

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 17. September 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. September 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden "Bf.") veräußerte laut Kaufvertrag vom aa.aa.aaaa eine Liegenschaft in Adresse1 um EUR 340.000,--. In Folge schrieb die belangte Behörde der Bf. mit dem angefochtenen Bescheid eine Immobilienertragsteuer iHv EUR 11.900,00,-- vor. Laut Begründung komme die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung, da das Grundstück nicht angeschafft, sondern im Erbwege (unentgeltlich) erworben worden sei und nicht mindestens für fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre als Hauptwohnsitz gedient habe. Da es sich um "Altvermögen" (Eigentum vor dem 31. März 2002) handele, sei vom Veräußerungserlös eine Immobilienertragsteuer iHv 3,5% vorzuschreiben. Dagegen erhob die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde), welche mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2013 als unbegründet abgewiesen wurde. In ihrer Begründung legte die belangte Behörde dar, dass die Bf. laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom bb.bb.bbbb bis zum cc.cc.cccc und vom dd.dd.dddd bis zum ee.ee.eeee an der Adresse Adresse1 ihren Hauptwohnsitz gehabt habe. Damit der 2. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung käme, müsste für mindestens fünf Jahre durchgehend der Hauptwohnsitz an der genannten Adresse vorgelegen haben.

In Folge stellte die Bf. einen Antrag auf die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem legte sie dar, vom bb.bb.bbbb bis zum ee.ee.eeee durchgehend ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen an der genannten Adresse gehabt zu haben. Das dortige Haus habe über eine Wohnfläche von 100m<sup>2</sup> verfügt. Rechnungen über Gas, Strom, Wasser und Müllabfuhr hätten immer auf ihren Namen gelautet. Im Zeitraum vom cc.cc.cccc bis zum dd.dd.dddd sei ihre Hauptwohnsitzadresse in Adresse2 gewesen, um eine Genossenschaftswohnung ihrer Tante für ihren Sohn zu übernehmen, auf welche dieser selbst keinen Anspruch gehabt hätte. Voraussetzung für die Übernahme der Wohnung für ihren Sohn sei die Änderung der Hauptwohnsitzadresse gewesen. Ihr Sohn habe diese Zwei-Zimmer-Wohnung alleine bewohnt und nicht mit ihr, er habe auch sämtliche Kosten für die Wohnung getragen.

In Folge erging ein umfassendes Ergänzungsersuchen an die Bf., in welchem sie insbesondere ersucht wurde darzulegen, wie ihr Einfamilienhaus in Adresse3, welches sie im Mai des Jahres ffff im Schenkungswege erworben habe, genutzt werde. Diesbezüglich führte die Bf. aus, sie habe dieses Haus nach dem Tod ihres Vaters als Eigentümerin übernommen, wobei die Mutter ein Wohnrecht auf Lebenszeit gehabt habe. Das Haus in Adresse1 sei nur einen Kilometer entfernt gewesen, sodass sie sich bis zum Tod ihrer Mutter im Jänner des Jahres gggg um diese habe kümmern können. Das Haus in Adresse1 habe sie im Jahr hhhh nach dem Tod ihrer Großmutter erworben und gemeinsam mit ihrem im Jänner des Jahres iiiii verstorbenen Mann umfassend saniert. Im Jahr 2008 habe sie auf Grund der Gaspreisentwicklung für dieses Haus einen Edelstahlkamin und einen Holzkamin angeschafft. Stromrechnungen für dieses Haus könne sie für die Jahre ab 2004 vorlegen. Wie aus der Entwicklung des Stromverbrauchs ersichtlich sei, habe sie den Stromverbrauch auf Grund schrittweiser Sanierungsmaßnahmen deutlich reduzieren können. Weitere Kosten, wie für den Rauchfangkehrer, die Versicherung und Wasser, seien von ihr getragen worden. Auf Grund ihrer Hauptmeldung in Adresse2 habe sie auch dem Dienstgeber diese Adresse "pro forma" bekanntgegeben und habe sich auch die Post dorthin zustellen lassen, welche sie auf Grund der geringen Entfernung zum Haus in Adresse1 regelmäßig abgeholt habe. Da dies mühsam gewesen sei, habe sie schließlich eine Richtigstellung auf ihre tatsächliche Wohnadresse veranlasst. Aus einer weiteren Eingabe der Bf. geht hervor, dass das Haus in Adresse3 nach dem Tod der Mutter der Bf. zunächst von ihrem Sohn bewohnt worden sei, welcher die Wohnung in Adresse2 im Herbst des Jahres gggg der Genossenschaft zurückgegeben habe. Im Frühjahr des Jahres jjjj sei dieser jedoch nach A gezogen. Die Bf. gab darüber hinaus an, einen weiteren Nebenwohnsitz an der Adresse ihres zweiten Ehemanns gehabt zu haben.

Die belangte Behörde legte den Akt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Da die von der Bf. vorgelegten Unterlagen betreffend den Gas-, Strom- und Wasserverbrauch am Standort Adresse1 kein eindeutiges Bild ergäben, sei sie trotz umfangreicher zusätzlicher Erhebungen nicht vom durchgehenden Hauptwohnsitz der Bf. überzeugt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Festgestellter Sachverhalt**

Laut Zentralem Melderegister hatte die Bf. ihren Hauptwohnsitz im Zeitraum vom bb.bb.bbbb bis zum cc.cc.cccc und vom dd.dd.dddd bis zum ee.ee.eeee in Adresse1; im Zeitraum vom cc.cc.cccc bis zum dd.dd.dddd hatte sie an dieser Adresse ihren Nebenwohnsitz und an der Adresse Adresse2 ihren Hauptwohnsitz.

Es wird festgestellt, dass die Bf. im Zeitraum von Mai 2007 bis zum ee.ee.eeee ihren Hauptwohnsitz an der Adresse in Adresse1 hatte und ihre für den Zeitraum bis zum dd.dd.dddd anderslautende Hauptwohnsitzmeldung an der Adresse Adresse2 dem nicht entgegensteht.

### **2. Beweiswürdigung**

Wie bereits oben festgestellt, hatte die Bf. laut Zentralem Melderegister im Zeitraum vom bb.bb.bbbb bis zum cc.cc.cccc und vom dd.dd.dddd bis zum ee.ee.eeee ihren Hauptwohnsitz in Adresse1; im Zeitraum vom cc.cc.cccc bis zum dd.dd.dddd hatte sie an dieser Adresse ihren Nebenwohnsitz und an der Adresse Adresse2 ihren Hauptwohnsitz. Diese Adresse diente laut Zentralem Melderegister ihrem Sohn vom kk.kk.kkkk bis zum ll.ll.lll als Hauptwohnsitz, anschließend hatte er an der Adresse Adresse3 seinen Hauptwohnsitz. Dieses Haus, an dem die Bf. laut Zentralem Melderegister vom mm.mm.mmmm bis zum ee.ee.eeee ihren Nebenwohnsitz hatte, diente der Mutter der Bf. bis zu deren Tod im Jänner des Jahres gggg als Hauptwohnsitz. Einen weiteren Nebenwohnsitz hatte die Bf. vom nn.nn.nnnn bis zum oo.oo.oooo an der Adresse ihres damaligen zweiten Ehemannes in Adresse4. Dieser war vom pp.pp.pppp bis zum qq.qq.qqqq an dieser Adresse hauptwohnsitzgemeldet, während er laut Zentralem Melderegister vom rr.rr.rrrr bis zum ee.ee.eeee an der Adresse Adresse1 seinen Nebenwohnsitz hatte.

Die Bf. brachte vor, dass entgegen ihrer Hauptwohnsitzmeldung an der Adresse Adresse2 ihr tatsächlicher Hauptwohnsitz durchgehend vom bb.bb.bbbb bis zum ee.ee.eeee an der Adresse Adresse1 gewesen sei. Das dortige Haus habe über eine Wohnfläche von 100m<sup>2</sup> verfügt. Rechnungen über Gas, Strom, Wasser und Müllabfuhr hätten immer auf ihren Namen gelautet. Im Zeitraum vom cc.cc.cccc bis zum dd.dd.dddd sei ihre Hauptwohnsitzadresse in Adresse2 gewesen, um eine Genossenschaftswohnung ihrer

Tante für ihren Sohn zu übernehmen, auf welche dieser selbst keinen Anspruch gehabt hätte. Voraussetzung für die Übernahme der Wohnung für ihren Sohn sei die Änderung der Hauptwohnsitzadresse gewesen. Ihr Sohn habe diese Zwei-Zimmer-Wohnung alleine bewohnt und nicht mit ihr.

Um ihr Vorbringen zu untermauern, legte sie der belangten Behörde auf ihren Namen und die Adresse Adresse1 lautende Abrechnungen über Wasserbezugs-, Kanalbenützungs-, Abfallwirtschafts- und Bereitstellungsgebühren für den Zeitraum Jänner 2002 bis November 2012 sowie Stromabrechnungen für den Zeitraum Oktober 2003 bis April 2012 vor, die ebenfalls auf ihren Namen und die Adresse Adresse1 lauten. Des Weiteren legte sie folgende Aufstellungen über ihren Strom- und Gasverbrauch an der genannten Adresse vor:

Stromverbrauch, 30. Oktober 2003 bis 23. Oktober 2012:

Zeitraum	Stromverbrauch
30.10.2003 – 20.09.2004	6.713,00 kWh
21.09.2004 – 02.05. 2005	4.319,00 kWh
03.05.2005 – 11.05.2006	4.149,00 kWh
12.05.2006 – 11.05. 2007	2.201,00 kWh
12.05.2007 – 06.05.2008	2.373,00 kWh
07.05.2008 – 13.05.2009	2.403,00 kWh
14.05.2009 – 23.04.2010	2.289,00 kWh
24.04.2010 – 05.05.2011	2.564,00 kWh
06.05.2011 – 23.04.2012	2.404,00 kWh

Gasverbrauch, 1. Mai 2003 bis 24. Oktober 2012:

Zeitraum	Gasverbrauch
01.05.2003 – 30.04.2004	20.340,70 kWh
01.05.2004 – 29.04.2005	19.734,00 kWh
30.04.2005 – 22.04.2006	17.297,50 kWh
23.04.2006 – 19.04.2007	13.634,40 kWh
20.04.2007 – 15.04.2008	17.491,20 kWh
16.04.2008 – 05.05. 2009	11.168,20 kWh
06.05.2009 – 17.05.2010	7.184,80 kWh
18.05.2010 – 21.04.2011	5.077,60 kWh

22.04.2011 – 25.04.2012	3.497,90 kWh
26.04.2012 – 24.10.2012	841,60 kWh

Bezüglich des Stromverbrauchs fällt auf, dass dieser sich im Zeitraum bis Mai 2007 deutlich verringerte und dann im Wesentlichen stabil blieb. Diesbezüglich führte die Bf. aus, sie habe den Stromverbrauch auf Grund schrittweiser Sanierungsmaßnahmen deutlich reduzieren können. Vor dem unbestrittenen Hintergrund, dass das Haus, welches sie von ihrer Großmutter übernommen hatte, nicht zeitgemäßen Standards entsprochen hat, erscheint dieses Vorbringen glaubhaft. Auf Grund der Höhe des jährlichen Stromverbrauchs für den Zeitraum ab Mai 2007 von über 2.000 kWh wird als erwiesen angenommen, dass das Haus nicht nur gelegentlich genutzt wurde, sondern einer Person als Hauptwohnsitz diente. Die Höhe des Stromverbrauchs lässt es darüber hinaus schlüssig erscheinen, dass das Haus auch von ihrem damaligen zweiten Ehemann, von dem die Bf. inzwischen geschieden ist, als Nebenwohnsitz genutzt wurde. Der jährliche Gasverbrauch an der Adresse Adresse1 verringerte sich im Zeitraum ab Ende April 2007 deutlich. Die Bf. brachte diesbezüglich vor, im Jahr 2008 einen Edelstahlkamin und einen Holzkamin gekauft zu haben, wodurch der Gasverbrauch deutlich reduziert wurde, und legte diesbezüglich Rechnungen vom 14. und 23. Oktober 2008 vor. Dass auf Grund dieses Maßnahme deutlich weniger Gas verbraucht wurde, erscheint glaubhaft und steht nicht der Annahme eines tatsächlichen Hauptwohnsitzes an dieser Adresse entgegen. Nicht schlüssig erscheint es hingegen, dass sich der Gasverbrauch im Zeitraum April 2006 bis April 2007 verringerte und anschließend wieder anstieg. Somit wird auf Grund der vorliegenden Unterlagen angenommen, dass erst im Zeitraum ab Mai 2007 ein durchgehender Hauptwohnsitz an der Adresse Adresse1 vorlag. Dass dieses Haus entgegen dem Vorbringen der Bf. tatsächlich ihrem Sohn als Hauptwohnsitz diente, während die Bf. die Genossenschaftswohnung in Adresse2 als Hauptwohnsitz nutzte, steht weder im Einklang mit der Hauptwohnsitzmeldung ihres Sohnes noch würde dies der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, wonach Kinder das Elternhaus verlassen, wenn sie erwachsen werden. Dass sie sich zunächst ihre Post dorthin zustellen ließ, ändert nichts an dieser Beurteilung, da ihr Vorbringen, sie habe sich stets ihre Post abgeholt, auf Grund der geringen Distanz zwischen der Wohnung und dem Haus glaubhaft erscheint. Dafür, dass das Haus in Adresse1 anstatt von der Bf. von einer sonstigen Person als Hauptwohnsitz genutzt wurde, bestehen keinerlei Anhaltspunkte. Daher ist es nicht notwendig, darauf einzugehen, ob tatsächlich eine andere Immobilie der Bf. als Hauptwohnsitz diente. Vor dem Hintergrund des Gesamtbildes der Umstände wird auch dem Vorbringen der Bf. gefolgt, sie habe die Adresse in Adresse2 nur "pro forma" gegenüber ihrem Dienstgeber bekanntgegeben.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt 1: Stattgabe

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Da der Begriff des Hauptwohnsitzes im Einkommensteuergesetz 1988 nicht näher bestimmt wird, ist zur Auslegung dieses Begriffs auf § 26 BAO zurückzugreifen; daraus folgt, dass auf die tatsächliche Nutzung abzustellen ist, womit der Meldung als Hauptwohnsitz keine materiell-rechtliche Bedeutung zukommt, wenngleich diese im Rahmen der Beweiswürdigung Berücksichtigung findet ( *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG [17. Lfg. 2014], Rz 143 zu § 30). Bei mehreren Wohnsitzen iSd § 26 BAO gilt als Hauptwohnsitz derjenige des Mittelpunkts der Lebensinteressen, welcher sich durch die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestimmt (Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG 2018, § 30 Rz. 28).

Die Bf. veräußerte die Liegenschaft in Adresse1 mit Kaufvertrag vom aa.aa.aaaa und meldete laut Zentralen Melderegister ihren dortigen Hauptwohnsitz am ee.ee.eeee ab. Es ist unstrittig, dass die Bf. im Zeitraum ab dem dd.dd.dddd ihren Hauptwohnsitz an dieser Adresse hatte und diesen mit der Veräußerung aufgab. Strittig ist hingegen, ob das Haus an dieser Adresse der Bf. innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz diente, da die Bf. laut Zentralem Melderegister vom cc.cc.cccc bis zum dd.dd.dddd an dieser Adresse nur einen Nebenwohnsitz hatte, während die Adresse Adresse2 für diesen Zeitraum als Hauptwohnsitz aufscheint.

Sowohl aus dem Zentralen Melderegister als auch aus den von der Bf. vorgelegten Unterlagen geht zweifelsfrei hervor, dass sie im Zeitraum vom bb.bb.bbbb bis zum ee.ee.eeee an der Adresse Adresse1 einen Wohnsitz hatte. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung war zu klären, ob dort innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen lag. Wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, wird dies insbesondere auf Grund der Höhe des Strom- und Gasverbrauchs für den Zeitraum von Mai 2007 bis zur Abmeldung am ee.ee.eeee als erwiesen angenommen. Somit hatte die Bf. für den erforderlichen Zeitraum von mindestens fünf Jahren innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung am aa.aa.aaaa durchgehend ihren Hauptwohnsitz an der Adresse Adresse1. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde. Da eine solche Rechtsfrage nicht vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 26. November 2018