

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. R1 und die weiteren Senatsmitglieder Mag. R2, B1, B2 im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., Str.Bf., PLZ A., vertreten durch Mag. (FH) Manfred Hergovits, Untere Hauptstraße 17, 7041 Antau, über die Beschwerde vom 23.05.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 30.04.2012, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. März 2017, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 15. Juli 2010 wurde von der Beschwerdeführerin (Bf.), eine Ehegattenvermietungsgemeinschaft, eine Vorsorgewohnung in Wien um € 283.240,73 angeschafft und aus der Anschaffung Vorsteuern in Höhe von € 56.648,15 in der Umsatzsteuervoranmeldung für 07/2010 beantragt.

Auf Grund eines Vorhaltes vom 20.8.2010 wurde ein Mietvertrag datiert vom 18.9.2010 abgeschlossen zwischen der Bf und C D befristet auf 2 Jahre vorgelegt. Die monatliche Miete wurde mit € 1.320,00 festgesetzt.

Mit Prüfungsauftrag vom 24. 9.2010 kam es zu einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO. Gegenstand dieser Prüfung war die Umsatzsteuer für den Kalendermonat 07/2010.

Im Zuge dieser Prüfung wurde auf Grund eines Vorhaltes des Prüfers vom steuerlichen Vertreter nachstehende Informationen per E-Mail vom 29. Oktober 2010 übermittelt (U-Akt 2010/S 7):

Die Wohnung sei ab 1. Oktober 2010 vermietet worden und der abgeschlossene Mietvertrag sei der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Die Größe der Wohnung betrage 90,63 m². Die Küche sei erst nach Kauf der Wohnung im September 2010 von der Bf.

eingebaut worden. Der Mieter sei durch Inserat und Aushang auf der FH Wien, WU Wien und Uni Wien gefunden worden.

Der Mietzins setze sich wie folgt zusammen:

Hauptmietzins: € 935,00 (inkl. USt)

Betriebskosten: € 324,50 (inkl. USt)

Strom: € 60,50 (inkl. USt)

Als Zahlungsmodalität sei Banküberweisung vereinbart worden. Weiters sei vereinbart worden, dass die Kautions mit der 1. Monatsmiete (Anfang Oktober 2010) vorgeschrieben und bezahlt werde. Der Mieter bewohne die Wohnung derzeit alleine.

Nach telefonischer Auskunft von Herrn E sei die Wohnung ursächlich für den Wohnungsbedarf seines Sohnes angeschafft worden, da dieser ab Oktober 2010 ein Studium in Wien beginnen würde.

Der Sohn wohne im Elternhaus in A.

Weiters sei es üblich, dass der Vermieter alle Verbrauchskosten (Pkt. XIX des Mietvertrages) tragen würde. Wie erfolge die Weiterverrechnung?

Die Verrechnung erfolge über den monatlichen Mietzins.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.09.2010 wurde festgehalten, dass aufgrund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärung führen würden. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung sei daher gem. § 149 Abs. 2 BAO entbehrlich.

Mit Prüfungsauftrag vom 9. November 2011 kam es zu einer erneuten Prüfung. Gegenstand der Außenprüfung lt. Prüfungsauftrag bildete die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2010 sowie Nachschau 1/2011 – 9/2011.

Mit Bericht vom 25.4.2012 (= Datum der Niederschrift über die mündliche Schlussbesprechung) wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

"Tz 1 Stand des Verfahrens

2010: Für das Prüfungsjahr 2010 wurden am 31.3.2011 Erklärungen eingebracht. Die Veranlagung erfolgte im Zuge der BP.

2011: Die Umsatzsteuererklärung 2011 wurde während der laufenden Betriebsprüfung am 4.2.2012 elektronisch übermittelt und in der Folge veranlagt.

Der Umsatzsteuerbescheid 2011 wird gem. § 299 BAO aufgehoben und die Feststellungen, die bei der USt-Nachschau im Rahmen der BP getroffen wurden, werden im neu zu erlassenden Sachbescheid umgesetzt.

Tz 2 Vorsteuer

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung Juli 2010 wurde Vorsteuer aus den Anschaffungskosten der Wohnung in Adr.2, Str.2 geltend gemacht.

Herr E F teilte am 2.9.2010 dem Finanzamt (GH) telefonisch mit, dass eine Vermietung an den Sohn erfolgen soll. Er meinte außerdem, dass er eventuell einen Mietvertrag mit der Freundin des Sohnes abschließen würde, dies müsse er aber noch mit seinem Steuerberater besprechen.

Im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO (Gegenstand der Außenprüfung: Umsatzsteuer, Zeitraum: Juli 2010) wurde dem Prüfer ein Mietvertrag vorgelegt, der per 1.10.2010 mit Herrn C D auf die Dauer von 2 Jahren abgeschlossen wurde.

(Herr D war an der Adresse Adr.2, Str.2 nie gemeldet).

Bei einer Erhebung am 14. Oktober 2011 an der o.a. Adresse teilte eine Mieterin des Hauses der Finanzpolizei des Finanzamtes 8/16/17 mit, dass sie bis dato nur Herrn K E (Sohn des F E) als Benützer der gegenständlichen Wohnung wahrgenommen habe.

Am 17. Oktober 2011 teilte sie der Finanzpolizei telefonisch mit, dass Herr K E die Wohnung wieder benütze und sein PKW ein Kennzeichen mit "OP" habe.

Am 8. November 2011 wurde Herr C D durch die Finanzpolizei Feldkirch niederschriftlich als Zeuge einvernommen.

Er gab an, dass K E ein Studienkollege von ihm sei und so der Kontakt zustande kam.

Der Steuerberater teilte dem Finanzamt am 29.9.2010 mit, dass der Mieter per Inserat (angemacht am Aushang der FH Wien, WU Wien und Uni Wien) gefunden wurde.

Herr C D antwortete auf die Frage der Finanzpolizei Feldkirch, von wem die Kautions in Höhe von € 3.960,00 bezahlt wurde: "Nicht von mir, ich habe keine Kautions bezahlt".

Auf die Frage: Welche Belege gibt es bezüglich der Kautionszahlung?

D: "Keine, zumindest nicht von mir"

Zwei Tage später, teilte Herr D mit, dass ihm bei Durchsicht seiner Unterlagen wieder eingefallen sei, dass er nach Vertragsschließung sehr wohl die vereinbarte Kautions eingezahlt habe.

Beleg über die Bareinzahlung bei der Bank in der Mariahilfer Straße lägen ihm persönlich nicht mehr vor.

Auf die Frage der Finanzpolizei welche Farbe die Fronten der Küchenmöbel haben, antwortete D: "Keine Ahnung"(!)

Schlussfolgerung:

Gem. § 167 (2) BAO kommt das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Beurteilung, dass eine Fremdvermietung im geprüften Jahr nicht vorgelegen hat.

Vielmehr wird die Wahrscheinlichkeit der Privatnutzung der gegenständlichen Wohnung durch den Sohn der Personengesellschafter (E F und J) als erwiesen angenommen."

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 25.04.2012 wurde dazu ergänzend festgehalten:

Wohnung	56.648,14
Einrichtung	1.983,35
Vorsteuerkürzung lt. BP	58.631,35
Verminderung Erlöse 10%	3.600,00
Kürzung Verlust lt. BP	-508,89

" Tz 3 Nachschau 2011

Umsätze Jänner – Juni 2011 (erklärte Vermietung an D) in Höhe von € 7.200,00 werden aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden.

Kürzung Erlöse 10% lt. BP -7.200,00"

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010.

Mit Eingabe vom 23. Mai 2012 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 Berufung (nunmehr Beschwerde). Begründend wurde ausgeführt:

"Die Bf. haben mit Kaufvertrag vom 15.07.2010 eine Vorsorgewohnung in Adr.2 mit Vermietungsabsicht angeschafft. In der UVA 07/2010 wurden die Vorsteuern aus der Anschaffung in Höhe von € 56.648,14 beantragt. Daraufhin wurde die Bf seitens der Abgabenbehörde mit Ersuchen um Ergänzung vom 20.08.2010 aufgefordert einen etwaig bereits abgeschlossenen Mietvertrag betreffend die angeschaffte Wohnung zu übermitteln bzw aufzuzeigen, welche Maßnahmen ergriffen wurden um die Wohnung zu vermieten. Bei Fremdfinanzierung möge eine Prognoserechnung vorgelegt werden. Dieses Ersuchen um Ergänzung wurde von meinem Klienten mit Schreiben vom 28.08.2010 beantwortet. Bezogen auf dieses Antwortschreiben erfolgte einige Tage später (am 2.09.2010) ein Anruf von Frau GHV2 (FA Eisenstadt) bei Herrn F E. Herr E teilte Frau GHV3 dabei mit, dass sein Sohn K vorübergehend die Wohnung nutzen wird.

1. Außenprüfung gem.§ 147 BAO

In weiterer Folge kam es am 24.09.2010 zu einer Außenprüfung gem. § 147 BAO Gegenstand der Außenprüfung war die Umsatzsteuer 07/2010. Im Zuge dieser Außenprüfung wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass die Wohnung ab 01.10.2010 vermietet sei (der abgeschlossene Mietvertrag wurde der Abgabenbehörde vorgelegt) und dass der Sohn, K E, im Elternhaus in A. wohnt. (siehe E-Mail an den Prüfer MN vom 29.09.2010 Beilage 1)

Zum Wohnsitz von K E ist folgendes anzumerken: K E studiert bereits seit 09/2009 an der FH Wien Unternehmensführung. Sein Lebensmittelpunkt befindet sich in A.. K ist bei der "AV1 Jugend" sehr engagiert, wo er auch das Amt des Kassiers innehat. Weiters spielt er in der Kampfmannschaft beim heimatlichen Fußballverein (durchschnittlich 2-3 Mal pro Woche Training, 1 Mal Match). Deshalb pendelt er (bereits seit 09/2009) zu den Unterrichtseinheiten an der FH Wien regelmäßig nach Wien.

Aufgrund der Tatsache, dass sich K E vorwiegend in A. aufhält, war von Beginn weg klar, dass eine Nutzung der Wohnung durch K E (max. 1-2 Tage pro Woche) nur so lange, bis ein Mieter gefunden war, erfolgen konnte. Dies wurde auch im Telefonat von F E mit Frau GHV2 (FA Eisenstadt) vom 2.9.2010 der Abgabenbehörde mitgeteilt, wo Herr E folgende Auskunft gegeben hat: "Ich werde die Wohnung vermieten und jetzt zieht einmal der Sohn ein. Ich muss aber erst mit meinem Steuerberater sprechen, ob wir dafür einen Mietvertrag machen müssen".

An dieser Stelle sei auch angemerkt, dass K E seit 09/2009 an der FH Wien Unternehmensführung studiert. Im Laufe des Studiums an der FH Wien hat sich bei K der Berufswunsch "Steuerberater" herauskristallisiert. Demnach war relativ rasch klar, dass er die FH Wien nach dem Ende des Bachelor-Studiums (06/2012) verlassen und an die FH Wiener Neustadt (Zweig: X) wechseln wird.

Wenn, wie die Abgabenbehörde behauptet (siehe E-Mail vom Prüfer MN vom 29.09.2010 – Frage 8 – Beilage I), die Wohnung ursächlich für den Wohnungsbedarf des Sohnes angeschafft wurde, warum wurde eine solche sinnvollerweise nicht bereits im Jahr 2009 (Beginn des Studiums an der FH Wien war 09/2009) angeschafft?

E F und J haben die Wohnung in Wien angeschafft, um eine entsprechende Rendite mit dem eingesetzten Kapital zu erzielen. Deshalb war auch von Anfang an eine Wohnungsvermietung gegen Entgelt geplant.

Im September 2010 konnte ein Mieter (C D) für die Wohnung gefunden werden, mit dem auch ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde. Der Mietvertrag vom 18.09.2010 wurde – wie bereits oben angeführt – der Betriebsprüfung übermittelt.

Die Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer 07/2010 wurde lt. Bericht vom 30.09.2010 ohne Feststellungen beendet.

Im April 2011 hat Herr D der Bf mitgeteilt, dass er mit Ende Juni 2011 aus der Wohnung ausziehen wird und zurück nach Vorarlberg übersiedelt. Daraufhin machte ihn F E darauf aufmerksam, dass das Mietverhältnis auf 2 Jahre abgeschlossen wurde. Herr E und Herr D einigten sich darauf, dass Herr D aus dem Vertrag aussteigen kann sofern er für einen adäquaten Nachmieter sorgt. Ende Juni 2011 lernten Herr und Frau E – über Vermittlung von Herrn D – Frau S T kennen und akzeptierten sie als Nachmieterin.

2. Wiederholungsprüfung

Im November 2011 (Prüfungsauftrag vom 9.11.2011) kam es erneut zu einer Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer 2010 sowie einheitliche und

gesonderte Gewinnfeststellung 2010. Der Prüfungsauftrag wurde mir, als steuerliche Vertretung am 25.11.2011 zur Kenntnis gebracht, woraufhin ich die Betriebsprüferin, Frau B.C. auf den Umstand einer "Wiederholungsprüfung" aufmerksam gemacht habe. Im Zuge des Erstgespräches wurde relativ rasch klar, dass für die Betriebsprüfung nur die Vorsteuern betreffend Wohnung in Adr.2, Str.2V1 (welche bereits Gegenstand der USt-Sonderprüfung gem. § 147 BAO betreffend die USt 07/2010 waren) von Bedeutung sind. Dies wird aber auch durch die bereits am 14.10.2011 erfolgte Erhebung durch die FinPol an der Adresse Adr.2, Str.2V1, untermauert.

Bei der am 14.10.2011 durchgeführten Erhebung durch die FinPol konnte bei der Wohnung von F und J E (Top1) keiner angetroffen werden, jedoch erklärte sich eine andere Bewohnerin des Hauses Str.2V1, Frau Q P (bewohnt Top 3 im 1. Stock) bereit, als Auskunftsperson gem. § 143 BAO ihre Beobachtungen iZm dem Bestandsobjekt Str.2V1 wiederzugeben, welche in Form einer Niederschrift aufgenommen wurden.

Die niederschriftliche Aussage von Frau Q P (geb. Datum) vom 14.10.2010 bzw Inhalt des Schreibens der Finanzpolizei KM vom 19.10.2011- siehe dazu Beilage II:

In der Niederschrift zur Aussage von Frau P steht gleich zu Beginn folgendes: "Frau P glaubt zu wissen, dass an der oa Adresse Hr. K E, Sohn des F E, wohnt. Soweit ihr aufgefallen ist, wurde die oa Wohnung noch nie von einer anderen Person bewohnt...". Im Schreiben von Herrn FS von der Finanzpolizei (KM vom 19.10.2011) wird ua auch angeführt, dass Frau Q P sowohl K als auch F E namentlich nennen konnte. Weiters wird die Benützung des zur Wohnung gehörigen Parkplatzes durch E K angeführt. Abschließend wurde in der KM vom 19.10.2011 festgehalten, dass eine E-Mail –Anfrage an die (Post-) Zustellbasis Adr.2 (siehe Beilage III) ergab, dass für die genannten Empfänger (F E, C D) keine Briefsendungen einlangen würden.

Sowohl F als auch K E ist Frau Q P von den regelmäßig stattfindenden Mieterversammlungen bekannt. Die Mieterversammlungen werden, sofern er sich an diesem Tag in Wien befindet, des öfteren von K E (in Vertretung von F und J E – mit schriftlicher Bevollmächtigung) besucht, da die Teilnahme für F E aufgrund seiner beruflichen Situation (= GF des Centers) bzw von J E (kümmert sich um die Ferienpension zu Hause) terminlich nicht immer möglich ist. Eine darüberhinausgehende Bekanntschaft mit Frau Q P besteht nicht.

Bemerkenswert ist auch der Umstand, dass Frau P am 14.10.2011 ausgesagt hat, dass sie "zu wissen glaubt", dass Hr. K E die Wohnung bewohnt bzw die Wohnung noch nie von einer anderen Person bewohnt wurde, obwohl die Wohnung bereits seit Anfang Juli 2011 von Frau S T bewohnt wird (siehe dazu auch die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme von Frau S T vom 31.01.2012- Beilage V.).

Betreffend Garagennutzung ist folgendes anzumerken:

Herr D ist zwecks Studiums von Vorarlberg nach Wien übersiedelt. Die Anreise erfolgte jedoch immer per Bahn, Herr D hatte kein Auto in Wien. Deshalb nutzen sowohl K E (wenn

er sich tagsüber in Wien befindet) als auch F E (sofern er einen Termin in Wien hat) den leerstehenden Garagenparkplatz in der Str.V4 19.

Betreffend Email-Anfrage an die Post-Zustellbasis Adr.2 (siehe Beilage III) ist folgendes anzumerken:

Die Anfrage an die Postzustellbasis Adr.2 durch FS (FA Wien 8/16/17) per E-Mail am 17.10.2011. Darin wurde die Post gebeten mitzuteilen, ob für die Herrn F E, K E und C D Post an die Adresse Adr.2, Str.V4 19/Tür 1 zugestellt wird. Lt. E-Mail –Beantwortung durch die Post AG vom 19.10.2011 sind dem Zusteller die genannten Personen an dieser Adresse unbekannt und es langen auch keinerlei Sendungen für diese Personen ein. Diesbezüglich ist anzumerken, dass Herr C D bereits Ende Juni 2011 aus der Wohnung ausgezogen ist und es demnach nicht verwunderlich ist, dass für ihn zum Anfragezeitpunkt keine Briefsendungen mehr einlangen würden.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens kam es auch noch zu zwei Zeugeneinvernahmen gem. § 169 BAO (C D und S T) – siehe Beilage IV + V.

Die Aussage von Auskunftspersonen (§ 143 BAO) ist zwar ein Beweismittel, dem allerdings im Verhältnis zur Aussage eines Zeugen (§ 169 BAO) geringere Beweiskraft zukommt. Bei gegensätzlichen Auffassungen sind daher dritte Personen als Zeugen und nicht als Auskunftspersonen – einzuvernehmen (VwGH 14.8.1991, 89/17/0238; vgl. auch VwGH 17.12.1993, 91/17/0196), was im gegenständlichen Fall bei Frau Q P nicht geschehen ist!

Die niederschriftliche Zeugenaussage von C D vom 8.11.2011 – siehe dazu Beilage IV:

Die Betriebsprüfung stützt sich in der "im Rahmen der freien Beweiswürdigung" zustande gekommenen Beurteilung, dass eine Fremdvermietung im geprüften Jahr 2010 nicht vorgelegen hat bzw vielmehr die Wahrscheinlichkeit der Privatnutzung durch den Sohn als erwiesen angenommen wird (siehe Niederschrift vom 25.4.2012-Tz 2 "Schlussfolgerung") ua auf die Zeugenaussagen von C D betreffend Kautionszahlung sowie Farbe der Fronten der Küchenmöbel. Die übrigen in der Zeugeneinvernahme vom 8.11.2011 von Herrn D getätigten Aussagen wurden offensichtlich keiner Würdigung unterzogen, was eindeutig dem Grundsatz der Gleichwertigkeit der Beweismittel (§ 167 BAO) widerspricht. Dies wird durch den Umstand erhärtet, dass der telefonischen Auskunft von Frau Q P vom 17.10.2011 an die FinPol, "dass Herr K E die Wohnung wieder benütze und sein PKW ein Kennzeichen mit OP habe"- was für die Beurteilung einer Privatnutzung im Jahr 2010!! absolut ohne Bedeutung ist – offensichtlich eine andere Würdigung zu Teil wird als die von Herrn D per E-Mail vom 10.11.2011 an die FinPol (Herrn WM) übermittelte Ergänzung zur Zeugenaussage (sieh ad. Beilage IV) worin die Zahlung der Kautions bestätigt wird. Wobei es nicht auszuschließen ist, dass Herr D "in der Hitze des Gefechtes" den Begriff Kautions falsch interpretiert hat (zB als Kostenersatz), wiewohl die Kautions von ihm selbst bezahlt wurde (Anm.: Eine Kopie vom Bankauszug betreffend den Kautionsseingang aus der Buchhaltung der E F & Mitbes. wurde der Betriebsprüfung am 25.11.2011 übermittelt). Weiters liegt kein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, wenn eine Person 4 Monate nach

dem Auszug aus einer Wohnung und Begründung eines neuen Lebensmittelpunktes auf die Befragung der Farbe der Fronten der Küchenmöbel mit "Keine Ahnung" antwortet.

Abschließend möchte ich noch anmerken, dass die Abgabenbehörde (im besonderen die Teamleiterin Frau GHV2) durch das am 2.9.2010 geführte Telefonat mit F E – wobei es dabei offensichtlich zu einem phonetischen Missverständnis gekommen ist – eine antizipative Beweiswürdigung vorgenommen hat, womit eine objektive Beurteilung der Beweismittel durch die Abgabenbehörde nicht mehr gegeben war.

Verbot der Wiederholungsprüfung:

Gem. § 148 (3) BAO ist für eine Wiederholungsprüfung eine der Voraussetzungen (lit. a bis c) anzuführen und die Eingabe einer Begründung, welche die Voraussetzungen für die Zulässigkeit dargelegt, zwingend vorgesehen. Da auf dem Bescheid über den Prüfungsauftrag (Außenprüfung gem. § 147 BAO) vom 9.11.2011 weder die Voraussetzungen gem. § 148 (3) BAO noch eine Begründung für die Zulässigkeit der Wiederholungsprüfung (in Bezug auf die Umsatzsteuer 07/2010) angeführt sind handelt es sich dabei

a) um einen wesentlichen **Verfahrensmangel** und

b) einen ein Rechtsschutzinteresse der Partei verletzenden **Begründungsmangel**.

Nach § 148 (4) BAO ist gegen den Prüfungsauftrag ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. Die einzige "rechtswidrige Möglichkeit" sich gegen den Prüfungsauftrag zu wehren wäre gewesen, dass mein Klient den sich aus dem Prüfungsauftrag ergebenden Verpflichtungen (zB Duldungs- und Beistellungspflichten gem. § 141 BAO) nicht nachgekommen und damit Zwangsstrafen riskiert. Diese Ansicht verstößt jedoch klar gegen den Wortlaut des Gesetzes, denn damit wird jedenfalls das abgesonderte Rechtsmittelverbot "ad absurdum" geführt (vgl. Ritz, BAO, § 148 Tz 5).

Betreffend "Wiederholungsverbot" sei auch auf das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung vom 2. Februar 2010 (GZ BMF 280000/0016-IV/2/2010) hingewiesen worin zum Prüfungsauftrag unter Punkt 8.3. angeführt wird, dass "nach dessen/deren steuerlichen Vertreter/in, alle darin angeführten Abgaben und Zeiträume dem Wiederholungsverbot unterliegen".

3. Amtswegige Ermittlungspflicht gem. § 115 (1) BAO:

Nach § 115 (1) BAO hat die Abgabenbehörde von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Jetzt stellt sich die Frage, warum die Abgabenbehörde, nachdem sie offensichtlich bereits zum Zeitpunkt der Durchführung der USt-Sonderprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer 07/2010 (die Prüfung erfolgte Ende September 2010) von einer Privatnutzung der Wohnung durch den Sohn K E ausgegangen ist, weitere Ermittlungshandlungen (zB Wohnungsbesichtigung, Zeugeneinvernahmen, etc.) zum damaligen –zeitnahen –Zeitpunkt unterlassen hat. Stattdessen kam es 14 Monate später

(im November 2011), zu einem Zeitpunkt wo Herr D gar nicht mehr Wohnungsmieter war, erneut zu einer Außenprüfung gem. § 147 BAO, wobei bei dieser Außenprüfung Ermittlungshandlungen durch die FinPol, Zeugeneinvernahmen bzw. Einvernahme von Auskunftspersonen wie auch eine Wohnungsbesichtigung durchgeführt wurden.

Im vorliegenden Fall liegen offensichtlich mehrere Verletzungen von Verfahrensvorschriften vor:

- 1. Verbot einer Wiederholungsprüfung*
- 2. Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichwertigkeit der Beweismittel*
- 3. Verstoß gegen das Verbot der antizipativen Beweiswürdigung*
- 4. Unterlassung der amtswegigen Ermittlungspflicht im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend die Umsatzsteuer 07/2010.*

Ich beantrage daher – in Würdigung der obigen Ausführungen – die Anerkennung der seitens der Außenprüfung und der Abgabenbehörde aberkannten Vorsteuern des Jahres 2010 (Euro 58.631,49)."

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In den vom Finanzamt vorgelegten Akt befinden sich nachstehende Niederschriften (Fin Pol):

1. Niederschrift vom 14.10.2011 mit Frau Q P geb. am XX.YY.ZZZZ, von Beruf selbständig, betreffend Vermietung der Wohnung, Adr.2, Str.2/1, als Auskunftsperson in Gegenwart von AR A und VB H:

"....Frau P glaubt zu wissen, dass an der oa Adresse Herr Hans E, Sohn des Herrn F E, wohnt. Soweit ihr aufgefallen ist, wurde die Wohnung noch nie von einer anderen Person bewohnt. Herr K E parkt auch auf dem zur Wohnung gehörenden Parkplatz mit einem KFZ mit Oberwarter Kennzeichen. Ein Herr C D ist Frau P nicht bekannt. Seit ca. einem Monat wird die Wohnung nicht regelmäßig benützt. Frau P glaubt, dass dies mit dem Studium des Herrn K E zusammenhängt."

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2011 wurde von der Finanzpolizei 8/16/17 dem Finanzamt nachfolgendes Ergebnis mitgeteilt:

"Bei einer Erhebung am 14.10.2010, an der Adresse Str.2V2 konnte durch die FinPol – Organe des FA 06, AR A und VB B, niemand angetroffen werden, jedoch erklärte sich Frau Q P geb. am XX.YY.ZZZZ, wohnhaft im selben Haus Türnummer 3, bereit ihre Beobachtungen iZm dem oa Bestandsobjekt in Form einer Niederschrift aufzunehmen.

Sinngemäß sagte Frau P aus, dass sie bisher nur den Sohn des E F, Herrn E K (sie konnte beide Personen namentlich nennen), als Benützer der gegenständlichen Wohnung wahrgenommen habe. Sie bestätigte auch die Benützung des zur Wohnung gehörigen Parkplatzes, durch E K, wozu sie angab, dass dieser ein KFZ mit einem Oberwarter Kennzeichen lenke.

Außerdem sei ihr noch nie aufgefallen, dass die Wohnung durch eine andere Person bewohnt wurde. Ein Herr C D sei ihr nicht bekannt.

Seit ca. einem Monat werde die Wohnung nicht regelmäßig benützt. Dies hänge lt. Frau P wohl mit dem Studium des Herrn K P zusammen.

Ergänzend zu ihrer Aussage teilte Frau P am 17.10.2011 dem Organ A telefonisch mit, dass sie sich bzgl. des Kennzeichens des Herrn K E geirrt hätte. Sie habe gerade beobachtet, dass Herr K E wieder die Wohnung benützte und am angeführten Fahrzeug ein Kennzeichen aus Oberpullendorf festgestellt.

Zur gegenständlichen Adresse erging ein E-Mail an die Zustellbasis Adr.2, worin um Bekanntgabe gebeten wurde, ob Post für eine der namentlich genannten Personen einlangt. Dazu antwortete der Distributionsleiter der Zustellbasis, dass weder für F, noch für K E und auch nicht für C D Briefsendungen einlagen würden."

2. Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen D C am 8.11.2011:

"... Er gibt über seine persönlichen Verhältnisse an:

- 1. Vor- und Zunamen: C D*
- 2. Tag. Monat, Jahr der Geburt: ZZ.XX.YYYY*
- 3. Geburtsort: O.*
- 4. Familienstand: ledig*
- 5. Beschäftigung: Angestellter bei Firma "AG*
- 6. Wohnanschrift: Adr.3*
- 7. Verhältnis zu den Gesellschaftern der Vermieterin: Bekannte*

Zur Sache gibt der Zeuge an:

Nach erfolgter Rechtsbelehrung und der Erfassung der persönlichen Verhältnisse wird Herrn D C der Mietvertrag zwischen "E F und Mitges" als Vermieter und D C als Mieter, datiert mit 18. September 2010, vorgelegt.

Frage: Ist Ihnen der vorgelegte Mietvertrag bekannt?

Z: Ja

Frage: Wurde der Mietvertrag von Ihnen unterzeichnet?

Z: Ja

Frage: Wie kam der Kontakt mit dem Vermieter zustande?

Z: Über den Sohn, er ist ein Studienkollege.

Frage: Mit wem haben Sie über die Konditionen verhandelt?

Z: Mit F E

Laut Punkt XXIII. des Mietvertrages bestätigt der Vermieter, eine Kautionshöhe von € 3.960,-- erhalten zu haben.

Frage: Von wem wurde diese Kautionszahlung bezahlt?

Z: Nicht von mir, ich habe keine Kautionszahlung bezahlt.

Frage: Wann und wie (Bargeld, Überweisung, Sparbuch, Bankgarantie) wurde diese Kautionszahlung bezahlt?

Z: Weiß ich nicht.

Frage: Welche Belege gibt es bezüglich der Kautionszahlung?

Z: Keine, zumindest nicht von mir.

Frage: Ist das Mietverhältnis noch aufrecht?

Z: Nein, ich bin im Juli zurück nach Vorarlberg.

Frage: Wie erfolgte die Zahlung der monatlichen Miete?

Z: Per Überweisung.

Frage: Welche Belege gibt es zu den monatlichen Mietzahlungen?

Z: Kontoauszüge.

Das Mietverhältnis begann laut Punkt III des Mietvertrages am 1.10.2010 und endete am 30.09.2012.

Frage: Wie viele und welche Schlüssel wurden Ihnen vom Vermieter ausgehändigt und wo sind diese Schlüssel im Moment?

Z: Zwei Schlüssel und ein Schlüssel für die Tiefgarage. Die Schlüssel habe ich zurückgegeben.

Frage: Haben Sie das Mietobjekt jemals als Wohnung genutzt?

Z : Ja.

Frage: Von wann bis wann haben Sie in der Wohnung genächtigt?

Z: Oktober 2010 bis 26. Juni 2011

Frage: Wie viele Zimmer hat das Mietobjekt und wie wurden die Zimmer genutzt?

Z: Schlafzimmer, Büro, Wohnküche, Bad

Frage: Welche Farbe haben die Fronten der Küchenmöbel?

Z: keine Ahnung

Frage: Welche Farbe hat der Küchenboden?

Z: Ich glaube ein Parkettboden, hell.

Frage: Welche Farbe haben die Fliesen im Bad

Z: Beige

Frage: Welche Nachbarn in der Str.2V1 kennen sie namentlich?

Z: Der Sohn der Nachbarn heißt N., ansonsten kenn ich namentlich niemanden, ich bin mit Namen schlecht. Die Mutter hat studiert.

Frage: Warum haben Sie den Haupt- oder Nebenwohnsitz nicht dem zuständigen Meldeamt gemeldet?

Z: Weil ich in der A-gasse einen Nebenwohnsitz hatte. Dort hatte ich mit meiner Freundin gewohnt. Als es gekriselt hat bin ich ausgezogen, habe aber meinen Nebenwohnsitz dort belassen.

Laut Auszug aus dem "Zentralen Melderegister" hatten sie vom 14.08.2009 bis zum 27.06.2011 einen Nebenwohnsitz unter der Adresse A-gasse . in 1070 Wien.

Frage: Was war der Grund für die Anmeldung dieses Objektes?

Z: Studienaufenthalt in Wien.

Frage: Gibt es zu diesem Bestandsverhältnis einen Mietvertrag und von wann bis wann haben Sie unter dieser Adresse gewohnt?

Z: Ja. Der Mietvertrag war bis Ende Juni 2011 aufrecht. Zu diesem Zeitpunkt ist auch meine Freundin aus der Wohnung ausgezogen.

Frage: Wie hoch war die Miete, von wem, wie und bis wann erfolgte die Zahlung der Miete?

Z: 628 € im Jahr 2011, Zahlung mit Bankeinzug

Frage: Welche Erklärung gibt es zur zeitlichen Überschneidung der beiden Bestandsverhältnisse- dem gemeldeten Nebenwohnsitzes in der A-gasse (14.08.2009 bis 27.06.2011) und dem Mietverhältnis in der Str.V4?

Z: Habe ich bereits gesagt."

Mit E-Mail vom 10.11.2011 teilte D C nachfolgendes mit:

"Ich möchte ergänzend zu meiner Aussage von Dienstag noch etwas ergänzen.

Ich habe mich – nicht zuletzt weil mir die Möglichkeit gefehlt hat mich mangels vorab-Information auf den Termin vorzubereiten – an ein in ihren Fragen enthaltenes Detail nicht richtig erinnern können. Im Nachhinein ist mir insbesondere durch die Überprüfung meiner Unterlagen zum entsprechenden Mietverhältnis wieder eingefallen, dass ich nach Vertragsschließung sehr wohl die vereinbarte Kautionszahlung eingezahlt habe.

Durch die unerwartete Konfrontation ist mir dieses Detail nicht eingefallen. Die Kautionszahlung wurde per Bankeinzahlung bei der Bank in der Mariahilferstraße in Wien an den Vermieter überwiesen. Der Beleg dazu liegt mir persönlich nicht mehr vor...."

3. Niederschrift vom 31.01.2012, S T, betreffend Mietvertrag in Adr.2, Str.2V1

"Wie wurden sie auf das Mietobjekt aufmerksam?

Durch einen Studienkollegen, der vorher in der Wohnung gewohnt hat (C D)

Seit wann genau wohnen sie dort?

Seit Anfang Juli 2011.

Warum haben Sie den Nebenwohnsitz nicht gemeldet?

Mir war nicht klar, dass ich den Nebenwohnsitz auch bei der Gemeinde melden muss. Ich werde das sofort morgen nachholen.

Wie bezahlen sie die Miete (€ 1.320,00 mtl)?

Die wird bar bezahlt.

Wo erfolgt die Geldübergabe?

Ich treffe mich mit Herrn E F meistens in der Wiener Wohnung und übergebe ihn dort das Geld in Bar.

Wie wird der Treffpunkt vereinbart?

Telefonisch

Kennen Sie die Telefonnummer von Herrn E?

Ja, sie lautet H-Nr..

Auf welche Dauer wurde der mündliche Mietvertrag abgeschlossen?

Der Mietvertrag wurde mündlich unbefristet abgeschlossen.

Kenn sie Herrn E K (Sohn) des Vermieters?

Ja, durch das Studium, er studiert an der gleichen FH.

Wenn ja in welcher Beziehung stehen sie zu ihm?

Er ist ein Studienkollege, sonst nichts.

Haben sie ein Auto und benützen sie den Parkplatz (Garage) in der Str.2V1?

Ja, ich habe das Auto meines Vaters in Verwendung und benütze auch den Parkplatz in der Tiefgarage, KZ 1234. Ich fahre auch mit den Öffentlichen und daher ist nicht immer der PKW in der Garage.

Auf welcher Uni bzw Fachhochschule studieren sie?

An der FH Wien BezirkC."

4. Niederschrift F E vom 6. Dezember 2011:

"Im April 2011 hat mir Herr D mitgeteilt, dass er aus der Wohnung Str.2V1 ausziehen wird und nach Vorarlberg übersiedelt. Die letzten zwei Monatsmieten wurden mit der Kautions gegenverrechnet und 1 Monatsmiete habe ich ihm Cash gegeben, glaublich Ende Juni 2011. Beleg dazu gibt es keinen.

Herr D hat durch einen Aushang auf der FH für eine Nachmieterin gesorgt. Da der Mietvertrag auf eine Dauer von zwei Jahren abgeschlossen wurde, war dies auch in seinem Interesse.

Die von Herrn D beigebrachten Möbel nahm er wieder mit. Die Küche und das Esszimmer wurden von uns eingerichtet.

Ende Juni lernten meine Frau und ich Frau S T kennen, und akzeptierten sie als Nachmieterin. Ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor, es wurde ein unbefristeter Mietvertrag mündlich vereinbart.

Die Miete entrichtet Frau T bei Treffen in Wien bar.

Dass die Garage durch meinen Sohn genutzt wurde, hat den Grund, dass er 3 Straßenbahnstationen von der Wohnung entfernt studiert. Herr D hatte kein Auto in Wien.

Mein Sohn studiert Unternehmensführung auf der FH und macht diverse Praktika im Ausland. Zuletzt von 1. Juli bis laufend.

Die Wohnung in HE, die meiner Gattin und mir gehört, wird nicht vermietet, sondern nur privat genutzt."

Mit Bericht vom 24. Juli 2012 legte das Finanzamt die oa Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde der steuerliche Vertreter telefonisch ersucht, zu den noch offenen Fragen (Inhalt mündlicher Mietvertrag mit Frau T, wer ist nun Mieter der Wohnung, Prognoserechnung und Ergebnis 2016) Stellung zu nehmen (s AV vom 12. Jänner 2017).

Mit E- Mail vom 1. Februar 2017 teilte dieser Nachstehendes mit:

1. S T ist nach wie vor Mieterin der Wohnung.

Der Inhalt des mündlich geschlossenen Mietvertrages entspricht dem schriftlichen Mietvertrag mit Herrn D.

2. Prognoserechnung: siehe beil. Schreiben vom 28.8.2010 an das FA Eisenstadt

3. Ergebnis 2016: entspricht in etwa dem Ergebnis vom Jahr 2015

Inhalt des beiliegenden Schreibens vom 28.8.2010:

"....Die Wohnung in der Str.V4 19 wird ab 1.10.2010 vermietet. Es wurde vorläufig nur eine mündliche Vereinbarung getroffen. Es wird kein schriftlicher Vertrag errichtet.

Die Monatsmiete wird Euro 1.000,-- zuzüglich 10% Umsatzsteuer betragen.

Die Wohnung wurde nur zu einem Teil fremdfinanziert.

Die Prognoserechnung zeigt folgendes Bild:

Abschreibung Gebäude und Einrichtung monatlich 450 Euro

Betriebskosten ca. 350 Euro pro Monat

Ergibt Gesamtkosten von Euro 800,-- pro Monat.

Die Einnahmen aus der Vermietung betragen Euro 1000,-- pro Monat

Dies ergibt einen Überschuss von Euro 200,00 pro Monat...."

Im Zuge der am 30. März 2017 am Sitz des Bundesfinanzgerichtes abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend festgehalten:

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass das Finanzamt von Beginn an die vorgefasste Meinung gehabt habe, dass die Wohnung privat genutzt worden sei. Die Umsatzsteuerprüfung für Juli 2010 sei allerdings ohne Ergebnis beendet worden. Eine Wohnungsbesichtigung habe damals nicht stattgefunden.

Zum damaligen -zeitnahen- Zeitpunkt hätte man noch alles ermitteln können. Die Ermittlungen hätten aber erst 1 Jahr später stattgefunden, als Herr D aus der Wohnung schon ausgezogen gewesen war. Fraglich sei auch, warum Herr D bestätigen hätte sollen, dass er in der Wohnung gewohnt habe, wenn das tatsächlich nicht so gewesen wäre.

Aus der Aussage von Herrn D sei nur das Thema mit der Farbe der Küchenfronten und die Kautionshervorgehoben worden, auf die übrigen Punkte der Aussage sei überhaupt nicht eingegangen worden. Es sei hauptsächlich auf die Aussage der Frau P Bezug genommen worden.

Herr E gibt auf Befragen bekannt, dass er sich an das Telefongespräch mit Frau GHV3 heute im Detail nicht mehr erinnern könne, jedenfalls habe sein Sohn die Wohnung nie bewohnt. Er wohne auch jetzt nicht dort. Der Sohn hätte im Jahr 2010 im elterlichen Haus gewohnt und sei nach Wien gependelt. Er habe aber nicht jeden Tag Vorlesungen gehabt.

Ab Herbst 2011 habe der Sohn in Wr. Neustadt weiter studiert. Er sei derzeit bereits mit dem Studium fertig und bei der Fa. AB in Wien beschäftigt. Er sei aber oft im Außendienst. Die Wohnung in Wien habe Herr E als Geldanlage angeschafft. Aus heutiger Sicht sei dies eine gute Anlage gewesen.

Sein Sohn habe sich darum gekümmert, an der FH einen Mieter zu finden. Im Jahr 2010 sei er für seinen Sohn unterhaltspflichtig gewesen. Sein Sohn sei mit dem Auto nach Wien gependelt, wo er geparkt habe, wisse er nicht. Falls er in der Garage in der Str.V4 geparkt habe, könne er nicht sagen, wie lange er von dort zur FH gebraucht habe.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, dass es zum Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung sehr einfach gewesen wäre, alle diese Dinge zu ermitteln. 7 Jahren später sei es schwieriger.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass es der Bf. frei gestanden wäre, diese Umstände schon damals vorzubringen. Frau GHV3 sei nach dem Telefongespräch mit Herrn E zu ihr gekommen und habe ihr erzählt, dass darüber gesprochen worden sei, wie vorzugehen wäre, wenn die Wohnung an den Sohn vermietet werden würde bzw. bei einer Fremdvermietung. Es habe sicher keine vorgefasste Meinung gegeben. Es sei aber so, dass das Finanzamt darauf achten würde, ob eine Vermietung im Zusammenhang mit nahen Angehörigen stehen könnte. Es sei auch nicht ungewöhnlich, dass eine Wohnung am Studienort erst nach einem Jahr angeschafft werde. Es sei auch nicht ungewöhnlich,

dass ein Kind während des Studiums pendle, trotz einer Wohnung am Studienort. Unglaublich sei, dass eine so weite Strecke nach Wien gependelt werde.

Es habe Ermittlungen durch das Finanzamt geben und daraufhin habe eine Betriebsprüfung stattgefunden. Warum die Ermittlungen nicht schon während der Umsatzsteuersonderprüfung vorgenommen worden seien, könne sie nicht sagen.

Seitens der Beschwerdeführerin seien während der Betriebsprüfung keine weiteren Beweismittel angeboten worden.

Das Finanzamt sei an Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung nicht gebunden gewesen.

Über Befragen von Laienrichter Dr. C. gibt Herr E bekannt, dass die Kontoauszüge über die Überweisung der Kautions dem Finanzamt übermittelt worden seien. Auf dem Beleg sei ersichtlich, dass es sich um eine Bareinzahlung bei einer Bank handelt. Darauf sei auch die Unterschrift des Herrn D ersichtlich.

Über Befragen der Vorsitzenden, warum mit Frau T nur ein mündlicher Mietvertrag vereinbart wurde, gibt Herr E an, dass ihm Frau T seriös genug vorgekommen sei. Er habe sie aber vorher nicht gekannt. Frau T zahle dieselbe Miete, wie Herr D, auch hier seien die Stromkosten schon inkludiert gewesen. Sein Sohn wohne jetzt in A..

Abschließend bringen beide Parteien vor, dass sie ihre bisherigen Vorbringen aufrecht erhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Der erkennende Senat geht im vorliegenden Fall von nachstehendem Sachverhalt aus, der sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Betriebsprüfungsbericht und den Ausführungen im Zuge der mündlichen Verhandlung ergibt:

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 15.07.2010 eine Wohnung in Adr.2 zum Kaufpreis von € 283.240,73 und machte dafür in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 07/2010 Vorsteuer in Höhe von € 56.648,14 geltend.

Im Bericht vom 30.09.2010 zur Umsatzsteuersonderprüfung betreffend 07/2010 wurde festgehalten, dass sich keine Feststellungen ergeben hätten, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärung führen würden.

Mit Prüfungsauftrag vom 9. November 2011 kam es zu einer erneuten Prüfung. Im Zuge dieser gem. § 150 BAO durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2010 und Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sowie Nachschau betreffend Umsatzsteuer

für das Jahr 2011 wurde die Vorsteuer aus dem Ankauf der Wohnung sowie für Einrichtungsgegenstände in Höhe von insgesamt € 58.631,49 nicht anerkannt. Ebenso wurden die Mieterlöse in Höhe von € 3.600,00 nicht angesetzt.

Das Finanzamt stützte seine Meinung im Wesentlichen auf folgende Punkte:

- Auf einen Aktenvermerk vom 2.9.2010, wonach Herr E telefonisch mitgeteilt hat, dass eine Vermietung an den Sohn erfolgen werde. Er meinte außerdem, dass er ev. einen Mietvertrag mit der Freundin des Sohnes abschließen werde, dies müsse er aber noch mit seinem Steuerberater besprechen.
- Der vorgelegte Mietvertrag (18.9.2010) abgeschlossen auf die Dauer von 2 Jahren weist als Mieter Herr C D auf, der jedoch an der Adresse Adr.2, Str.2, nie gemeldet war und auf die Frage der Finanzpolizei, welche Farbe die Fronten der Küchenmöbel haben, antwortete dieser: "Keine Ahnung".
- Eine Mieterin des Hauses (Q P) teilte mit, dass sie bis dato Herrn K E (Sohn des F E) als Benützer der gegenständlichen Wohnung wahrgenommen habe. Später teilte sie der Finanzpolizei telefonisch mit, dass Herr K E die Wohnung wieder benütze und sein PKW ein Kennzeichen mit "OP" habe.
- Eine Anfrage bei der Postzustellbasis (am 17.10.2011) hat ergeben, dass dem Zusteller F E, K E und C D unbekannt sind.

Dagegen stütze sich der steuerliche Vertreter der Bf. in seiner Beschwerde im Wesentlichen auf nachstehende Punkte:

- Der Lebensmittelpunkt des Sohnes der Bf. ist vorwiegend in A.. Er ist bei der "AV1 Jugend" sehr engagiert, wo er auch das Amt des Kassiers innehat. Weiters spielt er in der Kampfmannschaft beim heimatlichen Fußballverein (durchschnittlich 2-3 Mal pro Woche Training, 1 Mal Match). Deshalb pendelt er (bereits seit 09/2009) zu den Unterrichtseinheiten an der FH Wien regelmäßig nach Wien. Es war daher von Beginn an klar, dass eine Nutzung der Wohnung für 1-2 Tage durch den Sohn nur so lange angedacht worden sei, bis ein Mieter gefunden werde.
- Die Bf habe die Wohnung in Wien angeschafft, um eine entsprechende Rendite mit dem eingesetzten Kapital zu erzielen.
- Von Anfang an war eine Wohnungsvermietung gegen Entgelt geplant.
- Im September 2010 wurde ein schriftlicher Mietvertrag mit dem Mieter C D abgeschlossen. Die Miete wurde per Banküberweisung bezahlt.
- Die Anfrage an die Postzustellbasis erfolgte am 17.10.2011, zu einem Zeitpunkt, zu dem Herr D bereits ausgezogen (Juli 2011) war.
- Zudem hat die Auskunftsperson Frau Q P am 14.10.2011 laut Niederschrift ausgesagt, dass sie glaube zu wissen, dass der Sohn des Herrn F E, an der Adresse wohnt. Soweit ihr aufgefallen ist, wurde die Wohnung noch nie von einer anderen Person bewohnt.

Festzuhalten ist, dass der Mietvertrag mit C D im Juni 2011 beendet wurde und ab Juli 2011 mit S T ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde, der nach wie vor aufrecht ist.

In den nachfolgenden Jahren erklärte die Bf. aus der Vermietung dieser Wohnung laufend einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Rechtliche Würdigung:

1. Wiederholungsprüfung:

Im September 2010 wurde eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend Juli 2010 durchgeführt.

In der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2010 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass es im November 2011 (Prüfungsauftrag vom 9.11.2011) erneut zu einer Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2010 gekommen ist. Im Zuge eines Gespräches sei rasch klar geworden, dass für die Betriebsprüfung nur die Vorsteuern betreffend Wohnung in Adr.2, welche bereits Gegenstand der Umsatzsteuer-Sonderprüfung gem. § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer für den Monat 07/2010 waren, relevant waren. Dies würde dem Verbot von Wiederholungsprüfungen widersprechen.

§ 148 Abs. 3 BAO lautet:

"Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;

c) im Beschwerdeverfahren auf Veranlassung (§ 269 Abs. 2) des Verwaltungsgerichtes, jedoch nur zur Prüfung der Begründung der Bescheidbeschwerde (§ 250 Abs. 1 lit.d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 270)."

Im gegenständlichen Fall kommt der Bestimmung des § 148 Abs. 3 BAO, auf welche sich der steuerliche Vertreter der Bf. beruft, im Beschwerdefall schon deshalb keine Bedeutung zu, weil eine Verletzung des Verbotes einer Wiederholungsprüfung an sich sanktionslos ist und lediglich bei der Ermessensprüfung, ob tatsächlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommen werden soll, Berücksichtigung finden kann (s. VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0212).

Zudem handelt es sich im vorliegenden Fall um einen Erstbescheid. Es wurde keine Wiederaufnahme vorgenommen, sodass auch keine Ermessensentscheidung zu treffen war.

Überschreitungen des Prüfungsauftrages sind zwar rechtswidrig, führen aber zu keinem Beweisverwertungsverbot für die Prüfungsergebnisse (VwGH 28.5.1997, 94/13/0200).

Da gemäß § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet ist, führt die Wiederholungsprüfung nicht zu einer Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides für das Jahr 2010.

2. Umsatzsteuer für das Jahr 2010:

Strittig ist, ob die Anschaffung der Wohnung in Adr.2 für unternehmerische Zwecke oder für nichtunternehmerische Zwecke erfolgte und ob daher die Vorsteuern aus dem Ankauf der Wohnung sowie der Einrichtungsgegenstände steuerlich zu berücksichtigen sind.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 berechtigt den Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abzuziehen.

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

Aus den genannten Bestimmungen folgt, dass sowohl nach § 12 Abs.1 Z 1 UStG 1994 als auch nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn ein Gebäude bzw. eine Wohnung zur Gänze für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet wird, wobei eine Verwendung für den Unterhalt des Unternehmers oder seiner Familienangehörigen kraft der gesetzlichen Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG explizit eine Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens darstellt.

Nach gefestigter Judikatur hat eine rechtliche Gestaltung, die darauf abzielt, die Unterhaltsleistung betreffend die Wohnversorgung eines unterhaltsberechtigten Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Die für eine derartige Wohnung aufgewendeten Beträge dienen dem Unterhalt eines Familienangehörigen und fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG. Es kommt dabei auf die fremdübliche Gestaltung des vom Vermieter mit der unterhaltsberechtigten Person abgeschlossenen Mietvertrages nicht an. Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Wohnung ist bereits nach § 12 Abs. 1 UStG nicht möglich und wird zudem durch § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG explizit ausgeschlossen (vgl VwGH 30.6.2010, 2005/13/0057; 23.5.2007, 2003/13/0120; 30.3.2006, 2002/15/0141, 22.11.2001, 98/15/0057 mwN; UFS 02.07.2012, RV/0344-K/10; 16.7.2012, RV/2652-W/09).

Durch eine nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG steuerlich unbeachtliche Wohnraumüberlassung an unterhaltsberechtigte Personen ist das Recht auf einen Vorsteuerabzug verwirkt. Eine

allenfalls zeitlich nachfolgende steuerpflichtige Vermietung vermag daran mit Wirkung für vergangene Besteuerungszeiträume nichts zu ändern, da die Einlage eines zunächst (planmäßig) nicht wirtschaftlich genutzten Wirtschaftsgutes aus dem Privatbereich in das Unternehmen kein Recht auf einen Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Lieferungen (Leistungen) aus der "vorunternehmerischen" Zeit vermittelt (vgl. Ruppe/Achatz, USt Kommentar § 12 Tz 28 und Tz 294, ua mit Verweis auf VwGH 18.2.1999, 98/15/0138 und EuGH 11.7.1991, Rs C.97/90 "Lennartz").

Zu beachten ist, dass für den Vorsteuerabzug ein Zusammenhang mit künftigen Umsätzen grundsätzlich genügt, wobei die Abgabenbehörde in diesem Fall berechtigt ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen. Zudem kommt es für die umsatzsteuerliche Beurteilung entscheidend auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung/Leistung an. Maßgeblich ist die durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht bzw die höchstwahrscheinliche Verwendung. Bloße Absichtserklärungen über eine künftige steuerpflichtige Nutzung genügen für den Vorsteuerabzug nicht. Die ursprüngliche Absicht muss vielmehr ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen gefunden haben oder aus sonstigen Umständen mit hinreichender Sicherheit zu erschließen sein (vgl. EuGH 15.12.2005, C-63/04 "Centralan Property Ltd", 21.3.2000, Rs C-110/98 bis C-147/98 "Gabalfrieta"; 15.1.1998, Rs C-37/95 "Ghent Coal"; VwGH 30.6.2015, 2012713/0022; 13.9.2006, 2002/13/0063; Ruppe, UStG Kommentar ³, § 12 Tz 164; Ruppe/Achatz, a.a.O § 12 Tz 246 ff, mwN).

Ein Vorsteuerabzug für eine zunächst privat genutzte Wohnung kann daher ausnahmsweise zulässig sein, wenn erwiesen ist, dass bei Inanspruchnahme der Lieferungen /Leistungen aufgrund einer verbindlichen Vereinbarung oder sonstiger Umstände mit Sicherheit geplant war, dass die nachfolgende Nutzung des Wohnobjekts mit einer steuerlich anzuerkennenden, steuerpflichtigen Vermietung im Zusammenhang stehen wird, sich diese Umstände später aber aus Gründen geändert haben, die vom Willen des Abgabepflichtigen unabhängig sind.

Gemäß § 269 Abs. iVm § 167 Abs. 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Zuzufolge § 21 BAO hat es seiner Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes zugrunde zu legen.

Da es für die umsatzsteuerliche Behandlung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung ankommt, ist zunächst entscheidend, ob bei Abschluss des Kaufvertrages Umstände vorlagen, aufgrund welcher mit hinreichender Sicherheit von deren künftiger Verwendung zur steuerpflichtigen Vermietung ausgegangen werden konnte.

Für das gegenständliche Verfahren bedeutet dies, dass der ursprünglichen telefonischen Auskunft des Herrn E (s. AV vom 2.9.2010 "Wohnung ursächlich für den Wohnungsbedarf des Sohnes angeschafft") erhöhte Beweiskraft zukommt.

Es wurde zwar ein Mietvertrag mit Herrn C D (ab Oktober 2010) abgeschlossen und von ihm eine Kautions- und monatliche Mietzahlung an die Bf. überwiesen, doch dass dieser tatsächlich in der gegenständlichen Wohnung gewohnt hat, wird anhand folgender Indizien in freier Beweiswürdigung verneint:

- Er war nie an dieser Adresse gemeldet;
- Die Nachbarin hat ausgesagt, dass die Wohnung nie von einer anderen Person als dem Sohn der Bf. bewohnt wurde;
- Er konnte bei der Befragung am 8.11.2011 keine Angaben machen, welche Farbe die Küchenmöbel haben;
- Die Frage nach der Bezahlung der Kautions- in Höhe von € 3.960,-- hat dieser in der Niederschrift verneint und in einer ergänzenden E-Mail dahingehend berichtet, dass ihm erst im Nachhinein eingefallen sei, dass er nach Vertragsschluss sehr wohl die vereinbarte Kautions- eingezahlt hat.

Es wird davon ausgegangen, dass der Sohn der Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum - wie von F E telefonisch angekündigt (s. AV vom 2.9.2010) - die Wohnung benützt hat, zumal er ab September 2009 an der FH Wien Bezirk C studiert hat. Seitens der Bf. wurde auch zugestanden, dass der Sohn sein Fahrzeug auf dem zur Wohnung gehörigen Garagenplatz abgestellt hat. Die Nachbarin hat ihn als Bewohner wahrgenommen.

Vor allem aber ist es nach Ansicht des Senates unglaubwürdig, dass der Sohn der Bf. bei Vorhandensein einer Wohnung am Studienort Wien tatsächlich fast täglich gependelt ist, denn laut Routenplaner Via Michelin beträgt die Entfernung zwischen A. und Adr. 2 102 km und dafür wird eine Fahrtdauer von 1 Stunde und 54 Minuten benötigt.

Aus dieser Gesamtsicht des Sachverhaltes ergibt sich im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung klar eine Zuordnung zum Privatbereich.

Ob die Nutzung durch den Sohn lediglich beschränkt auf die voraussichtliche Dauer seines Studiums an der FH Wien oder für länger geplant war, macht für die im anhängigen Verfahren vorzunehmende steuerliche Beurteilung keinen Unterschied.

Durch die Wohnraumüberlassung an den unterhaltsberechtigten Sohn ist das Recht auf den Vorsteuerabzug verwirkt.

Die zeitlich nachfolgende steuerpflichtige Vermietung an Frau S T vermag daran mit Wirkung für vergangene Besteuerungszeiträume nichts zu ändern, da die Einlage eines zunächst (planmäßig) nicht wirtschaftlich genutzten Wirtschaftsgutes aus dem Privatbereich in das Unternehmen kein Recht auf einen Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Lieferungen/Leistungen aus der "vorunternehmerischen" Zeit vermittelt.

Dem Einwand der Bf., aufgrund der zeitnahen USO-Prüfung sei der Vorsteuerabzug bzw. die Vermietung anerkannt worden, ist abschließend entgegenzuhalten, dass das Finanzamt an das Ergebnis einer USO-Prüfung nicht gebunden ist, wenn nachfolgende Ermittlungen für eine neue Würdigung des Sachverhaltes sprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Maßgeblich für die Entscheidung waren im Wesentlichen die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind unbestritten und durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH beantwortet.

Wien, am 19. April 2017