

ZEITSCHRIFT FÜR DAS GESAMTE
BANK- UND BÖRSENWESEN

OKTOBER 2012

60. Jahrgang

Sonderdruck

Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer

Christoph Urtz

HERAUSGEGEBEN VON DER
ÖSTERREICHISCHEN BANKWISSENSCHAFTLICHEN GESELLSCHAFT

Linde

Bank 
Verlag

Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer

Christoph Urtz

Gegenstand dieses Beitrages ist die Neuregelung der „privaten Grundstücksveräußerungen“ durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012; diese Neuregelung ist größtenteils zum 1.4.2012 in Kraft getreten. Erörtert werden jene Befreiungsbestimmungen, die in der Beratungspraxis die größte Bedeutung haben. Dabei wird auf die aktuelle BMF-Info vom 3.9.2012, GZ BMF-010203/0402-VI/6/2012 eingegangen.

Stichwörter: Altvermögen, Ausnahmen von der Besteuerung, Besonderer Steuersatz, Eigenheim, Eigentumswohnung, Gebäude, Grund und Boden, Grundstücksgleiche Rechte, Hauptwohnsitzbefreiung, Häuslbauerbefreiung, Neuvermögen, Pauschalierung, Private Grundstücksveräußerungen, Privatvermögen, Rohbau, Selbst hergestellte Gebäude, Selbstberechnung, Spekulationsfrist, Superadifikat, Unentgeltlicher Erwerb, Verpflichtungsgeschäft.

JEL-Classification: D 12, H 20, R 30.

The new real estate tax came into force on the first of April 2012 and causes innovations such as the elimination of the 10-year speculation period, a real estate tax of 25% on capital gains and flat rates for "Altvermögen" (real estate property that was not taxable according to the previous regulation). The main focus of this article is the reorganization of private real estate disposals. With reference to examples, the amendments concerning private property will be explained in detail; special attention is paid to the applicable exemptions.

1. Einleitung

Seit dem 1.4.2012 hat der Gesetzgeber die Besteuerung von Immobilien auf eine völlig neue Grundlage gestellt. In diesem Beitrag werden jene Neuerungen behandelt, die Grundstücke im „Privatvermögen“ betreffen, die also nicht zu einem Betrieb im steuerlichen Sinne gehören (vgl. §§ 21, 22 und 23 EStG).

Durch das StabG 2012 [1] wurde § 30 EStG, der die Besteuerung von Grundstücken im Privatvermögen regelt, neu gefasst. Die Neuerungen liegen insbesondere darin, dass die bisher für Grundstücke

geltende zehnjährige Spekulationsfrist abgeschafft wurde. Der Verkauf von Grundstücken ist nunmehr stets steuerpflichtig. Gleichsam als Ausgleich unterliegt der Veräußerungsgewinn aber einem besonderen Steuersatz von 25% (dazu noch unten). Nach der alten Rechtslage unterlag die Grundstücksveräußerung, sofern sie innerhalb der Spekulationsfrist erfolgte, demgegenüber einem progressiven Tarif mit einem Höchststeuersatz bis zu 50%.

Die Neuerungen des StabG 2012 kommen für „Veräußerungen“ nach dem 31.3.2012 zur Anwendung (§ 124b Z 215 EStG nF [2]). Entscheidend ist der Abschluss des zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts, also insbesondere des Kaufvertrages. Wurde der Kaufvertrag bis einschließlich zum 31.3.2012 abgeschlossen, kommt noch die Rechtslage vor dem StabG 2012 zur Anwendung [3]. Wurde der Kaufvertrag ab dem 1.4.2012 abgeschlossen, gilt die neue Rechtslage uneingeschränkt. Wie lange das Grundstück bereits im (wirtschaftlichen) Eigentum des Veräußerers stand, ist grundsätzlich unerheblich. Für jene Grundstücke, die spätestens am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfänglich waren – dh bei denen spätestens an diesem Tag die frühere zehnjährige Spekulationsfrist abgelaufen war (so genanntes „Altvermögen“) – gibt es allerdings Pauschalierungsmöglichkeiten, die die Steuerbelastung abfedern sollen (siehe dazu noch unten).

Der Tatbestand des § 30 EStG nF umfasst „Private Grundstücksveräußerungen“; dies sind „Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören“. Unter § 30 EStG fallen daher keine Grundstücke, die der Erzielung von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis Z 3 EStG dienen. Unter die „privaten“ Grundstücksveräußerungen fallen aber nicht nur beispielsweise zu eigenen Wohnzwecken genutzte (oder gar nicht genutzte) Grundstücke, sondern auch jene Grundstücke, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG genutzt werden [4].



Photo: Franz Helmreich

Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz ist Professor (Lehrstuhlinhaber) für Finanzrecht an der Universität Salzburg;
e-mail: urtz@bindergroesswang.at

Das Grundstück muss „veräußert“ werden. Um den Tatbestand zu erfüllen, muss zunächst ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen und in weiterer Folge das – auch wirtschaftliche – Eigentum am Grundstück übertragen werden. Als Verpflichtungsgeschäft kommt insbesondere ein Kaufvertrag in Betracht. Aber auch ein Tausch führt, was in der Praxis manchmal übersehen wird, zur steuerpflichtigen Veräußerung (§ 30 Abs 1 letzter Satz EStG nF). Unentgeltliche Vorgänge wie Erbschaften oder Schenkungen sind demgegenüber keine „Veräußerung“ für Zwecke des § 30 EStG und lösen somit keine Steuerpflicht nach dieser Bestimmung aus. Die Abgrenzung von unentgeltlichen Vorgängen zur entgeltlichen Veräußerung bestimmt sich danach, ob die Gegenleistung (zB der Kaufpreis) weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes (= Verkehrswertes) der Liegenschaft beträgt; vorbehaltene Wohn- oder Fruchtgenussrechte sind bei der Ermittlung der

[1] 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I 2012/22.

[2] Mit „nF“ ist die Fassung durch das StabG 2012 gemeint.

[3] Siehe zum Ganzen ausführlich Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 15 ff.

[4] Siehe zB Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 18.

Gegenleistung nicht zu berücksichtigen [5].

Zu den steuerpflichtigen Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG zählen sowohl Grund und Boden – dh unbebaute Grundstücke – als auch Gebäude sowie auch grundstücksgleiche Rechte. Das Steuerrecht trennt somit im Gegensatz zum Zivilrecht zwischen dem Grundanteil und dem Gebäude. Zu den Gebäuden gehören ua auch Superädifikate; zu den grundstücksgleichen Rechten gehört ua auch das Baurecht [6]. Der steuerliche Grundstücksbegriff des § 30 Abs 1 EStG orientiert sich insgesamt gesehen nicht am Zivilrecht.

§ 30 Abs 2 EStG nF sieht nun die folgenden Ausnahmen von der Besteuerung vor:

Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b), wenn sie dem Veräußerer

- entweder ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (*Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nF*; entspricht weitestgehend der alten Rechtslage vor dem StabG 2012)
- oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (*Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF*). Nach lit b muss das durchgehende Dienen des Eigenheims/der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz zwar länger dauern als nach lit a (fünf Jahre statt zwei Jahre), dafür muss das Eigenheim/die Eigentumswohnung aber nicht durchgehend seit der Anschaffung und auch nicht durchgehend bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient haben (dies spielt zB bei Scheidung eine Rolle; dazu noch ausführlich unten Abschnitt 2.2.).

Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG nF).

Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs

oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs (§ 30 Abs 2 Z 3 EStG nF).

Tauschvorgänge 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 nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften (§ 30 Abs 2 Z 4 EStG nF).

Eine Befreiung enthält schließlich auch § 3 Abs 1 Z 33 EStG für Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse.

Für „Altvermögen“, dh für Grundstücke die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfänglich waren (siehe dazu bereits oben), sind in § 30 Abs 4 Z 1 und Z 2 EStG Pauschalierungsmöglichkeiten vorgesehen. Damit diese Voraussetzung erfüllt ist, muss das auf den Erwerb des „Altvermögens“ gerichtete Verpflichtungsgeschäft daher – bei zehnjähriger Spekulationsfrist [7] – spätestens am 30.3.2002 abgeschlossen worden sein [8]. Die Höhe der Pauschalierung hängt von der Art des „Altvermögens“ ab:

15% Steuer vom Veräußerungserlös im Falle einer „Umwidmung“ (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG nF). Die 15% Steuer ergeben sich daraus, dass die vom Veräußerungserlös abzuziehenden Anschaffungskosten gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG nF pauschal mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt werden. Daraus ergibt sich ein Unterschiedsbetrag iHv 60% des Veräußerungserlöses, auf den der besondere Steuersatz iHv 25% angewendet wird ($25\% \cdot 60\% = 15\%$).

3,5% Steuer vom Veräußerungserlös „in allen übrigen Fällen“ (§ 30 Abs 4 Z 2 EStG nF). Die 3,5% Steuer ergeben sich daraus, dass die vom Veräußerungserlös abzuziehenden Anschaffungskosten (§ 30 Abs 4 Z 2 EStG) pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt werden. Daraus ergibt sich ein Unterschiedsbetrag iHv 14% des Veräußerungserlöses, auf den der besondere Steuersatz iHv 25% angewendet wird ($25\% \cdot 14\% = 3,5\%$).

Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen gem § 30a EStG einem besonderen Steuersatz iHv 25%. Sie werden damit in einer eigenen Schedule besteuert und gehören nicht zum steuerlichen Einkommen, weswegen sie für die anderen Einkünfte nicht progressionserhöhend wirken. Mit dem besonderen Steuersatz sind aber auch Einschränkungen verbunden; so gilt für die Einkünfte aus privaten (wie übrigens auch aus betrieblichen) Grundstücksveräußerungen das Prinzip einer „Bruttobesteuerung“, das wiederum einen eingeschränkten Werbungskostenabzug zur Folge hat – neben einem Inflationsabschlag können nur die für die Mitteilungs- oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten abgezogen werden.

Abschließend ist noch auf folgenden Umstand hinzuweisen: Wenn Parteienvertreter – Rechtsanwälte oder Notare – eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gem § 11 GrEStG 1987 durchführen, haben sie auch eine Selbstberechnung der Immobilienertragssteuer (ImmoESt) durchzuführen (§ 30c EStG) [9]. Die Verpflichtung zur Selbstberechnung (ab dem 1.1.2013) ist somit an das System der Mitteilung und Selbstberechnung bei der GrESt angelehnt. Die Selbstberechnung der ImmoESt kommt iE nicht verpflichtend zum Tragen, sondern hängt von der Selbstberechnung der GrESt ab.

Fazit: Die Abschaffung der zehnjährigen Spekulationsfrist führt dazu, dass die Veräußerung von Grundstücken nunmehr stets steuerpflichtig ist. Diese Steuerpflicht wurde insbesondere durch den günstigen Steuersatz von 25% und durch die erwähnten Begünstigungen für „Altvermögen“ zwar abgefedert; trotz dieser Abfederung werden aber die Befreiungsbestimmungen in Zukunft besondere praktische Bedeutung erlangen. Der folgende Abschnitt soll eine Übersicht über die praktisch wichtigsten Befreiungsbestimmungen bieten. ME sind die praktisch wichtigsten Befreiungsbestimmungen die beiden Hauptwohnsitzbefreiungen (Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nF [Hauptwohnsitzbefreiung „alt“] und Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF [Hauptwohnsitzbefreiung „neu“]) sowie die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF (die man plakativ als „Häuslbauerbefreiung“ bezeichnen könnte).

[5] Siehe zum Ganzen ausführlich Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 18 f.

[6] Ausführlich zu Superädifikat und Baurecht Steckenbauer in Urtz, Immobiliensteuer 28.

[7] Bei fünfzehnjähriger Spekulationsfrist ist der maßgebende Stichtag der 30.3.1997.

[8] Siehe zur Fristberechnung Klaushofer/Leitner in Urtz, Immobiliensteuer 86 f.

[9] Es sei denn, es liegen Ausnahmen von

der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt gem § 30c Abs 4 EStG vor. Dazu zB Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 187 ff.

2. Übersicht über die Befreiungsbestimmungen [9a]

2.1. Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG – Hauptwohnsitzbefreiung „alt“

2.1.1. Der Begriff des „Eigenheims“ bzw der „Eigentumswohnung“ und des „Hauptwohnsitzes“

Die Definition des „Eigenheims“ bzw der „Eigentumswohnung“ ist sowohl für die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a als auch nach lit b EStG nF relevant. Der Begriff des „Eigenheims“ bzw der „Eigentumswohnung“ richtet sich nach der Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG [10]: Bei einem „Eigenheim“ iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG handelt es sich um ein Einfamilienhaus oder ein Wohnhaus mit höchstens zwei Wohnungen, dessen Gesamtnutzfläche zumindest zu 2/3 (eigenen) Wohnzwecken dient.

Bei einem „Eigenheim“ ist insbesondere dann, wenn es aus zwei Wohnungen besteht, eine *gemischte Nutzung* möglich, ohne dass die Eigenschaft als Eigenheim verloren geht. Während die eine Wohnung – die zumindest 2/3 der Gesamtnutzfläche ausmachen muss – dem Veräußerer als Hauptwohnsitz dient, kann die andere Wohnung entweder vermietet werden oder auch anderen als den eigenen Wohnzwecken dienen (zB eine betriebliche oder berufliche Verwendung haben). Die Steuerbefreiung bleibt erhalten, allerdings nur hinsichtlich des als Hauptwohnsitz genutzten Teils [11].

Als „Eigentumswohnung“ iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nF iVm § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG ist eine Eigentumswohnung iSd § 2 Abs 2 WEG zu verstehen. Auch bei einer Eigentumswohnung iSd WEG muss ihre Gesamtnutzfläche zu mindestens 2/3 (eigenen) Wohnzwecken dienen.

Sowohl bei einer Eigentumswohnung als auch bei einem Eigenheim ist nur der Wohnzwecken dienende Teil von der

Hauptwohnsitzbefreiung erfasst. Unbeachtlich ist jedoch sowohl bei einem Eigenheim, als auch bei einer Eigentumswohnung die Vermietung – oder sonstige nicht eigenen Wohnzwecken dienende (zB betriebliche) Nutzung – *bloß einzelner Zimmer* [12].

Die Hauptwohnsitzbefreiung erstreckt sich nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut auch auf „Grund und Boden“ (also zB den mit einem Eigenheim verbundenen Garten). „Jedenfalls“ angenommen werden kann diese Befreiung nach Auffassung der Finanzverwaltung bis zu einer Grundstücksfläche von 1.000 m² [13]. Dies wird in der BMF-Info vom 3.9.2012 auch bestätigt (Nr 18 und Nr 23). Sollte die Grundstücksfläche jedoch 1.000 m² übersteigen, ist zweifelhaft, ob es sich um eine absolute Obergrenze handelt. Der zitierte Wortlaut der (alten) EStR spricht gegen eine absolute Obergrenze (arg. „jedenfalls“); es gibt aber auch anders lautende – ältere – Aussagen des BMF [14]. Die 1.000 m² sind mE jedenfalls als Richtwert zu beachten [15].

Beispiel [16]: *Verkauft wird eine Villa mit 1.500 m² Grund. Die Villa wird vom Veräußerer zur Gänze zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Der Verkaufspreis beträgt EUR 1.500.000. Selbst unter der Annahme, die 1.000 m² seien keine absolute Obergrenze, ist mE ein Ausmaß von 1.500 m² im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis wohl zu hoch, um noch unter die Befreiung für Grund und Boden fallen zu können. Geht man davon aus, dass vom Verkaufspreis iHv insgesamt EUR 1.500.000 ein Teil von 20% auf den Grund und Boden entfällt, so ist dieser Teil iHv EUR 300.000 wiederum aufzuteilen: 66,67% fallen noch unter die Befreiung von Grund und Boden, 33,33% sind jedoch steuerpflichtig (= 500 m² von insgesamt 1.500 m²). Das heißt, dass vom gesamten Veräußerungserlös iHv EUR 1.500.000 insgesamt ein Betrag iHv EUR 100.000 steuerpflichtig ist.*

Damit die Steuerbefreiung greift, muss es sich bei dem veräußerten Eigenheim bzw der Eigentumswohnung um den „Hauptwohnsitz“ des Veräußerers handeln. Der Begriff des „Hauptwohnsitzes“ wird in § 30 EStG nicht definiert; zu seiner Auslegung ist daher auf den Wohnsitzbegriff des § 26 BAO [17] abzustellen [18]. Bei Vorliegen von mehreren Wohnsitzen iSd § 26 BAO gilt derjenige Wohnsitz als der Hauptwohnsitz, an dem der Steuerpflichtige seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat; es kommt demnach auf die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen an [19].

Wie wird in der Praxis der Finanzverwaltung das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes bewiesen? Folgt man der Rsp des VwGH und der Auffassung der Finanzverwaltung, ist die Eintragung im Melderegister zwar grundsätzlich von Bedeutung [20]; diese Eintragung hat letztlich aber nur Indizwirkung. Ausschlaggebende Bedeutung hat die Eintragung im Melderegister allerdings dann, wenn nachvollziehbare bzw überprüfbare Gegenbeweise fehlen [21]. Daneben – dh insbesondere dann wenn es an einer Eintragung im Melderegister fehlt oder wenn das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung nicht als Hauptwohnsitz eingetragen wurde – sind folgende Umstände von Bedeutung [22]: Welcher Ort vom Veräußerer für die Postzustellung angegeben wird [23]; welcher Ort gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber als Wohnanschrift angegeben wird [24]; und schließlich die Höhe des Strom- oder Wasserverbrauchs (bzw sonstigen Energieverbrauchs), entweder im Vergleich zu anderen Wohnsitzen (iSd § 26 Abs 1 BAO) des Steuerpflichtigen [25], oder für sich (dh absolut) betrachtet [26].

2.1.2. Fristenregelung: ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend

Für die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nF muss das Eigenheim oder die

[9a] Die folgenden Ausführungen folgen *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz, Immobiliensteuer* 33 ff.

[10] Vgl EStR 2000 Rz 6631.

[11] Siehe EStR 2000 Rz 6636; *Quantschnigg/Schuch*, *Einkommensteuer-Handbuch* § 30 Rz 24.4; *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* § 30 Rz 27; krit aber *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 91/1. Siehe auch die BMF-Info vom 3.9.2012, Nr 22.

[12] Siehe zB *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Rz 24.5; *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* § 30 Rz 27; EStR 2000 Rz 6637.

[13] Ausdrücklich EStR 2000 Rz 6641.

[14] Ausführlich *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 103 unter Hinweis auf BMF RdW 1997, 429 f, wonach es sich um eine absolute Obergrenze handelt.

[15] Ausführlich zum Ganzen *Steckenbauer/*

Urtz in *Urtz, Immobiliensteuer* 35.

[16] Siehe *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz, Immobiliensteuer* 35.

[17] Nach § 26 Abs 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz dort „wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die daraufschließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Für das Vorliegen eines Wohnsitzes müssen daher die Voraussetzungen der „Wohnung“, der „Innehabung“ und der „Beibehaltung und Benutzung“ kumulativ vorliegen.

[18] *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* § 30 Rz 28; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 10 Rz 77; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235.

[19] Vgl EStR 2000 Rz 5708 und Rz 6632; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 77; *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* § 30 Rz 28.

[20] IdS EStR 2000 Rz 6632. Vgl auch die

BMF-Info vom 3.9.2012 (Nr 58).

[21] Nach Ansicht des UFS hat die Eintragung im Melderegister in diesen Fällen die absolut stärkste Beweiskraft: UFS 26.2.2008, RV/0080-F/08.

[22] VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235; vgl auch UFS 10.5.2004, RV/1255-W/02 und EStR 2000 Rz 6632.

[23] VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235; siehe dazu auch UFS 10.5.2004, RV/1255-W/02 (im gegenständlichen Fall war die vom Steuerpflichtigen gegenüber einem E-Werk angegebene Adresse von Bedeutung).

[24] VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235.

[25] So VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235.

[26] So UFS 10.5.2004, RV/1255-W/02, der dem absoluten Stromverbrauch (im Jahresdurchschnitt) Bedeutung beigemessen hatte.

Eigentumswohnung dem Veräußerer „*ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben*“. Außerdem muss der Hauptwohnsitz „aufgegeben“ worden sein (siehe dazu noch unten Abschnitt 2.1.3.). Die Tatbestandsmerkmale des *durchgehenden Dienens* als Hauptwohnsitz sowie der *Aufgabe* müssen *kumulativ* vorliegen.

Außerdem ist zu beachten, dass – was von der Beratungspraxis manchmal übersehen wird – das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung

erstens durchgehend von der Anschaffung bis zur Veräußerung

und zweitens mindestens für zwei Jahre dem Veräußerer durchgehend als Hauptwohnsitz dienen muss.

Auch diese beiden Voraussetzungen müssen somit *kumulativ erfüllt* sein [27].

Ein Hauptwohnsitz muss „*ab der Anschaffung*“ des Eigenheims oder der Eigentumswohnung begründet werden. Ab diesem Zeitpunkt muss der Hauptwohnsitz durchgehend beibehalten werden, und zwar für mindestens zwei Jahre. Unter einer „*Anschaffung*“ sind nur *entgeltliche Vorgänge* (zB Kauf, Tausch) zu verstehen [28] (siehe zur Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen wie Erbschaft oder Schenkung oben Abschnitt 1.).

Das Erfordernis des durchgehenden Dienens als Hauptwohnsitz von der Anschaffung bis zur Veräußerung und damit auch der *Lauf der 2-Jahres-Frist* beginnt nach Ansicht der Finanzverwaltung von der „*Erlangung der Verfügungsgewalt*“ infolge der Anschaffung [29] (möglicherweise anders die BMF-Info vom 3.9.2012, wonach es auf den „Einzug“ ankomme [Nr 20]) und dauert bis zum „*Vertragsabschluss*“ über die Veräußerung [30] (nach BMF-Info bis zum „Auszug“). Da es auf die „*Erlangung der Verfügungsgewalt*“ ankommt, beginnt der

Fristenlauf daher erst mit der *Übergabe* des Eigenheims bzw der Eigentumswohnung an den Steuerpflichtigen zu laufen [31]. Da das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung durchgehend seit der Anschaffung als Hauptwohnsitz dienen muss, bedeutet dies – konsequent weitergedacht – dass das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung vom Steuerpflichtigen ab Übergabe grundsätzlich auch *bezogen werden muss*. Es ist allerdings nach der Literatur und nach der Verwaltungspraxis unschädlich, wenn die *Übergabe erst „einige Zeit“ nach Abschluss des Kaufvertrages* erfolgt [32]. In der Literatur wird unter dem Begriff „*einige Zeit*“ ein Zeitraum von ca. sechs Monaten genannt [33]; mE ist aber nicht auf eine starre Frist abzustellen [34].

Der Lauf der 2-Jahres-Frist muss aber nicht zwingend ab dem Zeitpunkt der Übergabe beginnen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung *noch adaptiert werden muss*, dh dass das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung im Zeitpunkt der Übergabe *noch nicht bezugsfertig* ist, da – aus der Sicht des Steuerpflichtigen als Käufer – noch Adaptierungsarbeiten vorzunehmen sind [35]. Die Finanzverwaltung nennt als Adaptierungsarbeiten „*Ausmalen, Tapezieren, Einbau eines neuen Badezimmers*“ [36]. Sie geht davon aus, dass der *angemessene Zeitraum der Adaptierung* „ca. sechs Monate“ beträgt [37]. Der VwGH hat allerdings ausgesprochen, dass der Zeitraum der Adaptierung lediglich „*angemessen*“ sein müsse; eine starre Regel hinsichtlich des Zeitraums sei dem Gesetz nicht zu entnehmen (im konkreten Fall wurden acht Monate anerkannt) [38]. Daher muss die Angemessenheit des Adaptierungszeitraumes jeweils im Einzelfall entschieden werden [39]. Liegt ein solcher Fall der Adaptierung vor, dann beginnt der Lauf der 2-Jahres-Frist diesfalls nicht ab dem Zeitpunkt der Übergabe, sondern ab dem *Zeitpunkt des tatsächlichen Bezuges* des

Eigenheims bzw der Eigentumswohnung durch den Steuerpflichtigen [40].

Das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung muss nach dem Gesetzeswortlaut durchgehend als Hauptwohnsitz dienen. Liegt kein „*durchgehendes*“ *Dienen als Hauptwohnsitz* vor, geht die Befreiung jedenfalls verloren (anders wäre dies nach der Hauptwohnsitzbefreiung „neu“ gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF, da bei dieser Befreiung die 5-Jahres-Frist neu zu laufen beginnen kann; siehe dazu unten Abschnitt 2.2.). *Begünstigungsschädlich* ist grundsätzlich jede andere Verwendung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als für eigene Wohnzwecke des Veräußerers (zB eine Vermietung, aber auch eine Verwendung für betriebliche Zwecke). Ein nur vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz ist nach Auffassung der Finanzverwaltung und nach der Literatur für das Bestehen eines durchgehenden Hauptwohnsitzes allerdings unschädlich [41].

Nach der Rsp sowie der Literatur muss das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung dem Veräußerer für die Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung „*alt*“ – auch noch „*unmittelbar vor der Veräußerung*“ bzw „*jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung*“ als Hauptwohnsitz gedient haben [42]. Dies ergibt sich auch aus Gesetzeswortlaut und -materialien [43]. Als *Zeitpunkt der Veräußerung* gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung der Vertragsabschluss betreffend den Kaufvertrag über die Veräußerung [44]. Wird der Hauptwohnsitz früher aufgegeben, so ist dies nur unter der Voraussetzung unschädlich, dass dies aus Anlass der beabsichtigten Veräußerung erfolgte [45]. Eine solche Aufgabe des Hauptwohnsitzes anlässlich der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung liegt bei „*Beginn konkreter Verkaufshandlungen* [...] (zB *Beauftragung eines Maklers*)“ vor [46]. ME kann der Beginn konkreter Verkaufshandlungen aber zB

[27] Insoweit hat sich nach dem StabG 2012 im Vergleich zur alten Rechtslage nichts geändert; vgl zum Ganzen *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 38.

[28] ZB VwGH 11.9.1997, 94/15/0134.

[29] So ausdrücklich EStR 2000 Rz 6633 und auch Rz 6634; vgl dazu *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 29.

[30] So ausdrücklich EStR 2000 Rz 6633. Zustimmend zum Ganzen – auch nach der neuen Rechtslage – *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 39.

[31] Vgl Ryda, FJ 2002, 38; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 29. EStR 2000 Rz 6633;

[32] *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 30 Rz 24.2; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78/1; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 29; vgl ferner EStR 2000 Rz 6634 idF BMF vom

1.2.2007, GZ BMF-010203/0344-VI/6/2006, gültig bis 15.06.2008 (zitiert bei *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78/1).

[33] *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 30 Rz 24.2.; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78/1.

[34] *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 39.

[35] Vgl dazu *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78 ff; zur Diskussion über die „Unbewohnbarkeit“ als Erfordernis siehe *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 39 f.

[36] EStR 2000 Rz 6634.

[37] EStR 2000 Rz 6634; kritisch zB *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78/1.

[38] VwGH 21.10.2003, 98/14/0047.

[39] *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 29; vgl auch *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 78/1; ausführlich *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 39 f.

[40] EStR 2000 Rz 6634; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 80.

[41] EStR 2000 Rz 6632; vgl *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 82; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 30.

[42] So ausdrücklich VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; so auch *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG⁴ § 30 Rz 30; vgl auch *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 84.

[43] *Steckenbauer/Urtz* in Urtz, Immobiliensteuer 41.

[44] EStR 2000 Rz 6633.

[45] IdS EStR 2000 Rz 6634; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 84; vgl auch *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG⁴ § 30 Rz 30.

[46] So ausdrücklich EStR 2000 Rz 6634; *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 30 Rz 84; *Kanduth-Kristen* in Jakom, EStG⁴ § 30 Rz 30. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Rz 24.2.

auch durch das Schalten von Inseraten belegt werden [47].

Im Ergebnis sind für den *Fristablauf* daher *zwei unterschiedliche Zeitpunkte* zu beachten:

Erstens muss die 2-Jahres-Frist vom Zeitpunkt der Übergabe bzw. – falls Adaptierungsarbeiten nötig wurden – vom Zeitpunkt des tatsächlichen Bezuges des Eigenheimes bzw. der Eigentumswohnung berechnet werden, und zwar *bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Aufgabe* des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung durch den Steuerpflichtigen [48].

Zweitens ist aber für das Ende der Frist auch der *Zeitpunkt des Vertragsabschlusses* (Kaufvertrag über die Veräußerung) zu beachten. Deshalb steht die Befreiung dann nicht zu, wenn ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung bereits vor Ablauf der Zweijahresfrist veräußert wird und lediglich der Auszug nach Ablauf der Frist erfolgt [49]. Aus praktischer Sicht ist daher zu beachten, dass der Kaufvertrag keinesfalls vor Ablauf der 2-Jahres-Frist abgeschlossen werden darf [50]. Möglicherweise anders die BMF-Info vom 3.9.2012 [Nr 20] wonach es auf den „Auszug“ ankomme.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass in einem *angemessenen Zeitraum nach dem Abschluss des Kaufvertrages über die Veräußerung* die *tatsächliche Aufgabe* zu erfolgen hat (siehe sogleich den folgenden Abschnitt).

2.1.3. Aufgabe des Hauptwohnsitzes

Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist sowohl in § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG als auch in lit b EStG nF (Hauptwohnsitzbefreiung „neu“) als Erfordernis für eine Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung enthalten. Gegenüber der früheren Rechtslage (vor dem StabG 2012) ist dieses Tatbestandserfordernis neu. Der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a und lit b EStG liegt nach den Gesetzesmaterialien darin, dass

der Erlös aus der Veräußerung dem Veräußerer „*ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht*“. Dementsprechend soll „*klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird*“ [51]. Die Steuerbefreiung soll damit insbesondere dann nicht zustehen, wenn ein Steuerpflichtiger sein Eigenheim in zwei Wohneinheiten teilt, eine dieser Wohnungen im Anschluss daran veräußert und Hauptwohnsitz in der zweiten Wohnung behält [52].

Zeitlicher Zusammenhang der Veräußerung zur Aufgabe: Die Aufgabe darf einerseits nicht zu früh erfolgen; eine Aufgabe, die „*jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung*“ erfolgt, ist unter allen Umständen problematisch und schließt die Hauptwohnsitzbefreiung aus (siehe zum Ganzen den vorangegangenen Abschnitt 2.1.2.). Andererseits darf die Aufgabe aber auch nicht zu lange nach der Veräußerung erfolgen; die tatsächliche Aufgabe muss daher in einem angemessenen Zeitraum nach dem Abschluss des Kaufvertrages über die Veräußerung stattfinden [53]. Die Beurteilung der Angemessenheit hat dabei in ähnlicher Weise zu erfolgen wie bei der Frist für die Übergabe des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung nach Abschluss des Kaufvertrages bzw. für die Frist zwischen Übergabe und tatsächlichem Bezug. Dabei gibt es mE keine starre Regel, sondern die Angemessenheit ist in jedem Einzelfall zu beurteilen (siehe dazu ausführlich Abschnitt 2.1.2.) [54]. Nach der BMF-Info vom 3.9.2012 beträgt die Toleranzfrist 1 Jahr (Nr 19 und 20).

2.1.4. Hauptwohnsitzbefreiung „alt“ auch bei Erbschaft und Schenkung?

Durch das SteuerreformG 1993 [55] wurden in § 30 EStG Regelungen eingefügt, wonach im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes der Rechtsvorgänger dem Rechtsnachfolger grundsätzlich

die Hauptwohnsitzbefreiung vermitteln konnte [56]. Daher war es beispielsweise im Erbfall ausreichend, wenn nur der Erblasser die Hauptwohnsitzbefreiung (ununterbrochener Hauptwohnsitz seit der Anschaffung und seit mindestens zwei Jahren) erfüllte.

Beispiel: Hatte ein Steuerpflichtiger zB im Jahr 1997 eine Eigentumswohnung angeschafft und seither als Hauptwohnsitz benutzt, so konnte diese Wohnung nach dem Tod des Steuerpflichtigen im Jahr 2000 durch den Erben steuerfrei verkauft werden, wenn der Verkauf unmittelbar nach dem Erbanfall erfolgte [57].

Das StabG 2012 schaffte nun die durch das SteuerreformG 1993 eingeführten Sonderregelungen für den unentgeltlichen Erwerb ab: Im Gesetzeswortlaut des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG nF findet sich keinerlei Hinweis mehr auf den unentgeltlichen Erwerb. Die bisherigen Äußerungen in der Literatur gehen daher davon aus, dass *nach der aktuellen Rechtslage der Rechtsvorgänger dem Rechtsnachfolger die Hauptwohnsitzbefreiung nicht mehr vermitteln kann* [58]. Dies wurde durch die BMF-Info vom 3.9.2012 [Nr 17] bestätigt.

Im Ergebnis muss mE das veräußerte Grundstück daher stets *vom Veräußerer persönlich als Hauptwohnsitz genutzt* werden [59]. Die seit dem SteuerreformG 1993 bestehende Möglichkeit, dass zB der Erbe unmittelbar nach dem Erbanfall ein Grundstück deswegen steuerfrei verkaufen konnte, wobei es ausreichte dass nur der Erblasser persönlich die Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt hatte, ist daher nach der aktuellen Rechtslage ausgeschlossen [60]. Dies ergibt sich mE erstens aus der erwähnten Streichung der bisherigen Regelungen über den unentgeltlichen Erwerb und zweitens auch aus der erwähnten Zielsetzung der Befreiung, wonach der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll (siehe dazu oben Abschnitt 2.1.3.) [61].

[47] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 41.

[48] Vgl dazu die Beispiele in Rz 6634 der EStR 2000.

[49] Vgl dazu EStR 2000 Rz 6633 sowie die Beispiele in Rz 6634 der EStR 2000.

[50] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 42.

[51] Vgl Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BgNR XXIV: GP (in der Folge abgekürzt als „EB RV“) 8.

[52] Vgl EB RV 8.

[53] So iE auch *Herzog*, SWK 2012, 569.

[54] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immo-

biliensteuer 43. Anders offenbar *Herzog*, SWK 2012, 569, der für diesen Fall die 6-Monats-Frist gem EStR 2000 Rz 6634 anwenden will.

[55] BGBl 1993/818.

[56] Vgl § 30 Abs 2 Z 1 EStG idF vor dem StabG 2012: „*Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzungen des Hauptwohnsitzes erfüllen.*“

[57] So EStR 2000 Rz 6640.

[58] *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 168; *Herzog*, SWK 2012, 569; zustimmend *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 45.

[59] Vgl *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 45 f.

[60] Vgl auch *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 168.

[61] Dieser Zielsetzung würde nämlich nicht entsprochen, wenn das Grundstück dem Veräußerer gar nicht persönlich als Hauptwohnsitz gedient hat; so *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 45 f.; idS auch *Herzog*, SWK 2012, 569.

2.2. Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG – Hauptwohnsitzbefreiung „neu“

Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG wurde mit dem *StabG 2012 neu eingeführt*. Eine vergleichbare Bestimmung gab es – anders als bei der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „alt“) – nach der früheren Rechtslage nicht [62]. Aufgrund der Neuregelung ist eine Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden dann befreit, wenn diese „innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.“

Die *Tatbestandsvoraussetzungen* gem lit b sind weitgehend ident mit denen der lit a: Wie in § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG ist auch bei lit b das Vorliegen eines „Eigenheims“ bzw einer „Eigentumswohnung“ iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG Voraussetzung, bei denen es sich um den „Hauptwohnsitz“ des Steuerpflichtigen handeln muss (siehe zu diesen Begriffen die Ausführungen in Abschnitt 2.1.1.). Von der Befreiungsbestimmung ist – ebenso wie bei lit a – auch der „Grund und Boden“ umfasst (siehe zu diesem Begriff sowie zum Richtwert von 1.000 m² ebenfalls Abschnitt 2.1.1.). Schließlich muss der Hauptwohnsitz – wie gem lit a – vom Veräußerer „aufgegeben“ werden (siehe zum Begriff der „Aufgabe“ oben Abschnitt 2.1.3.).

Im Unterschied zu § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG – wonach das Objekt „ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben“ muss – ist gem lit b weder eine Anschaffung noch eine Veräußerung erforderlich. Im Gegensatz zur lit a muss daher das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung klarerweise weder durchgehend „ab der Anschaffung“ noch durchgehend „bis zur Veräußerung“ als Hauptwohnsitz gedient haben. Dafür muss sozusagen als Ausgleich das durchgehende Dienen des Eigenheims bzw der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz gem lit b länger dauern als nach lit a, nämlich fünf statt zwei Jahre.

Da aufgrund der Hauptwohnsitzbefreiung nach lit b weder eine Anschaffung noch eine Veräußerung erforderlich sind, ist es – im Gegensatz zur Befreiung nach

lit a (dazu Abschnitt 2.1.2.) – unproblematisch, wenn der Veräußerer den Hauptwohnsitz bereits (längere Zeit) vor Veräußerung aufgibt [63]. Darauf weisen auch die Gesetzesmaterialien ausdrücklich hin und erwähnen als Beispiel den Auszug eines Ehepartners aufgrund einer Scheidung: „Da der Hauptwohnsitz nicht unmittelbar vor der Veräußerung gegeben sein muss, besteht die Befreiung auch für jene Steuerpflichtige, die vor der Veräußerung den Hauptwohnsitz bereits aufgegeben haben. Daher ist zB im Zuge einer Scheidung auch jener Ehepartner begünstigt, der noch vor der Veräußerung des im Eigentum beider Ehepartner stehenden Eigenheimes, aus dem gemeinsamen Ehemohnsitz ausgezogen ist.“ [64]

Zweitens ist gem lit b weder der Umstand problematisch, dass der Hauptwohnsitz erst nach Anschaffung begründet wurde (zur Problematik bei lit a vgl Abschnitt 2.1.2.), noch ist der Umstand problematisch, dass überhaupt keine Anschaffung vorliegt, da der Wohnsitz unentgeltlich – durch Erbschaft oder Schenkung – erworben wurde. Da eine Anschaffung nicht erforderlich ist, ist es daher konsequenterweise auch ausreichend, dass der Veräußerer den Hauptwohnsitz bereits zu einem Zeitpunkt begründet hat, zu dem er (noch) nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist [65]. Dh der Veräußerer könnte den Hauptwohnsitz zB auch als Mieter oder im Rahmen eines Prekariums (Bittleihe) begründen und damit den Lauf der 5-Jahres-Frist auslösen [66].

Beispiel 1 [67]: A wohnt seit dem Jahr 2006 – im Rahmen eines Prekariums – in einer Wohnung, die im zivilrechtlichen Eigentum seiner Tante B steht (ob er alleine oder mit seiner Tante dort wohnt ist irrelevant). Im Jahr 2012 ist Tante B gestorben und hat A die Wohnung vermacht. A kann die Wohnung, da sie ihm insgesamt für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat, sofort nach dem Erbfall unter Anwendung der Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF steuerfrei veräußern.

Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF hat daher insbesondere auch in den Fällen eines unentgeltlichen Erwerbes (Erbschaft, Schenkung) Bedeutung (zur Abgrenzung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb siehe Abschnitt 1.). Die Befreiung steht allerdings nur dann zu, wenn der Rechtsnachfolger (Erbe, Schenkungsnehmer) das

Eigenheim bzw die Eigentumswohnung persönlich als Hauptwohnsitz nutzt und dabei die 5-Jahres-Frist einhält (siehe zur Problematik der persönlichen Nutzung auch Abschnitt 2.1.4.).

Um die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b zu erlangen, muss das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung „mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben“. Das Erfordernis eines „durchgehenden Dienens“ entspricht jenem in lit a leg cit (dazu ausführlich Abschnitt 2.1.2.). Dies bedeutet, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung ununterbrochen als Hauptwohnsitz dienen muss. Im Unterschied zur Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG, die bei einer Unterbrechung der Nutzung als Hauptwohnsitz verloren geht, geht die Hauptwohnsitzbefreiung gem lit b als Folge einer Unterbrechung jedoch nicht zur Gänze verloren. Die 5-Jahres-Frist beginnt im Falle einer Unterbrechung nämlich neu zu laufen (siehe dazu noch unten). Die Aussage der Finanzverwaltung und der Literatur, wonach ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz unschädlich ist und daher nicht zu einer Unterbrechung führt (Abschnitt 2.1.2.), gilt mE auch für die Befreiung nach lit b [68].

Lauf der 5-Jahres-Frist: Das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung muss „innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre“ durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Es muss also eine Frist von fünf Jahren der „durchgehenden“ Nutzung eingehalten werden (siehe zum Erfordernis der ununterbrochenen Nutzung als Hauptwohnsitz die obenstehenden Ausführungen). Diese 5-Jahres-Frist muss außerdem innerhalb einer Frist von zehn Jahren vor der Veräußerung liegen. Diese Fristregelung ist mE so zu verstehen, dass der Veräußerer – sofern er nach Ablauf der 5-Jahres-Frist auszieht und das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung nicht mehr als Hauptwohnsitz nutzt – das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung innerhalb der nächsten fünf Jahre nach seinem Auszug veräußern muss [69]. Tut er dies nicht, muss er – um die Befreiung nach lit b erneut zu erlangen – für weitere fünf Jahre in diesem Eigenheim bzw in dieser Eigentumswohnung den Hauptwohnsitz begründen [70].

Wie erwähnt, ist eine Unterbrechung der 5-Jahres-Frist (durch einen Auszug

[62] Siehe auch Bruckner, ÖStZ 2012, 102.

[63] ZB Fuhrmann/Lang, taxlex 2012, 176.

[64] Vgl EB RV 8.

[65] IdS Hammer/Mayr, RdW 2012, 168; Perthold/Vaishor, Stabilitätsgesetz, SWK-Spe-

zial 2012, 19.

[66] Steckenbauer/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 47.

[67] Steckenbauer/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 47.

[68] Steckenbauer/Urtz in Urtz, Immo-

biliensteuer 48.

[69] Steckenbauer/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 48 f; idS auch Herzog, SWK 2012, 569 (Beispiel 4).

[70] Siehe zum Ganzen Steckenbauer/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer 49.

des Veräußerers) nur insoweit schädlich, als die Frist neu zu laufen beginnt und daher erneut durchgehend für fünf Jahre eingehalten werden muss. In welcher Art der Veräußerer das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung nach dem Auszug nutzt (Leerstand, Vermietung und daher Erzielung von Einkünften gemäß § 28 EStG [71] oder aber betriebliche Nutzung) ist irrelevant [72].

Beispiel 2 (Fortsetzung von Beispiel 1) [73]: Im Jahr 2012 ist Tante B gestorben und hat A die Wohnung vermacht. A könnte die Wohnung, da sie ihm insgesamt für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat, im Jahr 2012 unter Anwendung der Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF steuerfrei veräußern. A zieht im Jahr 2012 jedoch aus und lässt die Wohnung leerstehen (Variante: A vermietet die Wohnung). Im Jahr 2018 will A die Wohnung dann veräußern.

Die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nF stünde A bei Veräußerung im Jahr 2018 nicht zu, da A die Wohnung nicht innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung für 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hat. Für einen steuerfreien Verkauf hätte A die Wohnung nämlich innerhalb von 5 Jahren nach seinem Auszug (dh spätestens 2017) veräußern müssen (ob die Wohnung nach seinem Auszug leerstand oder vermietet wurde ist irrelevant). A könnte die Befreiung nach lit b aber wieder erlangen, wenn er wieder einzieht und die Wohnung durchgehend für mindestens (weitere) fünf Jahre als Hauptwohnsitz nutzt.

2.3. Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG („Häuslbauerbefreiung“)

Abschließend soll in diesem Abschnitt die Befreiung nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF („Häuslbauerbefreiung“) in Grundzügen dargestellt werden. Diese Befreiung gab es grundsätzlich schon vor

dem StabG 2012, sie wurde durch das StabG 2012 aber abgeändert [74].

Der Begriff des „Gebäudes“ in § 30 Abs 2 Z 1 EStG ist mE – aus systematischer Sicht – mit dem Gebäudebegriff in § 30 Abs 1 leg cit deckungsgleich [75]. Dies hat ua zur Folge, dass *Grund und Boden* von dieser Befreiungsbestimmung (im Unterschied zu den beiden Hauptwohnsitzbefreiungen „alt“ und „neu“ nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a und lit b EStG [76]) nicht umfasst ist; Grund und Boden ist demnach – was auch der hM in der Literatur [77] sowie der BMF-Info vom 3.9.2012 [Nr 18 und Nr 29] entspricht – nicht befreit [78].

Wie ist der Begriff des „selbst hergestellten“ Gebäudes in § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF zu verstehen? Die Gesetzesmaterialien zum StabG 2012 führen dazu Folgendes aus: „Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt vor, wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko trägt; er also selbst oder auch durch einen Bauunternehmer das Gebäude errichtet.“ [79] Geht man von dieser Absicht des historischen Gesetzgebers aus, ist der Bauherrenbegriff nach der neuen Rechtslage somit wie folgt zu verstehen: Der Bauherr iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF zeichnet sich zunächst dadurch aus, dass er das finanzielle (Bau)Risiko übernimmt. Insoweit knüpft die Bestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF daher mE auch an die Bauherreneigenschaft nach dem GrEStG 1987 an; die diesbezüglichen Aussagen der Literatur und insbesondere der Finanzverwaltung zur alten Rechtslage sind daher zu übernehmen [80]. Folgt man den Gesetzesmaterialien, ist es allerdings nicht erforderlich, dass der Bauherr auch das (allgemeine) Baurisiko tragen muss (würde er das allgemeine Baurisiko tragen müssen, müsste der Bauherr den mit der Ausführung des Baus beauftragten Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sein und daher die Verträge mit den Baufirmen im eigenen Namen abschließen). Denn wie aus den Materialien klar hervorgeht,

ist die Bauherreneigenschaft iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF nicht nur dann erfüllt, wenn der steuerpflichtige Veräußerer das Gebäude „selbst“ errichtet (dh aus den Verträgen mit den Baufirmen unmittelbar berechtigt oder verpflichtet ist), sondern auch dann, wenn der Veräußerer das Gebäude „durch einen Bauunternehmer [...] errichtet“. Damit ist mE gemeint, dass der Veräußerer einen Generalunternehmer beauftragen darf, der wiederum die Verträge mit den einzelnen Baufirmen abschließt (der Veräußerer muss daher nur dem Generalunternehmer gegenüber berechtigt oder verpflichtet sein). In diesem Punkt weicht der Bauherrenbegriff des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF daher mE von den allgemeinen Grundsätzen für die Bauherreneigenschaft, wie sie nach dem GrEStG 1987 erforderlich sind, ab. Es ist allerdings mE erforderlich, dass es dem Veräußerer als Bauherrn obliegen muss, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, dh er muss mE *Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes ausüben*, um den Bauherrenbegriff des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF zu erfüllen. Denn mE ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber in diesem Punkt nicht von den allgemeinen Grundsätzen für die Bauherreneigenschaft abweichen wollte. **Fazit:** Der Veräußerer muss, um die Bauherreneigenschaft iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF zu erfüllen und damit die „Häuslbauerbefreiung“ in Anspruch nehmen zu können, auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes Einfluss nehmen können und insbesondere das finanzielle (Bau)Risiko tragen [81].

Von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG wird grundsätzlich nur die *erstmalige Errichtung eines Gebäudes* erfasst. Damit noch von einer „Selbsterstellung“ ausgegangen werden kann, müssen sich – nach Ansicht der Finanzverwaltung in den EStR 2000 (die Rechtslage vor dem StabG 2012 betreffend [82]) – die erforderlichen Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, also als „Hausbau“ und nicht lediglich als „Haus-

[71] Zu diesem Fall zB *Perthold/Vaishor*, Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, 20.

[72] Ausführlich *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 49.

[73] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 49.

[74] § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem StabG 2012 lautete wie folgt: „Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von: 2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.“ Durch das StabG 2012 wurde der letzte Halbsatz bezüglich Grund und Boden gestrichen. Dafür wurde eine Einschränkung hinsichtlich der Einkünfte-erzielung aufge-

nommen.

[75] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 51.

[76] Siehe Abschnitte 2.1.1. und 2.2.

[77] *Bruckner*, ÖStZ 2012, 102; *Herzog*, SWK 2012, 570 und 584; *Perthold/Vaishor*, Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, 20; *Fuhrmann/Lang*, taxlex 2012, 176; *Gruber/Vondrak*, ecollex 2012, 369.

[78] ME ist dieser Auffassung – nicht zuletzt wegen der erwähnten Differenzierung des Gesetzgebers zwischen „Gebäude“ einerseits und „Grund und Boden“ andererseits – zu folgen. Gegen diese Auffassung lassen sich allerdings auch Gegenargumente anführen – und zwar insbesondere die Gesetzesentwicklung.

Ausführlich zum Ganzen *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 50 f.

[79] EB RV 8.

[80] *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 53; so auch *Herzog*, SWK 2012, 570, der ebenfalls weiterhin die EStR 2000 Rz 6644 für maßgebend hält.

[81] Ausführlich *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer 53 f.

[82] Der Gesetzgeber des StabG 2012 wollte mE grundsätzlich an die bisherige Verwaltungspraxis anknüpfen; vgl zu dieser Überlegung *Urtz/Wimpfissinger* und *Steckenbauer/Urtz*, jeweils in *Urtz*, Immobiliensteuer 10 f und 54 und die untenstehenden Ausführungen.

sanierung“ darstellen [83]. Die Ansicht der – der Verwaltungspraxis zugrunde liegenden – Rsp des VwGH ist tendenziell streng: So hat der VwGH dann, wenn die Außenmauern, die Fundamente, der Keller und die tragenden Mauern im Gebäudeinneren bestehen geblieben sind und die Kubatur unverändert geblieben ist, keine erstmalige Errichtung angenommen und daher die Herstellerbefreiung verweigert [84].

Problematisch ist die Gewährung der Herstellerbefreiung beispielsweise dann, wenn der Steuerpflichtige (Veräußerer) den Rohbau nicht selbst herstellt, sondern einen bestehenden Rohbau anschafft (*Anschaffung eines Rohbaus*). Schafft der Steuerpflichtige einen Rohbau an und stellt diesen fertig, so greift nach Ansicht der Finanzverwaltung (zur alten Rechtslage) die Steuerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nur unter der Voraussetzung, dass die Herstellungskosten (Fertigstellungskosten) höher sind als die Anschaffungskosten des Rohbaus [85]. Nur in diesem Fall gilt das Gebäude insgesamt als selbst hergestellt (die Anschaffung des Rohbaus gilt daher bei Gesamtbetrachtung als Teil des Herstellungsvorganges) [86].

Aufgrund der Änderungen des § 30 Abs 2 Z 2 EStG durch das StabG 2012 darf ein selbst hergestelltes Gebäude „innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben“. Andernfalls geht die Befreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG nF verloren. Bei einer teilweisen Vermietung soll die Befreiung aber *zumindest anteilig* zustehen (dies geht klar aus den Gesetzesmaterialien hervor [87] und entspricht der hM in der Literatur [88]).

Weder der Wortlaut noch die Materialien zur Neufassung des § 30 EStG durch das StabG 2012 geben einen Hinweis darauf, ob die Befreiungsbestimmung für selbst hergestellte Gebäude im Falle eines *unentgeltlichen Erwerbes* auch dem *Rechtsnachfolger* (*Erbe, Schenkungsnehmer*) zugute kommen soll. Die Materialien führen allerdings aus, dass „selbst

hergestellte Gebäude [...] wie bisher von der Besteuerung befreit sein“ sollen (kursive Hervorhebung nicht im Original) [89]. Versteht man den Hinweis in den Gesetzesmaterialien so, dass der historische Gesetzgeber an die bisherige Verwaltungspraxis – wonach die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude auf den Rechtsnachfolger übergang [90] – anknüpfen wollte (wovon mE auszugehen ist [91]), dann gelten die Äußerungen zur alten Rechtslage in EStR 2000 Rz 6645 weiterhin. Die Befreiung steht somit – da der Gesetzgeber offenbar an die bisherige Verwaltungspraxis anknüpfen wollte – mE auch dem Rechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb (Erbchaft, Schenkung) zu. Anders sieht dies allerdings – ohne nähere Begründung – das BMF in der Info vom 3.9.2012 [Nr 17 und Nr 27]: Die „Häuslbauerbefreiung“ müsse vom Veräußerer persönlich erfüllt werden; eine Erfüllung durch den Rechtsnachfolger reiche nicht aus (diese Einschränkung soll aber erst für Veräußerungen ab 1.1.2013 gelten).

Literaturverzeichnis

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner (Hrsg), *Jakom Einkommensteuergesetz 2011*, 4. Auflage (2011).

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

Doralt (Hrsg), *EStG-Kommentar* (Loseblatt).

Fuhrmann/Lang, *Immobilienbesteuerung NEU*, taxlex 2012, 173.

Gruber/Vondrak, *Immobilienbesteuerung NEU – die Änderungen im EStG*, *ecolex* 2012, 368.

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

Herzog, *Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012*, *SWK* 2012, 563.

Klaushofer/Leitner, *Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 86.

Perthold/Vaishor, *Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen*, in Perthold/Plott (Hrsg), *Stabilitätsgesetz 2012* (2012) 9.

Quantschnigg/Schuch (Hrsg), *Einkommensteuer-Handbuch* (1993).

Ryda, *Anwendung der Spekulationsgewinnbefreiungstatbestände des § 30 Abs 2 EStG bei der Veräußerung von Liegenschaften*, *FJ* 2002, 38.

Steckenbauer, *Die Definition des steuerpflichtigen Grundstücks iSd § 30 Abs 1 EStG*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 27.

Steckenbauer/Urtz, *Die Befreiung für selbsthergestellte Gebäude gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 49.

Steckenbauer/Urtz, *Die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „alt.“)*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 35.

Steckenbauer/Urtz, *Die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „neu.“)*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 46.

Urtz, *Inkrafttreten der Neuregelung des § 30 EStG*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 13.

Urtz, *Selbstberechnung der Immobilienenertragssteuer*, in Urtz (Hrsg), *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 173.

Urtz/Wimpissinger, *Übersicht über die Neuregelung in Urtz (Hrsg)*, *Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012* (2012) 1.

[83] In diesem Sinne EStR 2000 Rz 6647 unter Verweis auf VwGH 20.9.2001, 98/15/0071.

[84] So im Erk vom 20.9.2001, 98/15/0071.

[85] So auch BMF vom 10.1.2000, *ÖStZ* 2000, 127.

[86] Vgl EStR 2000 Rz 6646; siehe auch Doralt/Kempf, EStG¹⁵ § 30 Rz 112.

[87] EB RV 8.

[88] ZB Hammerl/Mayr, *RdW* 2012, 168;

Herzog, *SWK* 2012, 570; ausführlich Steckenbauer/Urtz in Urtz, *Immobiliensteuer* 59.

[89] EB RV 8.

[90] Siehe EStR 2000 Rz 6645.

[91] Siehe zu dieser Überlegung Urtz/Wimpissinger und Steckenbauer/Urtz, jeweils in Urtz, *Immobiliensteuer* 10 f und 54.