

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Peter Stempfer, über die Beschwerde vom 10. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 17.04.2020 reichte der BF seine Einkommensteuererklärung für 2019 über Finanzonline ein. In dieser führte der BF anrechenbare Immobilienertragsteuer, die auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt und vom Parteienvertreter abgeführt wurde i.H.v. 35.700,00 € an. Mit gesondertem Anbringen vom 27.05.2020 ersuchte er um Erledigung der Veranlagung 2019 und weitere Schritte. Im Zuge der Veranlagung werde die Gutschrift der abgeführten Immobilienertragsteuer beantragt, da an der Adresse des veräußerten Objektes vielleicht nicht die erforderliche Hauptwohnsitzmeldung erfolgt sei, jedenfalls aber der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BF dort gelegen gewesen sei.

Nach der Durchführung eines Vorhalteverfahrens, in dem der BF das 2019 veräußerte Gebäude „zumindest die letzten sechs Jahre vor dem Verkauf“ als Mittelpunkt der Lebensinteressen beschrieb und weiterer Erhebungsmaßnahmen durch das FA wurde der BF mit Bescheid vom 11.02.2021 zur Einkommensteuer für 2019 veranlagt. Neben anderen, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht strittigen Änderungen versagte das FA dem Antrag des BF auf Rückzahlung der Immobilienertragsteuer die Anerkennung. Dazu führte das FA im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. b EStG 1988 nicht erfüllt seien, da das veräußerte Objekt nach den durchgeführten

Erhebungen innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung nicht zumindest fünf Jahre durchgängig der Hauptwohnsitz des BF gewesen sei. Dies unter anderem deswegen, da im Jahr 2017 touristische Vermietungen dieses Gebäudes über einen Zeitraum von rund drei Monaten erfolgt seien.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Fax vom 10.03.2021 fristgerecht Beschwerde und kündigte eine detaillierte schriftliche Begründung und Erläuterungen dazu in den folgenden Tagen an.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 25.03.2021 forderte das FA den BF auf, die Beschwerde um die angekündigte Begründung zu ergänzen und setzte dazu eine Frist bis zum 30.04.2021 (einlangend) fest.

Mit Schriftsatz vom 29.04.2021 beim FA persönlich abgegeben am gleichen Tag führte der BF durch seinen steuerlichen Vertreter ergänzend aus, dass die Unterbrechung des Mittelpunktes der Lebensinteressen durch die Vermietung im Jahr 2017 nach Ansicht des BF nicht gegeben sei, da er in den paar Wochen, in denen das Objekt vermietet gewesen sei (dies auch nicht durchgehend, sondern tage- und wochenweise mit jeweiligem Bewohnen durch den BF in der Zwischenzeit) keinen anderen Mittelpunkt der Lebensinteressen oder Wohnsitz begründet habe, sondern er auf Fahrradtouren unterwegs gewesen sei, seine betagte Mutter betreut habe, Freunde besucht habe etc. Unabhängig davon könne aber bereits ab dem Jahr 2009 der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in dem verkauften Objekt nachgewiesen werden womit der Immobilienertragsteuer-Befreiungstatbestand „fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre“ jedenfalls erfüllt sei. Dazu legte der steuerliche Vertreter neben weiteren Unterlagen ein Schreiben des BF vor in dem dieser ab dem Jahr 1976 seine Tätigkeiten und seine Wohnsitzsituation schilderte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.07.2021 und gesonderter Bescheidbegründung vom 30.07.2021 wies das FA die Beschwerde des BF als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen unter Verweis auf die Begründung des Erstbescheides damit, dass die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. b EStG 1988 nicht erfüllt seien.

Darauf beantragte der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2023 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend Folgendes aus: Der steuerliche Vertreter des BF erläuterte ausführlich, wie sich im Laufe des Verfahrens ergeben habe, dass die durchgängige Nutzung des verfahrensgegenständlichen Objektes als Hauptwohnsitz nicht in den ursprünglich als unproblematisch angesehenen letzten fünf Jahre des Besitzes, sondern bereits im Zeitraum ab 2009 erfolgt sei.

Der Beschwerdeführer stellte nochmals ausführlich jene Umstände dar, aus denen er ableitete, dass ***Ort1*** im Allgemeinen und das im Jahr 2019 veräußerte Gebäude im Speziellen eigentlich sogar ab 2005 der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gewesen sei.

Die Vertreter des FA stellten nochmals die Gründe dar, aus denen sie ableiteten, dass keine durchgängige fünfjährige Nutzung des Gebäudes innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung vorgelegen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zur beruflichen Situation des BF ist auszuführen, dass der BF ab 1998 und damit in dem im gegenständlichen Verfahren zu betrachtenden Zeitraum bis zum Ende des Jahres 2016 als Finanzdienstleister zweier großer Strukturvertriebe arbeitete.

Im Juni 2000 eröffnete der BF ein Finanzdienstleistungsbüro an seiner damaligen Wohnadresse in ***Ort2*** und stellte in weiterer Folge zwei Teilzeitmitarbeiterinnen ein.

Sein Einzugsbereich war in dem im gegenständlichen Verfahren zu betrachtenden Zeitraum von 2008-2016 vorrangig der Finanzdienstleistungs-Markt in Stadt und Land Salzburg sowie übergreifend auch Bereiche in Tirol, Oberösterreich und der Steiermark.

Ab dem Jahr 2008 traf die damals stattgefundene Finanzkrise mit dem Zusammenbruch des Immobilieninvestmentgeschäfts auch den BF, der in erster Linie im Bereich Immobilienfinanzierung, Immobilieninvestment und Finanzierungen tätig war, finanziell hart. Ab dem Jahr 2008 lebte er lediglich von Bestandsprovisionen, Neugeschäft war in diesen Zeiten trotz intensivster Kundenbetreuung nicht generierbar.

Im Zuge der Finanzkrise in den Jahren 2008/2009 kündigte der BF zunächst im dritten Quartal 2009 eine, im ersten Quartal 2010 die zweite Mitarbeiterin in ***Ort2*** und liquidierte im Jahr 2011 den Bürostandort ***Ort2*** endgültig.

Der BF kaufte spätestens ab 2010 die Leistungen des Back Office, das in diesem Geschäft unumgänglich ist, bei dem jeweiligen Strukturvertrieb in der ***Ort3*** zu. Es war in diesen Jahren notwendig, näher am Markt zu sein. Da Kunden in diesen Jahren extrem ungeduldig waren und Beratungen bzw. Besprechungen am laufenden oder spätestens am nächsten Tag erforderlich waren, waren kurze Wege notwendig.

Ende 2016 meldete er seine drei dafür eingesetzten Gewerbeberechtigungen ab.

Nach den mit seinem Auftraggeber geschlossenen Vereinbarungen ging damit sein Kundenstock an den Strukturvertrieb zurück und der BF erhielt dafür eine auf drei Jahre verteilte Abgeltung des Kundenstocks.

In seinem Fall wurde der Kundenstock nicht aufgeteilt, sondern einem neuen Betreuer in ***Ort3*** zugeteilt. Die Übertragung dieses Kundenstockes auf den neuen Betreuer begleitete der BF in den ersten drei Quartalen des Jahres 2017 in persönlichen Meetings im Zentralbüro in ***Ort3***.

Zur privaten Situation des BF ist auszuführen, dass er sich im Dezember 1996 verheiratete und einen Wohnsitz in ***Ort2*** begründete. Im April 2005 wurde die Ehe des BF geschieden.

Ab Mai 2005 ging der BF eine Partnerschaft (Lebensgemeinschaft) in ***Ort3*** ein und begründete dort mit seiner Lebensgefährtin einen neuen Wohnsitz. Im Mai 2008 beendete der BF die Lebensgemeinschaft und zog in eine kleinere Wohnung im gleichen Haus in ***Ort3***. Die ehemalige Lebenspartnerin übersiedelte in eine Wohnung in der Altstadt von ***Ort3***.

Seine Lebensgefährtin arbeitete in diesem Zeitraum in der ***Ort3***. Sie blieb ihm über die Jahre verbunden und verbrachte die Freizeit mit dem BF so oft als möglich in ***Ort1***.

Zu den gemeldeten Hauptwohnsitzen des BF ist Folgendes auszuführen: Der BF war von 1996 bis Mai 2005 mit Hauptwohnsitz in ***Ort2*** gemeldet. Ab 01.06.2005 bis 23.10.2013 war der BF (bis Mai 2008 mit seiner Lebensgefährtin) an einer Adresse in der Innenstadt von ***Ort3*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Dabei ist festzuhalten, dass der BF bis 2008 an dieser Adresse eine 105 m² große Wohnung gemietet hatte, und in weiterer Folge an der gleichen Adresse in eine 60 m² große Wohnung übersiedelt war.

Mit August 2013 gab der BF die zuvor genannte Wohnung in der Innenstadt von ***Ort3*** auf und mietete ab September 2013 bis Juni 2017 eine Wohnung im Süden der Landeshauptstadt, in der er von 23.10.2013 bis 30.01.2017 mit Hauptwohnsitz gemeldet war. In dieser Einzimmerwohnung befand sich lediglich eine Kaffeeküche, Bett, Schrank und Sanitärräume.

Vom 30.01.2017 bis 24.10.2017 war der BF erstmals an der Adresse der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft in ***Ort1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet, in weiterer Folge war er dort bis 03.02.2020 mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Vom 24.10.2017 bis 03.02.2020 war der BF bei seiner Schwester in ***Ort4*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Die auf den BF zugelassenen Fahrzeuge behielten bis 24.10.2017 Kfz Kennzeichen des Bezirkes ***Ort3***, wurden dann auf die ***Ort4*** Adresse umgemeldet und erhielten Kennzeichen des Bezirkes ***Ort4***.

Zur verfahrensgegenständlichen Liegenschaft ist auszuführen, dass der BF das Chalet in ***Ort1*** im April 1997 erwarb, an dem bis zum Tod im April 2005 ein Wohnrecht des Verkäufers bestand.

Zwischen April und Dezember 2005 sanierte der BF die verfahrensgegenständliche Liegenschaft. Im Jahr 2009 verschenkte der BF diese Liegenschaft an eine befreundete Bekannte, die eine Eigentumswohnung in ***Ort2*** besaß und die auch gemeinsam mit ihm Freizeit in diesem Objekt verbrachte. Ein Wohnrecht für den BF bestand in diesem Zeitraum nicht. Im Jahr 2010 wurde dieser Schenkungsvertrag wieder aufgehoben. Eine weitere Sanierung des Objektes (neue Dacheindeckung) erfolgte im Jahr 2015.

Mit Kaufvertrag vom 03.10.2019 veräußerte der BF die verfahrensgegenständliche Liegenschaft, die er bereits erstmals im Jahr 2016 und dann nochmals im Jahr 2019 über einen Makler angeboten hatte, um einen Betrag von 850.000,00 €. In der Verhandlung vom 22.11.2023 vorgelegte Unterlagen über Verkaufsaufträge; KV von 03.10.2019.

Was den Stromverbrauch im verfahrensgegenständlichen Objekt betrifft, so ergibt sich für den Zeitraum 04.06.2009 bis 23.06.2010 ein vom Netzbetreiber festgestellter Verbrauch an Tagstrom in Höhe von 4218 kWh. Für den daran anschließenden Zeitraum bis 31.05.2011 ergibt sich ein errechneter Verbrauch von 3598 kWh. Für den daran anschließenden Zeitraum bis 31.05.2012 ein errechneter Verbrauch von 3716 kWh, für den daran anschließenden Zeitraum bis zum 10.07.2013 ein durch den Netzbetreiber festgestellter Verbrauch von 65 kWh.

Für den Zeitraum 11.07.2013 bis 31.05.2014 ergibt sich ein errechneter Verbrauch von 54 kWh, für den daran anschließenden Zeitraum bis 31.05.2015 ein errechneter Verbrauch von 60 kWh. Für den daran anschließenden Zeitraum bis 07.07.2016 ergibt sich ein durch den Netzbetreiber festgestellter Verbrauch von 7102 kWh.

Für den Zeitraum 08.07.2016 bis 13.06.2017 ein Verbrauch von 4718 kWh, für den daran anschließenden Zeitraum bis 08.06.2018 ein Verbrauch von 9214 kWh sowie für den daran anschließenden Zeitraum bis 03.07.2019 ein Verbrauch von 7425 kWh sowie bis zum 23.01.2020 ein Verbrauch von 4152 kWh.

Der BF vermietete das gegenständliche Objekt im Sommer 2017 von 17.07. bis 19.09.2017 für 63 Tage sowie in Sommer 2019 von 11.06.-20.06. und sodann von 06.07.-03.10.2019 für 79 Tage.

Was den für das gegenständliche Verfahren entscheidungswesentlichen Hauptwohnsitz des BF im Zeitraum zwischen 03.10.2009 und 03.10.2019 betrifft so ist festzuhalten, dass sich der tatsächliche Mittelpunkt der beruflichen und privaten Interessen und somit der Hauptwohnsitz des BF sich ab Mai 2005 bis zum Ende des Jahres 2016 in der Innenstadt von ***Ort3*** befand und zwar zunächst in der ***Straße1***, ab Juni 2008 bis Oktober 2013 in der ***Straße2***. In weiterer Folge war der Hauptwohnsitz des BF bis zum 30.06.2017, kurz nach Ende seiner beruflichen Tätigkeit am 31.12.2016 im Süden der ***Ort3*** in der ***Straße3*** gelegen.

Im Sommer 2017 war der BF länger andauernd auf Reisen, bestritt Fahrradtouren, besuchte Freunde und betreute seine betagte Mutter. Er verlegte seinen Hauptwohnsitz in weiterer Folge mit Hauptwohnsitzmeldung ab 24.10.2017 über den Zeitpunkt des Verkaufes der gegenständlichen Liegenschaft hinaus zu seiner Schwester nach ***Ort4***.

Ein Hauptwohnsitz des BF in dem Sinne, dass der Mittelpunkt der beruflichen und privaten Beziehungen in der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft in ***Ort1*** gelegen wäre, lag während des gesamten Zeitraumes 2009-2019 nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich der einzelnen Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des BF aus dessen Ausführungen im laufenden Beschwerdeverfahren, insbesondere aus den E-Mails vom 03.08.2020, vom 30.10.2020, dem Schreiben des BF und seines steuerlichen Vertreters vom 29.04.2021 sowie den Ausführungen des AB und des BF in der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2023.

Der oben dargestellte Sachverhalt zur privaten Situation des BF ergibt sich aus dem Schreiben des BF vom 29.04.2021, den Ausführungen des BF in der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2023.

Größe und Ausstattung der Wohnungen in ***Ort3*** ergeben sich für die beiden Wohnungen in der Innenstadt von ***Ort3*** aus den übereinstimmenden Ausführungen der Verfahrensparteien, hinsichtlich der Ausstattung der Wohnung im Süden der ***Ort3*** aus den Ausführungen des BF, die von Seiten des Vermieters bestätigt worden waren.

Der oben dargestellte Sachverhalt zu den gemeldeten Hauptwohnsitzen des BF ergibt sich aus der im Akt erliegenden ZMR Abfrage vom 18.08.2020, der oben dargestellte Sachverhalt zur Anmeldung der Fahrzeuge des BF ergibt sich aus der im Verwaltungsakt erliegenden Kfz Zentralregistrauskunft vom 08.09.2020.

Dass der BF im Sommer 2017 länger auf Reisen unterwegs war, ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters vom 29.04.2021.

Der oben dargestellte Sachverhalt zum Ankauf, den Sanierungen und dem Verkauf der infrage stehenden Liegenschaft ergibt sich aus den unbestrittenen, im Verwaltungsakt erliegenden Unterlagen und Ausführungen des BF.

Die Höhe der dargestellten Stromabrechnungen ergibt sich aus den im Akt erliegenden Abrechnungen der ***Netzbetreiber*** und den damit korrespondierenden vom BF vorgelegten weiteren Stromabrechnungen.

Die Feststellungen zu allen diesen Sachverhalten sind von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob der BF seinen Hauptwohnsitz während der (gesamten) im Zentralen Melderegister angeführten Zeiten jeweils an dem dort angeführten Ort hatte, oder sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BF in den Jahren 2009- 2019 über einen Zeitraum von (durchgängig) fünf Jahren in ***Ort1*** befunden hat. Vorab festzuhalten ist, dass das BFG dabei mit dem Beschwerdeführer und der belangten Behörde davon ausgegangen ist, dass sich der Wohnsitz des BF vor dem zu beobachtenden Zeitraum bis 31.05.2005 in ***Ort2*** und von 01.07.2005 bis 28.04.2008 in ***Ort3*** befunden hat.

Strittig ist somit zunächst der Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer nach der Auflösung dieser Lebensgemeinschaft weiterhin mit Hauptwohnsitz in ***Ort3*** (an der gleichen Adresse, wenn auch in einer kleineren Wohnung) bzw. bis zum Ende seiner beruflichen Tätigkeit zum 31.12.2016 bis zum 30.01.2017 in der Kleinwohnung im Süden von ***Ort3*** gemeldet war.

Betrachtet man in diesem Zusammenhang zunächst die berufliche Situation des BF so war er in diesem Zeitraum Vermögensberater in einem Strukturvertrieb mit Sitz in der ***Ort3*** mit einem Kundenschwerpunkt in Stadt und Land Salzburg, Tirol, Oberösterreich und der Steiermark. Zudem befand sich auch das Back-Office, dessen tägliche Erreichbarkeit auf kurzem Weg der BF anhand seines Standortes in ***Ort2*** als unentbehrlich für seine berufliche Tätigkeit als Vermögensberater beschrieben hatte, spätestens ab dem vierten Quartal 2009 bzw. dem ersten Quartal 2010 ausschließlich in ***Ort3***. Spätestens dann hatte der BF somit die Prämisse umgesetzt, die der BF nach seiner eigenen Darstellung bereits ab Beginn der Finanzkrise 2008/2009 als unumgänglich empfunden hatte, nämlich nicht nur persönlich, sondern auch von der notwendigen Büroorganisation her näher am Kunden zu sein.

Verbunden damit, dass die Erfüllung von Terminwünsche der Kunden für Beratungsgespräche nach Darstellung des BF ab 2008/2009 schnell erfolgen mussten, wohl auch Rücksprachen mit seinen Vorgesetzten im jeweiligen Strukturvertrieb auf kurzem Wege erfolgen mussten, ergibt sich nach der Überzeugung des BFG, dass die engsten wirtschaftlichen Beziehungen des BF ab der Finanzkrise 2008/2009 bis an das Ende seiner beruflichen Tätigkeit notwendig in der

Ort3 gelegen waren. Eine wirtschaftliche Beziehung des BF in die Gemeinde ***Ort1*** hat der BF für den Zeitraum ab 2010 im Laufe dieses Verfahrens nicht dartun können.

Der BF argumentierte während des laufenden Verfahrens im Wesentlichen auch damit, dass seine persönlichen Beziehungen ausschließlichen in ***Ort1*** bestanden hätten und begründete dies mit seiner Begeisterung für das Skifahren, das Mountainbiken und das Rennradfahren und dass in ***Ort3*** eine Einladung von Freunden nie erfolgt seien. Das BFG folgt diesbezüglich den Ausführungen des AB in der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2023, der es als nicht plausibel bezeichnet hat, dass der BF über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren in ***Ort3*** mit Ausnahme der Lebensgemeinschaft und der nachfolgend andauernden Freundschaft und Freizeitgestaltung mit Frau ***1***, keine persönlichen Beziehungen in ***Ort3*** habe aufbauen können. Zudem ist aus Sicht des BFG noch festzuhalten, dass bereits eine derartige Beziehung zu einer Person die im gesamten Zeitraum mit Hauptwohnsitz und Arbeitsplatz in der ***Ort3*** tätig war, als (einzige durch den BF konkret dargestellte) persönliche Beziehung einen Anknüpfungspunkt in der ***Ort3*** darstellt, der für einen Hauptwohnsitz in ***Ort3*** spricht.

Die Beziehung zu Frau ***1***, sei sie nun eine Lebensgemeinschaft oder eine enge Freundschaft mit gemeinsamer Freizeitgestaltung, ist nach den Darstellungen des BF, der eidesstättigen Erklärung der Frau ***1*** nach der festen Überzeugung des BFG sehr eng gewesen. Dies ergibt sich daraus, dass beide sowohl nach der Darstellung des BF als auch nach der Darstellung von Frau ***1***, die Winterwochenenden bis 2019 gemeinsam in ***Ort1*** verbracht hatten. Das Empfinden des BF, dass diese Beziehung selbst als Lebensgemeinschaft eine „Wochenendbeziehung“ gewesen sei, die (nur) in ***Ort1*** stattgefunden habe, ist subjektiv nachvollziehbar.

Das BFG geht jedoch davon aus, dass es die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass es persönliche Kontakte des BF auch unter der Woche in ***Ort3*** gegeben haben muss, mögen Sie auch nicht in der Wohnung des BF stattgefunden haben und im Zeitraum 2009-2016 aufgrund der beruflichen Belastung des BF nicht sehr häufig und nicht regelmäßig gewesen sein.

Es hat schlicht keine Wahrscheinlichkeit für sich, dass jemand der rund 15 Jahre von der ***Ort3*** aus gearbeitet hat und hier keinerlei private Kontakte aufgebaut haben soll. Dies umso mehr als es sich beim BF um einen erfolgreichen Vermögensberater und Makler für Finanzprodukte handelt, dessen Erfolg gerade vom der erfolgreichen Aufbau beruflicher **und** persönlicher Kontakte abhängt. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass in der Vermögensberatung oftmals gute, vielleicht sogar freundschaftliche persönliche Beziehungen der Ausgangspunkt für neue Kontakte sind, die auf einer persönlichen Weiterempfehlung beruhen und zum Abschluss von Neugeschäften führen.

Das BFG geht daher davon aus, dass sich auch in Zeitraum bis Ende 2016 die engsten persönlichen Beziehungen des BF in der ***Ort3*** und nicht in ***Ort1*** befunden haben. Dies wird dadurch verstärkt, dass der BF selbst dargelegt hat wie intensiv und mit wie viel zeitlichem Aufwand er in diesen Jahren tätig sein musste, um zumindest den Bestand seiner Geschäftskunden zu erhalten.

Dieses zeitintensive Engagement des BF lässt sich jedenfalls ab dem Jahres 2010 auch durch die von der belangten Behörde und vom BF vorgelegten Abrechnungen für Strom im verfahrensgegenständlichen Objekt in ***Ort1*** bestätigen. Auch wenn es aufgrund der nur im Jahr 2010, 2013 und 2016 erfolgten Abrechnungen an Strom durch die ***Netzbetreiber*** nicht möglich ist, den exakten Verbrauch für das einzelne Jahr zu ermitteln, so ist doch festzuhalten dass in diesem Zeitraum ein durchschnittlicher Stromverbrauch an Tagstrom von Mitte 2010 bis Mitte 2013 in der Höhe von ca. 2460 kWh p.a. vorgelegen ist und im folgenden Zeitraum von Mitte 2013 bis Mitte 2016 ein durchschnittlicher Stromverbrauch von 2411 kWh p.a., während im Zeitraum bis Mitte 2009 bis Mitte 2010 ein Verbrauch i.H.v. 4218 kWh und im Zeitraum Mitte 2016 bis Mitte 2017 ein Verbrauch i.H.v. 4718 kWh vorgelegen ist.

Dass auch die angeführten Verbräuche der Jahre 2009/2010 und 2016/2017 entgegen den Darstellungen des BF lediglich für eine geringfügige Nutzung des Objektes an Wochenenden sprechen, ergibt sich nach Sicht des BFG daraus, dass im Abrechnungszeitraum zwischen Mitte 2017 bis Mitte 2018, in dem 63 zusätzliche Verbrauchstage durch die touristische Nutzung zwischen Juli und September 2017 vorgelegen sind, eine Verdoppelung des Stromverbrauches auf 9214 kWh erfolgt ist. Das gleiche Bild ergibt sich - allerdings unter Berücksichtigung zweier übergreifender Abrechnungszeiträume bis Juni 2019 mit einem Verbrauch von 7425 kWh sowie bis Jänner 2020 mit einem Verbrauch von 4152 kWh, die die erfolgten Vermietungen von 79 Tagen im Zeitraum Juni 2019 bis Oktober 2019 umfassen. Daraus ergibt sich, dass eine Zusatznutzung von ca. 60-70 Tagen in den Sommermonaten eine Verdoppelung des Stromverbrauches gegenüber jenen Zeiträumen darstellt, in denen der BF dieses Objekt 2009/2010 und 2016/2017 selbst und noch dazu vorwiegend in den Wintermonaten genutzt hat.

Für das BFG ist daraus ableitbar, dass der BF das Objekt in den Jahren bis 2009/2010 geschätzt an maximal 60 Tagen p.a. und im Zeitraum von Mitte 2010 bis Mitte 2016 im Schnitt lediglich an rund 30 bis 35 Tagen p.a. genutzt haben kann.

Daraus ergibt sich für das BFG jedoch als Konsequenz, dass der BF sich über das Ende des Jahres 2016 hinaus trotz der mit 30.01.2017 erfolgten Hauptwohnsitzmeldung nicht den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft gehabt haben kann, da auch im Zeitraum bis 2016/2017, vor dem die Vermietungen begannen, keine Änderungen im Stromverbrauch gegenüber dem Jahr 2009/2010 vorgelegen sind. Aufgrund

der vom BF beschriebenen geringfügigen Beschäftigung für seinen Nachfolger in ***Ort3*** und den durchgeführten Kundengesprächen in ***Ort3*** lag der Mittelpunkt der wirtschaftlichen Beziehungen und wie oben beschrieben auch der persönlichen Beziehungen nach der festen Überzeugung des BFG in diesem Zeitraum ebenfalls in der ***Ort3*** und nicht von 30.01.2017 weg neun Monate in ***Ort1***. Dies wird nach dem Verständnis des BFG dadurch gestützt, dass in diesen neun Monaten keine Ummeldung seiner Fahrzeuge auf eine andere Adresse erfolgte. Erst mit der Ummeldung nach ***Ort4***, als er zu seiner Schwester übersiedelte, wurden diese Fahrzeuge auch mit entsprechenden ***Ort4*** Kfz Kennzeichen versehen.

Damit ist jedoch davon auszugehen, dass der BF im Jahr 2017 zumindest bis Ende Juni 2017, dem Ende seines Mietvertrages in der Wohnung im Süden der Landeshauptstadt, den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach wie vor in der ***Ort3*** hatte.

Berücksichtigt man weiters, dass der BF ab dem Jahr 2016 versucht hat die verfahrensgegenständliche Liegenschaft zu veräußern, so erscheint es durchaus plausibel, dieses Objekt bis zum Verkauf touristisch zu nutzen und damit Einnahmen zu lukrieren. Dies setzt aber im Wesentlichen voraus, dass kein aktuelles eigenes Wohnbedürfnis an diesem Objekt besteht.

In weiterer Folge hat der BF nicht nur eine Meldeadresse in ***Ort4*** begründet, sondern ist auch tatsächlich mit Hauptwohnsitz nach ***Ort4*** übersiedelt. Spätestens ab dem 4. Quartal 2017 war er nicht mehr erwerbswirtschaftlich tätig, hatte seinen Kundenstock übergeben und lebte bei seiner Schwester, die als Verwandte einen persönlichen Anknüpfungspunkt darstellt. Das BFG geht davon aus, dass diese Ummeldung des Hauptwohnsitzes bis in den Februar 2020, die auch eine entsprechende Ummeldung der auf dem BF zugelassenen Kraftfahrzeuge mit sich brachte, keine Änderung der „Postadresse“ darstellte, sondern den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hat. Es hat zudem keine Wahrscheinlichkeit für sich, dass jemand eine „Postadresse“ 200 – 300 km von seinem tatsächlichen Hauptwohnsitz anführt.

Dabei kann es für das gegenständliche Verfahren dahingestellt bleiben, ob er bereits Ende 2019 oder erst zu Beginn des Jahres 2020 wiederum aus dieser Wohnung ausgezogen ist und sich der Mittelpunkt in weiterer Folge wiederum in die ***Ort3*** verlagert hat.

Auch wenn der BF nach seinem subjektiven Empfinden aufgrund seiner beruflich bedingten intensiven Reisetätigkeit und der auch in der mündlichen Verhandlung wiederum dargestellten emotionalen Beziehungen zu dem Chalet in ***Ort1*** dieses als den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gesehen hat, so ergeben die oben dargestellten Umstände nach deren Verständnis des BFG ein anderes Bild. Aufgrund der evidenten beruflichen Beziehungen in ***Ort3*** jedenfalls bis Mitte 2017 und der wie oben dargestellt in freier Beweiswürdigung festgestellten persönlichen Beziehungen in ***Ort3*** in diesem Zeitraum, sowie der

anschließen erfolgten Übersiedlung des in Pension befindlichen BF zu einer nahen Angehörigen nach ***Ort4*** lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen des BF im gesamten Zeitraum 2009-2019 nicht auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft sondern bis Oktober 2017 in der ***Ort3*** und in weiterer Folge in ***Ort4***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 29 Z. 2 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte nur ... Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen 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).

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. ...

Gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG 1988 sind in allen übrigen Fällen, soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfänglich waren, als Einkünfte anzusetzen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

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

Gem § 26 Abs 1 BAO hat jemand seinen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (s § 1 Rz 25 ff) Bei mehreren Wohnsitzen iSd § 26 BAO gilt als Hauptwohnsitz derjenige, an dem der Steuerpflichtige seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, dh zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (s dazu BFG 28.09.2021, RV/7101281/2017). Die Feststellung des Hauptwohnsitzes hat nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erfolgen. Die polizeiliche Anmeldung und

Abmeldung ist für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend, sie kann aber in Zweifelsfällen einen Beurteilungsanhalt bieten (s VwGH 25.11.92, 91/13/0030; UFS 26.02.2008, RV/0080-F/08; EStR 6638). Indizien für die engere persönliche und wirtschaftliche Beziehung können im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Angabe als Wohnadresse gegenüber Arbeitgeber und Behörden, Ort der Postzustellung sowie der (höhere) Strom- und Wasserverbrauch sein (s VwGH 29.7.10, 2007/15/0235; BFG 03.12.2015, RV/4100952/2015; BFG 26.11.2018, RV/7101346/2014; weiters EStR 6638). Die 24-Stunden-Pflege im Haus der Eltern begründet für sich alleine nicht die Verlegung des Hauptwohnsitzes aus der Ehewohnung in das Elternhaus (BFG 23.12.16, RV/5100341/2013). (Jakom, Kanduth Kristen, EStG 2023 § 30 Rz. 28)

Befreit ist die Veräußerung von Eigenheimen/Eigentumswohnungen, die dem Veräußerer innerhalb von zehn Jahren vor der Veräußerung für durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben. Maßgeblich ist die Eigenschaft als Hauptwohnsitz für mindestens fünf Jahre, wobei die Frist ununterbrochen erfüllt sein muss und nicht durch Zusammenrechnung mehrerer Hauptwohnsitzperioden erreicht werden kann (zu vorübergehenden, nicht befreiungsschädlichen Abwesenheiten s Rz 30). Bei Unterbrechung beginnt der Fristenlauf neu (s auch Rz 30). Die Fünfjahresfrist muss innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung liegen. Die Zehnjahresfrist ist stichtagsbezogen vom Tag der Veräußerung rückzurechnen (s BFG 28.07.2014, RV/5100536/2014). Die vorübergehende Beibehaltung des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung innerhalb der Toleranzfrist ist in die Fünfjahresfrist nicht einzurechnen (s Rz 34; BFG 28.2.19, RV/4100578/2015). Als Tag der Veräußerung gilt im Kontext des § 30 der Abschluss des (Ver)-Kauf(s)vertrags. Ob die (mindestens) fünf Jahre am Beginn, in der Mitte oder am Ende der Zehnjahresfrist liegen, ist irrelevant. Im Zeitpunkt der Veräußerung muss das Grundstück nicht mehr der Hauptwohnsitz des StPfl sein. (Jakom, Kanduth Kristen, EStG 2023 § 30 Rz. 32)

Aus dem oben dargestellten Sachverhalt ergibt sich nach Sicht des BFG, dass der BF das verfahrensgegenständliche Objekt im Zeitraum zwischen 03.02.2009 und 03.02.2019 nicht als Hauptwohnsitz genutzt haben kann und damit ein zusammenhängender Zeitraum von fünf Jahren innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung des Objektes nicht erreicht wurde.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die gegenständliche Entscheidung basiert bei der zitierten herrschenden Rechtsprechung auf dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt. Tatsachenfeststellungen stellen keine Rechtsfragen dar. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 6. Dezember 2023