



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw* BW***, PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstattthaus, vertreten durch die Fritzenwallner-Gandler Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 5741 Neukirchen am Großvenediger, Schlosserfeld 344, vom 26. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch Mag. Bernhard Berauer, vom 1. Juli 2010 betreffend **Einkommensteuer 2007** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2007 wird mit **EUR 169.357,11** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	14.014,84
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.788,20
Sonstige Einkünfte	339.741,17
Gesamtbetrag der Einkünfte	355.544,21
Sonderausgaben	0,00
Einkommen	355.544,21
davon Einkommensteuer	169.357,11
$(355.544,21 - 51.000) \cdot 0,50 + 17.085$	

Entscheidungsgründe

Wie das Finanzamt anlässlich einer Außenprüfung feststellte, hatte der Berufungswerber im Jahr 2007 eine 2001 erworbene bebaute Liegenschaft in PLZ_Waldort [Waldort], Waldhausstraße_Nr._1 veräußert und daraus den unbestrittenen Überschuss von EUR 346.759,00 lukriert, ohne dies dem Finanzamt offen zu legen.

Nachdem das Finanzamt den Berufungswerber mit dieser Feststellung konfrontiert hatte, reagierte dieser mit Schreiben vom 10. April 2010 und wendete die Hauptwohnsitzbefreiung ein. Er brachte vor, er habe **im Februar 2002** den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen dort begründet. Zur Glaubhaftmachung bzw. zum Beweis brachte er mehrere Bestätigungen und Erklärungen bei (Details siehe Sachverhalt) und blieb auch in der Niederschrift vom 7. Mai 2010 bei dieser Darstellung.

Das Finanzamt schenkte diesen Unterlagen keinen Glauben und unterstellte den Hauptwohnsitz in einem Gebäude in PLZ_Stadtort [Stadtort] , Werkstatthaus, das sich ebenfalls im Alleineigentum des Berufungswerbers befand. In dieser Liegenschaft befand sich auch die Werkstatt des Berufungswerbers sowie die Wohnung seiner Mutter und seiner Lebensgefährtin (VN_Y* Kindesmutter), die diese mit den beiden gemeinsamen minderjährigen Kindern nutzte.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 1. Juli 2010 ergriff der Berufungswerber mit Schreiben vom 26. Juli 2010 Berufung. Das Finanzamt vernahm daraufhin am 16. September 2010 zusätzlich Frau Kindesmutter als Zeugin (siehe Sachverhalt) und legte das Rechtsmittel sodann ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 21. März 2011 wies der Berufungswerber auf Beweiswürdigungsregeln der BAO und dabei darauf hin, dass dem Besteuerungsverfahren die größte Wahrscheinlichkeit zu Grunde zu legen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat fasste daraufhin den Sachverhalt zusammen und beauftragte das Finanzamt mit Schreiben von 6. Juli 2011 mit weiteren Ermittlungen. Dieses führte daraufhin ergänzende Erhebungen durch und dokumentierte diese mit einem Erhebungsakt folgenden Inhalts:

- **Zum Haus Haus_3:**

Es befragte am 19. Oktober 2011 Frau VN_A* Mieterin_Haus_3, die dieses Haus von 28. Juni 2004 bis 1. Juli 2005 als Mieterin bewohnt hatte (vgl. Sachverhalt bzw. beiliegende

Niederschrift) als Auskunftsperson und erhob die Wasser-Verbrauchsdaten von 27. November 2003 bis 5. November 2010.

- **Zum Haus Waldhausstraße_Nr._1:**

Das Finanzamt vernahm den Voreigentümer dieses Grundstückes, Herrn VN_B* Voreigentümer_Waldhaus, sowie Herrn VN_D*** Bauer_D* zu dessen Zustand und zur (Nach)Nutzung bzw. der Schneeräumung. Der Außenprüfer des Finanzamts nahm Einsicht in den Gewerberechtsakt zu dieser Liegenschaft bei der Bezirkshauptmannschaft, die aber keine weiteren Erkenntnisse ergab (vgl. Sachverhalt, beiliegende Niederschriften und Aktenvermerk). Bei der Salzburg AG beschaffte der Außenprüfer die Strom-Jahresabrechnungen für die Zeit ab 15. November 2001. Zusätzlich ermittelte der Unabhängige Finanzsenat im Wege eines an die Salzburg AG gerichteten Auskunftersuchens (§ 143 BAO) vom 28. Februar 2012 die näheren Umstände bei der Bemessung der Teilzahlungen zum Stromabnahmevertrag für dieses Objekt (siehe Sachverhalt).

- **Zum Wohnsitz im Haus Werkstattthaus:**

Das Finanzamt beschränkte sich diesbezüglich vorerst auf die Einsichtnahme in den Einheitswertakt (EWAZ EW-AZ_1) sowie den Hinweis, dass Herr BM*** von 22. April 2002 bis 18. August 2007 nicht Bürgermeister der Gemeinde [Stadtort] gewesen sei. Zur Frage des Wohnsitzes des Berufungswerbers befragte das Finanzamt zusätzlich die Mieterin des Nachbarhauses Frau Mieterin_Haus_3 (vgl. Sachverhalt und beiliegende Niederschrift vom 19. Oktober 2011). Über nochmalige Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenats befragte das Finanzamt am 13. März 2012 auch Bürgermeister BM*** zu seinen Wahrnehmungen bezüglich des Wohnsitzes des Berufungswerbers (vgl. Sachverhalt und Kopie der Niederschrift).

Der Unabhängige Finanzsenat brachte dem Berufungswerber sämtliche neuen Beweismittel mit Schreiben vom **29. März 2009** zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis. Dieser reagierte darauf mit Schreiben vom **23. April 2012** sowie E-Mail und Schreiben vom **8. Mai 2012** (Details siehe Sachverhalt).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts (St.Nr. ##-###/####-##; Erhebungsakt, ABNr. #####/10, und Erhebungsakt zum Ermittlungsauftrag vom 6. Juli 2011) sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet und - soweit nicht besonders erwähnt - unbestritten ist.

1 Sachverhalt

1.1 Liegenschaft Werkstatthaus in [Stadtort]

Der Berufungswerber ist seit Jahren **Alleineigentümer** der Liegenschaft KG_Nr_1111 EZ ##1 samt dem darauf befindlichen Gebäude.

Bei dieser Liegenschaft handelte es sich laut Einheitswertakt (EWAZ EW-AZ_1) um das 1970 als Einfamilienhaus errichtete und 1991 unentgeltlich erworbene Elternhaus des Berufungswerbers. 1993 erweiterte er es um eine Werkstätte (Erdgeschoß) sowie eine zusätzliche Wohnung (Obergeschoß des Zubaus und des Altbestandes).

Diese Wohnung bewohnte der Berufungswerber zumindest seit 1996 gemeinsam mit seiner **Lebensgefährtin** (VN_Y* Kindesmutter, geb. am ##.##.19#0) und ihren beiden gemeinsamen Kindern (Kind_1, geb. ##.##.1994, und Kind_2, geb. ##.##.1999).

Im Erdgeschoß des Altbestandes wohnte im Berufszeitraum die **Mutter** des Berufungswerbers in einer eigenen Wohnung. Der Berufungswerber betreibt in diesem Haus eine Kfz-Werkstätte als Einzelunternehmer.

Frau Kindesmutter ist unter dieser Adresse seit 8. Jänner 1996 ununterbrochen behördlich mit Hauptwohnsitz gemeldet, die beiden Kinder jeweils seit ihrer Geburt.

Die ZMR-Abfrage ergab für den Berufungswerber selbst ein wechselhaftes Bild:

	PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstatthaus	PLZ_Waldort [Waldort], Waldhausstraße_Nr._1	PLZ_Stadtort [Stadtort] , Haus_4
Seit Geburt bis 22.4.2002	Hauptwohnsitz		
22.4.2002 bis 18.8.2007	Nebenwohnsitz	Hauptwohnsitz	
18.8.2007 bis 2.3.2009	Hauptwohnsitz		
2.3.2009 bis 5.4.2011	Nebenwohnsitz		Hauptwohnsitz
Ab 5.4.2011	Hauptwohnsitz		

1.2 Liegenschaft Waldhausstraße_Nr._1 in [Waldort]

Die Liegenschaft KG_Nr_2222 EZ ##2 (Waldhausstraße_Nr._1), eine früher bewirtschaftete Schutzhütte am Berg, wurde vom Berufungswerber mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 2001 zum

Preis von ATS 700.000 (EUR 50.870) von VN_B* Voreigentümer_Waldhaus (1/2) und VN_C* Voreigentümerin_Waldhaus (1/2) erworben. Der Kaufpreis wurde in Höhe von ATS 500.000 mit einem Kredit finanziert (Laufzeit 10 Jahre mit monatlicher Ratenzahlung). Dieses Grundstück ist über eine nicht asphaltierte Straße erreichbar (zur Schneeräumung siehe unten).

Bis 15. November 2001 bewohnten dieses Haus die ehemaligen Eigentümer (Voreigentümerin_Waldhaus und Voreigentümer_Waldhaus) als Hauptwohnsitz. Ab diesem Zeitpunkt stand es dem Berufungswerber zur Nutzung zur Verfügung.

Das Grundstück umfasste etwa 1.000 m² und war mit einem Gebäude bebaut (Baufläche etwa 200 m²), das sich laut Kaufvertrag in „einem außerordentlich schlechten Zustand“ befand. Der Berufungswerber reinigte es und malte es aus.

Der Berufungswerber bemühte sich um die Wiedererlangung der Gewerbeberechtigung zum Betrieb einer Schutzhütte, die ihm mit 29. November 2001 verliehen wurde, meldete sie aber schon am 1. Februar 2002 wieder ruhend. Die Ruhendmeldung endete erst nach der Wiederveräußerung des Grundstückes mit Zurücklegung vom 12. September 2007.

1.2.1 Bauzustand, Renovierungen

Zum Bauzustand erklärte der Berufungswerber am 7. Mai 2010 niederschriftlich auszugsweise:

Für den Kauf der Liegenschaft in [Waldort] war die Lage des Hauses im Wald ausschlaggebend. Das vierhundert Jahre alte Bauernhaus, das ich renovieren wollte, und die Ruhe und Abgeschiedenheit waren Motive für den Kauf. Bei dem sogenannten schriftlichen Vorabkaufvertrag betreffend den Liegenschaftserwerb in [Waldort] laut eidesstattlicher Erklärung der Lebensgefährtin Kindesmutter VN_Y vom 8.4.2010 samt Zusatz handelt es sich um eine handschriftliche Vereinbarung zwischen Frau Voreigentümerin_Waldhaus VN_C* und mir über den Verkauf der Liegenschaft. Diese handschriftliche Vereinbarung wurde von mir und Frau Voreigentümerin_Waldhaus VN_C* unterfertigt. Diese Vereinbarung wurde von mir nach Abschluss des Kaufvertrages weggeschmissen. ... Den Kaufvertrag vom 4.10.2001 über den Kauf der Liegenschaft errichtete Hr. W, mittlerweile verstorben (Rechtspfleger im Bezirksgericht Zell am See).*

Die Finanzierung des Kaufpreises von S 700.000.-- erfolgte durch einen Kredit bei der Raika [Stadtort] – Unterlagen werden nachgereicht. Die Kredite wurden von mir alleine aufgenommen. Meine Lebensgefährtin hatte mit den Krediten nichts zu tun. Nachweise über die Höhe der Schulden im Jahr 2001 werden vorgelegt.

*Die Liegenschaft war total verdreckt und insoweit renovierungsbedürftig, dass viele Putzstunden und Malerarbeiten aufgewendet mussten. Im Fasching Februar 2002 begründete ich den Haushalt in [Waldort]. Dieser Haushalt bestand aus **Küche, Wohnraum, Schlafzimmer, Dusche und WC**. Zu diesem Zeitpunkt der Haushaltsbegründung waren die Räumlichkeiten von mir soweit hergerichtet, dass sie für meine Wohnzwecke ausreichten. Die Abwasserreinigungsanlage wurde im Mai oder Juni 2002 errichtet. ... Die Renovierungsarbeiten für das gesamte Gebäude in ... Waldhausstraße_Nr._1 wurden nie zur Gänze abgeschlossen. An Renovierungsarbeiten wurden Bodenerneuerung, Wandverputz,*

Isolierung, Elektroinstallationen, Malerarbeiten durchgeführt. Diese Renovierungsarbeiten wurden größtenteils von mir selbst durchgeführt, teilweise unter Mithilfe von Freunden. Betragsmäßig kann über die Höhe der Kosten (Material, Fremdleistung etc.) keine Angabe gemacht werden. Material wurde hauptsächlich vom Lagerhaus in [Stadtort] bezogen. Hinsichtlich der Materialkosten wird eine Aufstellung nachgereicht. Bezüglich Fremdleistungen wurden keine Geldbeträge ausbezahlt.

Die Einrichtungsgegenstände für die Liegenschaft ... wurden von November 2001 bis Februar 2002 und diverse Gegenstände laufend angeschafft. Die Einrichtungsgegenstände wurden von privaten Personen gebraucht erworben. Die Gegenstände waren funktionsfähig. Rechnungen darüber gibt es nicht.

Frau Kindesmutter beschrieb den Zustand als „furchtbar“, gab aber gleichzeitig an, das Gebäude nicht betreten zu haben (Niederschrift vom 16. September 2010).

Aus dem Einheitswertakt des Finanzamts (EW-AZ EW-AZ_2) ergibt sich, dass das zweigeschoßige Gebäude mit 2 kleineren Kellerräumen vor 1900 erbaut wurde und ein Außenmaß von etwa 10,5 m x 10,5 m aufweist (Grundfläche etwa 110 m²). Laut Plan vom Juni 1985 besteht das Gebäude aus folgenden Räumen:

Erdgeschoß		Obergeschoß	
Küche	20,35	Zimmer	20,35
Abstellraum	10,10	Zimmer	16,10
Bad + WC	6,00	Vorraum	22,00
Vorraum	22,00	Zimmer	20,90
Stube	20,90	Zimmer	16,50
Hausbar	16,50		
Zusammen	95,85		95,85
Insgesamt			191,70

1983 dürfte zusätzlich ein „Schweine- und Ziegenstall“ errichtet worden sein (ca. 8 m x 4 m). Bis **1986** wurden 2 Kaminzüge neu aufgeführt, das Sockel- und Fundamentmauerwerk erneuert, die beiden kleinen Keller wieder benützbar ausgebaut, im südöstlichen Keller eine Bergwand eingebaut und im Erdgeschoß ein Bad und ein WC abgetrennt. Das schadhafte Schindeldach wurde entfernt, die Dachkonstruktion durch zusätzliches Aufbringen von Sparren verstärkt und das Dach mit Dunkelwellpappe neu eingedeckt.

Laut bautechnischem Amtssachverständigen waren damals in den Obergeschoßräumen keine Reparaturen notwendig. An der Außenfassade und Außengestaltung ergab sich dadurch keine Änderung.

1992 wurde ein Wirtschaftsraum sowie ein Raum für „landwirtschaftliche Geräte“ angebaut und darauf eine Terrasse errichtet.

Das alles deutet darauf hin, dass das Gebäude laufend gewartet wurde und 2001 durchaus benütz- bzw. bewohnbar war.

Der **Voreigentümer Herr** Voreigentümer_Waldhaus, der das Gebäude von April 1999 bis 15. November 2001 als Hauptwohnsitz bewohnt hatte, gab zum Bauzustand in der Niederschrift vom 16. September 2011 an, bei seinem Auszug seien alle Räumlichkeiten benutzbar gewesen. Es wäre zwar einiges zu reparieren gewesen, für Wohnzwecke sei das Gebäude aber jederzeit benutzbar gewesen.

Das Gebäude sei mit Öfen, Küchenmöbel, 2 Betten, Sitzgarnitur im Wohnzimmer, Bad und Klo vollständig möbliert gewesen. Es sei mit Holz beheizt (Kachelofen) und das Warmwasser mit Holz bereitet worden (Küchenherd mit Warmwasserschiff).

Im Winter sei eine Schneeräumung durchgeführt worden (mit dem eigenen Traktor bzw. durch Herrn Bauer_D*). Die Liegenschaft sei auch im Winter mit dem Auto erreichbar gewesen, er selbst habe dazu das Moped oder einen Traktor benutzt.

Postzustellung habe es nicht gegeben, Die Post sei in den Briefkasten bei einer Brücke eingeworfen oder auf dem Postamt abgeholt worden.

1.2.2 Betriebskosten etc.

Trinkwasser/Abwasser

Die Wasserversorgung des Objekts erfolgte über eine eigene Quelle, das Abwasser wurde über die eigene Kläranlage entsorgt. Der Berufungswerber bezahlte **ab April 2002** Müllabfuhrgebühren an die Gemeinde [Waldort]. Die Gebühr für 2002 wurde dabei im **März 2003 von der Gemeinde nachbelastet**.

Strom

Die Stromabrechnungen weisen einen Jahresverbrauch zwischen etwa 600 und 1.600 kWh aus (ca. EUR 10 bis 30 pro Monat):

Stromabrechnungen				
von	bis	kWh	Teilbeträge	Abrechnung
15.11.2001	01.02.2002	66	58,14	23,88
02.02.2002	16.01.2003	593	360,00	153,71
17.01.2003	03.02.2004	1.213	163,92	231,57
04.02.2004	20.01.2005	854	231,72	187,39
Herstellung Heißwasserspeicher				
21.01.2005	17.01.2006	1.610	297,09	337,33
18.01.2006	01.02.2007	1.290	385,92	252,02
02.02.2007	14.08.2007	864	138,96	173,85

Per Email vom 15. März 2012 gab die Salzburg AG aufgrund des Auskunftersuchens des Unabhängigen Finanzsenats vom 28. Februar 2012 zur Entwicklung der Teilbeträge unter anderem bekannt, die Bemessung des Teilbetrages für die oben genannten erste Abrechnungsperiode (15. November 2001 bis 1. Februar 2002) sei aufgrund eines **Anrufs des Berufungswerbers vom 6. Dezember 2001** von den – offensichtlich in Anlehnung an

den Verbrauch der Voreigentümer ursprünglich festgesetzten - ATS 1.340,00 auf ATS 400,00 pro Monat herabgesetzt worden. Der Berufungswerber habe als Begründung ausgeführt, das Haus werde **nur einmal pro Monat am Wochenende genutzt**.

Die Inkassoadresse sei aufgrund der Ablesekarte vom 23. Mai 2002 auf [Stadtort], Werkstattthaus geändert worden. Anfang 2005 habe sich der Berufungswerber zum Anschluss einer Heizung nach Tarif 8+14 erkundigt.

Den niedrigen Stromverbrauch erklärte der Berufungswerber selbst mit Schreiben vom 10. April 2010 damit, er habe bewusst auf diverse Wohlstandselektronik verzichtet. Durch einen entsprechenden Erdkeller habe es keinen Kühlschrank, weiters kein Gefriergerät, Backrohr, Geschirrspüler, Fernsehgerät oder elektrische Heizungen gegeben. Er habe über entsprechende Küchen- und Haushaltsgeräte, Bürogeräte und Beleuchtung verfügt. Dass in der anlässlich des Wiederverkaufes des Objektes erstellten Inventarliste Kühlschrank und E-Herd etc. aufscheinen, erklärte der Berufungswerber am 7. Mai 2010 damit, dass Geschirrspüler, E-Herd und Kühlschrank erst im Jahr 2006 erworben worden seien.

Mit Schreiben vom 23. April 2012 bekräftigte der Berufungswerber nochmals, er habe als Einmannunternehmen mindestens 6 Tage in seiner Werkstatt gearbeitet, kaum Baustrom benötigt und über keinerlei Unterhaltungselektronik verfügt.

Er gab an, laut Statistischem Zentralamt sei der Jahresstromverbrauch 2008 bei einem Einpersonenhaushalt (Mittelwert) für die vorhandenen Geräte mit ca. 375 kW pro Jahr festgestellt worden. Er habe im steuerrelevanten Zeitraum durchschnittlich 1.000 kW jährlich verbraucht. Dies beweise, dass hier eine ausgiebige Wohnnutzung vorgelegen sei.

Nachdem der Berufungswerber am 7. Mai 2010 niederschriftlich angegeben hatte, in den Stromabrechnungen sei der gesamte **Baustrom** enthalten, ergänzte er in der Berufung, es seien keine größeren Umbauarbeiten vorgenommen worden, weshalb es auch **keinen relevanten Baustromverbrauch** gegeben habe. Lediglich normale – in jedem Haushalt vorherrschende Handwerkergeräte (Bohrer, Sägen etc.) – seien benützt worden, die keinen größeren Strombedarf hätten. Auch die Gestaltung der Außenanlagen sei ohne Einsatz von Maschinen erledigt worden.

Zum Vergleich legte er Stromabrechnungen eines „ähnlich ausgestatteten Bauernhauses“ in PLZ_Stadtort [Stadtort], Vergleichshaus_A vor (vgl. **ABNr. #####/10 Bl. 78**), in dem seinen Angaben zufolge zwei ältere Damen wohnten, die den dortigen Stromverbrauch in den Jahren 29. Jänner 2008 bis 31. Jänner 2009 mit 365 kWh und 1. Februar 2009 bis 20. Jänner 2010 mit 314 kWh ausweisen. Aus der erstgenannten Abrechnung geht hervor, dass der Verbrauch in der Periode 2007 bis 2008 um 112 kWh höher gewesen ist (damit 477 kWh).

Zum Beweis dafür, dass Einpersonenhaushalte mit wesentlich weniger als den statistischen Werten auskommen legte der Berufungswerber mit **E-Mail und Brief vom 8. Mai 2012** eine weitere Stromabrechnung für ein Objekt vor, bei dem es sich ebenfalls um ein Einfamilienhaus handeln soll, das eine Person ganzjährig bewohnt (PLZ_Stadtort [Stadtort], Vergleichshaus_B). In dieser Abrechnung vom 15. Februar 2012 über den Zeitraum 10. Februar 2011 bis 16. Jänner 2012 (ca. 11 Monate) wird ein Verbrauch von 316 kWh ausgewiesen. Hochgerechnet auf ein Kalenderjahr ergibt das etwa 345 kWh.

Der angesprochene Durchschnittsverbrauch eines Einpersonenhaushalts wurde vom Statistischen Zentralamt im 2009 erstellten Projektbericht „Strom- und Gastagebuch 2008“ auf Seite 50 wie folgt ermittelt (Gliederung durch den UFS):

Ø - Jahresstromverbrauch 1-Personenhaushalt		
Küchen- und Haushaltsgeräte	82	
Standby Küchen- und Haushaltsgeräte	19	
Bürogeräte	69	
Standby Bürogeräte	11	
Ladegeräte	8	
Beleuchtung	224	
Kommunikationsgeräte	18	
Warmwasserbereitung	590	1.022
Kühlschrank	255	
Gefriergerät	137	392
Zwischensumme 1		1.414
Herd und Backrohr	176	
Standby Herd und Backrohr	7	
Waschmaschine	96	
Wäschetrockner	19	
Geschirrspüler	57	356
Unterhaltungselektronik	122	
Standby Unterhaltungselektronik	96	
Sonstige relevante Stromverbraucher	188	406
Umwälzpumpen	150	
Heizen	505	655
Summe Durchschnittsstromverbrauch		2.831

Eine weitere, detailliertere Untersuchung wurde von der Statistik Austria im Auftrag von Eurostat und dem Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft 2011 durchgeführt und mit folgendem Titel auf www.statistik.at veröffentlicht: „Modellierung des Stromverbrauchs in den privaten Haushalten Österreichs nach unterschiedlichen Verwendungszwecken“. Die Tabelle 7 auf Seite 24 weist den gesamten Jahresstromverbrauch eines Einpersonenhaushalts für 2004 mit 3.575 kWh, für 2006 mit 3.731 kWh oder 2008 mit 3.343 kWh aus. Das ist noch erheblich höher, als im Strom- und Gastagebuch 2008.

1.2.3 Sanierung und Weiterverkauf

Nachdem er das Gebäude teilweise saniert (Investitionskosten nach Angabe des Berufungswerbers EUR 10.000 an Baumaterial, EUR 12.000 für einen Fenstertausch und ca. EUR 6.010 für die Errichtung der Klärgrube, in Summe also etwa EUR 28.000) und das Grundstück durch einen kleinen Zukauf (Kaufpreis EUR 4.525) um 181 m² vergrößert hatte, veräußerte er die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom **14. August 2007** um EUR 485.000,00 weiter (inklusive Inventar in Höhe von EUR 41.900). Unter Punkt XV. dieses Vertrages erklärte der Berufungswerber in Kenntnis der Bestimmungen des § 30 EStG 1988 sowie des Ausnahmetatbestandes gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu sein.

Den Überschuss aus diesem Geschäft ermittelte der Berufungswerber in der Berufung selbst mit EUR 339.741,17, ohne dass das Finanzamt dagegen Einwendungen vorbrachte.

Veräußerungserlös	443.100,00
Anschaffungskosten	-50.871,00
GrESt/Grundbuch Ankauf	-2.289,20
Grundzukauf	-4.525,00
GrESt/Grundbuch Ankauf	-203,63
Baumaterial	-10.000,00
Fenster austausch	-12.000,00
Klärgrube	-6.010,00
Makler-Verkaufsprovision	-17.460,00
Somit	339.741,17

Der Berufungswerber gab am 7. Mai 2010 an, die Renovierungsarbeiten hätten in der Bodenerneuerung, Wandverputz, Isolierung, Elektroinstallationen und Malerarbeiten bestanden. Er erklärte mit Schreiben vom 17. Mai 2010 der Materialankauf (EUR 10.000) habe im Ankauf von Innenputz, Spachtelmasse, Nägel, Schrauben, Isoliermaterial, Farbe, Kanalanschlussrohre und E-Installationsmaterial vom Lagerhaus sowie von Holzbrettern und Posten (Lärche und Fichte) von Bauern bestanden.

Am 7. Mai 2010 gab der Berufungswerber an, der Erstkontakt mit dem späteren Käufer der Liegenschaft sei – eher zufällig - über einen Makler erfolgt. Zum Zeitpunkt machte der Berufungswerber keine detaillierten Auskünfte. Als Motive für den Verkauf nannte er die hohe Verkaufssumme und die Tatsache, dass ihn die Lebensgefährtin laufend gedrängt habe, wieder eine intakte Beziehung herzustellen.

Im Zeitpunkt der Verkaufsabsicht sei das Erdgeschoß ziemlich vollständig renoviert gewesen, während sich der 1. Stock in Arbeit befunden habe.

Der Kaufpreis in Höhe von EUR 485.000,00 sei wie folgt festgelegt worden:

Ursprünglich habe er die Liegenschaft nicht veräußern wollen. Auf mehrmaliges Drängen des

Maklers hin sei er bereit gewesen, das Haus um EUR 500.000 zu verkaufen. Es gebe kein Schätzgutachten, der Verkaufspreis sei vom Berufungswerber festgelegt worden. Der Wert des mitveräußerten Inventars sei vom Mitarbeiter des Immobilienbüros bestimmt worden.

Mit 18. August 2007 verlegte er seinen Hauptwohnsitz melderechtlich wieder zurück nach [Stadtort] in die Werkstattthaus.

1.2.4 Gründe für die Verlegung des Hauptwohnsitzes von [Stadtort] nach [Waldort]

Im Außenprüfungsbericht behauptete das Finanzamt, der Berufungswerber habe die Hauptwohnsitzverlegung dem Prüfer gegenüber hauptsächlich damit begründet, er habe in den Genuss einer Förderung für die zu errichtende Abwasserbeseitigungsanlage kommen wollen. Das bestritt der Berufungswerber in der Berufung vehement und brachte vor, er habe den Hauptwohnsitz schon vor der melderechtlichen Änderung (im April 2002) und zwar im Februar 2002 verlegt.

Der Berufungswerber begründete eigenen Angaben zufolge seinen Haushalt im Fasching 2002 in diesem Gebäude. Mit 22. April 2002 verlegte der Berufungswerber auch melderechtlich seinen Hauptwohnsitz von [Stadtort] nach [Waldort].

Auf Nachfrage des Unabhängigen Finanzsenats, warum er der melderechtlichen Verpflichtung zur Ummeldung nicht sofort nachgekommen sei, antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. April 2012, er habe seinen Mittelpunkt des Lebensinteresses während der Faschingszeit also im Februar 2002 nach Waldhausstraße_Nr._1 verlegt. Aufgrund der damit verbundenen Turbulenzen (Trennung von Lebensgefährtin, Übersiedlung seines Hausrates, Arbeiten in seiner Werkstatt) und natürlich der psychischen Belastungen und Ängste sei ihm dieser Formalakt einerseits gar nicht bewusst und andererseits auch nicht so wichtig gewesen, zumal dringendere, notwendige Erledigungen angestanden seien. Die Werkstattthaus habe er melderechtlich als Nebenwohnsitz weiterbestehen lassen, da seine Mutter noch in diesem Haus gewohnt habe, er weiterhin auch die private Postzustellung an seine dortige Werkstatt vornehmen habe lassen und er zivilrechtlicher Eigentümer gewesen sei. Weiters habe er geglaubt, dass es für ihn auch geschäftlich von Vorteil sei, wenn er gegenüber seinen zahlreichen Kunden aus [Stadtort] erklären könne, dass er weiterhin mit einem (Neben) Wohnsitz als "Einheimischer" angesehen werde.

Mit **Schreiben vom 10. April 2010** begründete der Berufungswerber die Verlegung des Mittelpunktes des Lebensinteresses damit, dass er die Liegenschaft in abgeschiedener Lage deshalb angekauft habe, um seine damalige Lebenskrise zu bewältigen. Im Rahmen seiner KFZ-Werkstätte mit Autohandel sei er als Einmannbetrieb über viele Jahre für seine Kunden "rund um die Uhr" erreichbar gewesen. So sei er auch in den Abendstunden und an

Wochenenden von seinen Kunden mit deren KFZ Problemen konfrontiert worden. Dies habe auch zu entsprechenden Spannungen in der Partnerschaft geführt.

Zu diesen Spannungen mit Frau Kindesmutter gab er an, man habe sich einfach nicht mehr verstanden und die Konversation auf das Nötigste beschränkt. Das Zusammenleben sei auf ein Minimum beschränkt worden – hauptsächlich für die Kinder. Ein wesentlicher Streitpunkt sei der Ankauf der Liegenschaft in Waldhausstraße_Nr._1 gewesen. Seine Lebensgefährtin habe diesen Kauf aus mehreren Gründen nicht gewollt (Kosten, andere Pläne, sanierungsbedürftiges Haus, andere Freizeitbeschäftigungen). Seine Lieblingsfreizeitbeschäftigung sei es etwas herzurichten oder instand zu setzen. Das Bauernhaus sei vierhundert Jahre alt und von ihm aus ideellen Gründen erworben worden. Auch von der Ruhe sei er fasziniert gewesen.

Die Lebenskrise habe bis nach den Verkauf der Liegenschaft gedauert. Der Zustand habe sich mit der Zeit normalisiert, es sei aber nie mehr gewesen wie vorher.

1.2.5 Verhältnisse von 2002 bis 2007

In der Berufung stellte der Berufungswerber fest, er habe in [Stadtort] nur gearbeitet und dort gelegentlich seine Mutter besucht. Damit seien seine wirtschaftlichen Beziehungen dort gewesen.

Seine stärksten persönlichen Beziehungen seien aber in [Waldort] zu sehen. Er gab am 7. Mai 2010 niederschriftlich an, im Zeitraum 2002-2007 habe kein gemeinsamer Haushalt mit seiner Lebensgefährtin und den Kindern bestanden. Er habe seinen eigenen Haushalt in [Waldort] gehabt.

Er habe seine Arbeit in der Werkstatt in [Stadtort] um ca. 7:30 bis 8:00 h begonnen. Seinen Kaffee habe er davor in [Waldort] eingenommen. Je nach Arbeitsanfall sei er nach Arbeitsende - in der Regel am Abend - mit dem Auto nach [Waldort] gefahren. Das Abendessen sei in [Waldort] eingenommen worden und dann habe er entweder gearbeitet oder Besuch bekommen. Die Nacht habe er ausnahmslos in [Waldort] verbracht und in der Früh sei er wieder nach [Stadtort] arbeiten gefahren.

Die Fahrten zwischen diesen Standorten seien mit verschiedenen Fahrzeugen durchgeführt worden, mit eigenen und fremden, teilweise auch mit Probekennzeichen. Die Wegstrecke zum Haus in [Waldort] habe er mit diesen Fahrzeugen problemlos bewältigen können. Im Winter seien je nach Witterung eventuell Schneeketten benötigt worden. Von 2000 bis 2005 sei er Eigentümer eines Geländewagen_A gewesen. Es habe sich hierbei um ein großes Geländefahrzeug gehandelt.

Die Einnahme des Mittagessens sei in der Regel bei seiner Mutter erfolgt, die in der Werkstatt haus gewohnt habe, ab und zu auch bei seiner Lebensgefährtin zusammen mit den Kindern.

Als Alleineigentümer habe er die gemeinsame Wohnung in seinem Haus nach wie vor als „seine“ Wohnung betrachtet. In der Berufung erklärte er dies damit, dass sie in seinem zivilrechtlichen Eigentum stehe und sein Elternhaus sei. Die Wohnung sei zum besagten Zeitpunkt nur von Frau Kindesmutter und den gemeinsamen Kindern bewohnt worden.

In der Niederschrift erklärte er weiters, er habe sich um die Erziehung der Kinder wenig gekümmert, sondern seine Lebensgefährtin und die Oma.

Das Wochenende habe er in [Waldort] verbracht. Die Lebensgefährtin sei ab und zu mit den Kindern zu ihm auf Besuch gekommen. Die Besuche hätten nicht jedes Wochenende stattgefunden und er habe seine Kinder nicht jedes Wochenende gesehen. Die Besuche hätten sich auf ein paar Stunden am Nachmittag beschränkt.

Weihnachten sei in [Stadtort] gefeiert worden, übrige Familienfeierlichkeiten wie Silvester in [Waldort], wobei hier auch die Lebensgefährtin, Kinder und Freunde anwesend gewesen seien. Der Berufungswerber gab an, er glaube im Jahr 2005 einmal im Urlaub eine Woche mit seiner Lebensgefährtin und den Kindern in Kroatien verbracht zu haben. Ein Jahr später sei er mit seiner Lebensgefährtin, seinen Kindern und ihrem Bruder ein paar Tage nach Italien gefahren. Diese Angaben bestätigte Frau Kindesmutter im Kern und widerspruchsfrei.

In der Berufung erklärte der Berufungswerber, er habe den Kontakt zu seinen Kindern auch nach der Trennung von seiner Lebensgefährtin so konfliktfrei wie möglich gestalten wollen. Voraussetzung dafür sei gewesen, dass seine Kinder in der gewohnten Umgebung, Schule und dem Freundeskreis verbleiben konnten. Aus diesen Motiven habe er auch den Urlaub („Gruppenurlaube“) mit ihnen verbracht.

Er erklärte, im August 2007 - nach Übergabe der Liegenschaft an den Käufer - wieder zurück nach [Stadtort] gezogen zu sein.

1.2.6 Angaben der Lebensgefährtin VN_Y* Kindesmutter

Mit **eidesstattlicher Erklärung** vom 8. April 2010 gab Frau Kindesmutter an, der Berufungswerber habe in der Zeit vom Februar 2002 bis zum Juli 2007 aus privaten Gründen im Wohnhaus ... Waldhausstraße_Nr._1 in [Waldort] gewohnt und diese Räumlichkeiten als seinen Hauptwohnsitz genutzt. Erst im Juli 2007 habe der Berufungswerber seinen dortigen Hauptwohnsitz aufgegeben.

In einem **undatierten Zusatz** erklärte sie weiters, der Berufungswerber habe im Sommer 2001 das erste Mal erwähnt, dass er gerne ein Objekt in [Waldort] kaufen wolle. Schon damals habe sie ihm ihre Einwände gegen diesen Kauf dargelegt. Zum einen hätten sie Schulden abbezahlen gehabt und zum anderen hätte sie sich andere gemeinsame Zukunftspläne vorgestellt. Trotz ihrer Bedenken sei er eines Tages mit einem schriftlichen Vorabkaufvertrag nach Hause gekommen. In der Folge sei es dadurch auch immer wieder zu Streitigkeiten zwischen ihnen gekommen. Diese Situation und seine körperliche Verfassung (die Verantwortung bzw. der Stress in der Werkstatt, vor allem die "rund-um-die-Uhr-Erreichbarkeit", hätten ihm seit geraumer Zeit zugesetzt) hätten dazu geführt, dass der Berufungswerber im Februar 2002 nach [Waldort] gezogen sei.

Frau Kindesmutter bestätigte diese Darstellung sowie die Darstellung des Berufungswerbers bei einer umfassenden **Zeugeneinvernahme** am 16. September 2010 und ergänzte sie im Kern – sinngemäß - wie folgt:

Ihrer eidesstattlichen Erklärung sei zugrunde gelegen, dass sie manchmal das Auto in [Waldort] geholt habe und dass der Berufungswerber im Haus Waldhausstraße_Nr._1 anwesend gewesen sei. Wenn der Berufungswerber nach der Arbeit die Werkstatt verlassen hat, habe sie gewusst, dass er nach [Waldort] gefahren ist. Dass er dort angekommen ist, habe sie nicht wahrgenommen. Der Berufungswerber habe ihr gesagt, er fahre jetzt nach [Waldort]. Das habe er nicht jeden Tag gesagt, sondern öfters. Vor dem Umzug habe eine intakte Lebensgemeinschaft bestanden.

Der Umzug sei plötzlich im Februar 2002 zur Faschingszeit erfolgt. Seit Kauf des Hauses (Herbst 2001) habe der Berufungswerber im Haus in [Waldort] Aufräumarbeiten durchgeführt. Er habe mit der Zeit immer wieder kleinere Sachen dorthin mitgenommen. Ab einem gewissen Zeitpunkt im Fasching 2002 sei er nur mehr zur Arbeit gekommen und habe die gemeinsame Wohnung nicht mehr betreten.

Der Umzug habe sich innerhalb etwa einer Woche gestaltet. ... Die Möbel seien zur Gänze in [Stadtort] geblieben. Von seiner Kleidung und den Schuhen habe er das meiste mitgenommen. Handtücher und Bettwäsche seien teilweise mitgenommen worden, Toiletteartikel (z.B. Fön) habe er mitgenommen. Hobbygegenstände seien keine vorhanden gewesen, persönliche Gegenstände seien fast keine in der Wohnung verblieben.

Als einzigen Grund für die Streitigkeiten schilderte sie eingehend die Vorgänge rund um das Haus in [Waldort]. Der Berufungswerber habe sehr viel Zeit nach der Arbeit und an den Wochenenden in dem Haus verbracht. Gewohnt habe er zu diesem Zeitpunkt noch bei ihr. Zur Faschingszeit sei er auch aktiv gewesen. Nach einem Streit, bei dem sie gesagt habe, er

könne gleich in [Waldort] bleiben, sei er wortlos gegangen, habe die Wohnung verlassen und sei nur mehr ab und zu zum Essen mit den Kindern gekommen.

Auf Nachfrage erklärte die Zeugin, das Wort Trennung sei nie benutzt worden. Sie habe die Trennung dadurch empfunden, dass der Berufungswerber ausgezogen ist, und habe am Anfang noch geglaubt, er komme wieder. Es habe aber nie einen Rosenkrieg gegeben. Am Anfang hätten sie und der Berufungswerber nicht soviel miteinander gesprochen, erst mit der Zeit sei es wieder besser geworden. Frau Kindesmutter gab an, sie habe mit dem Berufungswerber nicht jeden Tag gesprochen; die letzten Monate, bevor er wieder nach [Stadtort] gezogen ist, hätten sie wieder öfter miteinander gesprochen, obwohl die Beziehung sich noch nicht normalisiert hatte.

Auf Nachfrage des Finanzamts gab Frau Kindesmutter an, der Berufungswerber habe ihr am Tag des Zerwürfnisses seinen Wohnungsschlüssel gegeben und ab da keinen Schlüssel mehr gehabt. Die Wohnung befinde sich oberhalb der Werkstatt und sei von außen begehbar. Die Haustür sei immer durch einen Türknauf versperrt.

Wenn der Berufungswerber in die Wohnung wollte, sei ihm aber immer geöffnet worden. Er habe im Zeitraum Februar 2002 bis 2007 (aber) nicht in der Wohnung WerkstattHaus genächtigt.

Frau Kindesmutter gab an, sie habe die Wäsche des Berufungswerbers nicht gewaschen und gebügelt und wisse auch nicht, wer das für ihn erledigt hat. Vor dem Umzug habe sie das gemacht. Nach der Rückkehr habe sie einen Teil der Wäsche gewaschen und gebügelt, einen Teil ihre Schwiegermutter. Die Arbeitskleidung werde extern durch eine Wäscherei gewaschen.

Die Zeugin gab an, sie sei seit 1992 bei der Bezirkshauptmannschaft Ort_BH beschäftigt gewesen und habe diese Tätigkeit nur aus Karenzgründen unterbrochen.

Bei der zweiten Karenz sei sie für ein Jahr geringfügig beim Berufungswerber beschäftigt gewesen (Büroreinigung, Buchhaltung). Es gebe dazu keinen Dienstvertrag, sondern nur die An- und Abmeldung bei der GKK. Als Grund für das Dienstverhältnis nannte sie das Ende der Karenzzeit, versicherungstechnische Gründe und die Überbrückung bis zum Dienstantritt bei der BH. Das Entgelt habe EUR 290 pro Monat betragen (unterhalb der Geringfügigkeitsgrenze).

Das Dienstverhältnis mit dem Berufungswerber sei beendet worden, da sie wieder bei der BH angefangen habe; Das Ende des Dienstverhältnisses sei auch im Zusammenhang mit der Trennung gestanden, da sie geglaubt habe, es wäre besser, wieder arbeiten zu gehen. Vorher habe sie überlegt, die Karenzzeit auszudehnen, doch aufgrund der Umstände habe sie sich

anders entschieden. Die Zahlungen seien als finanzielle Unterstützung weiter laufen gelassen worden. Sie bekomme sie immer noch.

Dem Berufungswerber wurde der Aktenvermerk des Außenprüfungsorgans vom 10. August 2010 zur Kenntnis gebracht. Darin bestreitet dieser einen Zusammenhang zwischen der vorgebrachten Trennung und der Beendigung des geringfügigen Dienstverhältnisses zwischen dem Berufungswerber und dessen Lebensgefährtin.

Dazu erklärte der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. April 2012, der Beginn der geringfügigen Beschäftigung seiner damaligen Lebensgefährtin sei mindestens ½ Jahr vor dem Kauf der Liegenschaft Waldhausstraße_Nr._1 gelegen und es gebe daher überhaupt keinen Zusammenhang mit dem Kauf dieser Liegenschaft. Er teilte mit, Frau Kindesmutter erkläre dazu:

„Aufgrund der damals noch intakten Partnerschaft und um ausreichend Zeit für die Kindererziehung zu haben, habe ich diverse Arbeiten bei meinem Lebensgefährten übernommen und wurde somit eine geringfügige Beschäftigung angemeldet. Da jedoch dann aufgrund des Erwerbes der Liegenschaft Waldhausstraße_Nr._1 eine schwere Krise in der Lebensgemeinschaft entstanden ist, die schlussendlich im Februar 2002 durch eine Trennung und Übersiedlung von [des Berufungswerbers] Waldhausstraße_Nr._1 endete, habe ich mich in dieser Zeit um eine Wiederbeschäftigung bei der Bezirkshauptmannschaft Zell am See bemüht.“

Den Verdacht des Prüfungsorgans, dass die geringfügige Beschäftigung aus dem Grund erfolgt sei, um in den Zeiten der Nichtbeschäftigung in den Genuss einer Krankenversicherung zu kommen, zerstreute der Berufungswerber mit dem Hinweis, dass bei einer geringfügigen Beschäftigung keine Krankenversicherung gegeben ist.

Laut Berufungswerber handelt es sich bei dem Betrag, den Frau Kindesmutter bis zum heutigen Tage erhalte (EUR 296,21 p.m.), um eine Unterhaltsleistung bzw. Alimentationszahlung für die Kinder und nicht um ein Haushaltsgeld.

Frau Kindesmutter gab an, sie habe einen Teil der Wohnung Werkstattthaus finanziert (Inventar). Den Verbleib in der Wohnung habe ihr der Berufungswerber unentgeltlich gestattet. Sie habe auch keine Betriebskosten bezahlt. Es habe keinen Vertrag darüber gegeben und es sei mündlich vereinbart worden, dass sie in der Wohnung verbleiben kann.

Sie habe auch in der Wohnung bleiben wollen, weil die Kinder in [Stadtort] in die Schule gegangen sind. Sie habe sich in der Wohnung wohl gefühlt.

Die Lebensmittelkäufe für sie und die Kinder seien ebenso von ihr finanziert worden wie Kleidung und Schuhe. Größere Investitionen (z.B. Ski) seien mit dem Berufungswerber besprochen worden. Von diesem sei der Aufwand teilweise übernommen worden bzw. von ihm sei dazu gezahlt worden.

Es habe weder gemeinsame Bankkonten gegeben noch denke sie, dass sie bei den Bankkonten des Berufungswerbers zeichnungsberechtigt ist. Von Februar 2002 bis Juli 2007 habe sie keine Geldbeträge von dessen Bankkonto behoben bzw. Einzahlungen für ihn getätigt. Sie habe in dieser Zeit weder Geld noch Geschenke vom Berufungswerber erhalten. Die Unterkünfte für die gemeinsamen Urlaube habe der Berufungswerber finanziert, den Aufwand für Verpflegung habe sie zum Teil mitgetragen. Die Reisen seien mit dem Auto des Berufungswerbers durchgeführt worden.

An der Liegenschaft in [Waldort] habe sie von Anfang an kein Interesse gehabt. Sie sei aber auch nach der Trennung mit den Kindern ab und zu dort gewesen, vielleicht einmal im Monat (Sonntag nachmittag). Auch die Kinder seien nicht unbedingt gerne dort gewesen.

Für Fahrten in die Arbeit habe sie sich manchmal das Auto des Berufungswerbers ausgeliehen. Zu diesem Zweck habe sie am Vortag ein nicht angemeldetes Kfz mit blauen Kennzeichen zu ihm nach *** gefahren und dieses Auto dort mit seinem Auto getauscht. Das passierte vielleicht alle zwei Wochen. Vor der Trennung habe sie das Auto jederzeit benutzen können (Nissan Patrol). Nach der Trennung habe sie sich das Auto ausleihen können und 2004 habe sie sich dann selbst ein Auto gekauft.

Zur voraussichtlichen Dauer der Wohnsitzverlegung des Berufungswerbers und der schlussendlichen Rückkehr gab die Zeugin an, der Berufungswerber habe sich dazu nicht geäußert. Sie habe ihn aber öfter aufgefordert, wieder nach [Stadtort] zu ziehen. Dieser habe jedoch am Anfang darauf nicht reagiert.

Die Zeugin führte aus, sie habe ihre Freizeit mit den Kindern allein gestaltet. Der Berufungswerber sei nicht eingebunden gewesen. Ab und zu sei sie mit den Kindern nach [Waldort] gefahren, sonst habe sie mit den Kindern die Zeit beim Skifahren, Schwimmen oder zu Hause in [Stadtort] verbracht. Der Berufungswerber sei an den Wochenenden nie in der Wohnung gewesen, eventuell in der Werkstatt.

Es habe keine gemeinsamen Gottesdienst-, Gasthaus- oder Freundesbesuche gegeben. Wenn dann habe man sich nur zufällig bei Faschingsumzügen oder Bierzeltbesuchen getroffen, niemals aber an einem Tisch gesessen. Nur zur Firmung und Erstkommunion sei man gemeinsam aufgetreten.

Sie sei mit ihren Kindern und dem Berufungswerber und dessen Bruder zweimal auf Urlaub gewesen. Die Urlaubsreisen seien von ihr initiiert worden.

Frau Kindesmutter gab über Befragen an, nicht zu wissen, ob der Berufungswerber im Zeitraum Februar 2002 bis August 2007 eine anderweitige Beziehung gehabt habe. Seit Ende

Juli 2007 bzw. Anfang August 2007 habe der Berufungswerber wieder in der Werkstatthaus gewohnt und wohne auch derzeit (Niederschrift vom 16. September 2010) dort.

1.2.7 Dachbodenraum im Objekt Werkstatthaus

Frau Kindesmutter gab als Zeugin am 16. September 2010 niederschriftlich an, immer schon gewollt zu haben, dass der Berufungswerber wieder in [Stadtort] einzieht. Ergeben habe sich das dann durch den Verkauf des Hauses Waldhausstraße_Nr._1.

Ab diesem Zeitpunkt habe er wieder im Haus [Stadtort], Werkstatthaus gewohnt. Genächtigt habe er noch ein paar Monate in einem Raum im Dachboden.

Aufgrund dieser Angaben kam das Finanzamt zum Schluss, dass der Berufungswerber diesen Raum im Dachboden „nach allgemeinem menschlichem Erfahrungsgut auch im Zeitraum Februar 2002 bis August 2007 als Wohnung genutzt“ habe.

Damit durch den Unabhängigen Finanzsenat konfrontiert, brachte der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. April 2012 nur vor, es handle sich dabei um einen Wohnraum im Dachgeschoss ohne WC, Küche und ohne Sanitäranlagen. Er verfüge im Erdgeschoss in der Werkstatt über einen Wasch- bzw. Duschraum.

Es widerspreche dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut, dass jemand der nur wenige Kilometer entfernt ein ausgezeichnet ausgestattetes Wohnhaus zur Verfügung hat, in einem Raum ohne Sanitärbereich 4 ½ Jahre wohnt und dort seinen Mittelpunkt des Lebensinteresses hat. In diesem Dachbodenraum stünden auch keine Kochmöglichkeiten zur Verfügung.

Es sei daher fast denkunmöglich, diesen Dachbodenraum während dieser Zeit als Mittelpunkt des Lebensinteresses des Berufungswerbers anzunehmen, zumal ohnehin unzählige Nachweise belegen, dass dieser in Waldhausstraße_Nr._1 laufend anwesend gewesen sei.

Erst durch den Verkauf dieses Hauses habe der Klient einige Monate in diesem Raum im Dachboden des Objektes Werkstatthaus genächtigt, bis sich die private Situation mit Frau Kindesmutter entsprechend verbessert habe.

1.2.8 Weitere vom Berufungswerber vorgelegte Beweismittel

Vom Berufungswerber wurden zur Untermauerung seines Vorbringens mit Schreiben vom 10. April 2010 und mit der Berufung vom 26. Juli 2010 mehrere Urkunden vorgelegt. Diese erläuterte und ergänzte er zum Teil niederschriftlich bzw. im genannten Schreiben. In der Berufung gab er an, das seien alle ihm zumutbaren Nachweise und die Behörde habe keinerlei Gegenbeweise.

Die Behörde dürfe keine unerfüllbaren Aufträge erteilen (z.B. VwGH 24.2.2004, 99/14/0247) und nichts Unzumutbares verlangen. Sei der Beweis nach den Umständen nicht zumutbar,

genüge die Glaubhaftmachung, die die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraussetze (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Mit Schreiben vom 21. März 2011 wies der Berufungswerber zusätzlich darauf hin, dass im Besteuerungsverfahren nach der BAO die größte (überragende, überwiegende) Wahrscheinlichkeit genüge, das sei ein Überzeugungsgrad von knapp über 50% (Hinweis auf VwGH 21.9.2009, 2009/16/0033 u.a., UFS 14.7.2008, ZRV/0304-Z2L/03 etc.).

a) Abwasserreinigungsanlage, Bestätigung Bezirkshauptmannschaft Ort_BH (kurz BH) vom 16. März 2010

Der Berufungswerber brachte vor, im Zuge der Errichtung der vollbiologischen Abwasserreinigungsanlage für das Objekt in [Waldort] habe er gegenüber der BH erklärt, dass er das Objekt als **Hauptwohnsitz** nutze und sei ihm die Auskunft erteilt worden, dass er **dann eine entsprechende Förderung** beantragen könne.

Die BH bestätigte mit Schreiben vom 16. März 2010 dazu, dass die Genehmigung für die Errichtung einer vollbiologischen Abwasserreinigungsanlage bereits einem der Vorbesitzer im Jahr 1993 erteilt worden sei, die Anlage dann aber nicht zur Ausführung gelangte.

Im Jahr 2002 sei der Berufungswerber vorstellig geworden und sei ihm mitgeteilt worden, dass für die Nutzung des Objektes für Wohnzwecke die Errichtung einer solchen Anlage erforderlich sei. Mit Bescheid vom 22. April 2002 sei daraufhin die neuerliche wasserrechtliche Bewilligung erteilt worden.

Auf Anfrage bezüglich möglicher Förderungen sei dem Berufungswerber mitgeteilt worden, dass dafür das Bewohnen der Liegenschaft als Hauptwohnsitz erforderlich sei, die bei der Gemeinde entsprechend anzuzeigen sei.

Das Außenprüfungsorgan wies darauf hin, dass die **Anmeldung des Hauptwohnsitzes** beim Meldeamt tatsächlich genau an dem Tag erfolgte, mit dem auch die **wasserrechtliche Bewilligung** datiert ist (22. April 2002).

Die Bezirksverwaltungsbehörde bestätigte weiters nur, dass das Objekt am 8. August 2002 (Tag der Wasserrechtsverhandlung) „*jedenfalls bewohnt gewirkt*“ habe.

b) Bestätigung der Gemeinde [Stadtort] vom 18. Februar 2010

Mit „Bestätigung“ vom 18. Februar 2010 bescheinigte Herr VN_BM BM*** als Bürgermeister der Gemeinde [Stadtort], dass der Berufungswerber in der Zeit von 22. April 2002 bis 18. August 2007 mit seinem Hauptwohnsitz nicht in [Stadtort] gemeldet gewesen sei. In dieser Zeit sei er „*während der Werkstage in seinem Betrieb in [Stadtort] tätig und außerhalb dieser Zeiten entsprechend den subjektiven Beobachtungen der Gemeinde nicht*

in [Stadtort] *wohnhafte* gewesen. Allgemein sei jedenfalls bekannt gewesen, dass der Berufungswerber „*seinen Wohnsitz während dieser Zeit in [Waldort] gehabt habe*“.

Das Finanzamt befragte Herrn Ing. BM*** in der Folge im Auftrag des Unabhängigen Finanzsenats. Als **Auskunftsperson** gab dieser dazu am **13. März 2012** ergänzend zu Protokoll:

Er sei seit Ende März 2009 Bürgermeister von [Stadtort]. Von April 2002 bis August 2007 sei er in unregelmäßigem Turnusdienst (4 Tage Arbeit, 2 Tage Freizeit) als Prokurist bei der Firma Unternehmen_X in Ort_X tätig gewesen.

Die in der Bestätigung vom 18. Februar 2010 festgehaltenen „*subjektiven Beobachtungen der Gemeinde*“ seien tatsächlich ausschließlich von ihm persönlich als Privatperson gemacht worden. Als einzige „direkte Wahrnehmung“ schilderte die Auskunftsperson, dass der Berufungswerber viel Zeit in [Waldort] verbracht habe. Details dazu könne er nicht bestätigen.

Unter „*allgemein bekannt*“ sei gemeint, dass der Berufungswerber sich in [Stadtort] mit Hauptwohnsitz abgemeldet habe und laut ZMR diesen nach [Waldort] verlegt habe. Die Frage, ob er zur Tatsache Stellung nehmen könne, dass der Berufungswerber immer zumindest einen Nebenwohnsitz gemeldet hatte, verneinte der nunmehrige Bürgermeister Ing. BM***.

c) *Bestätigung VN_D*und_G* Bauer_D**

Die Nachbarn des Hauses Waldhausstraße_Nr._1 bestätigten am 8. März 2010, im Zeitraum 2002 bis 2007 für den Berufungswerber die Schneeräumung zu seinem Haus Waldhausstraße_Nr._1 erledigt und dafür in Summe EUR 740 erhalten zu haben. Sie gaben an, den Berufungswerber „des Öfteren in der Früh (beim Schul- oder Milchtransport) sowie auch zu anderen Tageszeiten mit seinem Fahrzeug gesehen zu haben“.

Im Auftrag des Unabhängigen Finanzsenats befragte das Finanzamt in der Folge Herrn VN_D*** Bauer_D* zusätzlich als **Auskunftsperson**.

Am **15. November 2011** gab er zu Protokoll, zum Zustand des Gebäudes Waldhausstraße_Nr._1 könne er sich nicht erinnern. Auf die Frage, ob der Berufungswerber ihm gegenüber angegeben habe, zu welchem Zweck er das Gebäude angeschafft hat, antwortete die Auskunftsperson, er habe gesagt, er suche einen Platz, wo es etwas ruhiger ist.

Die Liegenschaft sei von der Vorbesitzerin, die Getränke ausgeschenkt habe, als Schutzhütte geführt worden.

Herr VN_D*** Bauer_D* gab an, er habe pro Jahr etwa EUR 100,00 für die Schneeräumung erhalten und die Summe von EUR 740,00 beziehe sich auf den gesamten Zeitraum 2002 bis 2007. Die Schneeräumkosten seien zu 2/3 vom Berufungswerber und zu 1/3 von dessen Nachbarn, Herrn Gruber, bezahlt worden. Herr VN_D*** Bauer_D* gab an, er habe die Strecke ab der Abzweigung von der Asphaltstraße bis zum Haus Waldhausstraße_Nr._1 geräumt. Wie oft er das gemacht habe, habe er nicht aufgezeichnet. Die Schneeräumung sei im Regelfall in der Früh vor der Stallarbeit und – falls notwendig – noch einmal vor dem Abendstallgang erfolgt (15:00 Uhr).

Ob der Berufungswerber auch in den Wintermonaten 2002 bis 2007 ständig in diesem Haus gewohnt habe und ob er jeden Tag dorthin gefahren sei, konnte die Auskunftsperson nicht genau sagen. Er sei beim Schneeräumen nur vorbeigefahren. Bei Schneefahrbahn sei die Erreichbarkeit des Gebäudes (auch im schneereichen Winter 2005/06) kein Problem gewesen. Spuren seien bei der Schneeräumung in der Früh nicht und nachmittags eher selten zu sehen gewesen.

Herr VN_D*** Bauer_D* gab an, es habe eine Postzustellung für ihn, den Berufungswerber und auch die Nachbarliegenschaften jeweils in einen Briefkasten an einer Brücke gegeben.

d) Eidesstattliche Erklärung Freund_S vom 8. April 2010*

Mit einer notariell beglaubigten Erklärung gab Herr Freund_S* an, dass der Berufungswerber in der Zeit von Februar 2002 bis Juli 2007 im Wohnhaus Waldhausstraße_Nr._1 gewohnt und diese Räumlichkeiten als seinen Hauptwohnsitz genutzt habe. Er habe ihn in diesem Zeitraum mehrmals in der Woche bei diesem Wohnhaus aufgesucht.

Der Berufungswerber gab dazu am 7. Mai 2010 an, die Freundschaft zwischen ihm und Herrn Freund_S* bestehe schon seit seiner Jugendzeit. Er habe ihn 2 bis 3 mal pro Woche (auch an Wochenenden) besucht, was nach wie vor erfolge. Er habe ihm auch unentgeltlich „ein paar Stunden pro Woche“ bei den Renovierungsarbeiten geholfen.

e) Bestätigung VN_M Freund_und_Nachbar, [Stadtort] , Werkstatt_Nachbarhaus*

In einem undatierten Schreiben bestätigte der unmittelbare Nachbar des Hauses Werkstattthaus, Herr Freund_und_Nachbar, dass er als Nachbar und Freund des Berufungswerbers mit ihm und seiner Familie seit langen Jahren engen Kontakt pflege und über die familiären Verhältnisse Bescheid wisse. Er könne daher auch bezeugen, dass dieser von 2002 bis 2007 in [Waldort] gewohnt habe.

f) Bestätigung VN_P Freund_und_Holzlieferant, [Stadtort]*

Herr Freund_und_Holzlieferant bestätigte mit undatiertem Schreiben, dass er den Berufungswerber in den Jahren 2002 bis 2006 mit Brennholz beliefert und ihn in dieser Zeit auch privat jedes Monat besucht habe. Er könne bestätigen, dass dieser in Waldhausstraße_Nr._1 wohnhaft gewesen sei.

g) Bestätigung VN_H BW*** vom 6.4.2010*

Der Bruder des Berufungswerbers gab schriftlich an, er könne bestätigen, dass der Berufungswerber von 2002 bis 2007 in Waldhausstraße_Nr._1 wohnhaft gewesen sei. Er habe ihn allein oder mit seiner Familie des Öfteren abends oder am Wochenende besucht. In den Sommermonaten habe der Berufungswerber abends und morgens seine in der angrenzenden Wiese gehaltenen Pferde betreut.

h) Bestätigung VN_E Freund_E*, [Stadtort]*

In einem undatierten Schreiben gab Herr Freund_E* an, dass er den Berufungswerber mindestens einmal in der Woche in [Waldort] besucht habe, da er nach Feierabend in [Stadtort] nicht mehr anzutreffen gewesen sei. Daher könne er bestätigen, dass der Berufungswerber in der Zeit von Februar 2002 bis Juli 2007 in Waldhausstraße_Nr._1 gewohnt habe.

1.2.9 Befragung Voreigentümer (VN_B* Voreigentümer_Waldhaus)

Der Voreigentümer der Liegenschaft gab am 16. September 2011 als Auskunftsperson zu Protokoll, beim Kauf habe der Berufungswerber angegeben, das Gebäude für ihn selbst hauptsächlich am Wochenende nutzen zu wollen.

1.3 Liegenschaft Haus_3 *in* [Stadtort]

Mit Kaufvertrag vom **11. August 2003** erwarben der Berufungswerber und Frau Kindesmutter je zur Hälfte die in unmittelbarer Nachbarschaft zum Grundstück Werkstatthaus befindliche Liegenschaft KG_Nr_1111 EZ ##3 (Haus_3) samt dem darauf befindlichen Wohnhaus um EUR 70.000.

Auch dieses Gebäude befand sich laut Kaufvertrag in einem sanierungsbedürftigen Zustand und wurde repariert. Von **28. Juni 2004 bis 1. Juli 2005** (Angaben Frau Kindesmutter sowie Niederschrift Frau Mieterin_Haus_3) und danach wieder ab April 2006 (Mietvertrag vom 26.3.2006) wurde das Gebäude vermietet (Miete EUR 600 zuzüglich Betriebskosten).

Im letztgenannten Mietvertrag bezeichneten sich der Berufungswerber und seine Lebensgefährtin als **Familie**, was der Berufungswerber in der Berufung damit erklärte, es sei

ein Musterformular ausgefüllt worden, ohne auf die Anrede „Familie“ zu achten. Weiters habe man sich der Einfachheit halber auf die Angabe der **Adresse** Werkstattthaus beschränkt.

Als Grund für den Ankauf nannte der Berufungswerber in der Berufung, damit habe die Wohnqualität von Frau Kindesmutter sowie den Kindern gesichert werden können. Außerdem habe die ehemalige Lebensgefährtin eine für sie attraktive Geldanlage erwerben können, in dem sie ihre Ersparnisse (EUR 20.000) einbringen und ein Zusatzeinkommen durch die Vermietung erzielen habe können. Alleine sei ihr die Investition zu groß gewesen.

Frau Kindesmutter schilderte die Vorgänge rund um den Kauf dieser Liegenschaft (August 2003) am 16. September 2010 so: Das Haus befinde sich gleich neben der Wohnung und Werkstatt in [Stadtort]. Als die bisherige Eigentümerin im August 2003 ins Altersheim ging, habe sie ihr und dem Berufungswerber das Haus zum Kauf angeboten. Das Haus sei in bewohnbarem Zustand gewesen.

Da Frau Kindesmutter Ersparnisse gehabt habe und das Haus Werkstattthaus nicht ihr gehörte, habe sie das Objekt erwerben wollen. Sie habe das mit dem Berufungswerber besprochen und dann mit ihm gemeinsam das Haus erworben. Sonstige gemeinsame Zukunftspläne habe es nicht gegeben.

Für sie sei das als Wertanlage gedacht gewesen. Die Vermietung der Liegenschaft habe sich erst mit der Zeit ergeben. Da sie den Kauf alleine nicht finanzieren habe können und die Liegenschaft sehr nah am Elternhaus des Berufungswerber liegt, sei der Erwerb auch für diesen nahe liegend gewesen. Frau Kindesmutter habe EUR 20.000 finanziert, den Rest der Berufungswerber.

In der Folge seien ein Fensteraustausch, die Isolierung und die Erneuerung des Badezimmers durchgeführt worden. Die Räume seien ausgemalt worden. Die Böden seien nicht erneuert worden. Die Dachreparatur sei erst vor kurzem erfolgt. Die Reparaturen seien durch den Berufungswerber durchgeführt worden. Deren Finanzierung sei durch die eingegangenen Mieterlöse erfolgt.

2004 sei die Liegenschaft erstmals vermietet worden (Frau Mieterin_Haus_3). Dieses Mietverhältnis habe etwa ein Jahr gedauert. Danach sei die Liegenschaft für ein paar Monate leer gestanden.

Über Auftrag des Unabhängigen Finanzsenats befragte das Finanzamt Frau Mieterin_Haus_3 ergänzend als Auskunftsperson.

Diese gab am 19. Oktober 2011 zu Protokoll, sie habe von 28. Juni 2004 bis 1. Juli 2005 ihren Hauptwohnsitz in diesem Gebäude gehabt und das Haus Haus_3 mit ihren beiden Kindern bewohnt. Zum Zeitpunkt des Einzuges sei das Haus in keinem guten Zustand gewesen. Sie sei sicherlich die erste Bewohnerin des Hauses gewesen, weil es beim Einzug noch gar nicht

renoviert gewesen sei. Während der etwa einjährigen Zeit der Miete seien lediglich die Küchenfenster ausgetauscht worden. Wohnzimmer, Bad und Küche seien möbliert gewesen. Über die Motive ihrer Vermieter für den Kauf des Hauses konnte die Auskunftsperson nichts sagen.

Der Mietvertrag sei mit dem Berufungswerber und Frau Kindesmutter als Vermieter geschlossen worden. Auch die Auflösung des Mietvertrages sei mit diesen beiden besprochen worden. Ihre Nachmieterin sei Nachmieterin_Haus_3 gewesen.

Der Berufungswerber habe in der Zeit, in der sie die Wohnung gemietet hatte, direkt nebenbei im Haus Werkstatthaus gewohnt. Er habe – zumindest als Ansprechpartner – auch nötige Reparaturarbeiten durchgeführt. Der Berufungswerber sei für sie jederzeit erreichbar gewesen. Sie habe jeden Tag jemanden der Familie BW*** /Kindesmutter gesehen, öfter auch den Berufungswerber.

Auf die Frage, ob sie wisse, ob der Berufungswerber und Frau Kindesmutter eine gemeinsame Wohnung gehabt hätten, antwortete Frau Mieterin_Haus_3: „Ja, in PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstatthaus,,.

Mit dieser Aussage konfrontiert brachte der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. April 2012 vor, Frau Mieterin_Haus_3 habe ihn sicher laufend vor Ort gesehen, zumal er fast jeden Tag dort gearbeitet und natürlich auch im Außenbereich des Gebäudes diverse Arbeiten erledigt habe. Da auch seine Kinder und Frau Kindesmutter dort wohnten, habe sie ihn sicher einige Male mit diesen im Gespräch gesehen. Er könne mit Sicherheit erklären, diese sehr selten (vor allem im Winter) angetroffen zu haben.

Das Grundstück sei damals mit einer ca. 2 ½ Meter hohen blickdichten Thujenhecke mit einer ca. 3 Meter breiten Zufahrt gewesen. Man habe daher nur einen sehr kurzen Einblickswinkel gehabt und daher nicht sehr viel beobachten können Die Wohnräume im Haus Haus_3 seien alle Richtung Norden, die des Hauses Werkstatthaus jedoch Richtung Süden ausgerichtet. Man habe deshalb ... kaum eine Sicht in die Privaträume gehabt. Die seitliche Sicht ... auf die ... Wohnungshaustüre werde durch die Garage sowie die Hecke versperrt bzw. erschwert. Man habe also keinen freien Blick auf die Wohnungshaustüre gehabt.

Mangels Naheverhältnis zur Mieterin sei diese auch nicht aufgrund persönlicher Gespräche etc. über seine privaten Angelegenheiten informiert gewesen. Sie habe nicht feststellen können, wo er seine Nächte bzw. Freizeit verbrachte. Aus seiner täglichen Präsenz durch seine Arbeit in der Werkstätte habe sie möglicherweise abgeleitet, dass er in der Werkstatthaus wohne. ... Sie habe aber nicht feststellen können, wie der tatsächliche Sachverhalt in Bezug auf die gemeinsame Lebensgemeinschaft mit Frau Kindesmutter war. Er sei zwar der Ansprechpartner für Reparaturarbeiten gewesen, dies sei aber in der Regel über

das Handy erfolgt. Frau Mieterin_Haus_3 könne daher weder bestätigen, ob er hier gewohnt hat, noch ob er in dieser Zeit seinen Mittelpunkt des Lebensinteresses woanders hatte. Dazu habe einerseits die Nahebeziehung gefehlt und andererseits habe sie die Liegenschaft kaum einsehen können.

1.4 Liegenschaften Haus_4 und Haus_5 in [Stadtort]

Mit Kaufvertrag vom 24. September 2008 erwarb der Berufungswerber die Liegenschaften KG_Nr_3333_EZ ##4 (Landwirtschaft mit ca. 2,93 ha), ##5 (Baufläche mit 83 m²) und ##6 (Wald mit 0,91 ha) um den gemeinsamen Preis von EUR 200.000.

Auch hier findet sich im Kaufvertrag ein Hinweis auf auffälligen Zustand des Hauses und des seinerzeitigen Stallgebäudes. Das seinerzeitige Wohnhaus und das Stallgebäude werden als reparaturbedürftig bezeichnet. Das Wohnhaus habe lediglich eine Holzfeuerung. Bei beiden Gebäuden sei bei einer dauernden Nutzung eine umfassende Renovierung notwendig, derzeit werde das Wohngebäude nur für kurze Ferientaufenthalte des Verkäufers genutzt, das Stallgebäude sei baufällig.

Die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages erfolgte im Februar 2009.

Laut dem Zentralen Melderegister verlegte der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz melderechtlich am 2. März 2009 nach Haus_4. Er begründete dies am 7. Mai 2010 niederschriftlich damit, dass er „in den Genuss einer Genehmigung für die Errichtung eines Weges (Hofzufahrt)“ kommen wollte. Am 5. April 2011 verlegte er den Hauptwohnsitz wieder zurück in die Werkstatthaus.

Das Finanzamt wies in einem Aktenvermerk darauf hin, dass in diesem (gesamten) Zeitraum der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Werkstatthaus gelegen habe. Daraus leite sich ab, dass die diversen melderechtlichen Wohnsitzwechsel nicht aus melderechtlichen Gründen erfolgten und mit dem Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht übereinstimmten.

Damit durch den Unabhängigen Finanzsenat konfrontiert brachte der Berufungswerber mit Schreiben vom 23. April 2012 vor, im Zentralen Melderegister werde niemals der Mittelpunkt des Lebensinteresses festgeschrieben, sondern lediglich der Haupt-oder Nebenwohnsitz. Das Kriterium für die Feststellung, wo der Mittelpunkt des Lebensinteresses ist, könne sicher nicht ausschließlich vom Zentralen Melderegister abgeleitet werden. Er bestritt nicht, dass die Motivation für die dortige Begründung des Hauptwohnsitzes in der geplanten Genehmigung gelegen war, brachte aber ohne nähere Begründung vor, dieser Sachverhalt sei niemals mit dem Objekt Waldhausstraße_Nr._1 vergleichbar.

1.5 Angaben des Berufungswerbers gegenüber Behörden, Geschäftspartnern etc.

1.5.1 Postzustellung

Als Zustelladresse verwendete der Berufungswerber offensichtlich immer PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstatthaus. Er gab an, durch die Abgeschiedenheit des Objektes Waldhausstraße_Nr._1 sei keine Postzustellung erfolgt. Für Postzustellungen habe er deshalb weiterhin seine Betriebsadresse in [Stadtort] aufrechterhalten.

Es ist zwar im Kern richtig, dass keine Postzustellung direkt bis zum Streitobjekt erfolgte. Wie die Aussagen des Voreigentümers (Voreigentümer_Waldhaus) wie auch die des für die Schneeräumung zuständigen Bauern (Bauer_D*) aber beweisen, wurde die Post stattdessen vom Zustellorgan wie auch für die dauernd bewohnten Nachbarhäuser in einen **Briefkasten** an einer **Brücke** eingeworfen. Grundsätzlich existierte damit eine Postzustellung.

1.5.2 Einkommensteuererklärungen

Auch in den im Streitzeitraum eingereichten Einkommensteuererklärungen findet sich kein Hinweis darauf, dass der Berufungswerber nicht mit seiner Lebensgefährtin bzw. seinen zwei Kindern im gemeinsamen Haushalt gelebt haben könnte.

In den im Streitzeitraum eingereichten Einkommensteuererklärungen 2000 (2. Oktober 2001) bis 2005 (1. Dezember 2006) gab der Berufungswerber seine **Wohnanschrift** durchgängig mit PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstatthaus an. Dabei bezeichnete er in den (körperlich eingereichten) Erklärungen 2000 bis 2003 (**13. Oktober 2004**) VN_Y* Kindesmutter als seine (Ehe)Partner(in) und gab an, mit ihr in **Partnerschaft** gelebt zu haben.

In den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2001 beantragte er zusätzlich den Alleinverdienerabsetzbetrag, was er in der Berufung vom 26. Juli 2010 mit einem **Irrtum** (seines Beraters) erklärte. In den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2007 gab der Berufungswerber durchgängig an, dass er oder sein (Ehe)Partner für mindestens sieben Monate (pro Jahr) die Familienbeihilfe für zwei Kinder bezogen habe.

Einen **Unterhaltsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988) beantragte der Berufungswerber **nicht** und Frau Kindesmutter machte **keinen Alleinerhalterabsetzbetrag** (Negativsteuer gem. § 33 Abs. 8 EStG 1988) geltend.

1.5.3 Salzburg AG, Geschäftspartner, Freunde etc.

Der Berufungswerber gab an, die Begründung des Mittelpunktes des Lebensinteresses in Waldhausstraße_Nr._1 sei nach außen im Freundes- und Bekanntenkreis klar ersichtlich gewesen. Dazu legte er mehrere Bestätigungen vor (siehe oben).

Auf den **Stromabrechnungen** für das Objekt in [Waldort] scheint als Zustelladresse PLZ_Stadtort [Stadtort], Werkstattthaus auf.

2 Rechtsvorschriften

Gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen samt Grund und Boden von der Besteuerung als Spekulationsgeschäft ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer **seit der Anschaffung** und mindestens seit zwei Jahren **durchgehend** als **Hauptwohnsitz** gedient haben.

Wie vom Finanzamt richtig festgestellt, ist ein **Eigenheim** ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988).

2.1 Wohnsitz

Der Begriff "Hauptwohnsitz" wird in § 30 EStG 1988 nicht definiert. 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.

Eine Wohnung sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten, das aber nicht „standesgemäß“ sein muss. Auch ein (Untermiet)Zimmer kann diese Voraussetzungen erfüllen (vgl. *Ritz*, BAO³, § 26 Tz 1 f).

Maßgebend ist dabei die tatsächliche Gestaltung der Dinge, wobei es auf die subjektive Absicht und Einstellung nicht ankommt. Entscheidend ist nur das objektive Moment der **Innehabung** unter den genannten Umständen (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020).

Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Als **Rechtsgründe** für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), auch familienrechtliche Ansprüche (§ 97 ABGB) in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form und eine ununterbrochene Nutzung sind nicht nötig.

Wird eine Wohnung vermietet und hat der Vermieter nicht die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung dieser Wohnung, so ist sie für ihn kein Wohnsitz (*Ritz*, BAO³, § 26 Tz 4 ff mwN).

Das gilt nach *Ginthör/Huber/Obermann* unter Umständen auch, wenn der Eigentümer einer Wohnung diese als Prekarium überlässt, das zivilrechtlich eine Abart der Leihe darstellt.

Das konkrete „Rechtsgewand“, insbesondere, ob eine Vereinbarung mit sofortiger Wirkung oder nur unter Einhaltung einer bestimmten Frist aufgelöst werden kann, ist für die Frage der

Aufgabe eines steuerlichen Wohnsitzes dabei von untergeordneter Bedeutung.

Auch ein Prekarium hindert nämlich den Überlassenden nicht daran, seine Wohnung faktisch innezuhaben, solange er das Prekarium nicht widerruft. Während des Prekariums übt einzig und allein der Entlehner die unmittelbare faktische Sachherrschaft über die Wohnung aus (*Ginthör/Huber/Obermann*, SWI 1/2005, 24).

Nicht entscheidend ist die polizeiliche Ab- und Anmeldung, kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020).

2.2 Mehrere Wohnsitze

Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze, ist **Hauptwohnsitz** jener dieser Wohnsitze, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen); ein Zweitwohnsitz fällt nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0235 unter Hinweis auf *Doralt/Kempf*, EStG⁷, § 30 Tz 77; *Hofstätter/Reichel*, § 30, Tz 7 Punkt 1). Diese Frage ist also nur dann von Relevanz, wenn tatsächlich mehr als ein Wohnsitz vorhanden sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung den Begriff "Mittelpunkt der Lebensinteressen" dahin definiert, dass darunter der Ort zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, § 1, Tz 9).

Entscheidend ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Wohnsitz den Ausschlag gibt.

Wirtschaftlichen Beziehungen kommt in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. 20.2.2008, 2005/15/0135 mwN).

Wie vom Finanzamt richtig angemerkt, besteht die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt, was allerdings die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraussetzt (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

2.3 Dauerhaftigkeit

2.3.1 Hauptwohnsitz ab Anschaffung

Wie sich aus der Wortfolge "seit der Anschaffung" in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ergibt, muss der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des Eigenheimes begründet werden. Maßgeblich kann dabei nur der Zeitpunkt sein, zu dem das Eigenheim übergeben bzw. übernommen wurde.

Nur dann wenn das Eigenheim im Zeitpunkt der Übergabe **nicht bezugsfertig** ist und noch Instandsetzungsarbeiten nötig sind, ist die spätere Begründung des Hauptwohnsitzes unschädlich, wenn Adaptierungsarbeiten in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden (*Doralt/Kempf*, EStG⁷, § 30 Tz 79). Ab Bewohnbarkeit muss die Begründung aber jedenfalls erfolgen (*Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2011, § 30 Rz 29).

Die Begründung eines Hauptwohnsitzes ist nämlich erst in einem **bewohnbaren** Eigenheim möglich. Welcher Zeitraum als angemessen zur Instandsetzung eines **unbewohnbaren** Eigenheimes anzusehen ist, ist im Gesetz nicht starr geregelt (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118).

Das Höchstgericht beurteilte etwa eine **äußerst umfangreiche Generalsanierung** eines desolaten, **seit acht Jahren nicht mehr bewohnten Hauses** (Gesamtnutzfläche 80 m²) innerhalb von **3 bis 4 Monaten** ab rechtskräftigem Kaufvertrag als angemessen.

Der Beschwerdeführer hatte dabei das Einfamilienhaus nach Durchführung der erforderlichen Erdarbeiten trocken gelegt, isoliert, das Dach erneuert, Türen und Fenster ausgetauscht, die Elektroinstallation erneuert, die Kamine umgebaut, eine Zentralheizung eingebaut und den Fußboden neu verlegt. Etwa einen Monat nachdem das Haus provisorisch bewohnbar war, verlegte der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in das Eigenheim und meldete sich dort auch entsprechend an (VwGH 21.10.2003, 98/14/0047).

Die Verwaltungsübung hält sechs Monate für einen angemessenen Zeitraum und nennt als Beispiel für solche Adaptierungsarbeiten das Ausmalen und Tapezieren von Räumen sowie den Einbau eines neuen Badezimmers (EStR 2000 Rz 6634).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass die Heranziehung deutscher Judikatur und Literatur in jenen Bereichen, wo in Österreich und Deutschland die gleiche Rechtslage existiert, durchaus zulässig und zweckmäßig ist (VwGH 12.11.1990, 90/15/0014). In Deutschland gilt eine in Teilbereichen vergleichbare Vorschrift, wonach Wirtschaftsgüter nicht besteuert werden, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (Die Nutzung als Hauptwohnsitz ist in Deutschland nicht Tatbestandsvoraussetzung; vgl. § 23 Abs. 1 Z 1

dEStG). Dazu führen *Hermann-Heuer-Raupach* aus, dass eine Wohnung aus praktischen Gründen nicht schon am Tag der Anschaffung oder Fertigstellung, sondern idR frühestens einige Tage oder auch Wochen später bezogen werden kann. Deshalb erkennt die deutsche Verwaltungsübung eine **Leerstehung** zu Beginn der Nutzung an, wenn sie **mit der beabsichtigten Nutzung im Zusammenhang steht**. Der Kommentar hält eine Leerstehung von etwa 3 Monaten noch für angemessen (*Musil* in *Hermann-Heuer-Raupach*, § 23 Anm. 131).

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass die Begründung des Hauptwohnsitzes ab dem Zeitpunkt erforderlich ist, zu dem das Gebäude **bewohnbar** war. Voraussetzung ist allerdings, dass schon bei der Anschaffung klar war, dass diese zur Nutzung als Hauptwohnsitz erfolgt. Stand nicht die Absicht der Begründung des Hauptwohnsitzes, sondern die Schaffung eines Wochenendhauses im Vordergrund der Überlegungen, kann die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelangen.

2.3.2 Hauptwohnsitz bis zur Veräußerung

Wird das Haus zwischen der Anschaffung und der Begründung des Hauptwohnsitzes anders als ein Hauptwohnsitz verwendet, wird die Begünstigung verwirkt (VwGH 21.10.2003, 98/14/0047). Das gilt aber auch dann, wenn das Haus "seit der Anschaffung" nicht mindestens "zwei Jahre durchgehend" als Hauptwohnsitz gedient hat.

Diesem Erfordernis wird nur dadurch Rechnung getragen, dass die Wohnung bis unmittelbar vor die Veräußerung oder jedenfalls vor die unmittelbare Vorbereitung der Veräußerung dem Abgabepflichtigen noch immer als Hauptwohnsitz gedient hat (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118 unter Hinweis auf die vergleichbare Formulierung in § 10 Abs. 1 KStG 1966 und VwGH 13.9.2006, 2002/13/0129).

2.4 Erhöhte Mitwirkungsverpflichtung

Grundsätzlich hat die Abgabenbehörde die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Ermittlungspflicht tritt aber in den Hintergrund, wenn es sich – wie hier – um Begünstigungsvorschriften handelt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 115 Tz 10 unter Hinweis auf VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117).

Eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung besteht weiters dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (z.B. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder

wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061).

3 Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Das Finanzamt beurteilte die Veräußerung der Liegenschaft unwidersprochen als Spekulationsgeschäft, verweigerte aber die Anwendung der vom Berufungswerber eingewendeten Hauptwohnsitzbefreiung. Kernpunkt dieses Rechtsmittel ist deshalb die Frage, ob der Berufungswerber seinen „alten“ Wohnsitz in [Stadtort] tatsächlich aufgegeben und ihn als Hauptwohnsitz nach [Waldort] verlegt hat.

Bei der Hauptwohnsitzbefreiung handelt es sich um eine Befreiungsbestimmung, die mit der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung einhergeht. Das gilt hier umso mehr, als die für die Beurteilung von Wohnsitzen und dabei insbesondere des Hauptwohnsitzes wichtigen Sachverhaltselemente sehr oft in Bereichen liegen, die für außenstehende Dritte nur schwer erkenn- und beurteilbar sind. Sie spielen sich teilweise auch in so intimen Bereichen des Berufungswerbers ab, dass sie im Grunde nur er selbst und seine nächsten Angehörigen und Mitbewohner einschätzen können.

Gerade deshalb ist die Abgabenbehörde bei dieser Prüfung auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen und die durch ihn erfolgte Dokumentation der Verhältnisse angewiesen. Verstärkt wird das noch dadurch, dass sich der hier vorliegende Sachverhalt als nicht alltäglich und höchst ungewöhnlich darstellt. Der Berufungswerber behauptet, den (Haupt)Wohnsitz in einem Gebäude aufgegeben zu haben, in dem er unbestrittenermaßen weiterhin seiner täglichen Arbeit und dem Kontakt mit seinen nächsten Angehörigen (Mutter, Kinder) nachging und in dem ihm weiterhin ein „Dachbodenraum“ zur Verfügung stand (siehe unten).

Die eingewendete gänzliche Wohnsitzverlegung wurde weder der Abgabenbehörde (Meldung, Abgabenerklärungen) noch der Meldebehörde gegenüber offen gelegt. Melderechtlich wurde zwar der Hauptwohnsitz verlegt, ein Nebenwohnsitz aber beibehalten. Generell war eine Wohnsitzverlegung für Außenstehende - wenn überhaupt - nur fragmentarisch erkennbar.

Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde fast ausschließlich auf die Vorbringen des Berufungswerbers angewiesen ist, was dessen stark erhöhte Mitwirkungsverpflichtung an der Aufklärung des Sachverhaltes bedingt. Die Beurteilungen waren durch den Unabhängigen Finanzsenat unter diesem Aspekt durchzuführen.

Zu klären war, ab wann der Berufungswerber die Verlagerung seiner Lebensinteressen zur neu erworbenen Liegenschaft in [Waldort], Waldhausstraße_Nr._1 plante, wann er dort

tatsächlich einen Wohnsitz nahm, ob er – wie von der Abgabenbehörde angenommen – auch danach weiterhin über einen Wohnsitz im Gebäude [Stadtort], Werkstattthaus verfügen konnte und ob sein Hauptwohnsitz auch in der Realität von dort nach [Waldort]. transferiert wurde. Das bedingt die Prüfung, welcher dieser beiden Wohnsitze in der strittigen Zeit von Oktober 2001 bis August 2007 den Hauptwohnsitz im Sinne des § 30 EStG 1988 darstellte.

3.1 (Haupt)Wohnsitz [Waldort] Waldhausstraße_Nr._1

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber in diesem Objekt über eine Wohnung verfügte. Entgegen dem Vorbringen des Berufungswerbers geht das Finanzamt aber davon aus, dass es sich dabei nicht um den Hauptwohnsitz handelte.

3.1.1 Planung der Begründung des Hauptwohnsitzes

Um in den Genuss der „Hauptwohnsitzbefreiung“ von Spekulationsgeschäften zu kommen, muss dieses Gebäude dem Veräußerer ab Anschaffung, durchgehend und mindestens 2 Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben. Die Begründung des Hauptwohnsitzes muss dabei schon **bei der Anschaffung geplant** gewesen sein (siehe oben Punkt 2.3.1). Das war hier nicht der Fall.

Das Grundstück in [Waldort] wurde mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 2001 erworben und übergeben. Das Gebäude wird zwar im Kaufvertrag unter Punkt VI.) als „in einem außerordentlich schlechten Zustand“ befindlich bezeichnet, der Berufungswerber beschrieb es nur als „total verdreckt“ und „insoweit renovierungsbedürftig, dass viele Putzstunden und Malerarbeiten“ notwendig waren. Anderen Reparaturbedarf behauptete er bislang nicht. Auch der Einheitswertakt deutet darauf hin, dass das Gebäude laufend instand gehalten worden war. In der Berufung gab der Berufungswerber zudem – im Zusammenhang mit dem Stromverbrauch - an, es habe keine größeren Umbauarbeiten gegeben. Auch der Voreigentümer bezeichnete es – unwidersprochen - als für Wohnzwecke jederzeit benutzbar (vgl. Niederschrift vom 16. September 2011).

Der Sachverhalt enthält keinen Hinweis darauf, dass es bereits beim Ankauf der Liegenschaft Waldhausstraße_Nr._1 beabsichtigt gewesen wäre, dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit den Hauptwohnsitz zu begründen. Da der Berufungswerber damals noch in Lebensgemeinschaft mit seinen zwei minderjährigen Kindern sowie Frau Kindesmutter stand, hätte die Verlegung des Hauptwohnsitzes und damit der zentralen Lebensinteressen all dieser Personen in das Haus in abgeschiedener Lage bedingt, dass alle ihre vertraute Umgebung in [Stadtort] (Freunde, Schule, Oma, etc.) aufgeben und nach [Waldort] ziehen. Ein solcher Plan ist in den Akten nicht abgebildet und wird vom Berufungswerber auch nicht behauptet. In der

Niederschrift vom 7. Mai 2010 gab der Berufungswerber etwa an: „*Das Bauernhaus ist 400 Jahre alt und wurde von mir aus ideellen Gründen erworben, weil mir das Gebäude sehr gut gefallen hat und ich es herrichten und anschaulich machen wollte. Auch von der Ruhe war ich fasziniert.*“

Alles deutet darauf hin, dass nur die Nutzung als „Wochenendhaus“ geplant war und sich die Verlagerung zur Nutzung als ständigem Wohnsitz des Berufungswerbers frühestens aufgrund der Eskalation des Streites im Fasching 2002 ergeben hat.

Das bestätigte Frau Kindesmutter indirekt, die angab, der Umzug sei „plötzlich“ erfolgt. Auch der Veräußerer der Liegenschaft (Voreigentümer_Waldhaus) gab – unwidersprochen – zu Protokoll, der Berufungswerber habe beim Kauf angegeben, das Gebäude für ihn selbst hauptsächlich am Wochenende benutzen zu wollen (Niederschrift vom 16. September 2011; Punkt 1.2.9). Das deckt sich ebenso mit den Angaben des Berufungswerbers gegenüber dem Stromversorger am 6. Dezember 2001, er wolle das Haus nur einmal pro Monat am Wochenende nutzen (vgl. E-Mail vom 15. März 2012).

3.1.2 Bezug ab Bewohnbarkeit?

Die Begründung des Hauptwohnsitzes muss ab dem Zeitpunkt erfolgt sein, zu dem das Gebäude **bewohnbar** war (siehe oben Punkt 2.3.1). Auch das war hier nicht der Fall.

Das Gebäude war nach der Aktenlage schon im Zeitpunkt seiner Räumung durch den Voreigentümer (15. November 2001) bewohnbar. Trotzdem bezogen es der Berufungswerber und seine Familie vorerst nicht. Sie bemühten sich offensichtlich auch nicht mit Nachdruck, die Voraussetzungen für einen Umzug zu schaffen. Es deutet vielmehr alles darauf hin, dass der Berufungswerber ohne sich einem Zeitdruck auszusetzen am Abend und am Wochenende Vorkehrungen dafür traf, das Gebäude als Wochenendhaus nutzen zu können (Putzen, Ausmalen).

Erstmals wurde die Nutzung des Gebäudes als (Haupt)Wohnsitz nach außen hin mit der Anmeldung gegenüber der Meldebehörde am 22. April 2002 deklariert. Das Gebäude in [Stadtort] wurde weiterhin jedenfalls melderechtlich als Nebenwohnsitz beibehalten (dazu siehe auch unten).

Die Anmeldung eines Hauptwohnsitzes vermag aber nur ein sehr schwaches Indiz für die tatsächliche Nutzung als Wohnsitz zu bilden. Eine Verlegung des Hauptwohnsitzes (Mittelpunktes der Lebensinteressen) kann sie – wie vom Berufungswerber im Schreiben vom 23. April 2012, S 3 völlig richtig festgestellt und wie nachstehende Beispiele belegen – überhaupt nicht beweisen.

Wie ernst der Berufungswerber seine melderechtlichen Verpflichtungen nämlich nahm, zeigt

sich an den unwidersprochenen Vorgängen rund um die 2008 erworbene Liegenschaft Haus_4 (vgl. Punkt 1.4). Auch hier meldete der Berufungswerber einen Hauptwohnsitz in einem Gebäude an, ohne dieses überhaupt zu beziehen (dieses dürfte überhaupt unbewohnbar gewesen sein). In der Niederschrift vom 7. Mai 2010 erklärte er dazu wörtlich: *„Die Wohnsitzverlegung auf die Adresse Haus_4 in [Stadtort] erfolgte aus dem Grunde, um in den Genuss einer Genehmigung für die Errichtung eines Weges (Hofzufahrt) zu kommen.“*

Wie wenig Aussagekraft den melderechtlichen Vorgängen in den Jahren ab 2002 generell beizumessen ist, wird auch deutlich, wenn man die Angaben des Bürgermeisters der Gemeinde [Stadtort] in seiner Bestätigung vom 18. Februar 2010 und in der Niederschrift vom 13. März 2012 vergleicht (siehe Punkt 1.2.8/b). Der Bürgermeister gab vorerst an, der Berufungswerber sei *„entsprechend den subjektiven Beobachtungen der Gemeinde nicht in [Stadtort] wohnhaft gewesen“*. Später stellte sich heraus, dass der Bürgermeister direkt nur wahrgenommen hatte, dass der Berufungswerber *„viel Zeit in [Waldort] verbracht hatte“*. Anders subjektive Wahrnehmungen der Gemeinde hatte es nicht gegeben und zur Tatsache, dass der Berufungswerber während all dieser Jahre trotzdem einen Nebenwohnsitz in der Gemeinde gemeldet hatte, wollte sich der Bürgermeister nicht mehr äußern. Den ersten, auf Briefpapier der Gemeinde verfassten und mit „Der Bürgermeister“ unterschriebenen Aussagen muss damit jede Glaubwürdigkeit abgesprochen werden. Sie kommen einer Gefälligkeitsbestätigung jedenfalls bedenklich nahe.

Auch der vom Berufungswerber vorgelegte Brief der BH Ort_BH vom 16. März 2010 widerspricht seinen Darstellungen (Schreiben vom 10 April 2010). Die Bezirksverwaltungsbehörde bestätigte nicht, dass **der Berufungswerber** bei der dortigen Vorsprache **erklärt habe**, das Objekt als Hauptwohnsitz zu nutzen. Sie führt in ihrem Schreiben vielmehr an, **dem Berufungswerber sei mitgeteilt worden**, dass für die Förderung das Bewohnen als Hauptwohnsitz erforderlich ist. Das sowie die Tatsache, dass der Hauptwohnsitz tatsächlich exakt am Tag der Erlassung des entsprechenden Bescheides angemeldet wurde, stützt die Vermutung des Finanzamts, dass die Meldung vor allem mit der Förderung der Abwasserreinigungsanlage in Verbindung brachte (vgl. Punkt 1.2.8/a).

Damit existiert kein klarer Nachweis der Nutzung des Gebäudes Waldhausstraße_Nr._1 als Hauptwohnsitz.

Aus den Aussagen des Berufungswerbers und seiner damaligen Lebensgefährtin geht hervor, dass der Berufungswerber seit etwa Mitte Februar (Fasching) 2002 in diesem Haus wohnte. Wenn man die Richtigkeit dieser Angaben unterstellt, bedeutet das, dass es etwa **viereinhalb Monate nach dem Erwerb** und **drei Monate nach seiner Beziehbarkeit** tatsächlich in Nutzung genommen wurde. Da das Haus unbestrittenermaßen bewohnbar war,

erscheint diese Zeitspanne sehr lang und deutet auf schleppende oder gänzlich fehlende Vorbereitungsarbeiten für einen konkreten Umzug (Ausmalen, Putzen) hin. Das rechtfertigt die Vermutung, dass eine zeitnahe Verlegung des Hauptwohnsitzes nicht beabsichtigt war.

Der Berufungswerber bezog das Gebäude dann auch offenbar völlig überhastet, ohne vorausgegangene Planung und allein, obwohl er bis dahin in intakter Lebensgemeinschaft mit Frau Kindesmutter und ihren beiden minderjährigen Kindern gelebt hatte. Zu diesem Zeitpunkt waren eigenen Angaben des Berufungswerbers zufolge nur die **Küche, ein Wohnraum, ein Schlafzimmer und die Dusche mit WC** soweit hergerichtet, dass sie für die Wohnzwecke des Berufungswerbers (alleine) ausreichten (vgl. Niederschrift vom 7. Mai 2010). Weitere Räume für die zwei Kinder waren offenbar zu diesem Zeitpunkt noch nicht adaptiert. Auch das deutet nicht darauf hin, dass die zeitnahe Begründung eines Wohnsitzes durch die gesamte Familie geplant war. Der Erstbezug des Hauses erfolge offenbar im Affekt und aus der Emotion heraus, ohne dabei einem bestimmten Plan zu folgen.

Damit ging allerdings nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats zumindest einige Monate lang noch keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen einher. Wie unten dargestellt konnte der Berufungswerber nämlich weiterhin über den Raum im Dachboden des Objektes Werkstatthaus verfügen. Auch das gesamte soziale Umfeld (Kinder, Mutter, Freundeskreis etc.) wie auch das Zentrum der wirtschaftlichen Interessen des Berufungswerbers (Werkstatt) verblieben - zumindest vorerst - in [Stadtort]. Weder behauptete der Berufungswerber, dass die Verlegung des (alleinigen) Wohnsitzes Mitte Februar 2002 auf Dauer angelegt gewesen sei, noch dokumentierte er eine solche gegenüber außenstehenden Dritten wie etwa Behörden oder Geschäftspartnern. Das erfolgte überhaupt erstmals am 22. April 2002 (Meldeamt) und damit über fünf Monate nach der Beziehbarkeit von Waldhausstraße_Nr._1.

3.1.3 Intensität der Nutzung

Die Behauptung der Nutzung als (alleinigem) Hauptwohnsitz wurde vom Berufungswerber mit schriftlichen Erklärungen mehrerer Personen zu untermauern versucht. Sie alle gaben im Wesentlichen an, der Berufungswerber habe das Gebäude als Wohnsitz genutzt und er sei von ihnen regelmäßig (auch abends) dort besucht worden (vgl. etwa Punkt 1.2.8/d [Freund_S*], 1.2.8/e [Freund_und_Nachbar], 1.2.8/f [Freund_und_Holzlieferant], 1.2.8/g [VN_H* BW***], und 1.2.8/h [Freund_E*]).

Die Erklärungen blieben dabei an der Oberfläche und trafen keine weiteren Aussagen zu Details. Die Personen gaben nicht an, woran sie erkennen konnten, dass der Berufungswerber dort gewohnt bzw. tatsächlich auch genächtigt hat, und bestätigten zwar die Tatsache, dass er

in [Waldort] gewohnt habe, nicht aber, dass er sein Haus in [Stadtort] niemals aufgesucht oder dort seine Nächte verbracht habe.

Schon vom Finanzamt wurde der Berufungswerber damit konfrontiert, dass nur wenige Anhaltspunkte für eine intensive Nutzung der Liegenschaft in [Waldort] vorlägen. Dazu zählen insbesondere die Betriebskosten und dabei vor allem der Stromverbrauch (vgl. Punkt 1.2.2). Dieser bewegte sich in Bereichen, die zwar möglicherweise für eine äußerst spartanische Bewohnung des Gebäudes durch eine Person ausgereicht haben mögen, auf eine intensive Nutzung, wie sie an Hauptwohnsitzen üblich ist, lässt er aber keinesfalls schließen. Daran vermögen auch die vom Berufungswerber vorgelegten „Vergleichsverbrauchswerte“ nichts zu ändern, belässt er doch die dortigen Verhältnisse völlig im Dunklen. Der vom Berufungswerber angezogene Vergleich muss schon deshalb ins Leere gehen, weil der Abgabenbehörde – mangels konkretem Zusammenhang mit der Abgabepflicht des Berufungswerbers – in diesen Objekten weitere Ermittlungen nicht erlaubt sind und vom Berufungswerber keine klaren Angaben über die exakte Ausstattung der entsprechenden Häuser sowie die Gewohnheiten deren Bewohner gemacht wurden.

Dazu kommt, dass der Stromverbrauch gerade in den ersten und für die Beurteilung der tatsächlichen Verlegung des Hauptwohnsitzes zentralen Abrechnungsperioden (15. November 2001 bis 1. Februar 2002 sowie 2. Februar bis 16. Jänner 2003) auch im Verhältnis zu den Folgejahren auffällig niedrig war. Das lässt den Schluss zu, dass die Nutzung in diesen wichtigen Anfangszeiten noch geringer ausfiel, als in den Folgejahren, was die Wahrscheinlichkeit der Parallelnutzung dieses Hauses und der Liegenschaft in [Stadtort] stark erhöht.

Selbst VN_D*** Bauer_D*, der im Winter die Schneeräumung bewerkstelligte, konnte nicht bestätigen, dass der Berufungswerber auch in den Wintermonaten ständig in diesem Haus gelebt hatte, und gab – unwidersprochen - an, Spuren seien in der Früh und nachmittags eher selten zu sehen gewesen.

Hätte der Berufungswerber tatsächlich dort jede Nacht verbracht, hätte er diese Straße wohl öfters zwischen der letzten Räumung (15:00 Uhr) und dem Morgen befahren müssen. Das war aber offenbar nicht der Fall, was gegen die Darstellung des Berufungswerbers und eine ausschließliche Nutzung dieser Liegenschaft als alleinigem Wohnsitz spricht.

Der Berufungswerber beließ seine Zustelladresse weiterhin in [Stadtort] und begründete dies damit, es sei keine Postzustellung nach [Waldort] erfolgt (vgl. Punkt 1.5.1). Dies entspricht aber insofern nicht den Tatsachen, als in diesem abgeschiedenen Gebiet auch andere Personen wohnten, die - unwidersprochen - angaben, die Post sei vom Zusteller (wie im

Gebirge vielerorts üblich) in einen Briefkasten an einer Brücke am Weg zur Liegenschaft Waldhausstraße_Nr._1 eingeworfen worden.

3.2 Wohnsitz Werkstattthaus

Wie oben schon erwähnt, ist auch zu prüfen, ob und wie der Berufungswerber seinen „alten“ Wohnsitz im Objekt Werkstattthaus beibehalten hat. Er selbst behauptete dessen vollständige Aufgabe, das Finanzamt wendete dagegen ein, dass ihm weiterhin zumindest ein Raum im Dachboden zur Verfügung gestanden sei.

Dieses Objekt, in dem sich neben zwei Wohnungen und einem Dachbodenraum auch seine Werkstatt mit entsprechenden Sanitärräumen befand, stand im Alleineigentum des Berufungswerbers. Eine darin befindliche Wohnung (Wohnung 1) wurde zumindest bis Mitte Februar 2002 vom Berufungswerber selbst, dessen zwei minderjährigen Kindern und seiner damaligen Lebensgefährtin bewohnt, eine zweite (Wohnung 2) von seiner Mutter. Im Dachboden befand sich daneben noch ein Raum ohne Sanitärausstattung.

Gegen einen weiter bestehenden Wohnsitz des Berufungswerber in [Stadtort] spricht die vorgelegte Bestätigung des Nachbarn Herrn Freund_E*, wonach der Berufungswerber nach Feierabend in [Stadtort] nicht mehr anzutreffen gewesen sei und er ihn in [Waldort] besucht habe (vgl. Punkt 1.2.8/h). Er gab an, der Berufungswerber habe von Februar 2002 bis Juli 2007 dort gewohnt. Dieser Nachbar schloss allerdings nicht aus, dass dem Berufungswerber weiterhin ein Raum im Gebäude Werkstattthaus zur Verfügung stand.

Die Glaubwürdigkeit und Aussagekraft der vom Berufungswerber ins Treffen geführten Bestätigung des Bürgermeisters der Gemeinde [Stadtort] wurde durch seine späteren niederschriftlichen Ergänzungen so tiefgreifend erschüttert, dass sie nicht mehr für die Argumentation des Berufungswerbers taugt (vgl. oben Punkt 3.1.2).

Die Mieterin des Nachbarhauses Haus_3 hatte angegeben, der Berufungswerber habe mit Frau Kindesmutter (von Juni 2004 bis Juli 2005) eine gemeinsame Wohnung gehabt (vgl. Punkt 1.3). Der Berufungswerber wurde mit dieser Aussage konfrontiert und bestritt, dass die Nachbarin mangels Einsicht in die Liegenschaft und mangels Naheverhältnis beurteilen habe können, wo er seine Nächte bzw. Freizeit verbracht hat.

Gegen die Beibehaltung eines Wohnsitzes in der Wohnung 1 sprechen prima vista auch die Aussagen der Frau Kindesmutter (vgl. Punkt 1.2.6), wonach er aus dieser gemeinsamen Wohnung ausgezogen sei, danach über keinen Schlüssel mehr verfügt und auch nicht mehr darin geschlafen habe.

Sie schloss für die Zeit von 2002 bis 2007 zwar jede Benutzung ihrer Wohnung durch den

Berufungswerber aus, nicht aber die Benutzung anderer Gebäudeteile. Auch wenn man damit den Ausführungen der nun wieder in Lebensgemeinschaft mit dem Berufungswerber lebenden Kindesmutter absoluten Glauben schenkt, schließen diese andere Nutzungsmöglichkeit nicht aus.

Das erlangt vor allem unter dem Aspekt Bedeutung, dass Frau Kindesmutter zu Protokoll gab, der Berufungswerber habe 2007 ein paar Monate in einem Raum im Dachboden genächtigt (Niederschrift vom 16. September 2010, S 9). Das Finanzamt schloss daraus, der Berufungswerber habe diesen Raum im Dachboden „nach allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut auch zwischen Februar 2002 und August 2007 genutzt“ (vgl. Schreiben vom 9. Juni 2011). Damit konfrontiert bestritt auch der Berufungswerber nicht, dass er diesen Raum benutzen konnte. Er wendete zwar ein, dass er nicht mit Küche, WC und Sanitäranlagen ausgestattet war, gestand aber zu, dass er im Erdgeschoß in der Werkstatt über einen Wasch- und Duschaum verfügen konnte (vgl. Punkt 1.2.7). Seiner Argumentation im Schreiben vom 23. April 2012, dass es dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut widerspreche, dass jemand der nur wenige Kilometer entfernt ein ausgezeichnet ausgestattetes Wohnhaus zur Verfügung hat, in einem Raum ohne Sanitärbereich 4 ½ Jahre wohnt, muss allerdings entgegen gehalten werden, dass eine solche ausgezeichnete Ausstattung des Hauses Waldhausstraße_Nr._1 den Akten zumindest für die Anfangsmonate des Jahres 2002 und den dortigen Sanitärbereich nicht entnommen werden kann. Die dortige Ausstattung deutet nicht auf übermäßige Ansprüche des Berufungswerbers hin.

Unwidersprochen ist damit, dass dem Berufungswerber tatsächlich während des gesamten Streitzeitraumes in [Stadtort] ein Raum im Dachboden sowie entsprechende Sanitärräumlichkeiten im Erdgeschoß zur Verfügung standen. Da im selben Haus auch seine Mutter wohnte, bei der er im Regelfall auch sein Mittagessen einnahm (Niederschrift vom 7. Mai 2010, S 3), war offenbar auch eine minimale Infrastruktur für ihn verfügbar.

Diese Räumlichkeiten stellten damit nach fester Überzeugung einen Wohnsitz dar, wenngleich dieser qualitativ nur sehr schwach ausgeprägt war.

Ob der Berufungswerber diesen auch tatsächlich genutzt hat und wie oft dies der Fall war, kann nur mit Methoden der Wahrscheinlichkeit entschieden, nicht aber bewiesen werden. Diese Tatsache kann nämlich – wie vom Berufungswerber im Zusammenhang mit der Aussage von Frau Mieterin_Haus_3 richtig eingewendet - im Grunde nur von Personen beurteilt werden, die in diesem Trakt des Hauses wohnten. Allen anderen außenstehenden Personen ist das nicht möglich. Auf die Nutzung kann nämlich weder aus bloßen Begegnungen tagsüber noch aus einer telefonischen Erreichbarkeit über Handy geschlossen werden. Da der Berufungswerber für die Fahrten nach [Waldort] eigenen Angaben zufolge verschiedene

Fahrzeuge – teilweise auch mit Probekennzeichen - benutzte (Niederschrift 7. Mai 2010, S 4), konnte auch nicht aus der Anwesenheit eines Autos auf seine eigene Anwesenheit geschlossen werden. Selbst nahen Nachbarn wie Frau Mieterin_Haus_3, war es deshalb nicht möglich, die Situation zweifelsfrei zu beurteilen. Da sich dieser Dachbodenraum offenbar auch nicht im Wohnbereich der Frau Kindesmutter befand, dürfte nicht einmal diese den vollständigen Überblick gehabt haben. Was für Frau Mieterin_Haus_3 gilt, muss allerdings auch für den vom Berufungswerber für seine Argumentation bemühten Nachbarn Freund_und_Nachbar gelten. Vor allem was die Bevölkerung des Ortes [Stadtort] betrifft, dürfte diese Unklarheit vom Berufungswerber auch durchaus beabsichtigt gewesen sein. Er gab mit Schreiben vom 23. April 2012 wörtlich an, er habe geglaubt, dass es für ihn auch geschäftlich von Vorteil sei, wenn er gegenüber seinen zahlreichen Kunden aus [Stadtort] erklären konnte, dass er weiterhin mit einem (Neben)Wohnsitz als Einheimischer angesehen werde.

Was für die Tatsache der Nutzung gilt, hat gleichermaßen Gültigkeit für die Frage der Nichtnutzung. Einem Außenstehenden ist es kaum möglich, eine solche Nichtnutzung zu erkennen. Da es unwahrscheinlich ist und nicht der Lebenserfahrung entspricht, dass dieser zur Verfügung stehende Raum im Dachboden (etwa bei extremen Witterungsverhältnissen oder wenn es aus anderen Gründen sehr spät wurde) nicht benutzt wurde, wäre es am Berufungswerber gewesen, diese Tatsache entsprechend zu dokumentieren und für entsprechende Nachweise zu sorgen.

Das mindeste wäre es wohl gewesen, dem Finanzamt die Tatsache der Aufgabe des Wohnsitzes mitzuteilen, die Einkommensteuererklärungen entsprechend abzufassen und die Wohnsitzverlegung sowie die Nichtexistenz eines gemeinsamen Haushalts mit seinen Kindern und Frau Kindesmutter offen zu legen.

Natürlich wäre im Falle der Ernsthaftigkeit der Aufgabe des Wohnsitzes auch der Nebenwohnsitz beim Gemeindeamt abzumelden gewesen, was vom Berufungswerber aber offenbar bewusst unterlassen wurde.

3.3 Zusammenfassung

Der Berufungswerber selbst trug mit seiner Vorgangsweise – möglicherweise auch aus außersteuerlichen Gründen - maßgeblich zur Unsicherheit der Verhältnisse bei und erschwerte sich die Nachweisführung. Nicht allein damit hängt es zusammen, dass es dem Berufungswerber mangels Beweisvorsorge viele Jahre später nicht mehr gelang, die Voraussetzungen für die Befreiung für das Objekt Waldhausstraße_Nr._1 nachzuweisen oder zumindest ausreichend glaubhaft zu machen. Das gilt umso mehr für die Behauptung, er habe im Objekt Werkstattthaus über keine Nutzungsmöglichkeit mehr verfügt. Die

Wahrscheinlichkeit spricht ganz klar gegen die Richtigkeit und Stichhaltigkeit des Vorbringens des Berufungswerbers.

Zusammenfassend ist damit in freier Beweiswürdigung festzustellen, dass bis zum Streit im Fasching 2002 **weder der Berufungswerber noch seine Familie geplant hatten, ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit den Hauptwohnsitz nach Waldhausstraße_Nr._1 zu verlegen**. Die Nutzung war jedenfalls bis dahin als Wochenendhaus beabsichtigt.

Selbst nach der mit der Eskalation einhergegangenen Zerrüttung der Beziehung zwischen Frau Kindesmutter und dem Berufungswerber sowie dem überhasteten Bezug des Objektes in [Waldort] durch den Berufungswerber deutet wenig darauf hin, dass dieser seinen Hauptwohnsitz dort sofort dauerhaft begründen wollte. Er lebte zumindest anfangs sehr spartanisch, bis 2006 auch ohne Kühlschrank, E-Herd oder Geschirrspüler. Wenngleich sich seine Aufenthalte (nachts und am Wochenende) möglicherweise im Laufe der Zeit zunehmend dorthin verlagerten, kann dem Sachverhalt nicht entnommen werden, dass damit auch die Verlagerung seiner elementaren Lebensinteressen verbunden war.

Der Berufungswerber unterließ jede nach außen hin erkennbare und zeitgerechte Dokumentation und Beweissicherung zu diesem Thema. Er war zwar im Nachhinein und nachdem ihm die Tragweite der Problematik bewusst geworden war (vgl. Punkt XV des Vertrages vom 14. August 2007) bemüht, die Begründung eines Hauptwohnsitzes darzustellen, das gelang ihm aber nur rudimentär. Evident ist, dass nichts auf einen schon bei der Anschaffung des Grundstückes existierenden Plan hindeutet, dieses als Hauptwohnsitz zu nutzen. Die Existenz eines solchen Plans behauptete nicht einmal der Berufungswerber selbst.

In freier Beweiswürdigung kommt die Rechtsmittelbehörde deshalb zum Schluss, dass der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers keinesfalls schon bei der Anschaffung des Objektes „[Waldort], Waldhausstraße_Nr._1“ dort begründet werden sollte. Aus diesem Grunde war der Berufungswerber auch nicht mit entsprechendem Nachdruck bestrebt, das Objekt möglichst schnell zu beziehen. Die Wohnsitznahme ergab sich in der Folge eher zufällig und anfangs keineswegs mit dem Plan, den Hauptwohnsitz dort zu begründen oder ihn gar für immer dort beizubehalten.

Dazu kommt, dass dem Berufungswerber während des gesamten Streitzeitraumes 2002 bis 2007 – unbestrittenermaßen – ein **Raum im Dachboden** sowie **Sanitäranlagen** im Erdgeschoß seines Hauses Werkstatthaus **zur Verfügung standen**. Er verfügte damit weiterhin über einen Wohnsitz in dem Haus, in dem er seit seiner Kindheit wohnte, das sich in seinem Eigentum befindet, in dem sowohl seine Mutter wie auch seine Kinder wohnten und in dem er seiner Arbeit nachging (vgl. Punkt 3.1).

Auch aus diesem Grund spricht vieles gegen die tatsächlich erfolgte Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das abgeschiedene Haus in [Waldort].

Diese Beweiswürdigung basiert auf dem vom Berufungswerber eingeforderten Überzeugungsgrad von zumindest knapp über 50% (vgl. Schreiben vom 23. April 2012 bzw. 21. März 2011) und führt dazu, dass die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen kann.

Die Spekulationseinkünfte sind damit in der vom Berufungswerber selbst erklärten und vom Finanzamt nicht beanstandeten Höhe von **EUR 339.741,17** als **Sonstige Einkünfte** der Besteuerung zu unterziehen.

Salzburg, am 21. Mai 2012