

VwGH bejaht Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung

Eigentumswohnung muss erst im Zeitpunkt der Veräußerung vorliegen

ANDREAS KAMPITSCH / JÜRGEN REINOLD*)



Die Hauptwohnsitzbefreiungen iZm privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG) geraten zu einem Dauerbrenner der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.¹⁾ Eine bislang umstrittene Frage hat der VwGH im Erkenntnis vom 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005, nunmehr geklärt: Zeiten der Nutzung als Mieter sind bei der Berechnung der Fristen für die Befreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG einzurechnen.

1. Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG



Mit Einführung der neuen Besteuerung von Grundstücksveräußerungen mit dem 1. StabG 2012²⁾ wurde auch die ursprüngliche Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 bei den Spekulationseinkünften in leicht modifizierter Form übernommen (§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG idGF). Ergänzt wurde die (schon ursprünglich bestehende) Hauptwohnsitzbefreiung durch eine – bislang in dieser Form nicht vorhandene³⁾ – zweite Art (§ 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG idGF). Von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (Verweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG), wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Die zweite Befreiung ist somit von den Voraussetzungen weniger restriktiv,⁴⁾ dafür ist die geforderte Nutzungsdauer als Hauptwohnsitz mit fünf Jahren mehr als doppelt so lange wie bei der ersten Befreiungsbestimmung. Begründet wurde die Einführung der erweiterten Befreiungsbestimmung damit, dass „eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint“.⁵⁾ Seit Einführung der neuen Immobilienbesteuerung ist vor allem diese zweite Hauptwohnsitzbefreiung Gegenstand von Verfahren vor dem BFG und/oder VwGH.⁶⁾ In seinem Erkenntnis vom 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005, hat der VwGH die – bislang in der Literatur umstrittene – Frage geklärt, ob in die Fünfjahresfrist auch Zeiten einzurechnen sind, in denen die veräußerte Eigentumswohnung/das veräußerte Eigenheim zwar als Hauptwohnsitz diente, jedoch nicht im Eigentum des Veräußerers stand.

*) StB Mag. Andreas Kampitsch, LL.M. lehrt und forscht am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. MMag. Dr. Jürgen Reinold ist Mitarbeiter bei der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH und als Fachautor tätig. Die Autoren danken StB Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., für die Diskussionsbereitschaft und Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe zB unlängst VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002, zur Auslegung des Begriffs „Eigenheim“ bzw. „Eigentumswohnung“; 1. 6. 2017, 2015/15/0006, zur Frist für die Aufgabe des Hauptwohsitzes nach Veräußerung; 29. 3. 2017, 2015/15/0025, inwieweit Grund und Boden von der Befreiung mitumfasst ist; BFG 2. 8. 2017, RV/7103961/2015, zum Verkauf erst nach Hauptwohnsitzwechsel.

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

3) Steckenbauer/Urtz, Die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG (Hauptwohnsitzbefreiung „neu“) in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2013) 88 (88).

4) So ist nicht erforderlich, dass „ab der Anschaffung [...] bis zur Veräußerung“ (§ 30 Abs 1 Z 2 lit a EStG) das Eigenheim/die Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz dient.

5) ErtRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.

6) Siehe die Nachweise unter FN 1.

2. Sachverhalt

Der Revisionswerber schloss im Jahr 2007 mit einer gemeinnützigen Bauvereinigung einen Mietvertrag über eine Wohnung in einer Wohnhausanlage in Wien ab und leistete einen Finanzierungsbeitrag. Mit Kaufvertrag vom April 2013 erwarb der Revisionswerber (rückwirkend zum 31. 12. 2012) von der Bauvereinigung Wohnungseigentum an der von ihm bis dahin gemieteten Wohnung um rund 160.000 Euro. Mit Kaufvertrag vom 13. 9. 2013 verkaufte der Revisionswerber die Wohnung⁷⁾ zum 1. 11. 2013 um nicht ganz 250.000 Euro an einen Dritten. Die Revision drehte sich um die Frage, ob der erzielte Überschuss aus der Veräußerung iHv ca 90.000 Euro aufgrund von § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG von der Besteuerung als private Grundstücksveräußerung auszunehmen ist. Der Verkäufer hatte zwar seit 2007 (somit im Ergebnis mehr als fünf Jahre) seinen Hauptwohnsitz in der veräußerten Wohnung, war jedoch erst seit Abschluss des Kaufvertrags im April 2013 deren Eigentümer.

Das Finanzamt und das BFG⁸⁾ verwehrten die Anwendung des zweiten Falls der Hauptwohnsitzbefreiung aus ebendiesem Grund. Das BFG ließ die ordentliche Revision an den VwGH nicht zu. In weiteren, ähnlich gelagerten Fällen⁹⁾ wurde die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung mit vergleichbarer Begründung versagt. Im Wesentlichen folgte das BFG der Ansicht der Finanzverwaltung¹⁰⁾ bzw von *Kanduth-Kristen*.¹¹⁾ *Kanduth-Kristen* lehnt die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung in einem derartigen Fall (und nunmehr auch unter Bezugnahme auf das revisionsgegenständliche BFG-Erkenntnis) vor allem deswegen ab, weil während der Mietdauer kein Eigenheim bzw keine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG vorliege (kein Eigentum des die Wohnung als Hauptwohnsitz nutzenden Mieters). Eine andere Ansicht im Fachschrifttum¹²⁾ befürwortet hingegen eine Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung ebenso in jenen Fällen, in denen der Veräußerer nicht durchgehend Eigentümer der veräußerten Eigentumswohnung war (Fälle der Miete oder Bittleihe).

3. Entscheidung des VwGH

Der VwGH sprach aus, dass die Revision zulässig und begründet war, und hob das Erkenntnis des BFG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Nach dem VwGH sehe das Gesetz die Befreiung von Eigentumswohnungen oder Eigenheimen für den Fall vor, dass „*sie*“ dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre „*als Hauptwohnsitz gedient*“ haben. Auf einen (bestimmten) Rechtstitel werde nicht Bezug genommen. „*Davon ausgehend ist – im Hinblick auf die hier strittige Veräußerung einer Eigentumswohnung – auf den im Gesetz klar nicht gegenteilig geregelten Fall des ausreichend langen Dienens einer zunächst nur angemieteten Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz hinzuweisen. Wird die Wohnung schließlich erworben und in der Folge unter Aufgabe oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert,*

⁷⁾ Dh, die mit Wohnungseigentum an seiner bisherigen Wohnung zu verbindenden Liegenschaftsteile.

⁸⁾ BFG 27. 10. 2016, RV/7103206/2015. Siehe zur Entscheidung des BFG *Reinold*, Zeiten als Vormieter zählen nicht zu den Hauptwohnsitzfristen gem § 30 Abs 2 Z 1 EStG, *ecolex* 2017, 256.

⁹⁾ BFG 8. 6. 2017, RV/5100561/2017; siehe hierzu *Renner*, Private Grundstücksveräußerung: Fristberechnung bei zuvor gemieteter Eigentumswohnung, *ecolex* 2017, 812; *Renner*, Private Grundstücksveräußerung: Keine Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung, *ÖStZ* 2017, 520; BFG 1. 9. 2017, RV/7105679/2015, Revision eingebracht und beim VwGH zu Ro 2017/13/0023 anhängig.

¹⁰⁾ EStR 2000, Rz 6642.

¹¹⁾ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ (2017) § 30 Rz 32; gleicher Ansicht auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Rz 63.

¹²⁾ *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz*, Immobiliensteuer², 90; *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (168); *Perthold/Vaishor*, Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen, in *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 9 (19); *Urtz*, Befreiungen bei der neuen Immo-Steuer, *ÖBA* 2012, 682 (687).

so steht dem Veräußerer nach dem Wortlaut des Gesetzes die Befreiung zu.¹³⁾ Dies bildet die Kernaussage des Erkenntnisses. Der VwGH geht somit recht eindeutig davon aus, dass Zeiten als Mieter einer Eigentumswohnung für die Berechnung der Fristen der Hauptwohnsitzbefreiung heranzuziehen sind. Was unter einer Eigentumswohnung zu verstehen ist, hatte der VwGH im Erkenntnis vom 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002, bereits geklärt:

„Der Begriff der ‚Eigentumswohnung‘ ist nach allgemeinem – auch juristischem – Sprachgebrauch dahin auszulegen, dass es sich um eine Wohnung (oder allenfalls sonstige Räumlichkeit) handelt, an der Wohnungseigentum begründet wurde (§ 2 Abs. 1 und 2 WEG 2002; vgl zu diesem Sprachgebrauch etwa § 30 Z 8 MRG: vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung).“

Der VwGH dürfte daher alle Wohnungen, an denen Wohnungseigentum begründet wurde, als begünstigungsfähige „Eigentumswohnungen“ betrachten. Sofern es sich bei der veräußerten Wohnung somit (abstrakt) um eine Eigentumswohnung in diesem Sinne (die ausdrücklich nicht während der gesamten Nutzung als Hauptwohnsitz im Eigentum des Veräußerers stehen musste) handelt, kann nach Ansicht des VwGH der zweite Fall der Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung kommen.

Der Gerichtshof ging in seinem Erkenntnis nicht weiter auf die Bedenken *Kanduth-Kristens*¹⁴⁾ ein. Laut Aussagen im Fachschrifttum¹⁵⁾ (zur „alten“ Hauptwohnsitzbefreiung vor dem 1. StabG 2012) darf während der Nutzung als Hauptwohnsitz die Wohnung die Eigenschaft als „Eigentumswohnung“¹⁶⁾ nicht verlieren. Auf einen weiteren – jedoch nicht revisionsgegenständlichen Fall – scheint der VwGH die Befreiung nicht anzuwenden: Sollte der Mieter die Eigentumswohnung erst nach Aufgabe seines Hauptwohnsitzes und ohne Zusammenhang damit erwerben und in der Folge veräußern, wäre die Hauptwohnsitzbefreiung teleologisch zu reduzieren (und damit nicht zu gewähren).

• Beispiel

X wohnt (Hauptwohnsitz) seit dem Jahr X1 in der Eigentumswohnung des Y zur Miete. Im Jahr X10 löst X den Mietvertrag auf und zieht aus der Wohnung aus (dh, er gibt den Hauptwohnsitz auf). Im Jahr X12 erwirbt X die Eigentumswohnung von Y und verkauft sie im Jahr X13.

In diesem Fall wären die Fristen bei Einrechnung der Mietzeiten gewahrt (mehr als fünf Jahre in den letzten zehn Jahren vor Veräußerung), und die Hauptwohnsitzbefreiung könnte zustehen. Für diesen Fall scheint der VwGH jedoch die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung teleologisch reduzieren und nicht gewähren zu wollen.

Der VwGH widmet sich noch einer weiteren Problemstellung. Die veräußerte Wohnung war zwar im Zeitpunkt ihrer Veräußerung eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002, nicht aber für den gesamten Zeitraum der Nutzung als Hauptwohnsitz.¹⁷⁾ Mit Hinweis auf den Sinn und Zweck der Bestimmung wäre es aber nach Ansicht des VwGH nicht zu rechtfertigen, dass ein Mieter einer fremden Eigentumswohnung, die er schließlich erwirbt und veräußert, unter die Hauptwohnsitzbefreiung falle, ein Mieter, der eine fremde Wohnung (ohne Wohnungseigentum) im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum erwirbt und dann veräußert, jedoch nicht.¹⁸⁾ *„Die [...] offene Auslegungsfrage, ob zur Identität der für mindestens fünf Jahre als Hauptwohnsitz dienenden Wohnung auch deren rechtliche Eigenschaft als Eigentumswohnung zählt, ist aus diesem Grund zu verneinen.“*¹⁹⁾ Ähnlich

¹³⁾ VwGH 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005 (Hervorhebung durch die Autoren).

¹⁴⁾ Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰, § 30 Rz 27, 32.

¹⁵⁾ Ryda, Anwendung der Spekulationsgewinnbefreiungstatbestände des § 30 Abs 2 EStG bei der Veräußerung von Liegenschaften, FJ 2002, 38 (38 ff).

¹⁶⁾ Gilt analog für ein „Eigenheim“.

¹⁷⁾ Wohnungseigentum an der entsprechenden Wohnung wurde wohl erst mit dem Kaufvertrag zwischen der Bauvereinigung und dem Revisionswerber begründet.

¹⁸⁾ So der revisionsgegenständliche Sachverhalt.

¹⁹⁾ VwGH 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005.

hat das BFG unlängst in einem Fall, in dem der Veräußerer zuerst lediglich schlichter Miteigentümer einer Liegenschaft war (an der er seinen Hauptwohnsitz hatte), die in der Folge parifiziert und dann veräußert wurde, erkannt, dass die Hauptwohnsitzbefreiung zusteht.²⁰⁾ In diesem Fall lag auch erst im Zeitpunkt der Veräußerung eine Eigentumswohnung vor und nicht während der gesamten Zeit der Nutzung als Hauptwohnsitz.²¹⁾

Die vom BFG im revisionsgegenständlichen Erkenntnis angeführte Argumentation, wonach eine Eigentumswohnung nur dann bestehe, wenn wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung vorliege,²²⁾ verwarf der VwGH unter Hinweis darauf, dass im Veräußerungszeitpunkt unstrittig eine Eigentumswohnung (und wirtschaftliches Eigentum) vorgelegen habe. Das Erfordernis des ersten Tatbestands, dass ab „Anschaffung“ der Hauptwohnsitz in der veräußerten Wohnung zu liegen habe,²³⁾ sei – angesichts der kürzeren Frist des ersten Befreiungstatbestands – nicht auch auf den zweiten Tatbestand anzuwenden.

4. Weiterführende Überlegungen

Der VwGH bestätigt jene Ansicht im Schrifttum, wonach für die Berechnung der Fristen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG Zeiten als Mieter einzurechnen sind. Durch die Entscheidung ergeben sich jedoch neue Fragen. So ist es entsprechend dem Erkenntnis des VwGH zur Anwendung der zweiten Art der Hauptwohnsitzbefreiung auf Eigentumswohnungen erforderlich, dass

- im Veräußerungszeitpunkt eine „Eigentumswohnung“, dh eine Wohnung, an der Wohnungseigentum iSd WEG 2002 begründet wurde, vorliegt und
- diese Wohnung für zumindest fünf Jahre in den zehn Jahren vor der Veräußerung dem Veräußerer als Hauptwohnsitz diene.

Dies entspricht auch dem Erkenntnis vom 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002²⁴⁾, in dem der VwGH die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung auf die Veräußerung einer Wohnung,²⁵⁾ die von einer Alleineigentümerin eines Zinshauses²⁶⁾ genutzt wurde, im Zuge der Veräußerung des gesamten Zinshauses versagte, eben weil keine Eigentumswohnung (mit Wohnungseigentum) vorlag. Ausdrücklich offen bleibt nach diesem Erkenntnis, ob bei Begründung von vorläufigem Wohnungseigentum (des Alleineigentümers) nach §§ 45 ff WEG 2002 eine (der Hauptwohnsitzbefreiung zugängliche) Eigentumswohnung vorliegen würde. Unter Zugrundelegung der Aussagen in den EStR 2000, Rz 6640, sollte dies von Seiten der Finanzverwaltung bejaht werden.

Anmerkung: Grundsätzlich ist für die Begründung von Wohnungseigentum Miteigentum (dies erfordert mindestens zwei Miteigentümer einer Liegenschaft) an der betreffenden Liegenschaft Voraussetzung. Das Rechtsinstitut des „vorläufigen Wohnungseigentums“ erlaubt es aber auch dem Alleineigentümer, (vorläufiges) Wohnungseigentum zu begründen. Wird in der Folge eine Eigentumswohnung an einen Dritten veräußert (dh, aus Alleineigentum an der Liegenschaft wird „Miteigentum“), geht das „vorläufige Wohnungseigentum“ in „echtes“ Wohnungseigentum über.²⁷⁾

²⁰⁾ BFG 25. 1. 2018, RV/7102639/2014.

²¹⁾ Dieser Fall liegt zwar ähnlich, wurde aber bislang auch von der Finanzverwaltung als der Hauptwohnsitzbefreiung zugänglich erachtet; siehe EStR 2000, Rz 6640.

²²⁾ So argumentierte das Bundesfinanzgericht auch – vom VwGH ausdrücklich angeführt – in BFG 8. 6. 2017, RV/5100561/2017, und 1. 9. 2017, RV/7105679/2015, und bezog sich in diesen beiden Erkenntnissen auf VwGH 15. 11. 1994, 94/14/0107, und 24. 6. 1999, 94/15/0213, zum Sonderausgabenabzug nach § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG.

²³⁾ So die Interpretation des BFG 1. 9. 2017, RV/7105679/2015.

²⁴⁾ Vgl dazu auch Zorn, VwGH zur Hauptwohnsitzbefreiung bei Eigentumswohnungen, RdW 2018, 49.

²⁵⁾ Ohne Begründung von (vorläufigem) Wohnungseigentum.

²⁶⁾ Somit kein Eigenheim iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG, da es aus mehr als zwei Wohnungen besteht.

²⁷⁾ Vgl ausführlich Vonklich, Vorläufiges Wohnungseigentum des Alleineigentümers (§§ 45–51 WEG 2002), immolex 2002, 182 (182 ff).

Weiters bleibt offen, ob auch die übrigen von § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG für Eigentumswohnungen geforderten Eigenschaften überhaupt nicht, während der Nutzung als Hauptwohnsitz oder nur im Zeitpunkt der Veräußerung vorliegen müssen. Zuvorderst zu nennen ist die Voraussetzung, dass die Eigentumswohnung (für die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung geltend gemacht werden können) zu mindestens zwei Dritteln der Gesamtfäche Wohnzwecken dienen muss (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b Satz 5 EStG). Wenn der VwGH eine Eigentumswohnung (lediglich) als Wohnung mit begründetem Wohnungseigentum definiert, könnte diese Voraussetzung überhaupt unbeachtlich sein. Demnach wäre auch die Veräußerung einer Eigentumswohnung, die etwa zu 50 % als Kanzlei oder Praxis genutzt wird, hinsichtlich des als Hauptwohnsitz genutzten Teils von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasst.

- **Beispiel 1**

A veräußert seine Eigentumswohnung an B. Bislang hatte A seinen Hauptwohnsitz in der Eigentumswohnung und nutzte diese zu 50 % privat mit seiner Familie und zu 50 % beruflich als Rechtsanwaltskanzlei.

Wird bei der Veräußerung lediglich darauf abgestellt, dass eine Eigentumswohnung mit begründetem Wohnungseigentum vorliegt, wäre (bei Erfüllung der Fristen) die Hauptwohnsitzbefreiung auf den als Hauptwohnsitz genutzten Teil anzuwenden.²⁸⁾

Geht man alternativ davon aus, dass zumindest im Zeitpunkt der Veräußerung die Voraussetzung der Nutzung zu mindestens zwei Dritteln zu Wohnzwecken vorliegen muss,²⁹⁾ stellt sich weiterführend die Frage, wie vermietete, gemischt genutzte Eigentumswohnungen zu behandeln sind.

- **Beispiel 2**

C wohnte (Hauptwohnsitz) von X1 bis X7 in der im Jahr X10 veräußerten Eigentumswohnung. Vom Jahr X8 an war die Eigentumswohnung an D vermietet, der sie zu 50 % zu Wohnzwecken und zu 50 % als Steuerberatungskanzlei nutzte.

Da C die Fristen des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG erfüllt, wäre bei bloßem Abstellen auf das Vorhandensein einer Eigentumswohnung iSd § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG die Hauptwohnsitzbefreiung möglich. Stellte man überdies darauf ab, dass im Zeitpunkt der Veräußerung die Voraussetzung des § 18 Abs 1 Z 3 lit b Satz 5 EStG vorliegen muss, diese vom Mieter (!) aber nicht erfüllt wäre, wäre hingegen die Hauptwohnsitzbefreiung zu versagen.

Diskussionswürdig bleibt, inwieweit die Überlegungen des VwGH auch auf die Veräußerung von „Eigenheimen“ anzuwenden sind. Anders als „Eigentumswohnung“ ist der Begriff „Eigenheim“ in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG nämlich definiert als „ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen“. Die Nutzung zu Wohnzwecken ist demgemäß Teil der Definition des „Eigenheims“, während bei Eigentumswohnungen – seit dem BBG 2011³⁰⁾ – die Nutzung zu Wohnzwecken keinen Teil der Definition der Eigentumswohnung mehr bildet, sondern (für die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe) lediglich festgehalten wird, dass „[e]ine Eigentumswohnung [...] mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen [muss]“.³¹⁾ So halten auch die ErlRV zum BBG 2011 fest: „Der Begriff ‚Eigentumswohnung‘ ist bei österreichischen Wohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz 2002 auszulegen.“³²⁾ Ob sich hier eine Unter-

²⁸⁾ Da die Eigentumswohnung zu 50 % betrieblich genutzt wird, ist sie zu 50 % Betriebsvermögen (siehe EStR 2000, Rz 557 ff), die Hauptwohnsitzbefreiung ist allerdings nur für den Teil der Eigentumswohnung anwendbar, der Privatvermögen darstellt (siehe auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁰, § 30 Rz 27).

²⁹⁾ In diesem Fall wäre im vorigen Beispiel die Hauptwohnsitzbefreiung zu versagen.

³⁰⁾ Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111.

³¹⁾ Bis zum BBG 2011 war hingegen die Nutzung auch Teil der Definition der Eigentumswohnung: „Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient“ (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b Satz 4 EStG idF vor dem BBG 2011).

³²⁾ ErlRV 981 BlgNR 24. GP, 114.

scheidung mit Auswirkung auf die Hauptwohnsitzbefreiung ergibt, bleibt offen, auch weil der VwGH in diesem Erkenntnis explizit darauf verweist, dass die beiden VwGH-Erkenntnisse, die das BFG zur Begründung seiner Entscheidung heranzog, zu „Eigenheimen“ und nicht zu Eigentumswohnungen ergangen seien.

Für die dargestellten Problembereiche bietet sich nach unserem Dafürhalten folgender Lösungsansatz an: Die „Zwei-Drittel-Grenze“ für Wohnzwecke müsste sich auf den Zeitraum der Nutzung als Hauptwohnsitz beziehen, unabhängig davon, ob während der Nutzung bereits eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 vorliegt. Dh, der Veräußernde muss die (Eigentums-)Wohnung durchgehend fünf Jahre zu mindestens zwei Dritteln für Wohnzwecke nutzen. Andernfalls hätte es des Verweises auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG nach der Wortfolge des Einleitungssatzes von § 30 Abs 2 Z 1 EStG „[a]us der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden“ nicht bedurft, und der Klammerausdruck „(§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG)“ hätte vom Gesetzgeber hinter „Eigenheimen“ gestellt werden können. Der Begriff „Eigentumswohnung“ wird nämlich im EStG durchgängig iSd WEG 2002 auszulegen sein, weil selbst in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG auf das WEG 2002 kein Bezug (mehr) genommen wird, sondern dies nur historisch (und unter Rückgriff auf die ErlRV zum BBG 2011) erklärt werden kann. Den Verweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG für Eigentumswohnungen nur auf das Erfordernis des Vorliegens von Wohnungseigentum iSd WEG 2002 zu beziehen (unter Negierung der Zwei-Drittel-Grenze), greift daher uE zu kurz. Im Zeitpunkt der Veräußerung muss zwar (lediglich) eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 (bzw allenfalls vorläufiges Wohnungseigentum)³³⁾ vorliegen, während der Nutzung als Hauptwohnsitz muss(te) diese aber zu mindestens zwei Dritteln Wohnungszwecken dienen, um zur Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung zu berechtigen.

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung wäre in Beispiel 1 die Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt, weil A während seiner Hauptwohnsitzzeiten die Eigentumswohnung nicht zu mindestens zwei Dritteln für Wohnzwecke genutzt hat. In Beispiel 2 wäre hingegen die Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar, weil C fünf Jahre seinen Hauptwohnsitz (zu mindestens zwei Dritteln für Wohnzwecke) in der veräußerten Eigentumswohnung gehabt hat und im Zeitpunkt der Veräußerung eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 vorliegt. Die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung von der Nutzung des nachfolgenden Mieters abhängig zu machen, widerspräche klar dem Gesetzeswortlaut und den Aussagen in den ErlRV zum 1. StabG 2012: „Daher ist beispielsweise eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre nicht schädlich, wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist.“³⁴⁾

i Auf den Punkt gebracht

Der VwGH (24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005) bejaht die Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG, selbst wenn für den Zeitraum der Nutzung als Hauptwohnsitz (uE unter Beachtung der in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG normierten Zwei-Drittel-Grenze für Wohnzwecke) noch keine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 vorliegt. Auf Basis dieses VwGH-Erkenntnisses beginnt daher für „Mietkaufmodelle“ und Bittlleihen (Prekaria) die „Fristenzählung“ der Hauptwohnsitzzeiten bereits ab Nutzung der Wohnung als Hauptwohnsitz (zB aufgrund eines Mietvertrags) unter Erfüllung der „Zwei-Drittel-Grenze“ des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Erst im Zeitpunkt der Veräußerung muss als zusätzliches Kriterium eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 vorliegen.

³³⁾ Ob vorläufiges Wohnungseigentum ausreicht, ist nach VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002, noch nicht höchstgerichtlich geklärt und blieb ausdrücklich offen.

³⁴⁾ ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8.