

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Juni 2023 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 15. November 2022 gem § 299 BAO und über die Beschwerde vom 10. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer 2021, zu Recht:

- I. Die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Juni 2023 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 15. November 2022 gem § 299 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 wird (in Übereinstimmung mit der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 30. November 2023) abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer veräußerte mit Kauvertrag vom 30. Juni 2021 die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1***, Grundstücksadresse ***Bf1-Adr***, um einen Kaufpreis von 600.000,00 Euro an seine Ehegattin. Dabei wurde die Immobilienertragsteuer unter Berufung auf das Vorliegen einer Hauptwohnsitzbefreiung mit 0,00 Euro selbstberechnet.

Mit Einkommensteuerbescheid 2021 des Finanzamtes Österreich (im Folgenden „belangte Behörde“) vom 15. Juli 2022 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer veranlagt und die Einkommensteuer für das Jahr 2021 mit 0,00 Euro festgesetzt.

Nachdem die belangte Behörde den vorgenannten Bescheid gem § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuer im Betrag von 6.574,00 Euro neu festgesetzt hatte, wurde die Einkommensteuer 2021 nach einem Beschwerdeverfahren betreffend die Feststellung gem § 188 BAO der Einkünfte des Beschwerdeführers aus selbständiger Arbeit mit Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15. November 2022 abermals mit 0,00 Euro festgesetzt.

Eine von der belangten Behörde durchgeführte Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister ergab in der Folge, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum ***t4*** August 2016 bis ***t2*** Juli 2021 an der Adresse ***Bf1-Adr*** mit Hauptwohnsitz gemeldet war und seit ***t3*** Dezember 2021 wiederum an derselben Adresse mit Hauptwohnsitz gemeldet war. Mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10. Jänner 2023 wurde der Beschwerdeführer daraufhin um Stellungnahme ersucht, weshalb betreffend die von ihm realisierte Grundstücksveräußerung die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch genommen wurde, obwohl der Hauptwohnsitz nach 5 Monaten an derselben Adresse wieder aufgenommen worden sei.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2023 führte der Beschwerdeführer dazu im Wesentlichen aus, dass er seinen Hauptwohnsitz aufgegeben habe, *„wobei die näheren Gründe, die auf wirtschaftliche und private Probleme zurückzuführen waren, hier nicht weiter zu erörtern sind“*. Aufgrund der von der belangten Behörde selbst getroffenen Feststellung der Aufgabe des Hauptwohnsitzes sei auch keine Familienbeihilfe mehr zur Auszahlung gebracht worden. Zudem verwies der Beschwerdeführer auf Rechtsprechung des BFG, der zufolge die Wiederaufnahme des Hauptwohnsitzes nach einem Zeitraum von einigen Monaten einer Steuerbefreiung nicht entgegenstehen würde. Es gebe im EStG keine Mindestfrist für die *„Beibehaltung der Aufgabe“*.

Mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 8. Februar 2023 wurde der Beschwerdeführer zur Erbringung eines Nachweises, dass er den Hauptwohnsitz im Zuge der erfolgten Veräußerung des Grundstücks tatsächlich aufgegeben hat, aufgefordert. Dabei wies

die belangte Behörde darauf hin, dass die polizeiliche Meldung lediglich ein Indiz, nicht aber einen Beweis für die tatsächliche Aufgabe darstelle.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2023 führte der Beschwerdeführer dazu im Wesentlichen unter Verweis auf seine Stellungnahme vom 30. Jänner 2023 aus, dass die belangte Behörde selbst davon ausgegangen sei, dass er den Hauptwohnsitz aufgegeben habe und habe die belangte Behörde „eine diesbezügliche Feststellung getroffen“. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum die belangte Behörde nun davon ausgehe, dass die Abmeldung bzw Ummeldung im Zentralen Melderegister lediglich ein Indiz darstellen würde.

Mit Bescheid gem § 299 BAO der belangten Behörde vom 15. Juni 2023 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15. November 2022 aufgehoben. Im neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2021 vom selben Tag wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 mit 25.200,00 Euro festgesetzt. In der gesondert ergangenen Begründung wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass der Beschwerdeführer trotz diesbezüglicher Aufforderung durch die belangte Behörde keinen Nachweis über die tatsächliche Aufgabe des Hauptwohnsitzes erbracht habe. Dabei sei zu berücksichtigen, dass in Zusammenhang mit Begünstigungsbestimmungen wie der Hauptwohnsitzbefreiung nach der Judikatur des VwGH der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund trete und der Begünstigte selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen habe, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Mit gesonderten Schriftsätzen, jeweils vom 10. Juli 2023, erhob der Beschwerdeführer gegen den Bescheid vom 15. Juni 2023 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15. Juni 2023 das Rechtsmittel der Beschwerde, wobei er sich gegen die Versagung der Hauptwohnsitzbefreiung wendete. Begründend führte der Beschwerdeführer dazu im Wesentlichen erneut aus, dass die belangte Behörde selbst von einer Aufgabe des Wohnsitzes an der Adresse ***Bf1-Adr*** ausgegangen sei, indem sie die Auszahlung der Familienbeihilfe eingestellt habe und zwar mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer mit seinen Kindern nicht mehr im gemeinsamen Haushalt wohnhaft sei. Zudem habe die belangte Behörde auch in ihrem Ergänzungsersuchen vom 10. Jänner 2023 die Formulierung verwendet, dass der Hauptwohnsitz an derselben Adresse nach 5 Monaten wieder aufgenommen worden sei und gehe die belangte Behörde daher offensichtlich davon aus, dass der Hauptwohnsitz zunächst aufgegeben wurde. Zu den Umständen der vom Beschwerdeführer behaupteten Aufgabe des Hauptwohnsitzes führte er zusammengefasst aus, dass der Verkauf des Hauses an seine Ehegattin für den Beschwerdeführer wirtschaftlich notwendig gewesen sei, da der Beschwerdeführer Geld benötigt habe, um seine Rechtsanwaltskanzlei weiterführen zu können. Dabei habe die Ehegattin des Beschwerdeführers die Kinder des Beschwerdeführers nur unter der Bedingung weiterhin im Haus wohnen lassen, dass der Beschwerdeführer unverzüglich aus dem Haus

auszieht. Dies sei darauf zurückzuführen, dass der Beschwerdeführer nach Ansicht seiner Ehegattin ein „*nicht mehr partnerschaftsfähiges Leben*“ geführt habe. In der Folge habe es zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin über einen längeren Zeitraum keinerlei Kontakt gegeben und sei es dem Beschwerdeführer auch untersagt worden, seine Kinder im nunmehr der Ehegattin des Beschwerdeführers gehörenden Haus zu besuchen. Erst nachdem der Beschwerdeführer „*Hilfe von dritter Seite zugelassen*“ und „*seinen Lebensstil einer massiven Änderung unterworfen*“ hätte, sei ihm von seiner Ehegattin der neuerliche Einzug in das Haus gestattet worden. Für den Fall, dass der Beschwerde keine Folge gegeben wird, beantragte der Beschwerdeführer „*die Besteuerung für den Steuerzeitraum nach Tarif*“.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30. November 2023 änderte die belangte Behörde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 dahingehend ab, dass hinsichtlich der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Ausübung der Regelbesteuerungsoption berücksichtigt wurde und eine Verrechnung dieser Einkünfte mit den vom Beschwerdeführer erzielten negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit erfolgte. Betreffend die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung führte die belangte Behörde in der gesondert ergangenen Begründung vom 1. Dezember 2023 im Wesentlichen aus, dass der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung keinen Nachweis über die tatsächliche Aufgabe des Hauptwohnsitzes erbracht habe und es daher zweifelhaft sei, dass dieser tatsächlich seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** aufgegeben und an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***, ***PLZ1*** ***Ort1***, wobei es sich um die Adresse der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers handle, begründet habe. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG 1988 würden somit nicht vorliegen.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 2. Jänner 2024 einen Vorlageantrag ein, wobei er – wie auch bereits in der Bescheidbeschwerde – auf die von der belangten Behörde im Familienbeihilfeverfahren getroffene „Feststellung“ der Aufgabe des Wohnsitzes verwies.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Februar 2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 - Aufhebung gem § 299 BAO vom 15. Juni 2023 als unbegründet ab, wobei hinsichtlich der Begründung auf die gesondert ergangene Begründung zur Beschwerdeverentscheidung vom 30. November 2023 verwiesen wurde.

Dagegen brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 5. März 2024 einen Vorlageantrag ein, wobei er erneut auf die von der belangten Behörde im Familienbeihilfeverfahren getroffene „Feststellung“ der Aufgabe des Wohnsitzes verwies.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden und die Akten mit Vorlagebericht vom 12. April 2024 dem Bundesfinanzgericht vor.

In der Folge nahm der Richter Einsicht in die von der belangten Behörde unter der Steuernummer des Beschwerdeführers elektronisch geführten Akten und nahm der Richter eine Abfrage der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 5, ***PLZ1*** ***Ort1*** im Grundbuch vor. Dabei wurden folgende Unterlagen erhoben und zum Akt genommen:

- An den Beschwerdeführer gerichtetes Schreiben der belangten Behörde vom 27. Oktober 2021 betreffend „Mitteilung über den Bezug der Familienbeihilfe“;
- Grundbuchsauszug betreffend die Liegenschaft EZ ***3***, Grundbuch ***2*** ***Ort1***;
- Kaufvertrag vom ***t3*** August 2010 betreffend die dem Beschwerdeführer gehörenden 859/16017 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***3***, Grundbuch ***2*** ***Ort1***, mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung W 4 im Haus ***Straße1 Hausnummer1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** verbunden ist, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer (als Verkäufer) und der Ehegattin des Beschwerdeführers (als Käuferin).

Am 2. Jänner 2025 nahm der Richter an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** einen Ortsaugenschein vor, bei dem festgestellt wurde, dass sich an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 5, ***PLZ1*** ***Ort1*** Büroräumlichkeiten einer Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei befinden und dass es sich bei der Wohnung „Top 4“ bzw. „W 4“, ***Straße1 Hausnummer1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** um Büroräumlichkeiten handelt, in denen der Beschwerdeführer seine Rechtsanwaltskanzlei betreibt.

Mit Beschluss des BFG vom 2. Jänner 2025 wurde dem Beschwerdeführer ua vorgehalten, dass der Beschwerdeführer laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister für den Zeitraum ***t2*** Juli 2021 - ***t3*** Dezember 2021 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 5, ***PLZ1*** ***Ort1*** polizeilich gemeldet habe und dass diese Meldung im Widerspruch zu den im Zuge des durchgeführten Ortsaugenscheins erfolgten Wahrnehmungen des Richters betreffend die tatsächlichen Verhältnisse im Widerspruch zu stehen scheint. Der Beschwerdeführer wurde dazu aufgefordert, hierzu Stellung zu nehmen. Zudem wurde der Beschwerdeführer unabhängig davon zur Bekanntgabe aufgefordert, an welcher Adresse er im Zeitraum ***t2*** Juli 2021 - ***t3*** Dezember 2021 bzw. im Anschluss an die von ihm behauptete Aufgabe seines Hauptwohnsitzes an der Adresse ***Bf1-Adr*** wohnte. Zum Nachweis einer tatsächlichen Verlegung des Wohnsitzes weg von der der Adresse ***Bf1-Adr*** wurde der Beschwerdeführer zur Vorlage zweckdienlicher Beweismittel aufgefordert (insb Mietvertrag oder andere vertragliche Grundlage der Wohnsitznahme sowie Grundrisspläne des damaligen neuen Wohnsitzes).

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2025 brachte der Beschwerdeführer vor, er sei an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 5, ***PLZ1*** ***Ort1***, weder wohnhaft noch sonst

wie aufhältig gewesen; vielmehr habe der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 4, ***PLZ1*** ***Ort1***, wo er auch seine Rechtsanwaltskanzlei betreibe, gemeldet. Es liege offensichtlich ein Übertragungsfehler vor und werde beantragt, das vom Beschwerdeführer bei der Meldebehörde vorgelegte Meldeformular hinsichtlich Anmeldung beizuschaffen. Der Beschwerdeführer habe sich in den Kanzleiräumlichkeiten einen Raum adaptiert, wobei er versucht habe, die Benützung des Raumes als Wohnraum soweit wie möglich vor seinen Mitarbeiterinnen geheim zu halten. Der Beschwerdeführer habe sich so oft wie möglich in dem ihm gehörigen Wohnmobil aufgehalten bzw sei ihm von einigen eingeweihten Personen oftmals Aufenthalt gewährt worden. Grundrisspläne der Kanzleiräumlichkeiten werde der Beschwerdeführer nicht vorlegen. Es handle sich um eine Fläche von ca 150m² und stünden 1-2 kleinere Zimmer nicht immer für den Kanzleibetrieb in Verwendung. Die Räumlichkeiten würden über ein Bad und eine Küche verfügen. Das Wohnmobil des Beschwerdeführers verfüge ebenfalls über ein Bad und eine Küche sowie eine Heizung, sodass die Verwendung auch im Herbst möglich sei. Darüber hinaus führte der Beschwerdeführer erneut aus, dass die belangte Behörde im Familienbeihilfeverfahren davon ausgegangen sei, dass er aus dem Haus ***Bf1-Adr*** ausgezogen sei und dies auch für andere Verfahren, die auf die Wohnsitznahme Bezug nehmen, gelten müsse.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Der Beschwerdeführer veräußerte mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2021 die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1***, Grundstücksadresse ***Bf1-Adr***, um einen Kaufpreis von 600.000,00 Euro an seine Ehegattin, Frau Mag. Dr. ***AB***.

1.2 Im Zentralen Melderegister scheinen betreffend den Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers – soweit für das Beschwerdeverfahren von Relevanz – folgende Meldedaten auf:

- ***t1***.08.2016 - ***t2***.07.2021: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr***, Unterkunftgeber Beschwerdeführer - Eigentum;
- ***t2***.07.2021 - ***t3***.12.2021: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1*** /Top 5, Unterkunftgeber ***AB***;
- ***t3***.12.2021 -: Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr***, Unterkunftgeber ***AB***.

1.3 An der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 5, ***PLZ1*** ***Ort1*** befinden sich Büroräumlichkeiten der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei ***XY***. Die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***3***, Grundbuch ***2*** ***Ort1***, mit welchen das Wohnungseigentum an der Wohnung „Top 5“ bzw „W 5“ verbunden ist, befinden sich seit 2006 im Eigentum der ***CD*** GmbH.

1.4 An der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 4, ***PLZ1*** ***Ort1*** befinden sich die Büroräumlichkeiten der ua vom Beschwerdeführer betriebenen Rechtsanwaltskanzlei. Die Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***3***, Grundbuch ***2*** ***Ort1***, mit welchen das Wohnungseigentum an der Wohnung „Top 4“ bzw „W 4“ verbunden ist, befinden sich im Eigentum der Ehegattin des Beschwerdeführers, an die der Beschwerdeführer die betreffenden Miteigentumsanteile mit Kaufvertrag vom ***t3***8.2010 veräußert hatte.

1.5 Dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1*** an seine Ehegattin tatsächlich aufgegeben hat, wurde vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen und ergibt sich derartiges auch sonst nicht aus dem Akteninhalt.

1.6 Mit als „Mitteilung über den Bezug der Familienbeihilfe“ betitelter Schreiben vom 27. Oktober 2021 teilte das Finanzamt Österreich dem Beschwerdeführer mit, dass eine Überprüfung des Anspruches des Beschwerdeführers auf Familienbeihilfe ergeben habe, dass für seine beiden Kinder ein Anspruch nur bis Oktober 2021 bestehe; für weitere Zeiträume hätte der Beschwerdeführer keinen Anspruch. Seit ***t2***7.2021 bestehe kein gemeinsamer Haushalt mehr.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Das Verwaltungsgericht darf in einem Verfahren gem § 167 Abs 2 BAO eine Tatsache nur dann als erwiesen annehmen, wenn es davon überzeugt ist, dass die betreffende Feststellung dem wahren Sachverhalt auch wirklich entspricht (vgl VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). „Beweisen“ heißt, ein verwaltungsgerichtliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache (die „Überzeugung“ hievon) herbeizuführen. Eine bloße

Vermutung reicht hiezu nicht aus (vgl VwGH 14.12.1989, 89/16/0177; 13.11.1986, 85/16/0109).

Vor diesem Hintergrund ist zu den Feststellungen bei Punkt 1.5 wie folgt auszuführen: Der Beschwerdeführer behauptet in seiner an das Bundesfinanzgericht gerichteten „Mitteilung“ vom 27. Jänner 2025, er habe im Zeitraum ***t2***.07.2021 - ***t3***.12.2021 einen Raum in den Kanzleiräumlichkeiten an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 4, ***PLZ1*** ***Ort1*** als Wohnraum benützt, wobei er versucht habe, dies soweit wie möglich vor seinen Mitarbeiterinnen geheim zu halten. Der Beschwerdeführer habe sich so oft wie möglich in einem ihm gehörenden Wohnmobil aufgehalten bzw sei ihm von einigen eingeweihten – vom Beschwerdeführer namentlich nicht genannten – Personen oftmals Aufenthalt gewährt worden. Diese Behauptungen stützende Beweisanbote machte der Beschwerdeführer nicht, obwohl der Beschwerdeführer mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 2. Jänner 2025 – wie auch bereits zuvor von der belangten Behörde (Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 8. Februar 2023) – ausdrücklich dazu aufgefordert worden war, zum Nachweis einer tatsächlichen Verlegung des Wohnsitzes weg von der der Adresse ***Bf1-Adr*** zweckdienliche Beweismittel vorzulegen. Dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1*** an seine Ehegattin tatsächlich aufgegeben hat, wurde vom Beschwerdeführer somit nicht nachgewiesen. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass – wie auch bereits die belangte Behörde zutreffend ausführte – die polizeiliche An- und-Abmeldung keinen Beweis über die tatsächliche Innehabung einer Wohnung darstellt (vgl zB VwGH 20.6.1990, 89/16/0020).

Die Feststellungen bei Punkt 1.1 beruhen auf der genannten aktenkundigen Kaufvertragsurkunde sowie – betreffend die Beziehung des Beschwerdeführers zu Frau Mag. Dr. ***AB*** – auf einer Abfrage in der vom Finanzamt Österreich geführten Grunddatenverwaltung.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2 beruhen auf dem aktenkundigen Auszug aus dem Zentralen Melderegister.

Die Feststellungen bei den Punkten 1.3 und 1.4 beruhen auf den Ergebnissen des vom Richter an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** vorgenommenen Ortsaugenscheins sowie auf den im Grundbuch zu der vorgenannten Adresse abrufbaren Daten und Urkunden.

Die Feststellungen bei Punkt 1.6 beruhen auf der aktenkundigen Kopie der genannten „Mitteilung über den Bezug der Familienbeihilfe“ des Finanzamtes Österreich vom 27. Oktober 2021.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Nichtanwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung

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

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Gemäß § 30 Abs 2 EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen ua 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 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.“

Der Begriff des „Hauptwohnsitzes“ wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Gemäß § 26 Abs 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze im Sinne der BAO, ist Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs 2 EStG 1988 jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (VwGH 27.2.2019, Ra 2018/15/0111).

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 lit a und lit b EStG 1988 ist die Aufgabe des Hauptwohnsitzes. In den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 (ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 8) wird hiezu wie folgt ausgeführt: *„Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht, soll klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn der Hauptwohnsitz in diesem Eigenheim oder dieser Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird.“*

Eine „Aufgabe“ eines Wohnsitzes liegt der Rsp des VwGH zufolge beispielsweise dann vor, wenn jemand die eheliche Wohnung in der Absicht verlassen hat, dorthin nicht mehr zurückzukehren, weil ihm das Zusammenleben mit dem in der Wohnung verbliebenen Ehegatten psychisch unmöglich ist, und er auch tatsächlich durch einen längeren Zeitraum (in dem der Entscheidung des VwGH zugrundeliegenden Sachverhalt annähernd 4 Jahre) nicht mehr in diese Wohnung zurückgekehrt ist (VwGH 12.3.1974, 1947/73).

Dass der Hauptwohnsitz in dem vom Beschwerdeführer an seine Ehegattin veräußerten Eigenheim vom Beschwerdeführer tatsächlich aufgegeben wurde, wurde vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde bzw des Verwaltungsgerichts zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird (§ 115 Abs 1 zweiter Satz BAO). Ein Fall der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt beispielsweise dann vor,

- wenn nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, wie etwa betreffend die Gestaltung des persönlichen Lebensbereiches (VwGH 5.10.2023, Ra 2023/15/0084) sowie zB
- bei Inanspruchnahme einer abgabenrechtlichen Begünstigung durch den Abgabepflichtigen (vgl zB VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025; 4.9.2008, 2007/17/0118; 25.6.2007, 2006/14/0050).

Im Falle der Inanspruchnahme einer abgabenrechtlichen Begünstigung durch den Abgabepflichtigen hat die erhöhte Mitwirkungspflicht zur Folge, dass der Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl zB VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025; 20.9.2023, Ro 2021/13/0025, Rn 24).

Somit liegt aber die Beweislast für das Vorliegen der für eine Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung zu erfüllenden Voraussetzungen – insbesondere dafür, dass der bisherige Hauptwohnsitz tatsächlich aufgegeben wurde – im gegenständlichen Beschwerdefall beim Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer machte allerdings keinerlei Beweisanbote zur Untermauerung seines Vorbringens, obwohl erschwerend hinzukommt, dass die Ermittlungsmöglichkeiten der belangten Behörde sowie auch des Bundesfinanzgerichts insoweit stark eingeschränkt sind, da das Vorbringen des Beschwerdeführers die Gestaltung des persönlichen Lebensbereiches betrifft und obwohl der Beschwerdeführer sowohl von der belangten Behörde als auch vom Bundesfinanzgericht ausdrücklich zur Erbringung eines Nachweises der tatsächlichen Aufgabe des Hauptwohnsitzes bzw zur Vorlage zweckdienlicher Beweismittel aufgefordert wurde. Insgesamt erschöpft sich das Beschwerdevorbringen in Hinblick auf die behauptete Aufgabe des Hauptwohnsitzes in unsubstantiierten Behauptungen.

Darüber hinaus ist auch zu berücksichtigen, dass der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung die Überlegung zugrunde liegt, dass der Veräußerungserlös typischerweise der Finanzierung eines neuen Hauptwohnsitzes dient. Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung erfordern, dass der die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige sich einen neuen Hauptwohnsitz schafft (vgl VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0091; 1.6.2017, Ro

2015/15/0006). Die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes kann durch Anmietung (und Ausstattung) einer Wohnung, durch Erwerb eines bezugsfertigen Eigenheims bzw einer Eigentumswohnung, eines für Zwecke des Steuerpflichtigen zu adaptierenden Eigenheimes bzw einer Eigentumswohnung oder durch den Erwerb einer Liegenschaft, mit der Absicht, darauf ein Eigenheim zu errichten, erfolgen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Derartiges wird vom Beschwerdeführer aber nicht einmal behauptet. Soweit der Beschwerdeführer behauptet, (vorübergehend) einen einzelnen Raum innerhalb von Räumlichkeiten einer Rechtsanwaltskanzlei als Wohnraum genützt zu haben bzw sich in einem Wohnmobil und bei Bekannten aufgehalten zu haben, ist dazu anzumerken, dass bei keinem der vom Beschwerdeführer behaupteten Aufenthaltsorte der Wohnsitzbegriff iSd § 26 Abs 1 BAO erfüllt wäre:

- Nutzt ein Abgabepflichtiger einen einzelnen Raum innerhalb von Räumlichkeiten einer Rechtsanwaltskanzlei als Wohnraum, wobei die Benützung des Raumes als Wohnraum soweit wie möglich vor den Mitarbeitern der Rechtsanwaltskanzlei geheim gehalten wird, liegen keine Umstände vor, die darauf schließen lassen, dass der Abgabepflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen werde (vgl dazu zB VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080, Rn 18 mwN). Ob in einem solchen Fall überhaupt eine „Wohnung“ vorliegt (s dazu zB VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145, mwN), kann dahingestellt bleiben.
- Wird jemandem von einem Bekannten vorübergehend der Aufenthalt in der Wohnung des Bekannten gewährt, liegt keine „Innehabung“ dieser Wohnung vor. Die bloße Überlassung einer Wohnung durch den Wohnungsbesitzer zur vorübergehenden Nutzung – allenfalls auch mehrmalig und jeweils für längere Zeiträume – begründet keine Verfügungsgewalt des Nutzenden über die Wohnung, da die Wohnung in diesen Fällen nur aufgrund jeweiliger Willensentscheidungen des Wohnungsbesitzers überlassen wird (vgl VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN).
- Bei einem Wohnmobil handelt es sich um keine „Wohnung“ iSd § 26 Abs 1 BAO, da nach der Verkehrsauffassung die Unbeweglichkeit zum Wesen der Wohnung gehört (vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 1 EStG 1988 Tz 11.2; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 26 Rz 3 mwH).

3.2. Keine Bindung an das Familienbeihilfeverfahren

Soweit der Beschwerdeführer eine Bindungswirkung von „Feststellungen“ der belangten Behörde im Familienbeihilfeverfahren ins Treffen führt, wobei der Beschwerdeführer die rechtliche Grundlage für die von ihm vertretene Ansicht offenlässt, ist dazu wie folgt auszuführen:

Nach der stRsp des VwGH entfaltet der Spruch eines Bescheides Bindungswirkung. Sie ist Ausdruck der Rechtskraft der Entscheidung (vgl VwGH 28.2.2012, 2010/15/0169).

Ein für einen bestimmten Steuerabschnitt oder Stichtag oder für eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid vermag nach der stRsp des VwGH allerdings über seinen Geltungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) auszustrahlen. Weder Partei noch Behörde können daher aus einem rechtskräftigen Bescheid über den von ihm erfassten Zeitraum oder Zeitpunkt, über die Abgabenart sowie über den Adressatenkreis hinaus Rechte oder Pflichten ableiten. Über diesen Bereich hinaus können Wirkungen nur insoweit eintreten, als dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (VwGH 9.4.1997, 95/13/0145; vgl zB auch VwGH 26.1.2012, 2009/16/0049). Es besteht somit nach der Rsp des VwGH bspw keine Bindung eines Umsatzsteuerbescheides an einen „Ertragsteuerbescheid“ (VwGH 10.3.1983, 82/15/0055). Ebenso wenig besteht etwa eine Wechselwirkung bzw Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuerverfahren (VwGH 28.3.1979, 0635/77) oder zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179).

Zudem beschränkt sich die Bindungswirkung eines Bescheides auf dessen Spruch und erstreckt sich diese nicht auch auf die Entscheidungsgründe eines Bescheides (vgl VwGH 28.2.2012, 2010/15/0169).

Vor diesem Hintergrund könnte der Beschwerdeführer selbst dann nichts für seinen Standpunkt gewinnen, wenn die belangte Behörde im Familienbeihilfeverfahren einen Bescheid – bspw über die Rückforderung von Familienbeihilfe für zu Unrecht bezogene Beträge (§ 26 FLAG 1967) – erlassen hätte und dies mit einer Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes begründet hätte. Im Beschwerdefall liegt aber nicht einmal ein Bescheid iSd § 92 BAO vor, sondern lediglich eine Verständigung über die Einstellung der Auszahlung der Familienbeihilfe gem § 12 FLAG 1967.

Im Lichte obiger Ausführungen wurde die vom Beschwerdeführer begehrte Hauptwohnsitzbefreiung von der belangten Behörde somit zu Recht nicht gewährt und erweist sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2021 der belangten Behörde vom 15. November 2022 insoweit als nicht richtig, sodass dieser Bescheid von der belangten Behörde zu Recht mit Bescheid vom 15. Juni 2023 gem § 299 BAO aufgehoben wurde.

3.3. Regelbesteuerungsoption

Gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 EStG 1988 einem besonderen Steuersatz und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim

Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (§ 30a Abs 2 EStG 1988) anzuwenden ist.

Gem § 30a Abs 2 EStG 1988 kann anstelle des besonderen Steuersatzes iSd § 30a Abs 1 EStG 1988 auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Durch die Ausübung der Regelbesteuerungsoption werden alle Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie alle betrieblichen Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken, die sonst unter den besonderen Steuersatz fallen würden, in den Gesamtbetrag der Einkünfte/in das Einkommen miteinbezogen und dem progressiven Steuertarif unterworfen (vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 10). Dies gilt auch für sog „Altvermögen“, bei dem die Einkünfte nach der Maßgabe des § 30 Abs 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden (vgl *Leitner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter* [Hrsg], Die Einkommensteuer [EStG 1988] Band III – Kommentar [72. Lfg 2023] § 30a EStG Rz 8).

Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ist der Antrag auf Ausübung der Regelbesteuerungsoption bis zur Rechtskraft des ESt-Bescheides möglich (vgl *Leitner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter* [Hrsg], Die Einkommensteuer [EStG 1988] Band III – Kommentar [72. Lfg 2023] § 30a EStG Rz 14 mwN).

Da der Beschwerdeführer in der gegenständlichen Bescheidbeschwerde für den Fall der Nichtgewährung der Hauptwohnsitzbefreiung die Besteuerung „nach Tarif“ beantragte, ist somit gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988 anstelle des besonderen Steuersatzes iSd § 30a Abs 1 EStG 1988 der allgemeine Steuertarif anzuwenden und ist daher der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2021 – in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 30. November 2023 – insoweit abzuändern.

4. Ablehnung des gestellten Beweisantrages

Der Beschwerdeführer brachte vor, er habe seinen Hauptwohnsitz – entgegen den im Zentralen Melderegister aufscheinenden Daten – an der Adresse ***Straße1 Hausnummer1***/Top 4, ***PLZ1*** ***Ort1*** gemeldet und liege „offensichtlich“ ein Übertragungsfehler vor. Der Beschwerdeführer beantragte in diesem Zusammenhang, das vom Beschwerdeführer bei der Meldebehörde vorgelegte Meldeformular hinsichtlich Anmeldung beizuschaffen.

Gemäß § 183 Abs 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise ua abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn diese schon nicht selbst erheblich (sachverhaltserheblich) ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

Da – wie bereits unter Punkt 2 ausgeführt wurde – die polizeiliche An- und-Abmeldung keinen Beweis über die tatsächliche Innehabung einer Wohnung darstellt (vgl zB VwGH 20.6.1990, 89/16/0020), erweist sich der vom Beschwerdeführer gestellte Beweisantrag als nicht erheblich und ist von der beantragten Beweisaufnahme bereits aus diesem Grund abzusehen.

Im Übrigen ist aber auch in diesem Zusammenhang auf die den Beschwerdeführer aufgrund der Inanspruchnahme einer abgabenrechtlichen Begünstigung treffende erhöhte Mitwirkungspflicht zu verweisen (s dazu die unter Punkt 3.1 erfolgten Ausführungen). Diese hat insbesondere auch zur Folge, dass den Beschwerdeführer eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht trifft (vgl VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212); es ist daher nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, insoweit die Behauptung des Beschwerdeführers stützende Beweismittel zu beschaffen, es wäre vielmehr Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, die entsprechenden, sein Vorbringen belegenden Beweismittel dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

5. Unzulässigkeit der 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.

Strittig waren im gegenständlichen Beschwerdefall im Wesentlichen auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu beantwortende Tatfragen, zu deren Klärung der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz grundsätzlich nicht berufen ist (vgl zB VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066, Rn 13). Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. März 2025