

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache ZZ, gegen den Bescheid des Finanzamtes D. vom 30. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe betragen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
YY	16.970,88 €
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.838,88 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 2 EStG 1988	-264,00 €
Einkommen	16.514,88 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt $(16.514,88 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$	2.012,93 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.012,93 €
Unterhaltsabsetzbetrag	-876,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	791,93 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 2.185,78	131,15 €

Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)	8.074,00 €
Einkommensteuer	8.997,08 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.954,50 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,42 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>7.043,00 €</b>

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Gattin des Beschwerdeführers (im folgenden abgekürzt Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 12.06.2009 zum Preis von 107.000 € Miteigentum (164/1728 Anteile) an der Liegenschaft EZI xx GSt-NR xxx, KG X (Adr). Mit den erwähnten Anteilen war das Wohnungseigentum an W 4 untrennbar verbunden.

Nach Durchführung diverser Reparatur- und Sanierungsarbeiten bezogen der Bf. und seine Ehegattin A. am 11.3.2010 die Eigentumswohnung in der Gemeinde X.

Mittels Vergleich gemäß § 55a EheG vom 3.7.2012 ließen sich A.A. und der Bf. einvernehmlich scheiden. Pkt „V. Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse“ bestimmte, dass die 164/1728-Anteile an der Liegenschaft GST-NR xxx in EZ xx, GB X, in das Alleineigentum des Bf. zu übertragen seien. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes C. vom 26.7.2012 erfolgte die Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Bf. in EZ xx KG xxxx X (164/1728 Anteile an Top W 4).

Mit Kaufvertrag vom 29.01.2013 veräußerte der Bf. seine Miteigentumsanteile an Top W 4 in X zum Preis von 150.000 €.

Das Finanzamt D. ordnete beim Bf. eine Nachschau gem. § 144 BAO an. Der Prüfer stellte fest, der Bf. habe im Jänner 2013 das Objekt Adr in X veräußert und hierbei die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht. Eine Abfrage beim Zentralen Melderegister habe jedoch ergeben, dass der Hauptwohnsitz in X, Adr, betreffend Top W 4 nur für den Zeitraum 11.3.2010 bis zum 31.1.2012 sowie vom 7.3.2012 bis zum 24.8.2012 bestanden habe. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung seien deshalb nicht erfüllt.

Im Zentralen Melderegister würden folgende Eintragungen zu der Adresse „Adr, X.“ aufscheinen:

Gemeldet: 12.03.2012 – 31.01.2012	Bf.	Hauptwohnsitz	R. - aaaa
-----------------------------------	-----	---------------	-----------

Gemeldet: 07.03.2012 – 24.08.2012	Bf.	Hauptwohnsitz	R. - aaaa
-----------------------------------	-----	---------------	-----------

Hinsichtlich der fehlenden Zeitspanne zu vorstehenden Meldezeiten weise das Zentrale Melderegister folgende Eintragung auf:

Gemeldet: 31.01.2012 – 07.03.2012	Bf.	Hauptwohnsitz	S. - bbbb
-----------------------------------	-----	---------------	-----------

Die Immobilienertragsteuer sei deshalb nach Ansicht des Prüfers wie folgt zu berechnen:

Veräußerungserlös	150.000,00 €
-Anschaffungskosten	-107.000,00 €
-Herstellungs-/Instandsetzungsaufwendungen	-5.029,00 €
Kosten für die Selbstberechnung IMMO-ESt	-753,00 €
Einkünfte gem. §30c EStG 1988	37.217,70 €
IMMO-ESt 25%	9.304,43 €

Das Finanzamt D. setzte sodann die „Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 30. Juli 2015 mit 9.304,42 € fest.

Der Bf. erhob „Einspruch bzw. Beschwerde“ gegen den Einkommensteuerbescheid 2013. Begründend brachte er vor, anlässlich der Veräußerung der Wohnung habe sein Anwalt ihm mitgeteilt, „dass es bei dieser Veräußerung, da ich ja in der Wohnung vom Kauf bis zur Veräußerung gewohnt habe, keine IMMO-ESt zu bezahlen“ sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2015 wies das Finanzamt D. die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, im beschwerdegegenständlichen Fall sei der Bf. laut durchgeföhrter ZMR-Abfrage an der Adresse Adr in X im Zeitraum 11. März 2010 bis 31. Jänner 2012 und vom 07. März 2012 bis zum 24. August 2012 gemeldet gewesen. Die erforderliche Dauer eines mindestens zweijährig ohne Unterbrechung aufrechten Hauptwohnsitzes am Adr in X sei deshalb nicht erfüllt worden. Zwar komme der Eintragung im ZMR lediglich Indizwirkung zu, und unterliege auch dieses Beweismittel der freien Beweiswürdigung, allerdings habe der Bf. im Zuge der Schlussbesprechung am 15. Juli 2015 in den Räumen des Finanzamtes D. erklärt, sich wegen des Scheidungsverfahrens in der Zeit vom 1. Februar 2012 bis zum 6. März 2012 tatsächlich nicht in der Wohnung in X, Adr, aufgehalten zu haben.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG vom 1. Oktober 2015, eingelangt beim Finanzamt D. am 12. Oktober 2015, erläuterte der Bf. sein Begehren wie folgt: „Hier eine kleine zeitliche Reihenfolge, wie sich das Ganze zugetragen hat:

im 06/2009	Wurde von Frau A.A. das Objekt gekauft
ab 03/2010	Wurde es von Frau A. und Herrn Bf bewohnt (nach Fertigstellung diverser Arbeiten)
im 01/2012	Auszug von Herrn Bf nach der Scheidung von A.A. (Anm: Beschluss BG F. vom 4.7.2012)

im 07/2012	Übergabe des Objektes an Herrn Bf
im 07/2012	Auszug von Frau A.A.

Seine ehemalige Gattin A.A. und der Bf. hätten das Objekt deshalb „24 Monate bewohnt und erst durch die Scheidung hätten sich diverse Umstände ergeben, „die zu Verwirrungen geführt haben“.

In einem weiteren Schriftsatz des Bf. vom 25. April 2016 (als Ergänzung zum zuvor eingereichten Vorlageantrag) präzisierte dieser sein Anliegen. Nach diversen Reparaturen und Sanierungsarbeiten sei die Wohnung im März 2010 von seiner Ex-Gattin und ihm selbst bezogen worden. Er habe sich „damals umgemeldet, weil wir uns dauernd mit meiner Frau gestritten haben, und sie meine Briefe immer wieder zerrissen hat. Aber ich wohnte immer noch drinnen, weil ich mich nicht von meinen Kindern GG und HH so leicht trennen konnte“. Am 5. Juni 2012 habe seine Ex-Gattin die Wohnung „mir übergeben“, weil diese den Wohnungskredit nicht mehr habe bedienen können. Am 31. Juli 2012 habe er die Wohnung endgültig verlassen, seine Ex-Gattin am 10. Dezember 2012.

## **II. Sachverhalt/Beweiswürdigung**

Mit Kaufvertrag vom 12.06.2009 erwarb die Ex-Gattin des Bf. Alleineigentum an 164/1728 Anteilen (GST-NR xxx, Grundbuch xxxx X) an Top W 4 in X, Adr. In der Zeit bis Ende Februar 2010 erfolgten diverse Reparatur-/Sanierungsarbeiten zum Preis von 5.029 €.

Am 07.03.2010 zogen die Ehegatten I. mit ihren Kindern in die Wohnung Top W 4 in X ein und begründeten dort ihren Hauptwohnsitz (Ehegattenwohnung). Beginnend mit 31.01.2012 und endend mit 07.03.2012 verlegte der Bf. seinen Hauptwohnsitz nach JJ, durch eine entsprechende Bekanntgabe an die Meldeämter in X bzw. in F.. Für die Zeit vom 07.03.2012 bis zum 24.08.2012 begründete der Bf. seinen Hauptwohnsitz letztmals in X, Adr (Top W 4). Für den Zeitraum 09.08.2010 bis zum 31.01.2012 (wie auch vom 07.03.2012 bis zum 25.05.2012) verfügte der Bf. in der S. in F. und vom 31.01.2012 bis zum 07.03.2012 im Adr in X über „Nebenwohnsitze“.

Die einvernehmliche Scheidung der Ehegatten A. und Bf erfolgte mittels Beschluss des Bezirksgerichtes C. vom 04.07.2012. Darin vereinbarten die Parteien, dass A.A. ihr Eigentum an 164/1728 Anteilen an der Liegenschaft GST-NR xxx in EZ xx, GB xxxx X, „hierbei handelt es sich um die Ehewohnung“, ins Eigentum des Bf. übergibt. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes C. vom 26.07.2012 erfolgte die Einverleibung des Eigentumsrechtes an Top W 4 in X für den Bf. („Vergleich vom 04.07.2012“).

Am 24.08.2012 hat der Bf. seinen Hauptwohnsitz in Top W 4 in X, Adr, endgültig aufgegeben.

Mittels Kaufvertrag vom 29.01.2013 veräußerte der Bf. seine Anteile an der gegenständlichen Wohnung Top W 4 in X, Adr, zum Preis von „pauschal 150.000 €“ an KK.

In den seitens des Finanzamtes vorgelegten Akten befindet sich ein mit 29.07.2015 datierter Aktenvermerk über die im Rahmen der Nachschau abgehaltene Schlussbesprechung, in dem wörtlich Folgendes ausgeführt wird: *"Herr I. wurde im Zuge der Prüfung darauf aufmerksam gemacht, dass die geltend gemachte Hauptwohnsitzbefreiung nicht greift, da der Hauptwohnsitz im Zuge der Ehescheidung für ca. 1 Monat aufgegeben wurde und somit keiner der beiden Tatbestände, die Voraussetzung für die Befreiung sind, erfüllt sind. Im Zuge der Schlussbesprechung führte Herr I. aus, dass der Hauptwohnsitz eigentlich nie aufgegeben wurde, auch hätten seine Kinder durchgehend in dieser Wohnung gewohnt. Er sei lediglich kurzfristig zu seinem Vater gezogen..."*

Aus der Sicht des BFG lässt die im gegenständlichen Aktenvermerk festgehaltene Aussage, an dessen Wahrheitsgehalt zu zweifeln das Gericht keinen Anlass sieht, in Verbindung mit der erfolgten Ummeldung des Hauptwohnsitzes keine andere Würdigung zu, als dass die Eintragungen im Zentralen Melderegister den Tatsachen entsprechen und sich der Hauptwohnsitz des Bf. tatsächlich nicht für 24 Monate durchgehend in Top W 4 in X, Adr, befand. Zu einer anderen Schlussfolgerung kommt das BFG auch nicht aufgrund der nach erfolgter einvernehmlicher Scheidung mit Schreiben des rechtlichen Vertreters der ehemaligen Gattin des Bf. vom 31. Juli 2012 an den Bf. gerichtete Aufforderung zum Verlassen der Wohnung in Top W 4 in X, Adr. Der Inhalt dieses Schreibens beweist aus der Sicht des BFG lediglich, dass der Bf. nach seinem neuerlichen Einzug im März 2012 zumindest bis zum 31. Juli 2012 (in Übereinstimmung mit den Eintragungen im Zentralen Melderegister) dort seinen (Haupt)Wohnsitz hatte, nicht aber, dass er dort ununterbrochen seinen Hauptwohnsitz hatte.

### **III. Rechtliche Beurteilung**

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

Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind von der Besteuerung die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz (danach) aufgegeben wird. Die Nutzungsfristen müssen stets durch den Veräußerer selbst erfüllt werden. Ist die Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht bezugsfertig, beginnt eine einjährige Toleranzfrist bis zur Fertigstellung der (diesfalls) Eigentumswohnung zu laufen. Muss doch der Hauptwohnsitz mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr danach aufgegeben werden. Im Einzelfall kann diese Toleranzfrist ein Jahr auch übersteigen (VwGH vom 1.6.2017, 2015/15/0006 ). Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 bestimmen sich die Einkünfte aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten des Grundstückes.

Die Anschaffungskosten sind um Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern.

Zu den Anschaffungskosten zählen alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstückes. Beispielsweise auch die Nebenkosten, wie Vermittlungshonorare, Vertragserrichtungskosten, Gerichtsgebühren und die Grunderwerbsteuer (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 30 Rz 218). Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind grundsätzlich bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 30a EStG 1988).

Werden Grundstücke im Zuge einer Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse (§§ 81 ff EheG) im Rahmen einer Ehescheidung übertragen, liegt grundsätzlich kein Tausch und daher auch keine Veräußerung bzw. Anschaffung vor, sofern die Aufteilung des Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG erfolgt. Daher ist eine Grundstücksübertragung auch bei einer einvernehmlichen Scheidung keine Veräußerung bzw. keine Anschaffung (EStR 2000, Rz 6624).

Da das BFG, wie obig dargelegt, im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis kam, dass sich der Hauptwohnsitz des Bf. nicht für mindestens 24 Monate durchgehend in Top W 4 in X, Adr, befand, sind die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 nicht erfüllt, sodass die Immobilienertragsteuer dem Grunde nach zu Recht festgesetzt wurde. Der Höhe nach war die im angefochtenen Bescheid festgesetzte Immobilienertragsteuer allerdings insofern zu berichtigen, als vom Veräußerungserlös neben dem Anschaffungskosten, den Instandhaltungskosten und den Kosten für die Selbstberechnung auch die Grunderwerbsteuer sowie die Gerichtsgebühren in Abzug zu bringen waren. Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer berechnet sich daher wie folgt:

Veräußerungserlös vom 29.1.2013	150.000 €
Anschaffungskosten zum 12.6.2009	-107.000 €
Grunderwerbsteuer 3,5%	-3.745 €
Gerichtsgebühren 1,1 %	-1.177 €
Instandhaltungskosten	-5.029 €
Kosten für Selbstberechnung	-753 €
Bemessungsgrundlage IMMO-ESt	32.296 €
Immobilienertragsteuer 2013	8.074 €

#### **IV. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 Beschwerdefall standen Sachverhalts- und keine Rechtsfragen in Streit, weshalb eine (ordentliche Revision) nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. Juli 2018