

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr-aktuell, vertreten durch Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 31.07.2014, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) für 2013 wird mit **21.341,78 €** festgesetzt. Die Berechnung dieses Betrages ist dem Ende Entscheidungsbegründung zu entnehmen.

Im Übrigen bleibt der bekämpfte Bescheid unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Frau Bf. (Beschwerdeführerin, Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 19. August 2011 von Herrn VK (Verkäufer) die Liegenschaft EZ EZ KatGem Objektadresse, bestehend aus den Grundstücken 164, 165, 166/1, 166/2, 167, .5, .6 und .11 mit einer Gesamtfläche von 6.644 m² um € 85.000,00.

Am 3. Juli 2012 erwarb die Bf. zusätzlich von der Gemeinde X einen durch die Liegenschaft führenden Weg (Grstk-Nr. RRR) mit einer Gesamtfläche von 319 m² um € 319,00.

Mit Kaufvertrag vom 15. Mai 2012 (Grundbucheintragung und Zufluss des Veräußerungserlöses im März 2013) veräußerte die Bf. Anteile der oben genannten Liegenschaft (Teilstücke von 164 und .11) um einen Kaufpreis von € 15.000,00 an Herrn NN (Verkauf 1).

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2013 veräußerte die Bf. den Rest der genannten Liegenschaft, bestehend aus den Grundstücken 165, 166/1, 166/2, 167, RRR, .5, .6 und .11 im Ausmaß von 5.848 m² um € 235.000,00 (Verkauf 2) an KK . Die Berechnung und Abfuhr der Imm5lienertragsteuer erfolgte über Finanz-Online durch RA RA am 9.1.2014 und zeigt folgende Berechnung:

Veräußerungserlös	235.000,00
Anschaffungskosten	-70.000,00
Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand	-135.449,84
Einkünfte	29.550,16
Kosten der Selbstberechnung	-500,00
Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG	29.050,16
errechnete ImmoEST	7.262,54

Zudem findet sich in der Erklärung ein Häkchen bei "Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 1 lit. b EStG - Hauptwohnsitz". Die errechnete Immobilienertragsteuer wurde dennoch in voller Höhe abgeführt.

Die Bf. reichte am **6. Februar 2014** eine **Einkommensteuererklärung für 2013** ein und führte unter Punkt 16 (Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen) einen Betrag von 26.804,20 € (Kennzahl 574) an.

Im Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2013 führte die Bf. zunächst aus, dass sie die beschwerdegegenständliche Liegenschaft Objektadresse (in weiterer Folge „Obj.adresse-kurz“) mittels Notariatsaktes am 19. August 2011 erworben und mit gleichem Datum dort ihren Hauptwohnsitz begründet hätte.

Hinsichtlich des Verkaufes 1 sei der Zufluss des Kaufpreises erst zu Beginn des Jahres 2013 erfolgt, weswegen dieser Verkauf in die Einkommensteuererklärung 2013 aufzunehmen sei. Da der Verkaufspreis iHv 15.000,00 € dem ursprünglichen Kaufpreis iHv 15.000,00 € entspreche, ergebe sich ein Gewinn iHv 0,00 und somit keine Steuerschuld aus der Veräußerung privater Grundstücke (Immobiliensteuer).

Dem für die Entrichtung der Immobilienertragsteuer (in weiterer Folge „ImmoEST“) – im Zuge des Verkaufes 2 – verantwortlichen Rechtsanwalt sei bei der Selbstberechnung der ImmoEST ein Fehler unterlaufen, da *„er den aus der Veräußerung resultierenden Erlös nicht richtig deklariert“* habe. Die bisher entrichtete ImmoEST iHv 7.262,00 € sei daher zu hoch. Die Bf. errechnete einerseits den Veräußerungsgewinn 2013 mit 26.804,20 € (27.304,20 € minus Kosten der Selbstberechnung 500,00 €) und beantragte die Steuerbefreiung für die Veräußerung des Hauptwohnsitzes gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988, wonach der erzielte Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes inklusive einer Grundfläche bis 1.000 m² steuerfrei bleibe. Es ergäbe sich daher nach den Berechnungen der Bf. eine ImmoEST iHv € 6.701,00 und ein Guthaben zu Gunsten der Bf. iHv 561,00 € (hiezuh finden sich diverse erklärende Berechnungen im Begleitschreiben).

Der Erklärung beigeschlossen wurde der zwischen Herrn VK (Verkäufer) und der Bf. abgeschlossene Kaufvertrag.

Mit Vorhalt vom 3. April 2014 führte das Finanzamt (FA) hinsichtlich der beantragten Hauptwohnsitzbefreiung aus, dass diese fallbezogen nicht zur Anwendung gelangen könne, da die Bf. die in § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 geforderte Zweijahresfrist nicht eingehalten hätte. Laut Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) vom 3.4.2014 hätte die Bf. ihren Hauptwohnsitz in *Obj.adresse-kurz* von 18.1.2012 bis 2.1.2014 gehabt, wobei die Nutzung als Hauptwohnsitz nach der Veräußerung (31.10.2013) für die Erfüllung der Mindestfrist unbeachtlich sei (EStR Rz 6641). Die Begründung des Hauptwohnsitzes mit 18.1.2012 sei nachvollziehbar, da im Kaufvertrag die Übergabe des Objekts erst mit Erteilung der erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung vereinbart worden sei, welche am 22.12.2011 erfolgt sei (Kaufvertrag, Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister und grundverkehrsbehördliche Genehmigung finden sich im dem Akt).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. April 2014 führte die Bf. aus, dass wesentlicher Inhalt des Kaufvertrages vom 19.8.2011 gewesen sei, dass die Bf. *„mit Unterfertigung des Kaufvertrages – und zwar unabhängig von der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung – bereits die Schlüssel für die Liegenschaft“* erhalten sollte, um *„unmittelbar danach dort“* einzuziehen. Dies sei vor allem *„aus persönlichen Gründen“* erfolgt, da sich die Bf. damals *„in einer Trennungsphase“* von ihrem damaligen Lebenspartner, Herrn NN (Käufer Verkauf 1), befunden habe. Als Nachweis der sofortigen Übernahme des Kaufobjekts wies die Bf. auf die Verpflichtung in Ziffer 4.2. des Kaufvertrages hin, welche besagt, dass *„bis zum Zeitpunkt der grundverkehrsbehördlichen Erledigung [...] durch die Käuferin keine nicht reversiblen Handlungen hinsichtlich des Kaufobjektes vorgenommen werden“* dürften.

Weiters legte die Bf. ein undatiertes Schreiben des NN bei, in welchem dieser erklärt, dass die Bf. nach Beendigung der Beziehung am 1.9.2011 aus der gemeinsamen Wohnung in *Adresse-alt*, ausgezogen sei.

Daraus sei nach Ansicht der Bf. ersichtlich, dass sie ab 1.9.2011 den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach *Obj.adresse-kurz* verlegt und die Liegenschaft bis zur Veräußerung am 31.10.2013 als Hauptwohnsitz genutzt habe, weshalb die Voraussetzungen für die Befreiung vorlägen.

Zudem entspreche der ausgewiesene Veräußerungsgewinn iHv 164.181,00 € nicht den tatsächlichen Verhältnissen, es seien noch Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen iHv 135.449,84 € zu berücksichtigen.

In Beantwortung eines weiteren Vorhalts des FA vom 8.5.2014, in welchem das FA ua den belegmäßigen der Herstellungs- und Instandsetzungskosten und geeignete Nachweise für das Vorliegen der Hauptwohnsitzbefreiung (Ort der Zustellung der Post, *Wohnanschrift im Behördenverkehr bzw. gegenüber dem Dienstgeber*, Stromrechnungen etc.) abforderte, führte die Bf. aus, dass *„die Postumstellung sowie die Umstellung der laufenden Korrespondenz“* erst *„nach und nach“* erfolgt sei. (Anm. des Gerichts: Sie legte jedoch keine Unterlagen vor aus denen sich der Beginn bzw. das Ende dieser Umstellungsphase auch nur annähernd erkennen lassen). Sie sei weiters Unternehmerin

und als solche in keinem Arbeitsverhältnis gestanden und habe daher auch keinem Dienstgeber Mitteilung (über die Wohnsitzverlegung) erstatten können.

Die Bf. gab weiters an, dass sie bis zur endgültigen Eintragung im Grundbuch alle mit der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Zusammenhang stehenden Kosten direkt und bar an Herrn VK (Verkäufer) bezahlt habe, welche die betroffenen Zahlungen im eigenen Namen geleistet hätte.

Eine Erbringung der geforderten Nachweise der Herstellungs- und Instandsetzungskosten sei nach Ansicht der Bf. nicht erforderlich, da die Frage der Hauptwohnsitzbefreiung ausreichend geklärt sei. Als Beweismittel dafür legte die Bf. eine Erklärung des Herrn VK (Verkäufer) bei, wonach die Bf. die Schlüssel bei Vertragsunterzeichnung übernommen hätte, um sofortigen Wohnsitz nehmen zu können, sämtliche „Nebenkosten der Liegenschaft Obj.adresse-kurz“ von der Bf. getragen worden seien und nach „Wahrnehmung“ des VK unmittelbar nach dem Verkauf mit der Instandsetzung der Liegenschaft begonnen worden sei. Die Bf. hätte zudem bereits während der Umbauphase dort gewohnt.

Des weiteren legte die Bf. eine Abschlussrechnung der Energielieferant AG vom 16. April 2012 für den Verbrauchszeitraum vom 8.7.2011 bis 29.3.2012 vor, in welcher als Rechnungsempfänger Herr VK (Verkäufer) angeführt ist, die dazugehörige Überweisungsbestätigung (Internet-Überweisung vom 20.4.2012) des Rechnungsbetrages iHv € 1.601,89 sowie den Kaufvertrag zwischen der Bf. als Verkäuferin und Herrn NN als Käufer vom 15.5.2012 (Verkauf 1).

Am **31. Juli 2014** erließ das FA einen von der Erklärung abweichenden **Einkommensteuerbescheid 2013**, errechnete die Sondersteuer für Grundstücksverkäufe mit 40.360,08 € (ImmoESt) und führte unter Bezugnahme auf § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 und die EStR 2000 Rz 6638 bis 6640 im Zusammenhang mit den bisherigen Ausführungen in den Vorhalten begründend aus, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelangen könnte, da die geforderte Zweijahresfrist nicht eingehalten worden wäre und die von der Bf. behauptete Hauptwohnsitzbegründung mit 19.8.2011 nicht glaubhaft nachgewiesen worden sei.

Die vorgelegte Abschlussrechnung der Energielieferant AG vom 16.4.2012 beweise lediglich, dass Herr VK für den Zeitraum vom 8.7.2011 bis 29.3.2012 für die Liegenschaft in Obj.adresse-kurz einen Stromverbrauch iHv € 1.601,89 hatte. In einem Objekt mit einer Baufläche von ca. 500 m² könne insbesondere *„über die kalten Wintermonate“* solch ein Betrag schnell anwachsen.

Bei Berechnung der ImmoESt zog das FA vom Veräußerungserlös von 235.000,00 € die Anschaffungskosten von 70.319,00 € die GreSt von 2.461,16 € sowie die Eintragungsgebühr von 779,51 € ab, woraus sich Einkünfte gem § 30 Abs. 3 EStG im Betrag von 161.440,33 € und eine ImmoESt von 40.360,08 € ergaben. Die entrichtete ImmoESt von 7.262,00 € wurde angerechnet. Die von der Bf. behaupteten Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen wurden mangels Nachweis nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. fristgerecht am **19. August 2014 Beschwerde** und beantragte die erklärungskonforme Berücksichtigung der für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG vorgesehene Hauptwohnsitzbefreiung.

Sie führte aus, dass die Liegenschaft ursprünglich als gemeinsamer Wohnsitz mit ihrem Lebensgefährten NN geplant gewesen sei und letzterer im Nebengebäude - welches er dann auch erworben habe - sein Atelier habe beziehen wollen. Aufgrund der Trennung habe die Bf. in der Folge unmittelbar nach Erwerb auf der Liegenschaft Obj.adresse-kurz ihren Hauptwohnsitz begründet und diese nach und nach - zuerst notdürftig- für sich bewohnbar gemacht, um die Trennung konsequent durchziehen zu können. Zudem sei es der Bf. auch wegen der erforderlichen Unterbringung ihres Pferdes wichtig gewesen, die Schlüssel schon vor der mit Sicherheit zu erwartenden grundverkehrsbehördlichen Genehmigung unmittelbar nach Kaufvertragsabschluss zu erhalten. Nach Wohnsitznahme auf der angekauften Liegenschaft habe die Bf. über keine weiteren Wohnsitze verfügt.

Der Bf. seien vor grundverkehrsbehördlicher Genehmigung lediglich irreversible Veränderungen untersagt gewesen, die Wohnbarmachung des Erdgeschosses jedoch nicht, seien doch Küche (mit Elektroherd und Holzofen), Wohn- und Schlafzimmer (mit Kachelofen und funktionsfähigen via Beistellherd betriebenen Heizkörpern), Dusche und WC nach gründlicher Reinigung vorhanden und nutzbar und das Objekt daher bewohnbar gewesen. Die eigentlichen Renovierungsarbeiten seien für Frühjahr 2012 geplant gewesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 13. Oktober 2014** gab das FA der Beschwerde insofern teilweise statt, als die Kosten der Selbstberechnung iHv 500,00 € bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die ImmoEst berücksichtigt wurden. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

Mit Schreiben vom **9. November 2014** beantragte die Bf. fristgerecht die **Vorlage** ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Mit Vorhalt vom 23. April 2015 forderte das BFG die Bf. auf die Kostenvoranschläge für die Sanierung des Gebäudes, die Rechnungen über die Sanierung der Gebäude, Stromabrechnungen für die Verbrauchszeiträume August 2010 bis Juli 2011 sowie April 2012 bis Oktober 2013, Eingangs- und Ausgangsrechnungen der Firma GmbH deren Geschäftsführerin die Bf. im Streitzeitraum war, Handyabrechnungen für August 2011 bis April 2012 sowie Fotos des Gebäudes vor und nach der Sanierung (Innen- und Außenansichten) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20.5.2015 legte die Bf. ein Konvolut an Belegen sowie einen Datenstick mit Fotos und Daten vor und führte wörtlich aus:

1. Kostenvoranschläge: Die Sanierung des Gebäudes Obj.adresse-kurz, Adresse-alternativ wurde weitestgehend in Eigenregie vorgenommen und Schritt für Schritt bewerkstelligt, weswegen Kostenvoranschläge in der von Ihnen verlangten Form nicht vorliegen.

2. Ich lege Ihnen ein Konvolut über die Rechnungen bei zusammen mit einem entsprechenden Excel Sheet bei. Auf dem beiliegenden Stick finden Sie die Einzelabrechnungen unter dem File "Belege", das Excel Datei unter dem Begriff "Bauabrechnung Adr". Des Weiteren sind sämtliche Einzelbelege auch als PDF Datei beigelegt, geordnet nach Lieferanten.

3. Ich lege Ihnen die mir zur Verfügung stehenden Rechnungen der Energielieferant AG bei. Die Rechnungen, welche an den Vorbesitzer gegangen sind, wurden mir von der Energielieferant AG nicht ausgefolgt, weswegen ich für diese Periode auf meinen Schriftsatz mit der dazu gehörenden Erklärung von Herrn Verkäufer verweisen muss. Auf dem beiliegenden Stick finden Sie die Unterlagen unter dem Ordner Energielieferant.

4. Firma GmbH Aug 2012- Jan 2012: In der fraglichen Zeit hat die Firma GmbH keine Umsätze gemacht. Mit Bezug auf die Ausgaben sind lediglich Lohn- und Sozialversicherungszahlungen sowie Telefonrechnungen zu verzeichnen. Sie finden die entsprechenden Belege im beiliegenden Stick unter dem Ordner "Firma".

5. Handyabrechnungen Aug 2011- April 2012: Die Originale der Rechnungen sind nicht mehr greifbar, da diese von mir auf der nicht mehr zur Verfügung stehenden Email Adresse der Firma GmbH gespeichert wurden. Ich lege Ihnen als Nachweis der bezahlten Handyrechnungen für die fragliche Periode die Bankbelege bei. Im beiliegenden Stick finde Sie die diesbezüglichen Unterlagen unter dem Ordner T-Mobile.

6. Fotos: Ich habe Ihnen ein Set von Bildern beigelegt, welche Sie im beiliegenden Stick unter dem Ordner "Bilder Obj.adresse-kurz" finden. Auf den Ausdruck der Bilder habe ich verzichtet. Aus den Bildern geht klar hervor, dass Obj.adresse-kurz unmittelbar nach dem Kauf bewohnbar gewesen ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig sind die Zeitpunkte für An- bzw. Verkauf der einzelnen Liegenschaftsteile sowie die von der Bf. geleisteten Gesamtkaufpreise der beiden Liegenschaften, die jeweils erzielten Verkaufspreise sowie die jeweiligen Käufer (diesbezüglich wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Darstellungen verwiesen).

Strittig ist zunächst die Frage, ob die Bf. die Hauptwohnsitzbefreiung bei der Veräußerung von privaten Liegenschaften in Anspruch nehmen kann.

§ 30 EStG lautet auszugsweise:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind 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). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind 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 bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
b).....*

Die hier zunächst zu klärende Sachverhaltsfrage ist somit zunächst, wann die Bf. ihren Hauptwohnsitz in der veräußerten Liegenschaft genommen hat. Der Zeitpunkt der Aufgabe des Hauptwohnsitzes wird von Bf. glaubwürdig mit 31.10.2013 angegeben.

Der Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung besteht darin, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll (siehe 1680 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des NR, XXIV GP, RV 1960).

Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Eigenheim (ein Gebäude mit nicht mehr als zwei Wohneinheiten, welches zu zwei Drittel tatsächlichen Wohnzwecken dient) während der vorgesehenen Fristen als Hauptwohnsitz gedient hat. Obwohl sich der Begriff „Hauptwohnsitz“ im EStG an mehreren Stellen findet (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit b, § 30 Abs. 2 Z 1 und § 24 Abs. 6 Z 1), wird er im Gesetz nicht näher bestimmt. Daher wird zur Auslegung auf den Wohnsitzbegriff nach § 26 BAO zurückgegriffen (Doralt/Kohlbacher, Betriebsveräußerung 101). Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO 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 (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150; 3.11.2005, 2002/15/0102; 23.2.2010, 2007/15/0292). Die polizeiliche Ab- und Anmeldung (§ 1 Abs 1 MeldeG) ist nicht entscheidend (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041; 24.1.1996, 95/13/0150; 3.7.2003, 99/15/0104), kann aber in Zweifelsfällen einen Begründungsanhalt bieten (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; 7.9.2006, 2004/16/0001). Ebenso Indizwirkung haben etwa die Abmeldung des Telefons und die Tatsache, dass die Wohnung außer einigen Einbaumöbeln leer ist (VwGH 21.1.1987, 85/13/0097).

Im Zusammenhang mit Begünstigungsbestimmungen - wie hier der Hauptwohnsitzbefreiung - tritt nach der Judikatur des VwGH der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund (VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117). Der eine Begünstigung in Anspruch Nehmende **hat selbst** einwandfrei und **unter Ausschluss jeden Zweifels** das Vorliegen all jener Umstände **darzulegen**, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Die Bf. hat daher die Voraussetzungen für das Vorliegen der Hauptwohnsitzbefreiung aus Eigenem zweifelsfrei darzulegen und von sich aus entsprechend aussagekräftige Beweismittel vorzulegen.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bf. sich weitgehend auf der Behauptungsebene bewegt und sämtlichen Versuchen der belangten

Behörde bzw. des Gerichts im Wege vorzulegender ergänzender Unterlagen ausweichend begegnet zB. statt Vorlage von Telefonrechnungen mit Rechnungsanschrift lediglich irrelevante Zahlungsbelege (Aufbewahrungspflicht von Geschäftsunterlagen), wenig aussagekräftigen Rechnungen über die offensichtlich umfangreiche Sanierung, keine Vorlage Fotos von Schlafräumen oder Schlafgelegenheiten vor der Sanierung, keine Vorlage anderer Belege der Firma GmbH deren Betriebsanschrift am Wohnsitz der Gesellschaftergeschäftsführerin die Hauptwohnsitzeigenschaft erhärten könnte. Den Aufforderungen des FA Belege zur Sanierung vorzulegen kam die Bf. gar nicht nach. Diese Belege waren für das FA nicht nur zur Feststellung der Instandsetzungskosten erforderlich, sondern auch zur Feststellung des Zeitpunktes der Hauptwohnsitzbegründung. Aus dem gesamten Verfahrensablauf - diverse Ergänzungsersuchen - muss der Bf. überdies bewusst gewesen sein, dass sowohl das FA als auch das Gericht versuchte geeignete Unterlagen von der Bf. zu erhalten um ihre Ausführungen zur Wohnsitzbegründung überprüfen zu können (zB. Änderung der Bekanntgabe der Postadresse an berufliche Kontaktpersonen oder Vertragspartner). Es wäre an der Bf. gelegen gewesen entsprechende Unterlagen beizubringen, was nicht nur nicht aus Eigenem tat, sondern auch im Vorhaltsverfahren vermied. Allein dieses Verhalten ist geeignet Zweifel am Vorbringen der Bf. zu nähren. Zu den vorgelegten Bestätigungen des Verkäufers bzw. Lebensgefährten siehe unten.

Die Behauptung der Bf., sie habe unmittelbar nach Anschaffung des Gebäudes am 19.8.2011 ihren Hauptwohnsitz in Obj.adresse-kurz begründet, steht zunächst mit der späteren Erklärung der Bf. am 1.9.2011 ihren Hauptwohnsitz verlegt zu haben in Widerspruch.

Bei Durchsicht der vorgelegten Unterlagen zur Sanierung des Gebäudes fällt auf, dass beginnend mit 10.9.2011 bei diversen Baustoffhändlern und Heimwerkermärkten Einkäufe über Sanitärmaterial sowie Material zum Dichten und Flämmen erfolgten. Hier zB. am 27.9.2011 Waschtische sowie Siphon und Duschkopf (Firma 1); am 1.10.2011 Schlauchleitungen, WC, WC-Sitz, Waschbecken und Ventile (Firma 3), 11.10.2011 Flämmpapier (Firma 4), 21.10.2011 Flämmdicht und Flüssiggas, Fliesenkleber (Firma 5). Diese Rechnungen lassen zunächst den Schluss zu, dass die Bf. die beim Kauf bestehenden Sanitäreinrichtungen entfernen ließ um diese in einem zeitgemäßen Standard zu ersetzen. Daraus ergibt sich ein Widerspruch zur Aussage der Bf. das Gebäude sei nach gründlicher Reinigung für sie sofort bewohnbar gewesen.

Am 7.11.11 erwarb die Bf. zudem bei Firma 6 eine Einbauspüle, was den Schluss nahelegt, dass die Bf. zu diesem Zeitpunkt die Küchenrenovierung bereits begonnen hatte. Dieser Umstand lässt gemeinsam mit der offensichtlich zeitgleichen Erstrenovierung der Sanitäreinrichtungen (WC, Waschbecken, Dusche siehe oben) den weiteren Schluss zu, dass wegen der gleichzeitigen renovierungsbedingten Nichtbenutzbarkeit von Bad und Küche eine Bewohnbarkeit nicht gegeben war, was gegen die behauptete Hauptwohnsitzbegründung vor Ende dieser ersten Sanierungsarbeiten spricht.

Die von der Bf. vorgelegten Bilder vor der Sanierung erhärten diese Annahme weiter und sprechen für sich allein gegen die Behauptung der Bf. sofort nach Anschaffung im August/September 2011 eingezogen zu sein. Die Fotos der Dusche vor der Sanierung zeigen keine benutzbare Nasseinheit samt deutlich sichtbarem Schimmelbefall aufgrund jahrelanger Leerstehung. Die Behauptung der Bf. dass lediglich gründliche Reinigungsmaßnahmen zur Nutzungnahme erforderlich gewesen seien, wird durch dieses Foto widerlegt. Ähnliches gilt für das Foto der Küche inklusive Herd und Ofen. Die gefahrlose Benutzung des Herdes/Ofen bzw. dessen Funktionsfähigkeit sind anhand der Bilder in Zweifel zu ziehen. Auch die Küche weist an Decke und Fussboden starke Schimmelbildung auf. Im Hinblick auf den Zustand nach der Sanierung, welcher einen Hinweis auf den gewohnten Lebensstandard der Bf. zulässt, lassen diese Bilder erhebliche Zweifel an der Benutzung als Hauptwohnsitz durch die Bf. in der Zeit vor Mitte November 2011 aufkommen. Die Ausführungen der Bf. die Liegenschaft zunächst notdürftig für sich bewohnbar gemacht zu haben (S 4 der Beschwerde), ist zwar grundsätzlich glaubwürdig, allerdings entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass ein derart desolates Gebäude innerhalb weniger Tage bewohnbar gemacht werden konnte. Nach Ansicht des Gerichts war auch für eine notdürftige Nutzbarmachung jedenfalls ein Zeitraum von einigen Wochen erforderlich.

Weiters fällt bei der Durchsicht der vorgelegten Belege eine Rechnung der Firma 7 GmbH vom **27.10.2011** über die Lieferung von 9 m³ Rollschotter ins Auge, welche als Rechnungsadresse die Bf. mit der **Anschrift Adresse-alt** trägt. Ähnliches gilt für eine Rechnung der Firma 8 vom **16.11.2011** welche im Betreff Dachreparaturen an der Liegenschaft Obj.adresse-kurz ausweist, als Rechnungsadresse die Bf. an der Anschrift **Adresse-alt**. Hätte die Bf. bereits In Obj.adresse-kurz ihren Wohnsitz gehabt, hätten die Rechnungen auf diese Adresse gelautet zumal sie ja auch die Liefer- bzw. Baustellenadresse war. Zudem findet sich eine Rechnung vom 12.9.2011, Firma 2 über € 205,46 welche als Kunden die Firma GmbH, Adresse1a ausweist.

Eine Rechnung der Firma Noemax über Kopfkissen und Spannbetttuch vom 12.12.2011 legt den Schluss nahe, dass diese Anschaffungen in zeitlichem Zusammenhang mit - aber jedenfalls vor - dem Einzug nach notdürftiger Renovierung von Bad, WC und Küche standen. Ein Einzug also frühestens im Dezember 2011 erfolgte. Diese Annahme deckt sich zeitlich auch etwa mit der Änderung der Meldedaten im Melderegister, was einen weiteren Hinweis auf die Wohnsitzänderung im Spätherbst/Winter 2011 darstellt.

Die Bestätigung des Verkäufers der Bf. unmittelbar nach dem Kauf die Schlüssel zur Liegenschaft übergeben zu haben ist glaubwürdig, stellt aber keinen Hinweis auf das Einzugsdatum dar zumal umfangreiche Sanierungen erforderlich waren. Die im Zuge des Verfahrens am 29. Mai 2014, somit beinahe drei Jahre nach der tatsächlichen Übergabe ausgestellte schriftliche Erklärung des Verkäufers, dass die Bf. bereits während der Umbauphase in dem erworbenen Gebäude gewohnt habe, steht nicht in Widerspruch zur Annahme des Gerichts, dass der Einzug nach notdürftiger Erstrenovierung etwa im Dezember 2011 erfolgt sein dürfte. Im Gegenteil erfolgten nach Dezember 2011

die großen Sanierungsmaßnahmen wie Fenstertausch, Fassadenarbeiten und die Renovierung des Nebengebäudes. Aus der Bestätigung des Verkäufers lässt sich jedoch nicht ableiten, dass die Bf. bereits am 1.9.2011 ihren Hauptwohnsitz nach Obj.adresse-kurz verlegt hätte.

Die Ausführungen der Bf. in der Beschwerde sie habe sich im Sommer 2011 von ihrem Lebensgefährten NN getrennt und habe ihren Wohnsitz am 1.9.2011 verlegt um die für sie wichtige Trennung konsequent durchführen zu können erscheinen dem Gericht unglaublich. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass NN bis 6.7.2012 50% Gesellschafter und alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma GmbH war, die übrigen 50% wurden von der Bf. gehalten, welche ebenfalls alleinvertretungsbefugte Geschäftsführerin war. Eine "konsequente Trennung" ließe erwarten, dass es auch zu einer Entflechtung der beruflichen Verbindung der beiden ehemaligen Lebenspartner kommt. Nicht nur erfolgte bis zum Sommer 2012 keine berufliche Trennung, die Bf. veräußerte zusätzlich im Mai 2012 einen Teil der streitgegenständlichen Liegenschaft an Herrn NN, der ihr seinerseits wiederum ein Vorkaufsrecht an dem erworbenen Liegenschaftsteil einräumte. Erwähnenswert ist überdies, dass laut den Ausführungen der Bf. der Verkaufspreis des Liegenschaftsteiles dem anteiligen Kaufpreis entsprach. Dieser Umstand ist insofern erstaunlich, als die Bf. in ihrer Aufstellung der Sanierungskosten Aufwendungen für Einrichtung und Küche betreffend Nebengebäude ausweist, welches nach den Beschwerdeausführungen jener Liegenschaftsteil war, den NN im Mai 2012 erworben hatte. Die Anschaffung der Einrichtung für das Nebengebäude erfolgte im Juli 2012 (19.7.12 und 31.7.12) und somit NACH dem Verkauf desselben. Dieser Umstand lässt den eindeutigen Schluss zu, dass der Verkauf des Nebengebäudes in bereits saniertem Zustand erfolgte. Diesfalls ist aber ein Verkauf um den ursprünglichen Einkaufspreis zwischen Fremden undenkbar.

Auch der Umstand, dass die Bf. nach der "konsequenten Trennung" durch eigene Entscheidung dafür sorgte, dass Herr NN weiterhin in unmittelbarer Nähe ihres Hauptwohnsitz arbeitete/lebte lässt erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Ausführungen der Bf. aufkommen.

Aus all diesen Vorgängen ist ersichtlich, dass entgegen den Ausführungen der Bf. keine konsequente endgültige Trennung erfolgte, sondern weiterhin eine berufliche und offensichtlich positive private Nahebeziehung bestand. Die von Herrn NN unterfertigte schriftliche und undatierte Erklärung über den Auszug der Bf. zum 1.9.2011 erscheint in diesem Lichte als Gefälligkeitsbestätigung. Es ist daher aufgrund der zumindest bis Sommer 2012 bestehenden Nahebeziehung nicht unwahrscheinlich, dass die Bf. länger als bis Ende August - nämlich bis zu ihrer Übersiedlung nach Obj.adresse-kurz im Dezember 2011 - ihren Hauptwohnsitz in Adresse-alt beibehielt. Diese Annahme deckt sich überdies mit den Rechnungsanschriften der oben zitierten Rechnungen der Firmen 7 und 8.

Die von der Bf. vorgelegten Stromrechnungen sind angesichts der umfangreichen Renovierungsarbeiten ab Anfang September und dem damit verbundenen

Stromverbrauch für die diversen Geräte nicht geeignet die Hauptwohnsitzbegründung im September 2011 nachzuweisen. Zudem geht auch das Gericht davon aus, dass die Bf. im Dezember 2011 tatsächlich eingezogen war und daher im Abrechnungszeitraum 8.7.2011 bis 29.03.2012 Energie bezog.

Die vorgelegten Lohn- und Gehaltsabrechnungen der Firma GmbH beginnend mit Juni 2012 sind für die Frage der Hauptwohnsitzbegründung im September 2011 ohne jede Bedeutung. Die Zahlungsbelege und Kontoauszüge betreffend die Telefonrechnungen von September 2011 bis April 2012 sind ebenfalls nicht aussagekräftig, da es sich einerseits nicht um die abgeforderten Rechnungen handelt aus denen im Wege der angegebenen Rechnungsanschrift Rückschlüsse auf den Wohnsitz der Bf. möglich gewesen wären und sie überdies als Anschrift der Firma GmbH die Adresse Adresse1a ausweisen. Die Ausführungen der Bf., dass die Rechnungen für sie nicht mehr zugänglich seien, vermindert die Glaubwürdigkeit der Bf. insgesamt. Bei diesen Rechnungen handelt es sich um Geschäftsunterlagen der Firma GmbH - deren Geschäftsführerin die Bf. war und ist - womit sie der siebenjährigen Aufbewahrungspflicht unterliegen und somit in den Buchhaltungsunterlagen der Gesellschaft (Belegsammlung) abgelegt sein müssten. Zudem ist es ohne Schwierigkeiten möglich von Mobiltelefonanbietern über Anfrage Rechnungsdupele zu erhalten.

Zur Firma GmbH kann aus dem Firmenbuch und dem Akteninhalt festgestellt werden, dass diese im Sommer 2011 ihren Betriebssitz in Adresse1a hatte. Die Verlegung des Betriebssitzes nach Objektadresse wurde im Firmenbuch am 22.5.2012 über Antrag vom 16.5.2012 eingetragen. Bei dem Gebäude mit der Anschrift Adresse1a handelt es sich, wie aus dem Grundbuch und dem Internet (Google-Earth) ersichtlich, um ein Einfamilienhaus. Daher könnte die Bf. allenfalls auch dort vorübergehend gewohnt haben.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Bf. nicht nachweisen oder ausreichend glaubhaft machen konnte, dass sie ihren Hauptwohnsitz ab 19.8.2011 bzw. 1.9.2011 in der streitgegenständlichen Liegenschaft hatte. Aus den vorliegenden Unterlagen und Beweismitteln kann davon ausgegangen werden, dass die Bf. im Dezember 2011 frühestens aber Mitte November 2011 ihren Hauptwohnsitz in die von ihr am 19.8.2011 erworbene Liegenschaft Objektadresse verlegte und bis zur Veräußerung am 31.10.2013 aufrecht hielt. Die Voraussetzung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 für die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung ist daher nicht erfüllt. Die Veräußerung der Teilfläche von 1,148 m² an Herrn NN erfolgte mit 15.5.2012 jedenfalls innerhalb von zwei Jahren ab der Anschaffung am 19.8.2011, diesbezüglich kann daher ebenfalls die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelangen. Gleiches gilt für den am 3.7.2012 erworbenen Grundstücksteil.

Da § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 wegen Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen ebensowenig zur Anwendung gelangt wie andere Befreiungsbestimmungen, unterliegt die Veräußerung der Liegenschaft Objektadresse gemäß § 30 Abs. 1 EStG iVm § 29 Z 2 EStG der Einkommensteuer.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von (anderen) Einkünften zu berücksichtigen waren.

Aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen der Bf. ergibt sich weiters unstrittig, dass die streitgegenständliche Liegenschaft in zwei Vorgängen verkauft wurde. Wie sich aus dem Akteninhalt ebenfalls unstrittig ergibt erfolgte der Zufluss beider Kaufpreise im Jahr 2013. Nämlich einerseits 15.000,00 € aus dem Verkauf vom 12.5.2012 an Herrn NN durch Zufluss am 12.3.2013, der Zufluss des Kaufpreises für den zweiten Teilverkauf in Höhe von 235.000,00 € andererseits lässt sich aus dem Akteninhalt nicht datumsgenau erkennen, ergibt sich aber unstrittig aus dem Vorbringen der Bf. als 2013 erfolgt. Der Gesamtveräußerungserlös beträgt daher 250.000,00 €. Die Anschaffungskosten für die unrenovierte Liegenschaft betrugen ebenfalls unstrittig 85.000,00 € zuzüglich 319 € sohin insgesamt 85.319 €.

An Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen machte die Bf zunächst 135.449 € geltend, nach erfolglosen Ergänzungsvorhalten des FA vom 3.4.2014, 8.5.2014 sowie BVE legte die Bf. über Aufforderung des Gerichts eine Excel-Listen bzw. die Belege über die Sanierung des Gebäudes vor und erklärte zudem, dass die Sanierung in Eigenregie erfolgt sei und daher keine Rechnungen von Bauunternehmen vorgelegt werden könnten. Laut der vorgelegten Excel-Liste betrug die Summe der vorgelegten Rechnungen 93.688,83 €.

Herstellungsaufwendungen sind Aufwendungen auf ein bestehendes Gebäude, die dieses erweitern oder wesentlich verändern. Darunter fallen alle Aufwendungen die bauliche Grundstruktur des Gebäudes verändern (zB. Zubauten, Aufstockungen, Ersteinbau von Zentralheizungsanlagen udgl.). Instandsetzungsaufwendungen sind nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert eines Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer verlängern. Darunter fällt beispielsweise die Sanierung von Bädern, der Austausch von Fenstern, Sanierung von Fassaden, Erneuerung von Heizungsanlagen usw. Eindeutig nicht unter Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwand fallen Kosten für Einrichtungsgegenstände, Dekoration, Pflanzen, Gartenzubehör und Werkzeuge. Bei näherer Betrachtung der vorgelegten Belege zeigt sich, dass diese eine Reihe von Aufwendungen enthalten die nicht als Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren sind. Nach Durchsicht sämtlicher vorhandener Belege ergeben sich tatsächliche Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen von 75.573,23 €. Zur Ermittlung dieses Betrages siehe ergibt die als Anhang dieser Entscheidung beiliegende Liste "korrigierte Aufwendungen".

Soweit Belege für in der Aufstellung der Bf. enthaltene Beträge nicht vorgelegt wurden, konnte mangels Überprüfbarkeit keine Anerkennung erfolgen. Die Bf. war mehrfach aufgefordert worden sämtliche relevanten Belege vorzulegen, weshalb kein weiterer Ergänzungsvorhalt erging.

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte, die nach § 30a Abs. 1 EStG dem besonderen Steuersatz zu unterziehen sind, keine Aufwendungen abgezogen werden, die mit der Erzielung der Einnahmen in Zusammenhang stehen. Da nach § 4 Abs. 1 Energieausweis-Vorlage-Gesetz der Verkäufer bei Verkauf eines Gebäudes dem Käufer einen Energieausweis vorzulegen hat, sind die mit der Erstellung des Energieausweises verbundenen Kosten von 600,00 € Aufwendungen aus Anlass der Veräußerung daher nicht abzugsfähig.

Berechnung der Sondersteuer nach § 30a EStG:

Veräußerungserlös	€ 250.000,00
Anschaffungskosten	-€ 85.319,00
GrESt	-€ 2.461,16
Eintragungsgebühr	-€ 779,51
Kosten der Selbstberechnung	- € 500,00
nachgewiesener Aufwand	-€ 75.573,23
steuerpflichtiger Gewinn	€ 85.367,10
25% ImmoESt	€ 21.341,78
bisher entrichtet	€ 7.262,54
Nachforderung	€ 14.079,24

Zulässigkeit einer 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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da einerseits die Frage des Zeitpunktes der Hauptwohnsitzbegründung eine Frage der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung darstellt und sich andererseits die rechtlichen Anwendungsvoraussetzungen der gegenständlichen Bestimmung (§ 30 Abs. 2

Z 1 lit. a EStG 1988) bei festgestelltem Sachverhalt klar aus dem Gesetz ergeben. Daher liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 18. September 2015