

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Johann Eder, Giselakai 45, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Salzburg-Land) vom 18. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Anlässlich einer gebührenrechtlichen Prüfung der rechtsanwaltlichen Vertretungskanzlei der Beschwerdeführerin (Bf) wurde zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer folgende Feststellung getroffen (siehe dazu Kontrollmitteilung vom 22.08.2019 des FA für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel):

„Die Bf ist - neben ihrem Ehemann - Hälfteeigentümerin einer Wohnung, die ab der Anschaffung am 26.01.2004 durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt und mit Kaufvertrag vom 30.05.2018 veräußert wurde (Adresse, Kaufvertrag vom 26.01.2004, Wohnbauförderung, siehe Beschwerde der Bf vom 25.10.2019, Meldebestätigung vom 10.09.2020).

Der Kaufpreis von € 235.000,00 war binnen 14 Tagen nach Anforderung mit Bekanntgabe der Bereitschaft zur Übergabe des Kaufgegenstandes binnen 8 Tagen nach Einlangen des

Kaufpreises auf dem Treuhandkonto des RA auf das von ihm dazu bei der Bank gesondert eingerichtete Treuhandkonto zur Zahlung fällig.

Die tatsächliche Übergabe der Liegenschaftsanteile mit der Eigentumswohnung sollte laut Punkt III. des Kaufvertrages spätestens am 20.12.2018 erfolgen.

Bei der Selbstberechnung des Kaufvertrages vom 30.05.2018 wurde die Immobilienertragsteuer (ImmoESt) unter Berufung auf die Hauptwohnsitzbefreiung mit € 0,00 gemeldet (siehe dazu Selbstberechnung Grunderwerb, Finanzonline).

Am 01.08.2018 wurde zwischen der Bf als Verkäuferin und nunmehrige Mieterin der Wohnung und den Käufern derselben als nunmehrige Vermieter ein Mietvertrag auf die unbestimmte Dauer von 3 Jahren über die weitere Nutzung der Wohnung abgeschlossen. Der monatliche Mietzins wurde mit dem Betrag von € 700,00 vereinbart.“

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der gebührenrechtlichen Prüfung im Einkommensteuerbescheid vom 18.09.2019.

Die ImmoESt aus dem Wohnungsverkauf wurde mit je € 8.030,00 festgesetzt. Begründend führte die Behörde dazu aus, dass der Hauptwohnsitz bisher nicht aufgegeben wurde und ein Mietvertrag abgeschlossen worden wäre.

Dagegen er hob die Bf am 25.10.2019 Beschwerde und begründete diese wie folgt:

Die Wohnung wurde aus finanziellen Gründen verkauft. Es war geplant und war die Bf überzeugt gewesen, dass man in der zur Übergabe laut Kaufvertrag eingeräumten Frist (bis 20.12.2018) eine geeignete und leistbare Wohnung finden würde. Es zeichnete sich aber leider bereits nach ein paar Monaten ab, dass dem leider nicht so war.

Dass man es auch nicht einfach auf einen Vertragsbruch und eine Räumungsklage ankommen lassen wollte und eine Regelung auch notwendig gewesen wäre, um vor der tatsächlichen Übergabe den Kaufpreis zur Auszahlung zu erlangen, um damit die Rückzahlungen leisten zu können, wurde mit den Käufern ein Mietvertrag abgeschlossen, um eine Bleibe zu haben, bis als Ersatzobjekt eine entsprechende Mietwohnung gefunden werde. Der Vertragserrichter und Treuhänder wurde dazu nicht beigezogen bzw. dann erst im Nachhinein informiert.

Seitens der Käufer war verlangt worden, dass der Mietvertrag wirksam befristet sein müsste, um nicht ein unbefristetes kündigungsgeschütztes Mietverhältnis zu begründen, und war es dazu gemäß § 29 MRG notwendig, den Vertrag für eine Dauer von 3 Jahren abzuschließen, dies mit der Maßgabe, dass der Mieter den Vertrag nach Ablauf eines Jahres unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist kündigen könne. Es wurde dazu gesagt, einvernehmlich könne man den Vertrag auch früher auflösen.

Zu einer früheren Auflösung, und damit zu einem tatsächlichen Auszug innerhalb der Frist von einem Jahr ab dem Abschluss des Kaufvertrages kam es dann aber nicht, weil einerseits noch keine geeignete Ersatzwohnung gefunden, und vor allem auch, weil seitens der Käufer und Vermieter mitgeteilt worden wäre, dass der Mietvertrag nicht einvernehmlich vorzeitig aufgelöst werde, sondern zumindest die Jahresfrist für die Kündigung plus 3 Monate Kündigungsfrist eingehalten werden müssten und solange bezahlt werden müsste. Die Bf hatte dabei gemeint, die Jahresfrist würde sich auf das Vertragsende beziehen, und nicht auf den Beginn der Kündigungsfrist. Doppelt zu zahlen konnte sich die Bf schon gar nicht leisten. Es war auch nicht bekannt und nicht bewusst gewesen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung an die tatsächliche Beendigung der Nutzung der Wohnung geknüpft ist und damit gefährdet werden könnte, weil nach den Richtlinien die Frist von einem Jahr eingehalten werden sollte. Dessen ungeachtet hatte man möglichst rasch ausziehen wollen.

*Nachdem man über eine Internetplattform schließlich eine Wohnung in Salzburg an der Adresse ***1*** gefunden, den Vertrag abgeschlossen und die erste Miete und die Kaution eingezahlt hatte und man im Oktober einziehen wollte, hat sich herausgestellt, dass man einem Betrüger zum Opfer gefallen war. Es wurde Anzeige erstattet. Nun stand man so sehr unter Druck, dass man „jede Notlösung“ annehmen wollte und auch Schaden dadurch in Kauf nehmen musste, das Mobiliar nicht mitnehmen zu können.*

Im vorliegenden Fall betrage die Nutzungsdauer als Hauptwohnsitz ab der Anschaffung der Wohnung ein Vielfaches des Erfordernisses für die Hauptwohnsitzbefreiung. Lediglich die in „Normalfällen“ als Rahmen vorgesehene Jahresfrist konnte aufgrund von Besonderheiten, wie oben beschrieben, verständlicherweise nicht eingehalten werden.

Es ist der Bf zuzubilligen, dass die Fristehaltung wegen der damit verbundenen bzw. nicht überwundenen Probleme nicht zumutbar war und an äußereren Bedingungen, wie dem schwierigen Wohnungsmarkt in Salzburg und Salzburg Umgebung sowie die mietrechtlichen Anforderungen an eine wirksame Befristung und der nicht zu beeinflussenden Disposition der neuen Eigentümer, sie nicht einvernehmlich vorzeitig aus dem Mietverhältnis entlassen zu wollen, gelegen ist. Diese Umstände sind im Einzelfall berücksichtigungswürdig und im Ergebnis als befreiungsunschädlich zu beurteilen.

Aus den gesamten Verhältnissen und der Nutzungsdauer als Hauptwohnsitz ist bereits klar zu ersehen, dass der Immobilienankauf absolut nichts mit einer Spekulation zu tun hat und hatte, und die Verzögerung auch nicht gegen die gesetzgeberische Intention für das Erfordernis einer Aufgabe des Hauptwohnsitzes infolge des Verkaufes gerichtet war.

In der Beschwerde vom 25.10.2019 beantragte die Bf auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies die Beschwerde zunächst als verspätet zurück (Bescheid gem. § 260 BAO vom 22.11.2019).

Der Zurückweisungsbescheid wurde in der Folge von der Abgabenbehörde gem. § 299 BAO aufgehoben (Aufhebungsbescheid vom 01.07.2020).

Gleichzeitig wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.07.2020 als unbegründet abgewiesen, mit der Begründung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur dann in Anspruch genommen werden könne, wenn der Hauptwohnsitz mit der Veräußerung oder grundsätzlich spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden würde. Es müsste jedenfalls die Absicht bestehen, den Hauptwohnsitz zu wechseln. Der Abschluss eines Mietvertrages über das Kaufobjekt spräche gegen diese Absicht.

Am 05.08.2020 stellte die Bf den Antrag die Beschwerde – mit folgenden Ergänzungen – dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Zutreffend sei, dass jedenfalls die Absicht bestehen müsse, den Hauptwohnsitz zu wechseln. Diese Absicht habe völlig klar bestanden und sei klar dokumentiert, indem im Kaufvertrag eine Frist für die Übergabe mit spätestens 20.12.2018 festgesetzt worden sei und vorgesehen gewesen wäre, dass der Kaufpreis erst mit Übergabe des Kaufgegenstandes ausbezahlt werden dürfe. Es würde überhaupt keinen Sinn machen, eine derartige Regelung zu treffen, wenn nicht Absicht zum Auszug aus der Wohnung und Übergabe an die Käufer bestehen würde, weil dann der Zweck bzw. die Notwendigkeit, aus dem Kaufpreis Schulden zu bezahlen, nie erfüllt werden könnte.

Dass sich in der Folge die Suche nach einem geeigneten leistbaren Mietobjekt schwieriger dargestellt habe, als erwartet, sei in Anbetracht der Verhältnisse am Salzburger Immobilienmarkt leicht nachvollziehbar. Für die Eignung wären verständlicherweise neben einer leistbaren Miete auch eine Größe der Wohnung angestrebt, die wenigstens eine Weiterverwendung des Großteiles des Mobiliars ermöglichen sollte.

Die eingehend vorgebrachten und mit Beweisanbot unterlegten Schwierigkeiten zur Erlangung einer Ersatzwohnung bzw das Abverlangen nach einem wirksam befristeten Vertrag und Verzögerungen daraus im Ausmaß von ein paar Monaten länger als ein Jahr sei der Bf, also der Verkäuferin der Wohnung nicht als eine die Hauptwohnsitzbefreiung ausschließende Entwicklung bzw Handlungsweise anzulasten.

Die Beschwerdevorlage an das BFG erfolgte am 11.09.2020.

Dem BFG wurden von der Bf noch folgende Beweisanbote übermittelt:

1.) Mietvertrag vom 31.10.2019, der bestätigt, dass die Bf per 01.11.2019 ein Mietverhältnis im Haus ***2*** abgeschlossen hat.

2.) Sachverhaltsdarstellung von Frau XX, Immobilienmaklerin, zum Ablauf des Verkaufes der streitgegenständlichen Wohnung:

Über Ersuchen der Bf teile ich mit, was ich mit dem Verkauf der Eigentumswohnung zu tun hatte und wie es dazu gekommen ist, dass die Verkäuferin die Wohnung noch länger genutzt hat, als vorgesehen:

Mir wurde von der Bf ein Vermittlungsauftrag zum Verkauf der Eigentumswohnung erteilt. Der Grund für den Verkauf war, dass man finanziell unter Druck stand.

Für die Käufer hat sich bei mir die Mutter der Käuferin gemeldet, und haben die Käufer schließlich ein Kaufanbot gelegt. Meine Ansprechpartnerin war weiterhin die Mutter der Käuferin.

Die Bf hatte noch keine andere Wohnung und wollte nach ihrer Einschätzung eine ausreichende Frist bis zur Übergabe, um eine leistbare Wohnung zu suchen. Man wollte möglichst das Mobiliar in der neuen Wohnung weiterverwenden. Es wurde deshalb vereinbart, dass die Wohnung erst spätestens im Dezember 2018 übergeben werden muss.

Im Juli meldete sich die Bf und jammerte, dass man noch keine Wohnung gefunden habe und es so schwierig ist, und ob ich eine Wohnung wüsste. Ich konnte auch nichts anbieten und habe auch erklärt, dass ich keinen Auftrag zur Suche einer Mietwohnung übernehme, weil dies aus meiner Sicht keinen Sinn gemacht hätte.

Die Bf hatte Angst, dass man vielleicht bis Dezember noch nichts gefunden habe, aber aus der Wohnung müsse. Die Bf hatte auch das Problem, dass sie finanziell unter Druck stand, dass man das Geld bzw. einen Teil davon schon gebraucht hätte, dies auch für rasch notwendige Zahlungen, wenn man eine Mietwohnung gefunden habe (zB die Kaution die regelmäßig "gleich" bezahlt werden muss), aber das Geld aus dem Kaufpreis laut Vertrag erst nach der Übergabe ausbezahlt werden sollte. Man suchte deshalb eine Möglichkeit, dass der Kaufpreis vor der Übergabe ausbezahlt wird, und dass man vorsichtshalber etwas mehr Zeit zur Wohnungssuche hat. So kam es im direkten Gespräch mit den Käufern zur Lösung mit dem Mietvertrag. Ich wurde informiert und um Unterstützung zur Verlassung eines schriftlichen Mietvertrages ersucht.

Der Käuferseite war wichtig, dass eine Vermietung wirksam befristet wird. Dazu war es notwendig, den Vertrag auf 3 Jahre abzuschließen. Der erklärte Wunsch, dass die Verkäuferin bzw. dann Mieterin vorzeitig ausziehen könne, wenn man eine andere Wohnung gefunden habe, war für die Käuferseite kein Problem. Ich habe dies auch so kommuniziert (wie ich es selbst verstanden habe), dass eine einvernehmliche Auflösung jederzeit möglich ist, und wurde im Vertrag standardmäßig das gesetzliche Recht auf vorzeitige Auflösung durch Kündigung nach einem Jahr angeführt. Es wurde dann auch der Kaufpreis ausbezahlt.

In der Folge, noch im Jahre 2018, hat sich die Bf gemeldet und mitgeteilt, dass man eine Wohnung gefunden habe und man wollte die Übergabe konkret vereinbaren. Die Käufer und die Mutter der Käuferin waren zu der Zeit jedoch nicht verfügbar, (soweit ich mich erinnern

kann, war sie für ein paar Monate bei ihrer Tochter in Indien), und hat es geheißen, dass es jetzt nicht so kurzfristig geht, einfach auszuziehen, man solle sich an die Regelung laut Vertrag halten. Die Bf war darüber sehr unglücklich, weil man die angepeilte Wohnung nicht nehmen konnte, weil man es sich nicht leisten konnte, doppelt zu zahlen. So kam es, dass man vertraglich gebunden war bzw. sich gebunden sah und erst eine Mietwohnung für die Zeit ab Ablauf der Mindestbindungsfrist laut Vertrag bzw. Gesetz suchen konnte, obwohl man eine Wohnung gefunden hatte und ausziehen wollte. Die Bf hat dann weitergesucht und war später, (Frühjahr/Sommer 2019), als die Mutter der Käuferin wieder da war, auch wieder eine Bereitschaft, zu einer einvernehmlichen Auflösung erreicht und, haben man dann auch wieder für einen kurzfristigen Bezug weiter eine Mietwohnung gesucht.

3.) Anzeigebestätigung über Betrug, ausgestellt von der Landespolizeidirektion Salzburg vom 02.10.2019 im Zusammenhang mit der Zahlungsanweisung, ***3*** über einen Betrag von € 1.711.-.

4.) Sachverhaltsdarstellung von Frau ***15*** über den Wohnungskauf ihrer Stieftochter AA und deren Gatten BB von der Bf:

Über Ersuchen der Bf teile ich Ihnen meine Wahrnehmungen zum Wohnungskauf meiner Stieftochter AA und ihres Gatten BB von der Bf mit.

Die Ehegatten haben sich 2017/18 entschlossen, in Österreich eine Wohnung zu kaufen. Nachdem sie sich selbst die meiste Zeit in Indien aufhalten, haben sie mich ersucht, sie dabei zu unterstützen und mir dazu auch eine Vollmacht erteilt.

*Über Vermittlung des Immobilienbüros XX sind wir auf die Wohnung am ***4*** gekommen. Ich war dann im Wesentlichen die Ansprechpartnerin von [...]. Die Bf hat erklärt, dass man schon auf der Suche nach einer Mietwohnung ist und man sich bemühen werde, bald auszuziehen. Man wollte aber vorsichtshalber eine Frist bis zum Dezember 2018 für die Übergabe haben, weil man meinte, bis dahin wird die Übersiedlung und Übergabe problemlos möglich sein. Es wurde also über den Wunsch drs Bf vereinbart, dass die Übergabe spätestens am 20.12.2018 erfolgt. Entsprechend dieser Regelung im Kaufvertrag hätte man auch früher ausziehen können und damit früher über den Kaufpreis verfügen können.*

Die Bf hat dann aber nichts Passendes gefunden. Man hatte einen Hund und ein Kaninchen, was viele Vermieter nicht haben wollten.

Nachdem ich im April 2019 dann wieder in Österreich war, gab es dann auch wieder Kontakt mit der Bf und hat man dann auch per E-Mail im Juni 2019 eine Kündigung geschickt, die aber so auch dem Vertrag nicht entsprochen hat. Wir waren aber zu einer vorzeitigen Auflösung bereit, wenn ein Übergabetermin mit einer ausreichenden Frist für eine anderweitige Vermietung vereinbart wird.

Aufgrund der von der Bf wiederholt erklärten Schwierigkeiten, eine andere geeignete Wohnung zu finden, hat sich dann der Auszug bis Anfang November 2019 verzögert.

5.) Sachverhaltsdarstellung der Bf, Schriftsatz vom 02.12.2020

Ich erkläre hiermit schriftlich den Ablauf und wie es dazu gekommen ist, dass die verkauft Wohnung nicht in der im Kaufvertrag vereinbarten Frist übergeben werden konnte, und sich die Übergabe letztlich bis Anfang November 2019 verzögert hat:

Ich habe mich nach langer Zeit entschieden, die Wohnung zu verkaufen, dies aus finanziellen Gründen.

Ich konnte auch nur eingeschränkt arbeiten aus gesundheitlichen Gründen (Schlaganfälle 2008 und 2017, Schwierigkeiten mit der linken Hand, usw. Mein Mann ist wegen eines Herzinfarktes seit 2013 in Invalidenpension.

Am 21.03.2018 hat man einen Maklervertrag mit Frau XX über den Verkauf der Wohnung gemacht und danach hat man gleich mit der Suche nach einer passenden Wohnung begonnen. Frau XX hatte ebenfalls notiert, dass eine Mietwohnung gesucht werde.

Die Bf hat Wohnungen über zahlreiche Internetgruppen gesucht, wie z.B.:

- *Provisionsfreie Wohnungen Salzburg*
- *Wohnungen in Salzburg Stadt & Land*
- *Immobilien Salzburg von privat zu privat*
- *Salzburger Kleinanzeigen uvm.*

*Dazu noch Inserate in Zeitungen und über Bekannte. Unter Anderem hat man Frau ***5***, Gattin von Herrn ***5*** von ***6***, und die Tochter von Herr ***7***, kontaktiert, und auch angefragt wegen einer Wohnung in der ***8*** und einer anderen in der ***9***.*

Nachdem bis Juli 2018 noch keine Wohnung gefunden wurde, musste die Bf feststellen, wie schwierig es ist, eine geeignete leistbare Wohnung als Mieterin zu bekommen.

Die Wohnungssuche wurde auch durch den Umstand sehr erschwert, dass die Bf Tiere hat (Hund und Kaninchen). Viele Vermieter lehnen Mieter mit solchen Tieren ab.

Die Bf hat auch festgestellt, dass es notwendig ist, dass man die Kaution und eine Miete im Voraus sofort zahlen kann oder auch eine Ablöse. Deshalb hat man die Käufer ersucht, dass man aus dem Kaufpreis schon vor der Übergabe Geld bekommen und wenn nötig auch noch ein paar Monate länger als laut Kaufvertrag in der Wohnung bleiben könne. Die Käufer waren mit einer Auszahlung vor Übergabe einverstanden, wenn Miete bezahlt werde. Es war für die Käufer aber wichtig, dass eine Befristung sicher ist. So kam es zum Mietvertrag für drei Jahre und mit der Möglichkeit, zu kündigen. Es wurde von Seiten der Käufer zugesagt, dass auch eine

einvernehmliche Auflösung jederzeit möglich ist. Es war nicht beabsichtigt, länger als für die Suche nach einer anderen Wohnung nötig, in der Wohnung zu bleiben.

*Die Bf hat dann im November 2018 eine Wohnung gefunden, für die ihr zugesagt wurde, dass sie sie mieten könne. Sie sollte sich mit dem Vermieter zum Vertragsabschluss treffen, wenn man fix sagen und unterschreiben konnte, dass man die Wohnung nimmt. Das war eine 2-Zimmer-Wohnung in ***10***. Leider konnte man die Wohnung nicht nehmen, weil die Bf zu der Zeit keine einvernehmliche Auflösung ihres Mietvertrages für ihre verkauft Wohnung bekommen hat. Sie konnte es sich nicht leisten, doppelt Miete zu zahlen.*

Man hat dann auch schriftlich (gesendet mit Email) Anfang Juni 2019 gekündigt, damit man jedenfalls mit Ende August ausziehen könne, so wie man den Vertrag verstanden hat.

Leider ist es schwierig, nach so langer Zeit noch Adressen oder Namen aufzutreiben, wie diverse Zettel, Notizen und derartiges. Was erfolglos war, war erledigt. Die Bf hätte nicht gewusst, wozu sie das aufbewahren sollte.

*Noch dazu wurde sie auch Opfer eines Immobilienbetruges über das Internet. Die Bf hat eine Wohnung in der ***1*** gemietet und dafür als Kaution und eine Miete am 2. Oktober 2019 in Höhe von 1.711,- Euro überwiesen. Tatsächlich stand die Wohnung gar nicht zur Verfügung. Man hat am 14.10.2019 eine Anzeige bei der Polizei gemacht. Das Geld bekam man nie zurück.*

Die Bf möchte noch darauf hinweisen, dass sie sein ganzes Leben lang alle Rechnungen rechtzeitig gezahlt hat und niemals Schulden gemacht hat und weil sie alles gesetzlich machen wollte, hat sie auch den Verkauf dieser Wohnung durch einen Immobilienmakler gemacht. Sie wurde aber überhaupt nicht darüber informiert, dass es zu einer solchen Steuerforderung kommen könnte.

Die Bf ist letztlich im November 2019 in eine eigentlich zu kleine Wohnung umgezogen, für die auch vom Mobiler kaum etwas gepasst hat, weil man keine andere Wohnung gefunden hat.

Mit Schriftsatz vom 21.12.2020 hat die Bf seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf hat als Hälfteeigentümerin (neben NN, Ehegatte, weiteres Beschwerdeverfahren unter ***11*** anhängig) am 26.01.2004 die streitgegenständliche Wohnung in ***12*** erworben und ihren hier strittigen Hälfteanteil mit Kaufvertrag vom 30.05.2018 an das Ehepaar BB und AA veräußert. Die Wohnung wurde von der Bf ab 2004 durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt.

Im Kaufvertrag vom 30.05.2018 findet sich unter Punkt III. eine Regelung, die besagt, dass die tatsächliche Übergabe der Liegenschaftsanteile mit der Eigentumswohnung spätestens am 20.12.2018 zu erfolgen hat.

Unter Punkt II wurde geregelt, dass der Kaufpreis binnen 14 Tagen nach Anforderung mit Bekanntgabe der Bereitschaft zur Übergabe des Kaufgegenstandes binnen 8 Tagen nach Einlangen des Kaufpreises auf dem Treuhandkonto des RA auf das von ihm dazu bei der Bank gesondert eingerichtete Treuhandkonto zur Zahlung fällig ist.

In der Folge hat die Bf am 01.08.2018 mit den Käufern der Liegenschaftsanteile BB und AA einen Mietvertrag zur weiteren Nutzung der Liegenschaft in ***12*** abgeschlossen.

Mit Abschluss des Mietvertrages vom 04.11.2019 (Vermieter: ***13***) über eine Wohnung in ***2*** hat die Bf ihren Hauptwohnsitz in ***12*** aufgegeben und an der oben angeführten Adresse neu begründet.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde erfüllt die Bf nicht die Voraussetzungen des § 30 Abs 2 lit a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung) und die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 8.397,- wurde im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2018 zu Recht vorgeschriebenen.

Nach Ansicht der Bf liegen für den Einzelfall berücksichtigungswürdige Umstände vor, die im Ergebnis als befreiungsschädlich zu beurteilen sind.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes und den Ermittlungen des BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBI I 22/2012, sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Von der Besteuerung ausgenommen sind gemäß § 30 Abs. 2 EStG die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

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

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

Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung bestehen darin, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Die Steuerbefreiung kann nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Hauptwohnsitz im Eigenheim oder in der Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird (EB zur RV zum 1. StabG 2012, 1680 der Beilagen NR 24.GP).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss beim ersten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. a EStG) die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung innerhalb einer Toleranzfrist von maximal einem Jahr erfolgen (EStR).

Das Gesetz enthält dagegen eine derartige Frist nicht. Dass das Abstellen auf eine starre Frist zwischen der Hauptwohnsitzaufgabe und der Immobilienveräußerung nicht im Sinne des Gesetzgebers ist, zeigt sich auch am zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. b EStG): Dem Gesetzgeber kann es nicht per se um ein absolutes zeitliches Zusammenfallen von Immobilienveräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes gehen, da sonst dieser zweite Tatbestand (Vorliegen der fünfjährigen Frist innerhalb des zehnjährigen Zeitraumes vor der Veräußerung) nicht derart flexibel gestaltet worden wäre. Es ist bezüglich der (mindestens) fünfjährigen Frist zur Nutzung als Hauptwohnsitz nämlich unerheblich, ob diese zu Beginn, in der Mitte oder zum Ende des zehnjährigen Zeitraumes vor der Veräußerung besteht (Patloch-Kofler/Petrikovics; SWK 7/2018, 345). In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0006, betont, dass es zumindest in Bezug auf die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. b EStG nicht schädlich ist, wenn der Hauptwohnsitz deutlich vor der Veräußerung aufgegeben worden ist. Hätte der Gesetzgeber beim ersten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung eine starre Frist für den Zeitraum zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung vor Augen gehabt, so hätte er eine solche Frist (etwa wie jene in § 30b Abs. 1 EStG zur Selbstberechnung der ImmoESt) explizit in den Wortlaut des § 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. a EStG aufnehmen können (Damberger/Gradwohl, ecolex 2017/497).

Entscheidend ist, dass zwischen Veräußerung der Liegenschaft und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein erkennbarer Zusammenhang besteht, wobei in erster Linie ein sachlicher und nicht ein zeitlicher Zusammenhang der beiden Vorgänge im Vordergrund steht. Dem Verkäufer ist für den Wohnsitzwechsel nach Veräußerung der Eigentumswohnung eine

angemessene Frist einzuräumen ist, welche nach Lage des Einzelfalles zu bemessen ist (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Der gegenständliche Fall betrifft die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung. Die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes kann durch Erwerb eines bezugsfertigen Eigenheims bzw einer Eigentumswohnung, eines für Zwecke des Steuerpflichtigen zu adaptierenden Eigenheimes bzw einer Eigentumswohnung oder wie im Streitfall durch Anmietung (und Ausstattung) einer Wohnung erfolgen.

Am sachlichen Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung der Eigentumswohnung besteht im gegenständlichen Fall kein Zweifel, zumal im Kaufvertrag die tatsächliche Übergabe des Liegenschaftsanteils mit spätestens 20.12.2018 klar dokumentiert und auch die Auszahlung des Kaufpreises an die Übergabe gebunden wurde.

Wie der Sachverhaltsdarstellung der Bf vom 02.12.2020 entnommen werden kann, hat diese nach Abschluss des Maklervertrages iZm dem Verkauf der Wohnung in ***12*** im März 2018 also vor Vertragsabschluss am 30.05.2018, gleich mit der Suche nach einer passenden Mietwohnung begonnen und diese Absicht auch bei der für den Verkauf beauftragten Maklerin deponiert.

Die Bf hat nachvollziehbar durch die Angabe diverser einschlägiger Internetgruppen (wie zB Immobilien Salzburg von privat zu privat; Provisionsfreie Wohnungen Salzburg; Wohnungen in Salzburg Stadt und Land; Salzburger Kleinanzeigen), durch Angaben zu konkreten Mietobjekten (wie: ***8***; ***9***) und Angaben zu konzessionierten Vermittlern (***6***; ***7***) dargelegt, auf der Suche nach einer passenden und leistbaren Mietwohnung zu sein, die spätestens mit 20.12.2018 gefunden sein sollte.

Dieses Vorgehen wird auch von der von den Käufern bevollmächtigten Ansprechpartnerin YY insofern bestätigt, als bei Vertragsabschluss die Bf erklärte, bereits auf der Suche nach einer geeigneten Mietwohnung zu sein, ihr ganzes Bemühen darauf gerichtet ist, bald auszuziehen, sie jedoch vorsichtshalber die Frist zu einer problemlosen Übergabe bis Dezember 2018 geregelt haben wollte.

Wie aus der Sachverhaltsdarstellung der Immobilienmaklerin entnommen werden kann, gingen die Bemühungen der Bf, eine leistbare Wohnung zu finden, jedenfalls bis Juli ins Leere. Aus der Angst heraus, bis Dezember 2018 keine neue Bleibe gefunden zu haben und über den Kaufpreis trotz des enormen finanziellen Druckes aufgrund von Einkommenseinbußen nach einer schweren Krankheit nicht verfügen zu können, ist der Abschluss des Mietvertrages vom 01.08.2018 über die ehemalige Eigentumswohnung nachvollziehbar.

In diesem Zusammenhang ist wesentlich, dass der Mietvertrag auf Wunsch der Vermieter jedenfalls auf drei Jahre, mit der Möglichkeit auf vorzeitige Auflösung durch Kündigung nach einem Jahr (gesetzliche Vorgabe), abzuschließen war, der Bf aber eine jederzeitige einvernehmliche Auflösung zugesichert wurde – so auch nach Wahrnehmung der Maklerin – und der Kaufpreis bereits mit Abschluss des Mietvertrages zur Auszahlung gelangte, da sich die Käufer bei einer Miete mit der Auszahlung vor Übergabe einverstanden erklärten.

Im November 2018 waren die Bemühungen der Wohnungssuche erstmals erfolgreich und die Bf hatte eine Zusage über eine 2-Zimmer-Wohnung in ***10***.

Nach Kontaktaufnahme mit der Maklerin im November 2018, die den Ablauf der Übergabe vereinbaren sollte, stellte sich jedoch heraus, dass die Vermieter von ihrer ursprünglichen Bereitschaft der einvernehmlichen Auflösung des Mietvertrages - mit Hinweis auf den eindeutigen Vertragsinhalt - nichts mehr wissen wollten.

Da sich die Käufer der streitgegenständlichen Liegenschaft und die von ihnen genannte Ansprechpartnerin zu diesem Zeitpunkt im Ausland (Indien) befanden, ist es naheliegend, wenn sie sich auf die Einhaltung der Regelungen im Mietvertrag zurückziehen, um nicht kurzfristig und aus der Entfernung auf Mietersuche gehen zu müssen.

Für die Bf war aufgrund des oben dargestellten Verhaltens ihrer Vermieter und aufgrund ihrer finanziellen angespannten Lage – die Bezahlung einer doppelten Miete war für sie nicht leistbar – klar, dass sie erst für den Zeitraum ab Ablauf der Mindestbindungsfrist eine Mietwohnung suchen konnte.

Ab Frühjahr/Sommer 2019, als sich die Ansprechpartnerin der Käufer wieder im Inland befand, zeichnete sich, auch nachdem mit Juni 2019 eine Kündigung des Mitvertrages von der Bf bei den Vermietern einlangte, die Bereitschaft dieser zu einer vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses ab, allerdings unter der Voraussetzung, dass ein Übergabetermin mit einer ausreichenden Frist für eine anderweitige Vermietung vereinbart werden kann.

Die Bf hat in der Folge nachweislich noch eine Wohnung in der ***14*** angemietet, ist aber wie den Unterlagen (Anzeigebestätigung) entnommen werden kann, einem Internetbetrüger aufgesessen. Dass er vor und nach diesem unerfreulichen Erlebnis noch zahlreiche weitere Wohnungssuchen in Angriff nehmen musste, um schlussendlich mit 1.11.2019 eine Mietwohnung beziehen zu können, die deutlich kleiner ist, als die herkömmliche, ist jedenfalls auf seine begrenzten finanziellen Mittel zurückzuführen, die am Immobilienmarkt in Salzburg wenig Auswahl ermöglichen.

Dass die Bf Beweismittel wie Adressen, Zettel, Notizen und Namen im Zusammenhang mit weiteren erfolglosen Mietangeboten nicht aufbewahrt hat, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und kann ihr nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Unter all diesen Gesichtspunkten, aber auch dem Umstand geschuldet, dass die Bf bis zum Verkauf 14 Jahre Eigentümer der streitgegenständlichen Liegenschaftsanteile war, ist die Annahme einer starren Frist für den Wohnsitzwechsel nicht sachgerecht. Dass sich der Wohnungswchsel über einen längeren Zeitraum hingezogen hat, ist auf von der Bf nicht beeinflussbare Umstände zurückzuführen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Diese Voraussetzung liegt im streitgegenständlichen Fall nicht vor, da die Frage des Vorliegens der Hauptwohnsitzbefreiung im Wege der freien Beweiswürdigung zu lösen war.

Salzburg, am 1. März 2021