

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch GT Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Petersgasse 128a, 8010 Graz,

über die Beschwerde vom 16. März 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 15. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. November 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden Bf.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Streitjahr 2013 hat er seine im Jahr 2008 erworbene private Eigentumswohnung in der ***X-Gasse*** verkauft. Das Finanzamt hat ihm mit dem hier angefochtenen

Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15.2.2016 für den Verkauf Immobilienertragsteuer mit folgender Begründung vorgeschrieben:

„Seit dem 1. April 2012 unterliegen grundsätzlich sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken der Einkommensteuerpflicht. Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden sind von der Besteuerung ausgenommen,

wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Da laut Meldedaten der Hauptwohnsitz nicht durchgehend für fünf Jahre begründet war, konnte die Befreiung nicht geltend gemacht werden. Die Immobilienertragsteuer wurde wie folgt berechnet:

1234 ***5678***“

Die der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 16.3.2016 begründete der Bf. mit der Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs 2 EStG 1988. Zum Sachverhalt führte der steuerliche Vertreter folgendes aus:

„Unser o.a. Mandant hat im Jänner 2008 die Wohnung in der ***X-Gasse*** käuflich erworben und ab diesem Zeitpunkt als Hauptwohnsitz genutzt (die Eintragung im Melderegister erfolgte am 21. März 2008). Infolge dringend notwendig gewordener und nicht mehr aufschiebbarer Reparatur- und Umbaumaßnahmen konnte die Wohnung in der ***X-Gasse*** eine kurze Zeit nicht bewohnt werden.

Da am 23. Februar 2009 unser Mandant Vater geworden ist, hat er sich zur allfälligen Wahrung seines Sorgerechts während der Sanierungsarbeiten bei seiner Frau als Hauptwohnsitz gemeldet (***Z-Straße***), sehr wohl im Bewusstsein, dass dies eben nur vorübergehend ist. Am 03. August 2009 erfolgte dann wieder die Meldung der ***X-Gasse*** im Melderegister als Hauptwohnsitz. Auch seine Frau und seine Tochter haben dann im August 2009 an dieser Adresse ihren Hauptwohnsitz begründet und war somit immer eindeutig der Hauptwohnsitz in der ***X-Gasse***.

(...)

Der Verkauf der Wohnung in der ***X-Gasse*** erfolgte dann mittels Kaufvertrag am 30. Oktober 2013, wobei die Abmeldung als Hauptwohnsitz im Melderegister bereits am 25. Juni 2013 erfolgte. Somit ist der zweite Hauptwohnsitztatbestand (Wohnung hat durchgehend 5 Jahre als Hauptwohnsitz gedient) erfüllt und ersuchen wir aus diesem Grund um die o.a. Bescheidberichtigung.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9.8.2016 mit der Begründung ab, dass weder nachgewiesen werden konnte, dass der Bf. die Wohnung seit der Anschaffung durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt hat (Abmeldung des Hauptwohnsitzes ***X-Gasse*** von März bis August 2009 und Meldung an anderer Adresse) noch die Wohnung dem Bf. innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wurde.

Im (aufgrund von Fristverlängerungsersuchen) fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** vom 30.11.2016 führte der Bf. unter Hinweis auf die Literatur (Doralt, EStG 1988, § 30 Rz 160) und Judikatur (VwGH 16.09.1992, 90/13/0229, VwGH 03.07.2003, 99/15/0104, VwGH 09.11.2004, 99/15/0008) aus, dass der Bf. seinen Wohnsitz „durchgehend“ in der ***X-Gasse*** hatte:

Kurzfristige Aufenthalte an anderen Wohnsitzen würden keine Unterbrechung der Nutzungsfrist bewirken.

Nachdem die gegenständliche Wohnung nicht vermietet war, sei sie jederzeit zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses zu Verfügung gestanden ist und sei vom Bf. auch tatsächlich genutzt worden. Der (Renovierungs-)Zeitraum von fünf Monaten sei eine kurzfristige Unterbrechung, die die Annahme eines durchgehenden Hauptwohnsitzes nicht verhindere. Der Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung bestehe nach den Gesetzesmaterialien darin, dass der Erlös aus der Veräußerung dem Veräußerer ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Dies sei im Beschwerdefall gegeben.

Das Finanzamt hat dazu festgestellt, dass bereits im Dezember 2007 ein Abstattungskredit iHv 12.000,- Euro mit Rückzahlungsbeginn am 30.6.2008 aufgenommen und offenbar für die Reparatur und Umbaumaßnahmen in der ***X-Gasse*** verwendet wurde.

Das BFG forderte den Bf. mit Schreiben vom 16.10.2019 auf, die Renovierungsarbeiten durch Vorlage geeigneter Belege nachzuweisen. Die Frist dafür wurde u.a. aufgrund einer Erkrankung des Bf. bis letztlich 15.8.2021 verlängert. Bis zur mündlichen Verhandlung hat der Bf. keine Nachweise erbracht.

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung** am 2. November 2021 übergab das Finanzamt ein **Schreiben des Bf. vom 14.07.2016**. In dieser Vorhaltsbeantwortung schreibt der steuerliche Vertreter ua, dass der Bf. das Material bei der Firma ***1*** gekauft und die Rechnungen nicht aufgehoben habe. Da die Firma ***1*** zwischenzeitig insolvent sei, könnten keine Rechnungskopien mehr angefordert werden. Einzig die Rechnung eines Tischlers über einen Schlafzimmerschrank und Bilder der Wohnung konnten vorgelegt werden.

Zum vorgelegten Abstattungskredit vom Dezember 2007 über 12.000,- Euro erklärte der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass dieser tatsächlich für den Erwerb eines betrieblichen Fahrzeugs genutzt wurde. Die Reparatur und Umbaumaßnahmen in der ***X-Gasse*** seien mit einem anderen Kredit über 23.000 Euro, den die Ehegattin aufgenommen hatte, finanziert worden. Der Umbau sei in Eigenregie vorgenommen worden (der Bf. ist Geschäftsführer einer Baufirma) und die Rechnungen weggeworfen worden (wie in der dem BFG in der mündlichen Verhandlung erstmals übergebenen Vorhaltsbeantwortung erklärt). Der Umbau sei u.a. deshalb notwendig gewesen, weil die Ehegattin Kinder mit in die Ehe gebracht habe.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 15.1.2008 hat der Bf. eine Eigentumswohnung in Graz, ***X-Gasse*** gekauft. Laut Melderegisterauszug hatte der Bf. von 21.3.2008 – 6.3.2009 und von 3.8.2009 –

25.6.2013 seinen Hauptwohnsitz in der streitgegenständlichen Wohnung. Von 6.3.2009 – 3.8.2009 hat der Bf. seinen Hauptwohnsitz bei seiner Ehegattin in Graz, ***Z-Straße*** als Untermieter gemeldet. Unterkunftsgeber der Ehegattin war die Gemeinnützige Grazer Wohnungsgenossenschaft als Vermieter. Die Wohnung in der ***X-Gasse*** diente ihm in diesem Zeitraum melderechtlich als Nebenwohnsitz. Seine Ehegattin ***Gattin*** hatte ihren Hauptwohnsitz von 3.8.2009 – 17.12.2013 ebenfalls an der Adresse ***X-Gasse***, ab 17.12.2013 gemeinsam mit dem Bf. in der ***Bf1-Adr***.

Mit Kaufvertrag vom 30.10.2013 hat der Bf. die Eigentumswohnung verkauft. Laut Kaufvertrag wurde die Wohnung am 26.12.2013 dem Käufer übergeben.

Der Bf. begründet die melderechtliche Abmeldung zwischen 6.3.2009 – 3.8.2009 mit notwendigen, unaufschiebbaren Renovierungsarbeiten. Er erklärte, dass die Wohnung in diesem Zeitraum nicht vermietet wurde. Mieterträge wurden nicht erklärt.

Als Nachweis für die Renovierung wiederholte der Bf. in der mündlichen Verhandlung seine Angaben in der bis dahin nicht aktenkundigen Vorhaltsbeantwortung vom 14.07.2016, in der er angab, das Material bei der Firma ***1*** gekauft und die Rechnungen nicht aufgehoben zu haben. Da die Firma ***1*** zwischenzeitig insolvent sei, könnten über die Kundenkarte keine Rechnungskopien mehr angefordert werden. Der Umbau sei in Eigenregie vorgenommen worden.

Finanziert worden sei der Umbau mit einem nunmehr aktenkundigen Abstattungskredit über 23.000 Euro, den die Gattin des Bf. aufgenommen hat. Der irrtümlich vorgelegte Abstattungskredit vom Dezember 2007 über 12.000,- Euro sei für den Erwerb eines betrieblichen Fahrzeugs genutzt worden.

2. Beweiswürdigung

An- und Verkauf der Wohnung werden durch die Kaufverträge nachgewiesen, die Meldedaten ergeben sich aus dem Zentralen Melderegister, die Kreditverträge sind nunmehr auch aktenkundig.

Unbewiesen ist, ob im Zeitraum März – August 2009 eine Renovierung der Wohnung stattgefunden hat.

Das Vorbringen des Bf., die Wohnung sei renoviert worden, ist aus folgenden Gründen glaubhaft:

Für eine Nutzung durch dritte Personen (Vermietung) gibt es keinen Anhaltspunkt und vom Finanzamt auch nicht behauptet.

Vor bzw. anlässlich der Geburt eines Kindes sind Adaptierungen einer Wohnung üblicherweise notwendig. Dies gilt besonders in Situationen wie im Beschwerdefall, in dem die Ehegattin

zusätzlich eigene Kinder mit in die Ehe bringt.

Als Geschäftsführer einer Baufirma ist der Bf. selbst handwerklich tätig. Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass man Arbeiten, die man beherrscht, aus Kostengründen idR selbst durchführt.

Dies gilt umso mehr dann, wenn man – wie der Bf. – offenbar nicht über ausreichende Barmittel verfügt: Der Umbau musste nämlich fremdfinanziert werden. Dazu hat der Bf. ursprünglich ein „falsches“ Darlehen angegeben. Dass das ursprünglich als Finanzierung angeführte Darlehen nicht für die Renovierung der Wohnung verwendet wurde, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass es 2 Monate vor Vertragsunterzeichnung aufgenommen wurde. Die Finanzierung mittels eines von der Ehegattin aufgenommenen Abstattungskredites ist glaubhaft, da sie ja davon profitierte, dass durch den Umzug in die ***X-Gasse*** alle Kinder wohnversorgt waren.

Die melderechtliche Behandlung erklärt sich schlüssig mit der Verhinderung allfälliger Sorgerechtsstreitigkeiten.

Unter Berücksichtigung der hier dargestellten Gesamtumstände ist davon auszugehen, dass der Bf. die Wohnung im fraglichen Zeitraum tatsächlich renoviert hat.

Dabei spielt es auch keine Rolle, dass der Bf. das genaue Ausmaß der Adaptierungsmaßnahmen nicht nachweisen kann, weil die Renovierung selbst und die Unmöglichkeit der belegmäßigen Nachweise glaubhaft sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 30 EStG 1988 idF BGBl 112/2012:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. 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 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.

(...)

3.2. Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 trotz der melderechtlich vom Bf. selbst angegebenen Unterbrechung der Bewohnung von 6.3.2009 – 3.8.2009 anwendbar ist.

Nach Ansicht des VwGH 27.02.2019, Ra 2018/15/0111 hat jemand gemäß § 26 Abs. 1 BAO dort einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften, wo er eine Wohnung inne hat 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.

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist für die Annahme eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO nicht erforderlich (VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 16.9.1992, 90/13/0299; VwGH 20.6.1990, 89/16/0020).

Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. 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 (VwGH 27.02.2019, Ra 2018/15/0111 unter Verweis auf VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235).

Der Hauptwohnsitz-Meldung kommt in diesem Zusammenhang keine materiell-rechtliche Bedeutung zu (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG¹⁷, § 30 Tz 143). Eine polizeiliche Meldung oder das Unterlassen derselben ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; VwGH 21.5.1990, 89/15/0115), in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030).

Im Beschwerdefall wurde die streitgegenständliche Wohnung in der ***X-Gasse*** im Zeitraum zwischen 6.3.2009 und 3.8.2009 (oder kürzer) durch den Bf. nicht zu Wohnzwecken genutzt, weil er die Wohnung in diesem Zeitraum renoviert hat (siehe Beweiswürdigung). In diesem Zeitraum hatte er die Wohnung jedoch weiterhin inne, da er die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmöglichkeit über die Wohnung besaß, somit die Möglichkeit, diese jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nützen zu können. Damit erfüllte er die Voraussetzungen für einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO.

Im Zeitraum zwischen 6.3.2009 und 3.8.2009 hatte er tatsächlich einen weiteren Wohnsitz, nämlich den Wohnsitz seiner Ehefrau in der ***Z-Straße***. Da er die Wohnung in der ***X-Gasse*** nach den notwendigen Adaptierungsarbeiten wieder (nunmehr gemeinsam mit

seiner Ehegattin und den Kindern) bezogen hat, ist davon auszugehen, dass er stets die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu dieser Wohnung hatte: Glaubhafterweise sollte die streitgegenständliche Wohnung dem Bf. und seiner Familie nach Geburt des gemeinsamen Kindes als Hauptwohnsitz dienen. Dies gilt umso mehr, als er Eigentümer der Wohnung war, während die Wohnung in der ***Z-Straße*** nur angemietet war.

Dem Gesetz ist keine starre Regel zu entnehmen, welcher Zeitraum als angemessen zur Instandsetzung eines unbewohnbaren Eigenheimes anzusehen ist (vgl. zur Instandsetzung vor dem erstmaligen Bezug zB VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118 oder VwGH 21.10.2003, 98/14/0047). Ebensowenig gibt es einen Zeitraum, der als angemessener Renovierungszeitraum anzusehen ist.

Die Finanzverwaltung selbst geht in Rz 6638 EStR davon aus, dass ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz nicht befreiungsschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz nicht in der Absicht verlässt, ihn endgültig aufzugeben und die Abwesenheit nur kurzfristig erfolgt. Von einer kurzfristigen (unbeachtlichen) vorübergehenden Abwesenheit ist auszugehen, wenn diese sechs Monate nicht überschreitet.

Der im Beschwerdefall vorliegende Zeitraum von 5 Monaten ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein angemessener Renovierungszeitraum. Der Bf. konnte glaubhaft machen, dass er im Jahr 2009 nicht die Absicht gehabt hat, die Wohnung in der ***X-Gasse*** aufzugeben, im Gegenteil: Die Wohnung sollte nicht nur ihm, sondern auch seiner Familie als Hauptwohnsitz dienen.

Insgesamt ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass dem Bf. die Wohnung in der ***X-Gasse*** von 21.3.2008 bis zum 17.12.2013, somit seit der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat, weil die kurzfristige Abwesenheit für Zwecke der Renovierung nicht die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bewirkte.

Damit erfüllt der Bf. die Voraussetzungen der „Hauptwohnsitzbefreiung“ in § 30 Abs 2 Z 1 EStG.

Der angefochtene Bescheid war daher in stattgebender Weise wie im Berechnungsblatt angegeben abzuändern.

3.2. 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 war nur in sachverhältnismäßiger Sicht zu klären, ob der Bf. seinen Hauptwohnsitz durchgehend in der streitgegenständlichen Wohnung hatte. Mangels Rechtsfrage ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 4. November 2021