

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 30. Juli 2015, betreffend Einkommensteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
AA	16.970,88 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.838,88 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 2 EStG 1988	-264,00 €
Einkommen	16.514,88 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt (16.514,88 - 11.000,00) x 5.110,00/14.000,00	2.012,93 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.012,93 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-876,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	791,93 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 2.185,78	131,15 €
Einkommensteuer	923,08 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.954,50 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,42 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.031,00 €

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 12.06.2009 erwarb die ehemalige Gattin des Beschwerdeführers (im Folgenden abgekürzt Bf.) zum Preis von 107.000,00 € Miteigentum (164/1728 Anteile) an der Liegenschaft EZI yyy GST-NR xx, Grundbuch xxxx (XX). Mit den erwähnten Anteilen war das Wohnungseigentum an W 4 untrennbar verbunden.

In der Zeit bis Ende Februar 2010 erfolgten diverse Reparatur-/Sanierungsarbeiten zum Preis von 5.029 € und am 11.03.2010 wurde die gegenständliche Eigentumswohnung vom Bf., seiner seinerzeitigen Ehegattin und ihren Kindern bezogen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes A. vom 04.07.2012 erfolgte die einvernehmliche Scheidung der Ehegatten. Im Vergleich gemäß § 55a EheG vom 03.07.2012 wurde vereinbart, dass die Ehegattin ihr Eigentum an der Ehewohnung (W 4) an den Bf. übergibt. Die Einverleibung des Eigentumsrechts zugunsten des Bf. erfolgte mit Beschluss des Bezirksgerichts vom 26.07.2012.

Mit Kaufvertrag vom 29.01.2013 veräußerte der Bf. seine Miteigentumsanteile an Top W 4 in X zum Preis von 150.000 €. Bei der Meldung der Veräußerung an das Finanzamt durch den Parteienvertreter wurde die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht.

In der Folge ordnete das zuständige Finanzamt beim Bf. eine Nachschau gemäß § 144 BAO an. In der Niederschrift über diese Nachschau vom 15. Juli 2015 wurde unter anderem festgehalten, eine Abfrage des Melderegisters habe ergeben, dass der Hauptwohnsitz in X, XX, betreffend Top W 4, nur im Zeitraum vom 11. März 2010 bis 31. Jänner 2012 und vom 7. März 2012 bis 24. August 2012 bestanden habe. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung lägen somit nicht vor. Es sei daher Immobilienertragsteuer - wie näher dargestellt wurde - zu errechnen.

Mit Bescheid vom 30.07.2015 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2013 fest und berücksichtigte darin die in der Niederschrift festgestellten Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde bestritt der Bf. die Rechtmäßigkeit der festgesetzten Immobilienertragsteuer mit der Begründung, er habe in der Wohnung vom Kauf bis zur Veräußerung gewohnt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. September 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung ab, der Eintragung im Zentralen Melderegister komme zwar lediglich Indizwirkung zu. Allerdings habe der Bf. im Zuge der Schlussbesprechung am 15. Juli 2015 erklärt, sich wegen des laufenden Scheidungsverfahrens in der Zeit vom 1. Februar 2012 bis zum 6. März 2012 tatsächlich nicht in der Wohnung in X, XX, aufgehalten zu haben. Somit seien die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfüllt.

In der Folge wurde am 12.10.2015 beim Finanzamt ein Vorlageantrag eingebracht, mit welchem das Beschwerdebegehren aufrecht erhalten wurde. In einem weiteren Schriftsatz vom 25.04.2016 brachte der Bf. ergänzend vor, er habe sich damals umgemeldet, weil er sich dauernd mit seiner Gattin gestritten habe. Er habe aber nach wie vor in dieser Wohnung gewohnt, weil er sich nicht so leicht von seinen Kindern habe trennen können. Am 05.06.2012 habe ihm seine seinerzeitige Gattin die Wohnung übergeben, weil sie den Wohnungskredit nicht mehr habe bedienen können. Am 31.07. 2012 habe er die Wohnung endgültig verlassen, seine ehemalige Gattin habe diese am 10.12.2012 verlassen.

Das BFG hat der Beschwerde mit Erkenntnis vom 20.07.2018, RV/1100998/2015, teilweise Folge gegeben. Begründend führte es im Wesentlichen aus, der Bf. und seine (nunmehr) ehemalige Ehefrau seien am 11.03.2010 mit ihren Kindern in die beschwerdegegenständliche Wohnung (W4) eingezogen und hätten dort ihren Hauptwohnsitz begründet. Von 31.01.2012 bis 07.03.2012 habe der Bf. seinen Hauptwohnsitz nach Adr, verlegt. Für die Zeit von 07.03.2012 bis zum 24.08.2012 habe der Bf. wieder seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung W4 in X, XX, begründet. Für den Zeitraum 09.08.2010 bis 31.01.2012 und vom 07.03.2012 bis 25.05.2012 habe der Bf. über einen Nebenwohnsitz in Adr, verfügt. Von 31.01.2012 bis 07.03.2012 habe der Bf. in der Wohnung W4 (X, XX) über einen Nebenwohnsitz verfügt.

Nachdem dem Bf. im Zuge der einvernehmlichen Scheidung das Alleineigentum an der Wohnung W4 übertragen worden sei, habe dieser am 24.08.2012 seinen Hauptwohnsitz in W4 endgültig aufgegeben. Mit Kaufvertrag vom 29.01.2013 habe der Bf. seine Anteile an der Liegenschaft W4 veräußert.

Im Rahmen der Schlussbesprechung habe der Bf. mitgeteilt, dass der Hauptwohnsitz (an der Liegenschaft W4) eigentlich nie aufgegeben worden sei; auch hätten seine Kinder durchgehend in dieser Wohnung gewohnt. Er sei lediglich kurzfristig zu seinem Vater gezogen. Das BFG finde keinen Anlass, am Wahrheitsgehalt dieser Angaben zu zweifeln. In Verbindung mit der erfolgten Ummeldung des Hauptwohnsitzes lasse dies aber keine andere Würdigung zu, als dass die Eintragungen im Zentralen Melderegister den Tatsachen entsprächen und sich der Hauptwohnsitz des Bf. tatsächlich nicht für 24

Monate durchgehend in W4 befunden habe. Zu einer anderen Schlussfolgerung komme das BFG auch nicht aufgrund eines Schreibens des rechtlichen Vertreters der ehemaligen Ehefrau des Bf. vom 31.07.2012. Der Inhalt dieses Schreibens beweise lediglich, dass der Bf. nach seinem neuerlichen Einzug im März 2012 zumindest bis zum 31.07.2012 dort wiederum seinen Hauptwohnsitz gehabt habe, nicht aber, dass er dort ununterbrochen seinen Hauptwohnsitz gehabt habe.

Bei Übertragung von Grundstücken im Zuge einer Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Rahmen einer Ehescheidung liege grundsätzlich kein Tausch und daher auch keine Veräußerung bzw. Anschaffung vor, sofern die Aufteilung des Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG erfolge. Dies gelte auch bei einer einvernehmlichen Scheidung.

Da sich der Hauptwohnsitz des Bf. nicht für mindestens 24 Monate durchgehend in der Wohnung W4 befunden habe, seien die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 nicht erfüllt, sodass Immobilienertragsteuer dem Grunde nach zu Recht festgesetzt worden sei. Der Höhe nach habe aber eine Berichtigung dahin zu erfolgen, dass auch die Grunderwerbsteuer sowie die Gerichtsgebühren vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen seien.

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27.2.2019, Ra 2018/15/0111, das Erkenntnis des BFG vom 20.07.2018, RV/1100998/2015, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Zur Streitfrage, ob die Wohnung W4 dem Bf. "für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz" gedient habe, hat das Höchstgericht folgende Rechtsauffassung vertreten:

"...Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze im Sinne der BAO, ist Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 EStG 1988 jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235, VwSlg. 8570/F).

Der Hauptwohnsitz-Meldung kommt in diesem Zusammenhang keine materiell-rechtliche Bedeutung zu (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG¹⁷, § 30 Tz 143), in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Im vorliegenden Verfahren ist nicht strittig, dass der Revisionswerber in jenen Zeiträumen, in denen nach den melderechtlichen Wohnsitzbestätigungen der Hauptwohnsitz in der Wohnung W4 bestanden hatte, dort auch der Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 war, also die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen

zu dieser Wohnung bestanden. Insgesamt diene diese Wohnung dem Revisionswerber damit mehr als zwei Jahre als Hauptwohnsitz.

Der melderechtliche Hauptwohnsitz bestand aber nicht im Zeitraum 31. Jänner 2012 bis 7. März 2012; in jenem Zeitraum bestand (melderechtlich) ein Nebenwohnsitz in der Wohnung W4.

Der Revisionswerber hatte angegeben, er habe seinen "Hauptwohnsitz eigentlich nie aufgegeben (...), auch hätten seine Kinder durchgehend in der Wohnung gewohnt. Er sei lediglich kurzfristig zu seinem Vater gezogen." Das Bundesfinanzgericht fand keinen Anlass, am Wahrheitsgehalt dieser Angaben zu zweifeln.

Entscheidend für die Beurteilung, ob dem Revisionswerber im Zeitraum vom 31. Jänner 2012 bis 7. März 2012 die streitgegenständliche Wohnung W4 als Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 diene, ist, ob weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO erfüllt waren und zudem ob der Revisionswerber weiterhin die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu dieser Wohnung hatte, auch wenn eine tatsächliche Benützung der Wohnung in jenem Zeitraum durch den Revisionswerber nicht (ununterbrochen) erfolgte. Hiezu hat das Bundesfinanzgericht aber keine Feststellungen getroffen, die eine Beantwortung dieser Frage ermöglichen würden.

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Aufgrund des obig wiedergegebenen höchstgerichtlichen Erkenntnisses, an dessen Rechtsanschauung das BFG gebunden ist, ist im fortgesetzten Verfahren in einem ersten Schritt zu klären, ob im Zeitraum 31.01.2012 bis 07.03.2012 hinsichtlich der streitgegenständlichen Wohnung W 4 weiterhin die Voraussetzungen für einen Wohnsitz im Sinne des § 26 EStG 1988 erfüllt waren. Sofern dies zu bejahen ist, ist in der Folge zu prüfen, ob der Bf. überdies zu dieser Wohnung auch im Zeitraum 31.01.2012 bis 07.03.2012 die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

1. Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; VwGH 7.9.2006, 2004/16/0001; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292) bedeutet "Innehaben" die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmöglichkeit über eine Wohnung, somit die Möglichkeit, diese jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nützen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen neben Wohnungseigentum und Miete beispielsweise auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht (siehe dazu z.B. Ritz, BAO⁶, § 26 Tz 6).

Alleineigentümerin der beschwerdegegenständlichen Wohnung W 4 war im Zeitraum 31.01.2012 bis 07.03.2012 die nunmehr ehemalige Ehefrau des Bf. Da es sich bei dieser Wohnung um die Ehewohnung handelte, im damaligen Zeitraum eine aufrechte Ehe bestand und sich aus den Akten auch kein Hinweis auf ein Betretungsverbot ergibt, war der Bf. gemäß § 97 ABGB zur Nutzung der Wohnung W 4 für den eigenen Wohnbedarf berechtigt. Das Tatbestandsmerkmal „Innehaben“ im Sinne des § 26 BAO ist somit erfüllt.

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist für die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO nicht erforderlich. Vielmehr lässt nach der Rechtsprechung des Höchstgerichts (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008) bereits eine mehrwöchige jährliche Nutzung den Schluss zu, dass ein zur Benützung der Wohnung Berechtigter diese auch tatsächlich weiterhin behalten und benutzen will.

Gesamthaft kommt das BFG daher zum Ergebnis, dass auch im Zeitraum vom 31. Jänner 2012 bis 7. März 2012 die Voraussetzungen für einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO erfüllt waren.

2. Mittelpunkt der Lebensinteressen

Hat ein Steuerpflichtiger im zu beurteilenden Zeitraum mehr als einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO, ist Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 jener Wohnsitz, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum jeweiligen Wohnsitz den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln (siehe dazu VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 15.9.2016, Ra 2016/15/0057; VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0008).

Der bedeutungsvollere Wohnsitz des Bf. im Zeitraum 31.01.2012 bis 07.03.2012 war nach Auffassung des BFG jener in X (Wohnung W 4), weil dort seine beiden minderjährigen Kinder (damals dreieinhalb und fünfeinhalb Jahre alt) wohnten. Der Bf. hat im Beschwerdeverfahren die Wichtigkeit des ständigen Kontaktes zu seinen Kindern und die Schwierigkeit der örtlichen Trennung von seinen Kindern betont. Die Glaubwürdigkeit dieses Vorbringens ergibt sich schon aus dem Umstand, dass dem Bf. im Vergleich gemäß § 55a EheG vom 03.07.2012 ein wöchentliches Besuchsrecht jeweils von Freitag 13:00 Uhr bis Sonntag 13:00 Uhr eingeräumt wurde. Wirtschaftliche Gründe für die Wahl eines der beiden Wohnsitze sind für das BFG schon deshalb nicht erkennbar, weil der Bf. im Zeitraum 31.01.2012 bis 07.03.2012 als arbeitslos gemeldet war.

Das BFG kommt daher zum Ergebnis, dass die Wohnung W 4 in X dem Bf. durchgehend vom 11.03.2010 bis zum 24.08.2012 als Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 diene. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 sind somit erfüllt, weshalb die Immobilienertragsteuer zu Unrecht festgesetzt wurde.

III. Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im fortgesetzten Verfahren waren lediglich Sachverhalts- und keine Rechtsfragen zu klären, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 1. August 2019