

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Niernberger Uwe u Mitges, Elisabethstraße 50c, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 7. März 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt D Leibnitz Voitsberg vom 21. Jänner 2016, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009, und Einkommensteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erwarb mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2008 eine Eigentumswohnung. In der Folge machte er die Vorsteuer geltend und erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer die Jahre 2008 bis 2013 umfassenden Außenprüfung versagte der Prüfer den Vorsteuerabzug und erkannte die behaupteten Mietumsätze nicht an. Unter Tz 1 des Berichtes vom 15.12.2015 über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO stellte der Prüfer fest, aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass es dem Bf beim Kauf der Wohnung um eine private Kapitalanlage und gleichzeitig um die Deckung des eigenständigen Wohnbedürfnisses für sich, seine Lebensgefährtin und deren Tochter gegangen sei.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung in den in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2013.

In der Folge richtete sich der Bf gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 mit dem Rechtsmittel der *Beschwerde*.

Darin wies der rechtsfreundliche Vertreter darauf hin, dass der Bf seinen Wohnsitz in der Nähe seiner Arbeitsstätte habe. Die betreffende Wohnung sei vom Bf aus kaufmännischen/unternehmerischen Überlegungen erworben worden und er habe zu Recht im Rahmen seiner Unternehmereigenschaft die entsprechenden Steuererklärungen abgegeben.

Zu den Ausführungen der Behörde, Frau X (in der Folge : Frau X) habe nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfügt, um die Miete zu bezahlen bzw. ihren Lebensunterhalt und jenen der Tochter zu bestreiten, werde darauf verwiesen, dass die Mieterin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages verheiratet war, über ein Einkommen in der Höhe von 1.700 Euro verfügt habe und an einem Laufhaus zumindest beteiligt gewesen wäre.

Der Bf habe keinen Anlass gehabt, daran zu zweifeln, dass die Mieterin nicht über die notwendigen finanziellen Mittel verfüge. Sie habe die Mieten stets pünktlich und abzugsfrei auf sein Konto zur Anweisung gebracht.

Seit der Übernahme der Wohnung sei er mit einer Vielzahl von - teils gravierenden - Baumängeln konfrontiert gewesen. Daraus rechtfertige sich seine oftmalige Anwesenheit vor Ort.

Der bloße Umstand, dass er sich - beginnend mit dem Jahr 2010 - am Unternehmen seiner Mieterin beteiligt habe, lasse ohne Zweifel nicht den Rückschluss zu, dass es sich bei der Mieterin seit dem Jahr 2008 um seine Lebensgefährtin gehandelt habe. Dass er zwischenzeitig eine Liaison mit ihr unterhalte, gestehe er zu. Zum Zeitpunkt der Vermietung der Wohnung habe er sie als verheiratete Frau kennen gelernt.

Die Rechtsansicht der Behörde, die sich auf § 20 EStG bezieht, ist unrichtig. Sein Haushalt befinde sich in Wies, seine Mieterin und ihre Tochter seien auch nicht Familienangehörige.

Die weitere Wohnung betreffend, werde darauf verwiesen, dass sich die Unternehmereigenschaft schon im Hinblick auf die obigen Ausführungen ergebe.

In der das Beschwerdebegehren abweisenden *Beschwerdevorentscheidungen* führte das Finanzamt aus, es stehe eindeutig fest, dass die Mieterin ab 2010 keine der Behörde vorliegenden Mittel gehabt hätte, um sich die Wohnung und den Lebensunterhalt für sich und ihre Tochter leisten zu können. Anlässlich einer Niederschrift hätte sie erklärt, dass der Bf ihren Lebensunterhalt bestreite. Dadurch werde bestätigt, dass die Mietaufwendungen wieder an den Bf rückgeflossen seien. Wenn die häufige Anwesenheit des Bf mit den Baumängeln erklärt werde, stelle sich die Frage, ob diese Besprechungen zu den Behebungen der Mängel vorwiegend in der Nacht durchgeführt worden seien. Seit Beginn der Vermietung würden sich am Türschild sowohl die Namen der Mieterin und des Vermieters befinden. Auch seien bei der bewohnerabhängigen Abrechnung der Hausverwaltung diese drei Personen gemeldet worden. Zur Anwesenheit des Bf in der Wohnung gebe es Zeugenaussagen, die dem Bf zur Kenntnis gebracht worden seien. Die Beschwerden richteten sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009. Folglich werde ab 2010 dem erhobenen Sachverhalt nicht widersprochen, den die Betriebsprüfung zumindest ab Beginn der Vermietung (1. Oktober 2008) als gegeben ansehe.

Dagegen richtete sich der Bf mit seinen *Anträgen auf Vorlage seiner Beschwerde* an das Bundesfinanzgericht und stellte seinen Ausführungen voran, die Annahme des Finanzamtes, dass sich aus der „Gesamtschau“ ergebe, es bestehe seit dem Jahr

2008 eine Lebensgemeinschaft zwischen ihm und der Mieterin, sei schlichtweg falsch. Es gebe keinen Nachweis, dass er seit dem Jahr 2008 in der betreffenden Wohnung gewohnt habe. Auch sehe er keinen Zusammenhang zwischen der Aufgabe des gemeinsamen Wohnsitzes seiner Mieterin und ihres Ehemannes und der ihm unterstellten Lebensgemeinschaft in den Jahren 2008 und 2009. In weiterer Folge beanstandete er, dass das Finanzamt keine Feststellungen in zeitlicher Hinsicht treffe. Die Befragungen hätten im Jahr 2015 stattgefunden und es sei im höchsten Maße unwahrscheinlich, dass sich Auskunftspersonen an derart unwesentliche Umstände erinnern könnten. So stamme auch die Meldung, dass angeblich 3 Personen in seiner Wohnung wohnen, nicht aus seiner Sphäre. Es fehle auch eine Feststellung hinsichtlich des Zeitraumes. Betreffend das angeführte Indiz „Türschild“ wisse nicht einmal der Bf, seit wann es das gebe.

Nach umfassender Ausführung zum Thema Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft kam der Bf zu der Auffassung, dass die notwendigen Feststellungen fehlen und diese auf Basis der vorhandenen Beweismittel gar nicht getroffen werden könnten.

Da es sich aus den vorliegenden Beweismitteln nicht ableiten lasse, auf welche Art und Weise Zeugen und Auskunftspersonen befragt worden seien (suggestiv?) werde es unerlässlich sein, diese beantragten Zeugen zu einer mündlichen Verhandlung zu laden und zu befragen. Es werde deren Ladung und Einvernahme unter einem beantragt. Es werde sich sodann herauskristallisieren, dass es für eine Bescheiderlassung im Sinne der angefochtenen Bescheide kein Tatsachensubstrat gebe.

Mit Schriftsatz vom 12.9.2016 beantwortete der rechtsfreundliche Vertreter die Fragen des Finanzamtes und legte Lohnzettel, Dienstvertrag und die angesprochenen Mietverträge vor.

Zur Frage des Bundesfinanzgerichtes, ob aus der Tatsache, dass sich die Beschwerde des Bf nur gegen die Bescheide der Jahre 2008 und 2009 richtete, abzuleiten sei, dass ab dem Jahr 2010 eine Lebensgemeinschaft vorliege, gab der rechtsfreundliche Vertreter am 12.02.2018 eine Stellungnahme ab. Darin führte er aus, dass - soweit noch rememberlich - seit dem Jahr 2012 eine lose Liaison bestanden habe. Diese wurde bis zum Jahr 2017 ob des Umstandes, dass Frau X nach wie vor dem Bande nach aufrecht verheiratet war, nicht intensiviert. Dies sei auch daran gelegen, dass der Ehegatte mehrfach vor Ort gewesen sei, weshalb es der Bf vorgezogen hätte, von einer Intensivierung dieser Beziehung abzusehen. Angemerkt sei, dass es sich beim Ehemann um einen "Zwei-Meter-Riegel" aus dem Milieu gehandelt habe. *"Vor diesem Hintergrund ist dem Beschwerdeführer die Aufnahme einer Lebensgemeinschaft seiner Gesundheit abträglich erschienen"*. Mit dem tragischen Tod des Ehegatten im Jahr 2017 hätte sich die Situation naturgemäß dahin geändert, dass der wechselseitige Kontakt immer intensiver geworden sei, sodass eine Lebensgemeinschaft im Sinne eines gemeinsamen Wohnsitzes durchaus angedacht sei. In Anbetracht der minderjährigen Tochter werde der Aufnahme einer Beziehung im Sinne einer Lebensgemeinschaft mit Vorsicht begegnet.

Da der rechtsfreundliche Vertreter des Bf im Vorlageantrag die Einvernahme von Frau X beantragt hatte, forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt auf, diese als Zeugin zu befragen. Diesem Verlangen kam das Finanzamt nach und nahm mit der Zeugin am 17.4.2018 eine Niederschrift auf, die anlässlich der mündlichen Verhandlung dem Bf übergeben wurde.

Die in weiterer Folge vom Bundesfinanzgericht gestellte Frage nach einer Prognoserechnung und einem Nachweis des Zuflusses der Mieteinnahmen beantwortete der rechtsfreundliche Vertreter mit der Stellungnahme vom 18.9.2018, worin er unter Bezugnahme auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters die Privatnutzung der Wohnung und die damit verbundenen Vorsteuerkorrektur ab dem Jahr 2016 bekannt gab.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die gegenständliche Wohnung, die nunmehr unbestritten nicht mehr zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient und für die der Bf in der Zwischenzeit eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 (10) UStG 1994 durchgeführt hat, bereits im Jahr der Anschaffung dem Bf zu Wohnzwecken diene.

Nach § 12 (2) Z 2 UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 5 des EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden.

Zu diesen Aufwendungen gehören u.a. jene für Wohnzwecke aller Art. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen; dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH 20.6.2007, 2003/13/0120).

Aus nachstehenden Gründen vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die gegenständliche Wohnung ab dem Jahr 2008 dem Bf und seiner Lebensgefährtin zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses gedient hat:

Um das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu manifestieren, hat der Bf einen Mietvertrag und den Nachweis über den Zufluss von Mietenzahlungen

iHv 770 Euro auf sein Konto vorgelegt. Beides so gestaltet, dass vordergründig ein fremdübliches Mietverhältnis angenommen werden soll. Einer genaueren Überprüfung kann diese Konstruktion jedoch nicht stand halten.

Obwohl Frau X überhaupt nur in den Jahren 2008 und 2009 über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verfügte und in den Jahren danach der Bf unbestritten selbst für ihren Lebensunterhalt aufkommen musste, wurden zum Nachweis dieses Mietverhältnisses in all den Jahren unverändert gleichbleibende Buchungen am Konto des Bf vorgelegt. Vorgänge, die nicht die Realität widerspiegeln.

Ausgehend von der Aussage von Frau X am 13.10.2015 in einem anderen Verfahren in Anwesenheit ihres Mannes auf die Frage:

"Womit bestreiten Sie Frau X Ihren und Ihrer Tochter Lebensunterhalt?"

"Ich lebe von einer Zuwendung von meinem Freund (Bf). Mit den € 1.000 bezahle ich die Miete an Herrn Y (Bf). Meinen Lebensunterhalt bezahlt Herr Y (Bf)."

Auch die Frage weshalb Herr Y die Sozialversicherungsbeiträge bezahle, wurde mit dem Umstand begründet, dass er der Freund sei.

Dem zur Folge hat das Finanzamt im November 2015 die Nachbarn in diesem Wohnhaus befragt und mit ihnen eine Niederschrift aufgenommen.

Alle drei Personen haben *übereinstimmend und konkret* ausgesagt, dass der Bf, Frau X und ihre Tochter seit September 2008 ihre Nachbarn sind, als Paar bzw freundliche Familie auftreten, beide von Anfang an vor dem Wohnhaus parken, etc..

Der Bf bringt hingegen in der Beschwerde vor, dass er in Z wohne.

Eine Abfrage im ZMR (letzte Abfrage November 2018) bestätigt, dass der Bf im elterlichen Einfamilienhaus in Z zusammen mit seinen Eltern gemeldet ist.

Der Bf hat aber auch im Jahr 2004 eine Wohnung in D gekauft, die im bis zu ihrer Vermietung laut eigenen Angaben (Schriftsatz vom 9.9.2016) im Juli 2007 als *Zweitwohnsitz* diene.

Im Jahr 2008 hat er schließlich die nunmehr streitgegenständliche Wohnung gekauft, die ihm offiziell ab dem Jahr 2016 zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses dient.

Dass dies bereits seit 2008 der Fall war, haben die Nachbarn unabhängig voneinander bestätigt. Das wird vom Bf im Vorlageantrag mit der Bemerkung, es sei im höchsten Maße unwahrscheinlich, dass sich Auskunftspersonen 6 bis 7 Jahre an derart unwesentliche Umstände erinnern, abgetan. Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht ist die ausdrückliche Frage nach den Nachbarn keine Frage nach einem "unwesentlichen Umstand", der nach einiger Zeit dem Gedächtnis entschwindet. Noch dazu besteht das Wohnhaus, wie der Bf in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, aus nur 10 Wohneinheiten. Die befragten Nachbarn können sich sogar sehr genau erinnern, dass der Bf ab Schulbeginn des Jares 2008 dort mit seiner "Familie" gewohnt hat. Das Bundesfinanzgericht zweifelt diese eindeutigen und unvoreingenommenen Aussagen nicht

an. Auch entspricht es der Lebenserfahrung, dass man in einer kleinen Wohneinheit seine Nachbarn bewusst wahrnimmt.

Laut Auskunft der Hausverwaltung wurden entsprechend dem Beschluss der Eigentümergeinschaft gewisse Abrechnungskomponenten nach Bewohnerzahl abgerechnet. Für die gegenständliche Wohnung wurde die Anzahl von drei Personen bekannt gegeben und berücksichtigt.

Auf die Frage, weshalb Betriebskosten auf Berechnungsbasis von drei in dieser Wohnung wohnhaften Personen bezahlt werden, zeigte sich der Bf unwissend, Frau X beantwortete sie dahingehend (Niederschrift vom 17.4.2018), dass es sich bei der dritten Person um ihren Mann gehandelt habe. Davon ist jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht auszugehen: Laut eigenen Angaben ist Frau X in diese Wohnung gezogen, da sie *von Graz weg wollte um nicht so nahe bei ihrem Mann* zu sein. Auch die Feststellung des Finanzamtes, dass die Ehegatten seit dem Jahr 2004 keine gemeinsame Adresse mehr haben, lässt das Bundesfinanzgericht nicht annehmen, dass es sich bei der dritten Person um den Ehegatten gehandelt haben kann. Dies vor allem in Hinblick auf die Ausführungen des rechtsfreundlichen Vertreters im Schriftsatz vom 8.2.2018 die Physiognomie des Ehegatten betreffend, verbunden mit der Tatsache, dass er den Bf als ursächlich für die im Laufhaus statt gefundene Betriebsprüfung erachtet hat (Niederschrift vom 17. April 2018). Durch diese offensichtlich bemerkenswerte Physiognomie fiel dieser auch einem Nachbarn auf, der sich sogar erinnern kann, ihn einmal gesehen zu haben.

Fest steht für das Bundesfinanzgericht, dass die Bekanntgabe von drei Personen nicht zufällig passiert ist und es sich dabei keinesfalls um den Ehegatten handeln kann.

Aber auch die Frage des Finanzamtes, wie der Bf die Mieterin gefunden habe, wird widersprüchlich beantwortet. So wird vom Bf im Schriftsatz vom 9.9.2016 die Behauptung aufgestellt, dass er Frau X anlässlich einer Geburtstagsfeier kennen gelernt und dort in Erfahrung gebracht habe, dass diese beabsichtige, nach L ziehen zu wollen. *"Da gerade zu diesem Zeitpunkt (also 2008) die Vermietung der gegenständlichen Wohnung beabsichtigt war"*, habe er diese angeboten.

Dem widerspricht jedoch die Aussage von Frau X, die in der Niederschrift vom 17.4.2018 angibt, dass sie den Bf bereits *ca zwei Jahr vor der Sache mit der Wohnung* kennen gelernt habe.

Schließlich wurde mit Schreiben vom 8.2.2018 dem Bundesfinanzgericht gegenüber heftig bestritten, dass eine Lebensgemeinschaft vorliegt und die Wohnung dem Wohnbedürfnis des Bf dienen könnte. Darin versuchte der rechtsfreundliche Vertreter das Bundesfinanzgericht zu überzeugen, dass eine solche nach dem Tod des Ehegatten nunmehr *mit Vorsicht* für 2017 unter Rücksicht auf die minderjährige Tochter (geb. im Jahr 2000) *angedacht werde*.

Erst veranlasst durch die weiteren Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes, wurde bekannt gegeben, dass diese Wohnung ohnehin seit dem Jahr 2016 dem Wohnbedürfnis

des Bf dient und der steuerliche Vertreter die betreffenden Korrekturen bereits vorgenommen habe.

Im Abgabungsverfahren reicht es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist. Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 167 [Stand 15.4.2018], Anm. 10, VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 24.10.2001, 2000/17/0017; 24.2.2005, 2004/16/0232).

In freier Beweiswürdigung vertritt das Bundesfinanzgericht die eingangs wieder gegebene Auffassung, dass das Mietverhältnis lediglich ein Konstrukt ist und diese Wohnung, wie von den Nachbarn ausdrücklich bestätigt und der Hausverwaltung gegenüber angegeben, dem Bf und seiner Lebensgefährtin nach dem Gesamtbild der Verhältnisse mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ab Beginn zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses gedient hat.

Zum Antrag, die bereits vernommenen Zeugen nochmals zu laden, wird bemerkt:

Es besteht kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter (Ritz, BAO⁶, § 170, Rz 2 und die dort zitierte Judikatur). Es gibt keine Verpflichtung, vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 275 Anm 21).

Zum Antrag, die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der Wohnung in D anzuerkennen, ist auszuführen, dass die diesbezügliche Feststellung der Außenprüfung zu keinen steuerlichen Auswirkungen in den Streitjahren geführt hat.

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.

In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfrage. Eine Revision ist somit nicht zulässig.

Es war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. Jänner 2019