

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Anschr., vertreten durch RA, und Stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 23. Februar 2017, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Mai 2021 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin, die als Fachärztin mit Arztpraxis Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, ließ in der für das Jahr 2015 am 21.06.2016 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung außer Ansatz. Die Beschwerdeführerin hatte mit Kaufvertrag vom 10.11.2015 die Liegenschaft EZ-xy KG-xy mit der Anschrift X-Straße5, um den Betrag von € 345.000,-- veräußert, die sie mit Kaufvertrag vom 24.03.2006 um den Betrag von € 195.000,-- erworben hatte. Sie vertrat diesbezüglich die Auffassung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung gelange.

Mit Schreiben vom 13.09.2016 teilte die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin im Wege ihres Rechtsvertreters mit, dass sie diese Ansicht nicht teile. Laut aktueller ZMR-Abfrage sei die Beschwerdeführerin nur vom 07.05.2014 bis 28.07.2015 an der Adresse X-Straße5 gemeldet

gewesen. Vom 17.05.2006 bis 11.09.2015 seien die Eltern der Beschwerdeführerin an der genannten Adresse gemeldet gewesen.

Mit Eingabe vom 30.09.2016 legte der Rechtsvertreter eine Meldebestätigung der Stadtgemeinde-Z vom 21.10.2015 vor, wonach die Beschwerdeführerin in X-Straße5-7 vom 04.05.2006 bis 28.07.2015 mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen sei und führte aus, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse - das könnte auch durch Zeugen und Unterlagen jederzeit unter Beweis gestellt werden - seien so gewesen, dass tatsächlich eine grundstücksübergreifende "Nutzung" des Objektes Straße5-7 vorgelegen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin hätte die bereits durch die Voreigentümer gepflogene gemeinsame Nutzung der beiden Haushälften Straße5und7 fortgesetzt. Bereits vorher sei das gesamte Gebäude von den früheren Eigentümern mit ihren drei Kindern "gemeinsam" genutzt worden. So sei etwa der ursprünglich vorhandene Gartenzaun entfernt worden, sodass der Garten gemeinsam genutzt worden sei.

Diese Nutzungsform sei durch die Beschwerdeführerin und ihre Familie noch intensiviert worden. Konkret sei eine Verbindungstür zwischen den beiden Objekten geschaffen worden, indem die Trennwand durchbrochen worden sei. Verschiedene Versorgungsleitungen - beispielsweise die Satellitenanlage - seien so konzipiert worden, dass sich die Satellitenschüssel auf Haus Nr. 5 befunden habe und in der Garage des Hauses Nr. 5 auch der Verteiler vorhanden gewesen sei, allerdings beide Häuser gemeinsam versorgt worden seien.

Auch die "GIS-Meldung" sei "einmal" erfolgt, es sei von der "GIS-Behörde" akzeptiert worden, dass man über "zwei Häuser" einen gemeinsamen Lebensmittelpunkt habe.

Diese Nutzung sei noch dadurch ergänzt worden, dass 2010 die ursprünglichen Ölheizungen entsorgt worden seien und eine gemeinsame für beide Häuser installierte Pellets-Anlage im Haus Nr. 7 installiert worden sei. Die gesamten Leitungen seien vom Haus Nr. 7 durch Kernbohrungen auch zum Haus Nr. 5 hergestellt worden und von da beide Häuser im Sinne eines großen Hauses gemeinsam geheizt und das Warmwasser aufbereitet worden.

Auch die Raumaufteilung selbst sei "hausübergreifend" gewesen. So habe sich beispielsweise im Haus Nr. 5 ein Büro befunden, welches übergreifend genutzt worden sei, ebenso die Waschküche, ein Keller sowie ein Fitnessraum. Auch die Benützung der Küche sowie des Esszimmers sei häuserübergreifend erfolgt. Während an Werktagen in erster Linie im Haus Nr. 5 für alle gekocht worden sei und man dort auch gegessen habe, seien die Wochenenden so gestaltet worden, dass man diese Tätigkeiten primär im Haus Nr. 7 wahrgenommen habe.

Insgesamt sei daher davon auszugehen, dass sich der tatsächliche Lebensmittelpunkt und damit auch der Hauptwohnsitz der Beschwerdeführerin über beide Objekte, die in der Folge verkauft worden seien, erstreckt habe, sodass auch die Hauptwohnsitzmeldung als solche zutreffe.

Sollten Zweifel des Finanzamtes an diesen Umständen bestehen, könnten jederzeit Unterlagen beigebracht bzw. Zeugen namhaft gemacht werden und sei natürlich auch die Einvernahme der Beschwerdeführerin möglich.

Mit Bescheid vom 23.02.2017 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 fest, wobei sie die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit dem Steuersatz von 25% der Besteuerung unterzog.

In der Begründung dieser Entscheidung führte die Abgabenbehörde in sachverhältnismäßiger Hinsicht aus, mit 24.03.2006 habe die Beschwerdeführerin die Liegenschaft X-Straße5 (KG-xy, EZ-xy Gst xx) und deren Ehegatte die Liegenschaft X-Straße7 (KG-xy, EZ-yy Gst yy) vom Verkäufer S erworben. Bei diesen beiden Liegenschaften handle es sich um jeweils eigenständige Doppelhaushälften (zwei wirtschaftliche Einheiten).

Aus dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.09.2016 gehe hervor, dass bereits Herr S, mit damaliger Wohnadresse X-Straße7, den Durchbruch und somit die Verbindung der beiden Haushälften im Jahr 1999 vorgenommen habe. Bis zum Verkauf im Jahr 2006 habe dieser mit seiner Familie mit 3 Kindern die beiden Haushälften als eine wirtschaftliche Einheit (grundstücksübergreifende Nutzung) bewohnt. Damals seien beide Haushälften in seinem Alleineigentum gestanden, wodurch eine wirtschaftliche Einheit der beiden Haushälften begründet worden sei.

Ab dem Zeitpunkt des Verkaufes der beiden Liegenschaften X-Straße5 (KG-xy, EZ-xy Gst xx, Alleineigentum) an die Beschwerdeführerin und X-Straße7 (KG-xy, EZ-yy Gst yy, Alleineigentum) an deren Ehegatten handle es sich wieder um zwei getrennte wirtschaftliche Einheiten gemäß § 2 Bewertungsgesetz 1955.

Das Ehepaar B und A hätten laut Meldeamtsabfrage ab 24.3.2006 die Haushälfte Straße7 und die Eltern von Frau A ab 17.5.2006 die Haushälfte Straße5 bezogen, wodurch 2 Haushalte geschaffen worden seien.

Die bisherige grundstücksübergreifende Nutzung der Familie S mit ihren 3 Kindern (eine Familie) sei nicht mit der Nutzungsform der beiden Haushälften der zwei Familien C mit Gattin D und B mit Gattin A zu vergleichen.

Es möge zutreffen, dass der Durchbruch einen persönlichen Vorteil darstelle, jedoch blieben die beiden Haushälften eigene wirtschaftliche Einheiten. Beide Haushälften verfügten über die notwendigen Räumlichkeiten, um eigenständig genutzt werden zu können. Die Tatsache, dass ein einheitliches Heizsystem für beiden Familien geschaffen worden sei, werde als eine Anschaffung aus rein persönlichen und wirtschaftlichen Bedürfnissen der Familien C/D und A/B angesehen.

Angemeldete Fahrzeuge im Haushalt A/B:

Im Rahmen amtsinterner Erhebungen sei festgestellt worden, dass beispielsweise die Fahrzeuge der Familie A/B entweder auf die Hausadresse Straße7 oder auf die Ordinationen angemeldet worden seien. Mit der Adresse Straße5 sei die Beschwerdeführerin diesbezüglich nicht nach außen aufgetreten.

Müllvorschreibungen durch Stadtwerke-Z:

Laut Auskunft der Stadtwerke-Z (Frau N) seien die Müllgebühren für die beiden Objekte Straße5 und 7 je nach Haushalt einzeln vorgeschrieben worden.

Für das Haus 5 seien die Müllgebühren für den Zeitraum 01.05.2006 bis 31.05.2014 für zwei Personen, von 01.06.2014 bis 31.07.2015 für drei Personen (Eltern von Frau A und Frau A) und von 01.08.2015 bis 30.09.2015 für 2 Personen (Herr B und Frau A) vorgeschrieben worden.

Für das Haus 7 seien die Müllgebühren von 01.11.2013 bis 31.05.2014 für 2 Personen (Herr B und Frau A) und von 01.06.2014 für eine Person (B) vorgeschrieben worden. Die minderjährige Tochter E sei nur im Zeitraum 01.06.2014 bis 30.06.2015 bei ihrem Vater an der Adresse Straße7 mit Nebenwohnsitz gemeldet gewesen.

Ab dem 14.07.2015 seien die Müllvorschreibungen an die neuen Eigentümer erfolgt.

Schaffung einer Verbindungstüre durch die Familie A/B:

Mit dem Einbau einer Verbindungstüre laut Schreiben des steuerlichen Vertreters anstelle des bisherigen Durchbruchs des Voreigentümers seien wieder zwei getrennte Wohneinheiten geschaffen worden. Diese von der Familie A/B eingebaute Verbindungstür trenne somit auch die beiden Haushälften. Aus dem nachgereichten Einreichplan vom 21.12.1998 des Voreigentümers gehe nämlich hervor, dass dieser die beiden Wohneinheiten ohne Türe verbunden habe. Aus der Sicht der Finanzverwaltung begründe der Einbau der Verbindungstür durch die Familie A/B eindeutig wieder die Schaffung von zwei getrennten Wohneinheiten.

Gemeinsame Versorgungsleitungen Satellitenanlage:

Die Schaffung einer gemeinsamen Betriebsanlage, wie im gegenständlichen Fall einer gemeinsamen SAT-Anlage, begründe noch keine Änderung des gewöhnlichen Aufenthaltes/Wohnsitzes für die Beschwerdeführerin vom Haus Straße7 nach 5. Hinter der Überlegung einer gemeinsamen SAT-Anlage stünden rein private wirtschaftliche Gründe, zumal die beiden Familien in einem Verwandtschaftsverhältnis (Tochter/Schwiegersohn - Eltern/Schwiegereltern) stünden.

GIS Meldungen:

Für die "GIS-Behörde" sei es, wie auch vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, völlig irrelevant, wer die GIS-Gebühren zahle, Hauptsache sie würden für die gemeldeten Personen entrichtet. Ein gemeinsames Begleichen der GIS-Gebühren führe noch nicht zu einer grundstücksübergreifenden Nutzung der Liegenschaften Straße5 und 7.

Grundstücksübergreifende Nutzung - baurechtlicher Aspekt:

Baurechtlich gesehen sei eine Überbauung der Grundstücksgrenzen mit einem Mehrfamilienhaus laut Tiroler Bauordnung nicht möglich. Dafür hätten die beiden Ehegatten B und A bzw. deren Vorbesitzer zum Zeitpunkt, in dem die Bauanzeige hinsichtlich des Durchbruches der Mauer erstattet worden sei, bei der zuständigen Baubehörde um eine Vereinigung der beiden Grundparzellen xx und yy ansuchen müssen. Da dies jedoch nicht erfolgt sei und sich die beiden Grundstücke bis zu deren Veräußerung als eigene wirtschaftliche Einheiten (2 Einfamilienhäuser), die von 2 Familien bewohnt worden seien, darstellten, könne nicht von einem gemeinsamen Wohnsitz X-Straße5-7 ausgegangen werden.

Hausübergreifende Raumaufteilung:

Das Vorbringen, dass einzelne Räume hausübergreifend genutzt worden seien, stelle eine subjektive Behauptung dar. Es möge sein, dass die Mutter der Beschwerdeführerin unter der Woche für die gesamte Familie gekocht habe, dazu müssten jedoch nicht zwei Haushälften miteinander durch einen Durchbruch verbunden werden. Gemeinsames Essen bei der Mutter unter der Woche begründe weder eine grundstücksübergreifende Nutzung noch einen Hauptwohnsitz an der Adresse Straße5.

Meldebestätigungen:

Aus den Eintragungen im Zentralen Melderegister gehe eindeutig hervor, dass es sich um 2 getrennte Liegenschaften handle. Die von der Gemeinde irrtümlich händisch ausgestellte Meldebestätigung "Straße5-7 in X" sei falsch. Eine grundstücksübergreifende Anmeldung mit verschiedenen Grundstücksadressen sei nicht zulässig. Daher werde der elektronischen Eintragung im Zentralen Melderegister mehr Glauben geschenkt, als der händisch ausgefertigten Meldebestätigung "Straße5-7".

Zu den vorliegenden Meldebestätigungen von Frau A und ihrer Familie sei Folgendes festzuhalten:

Die Beschwerdeführerin sei gemeinsam mit ihrem Gatten B am 24.03.2006 eingezogen, habe sich dann aber ohne erkennbaren Grund am 07.05.2014 von der Adresse Straße7 abgemeldet, um sich bei ihren Eltern an der Hausnummer 5 für den Zeitraum 07.05.2014 bis 28.07.2015 anzumelden. Es erscheine sehr unglaubwürdig, dass nur die Beschwerdeführerin im Zeitraum 07.05.2014 bis 28.07.2015 ihren Hauptwohnsitz bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt bei ihren Eltern innegehabt habe und der Gatte B "alleine" die Haushälfte Straße7 bewohnt habe. Im Rahmen amtsinterner Erhebungen sei weiters festgestellt worden, dass die gemeinsame Tochter E (geboren xy2008) vom 11.6.2008 bis 9.10.2013 in der elterlichen Wohnung Straße7 angemeldet gewesen sei und mit 9.10.2013 zur Taufpatin F nach Adresse, abgemeldet worden sei.

Folge man den Angaben der Beschwerdeführerin und den gemeldeten Wohnsitzen laut Zentralem Melderegister (Abfragedatum 04.11.2016) stelle sich die Situation so dar, dass die

Beschwerdeführerin im Zeitraum 07.05.2014 bis 28.07.2015 ihren gewöhnlichen Aufenthalt und den angeblichen Hauptwohnsitz an der Adresse Straße5 bei ihren Eltern gehabt habe, ihr Ehegatte hingegen alleine an der Adresse Straße7 und die Tochter E im Alter von 5 bis 7 Jahren bei ihrer Taufpatin F gewohnt habe. Diese Wohnverhältnisse erschienen sehr unglaublich. Würde die Finanzverwaltung der Argumentation des steuerlichen Vertreters folgen und die grundstücksübergreifende Nutzung der beiden Haushälften als solche anerkennen, hätte sich Frau A nicht ummelden müssen.

Aus der Sicht der Finanzverwaltung sei die Ummeldung der Beschwerdeführerin zu ihren Eltern von der Wohnadresse Straße7 in die Straße5 aus rein steuerbegünstigenden Gründen erfolgt, da die Familie A/B im Jahr 2014 bereits beabsichtigt habe, die beiden Doppelhaushälften zu veräußern, um für sich eine größere Immobilie zu erwerben (Hauskauf in-W).

In rechtlicher Hinsicht führte die Abgabenbehörde aus, die Zweijahresfrist für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 (gemeint wohl lit. a) liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Diese Befreiung setze voraus, dass das Eigenheim von der Anschaffung bis zur Veräußerung ununterbrochen den Hauptwohnsitz darstelle und nach der Anschaffung des Eigenheimes die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz zwischen dem Bezug des Eigenheimes und der Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen habe.

Für die Gewährung der Hauptwohnsitzbefreiung sei auch das wirtschaftliche Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltdauer erforderlich. Da die beiden Ehegatten jedoch jeweils Alleineigentümer der Liegenschaften gewesen seien (der Ehegatte der Beschwerdeführerin der Liegenschaft Straße7 und die Beschwerdeführerin der Liegenschaft Straße5), könne das Doppelhaus Straße5und7 nicht als grundstücksübergreifendes Mehrfamilienhaus angesehen werden. Jede Haushälfte stelle nämlich für sich ein Einfamilienhaus dar, das jeweils von einer eigenständigen Familie bewohnt worden sei. Verstärkt werde diese Argumentation der Finanzverwaltung dadurch, dass durch den aktuellen Wiederverkauf an zwei fremde Familien mit recht geringem finanziellen Aufwand die baulichen Maßnahmen zurückgebaut worden seien.

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze sei als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der oder die Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei sei mittels Sachverhaltswürdigung zu prüfen, ob wirklich ein "Hauptwohnsitz" vorliege oder nicht.

Würde man der Argumentation des steuerlichen Vertreters folgen, so hätte sich für eine grundstücksübergreifende Nutzung sowohl das Ehepaar C/D (die Eltern der Beschwerdeführerin) als auch der Gatte B mit der gemeinsamen Tochter E an beiden Adressen anmelden müssen. Es habe aber lediglich die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz von der Adresse Straße7 auf 5 im Mai 2014 geändert.

Das Verwandtschaftsverhältnis (Eltern/Tochter) begründe noch keine grundstücksübergreifende Nutzung. Jede der beiden Familien habe in den beiden Haushälften ihren eigenen privaten Wohnungsbereich gehabt, was durch den Einbau einer Verbindungstür sogar noch mehr zum Ausdruck gekommen sei.

Gegen den genannten Bescheid brachte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23.03.2017 Beschwerde ein.

Darin beantragt sie die Zuerkennung der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988. Die Beschwerdeführerin rügt, die Abgabenbehörde sei den von ihr gestellten Beweisanträgen nicht nachgekommen. Wäre sie diesen gefolgt – so die Beschwerdeführerin – hätte sich herausgestellt, dass es sich bei dem Haus Straße5und7 um ein in Natura einheitlich genutztes Objekt gehandelt habe. Die Beschwerdeführerin beantragte neuerlich die Einvernahme bestimmt bezeichneter Personen als Zeugen sowie ihre Vernehmung und die ihres Ehegatten und die Durchführung eines Lokalaugenscheines auf der Liegenschaft Straße5und7 zum Beweis dafür, dass sie das Wohnhaus Straße5 gemeinsam mit dem Wohnhaus Straße7 als einheitliche Wohnung gemeinsam mit ihrem Ehegatten und ihrer restlichen Familie genutzt habe sowie weiters zum Beweis dafür, dass sie liegenschaftsübergreifend im gesamten Gebäude Straße5und7 ihren Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt gehabt habe. Bei der Beurteilung einer liegenschaftsübergreifenden Nutzung sei auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse abzustellen. Darauf komme es an und nicht auf formelle Aspekte wie etwa die getrennte Erfassung in Form von eigenen Einlagezahlen.

Es sei nicht nachvollziehbar – so die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen - dass zwar dem Voreigentümer S die liegenschaftsübergreifende Nutzung zugestanden worden sei, ihr diese jedoch verweigert werde. Aus den abgeschlossenen Kaufverträgen gehe hervor, dass beide Liegenschaften an ein und demselben Tag angekauft worden seien. Sie und ihre Familie hätten die liegenschaftsübergreifende Nutzung des Voreigentümers fortgeführt und sogar noch intensiviert.

So hätten sie und ihr Ehegatte auf den Liegenschaften Straße5 und Straße7 umfangreiche Bauarbeiten durchgeführt. Neben den bereits aktenkundigen Maßnahmen der Durchbrechung einer Trennwand und Schaffung einer einheitlichen Satellitenanlage sei für beide Häuser eine gemeinsame Pellets-Heizung installiert worden.

Sie habe gemeinsam mit ihrem Ehegatten und ihren Eltern das gesamte Haus als eine Einheit genutzt. Eine Trennung der Bereiche der beiden Häuser habe weder funktionell noch faktisch stattgefunden. Vielmehr sei sowohl die Küche als auch das Esszimmer in beiden Häusern von ihr benutzt worden. Insbesondere habe sich die Waschküche, ein Keller sowie ein Fitnessraum im Haus Nr. 5 befunden, während andere Wohnbereiche eben im Haus Nr. 7 gelegen gewesen seien. Auch ein Heimbüro sei in einem der beiden Häuser unterhalten worden. Dasselbe gelte

auch für die Nutzung der Parkplätze, des Gartens oder der Terrasse. Auch hier habe keinerlei Trennung in faktischer Hinsicht stattgefunden. Im Außenbereich sei ein großer Tisch “grenzübergreifend” gestanden und habe sich mitten im Garten – wiederum grundstücksübergreifend - ein großer Kinderspielturm befunden. Sämtliche auflaufenden Kosten seien ohne irgendeine Verbrauchskontrolle oder Aufteilung gemeinsam bezahlt worden, insbesondere auch Heizkosten sowie sämtliche Gemeindeabgaben.

Zielrichtung der Hauptwohnsitzbefreiung sei es, dem Steuerpflichtigen nach Ablauf einer bestimmten Frist die steuerfreie Veräußerung der von ihm ausschließlich selbst genutzten Wohnung zu ermöglichen. Damit könne sie in gewisser Hinsicht als Ausdruck der fehlenden Spekulationsabsicht gesehen werden (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 30 EStG Rz 74 ff).

Bei der Steuerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 handle es sich vor allem um eine Gebäudebefreiung. Grund und Boden seien nur insofern von der Befreiung umfasst, als sie der Nutzung des Eigenheimes oder der Eigentumswohnung dienten. Die einzelne Parzelle stelle zwar die kleinste Grund- und Bodeneinheit dar, auf die sich die Hauptwohnsitzbefreiung beziehen könne. Von dieser formalen Betrachtung sei aber dann abzugehen, wenn ein benachbartes Grundstück einheitlich mit dem allenfalls als Hauptwohnsitz zuzurechnenden Grundstück mitgenutzt werde (JEV 2016, 120). Dies komme auch in der Entscheidung des BFG RV/7102376/2015 zum Ausdruck. Gegenstand dieses Verfahrens sei die Frage gewesen, ob zwei Liegenschaften als Einheit anzusehen und folglich beide unter den Tatbestand des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 zu subsumieren seien. Es sei zwar eine abweisende Entscheidung ergangen, dies aber mit der Begründung, dass eines der beiden Grundstücke unbebaut gewesen sei und nicht mehr “der Nutzung des Eigenheimes als Garten oder Nebenfläche” gedient habe.

Der Begriff “Hauptwohnsitz” sei im Einkommensteuergesetz nicht näher bestimmt. Zur Auslegung werde auf die Bestimmung des § 26 BAO zurückgegriffen. Relevante Kriterien für die Beurteilung seien beispielsweise der Ort der Zustellung der Post, die Angabe der Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber oder die Höhe des Strom- und Wasserverbrauches (Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic Immobilienvertragssteuer Seite 189 ff). Darüber hinaus müsse ein Eigenheim zumindest zu zwei Dritteln zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Wohnzwecke seien solche des Steuerpflichtigen aber auch seiner Familienangehörigen. Nach herrschender Ansicht müsse der Wohnraum dem Steuerpflichtigen zur freien Verfügung stehen, dürfe aber auch von Dritten wie z.B. Eltern (mit)genutzt werden. Diesbezüglich sei es irrelevant, ob die nahen Angehörigen hier ihren Hauptwohnsitz oder ein Wohnbedürfnis hätten. Unschädlich sei die Überlassung so lange, als die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen bestehe, den Raum jederzeit benützen zu können und dieser nicht durch eine entgeltliche Überlassung schuldrechtlich daran gehindert werde. Daraus folge, dass nicht bereits aufgrund der Mitbenutzung durch nahe Angehörige der Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auszuschließen sei. Die Abgabenbehörde habe sich nicht ausreichend mit

der Frage auseinandergesetzt, welche Nutzfläche von ihr (der Beschwerdeführerin) für ihre eigenen Wohnzwecke tatsächlich genutzt worden sei oder ob sie daran aufgrund einer entgeltlichen schuldrechtlichen Überlassung an Dritte allenfalls gehindert gewesen sei.

In ihren Ausführungen zu den "Meldebestätigungen" berücksichtige die Abgabenbehörde - abgesehen davon, dass sie diesbezüglich eine einseitige Beweiswürdigung insoferne vornehme, als sie die ihren Standpunkt stützende Meldebestätigung als "die Richtige" und die von ihr (der Beschwerdeführerin) vorgelegte Bestätigung hingegen als "eine Falsche" werte – die dazu ergangene Rechtsprechung nicht entsprechend. Eintragungen im Melderegister würden nur in Zweifelsfällen eine hohe Bedeutung beigemessen werden, so etwa wenn überprüfbare Gegenbeweise fehlten (UFS 26.02.2008, RV/0080-F/08). Insoferne würden Meldebestätigungen von der Rechtsprechung nur als "schwaches" Beweismittel anerkannt und würde ein Hauptwohnsitz iSd Einkommensteuergesetzes auch dann bejaht, wenn der Steuerpflichtige allenfalls überhaupt nicht gemeldet sei oder dieser Wohnsitz nur als "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechtes gelte.

Die Hauptwohnsitzbefreiung gehe auf das EStG 1988 zurück und sei daher im Zusammenhang mit der Verlängerung der Spekulationsfrist für Grundstücke auf zehn Jahre zu sehen. Aufgrund der relativ engen Voraussetzungen gelange die Hauptwohnsitzbefreiung in vielen Fällen nicht zur Anwendung, weshalb sie einen nur unzureichenden Ausgleich für die zehnjährige Frist darstelle (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 30 EStG Rz 75/1).

Sie habe nicht in Spekulationsabsicht gehandelt. Dafür lasse sich aus dem Akteninhalt keinerlei Anhaltspunkt entnehmen. Vielmehr sei die Wohneinheit Straße 5-7 vor nahezu 10 Jahren angeschafft worden, um es ihr und ihren nahen Angehörigen zu ermöglichen, ihren Alltag sowie die Pflege und Erziehung ihrer Tochter gemeinsam gestalten zu können. Da es mangels Spekulationsabsicht weder der Schutzzweck der Norm gebiete noch es aufgrund des Charakteristikums der Befreiungsbestimmung als Gebäudebefreiung erforderlich erscheine, sei ihr die Hauptwohnsitzbefreiung zuzuerkennen.

Im Einzelnen wird auf die Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz verwiesen.

In der Folge führte die Abgabenbehörde die Vernehmung folgender, von der Beschwerdeführerin namhaft gemachter Personen als Zeugen durch:

[...]

Eine Vernehmung des gleichfalls als Zeugen beantragten C unterblieb, da dieser zwischenzeitig am 23.09.2017 verstorben war. Ebenso fand auch eine Zeugenvernehmung von G1- und G2, nicht statt. Diese teilten nach erfolgter Vorladung der Abgabenbehörde fernmündlich mit, dass sie zur Sachverhaltserhebung keine dienlichen Aussagen machen könnten. Des Weiteren wurde auch H, als Zeuge nicht vernommen. Dieser erklärte in einem an die Abgabenbehörde

gerichteten Schreiben vom 16.10.2017, aufgrund seiner Sehschwäche (er besitze kein Auto mehr) und seiner Gehbehinderung (er gehe mit Stock und Rollator) sei für ihn die Anreise zur bzw. Rückreise von der Zeugenvernehmung sehr umständlich.

Weiters vernahm die Abgabenbehörde den Ehegatten der Beschwerdeführerin, B, als Zeuge und befragte die Beschwerdeführerin als Partei.

Sie befragte darüber hinaus J1-und-J2, die die Liegenschaft Straße5 von der Beschwerdeführerin erworben hatten, und I1-und-I2, die die Liegenschaft Straße7 vom Ehegatten der Beschwerdeführerin gekauft hatten, als Auskunftspersonen. Desgleichen wurde auch der Immobilienmakler K, den die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte mit dem Verkauf der beiden Reihenhäuser beauftragt hatten, als Auskunftsperson befragt.

Hinsichtlich der Aussagen der einvernommenen Personen wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen, in der diese wortwörtlich wiedergegeben werden.

Die Abgabenbehörde nahm schließlich auch einen Lokalaugenschein auf den Liegenschaften Straße5 und Straße7 vor, der behördlicherseits zusammen mit der Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter geplant war, aber letztlich mit der Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter nicht zustande kam.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.12.2018 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

In der mit gesondertem Schriftsatz verfassten Bescheidbegründung stellte die Abgabenbehörde die von ihr durchgeführten Erhebungen im Detail dar. In diesem Zusammenhang gab sie die Aussagen der von ihr vernommenen Personen (Zeugen, Auskunftspersonen, Einvernahme der Beschwerdeführerin als Partei) wortwörtlich wieder, wobei sie zu den einzelnen Aussagen jeweils Stellung bezog. Im Anschluss daran äußerte sie sich mit näheren Ausführungen zu den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beschwerdegründen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtige Tatsachenfeststellung aufgrund unrichtiger Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung. Zur Vermeidung umfangreicher Wiederholungen wird auf die 30-seitige Bescheidbegründung verwiesen.

Mit Eingabe vom 17.01.2019 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein.

In dieser Eingabe erklärt sie ihre Beschwerde vom 23.03.2017 zur Gänze aufrecht zu erhalten und weist weiters darauf hin, die Abgabenbehörde sei in der erlassenen Beschwerdevorentscheidung auf die von ihr mit Schreiben vom 13.03.2018 eingebrachte Ergänzung der Beschwerde nicht eingegangen.

In dieser Beschwerdeergänzung beantragte die Beschwerdeführerin den Verlust aus der Konvertierung eines im Betriebsvermögen gehaltenen und im Jahr 2015 konvertierten

Fremdwährungsdarlehens zur Gänze anzuerkennen und in weiterer Folge die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2015 auf € 28.615,638 zu reduzieren. Begründend führte sie aus, bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2015 sei entsprechend den EStR Rz 804 der Fremdwährungsverlust in Höhe von insgesamt € 86.061,38 nur zur Hälfte bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Ansatz gebracht worden. Laut Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, würden Verbindlichkeiten nicht als Kapitalanlagen gem. § 27 Abs. 3 EStG 1988 eingestuft, sodass der Verlust zur Gänze absetzbar sei.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht fand am 15.10.2020 ein Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs. 3 BAO mit den Parteien statt. Mit Schreiben vom 22.10.2020 legte die Beschwerdeführerin eine schriftliche Darstellung der Aufnahme des Fremdwährungskredites und des sich aus der Konvertierung ergebenden Verlustes samt Urkunden vor. Am 05.11.2020 wurde vom Rechtsvertreter Akteneinsicht genommen. Mit 02.12.2020, 18.01.2021 und 17.05.2021 folgten weitere Eingaben der Beschwerdeführerin. Vom Bundesfinanzgericht wurden weitere Zeugeneinvernahmen durchgeführt (Einvernahme von Personen, die die Abgabenbehörde als Auskunftspersonen befragt hatte und deren Einvernahme als Zeugen die Beschwerdeführerin mit Eingaben vom 02.12.2020 und 17.05.2021 beantragte [I1 und I2, J1 und J2, K] sowie Einvernahme von Personen, deren Befragung als Zeugen das Gericht für erforderlich erachtete [S]). Das Gericht holte auch von der Stadtgemeinde-Z die Bauakten betreffend die Reihenhäuser Straße5 und 7 ein. Mit Schreiben vom 11.05.2021 gab die Abgabenbehörde nähere Einzelheiten im Zusammenhang mit der geltend gemachten Hauptwohnsitzbefreiung betreffend die Liegenschaft Straße7 bekannt. Am 31.05.2021 fand vor Gericht eine mündliche Verhandlung statt. Auf das vor dem BFG durchgeführte Verfahren wird verwiesen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin A und ihr Ehegatte B sind Fachärzte mit jeweils eigener Arztpraxis.

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 24.03.2006 von S die Liegenschaft EZ-xy KG-xy samt darauf errichtetem Einfamilienhaus mit der Liegenschaftsadresse X-Straße5, um den Kaufpreis von € 195.000,-- (Kaufvertragsurkunde vom 24.03.2006 S/A).

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 24.03.2006 von S die Liegenschaft EZ-yy KG-xy samt darauf errichtetem Einfamilienhaus mit der Liegenschaftsadresse X-Straße7, um den Kaufpreis von € 255.000,-- (Kaufvertragsurkunde vom 24.03.2006 S/B).

Bei den beiden Einfamilienhäusern Straße5 und 7 handelt es sich um zwei unmittelbar aneinander angrenzende, in geschlossener Bauweise errichtete Reihenhäuser in einer

Reihenhausanlage in der Straße in-X (Beschwerdevorentscheidung - gesonderte Bescheidbegründung vom 13.12.2018, Lageplan und Fotos Seite 3, 4).

Der Verkäufer S nutzte die beiden, jeweils aus Keller-, Erd- und Obergeschoss bestehenden Reihenhäuser gemeinsam zu Wohnzwecken für sich und seine Familie (Ehegattin und fünf Kinder). Er hatte mit Kaufvertrag vom 25.05.1992 das Reihenhaus Straße7 gekauft und zeitlich später mit Kaufvertrag vom 15.10.1998 auch das Reihenhaus Straße5 erworben (Daten im Grundbuch). S errichtete zunächst vor dem Eingang des Reihenhauses Nr. 7 einen Windfang (Einreichplan vom 18.03.1998 der Zimmerei-U - Zustimmungserklärung der Stadtgemeinde-Z vom 06.03.1998, Zl.xy). Nach dem Erwerb des Reihenhauses Straße5 folgte die Errichtung eines Windfanges auch vor dem Eingang dieses Hauses (Einreichplan vom 21.12.1998 der Zimmerei-U – zustimmender Bescheid der Stadtgemeinde-Z vom 20.01.1999, Zl.xy). Die beiden Windfänge hatten dasselbe Aussehen, wobei bei Errichtung des zweiten Windfanges (Windfang vor dem Eingang des Hauses Nr. 5) die Mauer, die ehemals die beiden Reihenhäuser getrennt hatte, abgebrochen wurde, sodass ein offener Durchgang vom Windfang des Reihenhauses Nr. 7 in den Windfang des Hauses Nr. 5 bestand (Einreichplan vom 21.12.1998 der Zimmerei-U Aussage S 09.04.2021).

Das Reihenhaus Straße5 verfügte im Erdgeschoss über ein Wohnzimmer, eine Küche, ein Zimmer (als Büro verwendet), ein WC, eine Garderobe und einen Vorraum und im Obergeschoss über drei Schlafzimmer, ein Bad, ein WC und einen Vorraum (Baubescheide der Stadtgemeinde-Z vom 24.10.1989, Zl.xy und 16.07.1991, Zl.xy).

Im Reihenhaus Straße7 befand sich im Erdgeschoss ein Wohnzimmer, ein Essplatz, eine Küche, ein WC, eine Garderobe und ein Vorraum und im Obergeschoss drei Schlafzimmer, ein Bad mit WC und ein Vorraum (Baubescheide der Stadtgemeinde-Z vom 24.10.1989, Zl.xy und 04.06.1992, Zl.xy).

Zu den Reihenhäusern Straße5und7 gehörte jeweils eine Garage (Baubescheide der Stadtgemeinde-Z vom 24.10.1989, Zl.xy und 24.10.1989, Zl.xy).

Die Eingänge zu den beiden Reihenhäusern waren auf der Nordseite der beiden Häuser gelegen (Aussage S 09.04.2021, Aussage I1 20.04.2021, J2 21.04.2021, J1 27.04.2021, I2 29.04.2021). Die beiden Reihenhäuser verfügten jeweils über getrennte Hauseingänge mit getrennten Klingelanlagen (Aussage L1 17.10.2017, Aussage M 18.10.2017, Aussage S 09.04.2021).

Auf der Nordseite der beiden Reihenhäuser befand sich eine durchgehende Terrasse, die flächenmäßig ca. zur einen Hälfte dem Windfang des Hauses 5 und ca. zur anderen Hälfte dem Windfang des Hauses 7 vorgelagert war. Diese Terrasse bot Platz zum Aufstellen eines Tisches samt Stühlen (Aussage I1 20.04.2021, Aussage I2 29.04.2021).

Auf der Südseite der beiden Reihenhäuser waren Terrassen situiert, die sich unmittelbar an die im EG ins Freie führenden Wohnzimmertüren anschlossen (Aussage I1 20.04.2021, J2 21.04.2021, J1 27.04.2021, I2 29.04.2021, von der Beschwerdeführerin am 31.05.2021 vorgelegte Fotos). Auf der Südseite befanden sich auch die zu den beiden Reihenhäusern gehörenden Gartenflächen, die eine Einheit bildeten. Eine Abgrenzung durch einen Zaun oder eine andere Vorrichtung war nicht vorhanden (Aussage M 18.10.2017, Aussage I1 20.04.2021, I2 29.04.2021, von der Beschwerdeführerin am 31.05.2021 vorgelegte Fotos). Auf diesen nicht abgegrenzten Gartenflächen stand ungefähr in der Mitte ein Kinderspielturm (Aussage M 18.10.2017, von der Beschwerdeführerin am 31.05.2021 vorgelegte Fotos). Weiters war auf der zum Haus Straße7 gehörenden Gartenfläche eine Laube errichtet (Aussage S 09.04.2021, Immobilienangebot K, von der Beschwerdeführerin am 31.05.2021 vorgelegte Fotos).

In das Reihenhaus Straße7 zogen die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte ein. Die Beschwerdeführerin meldete dort mit 04.05.2006 ihren Hauptwohnsitz und ihr Ehegatte mit 18.05.2006 seinen Hauptwohnsitz an (Daten im Zentralen Melderegister). In das Reihenhaus Straße5 zogen die Eltern der Beschwerdeführerin, C und D, ein. Mit 17.05.2006 meldeten die Eltern dort ihren Hauptwohnsitz an (Daten im Zentralen Melderegister). Der Umzug der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten und ihrer Eltern nach-X in die Straße erfolgte jeweils im Mai 2006 (Aussage Beschwerdeführerin 15.10.2020).

Die Eltern der Beschwerdeführerin, C und D, waren zuvor in Adresse2, wohnhaft. Sie waren dort vom 05.08.1981 bis 17.05.2006 mit Hauptwohnsitz gemeldet (Daten im Zentralen Melderegister). Die Eltern übersiedelten nach-X, um die Beschwerdeführerin und ihren Ehegatten - beide sind berufstätig – bei der Betreuung des künftigen Nachwuchses zu unterstützen. Im Zusammenhang mit der Übersiedlung nach-X wurde von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten mit den Eltern eine Vereinbarung dahingehend getroffen, dass diese in den von ihnen erworbenen Objekten wohnen dürfen, wobei die Eltern als Gegenleistung dafür bestimmte Leistungen erbringen – Kinderbetreuung, Pflege des Gartens, Mitwirkung im Haushalt wie Einkaufen und Zubereitung von Speisen (Aussage Beschwerdeführerin 31.05.2021). Zu den von den Eltern erbrachten Gegenleistungen siehe im Einzelnen noch unten. Die mit den Eltern abgeschlossene Vereinbarung erfuhr ihre praktische Umsetzung dergestalt, dass die Eltern der Beschwerdeführerin ausschließlich das Haus Straße5 zur Deckung ihres Wohnbedürfnisses nutzten und die Beschwerdeführerin samt Ehegatten und Kind ihr Wohnbedürfnis ausschließlich im Wege des Hauses Straße7 abdeckten.

Die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte führten bei den Objekten Straße5und7 Sanierungsarbeiten bei der Fassade und beim Dach durch (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017, Aussage B 29.11.2017). Sie beseitigten den zu Zeiten des Voreigentümers S bestehenden offenen Durchgang zwischen den Windfängen der beiden Häuser, indem sie eine Tür einbauten (Aussage D 20.10.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017, Beschwerdeentscheidung – gesonderte Bescheidbegründung vom 13.12.2018, Foto Seite

22). Die ursprünglich für beide Häuser getrennt vorhandenen Ölheizungen tauschten sie im Jahr 2013 gegen eine gemeinsame, im Haus Straße7 installierte Pelletsheizung aus (Rechnung der Fa-X Installationen GmbH vom 29.10.2013, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte errichteten für beide Häuser eine gemeinsame SAT-Anlage (Beschwerdevorbringen 23.03.2017).

Die Eltern der Beschwerdeführerin hatten für die Nutzung des Hauses Straße5 keinen Mietzins zu entrichten (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017).

Die Eltern der Beschwerdeführerin übernahmen die Betreuung der am xy2008 geborenen Tochter E des Ehepaares A/B. So brachte der Vater der Beschwerdeführerin das Kind mit dem Pkw in die Volksschule nach Adresse3 und holte es von dort auch wieder ab (Aussage D 20.10.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Die Mutter der Beschwerdeführerin beaufsichtigte es am Nachmittag (Aussage B 29.11.2017).

Der Vater der Beschwerdeführerin übernahm weiters die Pflege des jeweils zu den beiden Reihenhäusern gehörenden Gartens (Aussage D 20.10.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017) und verrichtete Einkaufstätigkeiten (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017), die Mutter der Beschwerdeführerin kochte an Werktagen zu Mittag auch für die Beschwerdeführerin und ihre Familie (Aussage B 29.11.2017, Aussage D 20.10.2017).

Die Kosten für Strom, Müllentsorgung und Haushaltsversicherung für die beiden Reihenhäuser wurden von den Ehepaaren C/D und A/B getrennt entrichtet (Aussage D 20.10.2017). Dies galt zunächst auch für die Heizkosten (Aussage D 20.10.2017). Ab dem Einbau der gemeinsamen Pelletsheizung im Jahr 2013 trug die Heizkosten für die beiden Häuser das Ehepaar A/B (Aussage D 20.10.2017). Die GIS-Gebühren entrichtete das Ehepaar A/B für beide Objekte in einem (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017).

Das im Erdgeschoss des Hauses Straße5 gelegene (ursprünglich aus einer Bauplanabänderung des Erdgeschosses entstandene) Zimmer fungierte als Büro, das neben den Eltern der Beschwerdeführerin auch von der Familie der Beschwerdeführerin (hauptsächlich ihrem Ehegatten) genutzt wurde (Aussage B 29.11.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017 und 31.05.2021, Aussage D 20.10.2017). Dieser Raum verfügte als einziger der Räumlichkeiten der Häuser Straße5und7 über einen PC samt PC-Anschluss (Aussage D 20.10.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017 und 31.05.2021).

Im Keller der Hauses Straße5 war ein Fitnessraum eingerichtet, der neben dem Vater der Beschwerdeführerin auch von der Familie der Beschwerdeführerin genutzt wurde (Aussage B 29.11.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017 und 31.05.2021).

Die im Erdgeschoss der Häuser Straße5und7 jeweils getrennt vorhandenen Küchen dienten der Zubereitung von Speisen, wobei "unter der Woche" die Mutter der Beschwerdeführerin und

am Wochenende die Beschwerdeführerin für sämtliche Personen kochte (Aussage B 29.11.2017, Aussage D 20.10.2017). Gegessen wurde dort, wo gekocht wurde (Aussage D 20.10.2017).

Im Obergeschoss der Reihenhäuser Straße5und7 befanden sich jeweils Schlafräume und Sanitärräumlichkeiten (Bad und WC). Im OG des Hauses Straße7 war auch das Kinderzimmer der Tochter E (Aussage B 29.11.2017).

Für beide Objekte existierte nur 1 Waschmaschine. Aus Lärmgründen wählte die Beschwerdeführerin dafür den Standort im Haus Straße5 aus (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017).

Die Eltern der Beschwerdeführerin parkten ihr Auto in der zum Haus Straße5 gehörenden Garage. Die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte, die im Zeitraum 2006 bis 2015 ca. drei Fahrzeuge besaßen, benützten zum Abstellen eines ihrer Fahrzeuge die zum Haus Straße7 gehörende Garage, die beiden anderen Fahrzeuge stellten sie in den Garagenzufahrten der beiden Häuser ab (Aussage Beschwerdeführerin 15.10.2020).

Die auf der Nordseite der beiden Reihenhäuser befindliche Terrasse sowie die auf der Südseite gelegenen, miteinander verbundenen Terrassen und die nicht abgegrenzten Gartenflächen samt Laube wurden von der Beschwerdeführerin samt ihrer Familie (Ehegatte und Tochter) und ihren Eltern gemeinsam genutzt (Beschwerdevorbringen Erörterungsgespräch 15.10.2020).

Ca. einmal im Jahr fand ein Besuch der Verwandten statt (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Die Einladung von Verwandten wurde vor allem von der Mutter der Beschwerdeführerin ausgesprochen (Aussage B 29.11.2017, Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Die Gäste hielten sich dann hauptsächlich im Haus 7 auf (Aussage B 29.11.2017). Zusätzlich wurde einmal im Jahr eine große Party mit Freunden, Bekannten und Verwandten veranstaltet. Die Personen (ca. 50 bis 60) verteilten sich dann auf beide Objekte (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Weihnachten feierte die Beschwerdeführerin samt ihrer Familie mit ihren Eltern im Haus Straße5 (Aussage Beschwerdeführerin 31.05.2021).

Mit 07.05.2014 meldete die Beschwerdeführerin ihren Hauptwohnsitz in der Straße7 ab und meldete sich ab diesem Zeitpunkt mit Hauptwohnsitz in der Straße5 an. Der Ehegatte blieb weiterhin mit Hauptwohnsitz in der Straße7 gemeldet. Desgleichen behielt auch die Tochter E ihren Wohnsitz (Nebenwohnsitz) in der Straße7 bei (Daten im Zentralen Melderegister).

Im Februar 2015 erteilten die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte dem Immobilienmakler K, einen Alleinvermittlungsauftrag zum Verkauf der Liegenschaften Straße5und7. In dem mit dem Immobilienmakler abgeschlossenen Vertrag vom 27.02.2015 werden als zu vermittelndes Objekt 2 Doppelhaushälften in-X (1. Straße5 und 2. Straße7, jeweils mit bestimmter

Kaufpreisvorstellung) angeführt (Urkunde Alleinvermittlungsauftrag vom 27.02.2015). Ursprünglich war geplant, die beiden Reihenhäuser als eine Einheit zu verkaufen (Aussage K 27.09.2017 und 20.05.2021).

Nachdem sich die Veräußerung der beiden Reihenhäuser in einem Paket als schwierig gestaltete, entschieden sich die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte für einen getrennten Verkauf (Aussage K 27.09.2017 und 20.05.2021) und führten zur Verwirklichung dieses Vorhabens bauliche Maßnahmen durch. So wurde auf der Nordseite der Häuser die Terrasse in der Mitte geteilt und darauf eine Trennwand errichtet. Auf der Südseite der Häuser wurde zur Abgrenzung der Gartenflächen eine Mauer samt Zaun angelegt. Die Tür zwischen den Windfängen der beiden Häuser wurde entfernt und die Öffnung in Leichtbauweise verschlossen (Kaufvertragsurkunde vom 10.04.2015 B/I2 und I1, Aussage I1 20.04.2021, Aussage I2 29.04.2021, Aussage K 20.05.2021, von der Beschwerdeführerin mit Eingaben vom 02.12.2020 und 18.01.2021 vorgelegte Fotos). Im Haus Straße5 wurde eine eigene Heizung eingebaut (Kaufvertragsurkunde vom 10.04.2015 B/I2 und I1, Aussage I1 20.04.2021, Aussage I2 29.04.2021, Aussage K 27.09.2017 und 20.05.2021, Rechnung Fa-X vom 03.08.2015 samt Bestätigung vom 21.11.2016).

Die Liegenschaft Straße7 wurde vom Ehegatten der Beschwerdeführerin mit Kaufvertrag vom 10.04.2015 an die Ehegatten I2 und I1 um den Betrag von € 360.000,-- veräußert (Kaufvertragsurkunde B/I2 und I1 vom 10.04.2015). Die Schlüsselübergabe und der Einzug durch die Käufer in das erworbene Haus erfolgte im Juli 2015 (Aussage I1 und I2 20.09.2017).

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin machte im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft Straße7 die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 geltend. Diese wurde ihm von der Abgabenbehörde auch gewährt (Mitteilung der Abgabenbehörde vom 11.05.2021).

Bereits vor Veräußerung des Hauses Straße7 hatten die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte in-W ein Haus gekauft. So erwarben die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte mit Kaufvertrag vom 19.03.2015 von O die Liegenschaft Adresse4 (Kaufvertragsurkunde vom 19.03.2015 O/A, B). In das auf dieser Liegenschaft befindliche Haus zog die Beschwerdeführerin samt Ehegatten und Tochter im Juli 2015 ein (Aussage Beschwerdeführerin 30.11.2017). Seit 28.07.2015 sind die genannten Personen dort mit Hauptwohnsitz gemeldet (Daten im Zentralen Melderegister).

Die Eltern der Beschwerdeführerin blieben weiterhin im Haus Straße5 wohnhaft. Im September 2015 zogen sie nach Adresse5 (Aussage Beschwerdeführerin 15.10.2020) und meldeten dort mit 11.09.2015 ihren Hauptwohnsitz an (Daten im Zentralen Melderegister). Der Vater der Beschwerdeführerin war an Krebs erkrankt und musste sich Therapien an der Klinik Innsbruck unterziehen. Die Eltern der Beschwerdeführerin wählten deshalb einen Wohnort in der Nähe der Klinik (Aussage Beschwerdeführerin 31.05.2021).

Mit Kaufvertrag vom 10.11.2015 veräußerte die Beschwerdeführerin das Haus Straße5 an die Ehegatten J1 und J2 um den Betrag von € 345.000,-- (Kaufvertragsurkunde vom 10.11.2015 A/J1 und J2). Die Schlüsselübergabe an die Käufer erfolgte zeitgleich mit Unterfertigung des Kaufvertrages am 10.11.2015 (Aussage J1 und J2 20.09.2017).

Die Beschwerdeführerin nahm im Jahr 2008 zum Kauf von Ordinationsräumlichkeiten bei der Sparkasse-P einen Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 210.000,-- auf (Kreditusage Sparkasse-P vom 25.09.2008/26.09.2008).

Im Jahr 2015 erfolgte eine Konvertierung dieses Kredites in Euro (Änderung der Rückzahlungsgewährung der Sparkasse-P vom 09.02.2015/18.03.2015). Dabei ergab sich ein Konvertierungsverlust von € 86.061,37 (Berechnungsaufstellung vom 22.10.2020 samt Kontoauszüge).

In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2015 brachte die Beschwerdeführerin unter der Position "sonstige betriebliche Aufwendungen" in Höhe von insgesamt € 86.496,74 den Betrag von € 86.061,37 aus der Konvertierung des Fremdwährungsdarlehens in Ansatz. In der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung rechnete sie die Hälfte dieses Betrages (€ 43.030,69) wiederum hinzu, sodass sich ein steuerlicher Gewinn von € 71.646,07 ergab (Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2015).

2. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die in Klammer angeführten Beweismittel, insbesondere die im vorgelegten Verwaltungsakt befindlichen Schriftstücke und Erhebungen der Abgabenbehörde und die vom Bundesfinanzgericht ergänzend durchgeführten Ermittlungen.

Dass die Beschwerdeführerin die Reihenhäuser Straße5 und 7 – wie in der Rechtsmittelschrift vom 23.03.2017 vorgebracht - als eine Einheit (einheitliche Wohnung) mit ihrem Ehegatten und ihrem Kind und ihren Eltern genutzt hat, hat das durchgeführte Beweisverfahren nicht ergeben.

So konnte der Zeuge L1 nur bestätigen, dass sich im Haus Straße5 (*"rechter Teil des Gebäudes"*) im Erdgeschoss ein Büro befand, das **auch** vom Ehegatten der Beschwerdeführerin genutzt wurde (vgl. *"viele berufliche Sachen werden von Herrn-B von zu Hause aus erledigt"*. *"Ich habe auch für das Ehepaar C/D die EDV-mäßige Betreuung übernommen"*).

Die Zeugin L2 konnte zur Nutzung der Reihenhäuser überhaupt keine Aussagen treffen.

Ebenso konnte auch der Zeuge K zur Nutzung der Reihenhäuser keine Angaben tätigen. Welche Personen, welche Reihenhäuser genutzt haben – so der Zeuge - könne er nicht sagen. Er könne auch nicht sagen, wer die Außenflächen (Garten) genutzt habe. Er habe sich bei seiner

Vermittlungstätigkeit auf die Lage, die Größe der beiden Grundstücke, den Bauzustand und die Ausstattung (nur eine Heizung) der beiden Reihenhäuser konzentriert. Wer welches Haus benützt habe, sei für ihn nicht von Bedeutung gewesen. Was er sagen könne, sei, dass sich im Haus Nr. 5 im Erdgeschoss ein Büro und im Kellergeschoss ein Fitnessraum befunden habe. Wer diese Räume genutzt habe, darüber könne er keine Aussage treffen.

Die Zeugen R1-und-R2 gaben in ihrer Einvernahme zwar an, dass sich im Keller des *“Objektes C/D”* ein Fitnessraum befand, der von allen Bewohnern genutzt wurde, mussten aber gleichzeitig einräumen, dass sie diesen Raum im Keller nie gesehen haben (*“im Keller waren wir nie”*). Weiters gaben sie an, dass die Obergeschosse von den Ehepaaren A/B und C/D getrennt genutzt wurden. Im Zuge der weiteren Einvernahme erklärten sie jedoch schließlich, konkrete Angaben zur Gebäudenutzung nicht tätigen zu können, da sie nur selten in den gegenständlichen Objekten gewesen seien. Laut ihren Aussagen wurden sie hin und wieder von Frau-C eingeladen (vielleicht einmal im Jahr).

Der Zeuge M konnte nur bestätigen, dass das Büro und der Fitnessraum im Haus Straße5 vom Ehegatten der Beschwerdeführerin genutzt wurde (vgl. *“Herr-B hat im Haus der Familie C/D ein Büro gehabt”*. *“Fitnessraum war im Keller der Familie C/D, welchen Herr-B benützt hat”*).

Die Zeugen F1-und-F2 sagten zwar aus, dass das Gesamtgebäude von beiden Ehepaaren A/B und C/D genutzt worden sei. Ihren Aussagen vermag das Gericht jedoch keine Glaubwürdigkeit beizumessen, weichen sie doch krass von den im gegenständlichen Verfahren von den anderen Personen getätigten Aussagen und vorliegenden Unterlagen ab. So gaben die Zeugen F1-und-F2 zu Protokoll, dass sich das Büro im Keller befunden habe. Wie der Zeuge L1, der die EDV-Betreuung wahrnahm, aussagte, befand sich das Büro aber im Erdgeschoss im Haus Nr. 5. Dies deckt sich auch mit dem Baubescheid der Stadtgemeinde-Z vom 16.07.1991, Zl.xy, in dem dieses Büro als *“Zimmer”* im Erdgeschoss des Hauses Straße5 ausgewiesen wird. Auch nach den Aussagen des Zeugen K befand sich das Büro im Erdgeschoss des Hauses Straße5. Weiters gaben die Zeugen F1-und-F2 an, der Spielturm habe im Garten keinen fixen Platz gehabt, sondern sei einmal auf der einen Seite und dann wieder auf der anderen Seite gestanden. Dieser wechselnde Standort wird nicht einmal von der Beschwerdeführerin behauptet. So bringt diese in der Beschwerde vor, der Kinder-Spielturm habe sich in der Mitte des Gartens befunden. Dies sagte auch der Zeuge M aus. Des Weiteren erklärten die Zeugen F1-und-F2, wenn sie sich im Winter im Innern aufgehalten hätten, sei dies einmal im rechten, einmal im linken Gebäude gewesen. Wie jedoch aus den anderslautenden, übereinstimmenden Zeugenaussagen hervorgeht, hielten sich die Gäste bei ihren Besuchen vor allem im Haus Nr. 7 auf. So gaben die Zeugen R1-und-R2 an: *“Die von uns besuchten Feierlichkeiten haben entweder in der Laube oder im Wohnzimmer der Familie A/B stattgefunden, da dieses größer war”* (gemeint als das Wohnzimmer im Haus Nr. 5). Der Ehegatte der Beschwerdeführerin erklärte als Zeuge: *“Eingeladen wurden die Gäste von der Schwiegermutter, gesessen sind sie bei uns”*.

Die Mutter der Beschwerdeführerin gab in ihrer Zeugenaussage zwar an, dass sie (gemeint sie und ihr Ehegatte sowie die Tochter mit deren Ehegatten und Kind) beide Haushälften gemeinsam genutzt haben, trifft im gleichen Atemzug jedoch hinsichtlich eines gemeinsamen Haushaltes keine klare Aussage. Vielmehr äußert sie sich dahingehend, dass nur *“im Großen und Ganzen“, “so ungefähr“, “in etwa“* (siehe das Synonym für *“mehr oder weniger“*) *e i n* Haushalt bestanden hat (vgl. *“Wir waren eine Großfamilie und haben gemeinsam beide Haushälften benutzt. Es war mehr oder weniger ein Haushalt“*), um in derselben Zeugenaussage unmittelbar später gezielt von zwei Haushalten zu sprechen (vgl. *“Die Post für beide Haushalte wurde teilweise nicht getrennt, sondern gemeinsam abgegeben“*).

Aufgrund der Ergebnisse des durchgeführten Beweisverfahrens sieht es das Gericht vielmehr als erwiesen an, dass die Reihenhäuser Straße5 und 7 getrennt genutzt wurden, u.zw. das Haus Straße5 ausschließlich von den Eltern der Beschwerdeführerin zur Deckung ihres Wohnbedürfnisses und das Haus Straße7 ausschließlich von der Beschwerdeführerin samt Ehegatten und Kind zur Deckung ihres Wohnbedürfnisses. Dies aus nachstehenden Gründen:

Laut Zeugenaussage der Mutter der Beschwerdeführerin fand eine getrennte Entrichtung von Strom, Müll, Haushaltsversicherung und Heizöl (Heizöl vor Einbau der gemeinsamen Pelletsheizung) für die beiden Reihenhäuser statt. So erklärte die Mutter der Beschwerdeführerin in ihrer Zeugenaussage: *“Stromzähler waren in beiden Haushälften separat, auch die Müllgebühren wurden getrennt abgerechnet.“ “Die Haushaltsversicherung wurde für beide Haushälften getrennt abgeschlossen und die damit zusammenhängenden Beträge getrennt eingezahlt.“ “Vor Einbau der gemeinsamen Pellets-Heizung wurde das Heizöl getrennt von beiden Parteien angekauft. Jeder hat seine Ölrechnung separat bezahlt“*. Der von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 18.01.2021 vorgelegte Lieferschein dokumentiert lediglich, dass das Heizöl für beide Reihenhäuser am selben Tag geliefert wurde, sagt aber über die Entrichtung der zwei getrennt ausgewiesenen Heizölabgabemengen nichts aus.

Wenn die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung am 31.05.2021 erklärte, ihr Ehegatte und sie hätten die gesamten Kosten für die Objekte getragen, so mag dies in Bezug auf ihren Ehegatten zwar für die Kosten im Zusammenhang mit den durchgeführten Sanierungsarbeiten zutreffen (siehe dazu die Aussage der Beschwerdeführerin am 30.11.2017 *“Sämtliche Sanierungskosten (Fassade, Dach etc.) beim Einzug und in den Folgejahren wurden von meinem Mann finanziell getragen“*, zum Einbau der gemeinsamen Pelletsheizung nach Austausch der beiden Ölheizungen im Jahr 2013 siehe die Rechnung der Fa-X Installationen GmbH vom 29.10.2013), was die laufenden Bewirtschaftungskosten anlangt, folgt das Gericht der Zeugenaussage der Mutter der Beschwerdeführerin, die sich klar und detailliert zu den einzelnen diesbezüglichen Kosten äußerte und die angesichts des Umstands, dass die beiden Objekte über getrennte Verbrauchsmesseinrichtungen verfügten (siehe dazu die Aussage S 09.04.2021) lebensnah sind.

Auch aus der Zeugenaussage des Ehegatten der Beschwerdeführerin ist zu schließen, dass die beiden Reihenhäuser getrennt genutzt wurden. So spricht der Ehegatte der Beschwerdeführerin in seiner Zeugenaussage von “getrennten Räumlichkeiten“ und “eigenem Wohnraum“ (vgl. *“Das Zusammenleben mit der Schwiegermutter war nicht einfach. Ich wollte nicht unbedingt mit ihr zusammenleben, daher hatten wir getrennte Räumlichkeiten.“ “Meine Frau und ich reden zu Hause auch über unsere Patienten (fachlicher Austausch). Zu diesem Zweck war es gut, dass wir einen eigenen Wohnraum hatten.“*)

Desgleichen weist auch der Umstand, dass von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten im Bereich der Windfänge eine Tür eingebaut wurde, auf eine getrennte Nutzung der Häuser hin. Errichtete der Voreigentümer der beiden Reihenhäuser, S, der die beiden Häuser mit seiner Familie (Ehegattin und 5 Kinder) gemeinsam nutzte, im Bereich der Windfänge eigens einen offenen Durchgang vom Windfang des Hauses Straße7 in den Windfang des Hauses Straße5, so schlossen die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte diese Öffnung wieder, indem sie eine Tür einbauten.

Schließlich sprechen auch die bauliche Gestaltung, die Raumeinteilung und Ausstattung der beiden Reihenhäuser für eine getrennte Nutzung. Die Häuser Straße5 und 7 waren vollkommen getrennt für Wohnzwecke nutzbar. So verfügte jedes Haus über sämtliche, zur Abdeckung des Wohnbedürfnisses erforderlichen Räumlichkeiten, wie Küche, Wohnraum, Schlafraum, Sanitärräumlichkeiten.

3. Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

a) Hauptwohnsitzbefreiung

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30).

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 lautet:

Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 geht auf das 1. StabG 2012 zurück. Mit dem genannten Gesetz wurde anlässlich der Reform der Grundstücksbesteuerung die bereits bis zum 1. StabG für die Veräußerung des Hauptwohnsitzes unter gewissen Voraussetzungen bestehende Befreiungsbestimmung übernommen, angepasst und um eine Tatbestandsvariante ergänzt.

So wird in den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8) zu den Befreiungstatbeständen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b Folgendes ausgeführt:

“Von der Besteuerung ausgenommen sind wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), die zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen. Ergänzend soll aber die Veräußerung auch dann befreit sein, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Diese Ergänzung ist insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint. Daher soll die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann greifen, wenn der Hauptwohnsitz zumindest für einen erheblichen Zeitraum vor der Veräußerung bestanden hat.”

Die Beschwerdeführerin beantragt in der Rechtsmittelschrift die Zuerkennung der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988.

In der genannten Bestimmung setzt der Gesetzgeber eine zehnjährige Beobachtungsfrist fest, deren Ende im Veräußerungszeitpunkt liegt. Die durchgehende Nutzung des Eigenheims (der Eigentumswohnung) als Hauptwohnsitz muss während dieser zehnjährigen Beobachtungsfrist ein Ausmaß von zumindest fünf Jahre erreichen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹⁷ § 30 Rz 164). Die Zehnjahresfrist ist stichtagsbezogen vom Tag der Veräußerung rückzurechnen. Als Tag der Veräußerung gilt im Kontext des § 30 der Abschluss des (Ver)Kauf(s)vertrags (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 32).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin das Haus Straße5 mit Kaufvertrag vom 10.11.2015 veräußert. Angeschafft wurde es von ihr mit Kaufvertrag vom 24.03.2006. Da bereits der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung die geforderten zehn Jahre nicht erreicht, ist schon aus diesem Grund für eine Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 kein Raum.

Es bleibt daher zu prüfen, ob im Beschwerdefall die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 erfüllt sind.

Dieser Befreiungstatbestand gelangt dann zur Anwendung, wenn 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 und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Zur Erlangung dieser Steuerbefreiung muss der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des/der (bewohnbaren) Eigenheims/Eigentumswohnung begründet werden. Sind Instandsetzungsarbeiten notwendig (liegt also ein noch nicht bewohnbares Eigenheim vor), ist die Begründung des Hauptwohnsitzes (Einzug) ab Erreichen der Bewohnbarkeit erforderlich, wobei dem Gesetz keine starre Regel hinsichtlich des als angemessen anzusehenden Zeitraumes zu entnehmen ist (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 29). Die Verwaltungspraxis gesteht diesbezüglich eine Frist von einem Jahr zu (vgl. EStR Rz 6641). Die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz muss nach der Anschaffung bzw. Herstellung (Fertigstellung) zwischen dem Bezug des Eigenheims/der Eigentumswohnung und der Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen haben (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 30). Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes muss grundsätzlich mit der Veräußerung einhergehen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 34). Die Verwaltungspraxis räumt diesbezüglich eine Toleranzfrist von einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung ein d.h. die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung ist unschädlich (vgl. EStR Rz 6641).

Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird diesbezüglich auf die Bestimmung des § 26 Abs. 1 BAO zurückgegriffen (vgl. VwGH 27.02.2019, Ra 2018/15/0111, VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235 u.a.). Gemäß der genannten Bestimmung hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit dem Innehaben - einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend, wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066, VwGH 23.05.1990, 89/13/0015). Wird aber eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser

Wohnung kein Wohnsitz vor. Da es auf die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung ankommt, ist die Messung eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen am Fremdvergleich und damit die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages nicht entscheidend (vgl. VwGH 23.05.1990, 89/13/0015).

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob das Haus Straße5 der Beschwerdeführerin ab der Anschaffung bzw. im Hinblick auf die Bewohnbarmachung ab dem Bezug bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

Die Beschwerdeführerin wendet in der Beschwerde ein, ein Eigenheim iSd § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 müsse zumindest zu zwei Drittel zu eigenen Wohnzwecken dienen. Unter Wohnzwecke seien dabei solche des Steuerpflichtigen aber auch seiner Familienangehörigen zu verstehen. Aus diesem Grund sei eine Nutzung bzw. Mitbenutzung durch Dritte wie z.B. Eltern unschädlich.

Dazu ist festzuhalten, dass diese Ansicht nur für den Fall Gültigkeit besitzt, dass die Nutzung für Wohnzwecke durch nahe Angehörige **unentgeltlich** erfolgt (siehe dazu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹⁷ § 30 Rz 140 mit Hinweis auf die EStR Rz 6633; diese lassen unter der Voraussetzung der Unentgeltlichkeit neben der Nutzung durch nahe Angehörige auch die Nutzung durch fremde Dritte zu).

Zutreffend sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass eine Überlassung an Dritte solange unschädlich ist, als die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen besteht, den Raum jederzeit benützen zu können und dieser nicht durch eine entgeltliche Überlassung schuldrechtlich daran gehindert ist.

Diese Ausführungen stehen in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in seiner Judikatur (siehe dazu oben) für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Sinne der Abgabenvorschriften die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Räumlichkeiten als erforderlich erachtet. Hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Räumlichkeiten, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Räumlichkeiten – so der Gerichtshof – kein Wohnsitz vor.

An dieser Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung des Hauses Straße5 durch die Beschwerdeführerin mangelt es aber im vorliegenden Fall.

Wie der OGH in seiner Rechtsprechung dargetan hat, kann auch unter Familienangehörigen durch Vertrag ein Wohnungsgebrauchsrecht begründet werden. Dazu ist Einigung über den Vertragsinhalt und Erklärung des Abschlusswillens erforderlich. Unter Familienangehörigen wird zwar nicht jene Bestimmtheit von Willenserklärungen verlangt, wie dies im Geschäftsverkehr zwischen fremden Personen der Fall ist. Entscheidend dafür, ob eine vertragliche Rechtsgrundlage für die Wohnungsbenützung oder ein familienrechtliches

Wohnungsverhältnis vorliegt, bleiben aber immer die gewechselten Erklärungen oder die aus dem gesetzten Verhalten objektiv zu erschießende beiderseitige Rechtsgeschäftsabsicht (vgl. OGH 29.04.2009, 7 Ob 32/09w mwN).

Im vorliegenden Fall räumten die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte den Eltern der Beschwerdeführerin in einer abgeschlossenen Vereinbarung das Recht ein, in den von ihnen erworbenen Objekten zu wohnen, wobei sich die Eltern als Gegenleistung dafür zur Erbringung bestimmter Leistungen verpflichteten (Kinderbetreuung, Pflege des Gartens, Mitwirkung im Haushalt wie Einkaufen und Zubereitung von Speisen). Ihre praktische Umsetzung erfuhr diese Vereinbarung dergestalt, dass die Eltern ausschließlich das Haus Straße5 zur Deckung ihres Wohnbedürfnisses nutzten, während die Beschwerdeführerin mit Ehegatten und Kind ihr Wohnbedürfnis ausschließlich im Wege des Hauses Straße7 abdeckten. Angesichts der abgeschlossenen Vereinbarung – Einräumung eines Wohnrechtes gegen Erbringung bestimmter Gegenleistungen - liegt gegenständlich kein Fall einer nur im Rahmen einer unregelmäßigen, sich nur aus dem verwandtschaftlichen Naheverhältnis ergebenden tatsächlichen Benützungsmöglichkeit vor, bei der eine vertragliche Rechtsgrundlage nicht vorausgesetzt wird, sondern es ist von der Begründung eines obligatorischen Nutzungsrechtes auszugehen (vgl. OGH 23.02.2000, 7 Ob 283/99i).

Diesem obligatorischen Nutzungsrecht kommt im Beschwerdefall nicht der Charakter eines Prekariums gemäß § 974 ABGB zu, das der Beschwerdeführerin die Möglichkeit eingeräumt hätte, die Nutzung des Hauses durch ihre Eltern jederzeit zu widerrufen. Das kennzeichnende Merkmal einer Bittleihe iSd § 974 ABGB besteht darin, dass keine Verbindlichkeit des Verleihers zur Gestattung des Gebrauchs besteht, weder die Dauer des Gebrauchs noch die Absicht des Gebrauchs bestimmt werden und die Überlassung im Wesentlichen unentgeltlich erfolgt (vgl. OGH 15.07.2010, 5 Ob 120/10y mwN).

Von einer unentgeltlichen Überlassung des Hauses Straße5 kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. So übernahmen die Eltern der Beschwerdeführerin tagsüber die Betreuung der Tochter der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten, die beide einer beruflichen Tätigkeit nachgingen bzw. nachgehen. Der Vater der Beschwerdeführerin brachte das Kind mit dem Pkw in die Volksschule nach Adresse3 und holte es von dort auch wieder ab. Die Mutter der Beschwerdeführerin beaufsichtigte es am Nachmittag. Die Mutter der Beschwerdeführerin unterstützte die Beschwerdeführerin auch in der Haushaltsführung, in dem sie "unter der Woche" das Essen zu Mittag auch für die Beschwerdeführerin und deren Familie zubereitete. Der Vater der Beschwerdeführerin verrichtete weiters Einkaufstätigkeiten und besorgte die Pflege des jeweils zu den beiden Reihenhäusern gehörenden Gartens.

Da angesichts des den Eltern der Beschwerdeführerin vertraglich eingeräumten entgeltlichen Nutzungsrechtes der Beschwerdeführerin nicht die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung des Hauses Straße5 offen stand, liegt im Lichte der ergangenen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu die oben zitierte Judikatur) für die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieses Hauses kein Wohnsitz vor, sodass allein schon aus diesem Grund – ohne dass es einer Prüfung der geforderten Frist bedarf – die Zuerkennung der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 scheitert.

Dass der Ehegatte der Beschwerdeführerin sowie sie und die Tochter das im Erdgeschoss des Hauses Straße5 befindliche Büro neben den Eltern der Beschwerdeführerin mitbenützt haben, bedeutet noch lange nicht, dass die Beschwerdeführerin die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Haus Straße5 hatte. Dies umso weniger, als die Mitbenützung dieses Raumes ihren Grund in erster Linie darin hatte, dass dieser Raum als einziger der Räumlichkeiten in den Häusern Straße5 und 7 über einen PC verfügte (vgl. dazu die Aussage der Beschwerdeführerin am 30.11.2017: *“Dort war der Computer“*).

Nichts anderes gilt für den Umstand, dass die für beide Häuser bestehende Waschmaschine ihren Standort im Haus Straße5 hatte. Dies war in erster Linie darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführerin der Lärm störte [vgl. dazu die Aussage der Beschwerdeführerin am 30.11.2017: *“Ich wollte die Waschmaschine im anderen Gebäudeteil (Nr. 5) haben (aus Lärmgründen)“*].

Auch die Mitbenützung des im Keller des Hauses Straße5 eingerichteten Fitnessraumes durch die Beschwerdeführerin und ihre Familie (hauptsächlich ihren Ehegatten) bietet keine tragfähige Grundlage, von der tatsächlichen Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin über das Haus Straße5 ausgehen zu können.

Dasselbe gilt auch für den Umstand, dass die Beschwerdeführerin samt Ehegatten und Tochter “unter der Woche” das Essen im Haus Straße5 einnahmen, wurde doch “unter der Woche” von der Mutter der Beschwerdeführerin für sämtliche Personen gekocht. Nicht als stichhältig erweist sich auch das Argument, dass Familienfeste z.B. Weihnachten von der Beschwerdeführerin und ihrer Familie gemeinsam mit ihren Eltern im Haus Straße5 gefeiert wurden und der Besuch von Gästen (Verwandte, Freunde, Bekannte) in Räumlichkeiten beider Objekte stattfand.

Auch aus der gemeinsamen Nutzung bestimmter Außenanlagen durch die Beschwerdeführerin und ihre Familie und ihre Eltern kann nicht abgeleitet werden, dass die Beschwerdeführerin jederzeit das Haus Straße5 nutzen konnte. Dies gilt sowohl für die gemeinsame Nutzung der Terrasse an der Nordseite als auch der beiden Terrassen an der Südseite und der zu den beiden Reihenhäusern gehörenden, nicht abgegrenzten Gartenflächen einschließlich Laube sowie den Umstand, dass die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte die Zufahrt zur Garage des Hauses Straße5 zum Abstellen eines ihrer Fahrzeuge nutzten.

Dass die GIS Gebühren für beide Objekte in einem entrichtet wurden und die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte für die Häuser Straße7 und Straße5 eine gemeinsame

Pelletsheizung eingebaut haben, lässt gleichfalls nicht den Rückschluss zu, dass der Beschwerdeführerin die jederzeitige Nutzung des Hauses StraÙe5 offen stand. Der Einbau der Pelletsheizung erfolgte ca. 7 Jahre, nachdem die Häuser bezogen worden waren (2013) und hatte seine Ursache darin, dass die alten Ölheizungen ausgetauscht werden mussten. Wenn sich die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte zu einer gemeinsamen Heizungsanlage entschlossen haben, ist dies aus finanziellen Gründen nachvollziehbar (1 Heizkessel, 1 Pelletslagererraum). Dass mit einer Heizanlage mehrere abgeschlossene Wohneinheiten versorgt werden, ist im Übrigen nichts Unübliches, sondern bildet bei Gebäudekomplexen mit mehreren Wohneinheiten geradezu die Regel. Dasselbe gilt für die von der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten für beide Häuser errichtete gemeinsame SAT-Anlage.

Wenn die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen die parzellen- (grundstücks-) übergreifende Betrachtung von nebeneinander liegenden Grundstücken ins Treffen führt (siehe Beschwerde Seite 8 Absatz 6 und Seite 9 Absatz 1 und 2), so vermag sie auch damit ihr Beschwerdebegehren nicht zu stützen.

Mit diesen Ausführungen spricht sie die in der Verwaltungspraxis tolerierte Vorgangsweise an, für Zwecke der Hauptwohnsitzbefreiung benachbarte Grundstücke, die gemeinsam mit dem als Hauptwohnsitz genutzten Grundstück genutzt werden (z.B. weil sie in derselben Einlagezahl) erfasst sind) als Einheit zu betrachten, wobei aber die 1.000 m²-Grenze im Wege einer Gesamtbetrachtung auf alle der einheitlichen Hauptwohnsitznutzung unterliegenden Grundstücke anzuwenden ist, sodass die Flächen der Nachbargrundstücke nur bis zur Erreichung des Gesamtausmaßes von 1.000 m² von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst sind (vgl. EStR Rz 6634a).

Damit lässt sich für ihren Standpunkt schon deshalb nichts gewinnen, weil sich im gegenständlichen Fall die konkrete Sachverhaltskonstellation so darstellt, dass es sich bei den Gst. 258/37 und Gst. 258/38 um Grundstücke handelt, die in verschiedenen Einlagezahlen erfasst sind, das auf dem Nachbargrundstück befindliche Gebäude von den Eltern der Beschwerdeführerin genutzt wurde und der Beschwerdeführerin lediglich die Nutzung der zum Nachbargebäude gehörenden Gartenfläche offenstand und dies auch nur in Form einer Mitbenützung.

Auch mit dem Einwand der fehlenden Spekulationsabsicht vermag die Beschwerdeführerin die Beschwerde nicht zum Erfolg zu führen.

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG Rz 75/1 Bezug nimmt (vgl. Beschwerde Seite 12 Absatz 1; auch Beschwerde Seite 8 Absatz 4 mit Hinweis auf Rz 74ff), handelt es sich bei den von der Beschwerdeführerin wiedergegebenen Ausführungen um jene, die im genannten Einkommensteuerkommentar in

der letztgültigen Kommentierung zu § 30 EStG 1988 (EStG¹⁷ [01.07.2014]) unter Rz 123 angeführt sind.

Wie den Ausführungen in Rz 123 zu entnehmen ist, wurde mit der fehlenden Spekulationsabsicht die Hauptwohnsitzbefreiung **v o r** dem 1. StabG 2012 begründet. Laut den Materialien zum 1. StabG 2012 (vgl. ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 8) wird der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung nunmehr darin festgemacht, den Erlös aus der Veräußerung des Hauptwohnsitzes dem Steuerpflichtigen ungeschmälert durch eine ertragsteuerliche Belastung für die Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes verfügbar zu machen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹⁷ § 30 Rz 124).

Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin in ihrem Vorbringen nicht den aktuellen Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung ins Treffen führt, wurde bereits die bis zum 1. StabG 2012 angeführte Begründung - die fehlende Spekulationsabsicht des Veräußerers – im Schrifttum als nicht tauglich angesehen, um die Hauptwohnsitzbefreiung zu rechtfertigen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG¹⁷ § 30 Rz 125).

Das Argument der Beschwerdeführerin, die beiden Liegenschaften Straße5 und Straße7 seien an ein und demselben Tag angekauft worden, ist ebenso wenig stichhältig, wie ihr Hinweis auf den Umstand, beim Liegenschaftsvoreigentümer sei die liegenschaftsübergreifende Nutzung sehr wohl anerkannt worden, ihr werde sie hingegen verweigert. Entscheidend sind, wie die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen selbst ausdrücklich vorbringt, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse.

Zu den von der Beschwerdeführerin gestellten Beweisanträgen ist Folgendes festzuhalten:

Die Beschwerdeführerin stellte in der Beschwerde vom 23.03.2017 den Antrag, sie und ihren Ehegatten B einzuvernehmen sowie weiters bestimmte, namentlich genannte Personen als Zeugen zu vernehmen und einen Lokalaugenschein auf der Liegenschaft Straße5und7 durchzuführen.

Die Abgabenbehörde führte die beantragten Personenvernehmungen durch. Die Beschwerdeführerin wurde als Partei vernommen, der Ehegatte der Beschwerdeführerin wurde ebenso wie die anderen Personen als Zeuge befragt. Eine Ausnahme bildeten lediglich C, G1-und-G2 sowie H. Eine Einvernahme von C war nicht mehr möglich, da dieser zwischenzeitlich verstorben war, die Einvernahme der anderen genannten Personen unterblieb aus den in der Beschwerdevorentscheidung – gesonderte Bescheidbegründung, Seite 2 näher dargestellten Gründen.

Der beantragte Lokalaugenschein wurde von der Abgabenbehörde alleine durchgeführt, da laut Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung – gesonderte Bescheidbegründung,

Seite 2 ein gemeinsamer Termin mit der Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter nicht zustande kam.

Im Vorlageantrag vom 17.01.2019 erklärte die Beschwerdeführerin, sämtliche in der Beschwerde vom 23.03.2017 gestellten Beweisanträge aufrechtzuerhalten. In der Eingabe vom 22.08.2019 beantragte die Beschwerdeführerin neuerlich neben ihrer Einvernahme als Partei die Einvernahme von Personen als Zeugen, die bereits von der Abgabenbehörde vernommen worden sind.

Dazu gilt es auszuführen, dass im Abgabenverfahren nach der BAO der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht gilt und die Berufungsbehörde sohin nicht verpflichtet ist, bereits im erstinstanzlichen Verfahren aufgenommene Zeugenbeweise zu wiederholen (vgl. VwGH 31.03.2011, 2009/15/0199). Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass in der BAO ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen und auf persönliche Befragung des Zeugen durch die Partei nicht vorgesehen ist (vgl. VwGH 31.03.2011, 2009/15/0199, VwGH 18.12.2008, 2006/15/0158 u.a.).

Für das Bundesfinanzgericht bestand daher kein Grund, die Personen, die bereits von der Abgabenbehörde als Zeugen vernommen worden sind, neuerlich als Zeugen zu vernehmen. Eine Einvernahme von G1-und-G2 sowie H als Zeugen erübrigt sich, da die Beschwerdeführerin anlässlich des am 15.10.2020 vor dem Bundesfinanzgericht stattgefundenen Erörterungstermins erklärte, diese Beweisanträge nicht weiter aufrecht zu erhalten.

Die Beschwerdeführerin beantragte in ihrer Eingabe vom 02.12.2020 die Einvernahme des Zeugen K, Makler für die Vermittlung der beiden Liegenschaften. Mit Schreiben vom 03.02.2021 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin darauf hin, dass der gestellte Beweisantrag kein Beweisthema enthält. Eine Reaktion auf dieses Schreiben erfolgte zunächst seitens der Beschwerdeführerin nicht.

Erst nachdem die mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO bereits für den 31.05.2021 anberaumt war, gab die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 17.05.2021 im Rahmen des neuerlich gestellten Antrages auf Einvernahme des Zeugen K das Beweisthema bekannt. In der Folge wurde die genannte Person am 20.05.2021 vor dem BFG vernommen.

In ihrer Eingabe vom 18.01.2021 beantragte die Beschwerdeführerin neuerlich die Einvernahme ihres Ehegatten B.

Dazu sah das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung. Dies aus nachstehenden Gründen:

Bereits in der Beschwerde vom 23.03.2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Einvernahme ihres Ehegatten B. Von der Abgabenbehörde wurde der Ehegatte auch am 29.11.2017 als Zeuge vernommen.

Wie schon ausgeführt, gilt im Abgabenverfahren nach der BAO der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht und ist auch in der BAO ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen und auf persönliche Befragung des Zeugen durch die Partei nicht vorgesehen (siehe dazu im Einzelnen die oben erfolgten Ausführungen mit Hinweis auf die zitierte Judikatur des VwGH). Wenn der Rechtsvertreter den Ehegatten der Beschwerdeführerin als Zeugen für die mündliche Verhandlung am 31.05.2021 stellig gemacht hat, ist darauf hinzuweisen, dass aus dem Fragerecht nach § 275 Abs. 6 BAO kein Rechtsanspruch darauf abzuleiten ist, dass die Einvernahme beantragter Zeugen in der mündlichen Verhandlung stattfinden müsse oder dass vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen wären (vgl. VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0168). Der Ehegatte der Beschwerdeführerin wurde zur Nutzung der beiden Objekte bereits von der Abgabenbehörde am 29.11.2017 als Zeuge befragt. Dass sich im Beschwerdefall auf der Nordseite vor den Eingängen der beiden Reihenhäuser zwei Windfänge, getrennt durch eine Tür, befanden und diesen Windfängen eine durchgehende Terrasse vorgelagert war und auf der Südseite der Häuser Terrassen situiert waren, die miteinander verbunden waren sowie dass nach erfolgter Entscheidung, die Häuser getrennt zu verkaufen, entsprechende Trennungsmaßnahmen durchgeführt wurden, sieht das Gericht aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens als erwiesen an. Das Gericht sieht aufgrund der durchgeführten Ermittlungen weiters als erwiesen an, dass die Terrasse auf der Nordseite und die Terrassen auf der Südseite sowie die auf der Südseite gelegene, nicht abgeteilte Gartenfläche samt ca. in der Mitte befindlichem Spielturm und auf der Gartenfläche errichteter Laube von der Beschwerdeführerin samt Ehegatten und Tochter und ihren Eltern gemeinsam genutzt wurden sowie dass die Nutzung des im Haus Nr. 5 befindlichen Büros durch den Ehegatten der Beschwerdeführerin neben der Nutzung durch die Eltern der Beschwerdeführerin erfolgt ist.

Der Anberaumung eines Lokalaugenscheines bedurfte es – wie bereits im Schreiben des BFG vom 04.05.2021 ausgeführt - nicht, da die "Windfangsituation" und "Terrassensituation" im Rahmen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens geklärt werden konnte.

b) Fremdwährungskredit

§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sieht für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens Folgendes vor:

Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (lit. a) und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte ausgeglichen werden.

§ 27 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lauten:

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;

c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988;

d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;

2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;

3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 18.12.2017, Ro 2016/15/0026, ausführlich mit der Frage befasst, ob der aus der Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit entstandene Verlust der Bestimmung des § 27 Abs. 3 EStG 1988 unterliegt und folglich die Beschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 zur Anwendung gelangen. Das Höchstgericht hat dies verneint. Auf die Ausführungen in diesem Erkenntnis wird verwiesen.

Ausgehend von diesem Erkenntnis handelt es sich bei der gegenständlichen Fremdwährungsverbindlichkeit um kein Wirtschaftsgut, dessen Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 begründen und erfüllt ihre Konvertierung folglich nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 3 EStG 1988, sodass die Verrechnung des dadurch entstandenen Kursverlustes nicht den Beschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 unterliegt. Der Kursverlust in Höhe von € 86.061,37 ist daher zur Gänze zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 15. Juni 2021