

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***S***, den Richter ***R*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***124***, vertreten durch Mag. Peter Schweiger, Rechtsanwalt, Baumannstraße 9 Tür 6, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 23. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. März 2021 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 03. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid vom 31.03.2021** wurde die **Einkommensteuer 2015** veranlagt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Im **BP-Bericht vom 01.04.2021** wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer per 15.11.2013 von seinem Vater folgende Wohnungen geschenkt bekommen hätte:

Wohnung Top 2

Wohnung Top 3 incl. Dachboden und

Wohnung Top 4-5 incl. Garten

der EZ ***123*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***KG1***, ***BG***, mit der Grundstücksadresse ***Adr1***.

Von 19.11.2013 bis 25.01.2016 sei der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers im Zentralen Melderegister an der Adresse ***Adr1Nr2-5***, geführt worden.

Am 17.12.2015 habe der Beschwerdeführer diese Wohnung um einen Preis von 1,100.000,00 €

verkauft. Die Wohnungen Top 2 und Top 3 seien bereits mit Kaufvertrag vom 06.10.2015 verkauft und die Immobilienertragsteuer abgeführt worden.

Im Rahmen der Prüfungstätigkeit sei festgestellt worden, dass bereits im Verkaufsvertrag die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch genommen worden sei. Dieser Rechtsansicht könne sich die Finanzbehörde nicht anschließen. In Zusammenhang mit einer Schenkung würde ein zweijähriger Hauptwohnsitz nicht ausreichen, vielmehr sei gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit b EStG 1988 die durchgehende Verwendung von fünf Jahren als Hauptwohnsitz innerhalb der letzten 10 Jahre erforderlich.

Nach ausführlicher Darlegung der Rechtslage wurde seitens des Finanzamtes darauf hingewiesen, dass bei einer Besprechung am 15.01.2020 seitens der beschwerdeführenden Partei angegeben worden sei, dass der Beschwerdeführer bereits früher als im Zentralen Melderegister angegeben an dieser Adresse wohnhaft gewesen sei.

Der Beschwerdeführer soll bereits ab 08/2009 an dieser Adresse gewohnt haben. Er habe eine HTL im 3. Bezirk besucht, die Wohnung hätte sich aus Entfernungsgründen als gute Lösung angeboten. In weiterer Folge seien von der Finanzverwaltung schriftlich acht Zeugen einvernommen worden, die durchwegs ausgesagt hätten, dass der Beschwerdeführer ab 2009 an der Adresse ***Adr1***, gewohnt hätte.

Ein Auskunftersuchen des Finanzamtes bei der ***Energieanbieter*** habe ergeben, dass zu diesem Zeitpunkt kein Zählerkasten vorhanden gewesen sei, was vom Vater des Beschwerdeführers bestritten worden sei. Er habe eine Ummeldung sowie den Nutzungsvertrag des Beschwerdeführers mit der ***Energieanbieter*** ab 16.12.2013 vorgelegt.

Dazu sei schließlich von der ***Energieanbieter*** bekannt gegeben worden, dass die Wohnung 4-5 getrennt geführt worden sei. In der Wohnung 4 habe sich der Stromzähler, in der Wohnung 5 der Gaszähler befunden. Bei einer Kontrolle des Gaszählers am 11.01.2010 sei festgestellt worden, dass es sich bei Tür 4 und Tür 5 um eine Wohnung handeln würde. Die ***Energieanbieter*** habe schließlich eine Chronologie der Stromkunden an die Finanzbehörde übermittelt, wobei festgestellt worden sei, dass im Zeitraum von 2009 bis 2013 verschiedene Personen Nutzungsverträge mit der ***Energieanbieter*** an dieser Adresse abgeschlossen hätten.

Eine Abfrage im Zentralen Melderegister habe ergeben, dass die Wohnung 4-5 von verschiedensten Personen fast durchgehend als Hauptwohnsitz benutzt worden sei (zeitweise von 4-5 Personen gleichzeitig).

Es sei daher denkunmöglich, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum 2009 bis 2013 in der Wohnung 4-5 wohnhaft gewesen sei.

Da der Beschwerdeführer auch die Wohnungen Top 2 und Top 3 geschenkt bekommen habe, sei es nicht denkunmöglich, dass die Zeugen ihn an der Adresse ***Adr1***/Top 2 oder Top 3 angetroffen hätten. Der Energieliefervertrag vom 16.12.2013 bezüglich der Wohnung 5 mit der ***Energieanbieter*** sei mit der Adresse ***Adr1Nr2*** versehen worden.

Im Ummeldungsschreiben des Vaters des Beschwerdeführers vom 02.12.2013 sei um

Fortführung der Zählerstände an den Beschwerdeführer ***Adr1Nr2-5***, ersucht worden. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung würden die schriftlichen Auskünfte der ***Energieanbieter***, die Abfragen im Zentralen Melderegister sowie die vorliegenden Nutzungsverträge als beweiskräftiger betrachtet als die zum Großteil aus dem persönlichen Umfeld des Beschwerdeführers stammenden Zeugenaussagen. Da dadurch die Hauptwohnsitzbefreiung nicht in Anspruch genommen werden könne, wäre die Immobilienertragsteuer in der Höhe von 25 % des Verkaufserlöses festzusetzen.

In der **Beschwerde vom 23.09.2021** wurde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt der Begründungspflicht nicht im erforderlichen Ausmaß nachgekommen sei. Der Beweiswürdigung sei nicht zu entnehmen, weshalb den Zeugenaussagen sowie der Aussage des Beschwerdeführers nicht zu folgen sei. Dass die Zeugenaussagen zum Großteil aus dem persönlichen Umfeld des Beschwerdeführers stammen würden, sei für eine nachvollziehbare und schlüssige Begründung im Rahmen der Beweiswürdigung jedenfalls nicht ausreichend. Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung nicht mindestens fünf Jahre die Wohnung durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt habe, würde das Finanzamt auf Auskünfte der ***Energieanbieter*** und auf Abfragen im Zentralen Melderegister stützen. Diese wären nach Ansicht des Finanzamtes beweiskräftiger als die zum Großteil aus dem persönlichen Umfeld stammenden Zeugenaussagen.

Dabei werde auf die in sich schlüssige Aussage des Beschwerdeführers nicht eingegangen. Des Weiteren werde völlig unbeachtet gelassen, dass sich die acht Zeugenaussagen im Wesentlichen insoweit decken und in Einklang bringen lassen, als der Beschwerdeführer jedenfalls bereits vor der Hauptwohnsitzmeldung im Jahr 2013 – nämlich ab 2009/2010 – dort gewohnt habe. Jeder dieser Zeugen habe einen anderen Bezug zum Beschwerdeführer und sohin aus diesem Blickwinkel eigene Wahrnehmungen. Bei einer Gesamtbetrachtung und Würdigung dieser Aussagen würden sich diese gut in Einklang bringen lassen und ein Bild dahingehend zeichnen, als der Beschwerdeführer die Wohnung bereits seit dem Jahr 2009 bewohnt habe.

Demgegenüber seien die schriftlichen Auskünfte der ***Energieanbieter*** nicht widerspruchsfrei. Zunächst sei angegeben worden, dass für die Wohnung kein Stromzähler vorhanden gewesen sei. Dann sei zugestanden worden, dass sich in der Wohnung Top 4 ein Stromzähler und in der Wohnung Top 5 ein Gaszähler befunden habe. Bei einer Kontrolle im Jänner 2010 sei festgestellt worden, dass die Wohnungen Top 4 und Top 5 zusammengelegt worden seien. Die von der ***Energieanbieter*** eingeholten Auskünfte würden im Ergebnis nicht den Angaben des Beschwerdeführers widersprechen und könnten daher auch nicht für die von der belangten Behörde getroffene Feststellung ins Treffen geführt werden.

Auch mit den Abfragen im Zentralen Melderegister könnten die vom Finanzamt getroffene Feststellung nicht gestützt werden. Der Hauptwohnsitzmeldung komme keine materiell rechtliche Bedeutung zu. Sie habe allenfalls Indizcharakter. Dass an der Wohnung Top 4 und 5

in dieser Zeit teilweise vier oder fünf Personen gleichzeitig den Hauptwohnsitz gemeldet hätten, würde nicht gegen die Version des Beschwerdeführers sprechen. Es komme in der Praxis immer wieder vor, dass sich Personen nach dem Auszug nicht behördlich ab- bzw. ummelden und weiter in der bisherigen Wohnung gemeldet bleiben würden. Über die tatsächlichen Wohnverhältnisse würde dies nichts aussagen.

Weiters sei auch zu berücksichtigen, dass bei ***Energieanbieter*** die Wohnungen Top 2 und Top 3 auch immer wieder in Verbindung mit der Wohnung Top 4-5 geführt worden seien. Die Schwierigkeiten betreffend Zuordnung bei Altbauwohnungen werde auch dadurch evident, dass ***Energieanbieter*** selbst offenbar unrichtige Aufzeichnungen betreffend Strom- und Gaszähler in diesem Haus geführt habe.

Die belangte Behörde hätte auf diesen Umstand jedenfalls näher eingehen und entsprechende Feststellungen treffen müssen. Der Verweis allein auf die Meldung im Zentralen Melderegister sei keinesfalls ausreichend, um die Tatsachenfeststellung mit der notwendigen an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit treffen zu können.

Die Annahme, es sei nicht denkunmöglich, dass der Beschwerdeführer in den Wohnungen Top 2 oder 3 gewohnt habe, sei durch nichts begründet und unrichtig. Dabei lasse die belangte Behörde die Aussagen des Beschwerdeführers und seiner Eltern unbeachtet, die allesamt angegeben hätten, dass der Beschwerdeführer in der Wohnung 4-5 gewohnt habe. Dies würde auch der Meldung im Zentralen Melderegister entsprechen. Weshalb an diesen Aussagen zu zweifeln sei, sei dem bekämpften Bescheid nicht zu entnehmen. Der Beschwerdeführer habe auch eine Skizze angefertigt und darin die von ihm bewohnte Wohnung Top 4-5 bildlich dargestellt.

Gänzlich unverständlich sei, wieso der Beschwerdeführer zunächst in der Wohnung Top 2 oder 3 gewohnt habe und danach in die gegenständliche Wohnung umgezogen sein soll. Dafür würde es keinerlei Anhaltspunkte geben.

Warum es denkunmöglich sei, dass der Beschwerdeführer in der Wohnung Top 4-5 seit 2009 wohnhaft gewesen wäre und gleichzeitig vier bis fünf Personen gleichzeitig den Hauptwohnsitz dort gemeldet hätten, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar. Die Behörde hätte diesbezüglich jedenfalls entsprechende Beweise aufnehmen und den Beschwerdeführer damit konfrontieren müssen.

Zusammenfassend mangle es der Beweiswürdigung an der notwendigen Schlüssigkeit und sei diese auch nicht ausreichend begründet bzw. unrichtig. Es sei insbesondere unterlassen worden, die für die Ansicht des Beschwerdeführers zählenden Umstände im gebotenen Ausmaß in die Gesamtbeurteilung miteinzubeziehen. Wäre dies geschehen, hätte die Behörde die Feststellung treffen müssen, dass der Beschwerdeführer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung durchgehend zumindest fünf Jahre die Wohnung als Hauptwohnsitz bewohnt habe.

Damit sich das erkennende Gericht einen persönlichen Eindruck von der Glaubwürdigkeit der Zeugen machen könne, werde deren Einvernahme in der anzuberaumenden Verhandlung beantragt.

Aber auch ausgehend von den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen erweise sich die rechtliche Schlussfolgerung, wonach die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung nicht vorliegen würden, als verfehlt. Zwar würde es der Rechtsansicht der Finanzverwaltung entsprechen, wonach eine „Anschaffung“ jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb erfordern würde und daher die Hauptwohnsitzbefreiung I niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung kommen könne. Dies sei jedoch bei richtiger Betrachtung insofern überschießend, als auch nach Erbanfall oder Schenkung der Erbe/Geschenknehmer ab diesem Zeitpunkt, auch wenn es sich um keine Anschaffung handeln sollte, zumindest die wirtschaftliche Eigentümerstellung erlangt habe. Es würde somit die Wohnsitzbefreiung I vorliegen. Der Bescheid, mit dem die Immobilienertragsteuer vorgeschrieben werde, sei daher auch inhaltlich rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben. Das Bundesfinanzgericht möge eine mündliche Verhandlung durchführen, die beantragten Beweise aufnehmen und den angefochtenen Bescheid aufheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.03.2022** wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. Im Rahmen der Beweiswürdigung führte das Finanzamt in Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz Folgendes aus:

„Der Bf war 2009 16 Jahre alt. Der Bf selbst, die von ihm genannten Zeugen, als auch die zwei Beweismittel (Vereinsanmeldung u. Saunakarte) führen an, dass der Bf vor 2013 bzw. teilweise ab 2009 in der beschwerdegegenständlichen Wohnung wohnte bzw. sich tw. beim Gebäude aufgehalten hat.

Im Zentralen Melderegister erfolgte die Hauptwohnsitzmeldung des Bf erst im Jahr 2013. Der Energieanbieter hatte vor 2013 keinen Vertrag mit dem Bf. Im Zentralen Melderegister waren im Zeitraum vor 2013 andere Mieter in dieser Wohnung angemeldet. Der Energieanbieter hatte vor 2013 andere Vertragskunden iZm dieser Wohnung. Auch die Schulbesuchsbestätigung führt nicht die beschwerdegegenständliche Wohnung als Adresse an. Der Bf konnte keine weiteren Beweismaterialien vorlegen, dass die oben angeführte Wohnung für einen Zeitraum von 5 Jahren vor dem Verkauf als Hauptwohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt gedient hat.

Die Behörde erkennt die wohl schwierigen Situationen eines Jugendlichen, dass aber übliche Vertragsverhältnisse (Strom, Heizung, Internet, ...) im behaupteten Ausmaß nicht nachgewiesen werden können, lassen den Schluss zu, dass der Bf diese Wohnung wohl nicht als Hauptwohnsitz im Sinne der Bestimmung des § 30 EStG genutzt hat. Diesen Zweifel erhärten wohl auch noch die anderen behördlichen Meldungen im ZMR für diesen Zeitraum u. diese Wohnung. Aber auch, dass andere Personen, mit dem Energieanbieter in diesem Zeitraum über diesen Zählpunkt (ZP) in dieser Wohnung Verträge abgeschlossen haben, Rechnungen erstellt wurden u. diese von anderen Personen beglichen wurden.

Daher kommt die Behörde mit einer Gesamtbetrachtung und im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum wohlbegründeten Schluss, dass die Aussagen des Bf als auch der nahestehenden Personen im Widerspruch zu amtlichen Meldungen und Abrechnungen mit

fremden Personen steht. Die Beweiskraft der ZMR Meldung u. der Unterlagen des Energieanbieters misst die Behörde mehr Stärke bei als die Aussagen des Bf (in Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen), ebenso der nahestehenden Personen bzw. von zwei Beweismitteln (Verein/Sauna). Einen weiteren Grund sieht die Behörde darin, nicht dass der Bf keine Beweismittel mehr hatte, sondern dass er keine Beweismittel mehr beschaffen hat. Denn es wäre durchaus möglich auch noch nach Jahren diverse Unterlagen wie im Ersuchen um Ergänzung angeführt als Bf zu organisieren und vorzulegen.“

Im Rahmen der rechtlichen Würdigung gab das Finanzamt den Gesetzestext des § 30 EStG 1988 und die Literaturmeinung von Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrg), Kommentar zum EStG (17. Lfg. 2014) Befreiungen, § 30, Tz 131-133, 143, 154, 157, 159 und 162 wieder.

Es würde ab dem Jahr 2013 eine Eigentumswohnung vorliegen. Seit der Anschaffung liege kein Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers vor, die Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG seien nicht erfüllt worden.“

Mit **Vorlageantrag vom 28.03.2022** beantragte die beschwerdeführende Partei die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Ein weiteres Vorbringen wurde nicht erstattet.

Mit **Vorlagebericht vom 24.08.2022** legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Eine Anschaffung würde jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb erfordern. Bei einem unentgeltlichen Erwerb würde die Befreiung iSd lit a nicht zur Anwendung kommen.

Hinsichtlich der Hauptwohnsitzbefreiung wurde ausgeführt, dass das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss kommen würde, dass der Beschwerdeführer seinen aufrechten Hauptwohnsitz an der veräußerten Liegenschaft von 19.11.2013 bis zum 25.01.2016 innegehabt hätte (somit keine fünf Jahre). Dies werde auch durch den kausalen Zusammenhang Schenkung, Eintragung in das Zentrale Melderegister und Abschluss des Energieanbietervertrages verdeutlicht.

Es werde die Abweisung der Beschwerden beantragt.

Mit **Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.08.2023** wurde die gegenständliche Beschwerdesache der zuvor zuständigen Gerichtsabteilung infolge Versetzung der RichterIn in den Ruhestand abgenommen und der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt. Die Umverteilung trat mit 01.09.2023 in Kraft.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 25.03.2025** führte der **Beschwerdeführer** im Wesentlichen aus, dass er ab 2009 die HTL besucht habe. Von der *****Str***** sei der Schulweg deutlich kürzer als von der Wohnung seiner Eltern aus gewesen. Warum die Meldung im Zentralen Melderegister am 19.11.2013 auf *****Adr1*****/2-5 und nicht

auf Top 4-5 gelautet habe, wisse er nicht. Warum bei dieser Meldung der Vater als Unterkunftsgeber aufscheine, obwohl die Wohnung zu diesem Zeitpunkt schon dem Beschwerdeführer gehört habe, wisse er nicht. Eben so wenig wisse er, ob er mit seinem Vater einen Mietvertrag gehabt habe und ob er bei der Haushaltsversicherung seiner Eltern noch als dort wohnhaft gemeldet gewesen sei.

Das Zimmer in der Wohnung der Eltern habe dem Beschwerdeführer während der ganzen Jahre zur Verfügung gestanden, auch heute noch. Seine Eltern habe er damals 1-2/Woche besucht. Urkunden habe er damals bei den Eltern aufbewahrt, sie seien auch heute noch dort. Die gesamte Kleidung habe er in der ***Str*** aufbewahrt, gewaschen sei sie von der Mutter geworden. Feiertage, Wochenenden und Ferien habe er an unterschiedlichen Orten verbracht. Der Bescheid des Bundesministeriums für Landesverteidigung vom 07.12.2012 sei an die Adresse der Eltern gerichtet worden, weil das Dokument dort besser verwahrt werde. Der Beschwerdeführer glaube, dass die Wohnungen Top 2 und Top 3 an den gleichen Verkäufer veräußert worden seien wie Top 4-5. Warum die dritte Wohnung erst 2,5 Monate später verkauft worden sei, wisse er nicht. Den Punkt 11 zur Immobilienertragsteuer im Kaufvertrag vom 17.12.2015 habe er nicht gelesen.

Fragen zur An- und Abmeldung von Strom und Gas könne er nicht beantworten. Die Anmeldung für ***Energieanbieter*** habe der Vater vorbereitet und der Beschwerdeführer unterschrieben.

Der Beschwerdeführer habe einen Nebenwohnsitz in St. Pölten gehabt. Er sei dort im Lehrlingsheim gewesen. Ob er diese Meldung gemacht habe oder nicht, könne er nicht sagen. Es habe dort Zimmer für 2-3 Personen gegeben. Während der Woche habe er meist dort geschlafen. Zum Wochenende habe er die Wäsche seiner Mutter zum Waschen gebracht. Ansonsten sei er froh gewesen, seiner Freunde in Wien wieder zu sehen.

Die **Vertretung des Beschwerdeführers** beantragt die Einvernahme der Zeugen

VaterBF, ***MutterBf***, ***Z1***, ***Z2*** und ***Z3*** zum Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer in der Zeit von zumindest Sommer/Herbst 2009 bis 2015 seinen Lebensmittelpunkt in ***Adr1***/4-5, gehabt hätte.

Der **Zeuge ***Z4***** führte aus, dass er dem Beschwerdeführer im Sommer 2009 beim Übersiedeln in die ***Adr1*** geholfen habe. Die Kiste sei bei den Eltern abgeholt worden. Die Wohnung in der ***Str*** sei im Erdgeschoß gelegen, das WC sei am Gang gewesen. An die Einrichtung könne er sich nicht mehr genau erinnern. Im Zeitraum 2009 bis 2015 sei er etwa 3-4 x dort gewesen. Der Beschwerdeführer habe dort gewohnt. Wenn er ihn am Abend besucht hätte, hätten sie zusammen etwas getrunken und der Beschwerdeführer habe dann dort geschlafen.

Der **Zeuge ***Z5***** führte aus, dass der Beschwerdeführer der Sohn eines langjährigen Auftraggebers sei. Er habe in der Wohnung in der ***Str*** Heizung/Warmwasser im Erdgeschoß rechts installiert. Auch die Thermostatköpfe seien repariert worden. Für derartige Arbeitsleistungen sei der Zeuge im Zeitraum 2009 bis 2011 etwa 4-5 x in der Wohnung gewesen. Die Wartung der Heizung sei immer zu Beginn der Heizsaison durchgeführt worden.

Da sei der Beschwerdeführer jeweils anwesend gewesen. Er habe bekannt gegeben, wann er dort sei, dann sei der Zeuge spontan hingefahren. Die Wohnung habe aus einem kleinen Raum mit Kochnische und Dusche und einem Schlaf-/Wohnraum bestanden. Er habe den Eindruck gehabt, dass der Beschwerdeführer dort gewohnt habe. Er habe auch im Garten alte Möbel aufgestellt, damit man bei Schönwetter draußen sitzen konnte. Ob der Beschwerdeführer bei seinen Eltern weiterhin ein Zimmer hatte und sich dort aufgehalten habe, könne der Zeuge nicht sagen.

Der Zeuge ***Z6*** führte aus, dass er von Sommer 2009 bis 2014 in der ***Str*** gewohnt habe. Er kenne den Beschwerdeführer, er sei sein Nachbar gewesen. Die Wohnung des Beschwerdeführers sei rechts im Erdgeschoß gewesen. Der Zeuge habe den Beschwerdeführer etwa 2-3 x pro Woche getroffen, meist im Hof oder auf der Straße. In der Wohnung des Beschwerdeführers sei er höchstens 2x gewesen. Zum Wochenende sei der Zeuge meist in Tschechien gewesen, aber unter der Woche habe der Zeuge öfters Musik aus der Wohnung des Beschwerdeführers gehört. Er hätte nicht den Eindruck gehabt, dass der Beschwerdeführer über einen längeren Zeitraum nicht in der ***Str*** gewesen sei.

Der Zeuge ***Z7*** gab bekannt, dass er ein Freund des Vaters des Beschwerdeführers sei. Sie seien zusammen zur Schule gegangen. Der Zeuge sei beim Vater des Beschwerdeführers angestellt und für diverse handwerkliche und technische Arbeiten in dessen Liegenschaften zuständig gewesen (Rücknahmen und Übergaben von Wohnungen). Er könne sich genau erinnern, dass er im Sommer 2009 beim Übersiedeln in die ***Str*** geholfen habe. Das wisse er deshalb so genau, weil er dort im Hof ein Auto abgeholt habe, das er gekauft habe. Es seien eine Couch, ein Küchenblock und ein paar Kleinigkeiten übersiedelt worden. Es seien Gegenstände aus anderen Wohnungen von Herrn ***VaterBF*** gewesen.

Die Wohnung des Beschwerdeführers sei im Erdgeschoß gewesen. Und habe aus zwei Zimmern bestanden. Im ersten Zimmer seien eine Küchenzeile und die Dusche gewesen, im Schlafzimmer sei eine Schlafcouch gestanden, das WC sei am Gang gewesen.

Der Zeuge habe dann auch geholfen, die Silikonfuge in der Dusche zu erneuern sowie einen kaputten Wasserhahn und den Drehregler der Heizung zu reparieren. Er sei dafür 3 x dort gewesen. Ansonsten habe der Zeuge den Beschwerdeführer immer wieder einmal besucht, wenn er im Haus etwas zu erledigen gehabt habe. In den Jahren 2009 bis 2015 sei dies etwa 6-8 x gewesen. Der Beschwerdeführer habe dort ganz normal gewohnt, es habe zu trinken und zu knabbern gegeben. Der Zeuge sei immer überraschend gekommen. Mal sei der Beschwerdeführer da gewesen, mal nicht. Der Zeuge habe den Beschwerdeführer auch in der Wohnung der Eltern getroffen. Vor allem wenn dort Feierlichkeiten (zB Geburtstagsfeiern) gewesen seien. Ob der Beschwerdeführer dort ein Zimmer zur Verfügung gehabt habe, wisse der Zeuge nicht.

Für den Zeugen sei es nicht ungewöhnlich, dass ein 16-Jähriger ausziehen würde. Von massiven persönlichen Problemen sei ihm nichts bekannt. Er nehme an, dass die Nähe zur Schule Ursache für den Umzug gewesen sei.

Der Zeuge habe den Beschwerdeführer primär während der Woche besucht. Ob er ihn auch

am Wochenende besucht habe, sei ihm nicht erinnerlich. Er könne nichts darüber sagen, dass der Beschwerdeführer 2011 bis 2013 eine Lehre in St. Pölten gemacht habe. Er wisse auch nicht, ob er während dieser Zeit den Beschwerdeführer besucht habe, ab 2011 habe er für den Vater des Beschwerdeführers nicht mehr gearbeitet.

Mit Email vom 19.05.2025 übermittelte Frau *****Z3***, MSc.**, eine eidesstattliche Erklärung, um nicht für die mündliche Verhandlung aus der Schweiz anreisen zu müssen. Sie legte dar, dass sie nicht wisse, ob eine melderechtliche Anmeldung des Beschwerdeführers in der *****Str***** vorgelegen sei oder nicht. Sie könne aber für einen gewissen Zeitrahmen bestätigen, dass er an dieser Adresse gewohnt habe. Sie habe mit ihm in den Jahren 2009 bis 2011 für die HTL gelernt (hauptsächlich Deutsch und Englisch, aber auch in anderen Fächern bei Schwierigkeiten oder bevorstehenden Prüfungen). Für diese Nachhilfestunden hätten sie sich groÙteils in der *****Str***** getroffen (vereinzelt auch im Büro des Vaters). Wie oft die Zeugin dort anwesend gewesen sei, könne sie nach so langer Zeit nicht mehr genau sagen. Es sei jeweils vermehrt vor den großen Prüfungszeiten gewesen, dann ca. 1-3 x/Woche, auÙerhalb dieser Zeiten weniger häufig. Es wären sicher mehr Nachhilfestunden nötig gewesen, aber für sie zeitlich nicht machbar. Später hätten sie für die Berufsschule auch noch gemeinsam gelernt, für ca. zwei weitere Jahre, allerdings mit weniger Regelmäßigkeit.

Die Wohnung selbst sei im Erdgeschoß eines eher baufällig anmutenden Hauses im Treppenhaus rechts gelegen. Der Zustand der Wohnung sei eher abgewohnt und alt gewesen, aber durchaus bewohnbar. Das Schlafzimmer habe die Zeugin nie gesehen, aber Koch- und Badensiche, Wohnbereich und WC. Es sei für sie immer ein Thema gewesen, dass der Beschwerdeführer den Haushalt noch nicht im Griff gehabt hätte, aber welcher Jugendliche in diesem Alter hätte das. Grundsätzlich sei der Beschwerdeführer ein selbständiger junger Mann gewesen, aber (dem Alter entsprechend) vielleicht noch ein wenig zu unreif für sein eigenes Zuhause ganz allein. Dies habe sich in den Jahren gebessert. Wann sie das letzte Mal vor Ort gewesen sei, könne die Zeugin nicht mehr genau sagen.

In Folge einer ergänzenden Befragung durch die Vorsitzende gab die Zeugin bekannt, dass die Nachhilfestunden auch während der Zeit, als der Beschwerdeführer die Berufsschule besuchte, überwiegend in dessen Wohnung stattgefunden hätten, vereinzelt im Büro des Vaters. Es sei sowohl am Wochenende als auch während der Woche gemeinsam gelernt worden.

Die Zeugin *****Z1***** teilte mit Email vom 23.05.2025 mit, dass sie aus organisatorischen Gründen zur mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 nicht kommen könne. Den am 26.05.2025 per Email übermittelten Fragenkatalog beantwortete die Zeugin mit Email vom 29.05.2025. Die Beziehung zum Beschwerdeführer habe nur kurze Zeit zwischen 2014 und 2016 gedauert. Warum der Beschwerdeführer aus der elterlichen Wohnung ausgezogen sei, wisse sie nicht. Das Verhältnis zu den Eltern sei wohl normal gewesen. Genau könne dies die Zeugin jedoch nicht sagen, da sie selbst nicht bei ihren Eltern aufgewachsen sei. Wie oft die Zeugin den Beschwerdeführer in der *****Str***** besucht habe, könne sie nach so langer Zeit nicht mehr sagen, auch nicht, an welchen Wochentagen dies war. Sie sei ja nur ein paar Mal

dort gewesen, da sei sonst niemand dort gewesen. Es habe nur ein gemeinsames Weihnachtsfest gegeben, das hätte sie mit dem Beschwerdeführer auf ***Burg*** gefeiert. Ihren Geburtstag würde die Zeugin nicht feiern, wo sie den des Beschwerdeführers gefeiert hätten, wisse sie nicht mehr. In der Wohnung der Eltern des Beschwerdeführers sei die Zeugin nie gewesen. Dass der Beschwerdeführer in der Wohnung in der ***Str*** Nachhilfestunden erhalten habe, wisse die Zeugin nicht und könne daher auch nichts darüber sagen. Sie habe die Herrn ***Z4***, ***Z5***, ***Z6*** und ***Z7*** nie in der Wohnung in der ***Str*** getroffen, weil sie nicht oft dort gewesen sei.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 legte der Zeuge ***VaterBF*** (Vater des Beschwerdeführers) dar, dass er mit seinem Sohn in Zusammenhang mit der Wohnung in der ***Str*** 27 keinen Mietvertrag abgeschlossen hatte. Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit würden ihm so viele Meldezettel vorgelegt, auf denen er regelmäßig als Vermieter aufscheine. Er kontrolliere das nicht. Wenn ihm in Zusammenhang mit dem Meldezettel den Sohn betreffend da ein Fehler unterlaufen sei, tue ihm das leid.

Der gleiche Käufer, der die Wohnungen Top 2 und 3 erworben habe, habe auch die beschwerdegegenständliche Wohnung gekauft. Dies sei 2 ½ Monate später geschehen, weil sein Sohn in Top 4-5 zunächst ja noch gewohnt habe und ausziehen musste.

In Zusammenhang mit den Ungereimtheiten betreffend An- und Abmeldungen bei der ***Energieanbieter*** führte der Zeuge aus, dass das Haus aus einem Straßentrakt und Hoftrakt bestanden habe. Es habe immer wieder Probleme mit der Zuordnung zu diesen Trakten gegeben. Die Trennung Hof- und Straßentrakt sei im System der ***Energieanbieter*** offenbar nicht hinterlegt gewesen. Ähnliche Probleme würde es in anderen Häusern mit der Stiegenbezeichnung auch immer wieder geben.

Dem Zeugen wurden 18 Namen von Personen vorgehalten, die in der Zeit zwischen 2002 und Ende 2012 an der Adresse ***Adr1***/5 gemeldet waren. Zwei davon hätten auch Strom und Gas bezogen. Dazu führte der Zeuge aus, dass es immer wieder Probleme mit Leuten geben würde, die bei ihnen angemeldet seien. Früher habe er als Eigentümer Abmeldungen durchführen können. Das sei jetzt nicht mehr so leicht möglich. Er würde diese Meldungen erst bei Bewohnererhebungen merken. Zu den einzelnen Personen könne er nichts sagen. Es sei möglich, dass einzelne davon im Hoftrakt gewohnt hätten, der dann abgerissen worden sei. Definitiv könne er sagen, dass keine dieser Personen im Straßentrakt in der ***Adr1***/Top 4-5, gewohnt habe.

Die Wohnung in der ***AdrEltern*** sei etwa 100 m² groß, das Zimmer des Sohnes etwa 10-12 m². Jetzt sei dieses Zimmer ein Art Gästezimmer, aber der Sohn könne es jederzeit benutzen, wenn er wolle.

Über Befragen des Vertreters der beschwerdeführenden Partei gab der Zeuge bekannt, dass es mit der Meldethematik in allen Richtungen oft Probleme gäbe. Mieter würden sich häufig nicht abmelden und es komme weiterhin die behördliche Post.

Zum Auszug des Sohnes führte er aus, dass sein Sohn und er grundsätzlich ein gutes Verhältnis

hätten. Der Sohn habe ihm öfters bei Räumungen von Wohnungen geholfen. Sporadisch habe der Sohn dann in derartigen Wohnungen genächtigt und habe erkannt, dass damit häusliche Spannungen wegfallen würden. Hinzu sei die Nähe zur Schule gekommen. Letztendlich habe es der Zeuge befürwortet, dass sein Sohn auszog. Er hätte jederzeit zurückkommen können. Auf Frage des Finanzamtsvertreters führte der Zeuge aus, dass er nicht mehr genau wisse, wann nach dem Verkauf der Wohnung der Sohn ausgezogen sei. Offenbar sei die Ummeldung vier Wochen nach dem Vertragsabschluss erfolgt.

Warum ab 2013 keine Meldungen von anderen Personen in der ***Str*** mehr vorgelegen seien, liege wahrscheinlich daran, dass der Hoftrakt abgerissen worden sei. Es habe dort keine Spaltung in Stiege 1 oder 2 gegeben, nur Hof- und Straßentrakt. Diese Trennung sei beim Energielieferanten nicht möglich gewesen. Die Zuordnung zwischen den Zählerpunkten und den Wohnungen sei immer problematisch gewesen, hätte aber insofern keine so große Relevanz gehabt, als ursprünglich geplant gewesen sei, dass der Beschwerdeführer seine Wohnung auf Top 2 und 3 ausdehnen würde. Dazu sei es aber nicht gekommen. Der Sohn des Zeugen habe gelegentlich Möbel oder einen Teppich ausgetauscht, aber eine wirkliche Sanierung sei ausgeblieben. Kleine Reparaturen habe er selbst erledigt, habe aber immer auf das Netzwerk des Zeugen (***Z7***, ***Z5***) zurückgreifen können.

Die Zeugin ***MutterBf*** (Mutter des Beschwerdeführers) gab im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 bekannt, dass ihr Sohn im Sommer 2009, bevor er in die HTL gegangen sei, immer wieder in der ***Str*** ausgeräumt, manchmal im Garten gegrillt habe und irgendwann dann dort wohnen wollte. Sie habe gedacht, er soll es probieren und sei davon ausgegangen, dass er es nicht lange aushalten würde. Aber es sei dann doch eine Dauerlösung geworden. Er habe Kleidung, Kleinkram und Dinge, die ihm wichtig gewesen seien, mitgenommen, aber es sei noch genug daheim geblieben. Bis 2015 sei das Zimmer jedenfalls so geblieben, dass er jederzeit dort hätte bleiben können.

Der Beschwerdeführer sei in unregelmäßigen Abständen in die elterliche Wohnung gekommen, 1 – 2 x/Woche, manchmal dann auch eine Woche gar nicht. Er sei kein Familienmensch, würde die Familie eher meiden. Die Mutter der Zeugin habe er schon öfter in der Wohnung der Eltern getroffen. Geburtstagsfeiern hätten vorwiegend in der Wohnung der Eltern stattgefunden, weil die Wohnung des Beschwerdeführers dafür nicht wirklich geeignet gewesen sei.

Wenn der Beschwerdeführer in die Wohnung der Eltern gekommen sei, habe er sich natürlich jederzeit etwas aus dem Kühlschrank zum Essen und Trinken nehmen können. Meist sei es auch damit verbunden gewesen, dass er die Wäsche zum Waschen gebracht habe.

Die Wohnung in der ***AdrEltern*** sei 150 m² groß, das Zimmer des Sohnes etwa 2,5 x 6-7 Meter.

Über Vorhalt, dass die Zeugin im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Familienbeihilfe für ihren Sohn bezogen und im diesbezüglichen Antrag angegeben habe, dass der Sohn in ihrem Haushalt gelebt habe, gibt sie an, dass sie sich daran nicht erinnern könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde am ***Datum***1993 geboren und lebte mit seinen Eltern in ***Stadt***, ***AdrEltern*** 15/1/4. Er war seit 1993 an dieser Adresse mit ordentlichem Wohnsitz bis 19.11.2013 gemeldet.

Der Vater des Beschwerdeführers, Herr ***VaterBF***, erwarb mit Kaufvertrag vom 26.11.2004 die Liegenschaft ***EZ*** Grundbuch ***KG1***, ***BG***, mit den Grundstücken 1804/4 und 1810/2 in der ***Adr1***.

Im Oktober 2013 fand die Parifizierung statt, es bestanden ab diesem Zeitpunkt 10 Eigentumswohnungen.

Mit Schenkungsvertrag vom 05.11.2013 übertrug ***VaterBF*** das Eigentum an den Wohnungen Top 2, Top 3 und Top 4-5 seinem Sohn, dem Beschwerdeführer.

Ab Sommer 2009 hatte der Beschwerdeführer in der ***Adr1***, Top 4-5, im Erdgeschoß rechts einen weiteren Wohnsitz. Diese Wohnung war sanierungsbedürftig und abgewohnt. Sie bestand aus einem Schlafrum, einem Aufenthaltsraum mit Küchenzeile und einer Dusche. Das WC befand sich auf dem Gang.

In der Zeit von 16.08.2011 bis 12.03.2013 war ein Nebenwohnsitz in ***AdrNebenWS***, gemeldet. Er schlief dort während der Woche meist im Lehrlingsheim.

Den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in der Wohnung seiner Eltern in der ***AdrEltern*** 15/1/4.

Die Wohnungen Top 2 und Top 3 verkaufte der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 06.10.2015.

Die beschwerdegegenständliche Wohnung (Top 4-5) verkaufte er mit Kaufvertrag vom 17.12.2015 um den Preis von 1,100.000,00 €. Im Punkt 11. Immobilienertragsteuer dieses Vertrages wurde Folgendes festgehalten:

11.2: „Die Verkäuferseite erklärt, dass sie seit der Anschaffung bis zur Veräußerung des Kaufgegenstandes Wohnung mit Garten durchgehend für mehr als 2 (zwei) Jahre als Hauptwohnsitz genutzt hat.“

Die Immobilienertragsteuer wurde vom Finanzamt wie folgt berechnet:

Anschaffungskosten Wohnung Top 4-5	90.000,00
------------------------------------	-----------

Eintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer	4.140,00
Baulos Ankauf Stadt Wien	37.000,00
Eintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer	1.702,00
Teilungsplan	2.941,36
Kostenersatz Stadt Wien	77.000,00
Feststellung Höhenlage	5.422,00
Gesamtkosten	218.205,36

Verkaufserlös	1.100.000,00
Abzüglich Kosten	- 218.205,36
Bemessungsgrundlage	881.794,64
25 % ImmoEst	220.448,66

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten, an deren Richtigkeit kein Zweifel bestand.

Die Rechtsgeschäfte die beschwerdegegenständliche Wohnung betreffend ergeben sich aus den unter Punkt II. 1. angeführten Verträge.

Die Daten in Zusammenhang mit der ***Energieanbieter*** ergeben sich aus den vorliegenden Rechnungen, Energielieferungsverträgen und Abrechnungen der einzelnen Personen mit der ***Energieanbieter***.

Die Meldungsdaten sind aus den Behördenabfragen aus dem Zentralen Melderegister ersichtlich.

Der Schulbesuch des Beschwerdeführers wurde mit Schreiben vom 17.03.2011 des Direktors der Höheren Technischen Bundeslehranstalt ***Schule*** bestätigt.

In Zusammenhang mit dem Wohnsitz des Beschwerdeführers ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 ist der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet, an der er sich erweislich oder mit aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen. Trifft

diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

„Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung inne hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze im Sinne der BAO, ist Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 EStG 1988 jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235, VwSlg 8570 F/2010). Der Hauptwohnsitz-Meldung kommt in diesem Zusammenhang keine materiell-rechtliche Bedeutung zu (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG17, § 30 Tz 143), in Zweifelsfällen kann die polizeiliche An- und Abmeldung aber als Indiz dienen.“ (Rechtssatz zum Erkenntnis des VwGH vom 27.02.2019, Ra 2018/15/0111)

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 7.9.2006, 2004/16/0001; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292) bedeutet "Innehaben" die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmöglichkeit über eine Wohnung, somit die Möglichkeit, diese jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nützen zu können. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen neben Wohnungseigentum und Miete beispielsweise auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht (BFG 1.8.2019, RV/1100104/2019, mit Literaturnachweis). Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig, maßgeblich ist vielmehr die tatsächliche Gestaltung der Dinge.

Eine ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung ist für die Annahme eines Wohnsitzes iSd § 26 BAO nicht erforderlich. Vielmehr lässt nach der Rechtsprechung des Höchstgerichtes (zB VwGH 3.7.2003, 99/15/0104; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008) bereits eine mehrwöchige jährliche Nutzung den Schluss zu, dass ein zur Benützung der Wohnung Berechtigter diese auch tatsächlich weiterhin behalten und benutzen will.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes - hier gleichbedeutend mit Innehabung - 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.

Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur 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.

Damit Räumlichkeiten nach der Verkehrsauffassung als Wohnung geeignet sind, müssen sie wohl so ausgestattet sein, dass sie es erlauben, sich nicht nur ganz kurzfristig dort aufzuhalten. Die Möglichkeit zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände muss gewährleistet sein.

Unbestritten ist, dass er in der Wohnung seiner Eltern, in der ***AdrEltern*** 15/1/4, ***Stadt***, eine Wohnung innehatte. Der Beschwerdeführer war ab seiner Geburt bis 19.11.2023 mit Hauptwohnsitz an der Adresse seiner Eltern polizeilich gemeldet. Ihm stand dort ununterbrochen ein Zimmer zur Verfügung, das er jederzeit benutzen konnte und er war berechtigt, den restlichen Teil der Wohnung zu nutzen. Der Beschwerdeführer hatte die Möglichkeit, dort jederzeit zu wohnen, zu nächtigen, er brachte die Wäsche zum Waschen dorthin, er konnte dort jederzeit essen (vgl. Aussage der Zeugin ***MutterBf*** am 03.06.2025). Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass bei einer Familie (Eltern in aufrechter Ehe mit einem Kind) davon ausgegangen werden kann, dass das Kind einen gemeinsamen Wohnsitz dort hat, wo seine Eltern wohnen. Dies gilt jedenfalls so lange das Kind zur Schule geht oder eine Ausbildung macht.

Anders wäre allenfalls zu urteilen, wenn Eltern und Kind zerstritten wären und die Beziehung gänzlich zerrüttet wäre. Eine derartige Beurteilung lassen Akteninhalt und Zeugenaussagen jedoch absolut nicht zu. Es wurde auch im gesamten Verfahren nicht behauptet, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz bei den Eltern im beschwerdegegenständlichen Zeitraum aufgegeben hat.

Es ist nunmehr festzustellen, ob der Beschwerdeführer in der Zeit zwischen 17.12.2010 und 17.12.2015 auch einen Wohnsitz in der ***Str*** hatte bzw. wo sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befand.

In der Zeit von 19.11.2013 bis 25.01.2016 hatte der Beschwerdeführer laut der Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 07.10.2020 seinen Hauptwohnsitz in der ***Str*** 27/2-5 gemeldet. Darüber hinaus scheint in der ***Str*** 27 keine polizeiliche Meldung für den Beschwerdeführer aus. Auffallend ist einerseits, dass für den Zeitraum der Hauptwohnsitzmeldung nicht klar ersichtlich ist, welche Wohnung der Beschwerdeführer bewohnt hat, zumal der Zusatz 2-5 die Wohnmöglichkeit in vier Wohnungen betrifft. Allerdings haben die Zeugen übereinstimmend ausgesagt, dass die Wohnung, in der der Beschwerdeführer gewohnt habe, im Erdgeschoß rechts gewesen sei. Andererseits fällt auf, dass als Unterkunftsgeber Herr ***VaterBF***, der Vater des Beschwerdeführers, aufscheint. Dies ist insofern beachtenswert, als dem Beschwerdeführer die Wohnung bereits mit Schenkungsvertrag vom 05.11.2013 übertragen wurde. Dazu führte der Beschwerdeführer im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 25.03.2025 aus, dass er dies nicht erklären könne. Sein Vater ergänzte in der mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 in diesem Zusammenhang jedoch überzeugend, dass er regelmäßig zahlreiche Meldezettel unterschreibe, auf denen er

richtigerweise als Vermieter aufscheine. Er kontrolliere nicht jeden. Offensichtlich ist in Zusammenhang mit dem Meldezettel des Beschwerdeführers ein Fehler unterlaufen.

Die in der mündlichen Verhandlung am 25.03.2025 einvernommenen Zeugen ***Z4***, ***Z7***, ***Z5*** und ***Z6*** sagten übereinstimmend aus, dass die Wohnung, die der Beschwerdeführer bewohnt hätte, im Erdgeschoß rechts gewesen sei. Die Zeugen hätten dem Beschwerdeführer beim Übersiedeln geholfen (***Z7***, ***Z4***, ***Z2***), ihn gelegentlich/öfter besucht (***Z7***, ***Z4***) oder dort als Nachbarn gesehen (***Z6***, ***Z2***).

Z3 erklärte in einer eidesstattlichen Erklärung, dass sie dem Beschwerdeführer in der beschwerdegegenständlichen Wohnung in den Jahren 2009 bis 2011 Nachhilfestunden erteilt habe, als er die HTL besucht habe zu Prüfungszeiten 1-3 x/Woche, außerhalb dieser Zeiten weniger oft. In dieser Wohnung habe sie ihm auch Nachhilfestundenerteilt, als er die Berufsschule besucht. Dies sei sowohl während der Woche als auch am Wochenende gewesen.

Übereinstimmend schilderten die Zeugen die beschwerdegegenständliche Wohnung als „zum Wohnen geeignet“ und bestätigten auch, dass der Beschwerdeführer seit Sommer 2009 dort gewohnt hat.

Die Zeugin ***Z1*** gab bei einer schriftlichen Einvernahme durch das Bundesfinanzgericht bekannt, sie sei mit dem Beschwerdeführer kurze Zeit zwischen 2014 und 2016 zusammen gewesen. Bei der schriftlichen Einvernahme durch das Finanzamt hatte sie ausgesagt, sie könne durch eigene Wahrnehmungen bestätigen, dass der Beschwerdeführer seit 2009 in der Wohnung in der ***Str*** gewohnt hätte. Bei der schriftlichen Einvernahme durch das Finanzamt nannte sie als weitere Auskunftsperson ***Z5***, der jedoch laut seiner Aussage vor dem Bundesfinanzgericht nur 2009 – 2011 für den Vater des Beschwerdeführers gearbeitet und nur in dieser Zeit Arbeiten in der Wohnung des Beschwerdeführers verrichtet habe. Somit stellt sich die Frage, warum ***Z1*** ihn als Zeugen nennen konnte.

Die Aussagen der Zeugin ***Z1*** sind in sich unschlüssig und widersprüchlich, sodass sie als Gefälligkeitsaussagen zu werten sind.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Ungereimtheiten in Zusammenhang mit Meldungen an der Adresse ***Str*** 27 im Zentralen Melderegister von zahlreichen Personen konnte der Vater des Beschwerdeführers im Rahmen seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 glaubhaft aufklären. Es ist allgemein bekannt, dass es vorkommt, dass sich Personen beim Auszug nicht abmelden bzw. eine Anmeldung an einer Adresse möglich ist, ohne dass der Eigentümer davon Kenntnis hat. Mit Abriss des Hoftraktes löste sich dieses Problem weitgehend.

Was die An- und Abmeldungen beim Energieanbieter anlangt, konnte der Vater des Beschwerdeführers den Senat davon überzeugen, dass eine Hinterlegung von „Hof- und

Straßentrakt“ im System nicht möglich war. Daher wurden öfters Meldungen den Hoftrakt betreffend mit Meldungen den Straßentrakt betreffend vertauscht.

Bei Berücksichtigung aller Umstände gelangte der Senat zur Auffassung, dass der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in der ***Adr1***, Top 4-5, - ebenso wie in der Wohnung seiner Eltern – einen Wohnsitz hatte. Ihm stand dort eine Wohnung zur Verfügung, in der ihm die Möglichkeit zum Schlafen, zur Körperpflege, zur Zubereitung von Essen und zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände gewährleistet war.

Hat jemand mehrere Wohnsitze, ist für steuerliche Aspekte ausschlaggebend, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt an jenem Ort, zu dem eine Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Indizien dafür sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönliche Interessen etc. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei das Überwiegen den Ausschlag gibt.

Die Zeugen konnten lediglich bestätigen, dass sie den Beschwerdeführer ab und zu in der Wohnung in der ***Str*** angetroffen haben. Der Zeuge ***Z4*** war im Zeitraum 2009 bis 2015 etwa 3-4 x dort, ***Z5*** zwischen 2009 und 2011 4-5 x. Der Zeuge ***Z7*** behauptete, er habe den Beschwerdeführer 2009 bis 2015 insgesamt etwa 6-8 x besucht, wenn er im Haus etwas zu erledigen gehabt hätte. Gleichzeitig gab er aber auch bekannt, dass er ab 2011 für den Vater des Beschwerdeführers nicht mehr gearbeitet habe und ihm auch nicht erinnerlich sei, ob er ihn zwischen 2011 und 2013 (während der Beschwerdeführer seine Lehre machte) besucht habe. Der Zeuge ***Z6*** behauptete, er habe den Beschwerdeführer 2-3 x pro Woche im Hof oder auf der Straße gesehen. Der Wahrheitsgehalt dieser Aussage ist jedoch in Frage zu stellen, als der Zeuge gleichzeitig aussagte, dass ihm nicht aufgefallen sei, dass der Beschwerdeführer über einen längeren Zeitraum abwesend gewesen sei. Der Beschwerdeführer selbst hat jedoch ausgesagt, dass er von 16.08.2011 bis 12.03.2013 während der Woche im Lehrlingsheim in St. Pölten geschlafen hat. In dieser Zeitspanne kann ihn der Zeuge ***Z6*** also nicht 1-2 x pro Woche an der Adresse ***Str*** gesehen haben. Keiner der Zeugen konnte Auskunft darüber geben, ob sich der Beschwerdeführer regelmäßig in der Wohnung aufhielt, ob er sich dort mit Freunden traf, Essen zubereitete, Wäsche wusch, Familienfeste feierte etc.

Die Mutter des Beschwerdeführers sagte jedoch in Übereinstimmung mit der Aussage des Beschwerdeführers selbst aus, dass er 1-2 mal/Woche in die elterliche Wohnung gekommen sei und sie dort die Wäsche für ihn gewaschen habe. Ebenso sei er anlässlich von Geburtstagsfeiern in der elterlichen Wohnung gewesen, da die Wohnung in der ***Str*** dafür nicht wirklich geeignet gewesen sei.

Dies deckt sich auch mit der Aussage von ***Z7***, der den Beschwerdeführer auch in der Wohnung der Eltern angetroffen hat, vor allem, wenn dort Feierlichkeiten wie zB Geburtstagsfeiern stattfanden.

Übereinstimmend wurde die beschwerdegegenständliche Wohnung als sehr einfach, abgewohnt, renovierungsbedürftig und mit WC am Gang beschrieben.

Eine Wohnung muss dem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Räumlichkeiten in desolatem Zustand mit einer Toilette am Gang und ohne Fernsehapparat (Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 13.01.2022) erfüllen diese Voraussetzungen für den Beschwerdeführer jedenfalls nicht in dem gleichen Ausmaß wie die elterliche Wohnung mit einer Größe von zumindest 100 m² (laut der Aussage des Vaters 100 m², laut Aussage der Mutter 150 m²) und einem eigenen Zimmer von etwa 14 m² (laut Aussage des Vaters 10-12 m², laut Aussage der Mutter 2,50 Meter mal 6-7 Meter). Der Beschwerdeführer hat seine Dokumente in der Wohnung der Eltern aufbewahrt, in der Schule wurde die Anschrift der Eltern bekanntgegeben, der Bescheid des BM für Landesverteidigung vom 07.12.2012 war an die Adresse der Eltern gerichtet. Der Beschwerdeführer begründete dies damit, dass „das Dokument dort besser aufbewahrt wird“, was zum Ausdruck bringt, dass ihm selbst bewusst war, dass er zu diesem Zeitpunkt für einen eigenen Haushalt mit allen Pflichten aufgrund seines jugendlichen Alters noch nicht reif war. Diese Einschätzung wird verstärkt durch die Ausführungen der Zeugin ***Z3***, die den Eindruck hatte, dass der 16-Jährige den Haushalt noch nicht im Griff hatte. Während der Beschwerdeführer ausführte (Stellungnahme vom 13.01.2022), dass Besucher gewusst hätten, dass sie Getränke und Snacks mitbringen müssten, da bei ihm „meistens nichts oder nicht viel da war“, konnte er sich im elterlichen Haushalt aus dem Kühlschrank bedienen (Aussage der Zeugin ***MutterBf*** vom 03.06.2025). In diesem Zusammenhang ist der anderslautenden Aussage des Zeugen ***Z7***, der bekanntgab, dass es beim Beschwerdeführer (in den Jahren 2009 bis 2015 war der Zeuge 6-8x beim Beschwerdeführer), ein geringerer Wahrheitsgehalt beizumessen als jener des Beschwerdeführers, als der Zeuge bei durchschnittlich einem Besuch im Jahr keine Kenntnis über die Vorratswirtschaft des Beschwerdeführers erlangen konnte.

Der Beschwerdeführer selbst sowie seine Eltern legten überzeugend und übereinstimmend dar, dass dem Beschwerdeführer, der zwischen 2009 und 2015 zwischen 16 und 22 Jahre alt war, in diesem Zeitraum sein Zimmer in der elterlichen Wohnung immer noch zur Verfügung stand.

Unter Berücksichtigung sämtlicher Aspekte (Größe und Ausstattung der Räumlichkeiten, familiäre Bindung, Aufbewahrung von wichtigen Unterlagen, jugendliches Alter des Beschwerdeführers etc) gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass der bedeutungsvollere Wohnsitz des Beschwerdeführers im Zeitraum von 17.12.2010 und 17.12.2015 in der Wohnung seiner Eltern war.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde bzw. des Verwaltungsgerichtes zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts

durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird (§ 115 Abs. 1 2. Satz BAO). Ein Fall der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt beispielsweise vor,

- wenn nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, wie etwa betreffend die Gestaltung des persönlichen Lebensbereiches (VwGH 05.10.2023, Ra 2023/15/0084) oder
- bei Inanspruchnahme einer abgabenrechtlichen Begünstigung durch den Abgabepflichtigen (VwGH 08.12.2019, Ro 2018/15/0025; VwGH 25.06.2007, 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 (VwGH 20.09.2023, Ro 2021/13/0025).

Der Beschwerdeführer wurde im Rahmen der Betriebsprüfung wiederholt aufgefordert, schlüssige Beweise (Schriftstücke bzw. Verträge betreffend Gas, Wasser, Strom, GIS, Telekabel, Hausratsversicherung, behördliche Schriftstücke, Nachsendeauftrag etc.) vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass er ab 2009 seinen Wohnsitz in der ***Adr1***, Top 4-5, hatte. Der Beschwerdeführer betonte stets, dass er über keine derartigen Unterlagen verfügt.

Der wiederholte Vorwurf der beschwerdeführenden Partei, das Finanzamt hätte weitere Beweise aufnehmen müssen, geht in Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Begünstigungstatbeständen - solche sind die Befreiungstatbestände iSd § 30 Abs. 2 EStG 1988 – völlig ins Leere.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Während private Grundstücksveräußerungen vor dem 31.03.2012 nur in Ausnahmefällen (Spekulationsgeschäfte) der Einkommensteuer unterlagen, schuf der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 30 EStG 1988 eine generelle Steuerpflicht der Veräußerungserlöse aus privaten Grundstücksverkäufen (Immobilienveräußerungsteuer) und sah dabei in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung vor.

Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a 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 leg. cit.), wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

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 leg. cit.), 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.

Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Liegenschaft innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren vor der Veräußerung zumindest fünf Jahre lang durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und dieser im Zuge der Veräußerung aufgegeben wird. Ende dieses Beobachtungszeitraumes bildet ex lege die Veräußerung. Die „Anschaffung“ nennt der Tatbestand der lit. b nicht als Voraussetzung oder Anknüpfungszeitraum, wodurch die Unentgeltlichkeit des Erwerbs vom Vater in diesem Zusammenhang kein Hindernis für die Anwendung der Befreiungsbestimmung ist.

Hat ein Steuerpflichtiger im zu beurteilenden Zeitraum mehr als einen Wohnsitz iSd § 26 BAO, ist Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 jener Wohnsitz, zu dem die engeren, persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Der Beobachtungszeitraum endet mit Abschluss des Kaufvertrages, sohin am 17.12.2015, und begann am 17.12.2005.

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt wurde, war der bedeutungsvollere Wohnsitz im Zeitraum zwischen 12.12.2005 und 17.12.2015 jener bei seinen Eltern in ***Stadt***, ***AdrEltern*** 15/1/4.

Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung iSd § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 in Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Wohnung liegen daher nicht vor.

§ 30a Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist."

Die im Jahr 2015 erzielten Einkünfte aus dem Verkauf der Wohnung in der der ***Adr1***, Top 4-5, unterlagen daher gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz von 25 Prozent.

Wenn die beschwerdeführende Partei die Ansicht vertritt, dass nach einem Erbanfall oder einer Schenkung der Erbe/Geschenknehmer ab diesem Zeitpunkt, auch wenn es sich nicht um eine Anschaffung handeln sollte, zumindest die wirtschaftliche Eigentümerstellung erlangt, und deshalb bei richtiger rechtlicher Beurteilung die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung I vorliegen würden, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Im Rechtssatz zur Entscheidung vom 11.09.1997, 94/15/0134, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen:

„Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter dem im § 30 EStG 1972 gebrauchten Begriff "Anschaffung" nur der entgeltliche Erwerb, nicht aber der Erwerb etwa durch Schenkung, Erbschaft oder Vermächtnis zu verstehen (Hinweis Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 30 Rz 9). Diesen Begriff fand der Gesetzgeber des EStG 1988 vor. Es besteht kein Anhaltspunkt dafür, daß der Begriff "Anschaffung" im § 30 EStG 1988 in einem anderen Sinn gebraucht würde. Auch für den Geltungsbereich des EStG 1988 ist somit davon auszugehen, daß unter "Anschaffung" der entgeltliche Erwerb zu verstehen ist (ebenso Doralt-Ruppe, Steuerrecht I/5, 53 und Schuch/Quantschnigg, § 30 Rz 6). Die (grundsätzliche) Einbeziehung unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter in den Kreis des Spekulationstatbestandes im EStG 1988 erfolgte nicht durch eine Änderung im Bereich des Begriffes "Anschaffung", sondern durch die Vorschrift des § 30 Abs 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988. Ebenso wenig liegt ein Anhaltspunkt dafür vor, daß der Begriff "Anschaffung" in § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 anders zu verstehen wäre als im Absatz 1 der zitierten Vorschrift.“

Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 z 1 lit a EStG 1988 ist daher im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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 zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf solche, die in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet wurden. Die Frage des Wohnsitzes bzw. des Lebensmittelpunktes stellt eine Frage der Sachverhaltsermittlung und der Beweiswürdigung dar. Die rechtlichen Anwendungsvoraussetzungen der gegenständlichen Bestimmungen (§ 30 Abs. 2 Z 1 lit und b EStG 1988) bei festgestelltem Sachverhalt ergeben sich klar aus dem Gesetz. Im gegenständlichen Beschwerdefall lag daher keine Rechtsfrage vor, der

grundsätzliche Bedeutung zukam.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juni 2025