

Ertragsteuer

Private Grundstücksveräußerung:
Der Begriff der „Eigentumswohnung“
Abgrenzung Altvermögen/Neuvermögen

Umsatzsteuer

Praxisfälle: Erstattungs- oder
Veranlagungsverfahren?

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Die selbständige Tätigkeit
von Rechtsanwalt-Substituten

Abgabenverfahren

Anpassung der BAO an die DSGVO

Verfahrensrechtliche Entscheidungen
des BFG im Jahr 2018

Der Begriff der „Eigentumswohnung“ iZm privaten Grundstücksveräußerungen

§ 18 Abs 1 Z 3
lit b,
§ 30 Abs 2 Z 1
EStG

private
Grundstücks-
veräußerung;
Eigentums-
wohnung;
Hauptwohnsitz-
befreiung;
Mieter;
Mietkauf

Im Zusammenhang mit der Hauptwohnsitzbefreiung für private Grundstücksveräußerungen setzte sich der VwGH bereits mehrfach mit dem Begriff der „Eigentumswohnung“ auseinander. Dabei stellt er für die Erfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung eine zeitpunktbezogene Betrachtung an, die in diesem Beitrag kritisch gewürdigt wird.

SABINE KANDUTH-KRISTEN

A. Hauptwohnsitzbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 1 EStG

1. Überblick

§ 30 Abs 2 Z 1 EStG enthält eine Ausnahme von der Besteuerung für Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer für einen bestimmten Zeitraum als Hauptwohnsitz dienen und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Nach dem **ersten Hauptwohnsitztatbestand** (lit a) ist Voraussetzung, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Der **zweite Hauptwohnsitztatbestand** (lit b) setzt voraus, dass das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

Der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung wird darin gesehen, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll.¹⁾ Der bisherige Hauptwohnsitz muss aufgegeben werden, die Anschaffung oder Errichtung eines neuen Hauptwohnsitzes ist hingegen nicht Voraussetzung für die Befreiung.

2. Gemeinsamkeiten und Unterschiede in Bezug auf die beiden Hauptwohnsitztatbestände

Beiden Hauptwohnsitztatbeständen ist gemeinsam, dass ein **Eigenheim** oder eine **Eigentumswohnung** Gegenstand der Veräußerung sein muss und dass eine **Aufgabe** des Hauptwohnsitzes erfolgt. Für den Begriff des Eigenheims und der Eigentumswohnung verweist § 30 Abs 2 Z 1 EStG auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG. Dieser Verweis gilt sowohl für den Hauptwohnsitztatbestand nach lit a als auch für jenen nach lit b. Ein **Eigenheim** ist gem § 18 Abs 1 Z 3 lit b Satz 2 EStG ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.²⁾ Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen und ein Ge-

bäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eine **Eigentumswohnung** wird in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG idGF begrifflich nicht näher definiert, sondern muss zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Während die Zwei-Drittel-Grenze beim Eigenheim Teil der Begriffsdefinition ist (bei Nichteinhaltung der Zwei-Drittel-Grenze liegt kein Eigenheim vor), ist sie im Falle einer Eigentumswohnung nicht begriffsbestimmend, sondern lediglich Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug. Bis zur Änderung durch das BudBG 2011, BGBl I 2010/111,³⁾ knüpfte § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG zur Bestimmung des Begriffs der Eigentumswohnung explizit an das WEG 2002 an. Nach den Erläuterungen zum BudBG 2011 und der wohl hA soll der Begriff der Eigentumswohnung aber auch nach dieser Änderung bei österreichischen Wohnungen nach dem WEG 2002 ausgelegt werden.⁴⁾

Unterschiedlich werden die zeitlichen Voraussetzungen definiert. Im Rahmen des ersten Hauptwohnsitztatbestands muss eine Frist von mindestens zwei Jahren von der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung eingehalten werden. Eine anderweitige Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung (dh nicht als Hauptwohnsitz) ist begünstigungsschädlich. Da die Frist mit der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) zu laufen beginnt, ergibt sich auch klar, dass der Steuerpflichtige während der Nutzung als Hauptwohnsitz (Mit-)Eigentümer des Eigenheims oder der Eigentumswohnung sein muss.

Der zweite Hauptwohnsitztatbestand soll hingegen Fälle erfassen, in denen der Steuerpflichtige während der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung das

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

1) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 8.

2) Vgl dazu auch EStR 2000 Rz 6633.

3) Damit entfiel zur Herstellung der Unionsrechtskonformität die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs auf im Inland gelegenes Eigenheim und Eigentumswohnungen (vgl ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 114).

4) Vgl ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 114. Ebenso *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. ErgLfg Juli 2014) § 30 Tz 133; VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002; 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005, sowie Beschluss v 21. 11. 2018, Ra 2018/13/0085.

Eigenheim oder die Eigentumswohnung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hat. Außerhalb der fünf Jahre darf das Eigenheim oder die Eigentumswohnung auch anderweitig genutzt worden sein. Der zweite Tatbestand ist daher bei Erfüllung der Fünfjahresfrist etwa anwendbar, wenn der Steuerpflichtige das Eigenheim/die Eigentumswohnung nicht unmittelbar nach der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) als Hauptwohnsitz genutzt hat oder bereits vor dem Verkauf aus dem Eigenheim/der Eigentumswohnung ausgezogen ist. Gleichmaßen ist eine Vermietung oder eine anderweitige berufliche/betriebliche Nutzung innerhalb der Zehnjahresfrist unschädlich, solange die Fünfjahresfrist innerhalb der zehn Jahre durchgehend erfüllt ist.

B. Auslegung der Tatbestandsmerkmale „Eigenheim“ und „Eigentumswohnung“ in zeitlicher Hinsicht

1. Bisherige Ansicht in der Literatur

Nach (bislang) hA darf das Eigenheim/die Eigentumswohnung die Eigenschaft als solche/s **während der Nutzung als Hauptwohnsitz** nicht verlieren.⁵⁾ Relevanz wurde dem zB bei Änderung des Flächenmaßes im Falle einer teilweisen Vermietung und damit Verletzung der in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG normierten Zwei-Drittel-Grenze zugeschrieben.⁶⁾ Im Zeitpunkt der Veräußerung ist das Vorliegen eines Eigenheims oder einer Eigentumswohnung hingegen im Kontext des zweiten Hauptwohnsitztatbestands nach bisheriger Ansicht nicht mehr notwendig.⁷⁾ Dies ergibt sich beim Tatbestand gem lit b ua auch daraus, dass das Objekt im Zeitpunkt der Veräußerung bereits von einem Dritten genutzt werden kann (zB im Rahmen einer Vermietung), wobei die Art und das Ausmaß der Nutzung (zu Wohnzwecken oder anderweitig) auf die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen beim Veräußerer keinen Einfluss hat.

Ob das **Eigentum** an dem Objekt während des gesamten Zeitraums vorliegen muss, wurde bislang differenziert gesehen. Für Fälle eines **unentgeltlichen Erwerbs** ist eine Zusammenrechnung von Besitzzeiten nicht ausdrücklich vorgesehen. Während die Finanzverwaltung Hauptwohnsitzzeiten des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers vor dem Eigentums-erwerb im Kontext des zweiten Hauptwohnsitztatbestands anerkennt,⁸⁾ hält sie den ersten Hauptwohnsitztatbestand beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger generell nicht für anwendbar.⁹⁾

Zeiten der Nutzung als **Mieter** oder **sonstiger Nutzungsberechtigter** waren bislang nach der einen in der Literatur geäußerten Ansicht in die Frist des zweiten Hauptwohnsitztatbestands einzurechnen,¹⁰⁾ nach anderer Ansicht sollten hingegen solche Zeiten nur dann berücksichtigt werden können, wenn die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgte.¹¹⁾

■ Die erste Meinung geht ursprünglich auf die Aussage von *Hammerl/Mayr*¹²⁾ zurück, wonach die Befreiung auch für den **Erben** gilt, der die Fünfjahresfrist unter Einrechnung seiner Hauptwohnsitzzeiten vor der Erbschaft erfüllt: „*Deshalb sind künftig Eigenheime und Eigentumswohnungen auch dann befreit, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Hat daher der Veräußerer einer Eigentumswohnung diese zB von seinen Eltern geerbt, kommt die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann zur Anwendung, wenn er innerhalb der letzten zehn Jahre für mindestens fünf Jahre seine [sic!] Hauptwohnsitz in der Eigentumswohnung gehabt hat. Da es nur auf den Hauptwohnsitz des Veräußerers ankommt, ist es für die Befreiung unerheblich, ob der Veräußerer durchgehend zivilrechtlicher Eigentümer war. Die geerbte Eigentumswohnung kann sogleich steuerfrei veräußert werden, wenn der Erbe bereits zuvor seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung gehabt hat. Ist dies nicht der Fall, muss der Erbe für zumindest fünf Jahre seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung begründen.*“ So wird dies auch von *Perthold/Vaishor*¹³⁾ vertreten. Unter Verweis auf *Hammerl/Mayr* schlussfolgern *Urtz*¹⁴⁾ sowie *Steckenbauer/Urtz*¹⁵⁾ für den Mietkauf: „*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 war. Dh der Veräußerer könnte somit uE den Hauptwohnsitz zB auch als Mieter (Mietkauf) oder im Rahmen eines Prekariums (Bittleihe) begründen und damit den Lauf der 5-Jahres-Frist auslösen.*“

■ Die zweite und wohl häufiger vertretene Meinung wird damit begründet, dass in der Zeit der Nutzung als Mieter für diesen kein **Eigenheim/keine**

5) Vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 30 Rz 27; *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. ErgLfg Juli 2014) § 30 Tz 131; *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz* (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 74; EStR 2000 Rz 6633 idF des Wartungserlasses 2018, jedoch im Hinblick auf die Rsp des VwGH einschränkend auf Eigenheime.

6) Vgl. dazu auch EStR 2000 Rz 6639.

7) Vgl. ausdrücklich *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. ErgLfg Juli 2014) § 30 Tz 131; unklar jedoch in Tz 164, wonach die Eigenschaft als Eigenheim/Eigentumswohnung während der Nutzung als Hauptwohnsitz und im Zeitpunkt der Veräußerung vorliegen müsse (s. dazu auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG [2018] § 30 Rz 32).

8) Vgl. EStR 2000 Rz 6644. Siehe auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. ErgLfg Juli 2014) § 30 Tz 162.

9) Vgl. EStR 2000 Rz 6639. Siehe dazu aber auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 30 Rz 33.

10) Ausdrücklich zum Mietkauf *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz* (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 89; *Urtz*, Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 2012, 687.

11) Vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 30 Rz 32; im Ergebnis auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. ErgLfg Juli 2014) § 30 Tz 163; *Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 30 Anm 13 (Stand 1. 7. 2016, rdb.at); *Renner*, Private Grundstücksveräußerung: Keine Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung, RdW 17, 520; EStR 2000 Rz 6640 idF vor dem Wartungserlass 2018.

12) *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 168.

13) *Perthold/Vaishor* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 19.

14) *Urtz*, ÖBA 2012, 687.

15) *Steckenbauer/Urtz* in *Urtz* (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 89.

Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG vorliegt, wobei das Objekt diese Eigenschaft aber während der Nutzung als Hauptwohnsitz nicht verlieren dürfe.¹⁶⁾

2. Rechtsprechung des VwGH

Im Erk v 24. 1. 2018¹⁷⁾ hat der VwGH ausgesprochen, dass die durchgehende zivilrechtliche Eigentümereigenschaft für die Erfüllung der Hauptwohnsitzbefreiung nach dem zweiten Tatbestand nicht erforderlich ist.¹⁸⁾ Nach Ansicht des VwGH stellt das Gesetz im Kontext des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nicht auf einen Rechtstitel (Eigentum) iZm der Nutzung als Hauptwohnsitz ab. Wird die Wohnung schließlich erworben und in der Folge unter Aufgabe oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes veräußert, so steht dem Veräußerer nach Ansicht des VwGH nach dem Wortlaut des Gesetzes die Befreiung zu. Im Hinblick auf die Gleichbehandlung eines Mieters, der eine fremde Eigentumswohnung nutzt, mit dem Mieter einer „Wohnung“, die dieser im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum erwirbt, sei die rechtliche Eigenschaft als Eigentumswohnung nicht durchgehend erforderlich. Darauf komme es nach der gesetzlichen Textierung nur **im Zeitpunkt der Veräußerung** an. Auf die bereits erschienenen Besprechungen dieses Erkenntnisses sei an dieser Stelle verwiesen.¹⁹⁾

Im Erk v 22. 11. 2017²⁰⁾ hat der VwGH die Befreiung für eine Wohnung, die die Alleineigentümerin seit mindestens zehn Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hatte, anlässlich der Veräußerung eines Zinshauses mit mehreren, nicht parifizierten Wohneinheiten mangels Vorliegens einer Eigentumswohnung iSd WEG nicht gewährt. Ob die Begründung von vorläufigem Wohnungseigentum vor der Veräußerung in dem Fall Abhilfe geschafft hätte, ließ der VwGH offen.²¹⁾ Die Hauptwohnsitzbefreiung greift nach dem Beschluss v 21. 11. 2018²²⁾ auch nicht für die Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft mit einem Mehrparteienhaus, in dem der Veräußerer aufgrund einer Nutzungsvereinbarung jahrzehntelang eine bestimmte Wohnung bewohnte.

3. Kritische Würdigung

ME ist die Rechtsansicht des VwGH kritisch zu sehen. Das Gesetz stellt iZm der Hauptwohnsitzbefreiung eine **zeitraumbezogene** Betrachtung an. Der VwGH reduziert diese allerdings offenbar auf die Frage der Nutzung des „Objekts“ als Hauptwohnsitz. Auf den Rechtstitel der Nutzung (Miete, Eigentum) komme es während der Nutzung als Hauptwohnsitz hingegen nicht an.

Die **zeitpunktbezogene** Betrachtung des VwGH hinsichtlich des Vorliegens einer Eigentumswohnung wirft weitere Fragen auf, die im Schrifttum bereits angesprochen wurden.²³⁾ Insb könnten die in § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG normierten Tatbestandsmerkmale, die das Nutzungsausmaß betreffen (Nutzung des Eigenheims bzw der Eigentumswohnung zu mindestens zwei Dritteln zu Wohnzwecken) obsolet werden oder mit Blick auf die Zeitdimension einschränkend zu interpretieren sein. Nach bislang hA wird

eine Nutzung zu mehr als einem Drittel für andere als Wohnzwecke während der Nutzung als Hauptwohnsitz als begünstigungsschädlich angesehen. Im Falle einer Vermietung der Wohnung vor der Veräußerung (bei Erfüllung der Hauptwohnsitzzeiten und Nutzungsausmaße durch den Veräußerer im Zehnjahreszeitraum) kann mE aber nicht darauf abzustellen sein, wie der Mieter die Wohnung im **Zeitpunkt der Veräußerung** konkret nutzt.²⁴⁾ Eine **zeitpunktbezogene** Betrachtung erscheint daher mit Blick auf dieses Tatbestandsmerkmal nicht zielführend.

Der Begriff der „Eigentumswohnung“ (sowie des „Eigenheims“) und der Verweis auf § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG werden im einleitenden Satzteil des § 30 Abs 2 Z 1 EStG vor Anführung der Hauptwohnsitztatbestände in lit a und lit b normiert. Dies legt mE nahe, sämtliche sich daraus ergebenden Tatbestandsmerkmale in zeitlicher Hinsicht (zeitpunkt- oder zeitraumbezogen) gleich zu interpretieren, sofern das Gesetz in lit a oder lit b nicht ausdrücklich etwas anderes anordnet. Der Gesetzgeber hat sowohl in lit a als auch in lit b eine zeitraumbezogene Betrachtung vor Augen. Es leuchtet daher nicht ein, die sich aus § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG ergebende Zwei-Drittel-Grenze zeitraumbezogen (während der Nutzung als Hauptwohnsitz), das Tatbestandsmerkmal „Eigentumswohnung“ hingegen bloß zeitpunktbezogen (für den Zeitpunkt der Veräußerung) als relevant zu erachten. Unterschiedlich definiert werden Beginn und Ende des relevanten Zeitraums: Während der Zeitraum in lit a „*ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung*“ läuft, kann der (mindestens) fünfjährige Zeitraum in lit b irgendwann „*innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung*“ beginnen und enden.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012²⁵⁾ ergibt sich mE zudem eindeutig, dass der Gesetzgeber **zeitraumbezogen** den **Eigentümer** der Eigentumswohnung (des Eigenheims) vor Augen hat (und nicht einen Mieter). Nach lit a muss der Mindestnutzungszeitraum „*ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung*“ mindestens zwei Jahre betragen. IZm lit a ist klar, dass grundsätzlich²⁶⁾ nur der Eigentümer begünstigt sein kann. Lit b wurde nach den Erläuterun-

16) Vgl Jakoml/Kanduth-Kristen, EStG (2018) § 30 Rz 32.

17) Ra 2017/13/0005; ebenso VwGH 21. 3. 2018, Ro 2017/13/0023.

18) Ebenso nunmehr EStR 2000 Rz 6642 iDF des Wartungserlasses 2018.

19) Siehe *Kampitsch/Reinold*, VwGH bejaht Einrechnung von Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung, SWK 2018, 382; *Lang*, VwGH: Hauptwohnsitzbefreiung bei Mietkaufmodellen anwendbar, taxlex 2018, 73 ff; *Mantsch/Schaffer*, Dauerbrenner Hauptwohnsitzbefreiung: Überblick über die jüngere Rsp des VwGH, ecolex 2018, 759; *Patloch-Kofler/Petrikovics*, Neues VwGH-Erkenntnis zu Mietzeiten bei der Hauptwohnsitzbefreiung, ecolex 18, 369; *Rehberger*, Hauptwohnsitzbefreiung ist auch bei Mietkaufmodellen anwendbar, GES 2018, 153.

20) Ra 2017/13/0002.

21) Vgl schon *Kampitsch/Reinold*, SWK 2018, 385.

22) Ra 2018/13/0085.

23) Siehe dazu *Kampitsch/Reinold*, SWK 2018, 386 f.

24) Siehe dazu das Beispiel bei *Kampitsch/Reinold*, SWK 2018, 386.

25) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 8.

26) Zum unentgeltlichen Erwerb s Punkt 1 und FN 9.

gen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 ausdrücklich als Ergänzung zu lit a eingeführt. „Diese Ergänzung ist insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint.“²⁷⁾ Einen Mieter trifft aber eine „unbegrenzte Steuerhängigkeit“ gar nicht, da ihm die Wertänderungen der von ihm bewohnten Wohnung steuerlich nicht zuzurechnen sind. Auch aus der Tatsache, dass nach den Erläuterungen „eine Vermietung innerhalb der letzten zehn Jahre nicht schädlich [ist], wenn die Fünfjahresfrist für den Hauptwohnsitz erfüllt ist“, geht hervor, dass der Gesetzgeber zeitraumbezogen den *Eigentümer* (und wohl nicht den Mieter, der die Wohnung untervermietet) vor Augen hat.

C. Schlussfolgerung

Dem VwGH kann darin zugestimmt werden, dass die **rechtliche Eigenschaft** als Eigentumswohnung **iSd WEG** nicht zeitraumbezogen maßgeblich sein sollte. Auch wenn ein (Mit-)Eigentümer eine Wohnung zunächst aufgrund einer Nutzungsvereinbarung oder als Alleineigentümer nutzt und **erst im Rahmen der Veräußerung Wohnungseigentum** geschaffen wird, sollte die Hauptwohnsitzbefreiung bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen zustehen. Dies würde der Zwecksetzung der Norm entsprechen. Letztlich stellt sich mit Blick auf den dem Erk v 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0002, zugrundeliegenden Sachverhalt überhaupt die Frage, ob die Bezugnahme auf das WEG und damit der Ausschluss von selbständigen Wohnungen in Mehrparteienhäusern, an denen kein Wohnungseigentum begründet wurde, sachgerecht ist.

Abzulehnen ist aber jedenfalls die vom VwGH vertretene Unmaßgeblichkeit des Rechtstitels der Nutzung und damit die Ausweitung der Hauptwohnsitzbefreiung gem lit b auf Mieter, denen die Wertänderungen der Wohnung während der Nutzung als Mieter idR gar nicht zuzurechnen sind.²⁸⁾ Die bislang von der Verwaltungspraxis und dem Fachschrifttum vertretene Ausnahme, Zeiten vor Durchführung der Parifizierung einzurechnen, wenn die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb von Wohnungseigentum erfolgte,²⁹⁾ erschien hingegen sachlich vertretbar. Vor dem Hintergrund der VwGH-Rsp wäre eine legislative Klarstellung wünschenswert.

27) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 7.

28) Im Regelfall sollten – bei einem Geschäft zwischen fremden Dritten – dem vormaligen Mieter, der die Wohnung in der Folge kauft und veräußert, wohl nur die Wertänderungen zwischen Anschaffung und Veräußerung der zuvor gemieteten Wohnung zukommen. Der vom VwGH entschiedene Fall betraf den Ankauf von einer gemeinsamen Bauvereinigung.

29) Siehe EStR 2000 Rz 6640 idF vor dem Wartungslass 2018.

SCHLUSSTRICH

Die Rsp des VwGH, wonach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG nicht auf einen Rechtstitel (Eigentum) iZm der Nutzung als Hauptwohnsitz abstellt, ist mE vor dem Hintergrund der in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 zum Ausdruck kommenden Absicht abzulehnen. Als korrigierende Maßnahme wäre eine legislative Klarstellung wünschenswert.