

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer | Bernhard Woschnagg
Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Steuerliche Berücksichtigung der Instandhaltungsrücklage
Tücken der Hauptwohnsitzbefreiung
Rechtsprechung zur USt-Option für Altfälle der Vermietung

Der aktuelle Fall

Gesamtbaurecht als Gestaltungsinstrument?

Immobilien und Recht

Regierungsprogramm 2020 bis 2024
Gesamtbaurecht – Gespinst der Lehre oder Wirklichkeit?
EuGH: Airbnb erbringt Dienst der Informationsgesellschaft
Kostendeckende Entgelte und Rechnungswesen
ÖNORM B 1802-1: Liegenschaftsbewertung

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung des VwGH und OGH samt Anmerkungen

Die Tücken der Hauptwohnsitzbefreiung

Ausgewählte Rechtsprechung zu einzelnen Fragestellungen

Regina Liebsch-Marchetti

Der private Verkauf von Eigenheimen und Eigentumswohnungen ist unter bestimmten Voraussetzungen von der Immobilienertragsteuer befreit, wenn der Veräußerer an dieser Adresse für eine gewisse Zeit seinen Hauptwohnsitz hatte. Lediglich auf die polizeiliche Meldung als Nachweis für das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes abzustellen, kann im Einzelfall zu falschen Ergebnissen führen. Im Detail ergeben sich zahlreiche Fragestellungen, die in der Folge überblicksartig dargestellt werden.



Mag. Regina Liebsch-Marchetti ist Steuerberaterin und Inhaberin von Immotax Steuerberatung e.U.

1. Anwendungsbereich

Für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung gibt es zwei unterschiedliche Tatbestände:

- Wird das Eigenheim oder die Eigentumswohnung unmittelbar nach der Anschaffung oder Herstellung bis zur Veräußerung als Hauptwohnsitz bewohnt, dann ist es ausreichend, wenn an dieser Adresse der Hauptwohnsitz für zwei Jahre bestanden hat (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG).
- Hat die Wohnung nicht durchgehend als Hauptwohnsitz gedient, ist ein Hauptwohnsitz für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Verkauf erforderlich (§ 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG). Diese Alternative kommt zB zur Anwendung, wenn die als Hauptwohnsitz verwendete Wohnung zwischenzeitlich vermietet wird oder leer steht.

Grundsätzlich ist die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung vor dem Blickwinkel des Gesetzeszweckes zu sehen: Der Erlös aus der Veräußerung des Hauptwohnsitzes soll dem Steuerpflichtigen ungeschmälert durch eine ertragsteuerliche Belastung für die Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen.¹

2. Definition der befreiten Gebäude

Zuerst soll geklärt werden, welche Gebäude konkret unter die Befreiung fallen, denn nicht jedes Haus oder jede Wohnung ist für die Hauptwohnsitzbefreiung geeignet. Nach dem Wortlaut des § 30 Abs 2 Z 1 EStG sind nur Eigenheime und Eigentumswohnungen von der Befreiung erfasst. Ein Eigenheim im steuerlichen Sinn liegt bei einem Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen vor, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG).

Um daher weiterhin in den Genuss der Hauptwohnsitzbefreiung zu kommen, ist beispielsweise bei Nutzung eines Einfamilienhauses als Ordination und Wohnhaus darauf Bedacht zu nehmen, dass die Ordination nicht

mehr als ein Drittel der Gesamtnutzfläche einnimmt. Schädlich ist auch ein entsprechend großes Arbeitszimmer, selbst im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte, oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke, selbst wenn diese Liebhaberei iSd EStG darstellt.² Wird ein Eigenheim zwischen 20 % und 33 % betrieblich verwendet (zB Ordination oder Betrieb im Privathaus), fällt bei Verkauf für den betrieblich genutzten Teil Immobilienertragsteuer an: Ab 20 % betrieblicher Nutzung liegt Betriebsvermögen vor, dessen Verkauf der Besteuerung unterliegt. Bei Überschreiten der 33 %-Grenze ist die Hauptwohnsitzbefreiung für das gesamte Gebäude nicht anwendbar.

Da nur ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen befreit sein kann, liegt im Fall eines Mehrparteienhauses kein befreiungsfähiges Vermögen vor. Der VwGH³ hat entschieden, dass bei Verkauf eines Zinshauses, in dem der Alleineigentümer seinen Hauptwohnsitz hatte, die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Betracht kommt. Ein Eigenheim konnte nicht angenommen werden, weil das Gebäude mehr als zwei Wohnungen umfasste. Gleichzeitig lag auch keine Eigentumswohnung vor, denn der Begriff der Eigentumswohnung setzt voraus, dass an einer Räumlichkeit Wohnungseigentum begründet wird. Eine Wohnung eines Zinshauses, die vom Alleineigentümer benützt wird, fällt daher nicht unter den Begriff einer Eigentumswohnung. Auch ein Miteigentumsanteil verbunden mit einem ausschließlichen Nutzungs- und Verfügungsrecht vermittelt nicht das Recht zur Geltendmachung der Hauptwohnsitzbefreiung.⁴

3. Hauptwohnsitz im steuerlichen Sinn

Bei der Prüfung, ob ein Hauptwohnsitz vorliegt, wird als Nachweis oft nur die Meldung nach dem Meldegesetz herangezogen. Es gilt jedoch zu bedenken, dass diese lediglich ein Indiz für das Vorliegen eines Hauptwohnsitzes ist. Maßgeblich für die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht die polizeiliche Meldung, sondern die Be-

² Rz 6633 EStR.

³ VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002.

⁴ BFG 9. 8. 2018, RV/7100414/2017.

¹ Vgl ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8 (zum 1. StabG 2012).

stimmung des § 26 BAO. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Hat jemand mehrere Wohnsitze, so gilt auch für Zwecke der Hauptwohnsitzbefreiung jener als Hauptwohnsitz, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Ein Hauptwohnsitz für Zwecke der Hauptwohnsitzbefreiung kann daher auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dieser Adresse überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz nur ein „Zweitwohnsitz“ iSd Meldegesetzes ist. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze können beispielsweise der Ort der Postzustellung, die Angabe als Wohnanschrift gegenüber Ämtern und Behörden und/oder die Höhe des Wasser- und Stromverbrauchs Aufschluss über den Hauptwohnsitz geben.⁵

Das BFG⁶ hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob bei Verkauf einer Ferienimmobilie die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung gelangt. Dabei wurden unter anderem folgende Kriterien zur Beurteilung herangezogen:

- Ort der Meldung des Partners und der minderjährigen Kinder;
- Ort der familiären Beziehungen zu nahen Angehörigen;
- Ort der beruflichen Verpflichtungen;
- Engagements in lokalen Sportvereinen mit wöchentlichen Trainingseinheiten oder in kulturellen Institutionen;
- Größe und Ausstattung der Häuser;
- Widmung als Freizeitwohnsitz;
- Entrichtung der lokalen Freizeitwohnsitzabgabe;
- Wohnsitzfinanzamt;
- Kfz-Kennzeichen;
- Nachweis tatsächlicher Aufenthaltstage.

In diesem Zusammenhang sollte man sich dessen bewusst sein, dass die Hauptwohnsitzbefreiung eine steuerliche Begünstigung darstellt und „dass der eine Begünstigung in Anspruch Nehmende selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann“.⁷ Auf eine entsprechende Beweisführung ist daher rechtzeitig Bedacht zu nehmen.

Die Frage, ob der Hauptwohnsitz während der erforderlichen Zwei- bzw. Fünfjahresfrist durchgehend vorliegen muss, ist insbesondere in Zusammenhang mit Ehe Streitigkeiten öfter ein Thema. So hat das BFG⁸ entschieden, dass ein kurzfristiger Auszug aus der Ehwohnung nicht den Zeitraum zur Berechnung der Behaltfrist für die Hauptwohnsitzbefreiung durchbricht. Eine ununterbrochene tatsächliche Benutzung der Wohnung sei nicht erforderlich,

zumal der Mittelpunkt der Lebensinteressen im gegenständlichen Fall weiterhin in der Ehwohnung lag, denn die beiden minderjährigen Kinder lebten weiter in der streitgegenständlichen Wohnung. Die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen haben ein größeres Gewicht als die behördliche Meldung.⁹ Die Prüfung der engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen ist daher auch für kurze Zeiträume (im streitgegenständlichen Fall handelte es sich lediglich um einen Monat) erforderlich.

Auch vorübergehende Aufenthalte an einem anderen Wohnsitz, zB im Rahmen einer Dienstreise oder regelmäßige Aufenthalte am Dienstort, sind nicht befreiungsschädlich, wenn der Lebensmittelpunkt weiterhin am Hauptwohnsitz bleibt. Abwesenheitszeiten, die einen sechsmonatigen Zeitraum überschreiten, bedürfen einer einzelfallbezogenen Betrachtung.¹⁰

4. Zweijahresfrist versus Fünfjahresfrist

Die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG erfordert eine mindestens zweijährige durchgehende Nutzung der Liegenschaft als Hauptwohnsitz von der Anschaffung bis zur Veräußerung. In seinem Erkenntnis vom 4. 6. 2018, RV/2101652/2015, betonte das BFG, dass eine zweijährige Nutzung innerhalb eines beliebigen Zeitraums nicht genüge. Eine Revision wurde für zulässig erklärt, da die Frage, was unter der in § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG verwendeten Formulierung „ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend“ zu verstehen sei, nicht durch die Rechtsprechung geklärt sei. Der Gesetzestext verlange nicht, dass die Wohnung unmittelbar vor Veräußerung immer noch als Hauptwohnsitz dienen müsse.

Diesbezüglich erkannte der VwGH,¹¹ dass bei Anwendung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG zum Zeitpunkt der Aufgabe des Hauptwohnsitzes die Absicht, das Eigenheim bzw die Eigentumswohnung zu veräußern, vorliegen und in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Aufgabe des Hauptwohnsitzes in die Tat umgesetzt werden müsse. Dies ist auch der entscheidende Unterschied zum zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG. Diese verlangt eben nicht, dass die Wohnung bzw das Eigenheim unmittelbar nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert wird. Ist der Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung nicht gegeben, verlangt der Gesetzgeber eine fünfjährige durchgehende Hauptwohnsitzbegründung.

Die Finanzverwaltung räumt für die Aufgabe des Wohnsitzes bei der „Zweijahres-Regel“ eine Toleranzfrist von einem Jahr vor bzw nach der Veräußerung ein.¹² In einem Fall, bei dem

⁵ Rz 6638 EStR.

⁶ BFG 7. 5. 2019, RV/7103541/2018.

⁷ BFG 18. 9. 2015, RV/7104890/2014.

⁸ BFG 1. 8. 2019, RV/1100104/2019.

⁹ VwGH 27. 2. 2019, Ra 2018/15/0111.

¹⁰ Rz 6638 EStR.

¹¹ VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0115.

¹² Rz 6641 EStR.

zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und tatsächlicher Veräußerung ein Zeitraum von knapp zwei Jahren lag, erkannte das BFG die Hauptwohnsitzbefreiung zu.¹³ Interessant ist die Begründung, wonach der Hauptwohnsitz rund viereinhalb Jahre in der gegenständlichen Eigentumswohnung war und die Anforderungen an den zeitlichen Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung entsprechend geringer anzusetzen seien. Auch wurde ins Treffen geführt, dass ohnehin die Befreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG zugestanden hätte, wenn der Beschwerdeführer seinen Umzug in die neue Wohnung um ein halbes Jahr verschoben hätte.

Fraglich war lange Zeit, ob beim sogenannten Mietkauf die Hauptwohnsitzzeiten vor Eigentumsbegründung in die Fristberechnung einbezogen werden dürfen. Dazu entschied der VwGH,¹⁴ dass die Hauptwohnsitzbefreiung auch zusteht, wenn der Verkäufer erst kurz vor dem Verkauf Eigentum erworben hat, in der Wohnung davor aber bereits als Mieter den Hauptwohnsitz hatte. Wesentlich ist, dass für den Mietkauf nur die Befreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG, somit die 5-aus-10-Regel, anwendbar ist. Die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Zweijahres-Regel) erfordert nach wie vor Eigentum von Beginn an, da mit „Anschaffung“ im EStG stets ein entgeltlicher Erwerb gemeint ist. Besteht daher innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung der Hauptwohnsitz für fünf Jahre und ist der Verkäufer zum Zeitpunkt des Verkaufs Eigentümer der Wohnung, so steht die Hauptwohnsitzbefreiung zu. Mit dem Wartungserlass 2018 wurde Rz 6642 EStR diesbezüglich geändert.

5. Aufgabe des Hauptwohnsitzes

Grundsätzlich sieht die Befreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG als Voraussetzung vor, dass der Hauptwohnsitz im Rahmen der Veräußerung aufgegeben werden muss. Die Veräußerung einer Eigentumswohnung und nachfolgende Weiterbenutzung als gemieteter Hauptwohnsitz rechtfertigt nicht die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung.¹⁵ Das BFG begründet dies damit, dass die infolge des Verkaufs frei werdenden liquiden Mittel ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen sollen. Dies wäre im Fall der Weiterbenutzung auf Mietbasis nicht gegeben. Diesbezüglich wurde VfGH-Beschwerde eingebracht: Die Hauptwohnsitzbefreiung stehe im Falle der Veräußerung und nachgehender Nutzung als Nebenwohnsitz zu. Eine Versagung der Befreiung nur aufgrund einer Weiterbenutzung als Hauptwohnsitz und nicht nur als Nebenwohnsitz erachtete die Veräußerin als unsachgemäß und damit verfassungswidrig. Der

VfGH lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss ab.¹⁶

Wird das Eigenheim verkauft, der Hauptwohnsitz aufgegeben, allerdings zu einem späteren Zeitpunkt wieder in dieser Wohnung begründet, ist dies für die Befreiung jedoch nicht schädlich. Ein Steuerpflichtiger zog kurz nach der Veräußerung der Wohnung (an seine Frau) aus der Wohnung aus. Drei Monate nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes zog der Steuerpflichtige wieder in diese Wohnung ein und begründete dort erneut seinen Hauptwohnsitz für knapp weitere zwei Jahre. Das BFG¹⁷ stellte fest, dass der Beschwerdeführer tatsächlich seinen Hauptwohnsitz aufgegeben hatte. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die Wiederaufnahme des Hauptwohnsitzes ebendort nach einem Zeitraum von einigen Monaten einer Steuerbefreiung entgegenstehen würde, sei im EStG nicht gedeckt. Dort finde sich keine Mindestfrist für die Beibehaltung der Aufgabe. Dem Steuerpflichtigen wurde die Hauptwohnsitzbefreiung daher zuerkannt.

Für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes im Zuge der Veräußerung sieht das Gesetz keine Frist vor. Die Finanzverwaltung räumt in Rz 6643 EStR eine Toleranzfrist von einem Jahr ein. Demnach muss der Hauptwohnsitz mit Veräußerung oder grundsätzlich ein Jahr danach aufgegeben werden. Die Rechtsprechung hat jedoch in zahlreichen Judikaten festgehalten, dass diese Frist keine starre Frist sei. Vielmehr sei dem Veräußerer eine angemessene Frist für die Adaptierung bzw Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes einzurichten, um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden. Diese kann durchaus länger als ein Jahr sein.¹⁸ Die EStR wurden diesbezüglich in Rz 6643 ergänzt.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Regelmäßig wird als Nachweis für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung die Meldung als Hauptwohnsitz nach dem Meldegesetz herangezogen. Tatsächlich ist jedoch wesentlich, dass nur ein Wohnsitz befreit ist, der den tatsächlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt. Von der Befreiung umfasst sind nur Wohnhäuser mit nicht mehr als zwei Wohnungen und Eigentumswohnungen. Mehrparteienhäuser fallen nicht unter die Hauptwohnsitzbefreiung. Bei der Frist hinsichtlich der Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist die Rechtsprechung tolerant: Sofern ein klarer Zusammenhang zwischen Veräußerung und Aufgabe des Wohnsitzes erkennbar ist, kann der Hauptwohnsitz auch mehr als ein Jahr nach dem Verkauf beibehalten werden.

¹³ BFG 29. 8. 2019, RV/5100949/2019.

¹⁴ VwGH 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005.

¹⁵ BFG 21. 2. 2019, RV/7104377/2017.

¹⁶ VfGH 11. 6. 2019, E 1261/2019.

¹⁷ BFG 7. 1. 2019, RV/5101204/2017.

¹⁸ VwGH 1. 6. 2017, 2015/15/0006.



Jetzt 20 % sparen!

immo aktuell-Jahresabo 2020
(2. Jahrgang, Heft 1-6)

€ 228,-*
statt € 285,-*

Jetzt Jahresabo 2020 bestellen und 20 % sparen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

immo aktuell-Jahresabo 2020
(2. Jahrgang 2020, Heft 1-6)

EUR 228,-
statt EUR 285,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abbestelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz.
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen: lindeverlag.at office@lindeverlag.at 01 24 630 01 24 630-23