

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den am 17. November 2022 von der belangten Behörde Finanzamt Österreich zu Steuernummer ***BF1StNr1*** ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid die Einkommensteuer für das Jahr 2018 mit € 98.202,00 festgesetzt. Dabei wurde für den Verkauf von Wohnungseigentumsanteilen im Ausmaß von 217/753 an der Liegenschaft in ***Adr1*** Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 71.995,20 angesetzt.

1.1. In der Bescheidbegründung führt die belangte Behörde aus, der Abgabepflichtige habe per Kaufvertrag vom 23. Oktober 2014 217/753-stel Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top W 6 und AP 11 an der Liegenschaft in ***Adr1*** um € 196.000,00 käuflich erworben. Zuzüglich seien Anschaffungsnebenkosten iHv € 9.016,00 (=3,5% Grunderwerbsteuer und 1,1% Eintragungsgebühr) angefallen. Die Gesamtanschaffungskosten würden sich somit auf € 205.016,00 belaufen. Mit Kaufvertrag vom 14. Mai 2018 (Übergabedatum) habe er diese Anteile an Frau ***1*** um € 445.000,00 verkauft. Gemäß dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 sei die private Grundstücksveräußerung seit 1. April 2012 gemäß § 30 ff EStG steuerpflichtig (Immobilienverertragsteuer), sofern kein Ausnahmetatbestand vorliege.

1.2. Der Abgabepflichtige habe vom Ausnahmetatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung Gebrauch gemacht und deshalb im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft keine Immobilienertragsteuer an das Finanzamt abgeführt. Überprüfungen durch die Betriebsprüfung hätten jedoch ergeben, dass der Abgabepflichtige lt. zentralem Melderegister vom 21.05.2015 bis 24.05.2018 an der Adresse ***Adr1*** seinen Hauptwohnsitz angemeldet habe, jedoch nicht hauptwohnsitzlich dort gewohnt habe. Für eine mögliche Hauptwohnsitzbefreiung sei nicht die Meldung lt. zentralem Melderegister maßgeblich, sondern die tatsächlichen Wohnverhältnisse. Aus diesem Grund liege der Ausnahmetatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung nicht vor und sei dieser Veräußerungsvorgang Immobilienertragsteuer pflichtig. Die Immobilienertragsteuer betrage € 71.995,20 (30% von € 239.984,00, das sei der Differenzbetrag zwischen Verkaufspreis und Anschaffungskosten).

2. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Anbringen vom 19. Dezember 2022 über FinanzOnline das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben.

2.1. Anlässlich der Betriebsprüfung sei die lapidare Feststellung getroffen worden, dass der Beschwerdeführer laut Zentralem Melderegister vom 21. Mai 2015 bis 24. Mai 2018 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Adr1*** zwar angemeldet, ihn dort jedoch nicht begründet habe. Diese Feststellung sei unrichtig, sie widerspreche den tatsächlichen Gegebenheiten und sei von der Abgabenbehörde auch nicht begründet worden. Richtig sei vielmehr, dass der Beschwerdeführer in der Zeit vom 25. Dezember 2014 bis 24. Mai 2018 seinen Lebensmittelpunkt, also seinen Hauptwohnsitz, an der Wohnadresse in ***Adr1*** gehabt habe.

2.2. Sämtliche Angaben und Argumente des Abgabepflichtigen bei den stattgefundenen Besprechungen seien vom Abgabenprüfer kategorisch ignoriert und nicht zur Kenntnis genommen worden. Hauptwohnsitz im Sinne der Bestimmung des § 30 Abs. 2 EStG 1988 sei jener Wohnsitz, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Dabei sei auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum jeweiligen Wohnsitz den Ausschlag gebe. Wirtschaftlichen Beziehungen würde dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zukommen, als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren seien all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden würden, an dem er einen Wohnsitz habe. Von Bedeutung seien dabei familiäre Bindungen, sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln.

2.3. Im Verfahren habe der Abgabepflichtige stets darauf hingewiesen, dass er beginnend mit 25.12.2014 den Hauptwohnsitz, sohin seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen aufgrund familiärer Probleme nach ***Adr1*** verlegt habe. Der Abgabepflichtige sei seit 06.06.2005 mit Frau ***2*** verheiratet, er sei nach der Hochzeit in das im Eigentum seiner Gattin stehende

Haus in ***Bf1-Adr*** eingezogen. Der Abgabe-pflichtige habe mit Kaufvertrag vom 23.10.2014 insgesamt 217/753-stel Anteile an der Liegenschaft in ***EZ1*** verbunden mit Wohnungseigentum an Top 6 und AP 11, mit der Anschrift ***Adr1*** um einen Gesamtkaufpreis in der Höhe von € 196.000,00 käuflich erworben. Beim Kaufgegenstand habe es sich um den Altbestand (Einfamilienhaus) gehandelt, welcher laut Wohnungseigentumsvertrag eine eigene Abrechnungseinheit auch bezüglich der Sanierung und Investitionen sei. Zum Zeitpunkt der Übergabe des Altbestandes an den Abgabepflichtigen, sei dieser nicht sofort beziehbar gewesen, es hätten Adaptierungsarbeiten für die Bewohnbarkeit vorgenommen werden müssen. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaftsanteile habe sich der Abgabepflichtige in einer Ehekrise befunden, welche Weihnachten 2014, zu eskalieren drohte. Im Rahmen dieser Ehekrise sei der Abgabepflichtige am 25.12.2014 aus der Ehwohnung ausgezogen und nach ***Adr1*** übersiedelt.

2.4. In ***Adr1*** habe der Abgabepflichtige das Badzimmer und Schlafzimmer im Erdgeschoß und im oberen Bereich den Wohnbereich, sohin insgesamt eine Fläche von ca. 60 m² benützt und bewohnt. Nachdem sich die familiäre Situation des Abgabepflichtigen nicht gebessert habe und ein Zusammenziehen bzw. die Aufnahme einer ehelichen Lebensgemeinschaft nicht anstand, habe der Abgabepflichtige am 29.05.2015 an der neuen Wohnadresse den Hauptwohnsitz gemeldet. Am 23.06.2015 sei das KFZ mit dem behördlichen Kennzeichen ***3*** an die neue Adresse umgemeldet worden. Seit dem Auszug habe der Abgabepflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach ***Adr1*** verlegt. Sämtliche alltäglichen, üblichen Bereiche, wie Einkäufen, Freizeit, kulturelle Veranstaltungen habe der Abgabepflichtige in ***Adr1*** vorgenommen. Sämtliche Rechnungen seien an der Abgabenstelle zugestellt worden. Es sei sowohl Gas als auch Wasser umgestellt worden, sämtliche behördliche aber auch private Zustellungen (Strafmandate, Rechnungen, behördliche Mitteilungen usw.) seien am neuen Wohnsitz erfolgt. Diesbezüglich werde auf die umfangreiche beiliegende Korrespondenz verwiesen.

2.5. Eine Aufstellung der verbrauchsabhängigen Betriebskosten (Gas, Wasser, Strom) werde unter anderem vorgelegt. Die Werte entsprächen einem durchschnittlichen Singlehaushalt für eine Größe von 60 m². Zudem sei zu bedenken, dass der Abgabepflichtige hauptberuflich bei den Österreichischen Bundesbahnen arbeite. Er habe sich im Schnitt mindestens 20 bis 25 Tage im Jahr auf Dienstreisen befunden. Unter Berücksichtigung der Dienstreisen, des 6-wöchigen Urlaubs und der Freizeit durch Abbau von Überstunden, habe sich der Abgabepflichtige im Jahresschnitt ca. 250 Tage an der Abgabestelle befunden. Die restliche Zeit sei der Abgabepflichtige berufsbedingt unterwegs gewesen. Die Urlaube seien in Einrichtungen der ÖBB (Zürs, Arzthal) und im Ausland (Mallorca, usw.) verbracht worden. Die Freizeitgestaltung sei in ***Adr1*** (Skitouren, Mountainbike, Besuch von Fußball, Weihnachtsmarkt des Sportclubs, usw.) erfolgt. Der Abgabepflichtige sei in dieser Zeit auch seinen sonstigen staatsbürgerlichen Pflichten, wie zB Wahlen nachgekommen und es lasse sich selbstverständlich nachvollziehen, dass der Abgabepflichtige in ***Adr1*** seine Wahlstimmen abgegeben habe. In der Zeit der

Trennung von seiner Ehefrau sei der Abgabepflichtige von seinen Kindern, insbesondere seinen Töchtern unterstützt worden. Beide Töchter hätten in dieser Zeit in der ***4*** Straße, also in unmittelbarer Nähe der Arbeitsstelle des Abgabepflichtigen gewohnt. Während dieser Zeit hätten die Töchter des Abgabepflichtigen die Wäsche ihres Vaters gemacht und für diesen gelegentlich gekocht. Der Stromverbrauch vom 25.12.2014 bis 17.10.2015 sei 1.616 kwh gewesen, Wasserverbrauch vom 25.12.2014 bis 30.09.2015 15 m³, Gas vom 01.01.2015 bis 31.12.2015 7.835 kw.

2.6. Zusammenfassend ergebe sich daher, dass der Abgabepflichtige in all den Jahren, in denen er an der Adresse ***Adr1*** gewohnt habe, dort auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gehabt habe, sodass die Voraussetzungen für die Wohnsitzbefreiung vorliegen würden. Zusammenfassend hätte die Behörde die Feststellung treffen müssen, dass der Abgabepflichtige in der Zeit vom 25.12.2014 bis 24.05.2018 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Adr1*** gehabt habe. Es treffe auch zu, dass die Eheleute wieder zusammengefunden hätten und nach schwierigen Zeiten wieder in einer aufrechten Lebensgemeinschaft leben würden. Durch die Wiederaufnahme der Lebensgemeinschaft dürfe dem Abgabepflichtigen kein Nachteil entstehen. Der Verkauf der Liegenschaftsanteile unterliege daher nicht der Immobilien-Ertragsteuer.

3. Die belangte Behörde hat mit der an 11. April 2024 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

3.1. Der Kauf der Liegenschaft in ***Adr1*** sei mit Kaufvertrag vom 23.10.2014 erfolgt. Gekauft worden sei ein Einfamilienhaus, dass zum Zeitpunkt des Kaufes von ***6*** und ***5*** bewohnt worden sei. Bestandteil dieses Kaufvertrages sei bereits ein Nutzwertgutachten, dass auf dieser Liegenschaft ein Mehrfamilienwohnhaus mit insgesamt 6 Wohnungen und mehreren Autoabstellplätzen errichtet werden solle. Vom Beschwerdeführer sei aufgrund dieses Nutzwertgutachtens die Wohnung Top 6 zuzgl. Autoabstellplatz in der Garage mit einem Nutzwertanteil von 208/730 erworben worden. Das Top 6 entspreche ungefähr dem Altbestand, die restlichen 5 Tops seien neu errichtet worden. Die diesbezügliche baubehördliche Bewilligung sei am 02.09.2015 erteilt worden. Aufgrund der Eingabe vom 15.12.2016 sei mit Bescheid vom 01.03.2017 eine Änderung des Bauvorhabens bewilligt worden. Daher hätten die Nutzwertanteile bei Verkauf der Liegenschaft 209/753 für die Wohnung Top 6 (ohne AP) betragen. Mit Datum 04.10.2017 sei um Erteilung der Benützungsbewilligung für den Zubau angesucht um mit Datum 7.11.2017 die Benützungsbewilligung erteilt worden. Die restlichen Anteile an diesem Mehrfamilienwohnhaus seien von der Firma ***GmbH1*** erworben worden. Der Beschwerdeführer sei von 2008 bis zur Liquidation der ***GmbH1*** im Jahr 2022 sowohl Geschäftsführer als auch 50-prozentiger Gesellschafter gewesen.

3.2. Die Verkäuferin des Einfamilienhauses ***5*** sei bis zu ihrem Ableben am xx.01.2015 an der Adresse ***Adr1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Der Verkäufer ***6*** sei bis

zum 11.03.2015 an der Adresse ***Adr1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Ab 11.03.2015 sei ***6*** im Pflegeheim ***7*** mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Dies decke sich grundsätzlich mit dem in der Beschwerde angeführten Datum, dass der Beschwerdeführers erst im Laufe des Jahres 2015 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ***Adr1*** begründet habe. Lt. ZMR-Abfrage sei der Beschwerdeführer in der Zeit vom 21.05.2015 bis 24.05.2018 mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Adr1*** gemeldet gewesen.

3.3. Zur Beurteilung des Hauptwohnsitzes könnten auch Strom- oder Wasserverbrauchsabrechnungen herangezogen werden. So sei als Nachweis eine Stromrechnung der IKB vom Abrechnungszeitraum 15.11.2014 - 17.10.2015 mit einem Stromverbrauch von 1.616 kWh vorgelegt worden. Dieser etwas höhere Stromverbrauch in diesem Zeitraum sei darauf zurückzuführen, dass die Vorbesitzer noch 4 Monate in dieser Abrechnungsperiode an dieser Adresse ihren Hauptwohnsitz gehabt hätten. Zum Vergleich dazu sei in den Folgeperioden der Stromverbrauch deutlich geringer. Erst nach dem Verkauf der Liegenschaft sei der Stromverbrauch angestiegen.

- Im Zeitraum 18.10.2015 - 10.10.2016 habe der Stromverbrauch 757 kWh betragen.
- Im Zeitraum 10.10.2016 - 10.10.2017 habe der Stromverbrauch 949 kWh betragen.
- Im Zeitraum 11.10.2017 - 15.5.2018 (7 Monate, danach Verkauf) habe der Stromverbrauch 580 kWh betragen.
- Vom 16.5.2018 - 23.10.2018 (5 Monate, neuer Besitzer) habe der Stromverbrauch 1.575 kWh betragen.
- Vom 24.10.2018 - 25.10.2019 habe der Stromverbrauch 6.520 kWh betragen.

3.4. Von der Gemeinde ***Adr1*** seien die Wasser- und Kanalgebühren vorgeschrieben worden.

- Im Zeitraum 1.10.2014 - 30.9.2015 sei der Wasserverbrauch 15 m³ gewesen. Es sei der Mindestwasserverbrauch von 20,19 m³ vorgeschrieben worden.
- Im Zeitraum 1.10.2015 - 30.9.2016 sei der Wasserverbrauch 18 m³ gewesen. Es sei der Mindestwasserverbrauch von 20,19 m³ vorgeschrieben worden.
- Im Zeitraum 1.10.2016 - 30.09.2017 sei der Wasserverbrauch 13 m³ gewesen. Es sei der Mindestwasserverbrauch von 20,19 m³ vorgeschrieben worden.
- Im Zeitraum 1.10.2017 - 15.5.2018 sei der Wasserverbrauch 415 m³ gewesen.
- Im Zeitraum 16.5.2018 - 30.9.2018 sei der Wasserverbrauch 30 m³ gewesen.
- Im Zeitraum 1.10.2018 - 30.9.2019 sei der Wasserverbrauch 97 m³ gewesen.

3.5. Als Beilage zur Beschwerde werde auch eine Rechnung von der TIGAS über den Gasverbrauch an besagter Liegenschaft vorgelegt. Aus dieser Abrechnung für den Zeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2017 gehe hervor, dass in diesem Zeitraum 32.622 kWh an Gas verbraucht worden seien. Aus dieser Abrechnung sei jedoch auch die Verbrauchsdifferenz gegenüber der Vorperiode ersichtlich, nämlich 28.991 kWh. Somit seien in der Vorperiode nur 3.631 kWh

verbraucht worden. Daher hätte die Teilbetragszahlungen für den Zeitraum 1.1.2017 - 31.12.2017 nur € 240,00 betragen und es sei zu einer Nachzahlung in Höhe von € 1.790,28 gekommen.

3.6. Von der Hausverwaltung ***8*** sei mit Datum 31.10.2017 die Betriebskosten-akontierung für den Zeitraum ab 1.11.2017 bis auf Widerruf für das Top 6, 209/753 Anteilen und den AP 11, 8/753 Anteile vorgeschrieben worden.

„Beiliegend finden Sie die Betriebskostenplanung, die wir anhand von Erfahrungswerten erstellt haben und aus der sich Ihre monatlichen Betriebskosten-Akontozahlungen errechnen. Für Ihr Top beträgt die monatliche Vorschreibung wie folgt:“

Für das Top 6 und den AP 11 seien monatlich zusammen € 5,09 vorgeschrieben worden (bezahlt vom Beschwerdeführer am 15.11.2017 und ab 03.12.2017 mittels Dauerauftrag). Zum Vergleich seien dem Beschwerdeführer für das Top 5b (selbes Mehrfamilienwohnhaus) mit Nutzwertanteilen von 71/753 monatlich € 217,76 als monatliche Betriebskosten-Akontozahlungen vorgeschrieben worden. Aus diesen Abrechnungen sei klar ersichtlich, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensmittelpunkt und somit seinen Hauptwohnsitz nicht an der Adresse ***Adr1*** gehabt habe.

3.7. Dass die Post an diese Adresse zugestellt worden sei, habe keine Beweiskraft, da er als Geschäftsführer der Firma ***GmbH1*** aufgrund der Errichtung des Mehrfamilienhauses ohnehin regelmäßig an der Adresse ***Adr1*** zu tun gehabt habe. Es widerspreche auch der Lebenserfahrung, dass eine Wohnung im Zeitraum der Baustelle als Hauptwohnsitz benutzt werde. Im Regelfall werde einem Mieter in diesem Zeitraum vom Bauträger eine Ersatzwohnung angeboten. Die Hobbys des Beschwerdeführers (sportliche Betätigungen etc.) könnten von ***Adr1*** oder sonst wo betrieben werden und seien für den Nachweis als Hauptwohnsitz nicht geeignet.

3.7. Die vorgelegte Trennungsvereinbarung besage nur, dass der Beschwerdeführer Ende 2014 aus der gemeinsamen Wohnung in der ***Bf1-Adr*** ausgezogen sei. Der Beschwerdeführer sowie die ***GmbH1*** hätten im maßgeblichen Zeitraum über mehrere Wohnungen verfügt, die Zerrüttung der Ehe könne auch an Gründen liegen, die einen weiteren Wohnsitz nahelegen würden.

4. Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat mit Anbringen vom 22. Mai 2024 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO beantragt.

5. Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde mit Bericht vom 13. August 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen.

1. Mit Kaufvertrag und Wohnungseigentumsvertrag vom 23. Oktober 2014 hat der Beschwerdeführer (Käufer) von Dr. ***6*** und ***5*** (Verkäufer) 208/730-stel Anteile (verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung Top 6 und Autoabstellplatz Top AP11 an) der Liegenschaft EZ ***9***, Grundbuch ***10***, Bezirksgericht ***21***, gekauft und diese Liegenschaftsanteile samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör in sein Eigentum übernommen. Der Kaufpreisanteil für die 208/730-stel Anteile des Beschwerdeführers betrug € 196.000,00.

2. Aufgrund des Wohnungseigentumsänderungsvertrags vom 23. März 2016 war der Beschwerdeführer zu 209/753-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an W6 und zu 8/753-stel Anteilen verbunden mit Wohnungseigentum an AP11 Miteigentümer der Liegenschaft in EZ ***9***, Grundbuch ***10***, Bezirksgericht ***21***.

3. Kaufgegenstand war eine Liegenschaft mit einem Einfamilienhaus (Altbestand). Der Kaufvertrag und Wohnungseigentumsvertrag enthält die Nutzwertfeststellung die Nutzwertfeststellung für sechs Wohnungen und elf Autoabstellplätze. Die Wohneinheiten Top 1 bis 5 betrafen den Neubau, Top 6 den Altbestand. Die diesbezügliche baubehördliche Bewilligung wurde am 2. September 2015 erteilt. Aufgrund der Eingabe vom 15. Dezember 2016 wurde mit Bescheid vom 1. März 2017 eine Änderung des Bauvorhabens bewilligt. Daher betrugen die Nutzwertanteile bei Verkauf der Liegenschaft 209/753 für die Wohnung Top 6 (ohne AP). Mit Datum 4. Oktober 2017 wurde um Erteilung der Benützungsbewilligung für den Zubau angesucht und mit Datum 7. November 2017 die Benützungsbewilligung erteilt. Die restlichen Anteile am Mehrfamilienwohnhaus wurden von der Firma ***GmbH1*** erworben. Der Beschwerdeführer war von 2008 bis zur Liquidation der ***GmbH1*** im Jahr 2022 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und zur Hälfte am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt.

4. Mit Kaufvertrag vom 14. Mai 2018 hat der Beschwerdeführer die 209+8/753-stel Anteile der Liegenschaft in EZ ***9***, Grundbuch ***10***, Bezirksgericht ***21***, samt damit untrennbar verbundenem Wohnungseigentum an W6 und Autoabstellplatz AP11 an Frau ***1*** verkauft und übergeben. Der Kaufpreis für die 209+8/753-stel Anteile betrug € 445.000,00.

5. Der Beschwerdeführer hat den Verkauf 209+8/753-stel Anteile der Liegenschaft in EZ ***9***, Grundbuch ***10***, Bezirksgericht ***21***, nicht der Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) unterzogen. Die private Grundstücksveräußerung sei gemäß § 30 Abs. 2 lit. a EStG 1988 von der Besteuerung ausgenommen (Hauptwohnsitzbefreiung).

6. Nach einer Außenprüfung hat die belangte Behörde das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für 2018 wiederaufgenommen und mit dem neuen Sachbescheid die Einkommensteuer die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung iHv € 239.984,20 [Verkaufserlös € 445.000,00 abzüglich der Anschaffungskosten von € 205.016,00 (€ 196.000,00*4,5%)] der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 30% unterzogen (€ 239.984,00*30% = € 71.995,20). Die Hauptwohnsitzbefreiung komme nicht zur Anwendung, da der Beschwerdeführer an der Adresse ***Adr1*** nur mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen sei, den tatsächlichen Hauptwohnsitz dort aber nicht gehabt habe.

7. Der Beschwerdeführer war im Zentralen Melderegister vom 13. August 2002 bis 21. Mai 2015 an der Adresse ***Bf1-Adr***, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dort befindet sich das im Eigentum seiner Ehegattin, Frau ***2***, stehende Einfamilienhaus.

8. Vom 21. Mai 2015 bis 24. Mai 2018 war der Beschwerdeführer im Zentralen Melderegister an der Adresse ***Bf1-Adr***, mit Nebenwohnsitz und an der Adresse ***Adr1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

9. Der Beschwerdeführer ist seit 24. Mai 2018 wieder an der Adresse ***Bf1-Adr***, mit Hauptwohnsitz gemeldet.

10. Die Verkäufer der Liegenschaft waren an der Adresse ***Adr1*** bis 2. Jänner 2015 (***5***) bzw. bis 11. März 2015 (Dr. ***6***) mit Hauptwohnsitz gemeldet. Frau ***5*** ist am xx. Jänner 2015 verstorben. Dr. ***6*** war an der Adresse ***Adr1*** vom 11. März 2015 bis 2. November 2015 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Vom 11. März 2015 bis zum 13. Juli 2016 war er mit Hauptwohnsitz im Pflegeheim ***7***, ***19***, gemeldet. Dr. ***6*** ist am xx. Juli 2016 verstorben. Tatsächlich wohnte das Ehepaar ***5u6*** im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft bereits im Pflegeheim ***7*** an der Adresse ***19***.

11. Der Beschwerdeführer hat am 23. Juni 2015 das KFZ mit dem behördlichen Kennzeichen ***3*** KM auf die Adresse ***Adr1*** angemeldet.

(Beschwerdeschrift ON 04 S. 4 und 13)

12. Der Stromverbrauch für die Wohnung des Beschwerdeführers in ***Adr1*** betrug im Zeitraum:

- 15.11.2014 bis 17.10.2015: 1.616 kWh.
- 18.10.2015 bis 10.10.2016: 757 kWh.
- 10.10.2016 bis 10.10.2017: 949 kWh.
- 11.10.2017 bis 15.05.2018: 580 kWh.
- 16.05.2018 bis 23.10.2018: 1.575 kWh.
- 24.10.2018 bis 25.10.2019: 6.520 kWh.
- 26.10.2019 bis 11.10.2020 5.321 kWh.

- 12.10.2020 bis 08.11.2021 4.994 kWh.

13. Der Wasserverbrauch für die Wohnung des Beschwerdeführers in ***Adr1*** betrug im Zeitraum

- 01.10.2014 bis 30.09.2015 15 m³.
- 01.10.2015 bis 30.09.2016: 18 m³.
- 01.10.2016 bis 30.09.2017: 13 m³.
- 01.10.2017 bis 15.05.2018: 415 m³.
- 16.05.2018 bis 30.09.2018: 30 m³.
- 01.10.2018 bis 30.09.2019: 97 m³.

14. Der Beschwerdeführer und seine Frau haben eine mit 27. Dezember 2014 datierte „Trennungsvereinbarung“ unterzeichnet. Die Trennungsvereinbarung hat folgenden Inhalt:

I.

PRÄAMBEL

*Vorausgeschickt wird, dass Frau ***2*** und Herr ***Bf1*** am tt.06.2005 vor dem Standesamt ***21*** die Ehe geschlossen haben. Für ***Bf1*** handelt es sich um die zweite, für ***2*** handelte es sich um die erste Ehe, Ehepakete wurden keine geschlossen. Der Ehe entstammen keine Kinder.*

*Die Ehegatten ***2*** und ***Bf1*** vereinbaren hiermit, dass sie trotz Weiterbestands ihrer Ehe in Zukunft getrennt leben werden, und erklären ausdrücklich, dass sie sich gegenseitig die Freiheit einräumen, ihr Leben in Zukunft nach ihrem Gutdünken zu gestalten.*

Die Ehe gilt spätestens mit der Vertragsunterzeichnung als unheilbar zerrüttet. Sie kommen jedoch überein, dass derzeit jedoch keine Scheidungsklage eingebracht wird.

Für den Fall, dass eine Scheidung beantragt wird, soll diese nach den unten angeführten Vertragspunkten erfolgen.

II. VEREINBARUNG GETRENNTEN WOHNENS

****Bf1*** ist mit 25.12.2014 aus der gemeinsamen Ehewohnung in ***Bf1-Adr*** ausgezogen. Die Ehewohnung steht im Alleineigentum von ***2***.*

****Bf1*** verpflichtet sich, die Ehewohnung bis 20.01.2015 zu räumen.*

Die Ehegatten vereinbaren hiermit ausdrücklich, die gegenseitige Verpflichtung zum gemeinsamen Wohnen aufzuheben. Sie kommen überein, dass sie, trotz Weiterbestandes ihrer Ehe in Zukunft bis auf Weiteres getrennt leben werden.

III.

UNTERHALT

GELTENDMACHUNG VON VERSCHULDENSTATBESTÄNDEN

*Frau ***2*** erklärt, die Einbringung einer Scheidungsklage derzeit nicht zu beabsichtigen. Sollte jedoch Herr ***Bf1***, allenfalls nach dreijähriger Auflösung der häuslichen Gemeinschaft, die Scheidungsklage nach § 55 EheG einbringen, behält sich ***2*** vor, dass Verschulden des ***Bf1*** an der Zerrüttung der Ehe geltend zu machen und einen Verschuldensauspruch zu beantragen.*

Die Vertragsteile bestätigen ein gleichteiliges Verschulden an der Zerrüttung der Ehe und verzichten gegenseitig auf die Geltendmachung eines Unterhaltes, dies auch für den Fall der Not, geänderter Verhältnisse oder geänderter Gesetzeslage, wobei einvernehmlich festgehalten wird, dass ein Unterhaltsrückstand nicht besteht.

Des Weiteren halten die Vertragsteile fest, dass sie auf die nachträgliche Prüfung von Verschuldenstatbeständen ausdrücklich verzichten.

Diese Unterhaltsvereinbarung wird während aufrechter Ehe und im Falle der Scheidung getroffen.

IV.

BETRIEBSKOSTEN

*Herr ***Bf1*** verpflichtet sich bis zum Ablauf von drei Jahren, sohin bis zum 31.12.2018 weiterhin einen Teil der Betriebskosten zu bezahlen. Nach Ablauf dieser Frist erlischt diese Verpflichtung.*

V.

SONSTIGES

Sollte es zu einer Versöhnung der Eheleute durch Wiederaufnahme der Ehe kommen verliert diese Vereinbarung ihre Wirksamkeit.

VI.

KOSTEN, GEBÜHREN, STEUERN

*Sämtliche Kosten für die Errichtung dieser Vereinbarung trägt ***Bf1***.*

VI.

GENERALKLAUSEL

Mit dieser Vereinbarung sind sämtliche wechselseitigen Ansprüche der Vertragsteile, wie sie auf Grund der Ehe oder aus Anlass der Scheidung entstehen können, verglichen und

bereinigt. Die Vertragsteile verzichten ausdrücklich auf die Geltendmachung weiterer Ansprüche, auch im Falle der gerichtlichen Scheidung.

15. Im Zeitraum, als der Beschwerdeführer mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Adr1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet war, weisen folgende, an Beschwerdeführer ausgesellte Rechnungen die Zustelladresse ***Bf1-Adr***, aus:

- Rechnung vom 08.11.2017 der ***11*** über einen monatlichen Teilzahlungsbetrag von € 20,00 für Stromlieferung.
- Rechnung vom 31.01.2017 der Firma ***12*** betreffend die „Anzahlung zu BV WA ***13*** Gesamtbetrag: € 1.668,00.
- Rechnung vom 17.10.2017 der Firma ***14***, betreffend die Lieferung „DIV Villeroy & Boch Set TREND bestehend aus Keramikwaschtisch 80 cm Unterschrank mit Schubladen Spiegelschrank mit Beleuchtung“, Gesamtbetrag € 1.200,00.
- Rechnung vom 05.02.2018 des ***15*** betreffend einen begehbaren Schrankraum, Gesamtbetrag € 4.560,00.
- Rechnung vom 12.03.2018 des ***15*** betreffend Einbaumöbel, Gesamtbetrag: € 804,00.
- Rechnung 25.01.2018 der ***16***, Zahlungsbetrag: € 56,68.
- Honorarnote vom 18.2.2017 der ***17*** Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, „UVA 05/2015-09/2017 Überschussrechnung 2015 - 2016 Steuererklärungen 2015 -2016 Diverse laufende Beratung“ Gesamtbetrag: € 5.304,00.
- Rechnung vom 08.01.2018 des ***18*** (Bestattung), Gesamtbetrag € 2.900,00.

16. Die Wohnung im Haus an der Adresse ***Adr1*** war im Zeitpunkt des Kaufs durch den Beschwerdeführer bewohnbar. Wichtige Sachen, die nach Ansicht des Beschwerdeführers notwendig waren (Gewand, Sportgeräte, seine „Erinnerungen“, Buchhaltungen etc.), hat er bereits im Jänner 2015 in die Wohnung nach ***Adr1*** mitgenommen. Er hat bis zu seiner endgültigen Übersiedlung im Mai 2015 noch Renovierungsarbeiten vorgenommen. Böden wurden erneuert, die Wohnung ausgemalt, die Autoabstellplätze sowie das Flugdach verbessert und die Elektrotechnik angepasst. In der Wohnung befand sich keine Waschmaschine und kein Geschirrspüler. Es gab auch keine Gartenanlage und keine Blumen. Außer an den Wochenenden war der Beschwerdeführer grundsätzlich um 06:30 Uhr außer Haus und ist um 20:00 Uhr bzw. 20:30 Uhr nach Hause gekommen. Der Beschwerdeführer hat seine Frau auch in der Phase der Trennung finanziell unterstützt, obwohl er ein gegenseitiger Verzicht auf Geltendmachung von Unterhalt vereinbart war. In technischen Sachen hat er ihr ebenfalls geholfen. Der Beschwerdeführer hat für das Haus in ***Bf1-Adr*** die Betriebskosten übernommen sowie die Kosten für eine Pool-Reparatur und ein Hochbeet. Die Beziehung des Beschwerdeführers zu seiner Frau hat sich Anfang des Jahres 2018 verbessert, zur Zeit als seine Mutter verstarb.

III. Beweiswürdigung

1. Die Sachlage zu Punkt II.1. bis 9. ist nach der Aktenlage erwiesen und unbestritten. Sie ergibt sich insbesondere aus den angeführten Kaufverträgen und den Auszügen aus dem Zentralen Melderegister.

2. Die Sachlage zu Punkt II.10. ist hinsichtlich der Meldedaten aus dem Zentralen Melderegister unstrittig. Außer Streit steht als Ergebnis der mündlichen Verhandlung das Faktum, dass Frau ***5*** am xx. Jänner 2015 verstorben ist und nicht, wie im zentralen Melderegister vermerkt, am 8. Jänner 2015. Strittig ist, ob das Ehepaar ***5u6*** im Zeitraum zwischen dem Verkauf der Liegenschaft bis zur Abmeldung im Zentralen Melderegister tatsächlich noch an der Adresse ***Adr1*** gewohnt haben. Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass die Familie ***5u6*** bereits im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft nicht mehr im Haus gewohnt hat. Die Vertreterin der belangten Behörde hat dies bestritten, sie geht davon aus, dass Dr. ***6*** erst am 11.03.2015 in das Pflegeheim gekommen ist. Dies deshalb, weil Pflegeheime verpflichtet seien, sofort eine Ummeldung vorzunehmen, wenn ältere Leute ins Pflegeheim kommen. Das Bundesfinanzgericht hält dagegen die Aussage des Beschwerdeführers für glaubwürdig, dass das Ehepaar ***5u6*** im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft tatsächlich bereits im Pflegeheim ***7*** an der Adresse ***19*** wohnte. Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung den Beschluss des Bezirksgerichts ***21*** vom 18.12.2014 über die Einverleibung des Eigentumsrechts zu den Anteilsrechten hinsichtlich der Liegenschaft für ***GmbH1*** und für ***Bf1*** vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass die Verkäufer Dr. ***6*** und ***5*** „p.A. Alten- u. Pflegeheime ***20***“ vom Beschluss verständigt werden. Die Tatsache, dass sich das Ehepaar ***5u6*** bereits im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft im Pflegeheim befand, ist das Bundesfinanzgericht damit ausreichend belegt.

3. Die Sachlage zu Punkt II.11. ist nach der Aktenlage erwiesen und unstrittig. Sie ist mit den Behördendaten zur Kostenaufstellung der Anmeldung des Kraftfahrzeugs belegt (Beilage 3 der Beschwerdeschrift).

4. Die Sachlage zu Punkt II.12. und 13. ist nach der Aktenlage erwiesen und unbestritten. Sie ist mit Abrechnungen der ***11*** Aktiengesellschaft (Stromverbrauch sowie der Gemeinde ***Adr1*** (Wasserverbrauch) belegt.

5. Die Sachlage zu Punkt II.14. ist nach der Aktenlage erwiesen, unbestritten und mit der Trennungsvereinbarung (Beilage 1 der Beschwerdeschrift) belegt.

6. Die Sachlage zu Punkt II.15. ist nach der Aktenlage erwiesen, unbestritten und mit den angeführten Rechnungen belegt.

7. Die Sachlage zu Punkt II.16. stützt sich auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 9. Juni 2026 und die Trennungsvereinbarung (Punkt II.14.) vor dem Bundesfinanzgericht.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Private Grundstücksveräußerungen gehören gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 zu den sonstigen Einkünften, die gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegen.

2. Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

3. Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden sind gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 von der Besteuerung ausgenommen, 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.

4. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Bei mehreren Wohnsitzen iSd § 26 BAO gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (VwGH 27.02.2019, Ra 2018/15/0111; VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235).

5. Das Eigenheim oder die Eigentumswohnung muss „*ab der Anschaffung*“ als Hauptwohnsitz gedient haben. Daraus ergibt sich, dass nach dem Gesetzeswortlaut der Hauptwohnsitz auch im Zeitpunkt der Anschaffung begründet werden muss. Für einen späteren Nutzungsbeginn verbleibt nach dem Gesetzeswortlaut kein Raum. Wird daher ein Eigenheim (eine Eigentumswohnung) angeschafft und erst zu einem späteren Zeitpunkt, aus welchen Gründen auch immer, erstmalig als Hauptwohnsitz genutzt, liegt keine Nutzung als Hauptwohnsitz „*ab der Anschaffung*“ vor. Eine davon abweichende Beurteilung kann sich nur ergeben, wenn das angeschaffte Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht bewohnbar ist. Bei Anschaffung eines bewohnbaren Eigenheims (Eigentumswohnung) muss der Hauptwohnsitz unmittelbar nach der Anschaffung begründet werden, die Durchführung von Adaptierungsarbeiten jeglicher Art vermag einen späteren Nutzungsbeginn als Hauptwohnsitz nicht zu rechtfertigen (VwGH 24.01.2007, 2003/13/0118; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmair/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 30 Tz 159). Aufgrund der zivilrechtlichen Anknüpfung des Veräußerungstatbestandes findet die Anschaffung grundsätzlich in dem Zeitpunkt statt, in dem das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wird (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmair/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 30 Tz 156).

6. Im vorliegenden Fall ist entscheidend, dass die Eigentumswohnung an der Adresse ***Adr1*** dem Beschwerdeführer nicht ab der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Der Beschwerdeführer hat die Wohnung mit Kaufvertrag und Wohnungseigentumsvertrag vom 23. Oktober 2014 erworben. Die Wohnung war in bewohnbarem Zustand. Am 27. September 2014 unterzeichnete der Beschwerdeführer die Trennungsvereinbarung mit seiner Frau, nach der er bis 20. Jänner 2015 die Ehewohnung (das Haus an der Adresse ***Bf1-Adr***) räumen sollte. Wichtige Sachen hat bereits im Jänner 2015 in die Wohnung nach ***Adr1*** mitgenommen. Er hat jedoch in der Wohnung in ***Adr1*** noch Renovierungsarbeiten vorgenommen und ist endgültig erst im Mai 2015 dorthin übersiedelt. Die Wohnsitzverlegung wurde dem Zentralen Melderegister am 21. Mai 2015 gemeldet. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts können die Adaptierungsarbeiten in der Wohnung in ***Adr1*** (Punkt II.16. und Punkt III.7.) einen späteren, nicht unmittelbar nach der Anschaffung vorgenommenen Nutzungsbeginn als Hauptwohnsitz nicht rechtfertigen. Zu -dem ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer den Wohnsitz in ***Bf1-Adr*** nicht aufgegeben hat. Er war dort vom 21. Mai 2015 bis zum 24. Mai 2018 mit Nebenwohnsitz im Zentralen Melderegister gemeldet. Nach dem Verkauf der Wohnung in ***Adr1*** hat er den Hauptwohnsitz im Zentralen Melderegister am 24. Mai 2018 wiederum mit der Adresse ***Bf1-Adr*** angegeben. Die vorübergehende Übersiedlung nach ***Adr1*** wegen der Probleme des Beschwerdeführers in seiner Ehe bedeutet nicht, dass er dorthin auch den steuerlichen Hauptwohnsitz, also den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen, verlagert hat. Dass er über im Zeitraum der Ehekrise das Haus in ***Bf1-Adr*** tatsächlich nicht benutzt hat, führt nämlich nicht zwangsläufig zur Verlagerung des steuerlichen Hauptwohnsitzes in die Eigentumswohnung in ***Adr1*** die er nach der Verbesserung seiner ehelichen Situation wieder verkauft hat. Die Wohnung in ***Adr1*** hatte eine Größe von 60 m², hatte keine Gartenanlage, keine Blumen, darin befanden sich kein Geschirrspüler und keine Waschmaschine. Der Strom- und Wasserverbrauch war auffallend niedrig. An der Adresse ***Bf1-Adr*** stand ihm ein Haus zur Verfügung, um das er sich auch er im Zeitraum der Trennung von seiner Ehefrau kümmerte und Kosten übernahm (Punkt II.16. und Punkt III.7.) Gesamthaft betrachtet steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass der Beschwerdeführer jedenfalls nicht unmittelbar nach der Anschaffung und durchgehend bis zur Veräußerung den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen (den steuerlichen Hauptwohnsitz) in der Eigentumswohnung in ***Adr1*** hatte. Damit liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 für die Veräußerung der Eigentumswohnung in ***Adr1*** nicht vor, sodass spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen war.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der

grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor. Allem dann vor, wenn 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 für den Beschwerdefall relevante Rechtsfrage ist mit der zitierten Judikatur bereits entschieden. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 9. Juni 2026