015, 467 f.

schieden in den Bundesländern aufgrund unterschiedlicher landesgesetzlicher Voraussetzungen, würde es sich dabei um eine verfassungswidrige dynamische Verweisung auf Landesgesetze handeln.

3 „Vererbung/Verschenkung“ von Befreiungen

Das folgende Kapitel beschäftigt sich damit, *ob bzw unter welchen Voraussetzungen* die jeweiligen Befreiungsbestimmungen, die beim unentgeltlich Übertragenden bei Veräußerung zur Steuerfreiheit führen würden, auch auf deren Rechtsnachfolger anwendbar sind.

Das Hauptaugenmerk soll dabei auf den beiden Hauptwohnsitzbefreiungen und der Herstellerbefreiung liegen. Für die Enteignungsbefreiung, wie auch die Befreiung von Tauschvorgängen im Zusammenhang mit Zusammenlegungs- bzw Flurbereinigungsverfahren iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes und Verfahren zur besseren Baulandgestaltung, kommt eine Übertragung auf den Erwerber ohnehin nicht in Betracht: um in den Anwendungsbereich dieser Befreiungen zu fallen, muss stets ein konkreter behördlicher Eingriff bzw ein Verfahren für eine Flurbereinigung, Zusammenlegung oder Baulandumlegung stattfinden. Da diese Umstände bei einer weiteren Veräußerung durch den Erwerber nicht mehr gegeben sind, sind auch die Befreiungen unanwendbar.²⁵¹

Bei den Hauptwohnsitzbefreiungen kommt es weniger auf die Frage an, ob die Befreiung an sich übertragen werden kann, sondern vielmehr darauf, ob Hauptwohnsitzzeiten des Erwerbers vor dessen Erwerb diesem angerechnet werden können (Stichwort Anrechnung von Hauptwohnsitzzeiten).²⁵² Bei der Herstellerbefreiung hingegen stellt sich wirklich die Frage, ob die Befreiung auf den unentgeltlichen Erwerber übergeht. Es sollen hierbei auch die Widersprüche zwischen alter Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 und neuer Rechtslage aufgezeigt werden.

Bei einer entgeltlichen Übertragung können Befreiungen dagegen nie übergehen, da es sich dabei stets um Veräußerungen im Sinne des § 30 Abs 1 EStG handelt und damit beim Erwerber eine Anschaffung vorliegt.²⁵³ Bei unentgeltlichen Übertragungen hingegen ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen,²⁵⁴ was eben auch zu jener Vermutung führt, dass Befreiungen, die dem Rechtsvorgänger zugestanden hätten, auf den Rechtsnachfolger übergehen.

²⁵¹ S oben 2.4 und 2.5.

²⁵² Vgl EStR 2000, Rz 6642.

²⁵³ Vgl EStR 2000, Rz 6643.

²⁵⁴ S Wortlaut des § 30 Abs 1 EStG: „Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.“

Die grundlegende Frage dieses Abschnitts lautet daher: kann eine Befreiung bei unentgeltlicher Übertragung auf den Rechtsnachfolger „übergehen“ bzw können Hauptwohnsitzzeiten vor der unentgeltlichen Übertragung in die Fristen des § 30 Abs 2 Z 1 EStG eingerechnet werden?

3.1 Hauptwohnsitzbefreiungen

In § 30 Abs 2 Z 1 EStG aF fand sich die Wortfolge „*im Falle des Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen*“, welche mit dem 1. StabG 2012 gestrichen wurde. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass seit 01.04.2012 der Veräußerer selbst den Hauptwohnsitz innerhalb der zu beachtenden Fristen in dem betroffenen Gebäude gehabt haben muss.²⁵⁵ Auch die EStR stellen klar, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht im Erb- oder Schenkungswege übertragbar ist.²⁵⁶ Gleichzeitig soll der zweite Tatbestand anwendbar bleiben, wenn der Erwerber die Fünfjahresfrist, unter Einrechnung der Hauptwohnsitzzeiten vor dem unentgeltlichen Erwerb, erfüllt.²⁵⁷

Unterschiedlicher Auffassung sind Literatur und Finanzverwaltung bei der Frage, ob der erste Hauptwohnsitztatbestand überhaupt bei einer Veräußerung durch den unentgeltlichen Erwerber anwendbar ist. Lt Ansicht des BMF²⁵⁸ und *Bodis/Hammerls*²⁵⁹ ist § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG unanwendbar, da gem der neuen Rechtslage ab 01.04.2012 stets eine „Anschaffung“ durch den Veräußerer vorliegen muss. Eine „Anschaffung“ liegt allerdings nur dann vor, wenn das Grundstück entgeltlich erworben wurde. Beim unentgeltlichen Erwerb kann folglich niemals ein Anschaffung iSd zitierten Norm vorliegen. Da § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG allerdings die durchgehende Nutzung des Grundstücks als Hauptwohnsitz „*ab der Anschaffung bis zur Veräußerung*“ vorsieht, könne der Tatbestand niemals vom unentgeltlichen Erwerber erfüllt werden.

*Fuhrmann/Lang*²⁶⁰ zufolge ist beim Erbfall/bei der Schenkung der erste Hauptwohnsitzbefreiungstatbestand grundsätzlich anwendbar. Als Einschränkung zur Rechtslage für Erbschaften vor dem 1. StabG 2012, nehmen die Autoren an, dass die Frist (mindestens zwei Jahre durch-

²⁵⁵ *Herzog* in SWK 11/2012, 569.

²⁵⁶ Vgl EStR 2000, Rz 6644.

²⁵⁷ EStR 2000, Rz 6642 und 6644.

²⁵⁸ S EStR 2000, Rz 6639.

²⁵⁹ S *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 157.

²⁶⁰ S *Fuhrmann/Lang* in *taxlex* 5/2012, 176; zur alten Rechtslage s *Aigner*, Zweifelsfragen bei der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG beim unentgeltlichen Erwerb von Todes wegen in NZ 4/1999, 97ff.

gehender Hauptwohnsitz) ab Erbanfall neu zu laufen beginnt. Eine unverzügliche steuerfreie Veräußerung nach Erbanfall, wie sie nach alter Rechtslage möglich war, wenn der Veräußerer schon vor dem Erwerb seinen Hauptwohnsitz in der betroffenen Liegenschaft hatte und die Frist erfüllt hat, sei daher nicht mehr möglich. Bei Schenkungen bestand diese Möglichkeit bereits nach alter Rechtslage nicht.

*Kanduth-Kristen*²⁶¹ hingegen sieht den ersten Tatbestand dann anwendbar, wenn der Veräußerer seit der Anschaffung des Rechtsvorgängers durchgehend seinen Hauptwohnsitz im veräußerten Grundstück hatte. Dies ergäbe sich aus § 30 Abs 1 EStG, der als Anschaffungszeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbers den Anschaffungszeitpunkt dessen Rechtsvorgängers annimmt. Aufgrund dieses Verweises seien auch Hauptwohnsitzzeiten vor dem unentgeltlichen Erwerb in die Beurteilung miteinzubeziehen. Wesentlich ist aber, dass seit der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger der Hauptwohnsitz des Erwerbers (persönlich) am veräußerten Grundstück bestanden haben muss. Grundsätzlich sehen auch *Steckenbauer/Urtz*²⁶² diese Meinung als nachvollziehbar an. Ihnen zufolge ist die Anwendung der Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG jedoch in aller Regel zu verneinen, weil die Autoren sich die Frage stellen, in welchem zeitlichen Zusammenhang zur Anschaffung des Rechtsvorgängers die Begründung des Hauptwohnsitzes durch den Rechtsnachfolger erfolgen muss.

ME ist hier der Ansicht *Kanduth-Kristens* zu folgen:²⁶³ der Grundsatz des § 30 Abs 1 EStG, der besagt, dass bei unentgeltlichen erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist, ist auch auf die Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar. So ist der Begriff „Anschaffung“ des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG systematisch auch in diesem Sinne auszulegen. Beim unentgeltlichen Erwerb ist der Begriff „Anschaffung“ daher so zu verstehen wie „Anschaffung des Rechtsvorgängers“. War der Rechtsvorgänger entgeltlicher Erwerber, ist der Zeitpunkt der Anschaffung durch diesen der Anschaffungszeitpunkt seines unentgeltlichen Erwerbers. War bereits der Rechtsvorgänger unentgeltlicher Erwerber, ist auf den Anschaffungszeitpunkt von dessen Rechtsvorgänger abzustellen und so weiter. Maßgeblich für die Anwendbarkeit des ersten Tatbestands ist jedoch, dass ab den besagten Zeitpunkten stets der Hauptwohnsitz auf Seiten des Veräußerers bereits bestand oder begründet wird (wobei wieder die Toleranzfristen zu berücksichtigen sind²⁶⁴). Besteht dieser durchgehend bis zum

²⁶¹ S *Kanduth-Kristen*, *Jakom EStG*⁹, § 30 Rz 33 unter Berufung auf ein E des VwGH vom 11.9.1997, 94/15/0134, welches die „Vermittlung“ des Anschaffungszeitpunkts des Rechtsvorgängers zulässt.

²⁶² S *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, *Die neue Immobiliensteuer*², 86 f.

²⁶³ Und im Übrigen auch der Ansicht des VwGH zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818/1993.

²⁶⁴ S oben 2.2.2.1.

Veräußerungszeitpunkt, fallen die Einkünfte aus der Veräußerung unter die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG.

Beim zweiten Hauptwohnsitztatbestand²⁶⁵ muss eine Anschaffung des Veräußerers nicht vorliegen. Somit ist unbestritten, dass auch eine unentgeltliche Übertragung vom Rechtsvorgänger dem Gesetzestatbestand entspricht. Es stellt sich daher lediglich die Frage, ob Hauptwohnsitzzeiten des Steuerpflichtigen vor dem unentgeltlichen Erwerb in die Fristenberechnung miteinzubeziehen sind. Wenn der Veräußerer das Gebäude geerbt oder geschenkt erhalten hat, dann sind nach Ansicht der Finanzverwaltung auch Hauptwohnsitzzeiten vor dem Eigentumserwerb mitzuzählen.²⁶⁶ Auch in der hL wird diese Ansicht vertreten. *Kanduth-Kristen*²⁶⁷ führt das wiederum auf die Fiktion des § 30 Abs 1 EStG zurück, der als Anschaffungszeitpunkt beim unentgeltlichen Erwerb den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers fingiert. Dem entgeltlichen Erwerber wird dieser Vorteil hingegen verwehrt, was mE sachlich kaum zu rechtfertigen ist.²⁶⁸

Wesentlich ist hier -wie auch beim ersten Hauptwohnsitzbefreiungstatbestand- dass die im Falle einer Erbschaft persönlichen Befreiungen des Erblassers nicht auf den Nachlass übergehen.²⁶⁹ Das bedeutet, dass bereits bei einer Veräußerung aus dem ruhenden Nachlass und vor Einantwortung der Erben, die Hauptwohnsitzbefreiung nicht angewendet werden kann, sofern die Erben nicht die Voraussetzungen des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG persönlich erfüllen. Die Einkünfte aus der Veräußerung aus einer Verlassenschaft sind grundsätzlich ab dem Todestag den Erben zuzurechnen.²⁷⁰

²⁶⁵ S oben 2.2.3.

²⁶⁶ S EStR 2000, Rz 6642.

²⁶⁷ *Kanduth-Kristen*, Jakom EStG⁹, § 30 Rz 33.

²⁶⁸ S oben 2.2.3.1.

²⁶⁹ S EStR 2000, Rz 6710: somit ist ein Erfüllen der Voraussetzungen des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG durch den Erblasser für die Erben unwesentlich; die Erben müssen den Tatbestand nach den EStR stets persönlich erfüllen. Anderer Auffassung ist hier *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁹, Rz 33.

²⁷⁰ EStR 2000, Rz 6710.

3.2 Herstellerbefreiung

In der Literatur kontroverser diskutiert als die zweite Hauptwohnsitzbefreiung wird der Übergang der Herstellerbefreiung auf den unentgeltlichen Erwerber. Klargestellt sei bereits im Vorhinein: es geht um die Frage, ob die gesamte Befreiung, die auf den Rechtsvorgänger bei einer Veräußerung durch diesen anwendbar wäre, auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb übertragen werden kann, obwohl dieser an der Errichtung des Gebäudes nicht beteiligt war.

Eine 180-Grad-Wende hat das BMF in den EStR nach der Neufassung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG durch das 1. StabG 2012 vollzogen: vertrat es vor dem 1. StabG 2012 noch die Auffassung, die Herstellerbefreiung gehe auf den Erben/Geschenknehmer bei unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes über,²⁷¹ so wird in den aktuellen EStR die Meinung vertreten, dass nur der Errichter eines selbst hergestellten Gebäudes persönlich als Veräußerer befreit ist, was nicht zuletzt die Diskussion von Neuem befeuert hat.²⁷² Damit trägt das BMF wahrscheinlich dem Umstand Rechnung, dass die zehnjährige Spekulationsfrist bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen wegfällt. Nunmehr ist ein Grundstück stets steuerverfangen, weswegen unter Umständen das Schicksal desselben über viele Jahre zurückzuverfolgen ist, um festzustellen ob dieses selbst hergestellt wurde.²⁷³ Bereits vor diesem Meinungsschwenk des BMF war die Anwendung der Herstellerbefreiung auf Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb in der Literatur strittig. *Ruppe*²⁷⁴ und *Heidinger*²⁷⁵ vertraten bspw die Auffassung, dass die Befreiung beim unentgeltlichen Erwerb auch auf den Rechtsnachfolger anwendbar ist. Ua *Kohler*²⁷⁶ und *Taucher*²⁷⁷ ließen hingegen die Befreiung beim unentgeltlichen Erwerb nicht oder nur eingeschränkt zu. Dieser Streit wird auch im aktuellen Schrifttum zur neuen Rechtslage fortgeführt.

²⁷¹ S EStR 2000, Rz 6645 aF.

²⁷² S EStR 2000, Rz 6646: dies soll bei Veräußerung ab dem 01.01.2013 gelten. Gem *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer², 106 ist damit wahrscheinlich der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts gemeint.

²⁷³ S *Knöll*, Kann auch ein Erbe oder Geschenknehmer die Herstellerbefreiung geltend machen? SWK 14-15/2015, 687.

²⁷⁴ Vgl *Ruppe*, Zweifelsfragen bei der Spekulationsgewinnbesteuerung – Anmerkungen zu den Richtlinien des BMF in NZ 1990, 4: wäre die Herstellerbefreiung nicht übertragbar, würde *Ruppe* zufolge die Arbeitsleistung des Rechtsvorgängers im Endeffekt doch wieder besteuert werden, nur eben bei dessen Rechtsnachfolger.

²⁷⁵ *Heidinger* führt in „Keine Spekulationsbegünstigung für den Erben des Häuslbauers?“ SWK 1990, A I 267 auch teleologische Gedanken ins Treffen: so soll bspw auch die Arbeitnehmermobilität von der Befreiung gefördert werden.

²⁷⁶ Vgl *Kohler*, Keine Spekulation bei selbst hergestellten Gebäuden in SWK 1990, A I 203: beim Erben sieht der Autor die Befreiung jedoch anwendbar.

²⁷⁷ Vgl *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuern: erblasserische Rechtspositionen, ruhender Nachlass, Erbaueinandersetzungen, 99: durch die Bezugnahme der Materialien auf die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen handele es sich bei der Herstellerbefreiung um eine höchstpersönliche Befreiung.

*Bodis/Hammerl*²⁷⁸ folgen der Auffassung des BMF und begründen dies mit einer dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Norm folgenden Auslegung. Aus den Gesetzeswortlaut geht demzufolge lediglich hervor, dass das Gebäude „selbst“ hergestellt worden sein muss. Eine Auslegung, bei der sich dieses „selbst hergestellt“ auch auf den Rechtsvorgänger erstreckt, sei zu weit. Außerdem sei es Sinn und Zweck der Norm, wie aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht, die eigene Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen von der Besteuerung zu befreien. Der unentgeltliche Erwerber habe aber weder die eigene Arbeitskraft für die Errichtung eingesetzt, noch sei er ein finanzielles Risiko eingegangen. Es wäre daher sachgerecht, wenn § 30 Abs 2 Z 2 EStG so interpretiert wird, dass die Befreiung nur auf den Errichter, bei dem die Bauherreneigenschaft gegeben ist, selbst anwendbar ist. Die Schaffung einer „*generationenübergreifenden Steuerbegünstigung ohne Bezug zu den tatbestandsrelevanten Sachverhaltselementen*“²⁷⁹ erscheint den Autoren zufolge nicht sachgerecht. Der willkürlich vom BMF gewählte Zeitpunkt der Änderung der Rechtsansicht (01.01.2013) ist für die Autoren hingegen nicht nachvollziehbar; sie sähen viel eher den 01.04.2012 (Inkrafttreten des § 30 EStG nF) als maßgebenden Zeitpunkt an.

Im aktuellen Schrifttum folgen freilich nicht alle Autoren dieser Ansicht. *Kanduth-Kristen*²⁸⁰ und *Steckenbauer/Urtz*²⁸¹ knüpfen mit ihrer Auffassung an die Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 an, denen zufolge selbst hergestellte Gebäude „*wie bisher*“²⁸² von der Besteuerung befreit sein sollen. Damit will der Gesetzgeber, den Autoren zufolge, nicht nur an die Gesetzeslage vor dem 1. StabG 2012 anknüpfen, sondern auch an die Praxis der Finanzverwaltung, die einen Übergang der Herstellerbefreiung auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb bis dahin zugelassen hat. Eine Änderung dieser Verwaltungspraxis wäre demnach vom historischen Gesetzgeber nicht erwünscht und in der Folge gesetzeswidrig. Als Indiz für ein Abweichen der neuen Verwaltungspraxis sehen die Autoren, dass mit der Fristsetzung für die Änderung der Rechtsmeinung am 01.01.2013 ein vom Inkrafttreten der Gesetzesneuerungen (01.04.2012) verschiedenes Datum gewählt wurde (lt *Steckenbauer/Urtz* eine „Übergangsfrist“²⁸³).

*Knöll*²⁸⁴ sieht in dieser Meinung allerdings den Versuch aus keiner Aussage des Gesetzgebers eine Aussage abzuleiten. Eine solche Interpretation müsse daher scheitern, da man dem Gesetzgeber genauso unterstellen kann, der gegenteiligen Meinung zu folgen. *Knöll* lehnt daher

²⁷⁸ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 177.

²⁷⁹ *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 30 Rz 177.

²⁸⁰ Vgl *Kanduth-Kristen*, *Jakom EStG*⁹, § 30 Rz 40.

²⁸¹ Vgl *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, *Die neue Immobiliensteuer*², 107.

²⁸² ErlRV 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

²⁸³ *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, *Die neue Immobiliensteuer*², 107.

²⁸⁴ Vgl *Knöll* in *SWK* 14-15/2015, 688.

das Konzept einer „*generationenübergreifenden Befreiungsbestimmung*“²⁸⁵ ab; die Herstellerbefreiung sei ihm zufolge nur auf den Gebäudehersteller selbst anwendbar.

Kanduth-Kristen sieht die Nichtübertragung der Herstellerbefreiung auch aus einem verfassungsrechtlichen Standpunkt kritisch: errichtet ein Elternteil ein Gebäude und vererbt/schenkt dieses einem Kind, wäre die Arbeitsleistung des Elternteils nicht befreit. Vererbt/schenkt der Elternteil hingegen den unbebauten Grund und Boden und errichtet dann darauf mit dem Kind gemeinsam ein Gebäude, wäre die Veräußerung durch das Kind und somit die Arbeitsleistung des Elternteils von der Besteuerung befreit, was nach Ansicht der Autorin eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung darstellt.²⁸⁶ Dem kann aber mE, der Ansicht der Finanzverwaltung folgend, leicht entgegengehalten werden, dass die Bauherreneigenschaft beim Veräußerer persönlich gegeben sein muss. Diese liegt im ersten Fall beim Kind nicht vor, weswegen das Versagen der Herstellerbefreiung hier nicht sachlich ungerechtfertigt erscheint. Im zweiten Fall ist das Kind persönlich Bauherr und die Herstellerbefreiung auf die Veräußerung anwendbar.

*Thunshirn*²⁸⁷ und *Fingernagel*²⁸⁸ kommen zu einem anderen Ergebnis wie *Steckenbauer/Urtz* und *Kanduth-Kristen* und führen in ihrer Argumentation systematische Bedenken ins Treffen. Ihnen zufolge ist der Wortlaut, entgegen der Meinung des BMF, allerdings nicht eindeutig. Der Begriff „selbst hergestellt“ kann sich sowohl auf den Veräußerer als auch auf den Rechtsvorgänger beziehen. Anders zu interpretieren wäre der Gesetzeswortlaut nur dann, wenn er bspw die Wortfolge „*vom Steuerpflichtigen selbst hergestellt*“ enthalten würde. Somit kann aus der reinen Wortlautinterpretation noch keine Aussage darüber getroffen werden, ob die Herstellerbefreiung auf den unentgeltlichen Erwerber übergeht. Da sich der Wortlaut der Vorschrift mit dem 1. StabG 2012 nicht grundlegend geändert hat, stellen sich die Autoren die Frage, ob die Änderung der Rechtsansicht des BMF überhaupt gerechtfertigt ist. Entgegen dem BMF sind sie nicht der Auffassung, dass nur die Arbeitsleistung des Veräußerers befreit sein kann, denn eine Besteuerung beim unentgeltlichen Erwerber würde wiederum rückwirkend zu einer Besteuerung der Arbeitsleistung führen.

Weiters beruft sich *Fingernagel*, und dieser Meinung folgend auch *Thunshirn*, auf die Parallelität der Herstellerbefreiung zur Hauptwohnsitzbefreiung. Durch das Wegfallen der zehnjähri-

²⁸⁵ *Knöll* in SWK 14-15/2015, 689.

²⁸⁶ Vgl *Kanduth-Kristen*, Jakom EStG⁹, § 30 Rz 40; auch *Varro* schließt sich in taxlex 2/2015, 53 f dieser Ansicht an.

²⁸⁷ Vgl *Thunshirn*, Doch uneingeschränkte 3,5 % Pauschalbesteuerung für bis 31. 3. 2012 selbst hergestellte Gebäude? *ecolex* 1/2014, 74 ff; s auch *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer², Rz I/450.

²⁸⁸ Vgl *Fingernagel*, Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über? *RdW* 11/2012, 693.

gen Spekulationsfrist musste die Hauptwohnsitzbefreiung als logische Folge adaptiert werden. So muss nun bei der Hauptwohnsitzbefreiung das Kriterium des Hauptwohnsitzes beim Rechtsnachfolger erfüllt sein. Aus systematischen Gründen sei davon auszugehen, dass dasselbe auch für die Herstellerbefreiung gelten muss. „*Es kann nicht sein, dass die eine Befreiung übergeht und die andere nicht.*“²⁸⁹ Dies auch dann, wenn der Wortlaut der Herstellerbefreiung, im Vergleich zur Hauptwohnsitzbefreiung, nahezu gleichgeblieben ist. Eine Bejahung des Übergangs auf den Rechtsnachfolger sei bereits vorher nur im Interpretationswege erfolgt. Aufgrund der Änderung der Systematik müsse nun auch der § 30 Abs 2 Z 2 EStG neu interpretiert werden. Gem den Autoren gehe aus der Systematik des § 30 EStG nF, wie auch aus dem Sinn und Zweck der Herstellerbefreiung, ein Übergang derselben auf den unentgeltlichen Rechtsnachfolger nicht hervor.

Eine abschließende Würdigung der verschiedenen Auffassungen scheint in diesem Fall äußerst schwierig. Es sprechen gute Gründe für die eine wie die andere Rechtsmeinung. Unter Verweis auf die unterschiedlichen Meinungen, die schon vor dem 1. StabG 2012 vertreten wurden, lässt sich schließen, dass dieser Streit in der Literatur noch einige Zeit Bestand haben wird. Bisher wurde diese Problematik zur neuen Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 höchstgerichtlich noch nicht ausjudiziert. Es bleibt daher mit Spannung zu erwarten, welcher Auffassung der VwGH sich in dieser Thematik anschließen wird. Eine höchstgerichtliche Entscheidung wäre jedenfalls aufgrund des Streites in der Literatur iSd Rechtssicherheit sehr zu begrüßen.

²⁸⁹ *Fingernagel* in RdW 11/2012, 693.

4 Zusammenfassende Darstellung

Ziel der Arbeit war es, die besonderen Begrifflichkeiten des § 30 Abs 2 EStG genauer zu erforschen und dem Leser näher zu erläutern. Dabei war vor allem die genaue Auslegung der einzelnen Gesetzesbestimmungen zentraler Teil des Werkes. Folglich wurde vor allem auf die ausführliche Behandlung der einzelnen Befreiungstatbestände großen Wert gelegt. Dabei wurde auf Meinungen in der Literatur und Rsp ebenso Rücksicht genommen wie auf die Auffassung der Finanzverwaltung. Wo es möglich und angebracht war, wurde versucht einen Standpunkt auch mit persönlichen Argumenten zu untermauern bzw zu würdigen.

Zuerst wurde der Versuch unternommen, die Zielsetzung des historischen Gesetzgebers zu erforschen und unter Verweis auf die Gesetzesmaterialien darzustellen. Dabei wurde festgestellt, dass der Wegfall der Spekulationsfrist dazu führte, dass neben der bisherigen Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012) ein neuer, weiterer Hauptwohnsitztatbestand hinzutritt, der eine unzumutbar lange Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes im veräußerten Gebäude nicht mehr nötig macht. Sinn und Zweck der beiden Befreiungen ist, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Bei der Herstellerbefreiung verweisen die Materialien zum 1. StabG 2012 lediglich darauf hin, dass selbst hergestellte Gebäude „wie bisher“²⁹⁰ von der Besteuerung befreit sein sollen. Es war daher auf die Materialien zum EStG und die Rsp zur alten Rechtslage einzugehen. Dabei ergab sich, dass als Sinn und Zweck der Norm die Befreiung der eigenen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen von der Besteuerung angesehen werden soll. Im Falle einer Normenkollision (Hersteller- und Hauptwohnsitzbefreiung sind auf ein und denselben Sachverhalt anwendbar) gehen die Hauptwohnsitzbefreiungen der Herstellerbefreiung aufgrund des größeren Umfangs (befreit sind Grund und Boden sowie das Gebäude) vor.

Bei der konkreten Behandlung der Hauptwohnsitzbefreiung wurden zuerst die Gemeinsamkeiten der beiden Tatbestände untersucht. So wurden die Gesetzesbegriffe „Eigenheim/Eigentumswohnung“, „Veräußerung“, „Nutzung zu Wohnzwecken“, „Hauptwohnsitz“ und die Aufgabe dessen sowie der Umfang der Hauptwohnsitzbefreiungen untersucht. Durch die Anwendung juristischer Auslegungsmethoden und Gegenüberstellung verschiedener Auffassung des Schrifttums werden die einzelnen Gesetzesbegriffe analysiert. So kommt man zu

²⁹⁰ ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP, 8.

dem Ergebnis, dass die Hauptwohnsitzbefreiungen nur zustehen, wenn das veräußerte Eigenheim nicht mehr als zwei Wohnungen besitzt, zum Zeitpunkt der Nutzung als Hauptwohnsitz nicht weniger als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche privaten Wohnzwecken gedient haben und eine betriebliche Nutzung 20 % der Gesamtnutzfläche nicht übersteigen darf. Zudem wurden die Anwendung der 1000 m²-Regel und der Toleranzfrist des BMF kritisch hinterfragt und festgestellt, dass sich der Begriff „Hauptwohnsitz“ am allgemeinen Steuerrecht (s § 26 BAO) orientiert.

Beim ersten Hauptwohnsitztatbestand lag der Fokus auf den Begrifflichkeiten „Anschaffung/Herstellung“ und „durchgehend ab der Anschaffung/Herstellung bis zur Veräußerung“. „Anschaffung“ und „Veräußerung“ sind korrespondierende Begriffe: liegt beim einen Steuerpflichtigen eine Anschaffung vor, muss beim anderen Steuerpflichtigen eine Veräußerung stattfinden. Von Anschaffung bzw Veräußerung iSd § 30 EStG wird nur gesprochen, wenn die Beschaffung eines Grundstücks auf einem *entgeltlichen* Vertrag beruht. Beim Erben/Schenken liegt daher keine Anschaffung/Veräußerung vor, der Vorgang unterliegt nicht der ImmoESt. Ab der Anschaffung/Herstellung muss das Eigenheim/die Eigentumswohnung durchgehend, aber mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz genutzt werden. Da dies dem Gesetzgeber für längere Zeiträume als unverhältnismäßig erschien, wurde der zweite Tatbestand in § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG eingefügt.

Beim zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung fällt das Erfordernis der dauernden Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes weg. In einem Beobachtungszeitraum von zehn Jahren vor der Veräußerung muss der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz mindestens fünf Jahre durchgehend aufrechterhalten. Wird diese Fünfjahresfrist unterbrochen, beginnt sie erneut von vorne zu laufen. Auf eine Anschaffung kommt es nicht an; das Eigenheim/die Eigentumswohnung kann daher auch unentgeltlich erworben worden sein. Es wird darauf hingewiesen, dass bei unentgeltlichen Erwerbem „Hauptwohnsitzzeiten“ vor Erwerb anrechenbar sind, beim entgeltlichen Erwerbem hingegen nicht.²⁹¹ Der hier vertretenen Auffassung zufolge ist diese Ansicht des BMF gleichheitswidrig. Wie das Eigenheim/die Eigentumswohnung außerhalb des Fünfjahreszeitraums genutzt wird, ist für die Anwendung der Befreiung unerheblich.

Die Herstellerbefreiung (Befreiung „*selbst hergestellter Gebäude*“²⁹²) wurde anfangs kritisch beleuchtet. Im Schrifttum wird diese Befreiung von einigen Autoren zuweilen recht heftig kritisiert: so werde der Anwendungsbereich durch eine weite Auslegung des VwGH weit ausgedehnt, wobei der gleich aufwendige Umbau eines Gebäudes nicht von der Befreiung mit-

²⁹¹ Vgl EStR 2000, Rz 6642.

²⁹² S § 30 Abs 2 Z 2 EStG.

umfasst ist. Folglich wurde auf die Problematik der „Bauherrenjudikatur“ genauer eingegangen: so wurde festgestellt, dass ein Gebäude nur dann als selbst hergestellt angesehen werden kann, wenn der Steuerpflichtige das finanzielle Baurisiko trägt. Es muss daher keine eigene Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen iSd des Telos der Norm vorliegen. Des Weiteren muss das Gebäude erstmalig errichtet worden sein. Demnach fallen Zubauten, Dachbodenausbauten oder andere erhebliche Umbaumaßnahmen nicht in den Anwendungsbereich des § 30 Abs 2 Z 2 EStG. Rohbauten können hingegen unter die Befreiung fallen. Wesentlich für die Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung ist, seit dem 1. StabG 2012, zudem, dass innerhalb der letzten zehn Jahre vor Veräußerung keine Einkünfte mit dem Gebäude erzielt wurden. Dem Steuerpflichtigen obliegt hier die Beweispflicht.

Nicht in gebührender Länge behandelt wurden die Befreiungen des § 30 Abs 2 Z 3 und Z 4 EStG, da ansonsten der Rahmen der Arbeit gesprengt werden würde. Bei der Enteignungsbefreiung wurde erörtert, was einen behördlichen Eingriff iSd der Befreiungsbestimmung darstellt und wann ein solcher vorliegt. Auch hier erfolgte eine kritische Auseinandersetzung mit der Sinnhaftigkeit der Norm. Wesentlich ist bei beiden Tatbestandsvarianten, dass die Veräußerung des Grundstücks an den Enteignungswerber erfolgen muss. Die Befreiung von Tauschvorgängen iZm Flurbereinigungsverfahren und Baulandumlegungen hat den Sinn, den Tausch von Grundstücken (Grundstücksteilen) im Zuge solcher Verfahren zu erleichtern bzw nicht durch eine drohende Besteuerung zu verhindern. Besonders hingewiesen wird hier auf das Zusammenspiel landesgesetzlicher Vorschriften mit bundesrechtlichen Abgabennormen.

Im letzten Kapitel wurde schließlich der Übergang der Hauptwohnsitzbefreiungen bzw der Herstellerbefreiung auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb behandelt. Im Zuge dessen wurde klargestellt, dass bei der Hauptwohnsitzbefreiung das Erfordernis des Hauptwohnsitzes vom Veräußerer (das ist der Rechtsnachfolger) persönlich erfüllt sein muss. Die Befreiung kann daher nicht ohne Erfüllung der Tatbestände durch den Veräußerer übertragen werden, obwohl der Rechtsvorgänger diese erfüllt. Lediglich eine Anrechnung von „Hauptwohnsitzzeiten“ des unentgeltlichen Erwerbers vor dessen unentgeltlichem Erwerb kommt daher in Frage.

Der Übergang der Herstellerbefreiung auf den Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb wird hingegen von Teilen des Schrifttums bejaht, von anderen Teilen und der Finanzverwaltung in den EStR verneint. Zusätzliche Brisanz wurde dieser Thematik durch die 180-Grad-Wende des BMF in diesem Bereich gegeben: vor dem 1. StabG 2012 vertrat die Finanzverwaltung nämlich die Auffassung, die Herstellerbefreiung könne auf den unentgeltlichen Erwerber übertragen werden (was damals freilich auch bereits von einigen Autoren in der Lite-

ratur bestritten wurde). Aufgrund dessen war es möglich die Herstellerbefreiung über Generationen zu „vererben“. Nach Änderung der Auffassung des BMF mit dem ersten Wartungserlass der EStR nach dem 1. StabG 2012, wurde diese Diskussion von neuem angefacht. Es kann daher mit Spannung eine Entscheidung des VwGH betreffend diese Problematik erwartet werden.

Literaturverzeichnis

Kommentare

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG¹⁸ (2016)

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988)⁶¹ (2016)

Jakom EStG⁹ (2016)

Sadlo/Renner, Die Lohn- und Einkommensteuer 2013¹³ (2012)

Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz - EStG 1988²¹ (2016)

Monographien

Beiser, SWK Spezial. Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012 (2013)

Beiser, SWK Spezial. Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu (2015)

Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik/Rohn, Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I⁴ (2015)

Doralt/Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band I¹¹ (2013)

Perthold/Plott, SWK-Spezial. Stabilitätsgesetz 2012 (2012)

Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern: erblasserische Rechtspositionen, ruhender Nachlass, Erbauseinandersetzungen (1991)

Thunshirn, Podovsovnik, Arsenijevic, Die Immobilienertragsteuer² (2015)

Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer² (2013)

Zeitschriften

Aigner, Zweifelsfragen bei der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG beim unentgeltlichen Erwerb von Todes wegen, NZ 4/1999, 97.

Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip - Irrweg oder Richtschnur? ÖStZ 22/2000, 653

Beiser, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 18/2012, 826

Beiser, Flächenwidmungspläne und die Befreiung von der ImmoEst und GrEst, SWK 9/2015, 466

BMF vom 23.9.1994, Spekulationseinkünfte – Spekulationsfrist für Gebäude in SWK 35/1994, 752

Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 6/2013, 357

Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2015 - wichtigste Änderungen im Überblick (Teil 1), RdW 8/2015, 510

Bruckner, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 5/2012, 101

Bruckner, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 8/2012, 177

Fingernagel, Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über? RdW 11/2012, 692

Fuchs, Grundstücksveräußerungen im außerbetrieblichen Bereich ab 1. 4. 2012 im Überblick, AFS 2013, 82

Fuhrmann/Lang, Immobilienbesteuerung NEU, Taxlex 5/2012, 173

Hammerl/Mayr, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 3/2012, 167

Heidinger, Keine Spekulationsbegünstigung für den Erben des Häuslbauers? SWK 1990, A I 267

Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK 11/2012, 563

Herzog, Einkommensteuerliche Änderungen bei den Grundstücken ab 2016, SWK 23-24/2016, 1035.

Huber/Rohn/Steinhauser, Zur Auslegung des Eigenheimbegriffs des § 30 EStG, SWK 7/2016, 424

Huber/Pichler, Hauptwohnsitzbefreiung, taxlex 1/2016, 30

Kohler, Keine Spekulation bei selbst hergestellten Gebäuden, SWK 1990, A I 203

Knöll, Kann auch ein Erbe oder Geschenknnehmer die Herstellerbefreiung geltend machen?
SWK 14-15/2015, 686.

Knöll, Sind die Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs 2 EStG auch bei negativen Einkünften
zwingend anzuwenden? SWK 22/2015, 1002

Krimbacher/Pülzl, Der Ausverkauf der Heimat im Licht der Steuerbefreiungen für Spekulation-
sgeschäfte, SWK 9/2008, 356

Lenneis, Umsatz- und einkommensteuerliche Konsequenzen der Veräußerung von Liegen-
schaften im außerbetrieblichen Bereich in FJ 1990, 141

Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 6/2016, 419

Ruppe, Zweifelsfragen bei der Spekulationsgewinnbesteuerung – Anmerkungen zu den Richt-
linien des BMF, NZ 1990, 4

Reinold, BFG verwirft 1000m² Grenze gem EStR für Grund und Boden bei Anwendung der
Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG, ecolex 7/2015, 611

Reinold, Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 EStG und die zu beachtenden Fristen, tax-
lex 1/2015, 37

Thunshirn, BFG „kippt“ die einjährige „Toleranzfrist“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung,
ecolex 1/2015, 65

Thunshirn, Doch uneingeschränkte 3,5 % Pauschalbesteuerung für bis 31. 3. 2012 selbst her-
gestellte Gebäude? ecolex 1/2014, 74

Urtz, Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 10/2012, 683

Varro, ImmoEst: Herstellerbefreiung und/oder Berücksichtigung der Herstellungskosten nach
unentgeltlichen Übertragungen? taxlex 2/2015, 52

Gesetzesmaterialien

Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1. StabG 2012, 1680 BlgNr 24. GP

Erläuterungen zur Regierungsvorlage 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNr 25. GP

Erläuterungen zur Regierungsvorlage BudBG 2011, 981 BlgNr 24. GP

Erläuterungen zur Regierungsvorlage EStG 1988, 621 BlgNr. 17. GP

Sonstiges

BMF-Info vom 3. 9. 2012 zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, BMF-010203/0402-VI/6/2012

BMF-Grundstücksinfo 2014 vom 28.5.2014, BMF-010203/0151-VI/6/2014

Stellungnahme der KWT zum 1. StabG 2012, 27/SN-354/ME 24. GP

Judikatur

Verwaltungsgerichtshof

VwGH 20.1.1967, 1430/66

VwGH 29.5.1968, 65/68

VwGH 28. 11. 1968, 1282/67

VwGH 6.5.1971, 1034/70

VwGH 26.2.1975, 337/73

VwGH 20.9.1978, 1243/77

VwGH 11.6.1979, 1768/78

VwGH 9.11.1982, 82/14/0270

VwGH 19.9.1984, 83/13/0171

VwGH 22.1.1985, 84/14/0120

VwGH 19.9.1989, 88/14/0179

VwGH 20.6.1990, 89/16/0020.

VwGH 27.8.1991, 90/14/0240

VwGH 25.11.1992, 91/13/0030

VwGH 5.8.1993, 93/14/0044

VwGH 15.11.1994, 94/14/0107

VwGH 25.10.1995, 94/15/0009

VwGH 11.9.1997, 94/15/0134

VwGH 20.11.1997, 96/15/0256

VwGH 09.9.1998, 95/14/0017

VwGH 20.9.2001, 98/12/0071

VwGH 25.2.2003; 2000/14/0017

VwGH 25.2.2003, 99/14/0316

VwGH 21.10.2003, 98/14/0047

VwGH 2.6.2004, 99/13/0133

VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042

VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118

VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009

VwGH 23.3.2010, 2005/13/0017

VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235

VwGH 25.4.2012, 2008/13/0128

VwGH 25.4.2013, 2010/15/0079

Reichsfinanzhof

RFH 23.1.1940, I 226/39

Bundesfinanzgericht

BFG 30.7.2014, RV/5101120/2014

BFG 28.10.2014, RV/6100633/2014

BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014

BFG 12.10.2015, RV/6100374/2015

Anhang

Zusammenfassung/Abstract

In dieser Arbeit werden die Befreiungen von der Besteuerung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG genauer betrachtet. Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde ab 1.4.2012 ein grundlegend neues Besteuerungsregime für die Veräußerung von Grundstücken geschaffen. Es werden Widersprüche innerhalb der Literatur und der Judikatur sowie zur Auffassung der Finanzverwaltung aufgezeigt und die jetzige Rechtslage mit jener vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 verglichen. Hauptaugenmerk wird dabei auf die zwei Hauptwohnsitzbefreiungen und die Herstellerbefreiung gelegt, da diese aufgrund ihres weiten Anwendungsbereichs in der Praxis die höchste Relevanz aufweisen werden. Bei diesen Befreiungen stellen sich neben der Fristberechnung noch die Frage, inwiefern eine betriebliche Nutzung für die Anwendung der jeweiligen Befreiungsbestimmung schädlich ist bzw ob die Befreiungen bei unentgeltlichem Erwerb eines Grundstückes auf den Rechtsnachfolger übergehen.

In this work, the exemption from taxation of income from private sale of land under § 30 EStG will be considered in more detail. With the 1. Stability Act 2012 a fundamentally new taxation regime for the sale of land was created and came into force from 1st April 2012 on. Contradictions within the literature and case law as well as to interpretation of the tax authorities will be shown. One of the main parts of this work will be the comparison of the current legal situation with the one before the 1. Stability Act 2012 came into force. Main attention will be given to the two “main residence exemptions” as well as the “builder exemption”, as these will have the highest relevance in practice due to their wide field of application. Concerning these particular exceptions from taxation, the focus will be on how legal deadlines are calculated. Moreover, the issue of company use of the sold realty will be thoroughly examined. Will there be any change to the application of the exceptions if company use took place? Additionally, the effects of a gratuitous acquisition of private land will be treated in a separate topic.