

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 6. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2018 wurden die Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Höhe von € 46.262,50 mit dem besonderen Steuersatz von 30 % (€ 13.878,75) versteuert.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

„Mit Kaufvertrag vom 21.06.2018 wurde die Liegenschaft um € 150.000,- verkauft.

Nach Abzug der seinerzeitigen (2007) Anschaffungskosten in Höhe von € 55.000,- der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.475,- ergeben sich Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Höhe von € 92.525,-.

Lt. Grundbuch beträgt Ihr Anteil 50 % = € 46.262,50 davon wurden 30 % Immobilienvertragssteuer berechnet und bereits entrichtet.“

Dagegen brachte der Beschwerdeführer (Bf.) am 5.9.2019 eine Beschwerde ein und führte aus, dass die Begründung zur Rechtmäßigkeit der einbehaltenen Immobilienvertragssteuer lt. § 30

EStG in mehreren Punkten nicht korrekt sei. Der Bf. führte aus, dass die Immobilie von ihm zu 100% erworben worden sei, auch wenn das Grundbuch etwas anderes ausweise. Durch die Scheidungsvereinbarung seien allerdings weitere 44.000 EUR zum ursprünglichem Kaufpreis von 55.000,- für ihn fällig geworden. Der Bf. vermeint, dass diese Zahlung seinen Kaufpreis weiter erhöhe. Es sei auch nicht seine Entscheidung gewesen die Wohnung zu veräußern, da die Wohnung in den mehr als 2 Jahren der Trennungszeit ihm als Hauptwohnsitz gedient habe. Auf Grund seiner finanziellen Situation sei er allerdings dazu gezwungen gewesen die Wohnung zu verkaufen, da er die Summe zur Begleichung der Abschlagszahlung nicht anders aufbringen konnte. Es entziehe sich der Kenntnis des Bf. warum die Anwältin (Treuhänderin der Käufer) die anteilige Steuerzahlung seiner Ex-Frau zurechnen ließ, da Sie von der Vereinbarung in Kenntnis gesetzt war und auch die Auszahlung diesbezüglich vorgenommen hat.

Weiters führte der Bf. aus:

„Nach § 30 Abs. 2 des EStG, ist weiters die Besteuerung von Einkünften aus Wohnungseigentum ausgenommen, wenn

eine durchgehende Verwendung von 2 Jahren vor Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient hat. Wie oben erwähnt habe ich die komplette Trennungszeit (30 Monate) bereits wieder diese Wohnung als Hauptwohnsitz verwendet, die bereits seit 1993 in sich ändernden Lebensmittelpunkten immer wieder als in kürzeren oder längeren Phasen als Hauptwohnsitz gedient hat.“

Der Bf. ersucht um Korrektur der betreffenden Steuerzahlungen und Ausweisung des daraus resultierenden Guthabens.

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde machte das Finanzamt am 11.9.2019 eine Anfrage im Zentrales Melderegister. Laut dieser Abfrage hatte der Bf. im Zeitraum 11.8.2017 bis 14.8.2018 seinen Hauptwohnsitz in Adresse Liegenschaft und von 11.5.2001 -09.11.2009 hatte der Bf. laut ZMR an der Adresse einen Nebenwohnsitz.

Das Finanzamt erließ am 7.10.2019 eine Beschwerdevereentscheidung gem. § 262 BAO und wies die Beschwerde vom 05.09.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 06.08.2019 als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer die Anteile an der Liegenschaft lt. Grundbuch heranzuziehen seien.

Eine weitere Zahlung von € 44.000,- zum ehemaligen Kaufpreis in Höhe von € 55.000,- sei nicht nachvollziehbar.

Weiters seien beide Befreiungstatbestände, Hauptwohnsitz 2 Jahre ab Anschaffung bzw. 5 Jahre durchgehend innerhalb der letzten 10 Jahre lt. Zentralem Melderegister nicht erfüllt.

Gegen diese Beschwerdeentscheidung brachte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlagenantrag) durch das Bundesfinanzgericht ein, da die Begründung in der Beschwerdeentscheidung ihm nicht schlüssig erscheine bzw. auf seine Einwände nicht eingegangen worden sei.

Er sei damals informiert worden, dass keine Eintragung ins Grundbuch erfolgen müsse, wenn es im Zuge der Scheidung erfolge.

Der Befreiungstatbestand sei sehr wohl gegeben, da es sich um faktische Tatbestände handle, für die es auch Zeugen gäbe.

Eine Ummeldung sei damals aus Bedenken das Sorgerecht zu verlieren nicht erfolgt.

Die bezahlten Summen könnten sowohl aus der Scheidungsvereinbarung als auch mit Überweisungsbelegen vom Notar nachvollzogen werden. Ich ersuche um Informationen welche Nachweise vorgelegt werden sollen.

Laut dem notariellen Kaufvertrag vom 8.2.2007 wurde die Wohnung von ***Bf1*** und seiner ehemaligen Gattin je zur Hälfte erworben. Der Kaufpreis betrug 55.000,00 €. Im Zuge des Kaufes wurde Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.475,00 € gezahlt. Die beiden Käufer wurden ins Grundbuch, wie im Kaufvertrag festgehalten, je zur Hälfte als Eigentümer der Eigentumswohnung eingetragen.

Am 21.6.2018 wurde diese Eigentumswohnung von den beiden Eigentümern (Bf. und seine ehemalige Gattin) um 150.000,00 € verkauft. Wobei die Aufteilung des Kaufpreises zwischen den damaligen noch Eheleute im Vertrag festgehalten wurde. Aufgrund der Tatsache, dass der Vertrag bezüglich des Wohnungsverkaufes unterfertigt wurde, kam es zu einer Adaptierung der Scheidungsvereinbarung, hinsichtlich des vom Bf. an seine Gattin zu zahlenden Betrages, da dieser nun über den Wohnungsverkauf geregelt wurde.

Das Finanzamt sendete an den Bf. am 29.1.2020 ein Ersuchen um Ergänzung und forderte den Bf. auf geeignete Dokumente zum Nachweis, dass einer der Befreiungstatbestände des § 30 Abs. 2 EStG faktisch erfüllt ist, vorzulegen.

Weiters wurde der Bf. gebeten zu erklären warum er (lt ZMR) von 04.01.2000-11.08.2017 seinen Hauptwohnsitz in Adresse 2 hatte.

Der Bf. wurde ersucht darzulegen, was mit der Wohnung Adresse Liegenschaft nach dem Kauf 2007 geschah, da weder der Bf. noch seine ehemalige Gattin einen Haupt- oder Nebenwohnsitz im Zeitraum vom 10.11.2009-10.8.2017 an der Adresse dieser Wohnung gemeldet hatten. Warum erfolgte dort keine Meldung?

Weiters forderte das Finanzamt den Bf. auf, zu erklären, warum für sein Einzelunternehmen laut Firmenbuch nur im Zeitraum von 18.7.2018 bis 16.8.2018 als Zustelladresse die Adresse Liegenschaft vermerkt war, wenn sein Hauptwohnsitz faktisch einen längeren Zeitraum, als laut Zentralem Melderegister vermerkt, an dieser Adresse lag.

Zum Schluss des Schreibens brachte die Abgabenbehörde das sich ergebende Gesamtbild aus den Unterlagen wie folgt dem Bf. zur Kenntnis:

*„Als Familienwohnsitz gemeinsam mit Ihrer Gattin diente bis Sommer 2017 die Liegenschaft in der Adresse 2. Anschließend sind Sie mit Frau G. zusammengezogen (ergibt sich aus den Haupt- bzw. Nebenwohnsitzmeldungen vom 11.8.2017-14.8.2018 bzw. 21.9.2018. Gleichzeitig hat Frau G. allerdings schon ab 15.12.2017 ihre gemeinsame jetzige Hauptwohnsitzadresse (***Bf1-Adr***) als Nebenwohnsitz gemeldet. Dies eröffnet vielmehr Zweifel, ob die Adresse Liegenschaft überhaupt faktisch 2017-2018 als Hauptwohnsitz gedient hat.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.2.2020 legte der Bf. zum Nachweis, dass er bereits früher als laut ZMR die eheliche Wohnung verlassen habe, eine Bestätigung der ehemaligen Gattin vor, in der diese dem Bf. bestätigte, dass er nach der Vereinbarung der Trennung im Frühjahr 2016 aus der ehelichen Wohnung in Adresse 2 ausgezogen sei.

Betreffend die Frage, warum der Hauptwohnsitz des Bf. von 4.1.2000 bis 11.8.2017 in der Adresse 2 lt. ZMR Meldung war, gab der Bf. bekannt, dass nach dem Auszug der Großmutter seiner Exfrau ins Pflegeheim und weiters durch ihren Tod Teile des Erdgeschoßes frei wurden und sie diese Teile als Wochenenddomizil nutzten. Da wenig später die Eigentümerin zu einem neuen Lebensgefährten zog, stand das gesamte Haus leer und er konnte auch seine Bürotätigkeiten dorthin verlagern. Der Bf. führte aus, dass er nie bewusst die Meldung in der Adresse Liegenschaft aufgehoben habe, da er auch regelmäßig Post ausgehoben und auch sein Motorrad an dieser Adresse gemeldet war. Hier dürfte eine Streichung statt einer Ummeldung passiert sein.

Weiters gab der Bf. bekannt, dass die Wohnung in der Adresse Liegenschaft nach dem Kauf 2007 weiter wie in den Jahren, in denen sie gemietet worden war als Stadtwohnung und Rückzugsdomizil verwendet worden sei. Auch bei mehreren Trennungen auf Probe, diene die Wohnung als Wohnsitz. Es sei nie geplant gewesen die Wohnung als Anlage- oder Spekulationsobjekt zu benutzen, sondern sie sollte in ferner Vision als Wohnung für einen oder beide seiner Söhne genutzt werden. Dies habe auch insofern stattgefunden als sein älterer Sohn 2015 bis 2018 bei ihm wohnte, während er die HTL in Wien besuchte. Eine Meldung erfolgte nicht, da ihm nicht bewusst war, dass eine Abmeldung erfolgt sei.

Dieser Fehler sei erst aufgefallen, als er nach unzähligen Strafmandaten und der Unlust in Nachbarbezirken zu parken oder öffentlich zu fahren sich um die Beantragung einer

Parkraumberechtigung für sein Privatfahrzeug kümmerte. Er hätte wohl nicht das Fahrzeug in Wien angemeldet und ein Parkpickerl bezahlt, wenn er dort nicht gewohnt hätte.

Das Einzelunternehmen erziele seit ca. 2001 keine Umsätze, da diese in die Umsätze der GmbH geflossen seien. Außer der Bezahlung der Wirtschaftskammerumlage hätte dieses Unternehmen für ihn keine Relevanz. Das Unternehmen sei auch nicht im Firmenbuch eingetragen. Warum und woher dieser Eintrag vom 18.7.2018 komme sei ihm nicht erklärlich. Letztes Jahr sei ihm auch ein Gewerbe in Oberösterreich unterstellt worden, was sich ebenfalls als Fehler herausgestellt habe. Die Firma1 hatte ihren Standort auch nie in der Adresse Liegenschaft, warum sollte dort die Zustelladresse vermerkt sein? Er habe seinen Hauptwohnsitz geändert, aber nicht die Firmenadresse. Die Firma1 sei im angesprochenen Zeitraum auch nicht operativ tätig gewesen, da die Bemühungen Geldgeber für die Reaktivierung der Universität erfolglos geblieben seien. Auch die Privatuniversität als „Hauptkunde“ hatte ihren Standort immer in Wien und die Firma1, aber nie ihren Sitz in Wien. Er wies darauf hin, dass seine berufliche Tätigkeit im überwiegenden Ausmaß direkt beim Kunden ausgeführt werde und keine Kundenbesuche bei ihm oder ähnliches stattfinden. Weiters habe er weiterhin Zugang zu seinen Büroräumlichkeiten in Adresse 2, da es sich um ein 2-Familienhaus handele.

Der befristete Mietvertrag für die Wohnung endete bereits 2017 und konnte wegen der Befristung auch nicht früher aufgelöst werden. Der neue Mietvertrag wurde nur mehr mit seiner Exgattin abgeschlossen.

Auf die Ausführungen des Finanzamtes betreffend des Gesamtbild, dass sich für die Abgabenbehörde ergibt, wurde wie folgt repliziert:

„Fr. G. und ihre Meldungen haben mit meinem Hauptwohnsitz nichts zu tun, sondern einzig allein mit ihrem Aufenthaltsort bezüglich ihres Krankenstandes. Ich habe sie in der gemeldeten Zeit unterstützt und ihr Unterkunft gegeben. Wir hatten zum damaligen Zeitpunkt ausschließlich eine freundschaftliche und keine partnerschaftliche Beziehung. Als sie aus therapeutischen Gründen aus der Stadt sollte, hat sie bei einem Bekannten von mir Unterkunft in B. gefunden. Nachdem meine Söhne sich beide entschieden haben bei mir zu wohnen, war ich auf der Suche nach einer Wohngelegenheit, die das ermöglichte. Nachdem die Erbschaftsangelegenheit des Vermieters von Fr. G. abgeschlossen war, ergab sich die Möglichkeit diese durch Umbau auch für mich und meine Kinder zu nutzen. Dies ermöglichte meinem jüngeren Sohn den annehmbaren Weg in die HTL Wiener Neustadt und meinem Älteren, den kurzen Weg zu seiner Lehrstelle. Es war auch geplant die Liegenschaft zu erwerben, aber durch die plötzlichen Forderungen meiner Frau und die steuerliche Last, war mir das bis jetzt nicht möglich. Die Wohnung in Wien war faktisch seit dem Erwerb immer in meinem Eigentum, da ich sowohl die Anzahlung geleistet hatte aus Geldern, die weit vor der Ehe erwirtschaftet wurde als auch die laufenden Raten und Betriebskosten bezahlt habe. Das

Einlenken meinerseits im Bezug auf die 44.000,- EUR, die Auszahlung des Kredits und die Bezahlung kompletten Steuer erfolgte nur aus Rücksicht auf meine Kinder und da unsere Familie weiters durch 3 Sterbefälle innerhalb kurzer Zeit belastet wurde.

Es existieren noch eine Vielzahl weiterer Dokumente, die meine Aussagen belegen, allerdings sind durch den Umzug und einen EDV Schaden im letzten Jahr, einige Dinge sehr aufwändig zu finden oder wiederzubeschaffen.“

Weiters waren der Vorhaltsbeantwortung ein Anwaltsschreiben bezüglich der Abschlagszahlung in Höhe von € 45.000,00 beigelegt. Dieser Betrag wurde nach Angabe des Bf. auf € 44.000,00 geändert und die Abwicklung betreffend dieses Betrages wurde vor dem Scheidungstermin vollzogen, da eine Pattsituation bestanden habe.

In einem weiteren vorgelegten Anwaltsschreiben wurde der Bf. über die Herausnahme der Wohnungsübertragung informiert, da der Verkauf vor dem offiziellen Scheidungstermin stattfand.

In einem weiters vorgelegten Schreiben wurde der Bf. über die Abwicklung des Verkaufes der Wohnung informiert und über den ihm überwiesenen Betrag.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt am 4.3.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. und die damalige Gattin verkauften am 21.6.2018 die Eigentumswohnung, welche sie am 8.2.2007 gemeinsam gekauft hatten. Laut Kaufvertrag hatten die damaligen Eheleute je zur Hälfte das Eigentum an der Wohnung erworben, dies war auch im Grundbuch so eingetragen.

Laut ZMR hatte der Bf. an der Adresse dieser Eigentumswohnung von 11.5.2001 bis 9.11.2009 einen Nebenwohnsitz und von 11.8.2017 bis 14.8.2018 einen Hauptwohnsitz.

Laut einer Bestätigung seiner ehemaligen Gattin wohnte der Bf. seit der Trennung im Frühjahr 2016 in der Wohnung.

Strittig ist ob für den Verkauf der Eigentumswohnung die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden ist.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten elektronischen Verwaltungsakten und sind unstrittig.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Hauptwohnsitzbefreiung

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

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 lautet:

Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 geht auf das 1. StabG 2012 zurück. Mit dem genannten Gesetz wurde anlässlich der Reform der Grundstücksbesteuerung die bereits bis zum 1. StabG für die Veräußerung des Hauptwohnsitzes unter gewissen Voraussetzungen bestehende Befreiungsbestimmung übernommen, angepasst und um eine Tatbestandsvariante ergänzt.

So wird in den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8) zu den Befreiungstatbeständen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a und lit. b Folgendes ausgeführt:

"Von der Besteuerung ausgenommen sind wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), die zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen. Ergänzend soll aber die Veräußerung auch dann befreit sein, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Diese Ergänzung ist insbesondere deshalb erforderlich, weil eine ununterbrochene Aufrechterhaltung des Hauptwohnsitzes bei einer unbegrenzten Steuerhängigkeit als unverhältnismäßige Anforderung für eine Steuerbefreiung erscheint. Daher soll die Hauptwohnsitzbefreiung auch dann greifen, wenn der Hauptwohnsitz zumindest für einen erheblichen Zeitraum vor der Veräußerung bestanden hat."

Der Bf. beantragt in der Beschwerde die Zuerkennung der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988.

Der Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 gelangt dann zur Anwendung, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Zur Erlangung dieser Steuerbefreiung muss der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des/der (bewohnbaren) Eigenheims/Eigentumswohnung begründet werden. Sind Instandsetzungsarbeiten notwendig (liegt also ein noch nicht bewohnbares Eigenheim vor), ist die Begründung des Hauptwohnsitzes (Einzug) ab Erreichen der Bewohnbarkeit erforderlich, wobei dem Gesetz keine starre Regel hinsichtlich des als angemessen anzusehenden Zeitraumes zu entnehmen ist (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 29). Die Verwaltungspraxis gesteht diesbezüglich eine Frist von einem Jahr zu (vgl. EStR Rz 6641). Die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz muss nach der Anschaffung bzw. Herstellung (Fertigstellung) zwischen dem Bezug des Eigenheimes/der Eigentumswohnung und der Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen haben (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 30). Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes muss grundsätzlich mit der Veräußerung einhergehen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 34). Die Verwaltungspraxis räumt diesbezüglich eine Toleranzfrist von einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung ein, d.h. die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung ist unschädlich (vgl. EStR Rz 6641).

Der Begriff des "Hauptwohnsitzes" wird im EStG 1988 nicht näher bestimmt. Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird diesbezüglich auf die Bestimmung des § 26 Abs. 1 BAO zurückgegriffen (vgl. VwGH 27.02.2019, Ra 2018/15/0111, VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235 u.a.). Gemäß der genannten Bestimmung hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist steuerrechtlich das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes – hier gleichbedeutend mit dem Innehaben - 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. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es 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 (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0066, VwGH 23.05.1990, 89/13/0015). Wird aber eine Wohnung durch ihren Eigentümer vermietet und hat der Eigentümer nicht die Möglichkeit zur jederzeitigen Benutzung der Wohnung, dann liegt für ihn hinsichtlich dieser Wohnung kein Wohnsitz vor. Da es auf die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung ankommt, ist die Messung eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen am Fremdvergleich und damit die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages nicht entscheidend (vgl. VwGH 23.05.1990, 89/13/0015).

Im gegenständlichen Fall stellt sich die Frage, ob die Eigentumswohnung dem Bf. ab der Anschaffung bzw. im Hinblick auf die Bewohnbarmachung ab dem Bezug bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

Die Eigentumswohnung wurde am 8.2.2007 gekauft. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Bf. seinen Hauptwohnsitz Adresse 2. An dieser Adresse hatte die damalige Gattin und die beiden Kinder auch ihren Hauptwohnsitz. Weiters hatte der Bf. laut eigenen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung auch seine Büroräumlichkeit in Adresse 2, in dem Zweifamilienhaus. Somit kann davon ausgegangen werden dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Adresse 2 lag und sich somit dort auch sein Hauptwohnsitz (bis Frühjahr 2016) befunden hat.

Der Bf. hatte erst ab 11.8.2017 laut ZMR, bzw laut der vorgelegten Bestätigung seiner ehemaligen Gattin ab Frühjahr 2016, seinen Hauptwohnsitz an der Adresse der verkauften Eigentumswohnung.

Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 kann daher nicht angewendet werden.

In § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt der Gesetzgeber eine zehnjährige Beobachtungsfrist fest, deren Ende im Veräußerungszeitpunkt liegt. Die durchgehende Nutzung des Eigenheims (der Eigentumswohnung) als Hauptwohnsitz muss während dieser zehnjährigen Beobachtungsfrist ein Ausmaß von zumindest fünf Jahre erreichen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn EStG17 § 30 Rz 164). Die Zehnjahresfrist ist stichtagsbezogen vom

Tag der Veräußerung rückzurechnen. Als Tag der Veräußerung gilt im Kontext des § 30 der Abschluss des (Ver)Kauf(s)vertrags (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2020, § 30 Rz 32).

Im vorliegenden Fall wurde die Eigentumswohnung mit Kaufvertrag vom 21.6.2018 veräußert. Angeschafft wurde die Wohnung mit Kaufvertrag vom 8.2.2007. Die Eigentumswohnung war also mehr als 10 Jahre im Besitz des Bf. und seiner Gattin.

Wie bereits oben ausgeführt hatte der Bf. erst ab 11.8.2017 laut ZMR, bzw laut der vorgelegten Bestätigung seiner ehemaligen Gattin ab Frühjahr 2016, seinen Hauptwohnsitz an der Adresse der verkauften Eigentumswohnung.

Geht man davon aus, dass der Hauptwohnsitz ab dem Frühjahr 2016, also ab März 2016, bis 11.8.2017 (Abmeldung des Hauptwohnsitzes im ZMR) bestanden hat, so sind dies 2 Jahre und 6 Monate.

Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 kommt daher auch nicht zur Anwendung, da die Eigentumswohnung innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung nicht mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hängt die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung ab, da die strittige Frage in Einkommensteuergesetz eindeutig geregelt ist.

Wien, am 31. August 2026