

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005-2006 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Anerkennung der Vermietung einer Eigentumswohnung (EW) an die studierende Tochter des Beschwerdeführers (Bf).

Nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) für den Zeitraum 2004 - 2006 samt Umsatzsteuer- (USt-) Nachschau für 1-11/2007 vertrat das Finanzamt X (FA) in den nunmehr angefochtenen Bescheiden den Standpunkt, dass die ab Februar 2007 erfolgte Vermietung der vom Bf im Oktober 2005 erworbenen und anschließend umfassend sanierten EW in der ABC-Straße an seine Tochter in Erfüllung der väterlichen Unterhaltsverpflichtung erfolgt und daher nach Lehre und Rechtsprechung steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Konkret formulierte das FA dazu im **AP-Bericht**:

„Der Abgabepflichtige hat im Jahr 2005 das Objekt ABC-Straße 104/ Top 20 von der Firma Vermögensverwaltungs GmbH mit Kaufvertrag vom 11.10.2005 erworben.

Dieses Objekt wurde in weiterer Folge einer umfassenden Sanierung unterzogen, diese wurde von der Firma Bauträger GmbH, Graz durchgeführt (sowohl die Förderungszusicherung des Landes Steiermark vom 15. 3. 2005 als auch die

Baubewilligung vom 18. 7. 2005 bzw 29. 9. 2005 waren an Herrn Ing. K - Geschäftsführer der Vermögensverwaltungs GmbH - gerichtet).

Ab dem Jahr 2007 wurde diese Wohnung an die unterhaltsberechtigte Tochter des Abgabepflichtigen, Frau N. K., vermietet (Datum des Mietvertrages 23.1.2007). Laut Mietvertrag hat das Mietverhältnis am 1.2.2007 begonnen und wurde **auf unbestimmte Zeit abgeschlossen**.

Ab dem Prüfungsjahr 2005 wurden für dieses Wohnungseigentumsobjekt ABC-Straße 104/Top 20 die steuerliche Behandlung als Einkunftsquelle begeht und im Zuge der Jahreserklärung eine Überschußermittlung für die Vermietung dieses Objektes beim Finanzamt eingereicht.

Im Zuge der Vorprüfung

ob es sich hiebei um eine "Einkunftsquelle" handle , wird von der

Betriebsprüfung Folgendes festgestellt:

Tatsache ist, dass Frau N. K. die unterhaltsberechtigte Tochter von Herrn Ing. K. ist und in 9999 Graz, ABC-Straße 104, ihren Hauptwohnsitz innehält.

Frau N. K. ist Studentin und der Abgabepflichtige bezieht daher im gesamten Prüfungszeitraum für seine Tochter Familienbeihilfe.

Wie der VwGH bereits mehrfach ausgeführt hat (VwGH vom 22.11.2001, 98/15/0057 und VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141), ist die Vermietung zu Wohnzwecken als Wohnversorgung naher Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung steuerlich unbeachtlich.

Auf die fremdübliche Gestaltung der vom Abgabepflichtigen als Vermieter mit seinen Kindern/Kind abgeschlossenen Mietverträge kommt es bei der gegenständlichen Beurteilung ebenso wenig an als wie auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes. Der zivilrechtlich vorliegende Bestandrechtstitel ist im Hinblick auf die gegenständliche Eigentumswohnung steuerlich irrelevant.

Im Konkreten kommt es bei Herrn Ing. G.K. **auf den faktischen Vorgang und nicht auf die allfälligen Hintergründe an**, weshalb es zu einer Vermietung der Wohnung an die Tochter kam. Bei der steuerlichen Beurteilung kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

Der vorliegende Mietvertrag vom 23.1.2007 ist daher für die steuerliche Beurteilung der gegenständlichen Eigentumswohnung nicht weiter ausschlaggebend.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurden der Sachverhalt, die Rechtslage und die obigen Punkte im Detail ausführlich besprochen und dem Abgabepflichtigen und dessen steuerlichen Vertreter o.a. Feststellungen erklärt und dargelegt, dass das "Mietobjekt ABC-Straße 104/20" keine Einkunftsquelle im Sinne der ertragsteuerlichen Bestimmungen ist.

Die gegenständliche Eigentumswohnung gehört daher auch nicht zum Unternehmensbereich des Abgabepflichtigen.

Als Folge davon kann daher auch kein Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG geltend gemacht werden.

Des weiteren wurde bei der Schlußbesprechung auch im Detail auf die schriftlichen Stellungnahmen des Abgabepflichtigen, welche bereits vor der Schlußbesprechung eingebracht worden sind, eingegangen und ausführlich erörtert.

Vom Abgabepflichtigen und seinem steuerlichen Vertreter wurden bei der Schlußbesprechung nochmals massive Einwände gegen die Sichtweise der BP vorgebracht.

Es wurde die Meinung vertreten, dass der Zweck des Mietobjektes ABC-Straße 104/20 die Einkünftezielung durch Vermietung gewesen sei und nicht die Wohnversorgung der Tochter.

Weiters wurde von Herrn K. mittels Bauplanes dieser Wohnung erklärt, dass man die Wohnung so gestaltet habe, dass jeder Raum vom Vorraum aus eigens für sich begehbar sei, um die Wohnung auch an andere Studenten vermieten zu können und dass die Vermietung an die Tochter N.K. nur über einen beschränkten Zeitraum von 3 bis 4 Jahren vorgesehen und dass seiner Meinung nach, eine kurzfristige, nur vorübergehende Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter steuerlich anzuerkennen sei.

Ebenso wurde vom Abgabepflichtigen nochmals erklärt, dass die Tochter N.K. jederzeit im elterlichen Wohnhaus in (Wohnort) wohnen könne, dies Tochter N. K. aber aus eigenem Wunsch so nicht wolle und daher in Graz in der Wohnung, ABC-Straße 104 wohnt (die Wohnung zur Verfügung gestellt wurde).

Zusammenfassende rechtliche Beurteilung durch die Betriebsprüfung:

Die Eigentumswohnung des Herrn Ing. G.K. in 9999 Graz, ABC-Straße 104/Top 20 dient der unterhaltsberechtigten Tochter N.K. zu Hauptwohnzwecken (sie ist nachweislich dort gemeldet).

Derartige "Mietobjekte" eines Abgabepflichtigen sind keine Einkunftsquelle im Sinne der ertragsteuerlichen Bestimmungen.

Als Folge davon gehört ein derartiges "Mietobjekt" auch nicht zum Unternehmensbereich eines Abgabepflichtigen und kann auch kein Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG geltend gemacht werden.

Der bisher im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte Verlust für die Jahre 2005 und 2006 kann daher (...) steuerlich nicht anerkannt werden. (...) In gleicher Weise sind die Vorsteuern der Jahre 2005 und 2006 (...) zu kürzen.“

Analog wurden auch die Umsätze und Vorsteuern des Nachschauzeitraumes vermindert.

In den im AP-Bericht erwähnten schriftlichen Stellungnahmen, die von der steuerlichen Vertretung des Bf im Zuge des AP-Verfahrens eingereicht worden waren, hatten der Bf bzw. seine Tochter wie folgt argumentiert:

Stellungnahme der Tochter N. vom 25.Okt.2008:

„Ich erhalte von meinen Eltern ein Taschengeld, das monatlich überwiesen wird und geringer ist als die monatliche Zahlung für den Mietzins und die Nebenkosten der von mir gemieteten Wohnung Top 20 in der ABC-Straße 104 in Graz. Die Wohnungskosten werden von mir durch eigene Einkünfte aufgebracht, die ich in den Ferien und neben meinem Studium bei diversen Jobs erhalte. Die Einkünfte betragen jährlich unter EUR 8.000.-- sind jedoch ausreichend um die von mir gemietete Wohnung bezahlen zu können.

Mir steht in meinem Elternhaus in (Wohnort) ein Zimmer zur Verfügung und natürlich auch die sonstigen Räumlichkeiten des Familienwohnhauses. Ich habe mich jedoch bereits im Jahr 2006, unmittelbar nach Beginn meines Studiums in Graz, dazu entschlossen selbstständig zu wohnen und dazu in Graz eine Wohnung anzumieten. Grundsätzlich wollten meine Eltern einer Übersiedelung nach Graz nicht akzeptieren, wahrscheinlich auch auf Grund der zu erwarteten Mehrkosten durch einen zusätzlichen Haushalt in Graz. Ich habe daher vorgeschlagen für meine Wohnzwecke aus eigenen Mitteln aufzukommen, wie es nunmehr auch erfolgt. Für die Einrichtung der Wohnung habe ich einen Geldbetrag von meinen Großeltern erhalten.

In Kürze werde ich den ersten Studienabschnitt beendet haben und beabsichtige im 2. Studienabschnitt mind. ein Auslandssemester zu absolvieren, wobei durch diese längere Abwesenheit eine weitere Anmietung nicht möglich sein wird und ich daher während des Auslandsaufenthaltes wieder meine Räumlichkeit im elterlichen Wohnhaus in (Wohnort) in Anspruch nehmen werde. Eine weitere Anmietung der Wohnung in der ABC-Straße wird wahrscheinlich auf Grund einer zwischenzeitigen Neuvermietung nicht erfolgen können und von mir daher eine andere günstige Wohnmöglichkeit angemietet werden müssen .“

Stellungnahme des Bf vom 31.Okt.2008:

„Die Vermietung o. a. Wohnung betreffend, erlaube ich mir Ihnen nachstehend mitzuteilen:

1. Ich bin, wie Sie wissen, unter anderem in der Vermietung von Wohn- und Gewerbeobjekten tätig und habe in unmittelbarer Nachbarschaft (übernächstes Haus) des o. a. Mietobjektes zusätzlich 3 Wohnungen zur Vermietung. Ich habe bei der Auswahl der Wohnung in der ABC-Straße darauf geachtet, dass die Vermietungsobjekte lagemäßig möglichst nahe angeordnet sind um diese besser bewirtschaften zu können.

2. Ich habe durchaus Interesse im Nahbereich zusätzliche Wohnobjekte zu erwerben um diese in weiterer Folge ebenfalls zu vermieten.

3. Das gegenständliche Wohnobjekt Top 20, wurde ausschließlich als Anlageobjekt erworben und ist für eine Fremdvermietung bestimmt (keine Eigennutzung vorgesehen). Im Zuge des Ankaufs vom Bauträger wurde von diesem in erster Linie hinsichtlich eines

Investitionsprojektes mit Anlagecharakter beraten und in Folge dessen auch der Ankauf mit klarer Orientierung betreffend Fremdvermietung, durchgeführt.

4. Bereits beim Ankauf des Mietobjektes wurde der Grundriss geringfügig verändert, um eine bessere Fremdvermietung zu erreichen, d. h. es wurden die Räumlichkeiten so angelegt, dass der Mietgegenstand auch an 3 Nutzer, als sog. "Wohngemeinschaft", vermietet werden könnte. D. h. die Raumaufteilung besteht aus 3 kleineren, direkt begehbar Zimmern, die als gemeinschaftliche Einrichtung einen Vorraum, ein WC, ein Bad, eine Küche und ein Wohnzimmer mit Loggia aufweisen.

5. Die Vermietung an meine Tochter N.K. erfolgte zufällig und ohne vorheriger Zweckbestimmung. N.K. hat im Familienwohnhaus W-Straße 3, in (Wohnort) eine eigene Räumlichkeit und besteht aus räumlichen Gründen keine Notwendigkeit in Graz zu wohnen. Die öffentlichen Verkehrsmittel sind geeignet, täglich zum Studienplatz zu kommen. N. K. hat jedoch darauf bestanden in Graz, in der Nähe Ihres Studienplatzes, auch zu wohnen und hat von sich aus erklärt anfallende Wohnungskosten in Graz zur Gänze selbst zu übernehmen. Ich habe daher N.K. anderen Wohnungsmietinteressenten vorgezogen und ihr vorübergehend das Mietobjekt übertragen.

6. Ein Mietvertrag zwischen G.K. und N.K. wurde von der Gebäudeverwaltung (X-Firma) im Jänner 2007 erstellt und ordnungsgemäß zur Vergebührungsgebracht. Der Hauptmietzins inkl. Nebenkosten und Mwst. wird ausschließlich von der Hausverwaltung abgerechnet und entgegengenommen, es besteht daher kein direkter Geldverkehr zwischen N.K. und mir.

7. Die Vermietung an N.K. erfolgt nur über einen beschränkten Zeitraum von 3 bis 4 Jahren und ist in weiterer Folge jedenfalls eine weiterführende Fremdvermietung vorgesehen.

8. Es ist mir unerklärlich, dass bei einer befristeten Weitergabe einer meiner Mietobjekte die Bevorzugung meiner Tochter eine negative Auswirkung haben sollte. Grundsätzlich sollten Familien gefördert und nicht Familienmitglieder diskriminiert werden. Warum soll meine Tochter für eine vorüber gehende Anmietung Provision, Kaution, etc. zusätzlich leisten müssen. Allgemein ist bekannt, dass insbesondere bei Wohnungsvermietungen die Qualität der Mieter eine äußerst unterschiedliche ist und insbesondere bei Erstbezug einer Wohnung die Sorgfalt eines Mieter/Mieterin als äußerst wichtig betrachtet werden muss. Es wird in den Folgejahren noch schwierig genug, Mieter zu bekommen, die sich diese Wohnung leisten können und diese auch ohne größere Abnutzungen und Schäden rück übergeben werden.

9. Sollte eine Anerkennung des Mietobjektes als Anlagewohnung nicht erfolgen, wäre ich gezwungen die Wohnung zu verkaufen oder versuchen kurzfristig einen anderen Mieter/Mieterin zu finden. Beides wäre jedoch nicht nur mit Zusatzkosten (Neuvergebührungs, Umzugskosten, Malerarbeiten, Maklerprovisionen, etc.) sondern auch mit Unannehmlichkeiten wegen Ummeldung, Adressänderung, etc. verbunden.“

Nach Wechsel seiner steuerlichen Vertretung brachte der Bf in der verfahrensgegenständlichen **Berufung** gegen die im Sinne des AP-Berichts ergangenen Bescheide vor:

„Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens ist unberücksichtigt geblieben, daß die Wohnung nicht nur von T. K. gemietet und bewohnt wird, sondern darüber hinaus auch von Frau B. P. . Letztgenannte refundiert die Hälfte der bezahlten Miete an Frau T. K. . Es liegt somit von Anfang an eine teilweise Fremdvermietung vor.

Die teilweise Vermietung an die Tochter des Bw. war von vornherein nur für einen vorübergehenden Zeitraum geplant.

Wäre statt dessen seinerzeit im Februar 2007 der Mietvertrag mit Frau P. abgeschlossen worden, und hätte die Tochter des Bw. dieser die halbe Miete refundiert, wäre die Fremdvermietung überhaupt nicht in Frage gestellt worden.

Aufgrund des dargestellten Sachverhalts hat der Bw. das Mietobjekt rechtsichtig zur Gänze seinem Unternehmen zugeordnet. Der Vorsteuerabzug steht daher in allen Veranlagungszeiträumen in vollem Umfang zu. Im Hinblick darauf, daß die Vermietung an die Tochter des Bw. von vornherein nur befristet vorgesehen war und zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist, kann nach unserer Rechtsmeinung auch eine aliquote Vorsteuer-Berichtigung für 2007 und 2008 unterbleiben; sie würde auch zu keinem nennenswert anderen steuerlichen Ergebnis führen.

Die Kosten der Wohnungsreparaturen in den Jahren 2005 und 2006 sind aus denselben Gründen in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Der Ersatz der aliquoten Werbungskosten 2007 und 2008 durch das Ausscheiden eines Privatanteils würde wohl ebenfalls zu keiner nennenswerten Änderung der Bemessungsgrundlagen führen, weil die Miete fremdüblich und daher kostendeckend angesetzt worden ist.

Zwischenzeitlich konnte ein anderer Mieter gefunden werden, der die Wohnung voraussichtlich ab 01.06.2009 mieten wird. Eine frühere Neuvermietung ist wegen der Kündigungsfristen auf beiden Seiten nicht möglich.”

Ein zweiter Streitpunkt in der Berufung richtete sich gegen eine Korrektur der vom Bf im Rahmen seiner gewerblichen Einkünfte in Anspruch genommenen Begünstigung nach § 11a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) im Gefolge der AP.

Diesbezüglich wurden die unterschiedlichen Standpunkte der Verfahrensparteien bereits im erstinstanzlichen Rechtmittelverfahren bereinigt. Die Thematik wurde daher nicht mehr zur Klärung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) bzw das BFG herangetragen.

Im Zuge ergänzender Erhebungen im erstinstanzlichen Rechtmittelverfahren reichte der Bf zur verfahrensgegenständlichen Vermietungstätigkeit diverse Beweismittel nach, darunter den Mietvertrag vom 23.Jänner 2007 zur Anmietung der strittigen Wohnung durch seine Tochter samt Unterlagen zu dessen Vergebühring und zum Nachweis der Abwicklung des Mietverhältnisses über die Hausverwaltung der Wohnungseigentumsgemeinschaft (WEG) des Objekts ABC-Straße 102, des Weiteren zwei Mietverträge vom 28./29.Mai 2009

(einerseits zu der nach dem Auszug der Tochter erfolgten Fremdvermietung der Wohnung in der ABC-Straße 102 ab Juni 2009, anderseits zum neuen Mietverhältnis des Bf mit seiner Tochter in einer seiner nahegelegenen Wohnungen in der S.-Straße 44/6/2) sowie eine Bestätigung der erstmals in der Berufung erwähnten Mitbewohnerin der Tochter vom 23.Juni 2009 im Sinne der Berufungsvorbringens (Mitbenutzung der Wohnung ABC-Straße 102/20 gegen monatliche Kostenbeteiligung von 350,- € ab Dezember 2006, Barzahlung).

In einer Rechtsmittelergänzung vom 13.Nov 2009 führte die neue steuerliche Vertretung des Bf weiters aus:

“ Die Fertigstellung der Sanierung des Mietobjektes in der ABC-Straße 104 wurde vertraglich mit dem Bauträger zum 01.01.2007 vereinbart. Tatsächlich haben sich aber einige Fertigstellungsmaßnahmen noch bis Ende Januar 2007 hinausgezögert. Folglich war eine ordentliche Anmietung durch Frau N. K. und Frau B. P. erst mit Stichtag 01.02.2007 möglich. Ab diesem Zeitpunkt wurden auch die Mietzahlungen an den Bw geleistet. Aufgrund der baulichen Verzögerungen hat der Bw den Mieterinnen gestattet bereits Ende Dezember 2006 mit dem Bezug des Mietobjektes, Teilbereiche welche von noch ausstehenden Umbaumaßnahmen nicht betroffen waren, zu beginnen. Wenn Frau N. K. bereits ab diesem Zeitpunkt einen Kostenanteil von Frau B. P. erhalten hat, beruht dies offensichtlich auf einer individuellen Vereinbarung zwischen diesen Beiden. Der Beginn der Vermietung und die Verrechnung der Miete zwischen dem Bw und Frau N. K. begann jedenfalls erst mit 01.02.2007.”

“Frau B.P. stammt aus Slowenien und studiert in Graz. Der Umstand einer Meldepflicht war Frau B.P. sowie Frau N. K. nicht bewusst, weswegen eine Wohnsitzmeldung nicht erfolgt ist.”

(....)

“Das Mietobjekt ABC-Straße 104 weist gem. § 15a MRG die Ausstattungskategorie A auf. Der am 23.01.2007 durch die Hausverwaltung (X-Firma) erstellte Mietvertrag zwischen dem Bw und Frau N.K. sieht einen Hauptmietzins in Höhe von € 380,91 (€ 4,84 je Quadratmeter mit Lift) vor. Bei der Festlegung des Mietzinses durch die Hausverwaltung wurde gem. §§ 15a und 16 MRG die Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessen berücksichtigt.”

“Zwischen Frau N.K. und Frau B.P. bestand kein zivilrechtliches Untermietverhältnis. Beide Studentinnen wohnten im Mietobjekt ABC-Straße 104 gemeinsam in einer Wohngemeinschaft und teilten sich die Kosten untereinander. Aufgrund der Wohnungsgemeinschaft (Studenten-WG) war eine gesonderte Zustimmung des Bw nicht notwendig.”

In einer abweisenden **Berufungsvorentscheidung** (BVE) führte das FA zur strittigen Vermietung an die Tochter aus:

„In der Berufung vom 2.4.2009 wird die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkünfte und der Umsatzsteuer aus der Vermietung des Objektes ABC-Straße 104/Top 20 in 9999 Graz begeht.“

Im Rahmen der Außenprüfung über U 2004 - 2006 und E 2004 - 2006 sowie der Nachschau über U 1-11/2007 hat sich ergeben, dass der Berufungswerber die Top 20 in der ABC-Straße 104 an seine Tochter (Studentin) vermietet. Die Tochter bezog für den gesamten Prüfungszeitraum die Familienbeihilfe. Der Mietvertrag wurde am 23.1.2007 zwischen dem Berufungswerber und seiner Tochter beginnend ab 1.2.2007 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bzw Nachschau erging am 25.2.2009. Die diesbezüglichen Bescheide ergingen mit 25.2.2009. Dagegen wurde mit 2.4.2009 rechtzeitig Berufung erhoben.

Im Zuge der Außenprüfung führt der Berufungswerber mit Schreiben vom 31.10.2008 an dessen Steuerberater gerichtet unter Pkt 5 aus, dass die Vermietung an seine Tochter zufällig und ohne vorherige Zweckbestimmung erfolgte, wohl aber die räumliche Nähe zur Universität nutzend. Weiters sei das gegenständliche Wohnobjekt Top 20 ausschließlich als Anlagenobjekt erworben und für eine Fremdvermietung bestimmt (keine Eigennutzung vorgesehen). Die Vermietung an N.K. erfolge nur über einen beschränkten Zeitraum von 3 bis 4 Jahren, warum sollte seine Tochter für eine vorüber gehende Anmietung Provision, Kaution etc zusätzlich leisten müssen.

Seitens der Abgabenbehörde darf ergänzt werden, dass das Mietverhältnis zwischen dem Berufungswerber und seiner Tochter von Februar 2007 bis Mai 2009, das sind 2 ¼ Jahre, aufrecht war. Ab Juni 2009 erfolgt eine Fremdvermietung auf unbestimmte unter einer 14tägigen Aufkündigungsfrist, dieser Mieter hat laut Mietvertrag vom 28.5.2009 (ebenso) keine Kaution zu leisten.

Im Zuge der Außenprüfung erklärt die Tochter mit Schreiben vom 25.10.2008 gerichtet an den Steuerberater des Berufungswerbers, dass diese Taschengeld in geringerer Höhe als der Mietzins erhält und dass die Mietzahlungen auch aus Einkünften aus Ferialjobs geleistet werden, das Studium wurde 2006 begonnen.

Bezüglich der erwähnten Ferialjobs kann seitens der Abgabenbehörde bestätigt werden, dass erstmalig 2007 ein angemeldetes Dienstverhältnis (Vollbeschäftigung) für den Monat 7/2007 mit dem Berufungswerber bestanden hat.

Für den nicht mehr berufungsgegenständlichen Zeitraum wird ergänzt, dass für das Jahr 2008 ein angemeldetes Dienstverhältnis (Vollbeschäftigung) für den Monat 9/2008 mit dem Berufungswerber sowie für die Monate 7-8/2008 (Teilbeschäftigung) bei einem Dienstgeber aus der Oststeiermark bestand.

Im Zuge der Außenprüfung fasste der Steuerberater mit Schreiben vom 17.11.2008 gerichtet an das Finanzamt die Aussagen des Berufungswerbers sowie dessen Tochter zusammen unter Beilage dieser beiden bereits oben zitierten Schreiben.

Weder der Berufungswerber noch dessen Tochter haben - während offener Außenprüfung – in den beiden oben erwähnten Schreiben darauf Bezug genommen, dass seit Dezember 2006 eine Frau B.P. für die (Mit-)Benützung der berufsgegenständlichen Wohnung top 20 in der ABC-Straße 104 monatlich ein Wohnbeitrag leistet. In der Berufung vom 2.4.2009 wird (erstmalig) gerügt, dass im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens unberücksichtigt geblieben sei, dass Frau P. die gegenständliche Wohnung auch bewohne.

Unter Aufforderung vom 5.6.2009 wurde eine Bestätigung von Frau P. , datiert mit 23.6.2009, als Nachweis der Wohngemeinschaft mit Schreiben vom 22.7.2009 vorgelegt.

Seitens der Abgabenbehörde wird ergänzt, dass eine (auch aktualisierte) Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister ergibt, dass Frau P. von 1.12.2005 bis 25.4.2009 in der DEF-Straße 69 als Unterkunftnehmerin gemeldet war. Eine polizeiliche Meldung an der Adresse der berufsgegenständlichen Wohnung hat nie bestanden. Diesen Umstand vorgehalten mit Aufforderung vom 15.9.2009 wurde mit Schreiben vom 17.11.2009 erklärt, dass der Umstand einer Meldepflicht Frau B.P. nicht bewusst war - ungeachtet einer "zeitlich parallelen Unterkunftsmeldung" für die DEF-Straße 69 (2005 - 2009). Auf die Frage, ob eine schriftliche Zustimmung seitens des Berufungswerbers als Vermieter vorläge, wurde ausgeführt, dass zwischen der Tochter des Berufungswerbers und Frau P. kein zivilrechtliches Untermietverhältnis bestanden habe. Aufgrund der Wohngemeinschaft (Studenten-WG) sei auch eine gesonderte Zustimmung des Berufungswerbers nicht notwendig gewesen.

Eine Fremdvermietung erfolgt ab Juni 2009, laut Bestätigung vom 23.6.2009 bezahlt Frau P. für die Mitbenützung der berufsgegenständlichen Wohnung anteilige Wohnungskosten auch an diesen Mieter, seit 25.4.2009 ist Frau P. , (Heimatadresse) Slowenien, weder an der berufsgegenständlichen Wohnung noch woanders in Graz/ Österreich gemeldet.

Die Konstellation bzw Behauptung einer Studenten-WG seit Anmietung durch die Tochter des Berufungswerbers im Dezember 2006 bzw Februar 2007, fortgesetzt unter der Fremdvermietung ab Juni 2009 unter (nur) Vorlage einer von der Mitbewohnerin P. ausgestellten Bestätigung in Kopie vermag das Erscheinungsbild, eine Wohnversorgung von Unterhaltsberechtigten in Vermietungseinkünfte zu kleiden, keinesfalls zu entkräften.

Trotz Aufforderung, Verträge, Schriftstücke, etc jeweils in Original (zur Einsichtnahme) vorzulegen, wurden sämtliche Nachweise in Kopie übermittelt.

Im Zuge der Außenprüfung konnte weiters festgestellt werden, dass die Förderungszusicherung des Landes Steiermark vom 15.3.2005 sowie die Baubewilligung vom 18.7.2005 wie auch die Benützungsbewilligung vom 3.4.2005 der Stadt Graz an Herrn Ing K gerichtet war, sodass die Voraussetzungen der Erfüllung der Bauherrenkriterien nicht vorliegen und beantragte Werbungskosten nicht anzuerkennen waren. Der Kaufvertrag über das Wohnungseigentum an der

berufungsgegenständlichen Wohnung top 20 sowie an den Parkplätzen 5 und 40 wurden mit der VermögensverwaltungsGmbH am 19.10.2005 geschlossen.

Unternehmer ist nach § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die Tätigkeit des Berufungswerbers hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Top 20 in der ABC-Straße 104 beschränkt sich darauf, diese im Berufungszeitraum seiner Tochter zu deren ausschließlichen (privaten) Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung der Wohnung ist als Gewährung des Unterhaltes an einen Familienangehörigen (Tochter) des Berufungswerbers zu bewerten und stellt sich nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar und begründet sich dies in nachstehenden Ausführungen:

Ein Mietvertrag kann keine steuerliche Anerkennung finden, soweit die in Rede stehende Wohnung in der ABC-Straße 104/20 an die Tochter des Berufungswerbers als Unterhaltsberechtigte vermietet wird. Derartige Leistungen gehören zum gesetzlichen Unterhalt und werden dadurch auch nicht abziehbar, dass ihnen eine Gegenleistung gegenübersteht. Die Geldbeträge, die die Tochter/Unterhaltsberechtigte an den Vater/Berufungswerber gezahlt hat, werden vom Vater selbst zur Verfügung gestellt: Die geltend gemachten Aufwendungen für die gegenständliche Wohnung wäre dem Berufungswerber im selben Ausmaß angefallen, wenn er diese an die Tochter nicht "vermietet" hätte, sondern ihr unentgeltlich zur Verfügung gestellt hätte und dafür um die "Miete" verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätte. Unabhängig davon, ob eine Unterhaltsberechtigte die Miete ausschließlich vom Taschengeld bezahlt oder ob sie nebenbei noch andere Einkünfte bezieht (2006: netto € 0,--, 2007: netto € 923,96,-- ; nicht prüfungsrelevant bzw berufungsgegenständlich 2008: netto € 2.015,48) und mit diesen (auch) eine Wohnung mietet, die im Eigentum eines Elternteiles steht, kommt dennoch das Abzugsverbot iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG zur Anwendung, da diese als Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Unterhaltsberechtigten zu werten sind.

Erst dann wenn die/der Unterhaltsberechtigte so hohe eigene Einkünfte erzielt, dass keine Unterhaltpflicht seitens der Eltern mehr besteht, werden die Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 1 und 4 EStG 1988 nicht mehr zur Anwendung kommen.

Die Vermietung der Wohnung an die Tochter des Beschwerdeführers stellt im Berufungszeitraum keine Einkunftsquelle im einkommensteuerlichen wie umsatzsteuerlichen Sinn dar und sind daher die Berufungspunkte (Umsatzsteuer aus der) Vermietung des Objektes ABC-Straße sowie (1/15 Abschreibung für die) Sanierung des Mietobjektes ABC-Straße sowie Zinsaufwendungen als Werbungskosten als unbegründet abzuweisen. Die Überlassung einer Wohnung an eine/n Unterhaltsberechtigte/n ist zweifellos als Aufwendungen zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Unterhaltsberechtigten – auch wenn ein Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt wird - zu werten und kommt dem Berufungswerber somit keine Unternehmereigenschaft zu.

Der Berufungspunkt Begünstigung gem § 11a EStG laut Erklärungsangaben wurde mit Schreiben vom 13.11.2009 außer Streit gestellt.“

Der Bf begehrte die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Im **Vorlageantrag** führte die nach dem Ergehen der angefochtenen Bescheide vom Bf beauftragte steuerliche Vertretung ergänzend aus:

„In ihrer Berufungsvorentscheidung vom 13.04.2010 stellt die Finanzverwaltung sachverhaltskonform fest, daß unser Mandant die verfahrensgegenständliche Eigentumswohnung in der ABC-Straße 104/Top 20 ausschließlich als Anlageobjekt gekauft hat. Weiters wurde die Zweckbestimmung des Anlageobjektes zur Vermietung an Dritte eindeutig außer Streit gestellt, da eine Vermietung an die Tochter lediglich 2 1/4 Jahre dauerte.“

Die Finanzverwaltung führt weiters an, daß unser Mandant im Zeitraum der Vermietung des Anlageobjektes an seine Tochter für diese unterhaltpflichtig gewesen ist. Dieser Umstand ist korrekt und wird unsererseits außer Streit gestellt.

Hingegen verkennt die Finanzverwaltung den Sachverhalt im Bezug auf die eindeutige Fremdvermietung des Anlageobjektes im verfahrensgegenständlichen Zeitraum:

Unser Mandant, Herr Ing. G.K. hat das Anlageobjekt beginnend mit 01.02.2007 an seine Tochter vermietet. Hierbei hat die Tochter des Bw. sich die Wohnung sowie die Miete zur Hälfte im Rahmen einer Wohngemeinschaft mit einer Studentin, Frau B.P., geteilt. Diesbezüglich wurde dem Finanzamt eine Bestätigung, datiert 23.06.2009, von Frau P. vorgelegt. Inwiefern Frau P. im gleichen Zeitraum polizeilich an einer anderen Adresse gemeldet war, ist für die gegenständliche Beurteilung der Fremdvermietung nicht relevant.

Gem. § 21 BAO ist für die Beurteilung von abgabenrechtlichen Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgeblich. Frau B. P. hat die Wohnung unseres Mandanten im Rahmen einer Studentenwohngemeinschaft im Ausmaß von 50 % bewohnt. Eine schriftliche Bestätigung wurde dem Finanzamt nachgereicht. Eine mündliche Befragung von Frau B.P. wurde jedoch nicht durchgeführt, wobei diese Möglichkeit auch seitens unseres Mandanten eingeräumt worden ist.

Mit Juni 2009 wurde die verfahrensgegenständliche Wohnung an Herrn T.F. vermietet, wobei hierbei Herr F. als Hauptmieter die zuvor bestandene Wohngemeinschaft mit Frau P. weiter geführt hat. Die Weiterführung der Wohngemeinschaft mit Frau P. ist ein Beweis für die gelebte Studentenwohngemeinschaft (umgangssprachlich Studenten-WG genannt). Es ist weitläufig bekannt, daß Studenten im Zeitraum ihrer akademischen Ausbildung über eingeschränkte monetäre Mittel verfügen und sich deshalb Wohnungen teilen. Und gerade deshalb ist es in der Praxis Gang und Gänge, daß eine Person als alleiniger Hauptmieter nach Außen hin auftritt und die weiteren Mietbewohner keine gesonderten Mietverträge abschließen. Daher ist, vor allem im Lichte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ein polizeilicher Meldevorgang nicht in die Beurteilung eines Vermietungssachverhaltes einzubeziehen.

Ab Juni 2009 wurde somit das Anlageobjekt ABC-Straße 104/Top 20, gemäß der ursprünglichen Zielsetzung, zu 100 % an Dritte vermietet. Dieser Umstand wurde von der Finanzverwaltung nicht bestritten.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG gilt für privat genutzte Wohnungen das Abzugsverbot. Jedoch tritt dieses Abzugsverbot hinter die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Aufteilung eines gemischt genutzten Wohnobjektes in den betrieblichen und in den privaten Bereich zurück. (Doralt Kommentar EStG Tz 163)

Unbestritten bleibt das Ziel der Anschaffung der Wohnung ABC-Straße 104/Top 20 des Bw. als Anlageobjekt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Wohnung wurde im Jahr 2005 mit Kaufvertrag vom 11.10.2005 erworben und umfassend saniert. Hierbei war die Vermietungsabsicht zu jeder Zeit gegeben. Unvorhergesehen wurde die Wohnung jedoch ab 2007 im Ausmaß von 50% in einem kurzen Zeitraum von 2 Jahren teilweise privat genutzt. Folglich kann von der Finanzverwaltung nicht behauptet werden, daß die gegenständliche Wohnung zur Befriedigung privater Wohnbedürfnisse angeschafft wurde; zumal die Wohnung seit 2009 zweckbestimmt, nicht nur zu 50 % sondern zu 100 %, ausschließlich an Dritte vermietet ist.

Abgabenrechtlich ist das Anlageobjekt ab Anschaffung zu 100 % der Vermietung und Verpachtung ("Betrieb") zuzurechnen. Folglich steht der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG im Jahr der Anschaffung zu 100 % zu. Die kurzfristige 50 %ige Privatnutzung des Mietobjektes stellt im betreffenden Zeitraum lediglich einen "Nutzungseigenverbrauch" dar. Da jedoch iSd § 12 Abs. 3 Z 4 UStG der "Nutzungseigenverbrauch" nicht steuerbar ist, ist ab dem Zeitpunkt der Anmietung der Tochter des Bw. (ab 02/2007) eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen.“...

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurden weitere Ermittlungen – teils durch das vom UFS nach § 279 Abs.2 BAO idF vor BGBI I 2013/14 beauftragte FA, teils durch den UFS/das BFG – durchgeführt (insbesondere Zeugenbefragungen der als Bewohner der strittigen Wohnung bekanntgegebenen Personen, Erhebungen bei der zuständigen Hausverwaltung und der Universität Graz, Beischaffung der Strom- und Gasverbrauchsdaten für die verfahrensgegenständlichen Wohnungen).

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden den Verfahrensparteien die Ermittlungsunterlagen übermittelt und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt.

Es wurde erwogen:

I.) Auf Basis des Verfahrensergebnisses legt das BFG seiner Entscheidung im anhängigen Verfahren folgenden Sachverhalt als erwiesen zugrunde:

Der Bf, ein ausgebildeter Bauingenieur und Sachverständiger für Liegenschaftsbewertung, erfasste in seinen Einkommensteuererklärungen ab 2004 u.a. (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, zunächst resultierend aus einer Vermietung in der „S.-

Straße 44“ und ab „03.11.2005“ auch aus einer weiteren Eigentumswohnung in der ABC-Straße 102/Nr. 20 (Postadresse ABC-Straße 104).

Im Objekt ABC-Straße 102 hatte der Bf mit Kaufvertrag vom 19.Okt.2005 (vom Bf unterfertigt am 11.Okt.2005) von der VermögensverwaltungsGmbH (FN 1234567xy) die im 2.OG gelegene Wohnung Nr.20 (78,8 m² Wohnnutzfläche) samt zwei Tiefgaragenabstellplätzen um einen Pauschalkaufpreis von 51.059,- € - unter ausdrücklichem Verzicht der Verkäuferin auf eine Option zur USt-Pflicht – steuerfrei nach § 6 Abs.1 Z. 9 UStG erworben. Dem Kaufvertrag ist zu ersehen, dass die Wohnung bereits zu diesem Zeitpunkt über drei getrennt begehbarer Zimmer verfügte.

Der Wohnungskauf war Teil eines von einer Wirtschaftstreuhand GmbH angebotenen „Investitionsprojekts“, im Rahmen dessen das Haus ABC-Straße 102 samt der darin befindlichen Wohnungen als eines von mehreren Wohnhäusern unter Inanspruchnahme von Fördermitteln nach dem Stmk. Wohnbauförderungsgesetz 1993 (im Folgenden kurz WFG) umfassend saniert und anschließend nach Parifizierung in das Wohnungseigentum der vormaligen Miteigentümer übertragen werden sollte.

Die im Prüferakt einliegenden Projektunterlagen waren explizit an Erwerber mit Vorsteuerabzugsberechtigung gerichtet und enthielten u.a. eine Planungsrechnung unter Berücksichtigung von Mieteinnahmen, Wohnbauförderung und Steuerersparnis.

Zur verfahrensgegenständlichen Wohnung Nr.20 war in den Projektunterlagen neben dem Pauschalkaufpreis für den Wohnungsbestand (51.059,- €) ein Sanierungsaufwand von 1.271,- €/m² Wohnnutzfläche und ein Betreuungshonorar von 32.000,- €/m² konzipiert. Das daraus - unter Berücksichtigung einer Landesförderung in Höhe von 45% der Sanierungskosten – resultierende, finanzielle Gesamtengagement von netto rd. 138.000,- € sollte zur Gänze ohne Eigenkapital des Erwerbers finanziert werden. Die Durchführung der Sanierung samt Projektbetreuung war durch die Bauträger GmbH (FN 56789z) vorgesehen, ein nach der Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerstruktur der VermögensverwaltungsGmbH nahestehendes Unternehmen.

Bereits am Tag nach der Unterfertigung des Kaufvertrages für den Wohnungsankauf hatte der Bf am 12.Oktober 2005 der Bauträger GmbH sowohl den Auftrag zur Durchführung der umfassenden Sanierung zu einem „*Richtpreis*“ von 1.271,- €/m² Wohnnutzfläche, als auch den Auftrag zur Projektbetreuung um 32.000,- € erteilt.

Zu diesem Zeitpunkt war das mit Bescheid der Baubehörde vom 31.Dez.2004 bewilligte und mit einer Förderzusicherung der Landesregierung vom 15.März 2005 positiv beurteilte Sanierungsprojekt bereits in der Umsetzungsphase gewesen (lt. Landesförderakt Planungsaufwand ex 2004; 1.Teilrechnung für Baumeisterarbeiten vom 13.Juli 2005, bezahlt am 5.September 2005).

Mit der Schlussrechnung vom 28.September 2007 über 100.027,70 € (netto) stellte die Bauträger GmbH dem Bf Sanierungskosten von 1.269,38 €/m² Wohnnutzfläche in Rechnung und entsprach damit nahezu exakt dem in Aussicht gestellten „*Richtpreis*“.

Die Finanzierung der Sanierung erfolgte mit Hilfe von zwei der VermögensverwaltungsGmbH gewährten Abstattungsdarlehen der X-Finanzierungsbank (Darlehenszusagen vom Juni 2005 und Jänner 2007), welche in der Folge von der Wohnungseigentumsgemeinschaft (WEG) der betroffenen Wohnhäuser übernommen wurden und seither über die 15jährige Laufzeit im Wege der beauftragten Hauverwaltung rückgeführt werden.

Daneben hatte der Bf am 3.November 2005 (= Vermietungsbeginn des Bf lt. Abgabenerklärung 2005) für den Wohnungsankauf (samt „*Projektbetreuung*“ im Zuge der Sanierung) einen (20jährigen) Abstattungskredit über 100.000,- € bei seiner „Hausbank“, der XY-Bank in Anspruch genommen.

Am 6.Dezember 2006 waren die sanierten Wohnungen den (Mit)Eigentümern des Hauses ABC-Straße 102 übergeben worden. Noch am selben Tag war beim zuständigen Stromversorgungsunternehmen (EVU) für die Wohnung Nr.20 der Strombezug auf den Namen der Tochter des Bf, N.K. angemeldet worden.

Am 23.Jänner 2007 war von der Gebäudeverwaltung des Objekts ein schriftlicher Mietvertrag über ein unbefristetes Mietverhältnis zur Wohnung Nr.20 zwischen dem Bf und seiner Tochter N. erstellt und vergebührt worden, nach welchem ein unter Berücksichtigung der Steirischen Wohnbauförderrichtlinien mit 704,- € festgelegtes Monatsentgelt zu entrichten war (beinhaltend, neben einer in diverse Einzelkomponenten aufgeschlüsselten Nutzungsvergütung, einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag (EVB), anteilige Hausbetriebs- und Heizkosten sowie USt – nicht aber die Kosten für den individuellen Stromverbrauch).

Die Umsätze aus diesem Mietverhältnis mit seiner Tochter erfasste der Bf in den Abgabenerklärungen ab 2007 als Teil seiner Vermietungserlöse.

Nach Abschluss der verfahrensgegenständlichen AP und Ergehen der nunmehr angefochtenen Bescheide, ging die Wohnung Nr.20 im Haus ABC-Straße 102 mit einem inhaltlich weitgehend gleichlautenden (jedoch ohne Mitwirkung der Hausverwaltung abgeschlossenen) Mietvertrag vom 28.Mai 2009 ab Juni 2009 formell auf T.F. als Fremdmietner über. Auf Basis dieses Mietvertrages wurde die Wohnung bis Mai 2013 genutzt. Das durchgeführte Ermittlungsverfahren hat allerdings Umstände zu Tage gebracht, aufgrund welcher das Ende der Nutzung durch die Tochter mit dem Wechsel auf T.F. als Mieter nicht anzunehmen ist. Darauf wird in der Folge noch näher einzugehen sein.

Nach kurzem Leerstand ist die Wohnung ABC-Straße 102/20 seit September 2013 ständig vermietet.

Im Zeitraum Dezember 2006 bis März 2007 nutzte die Tochter des Bf diese Wohnung unentgeltlich. Erstmals Ende März 2007 wurde das im Mietvertrag vom 23.Jänner 2007 vereinbarte Nutzungsentgelt im Wege eines Bankkontos der Tochter N. bei der XY-Bank entrichtet (Bankkontoübersicht im AP-Akt; Zeugenangaben der Tochter vom

13. Oktober 2010). Unterlagen zum Nachweis von Zahlungen des T.F. für Zeiträume ab dem Mieterwechsel liegen nicht vor.

Dagegen steht fest, dass das EVU bereits ab dem Beginn des Strombezuges im Dezember 2006 vom Bankkonto der N.K. im Einzugsweg die laufenden Stromkosten für die Wohnung ABC-Straße 102/20 abbuchte - und zwar durchgehend bis Mai 2013. Demnach wurde der Strombezug während der gesamten vier Jahre mit T.F. als Mieter vom Bankkonto der N.K. bezahlt.

Von wem die Mittel zur Bedienung der laufenden Wohnungskosten auf diesem Bankkonto stammten, konnte mangels vorliegender Bankbelege im BFG-Verfahren nicht festgestellt werden. Eigene Einkünfte in hinreichender Höhe werden – entgegen den Zeugenangaben von N.K. – auf Basis der abgabenbehördlichen Datenbanken sowohl für die Tochter als auch für T.F. ausgeschlossen (beide Studenten mit Familienbeihilfenbezug im maßgeblichen Zeitraum; behauptete Geldgeschenke der Großeltern blieben ohne Belegnachweis).

Zum Stromverbrauch in der Wohnung ABC-Straße 102/20 zeigen die Daten des EVU vom Erstbezug im Dezember 2006 bis zum Auslaufen des Mietvertrages mit der Tochter Ende Mai 2009 relativ konstante Werte auf vergleichsweise niedrigem Niveau (stärkerer Rückgang beim Haushaltsstrom 2008). Mit dem Wechsel des Mietverhältnisses auf T.F. stieg der Stromverbrauch in dieser Wohnung ab Juni 2009 beträchtlich an (durchschnittlich über 60% Anstieg beim Haushaltsstrom- und rd. 40% Anstieg beim Warmwasserstromverbrauch in den drei Abrechnungsperioden nach dem „Mieterwechsel“), bevor ab der mit März 2012 beginnenden Abrechnungsperiode ein Rückgang auf bzw. sogar unter das ursprüngliche Niveau eintrat.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass N.K. im Jänner 2011 eine Eigentumswohnung in der F.-Straße erworben hat.

Der Bf hat sich dem BFG gegenüber zu den Stromverbrauchsdaten des EVU wie folgt geäußert: „*Der Mehrverbrauch an Strom ist damit zu erklären, daß Herr F. ein anderes Verbrauchsverhalten an den Tag gelegt hat. Beispielsweise hat er seine EDV-Anlage Tag und Nacht laufen gelassen. Das ergibt pro Tag rund 4,8 KWh bzw. rund € 1,-- Mehrkosten. Damit ist die gesamte Abweichung lückenlos aufgeklärt.*“

Und zur fortgesetzten Abbuchung der Stromkosten vom Bankkonto der Tochter: „*Herr F. war schon vor dessen Einzug in die ABC-Straße mit N.K. befreundet. Der Versuch, in der ABC-Straße zusammen zu wohnen, scheiterte allerdings sehr rasch. N.K. ermöglichte Herrn F. dennoch die Anmietung der Wohnung ab Juni 2009. Im Zuge dessen ist auch der Strom auf den neuen Mieter, Herrn F., angemeldet worden. Frau N.K. hat sich dafür entschieden, eine eigene Wohnung zu beziehen (S.-Straße 44/6/2), um Abstand zu gewinnen. Die Beziehung ist aber nicht völlig beendet worden, N.K. besuchte Herrn F. in regelmäßigen Abständen. Deshalb wurde vereinbart, daß N.K. als Beitrag zu den Gesamtkosten der Wohnung die Stromkosten trägt, ansonsten*

aber an den Kosten keinen Anteil zu übernehmen hat. Aus diesem Grund ist der Strom weiterhin vom Konto von Frau N.K. bei der Bankim (Wohnort) bezahlt worden.“

B.P. , die angebliche Mitbewohnerin in der Wohnung ABC-Straße 102/20, konnte, als Zeugin befragt, weder den Anstieg des Stromverbrauches erklären, noch erwähnte sie eine regelmäßige Anwesenheit von N.K. nach Mai 2009.

T.F. , der die Daten des Mietvertrages mit dem Bf vom 28.Mai 2009 als Zeuge bestätigte, war nach den durchgeführten Erhebungen im Juni 2009 aus einer Studentenwohnung in der L.-Straße in die verfahrensgegenständliche Wohnung in der ABC-Straße 102/20 umgezogen (Daten lt. ZMR und FB-Akt). In den EKIS-Daten scheint die Adresse ABC-Straße 102/20 als Wohnadresse von T.F. im Zusammenhang mit einem Pkw auf, der vom Juni 2007 bis März 2012 auf ihn angemeldet war. Dagegen hatte er im Jänner 2012 bei der Anmeldung eines weiteren Pkw, die Adresse seiner Mutter als Wohnadresse angegeben. An die zuletzt genannte Adresse wurden seit Dezember 2011 auch FA-Erledigungen für T.F. zugestellt. Seit Mai 2013 befindet sich dort sein behördlicher Hauptwohnsitz.

Die Beendigung des Strombezugsvertrages für die Wohnung ABC-Straße 102/20 hat T.F. dem EVU nicht gemeldet. Der Stromversorger wurde von seinem Ausscheiden im Mai 2013 durch die Anmeldung des Bf als neuem Strombezieher informiert und hat deshalb die Endrechnung für T.F. in Unkenntnis einer neuen Adresse auch nicht an den bisherigen Vertragspartner sondern an den Bf geschickt.

In welchem Zeitraum T.F. die Wohnung in der ABC-Straße 102/20 tatsächlich als Mieter gegen Entgelt benutzt hat, ist aufgrund der dargestellten Umstände nicht erwiesen. Die fortgesetzte Abbuchung der Stromkosten vom Bankkonto der N.K. stellt ein starkes Indiz dafür dar, dass die Tochter des Bf beim Wechsel des Mietverhältnisses auf T.F. nicht aus dieser Wohnung ausgezogen ist. Die Darstellung des Bf in der Eingabe vom 3.Nov.2015 bekräftigt dies weiter. Wer die Entrichtung der Nutzungsentgelte an die Hausverwaltung finanzierte, blieb im Verfahren offen.

Zur Wohnung des Bf in der S.-Straße 44/6/2, in welche nach dem Rechtsmittelvorbringen die Tochter N. mit dem Einzug von T.F. in die Wohnung ABC-Straße 102/20 ab Juni 2009 umgezogen sein soll (40 m² Wohnnutzfläche, kein Parkplatz), wurde von der Tochter im Rahmen ihrer Zeugenbefragung durch das FA ein ebenfalls ohne Mitwirkung der Hausverwaltung abgeschlossener, mit 29.Mai 2009 datierter Mietvertrag ohne Vergebührungsvermerk vorgelegt, der - abgesehen von der Bezugnahme auf öffentliche Wohnbaufördermittel - nach Form und Inhalt den beiden Verträgen zur Wohnung ABC-Straße 102/20 weitgehend nachgebildet war (monatl. Gesamtentgelt incl. Heizung 246,27 €, ohne EVB und Strom).

Alle drei Mietverträge gestatteten eine (entgeltliche oder unentgeltliche) Unter Vermietung nur mit Zustimmung des Vermieters. Nach dem Vorbringen des Bf wurde eine solche zur Wohnung ABC-Straße 102/20 nicht erteilt. T.F. bestätigte dies hinsichtlich seiner Unter Vermietung an B.P. .

Die Wohnung in der S.-Straße 44 war als eine von vier Wohnungen aus dem Umbau einer vom Bf im Juni 2004 erworbenen Wohnung hervorgegangen. Mit diesem Immobilienverkauf hatte die Vermietungstätigkeit des Bf begonnen. Nach dem Inhalt seiner Abgabenerklärungen für 2005 waren drei der vier durch den Umbau entstandenen Wohnungen für die Vermietung geplant, die vierte Wohnung sollte Privatzwecken dienen. Entsprechend waren 15,45% der Kosten und Vorsteuern aus der Anschaffung und dem Umbau vom Werbungskostenabzug bzw. nach § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG aus dem Vorsteuerabzug ausgeschieden worden. Die Ordnungsmäßigkeit dieser Maßnahme wurde weder im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP noch im folgenden Rechtsmittelverfahren in Frage gestellt.

Mit der Vermietung der Wohnungen in der S.-Straße 44 war bereits im Spätherbst 2004 begonnen worden (lt. ZMR zwei Mieterinnen – Mieterin1 und Mieterin2. , ab 15.Nov.2004 mit Nebenwohnsitz in der Wohnung S.-Straße 44/4 gemeldet; als Unterkunftgeberin scheint die Gattin des Bf auf). Bis August 2005 waren drei Mieter vorhanden gewesen (Aktenvermerk der vormaligen steuerlichen Vertretung vom 3.August 2005 im vorgelegten AP-Akt). Für die vierte Wohnung ist den Verfahrensunterlagen die fortgesetzte Privatnutzung zu entnehmen (lt. Bf im Schreiben vom 31.Okt.2008 drei vermietete Wohnungen in der S.-Straße 44; lt. Zeugin P. vom 22.Okt.2015 eine vom Bf genutzte Wohnung in diesem Haus im Sommer/Herbst 2006; lt. Eingabe des Bf an das BFG vom 3.November 2015 ausschließlich private Verwendung der Wohnung S.-Straße 44/6/2 durch verschiedene Familienmitglieder).

Die Stromzahlungen zur verfahrensgegenständlichen Wohnung S.-Straße 44/6/2 wurden per Erlagschein überwiesen. Daten zum Stromverbrauch für 2004 – 8/2007 liegen dem BFG nicht vor. Ab September 2007 schwankte der Stromverbrauch zunächst drei Jahre lang auf niedrigem Niveau. Ab September 2010 war die Wohnung, den Strombezugsdaten zufolge, zwei Jahre lang offensichtlich nicht (laufend) bewohnt bzw. wurde nur fallweise benutzt. Mit der im Sept. 2012 beginnenden Abrechnungsperiode stieg der Stromverbrauch wieder deutlich an und näherte sich zuletzt dem Verbrauchswert der aktuellen Mieterin in der Wohnung ABC-Straße 102/Nr.20.

Eine durchgehende Benutzung der Wohnung S.-Straße 44/6/2 durch N.K. zwischen Juni 2009 und Herbst 2015 (lt. Bf vom 3.Nov.2015) wird durch die dargestellten Stromverbrauchsdaten ebenso wenig unterstützt, wie deren Adressenangabe bei der Zeugenbefragung durch das FA im Oktober 2010.

Zur familiären Situation des Bf ist festzustellen, dass er im Verfahrenszeitraum Vater von drei Kindern der Geburtsjahrgänge 1987–1990 mit durchgehendem Familienbeihilfenbezug war. Die ältere Tochter N. , geb. 1987, begann nach der Matura im Juli 2005 ab dem Wintersemester 2005/2006 mit dem Studium der Architektur an der Technischen Universität (TU) Graz, das sie nach zwölf Semestern im Sommer 2011 erfolgreich beendete (Familienbeihilfenbezug bis Juni 2011).

Nach den abgabenbehördlichen Daten bezog N.K. ab 2002 jeweils geringfügige Einkünfte im Rahmen von Ferialarbeiten in den Sommermonaten (ab 2004 im Technischen Büro des Vaters), die erstmals im Jahr 2008 den Wert von 1.000,- € überschritten. Weitere Einkünfte sind für den Verfahrenszeitraum nicht dokumentiert. Ebenso wenig die angegebenen Schenkungen ihrer Großeltern. Das vom Bf erhaltene Taschengeld von monatlich 260,- € konnte selbst in Verbindung mit dem behaupteten Kostenbeitrag der B.P. (350,- €/Monat) das monatliche Nutzungsentgelt für die Wohnung ABC-Straße 102/20 nicht abdecken (zumal N.K. es „*zum Wirtschaften*“ verwendet haben will).

Die zweite Tochter, geb. 1989, absolvierte bis Sommer 2008 eine Schulausbildung in (Schulort) und begann im Oktober 2008 ein Studium an der Universität in Linz.

Auch der Sohn, geb. 1990, war im Verfahrenszeitraum Schüler mit Wohnsitz im Elternhaus in (Wohnort).

B.P., gebürtige Slowenin, begann im Wintersemester 2005 mit einem Sprachenstudium an der Universität Graz (Englisch, Spanisch). Von Dezember 2005 bis April 2009 war sie in Graz mit Wohnsitz DEF-Straße 69 gemeldet (amtswegige Abmeldung am 25.April 2009). An dieser Adresse hatte sie als Mitbewohnerin in einer für drei Personen ausgestatteten Studentenwohnung gegen ein monatliches Entgelt von 333,- € gewohnt. Über die Dauer dieses Mietverhältnisses und die zeitgleich dort wohnhaften Mitbewohner hat das Verfahren keine für eine Sachverhaltsfeststellung hinreichend verlässlichen Fakten hervorgebracht. Auszuschließen ist aus Sicht des BFG, wie in der Folge noch näher ausgeführt wird, dass N.K. im Studienjahr 2005/2006 dort gewohnt hat.

Aufgrund der Daten der Universität Graz, an deren Richtigkeit nach dem Verfahrensergebnis nicht zu zweifeln ist und die auch durch die Zeugenbefragung der B.P. vor dem BFG bestätigt wurden, geht das BFG davon aus, dass deren Mietverhältnis in der DEF-Straße 69 Ende September 2006 nicht mehr aufrecht war und sie zu dieser Zeit in einer der Wohnungen des Bf in der S.-Straße 44 wohnte.

Offen bleibt aufgrund der Anführung einer Türnummer, die dem Bf nicht zuordenbar ist, in welchen der Wohnungen B.P. untergebracht war (Adresse lt. Verlustmeldung an die Universität Graz vom 28.Sept.2006 „S.-Straße 44/24“).

Aufgrund ihrer Zeugenangaben vom Okt.2015 und den Angaben des Bf vom Nov.2015 geht das BFG davon aus, dass B.P. nicht die Privatwohnung S.-Straße 44/6/2 bewohnt hat (aus den Angaben der Zeugin ist zu schließen, dass diese Wohnung bis zur Fertigstellung der verfahrensgegenständlichen Wohnung ABC-Straße 102/20 von N.K. und bei Bedarf auch vom Bf benutzt wurde).

Nachdem B.P. an der Universität Graz ab Juli 2010 mit der Studienadresse „ABC-Straße 104/W2“ erfasst war, geht das BFG davon aus, dass die Angabe fehlerhaften Wohnungsnummern durchaus planmäßig erfolgt ist, zumal die Bezeichnung „W2“ eine Verwechslung mit dem Stockwerk oder der Stiege ausschließt.

In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass B.P. der Meldebehörde nie einen Wohnsitz in der ABC-Straße 102 bekanntgab, und zwar selbst nach dem abgabenbehördlichen Hinweis auf die Meldepflicht im Zuge der Zeugenbefragung vom Oktober 2010 nicht. Das BFG urteilt dies als Indiz dafür, dass B.P. zu dieser Zeit tatsächlich nicht in der Wohnung ABC-Straße 102/20 gewohnt hat. Dafür spricht auch die Tatsache, dass sie bei der Zeugeneinvernahme ihre Heimatadresse in Slowenien als Wohnadresse angab.

Bevor Frau P. im Rahmen eines Erasmusstipendiums ein Auslandssemester in Spanien verbrachte, beendete sie ihr Mietverhältnis in Graz. Nach der Rückkehr zog sie in eine Mietwohnung am A.-Platz, in der sich von Oktober 2011 bis zum Umzug in eine mittlerweile erworbene Eigentumswohnung im Haus S.-Straße 44 im Frühjahr 2015 ihr (einiger) behördlicher Wohnsitz in Österreich befand (Auskunft Universität Graz vom 29.Okt.2010, Zeugenangaben B.P. vom 22.Okt.2015, ZMR-Daten).

In Hinblick auf die abgabenbehördliche Ermahnung betreffend Meldepflichten in Österreich im Zuge der Zeugenbefragung vom Oktober 2010, geht das BFG aufgrund der angeführten ZMR-Daten davon aus, dass der Auslandsaufenthalt der B.P. im Sommersemester 2011 stattgefunden hat und sie aus Kostengründen nach der Rückkehr infolge der Sommerferien erst mit dem beginnenden Herbstsemester wieder eine Wohnung in Graz anmietete. Dafür spricht auch der Umstand, dass B.P. weder ihren Auslandsaufenthalt noch den Auszug aus ihrer Grazer Wohnung im Zuge der Zeugenbefragungen vom Oktober 2010 erwähnte. Inwieweit die Jahresangabe 2010 zum Auslandssemester auf einen Irrtum zurückzuführen ist, bleibt dahingestellt.

Zum behaupteten Mietverhältnis der B.P. in der Wohnung ABC-Straße 102/20 existiert eine einzige, schriftliche Unterlage aus der Zeit des erstinstanzlichen Rechtmittelverfahrens. Die als Bestätigung der B.P. vorgelegte Erklärung vom 23.Juni 2009 stellte sich – entgegen dem Vorbringen des Bf vom 22.Juli 2009 - im Laufe des Verfahrens als im Zuge des erstinstanzlichen Rechtmittelverfahrens vom Bf angefertigtes Schriftstück heraus, das – trotz behaupteter Dringlichkeit – erst rund einen Monat nach dem angegebenen Datum per Fax an eine nicht nachprüfbar Empfangsstelle in Slowenien geschickt bzw. von dort – versehen mit einer nicht nachprüfbaren Unterschrift - retourniert worden sein soll.

Im Übrigen erwecken die im Verfahren gemachten Angaben zur Nutzung der Wohnung ABC-Straße 102/20 durch B.P. durchwegs den Eindruck, dass sie über die angebotene Zeugeneinvernahmen hinaus, einer nachträglichen Überprüfung durch die Abgabenbehörde bzw. das BFG nicht zugänglich sein sollen.

Auf Basis der festgestellten Umstände geht das BFG davon aus, dass B.P. bis zum Ergehen der verfahrensgegenständlichen Bescheide weder mit dem Bf noch mit dessen Tochter N. ein - formelles oder konkludentes - Mietverhältnis betreffend die Wohnung ABC-Straße 102/20 abgeschlossen hatte und dort auch nicht als studentische Mitbewohnerin gegen Kostenbeteiligung gelebt hat.

Für das BFG ergibt sich diese Feststellung zweifelsfrei vor allem aus der Verantwortung des Bf, seiner Tochter und der steuerlichen Vertretung im Verlauf des AP-Verfahrens. Die erstmals im Rechtsmittel gegen die AP-Bescheide erwähnte Mitbenutzung der strittigen Wohnung durch B.P. steht in einem derart diametralen Widerspruch zu den zuvor im AP-Verfahren abgegebenen, in sich und zueinander schlüssigen Erklärungen der genannten Personen, dass das BFG sie als reine Zweckbehauptung beurteilt. Es erscheint undenkbar, dass ein derart zentrales Faktum zur überprüften Wohnung im Zuge des AP-Verfahrens bei allen drei Beteiligten in Vergessenheit geraten war.

Zudem ist zu bedenken, dass der Wahrheitsgehalt des geänderten Vorbringens im Verfahren durch keine tragfähige Beweisführung untermauert wurde. Wie dargestellt, existiert kein einziges Dokument aus der Zeit der behaupteten gemeinsamen Nutzung der Wohnung ABC-Straße 102/20 durch die Tochter des Bf und B.P. und selbst die nachträglich vorgelegte Erklärung der angeblichen Mitbewohnerin vom 23.Juni 2009 stellte sich als tatsächlich vom Bf verfasst und von der Zeugin nicht einmal unterfertigt heraus.

Als vom Bf verfasst hält das BFG auch die von B.P. im Zuge ihrer Zeugenbefragung durch das FA im Oktober 2010 vorgelegte, schriftliche Erklärung. Es erscheint als lebensfremd, dass sich die Zeugin bei ihrer Zeugeneinvernahme vor dem BFG im Oktober 2015 nicht mehr an die Umstände des Entstehens dieser umfangreichen Sachverhaltsdarstellung zur Erklärung vom 23.Juni 2009 erinnern konnte. Das BFG geht davon aus, dass den Erinnerungslücken eine Schutzbehauptung der (zuvor über ihren Zeugenstatus rechtsbelehrten) B.P. zur Vermeidung einer falschen Zeugenaussage zugrunde liegt.

Damit erklären sich auch die Erinnerungslücken der Zeugin vor dem BFG zum Zustand der Wohnung ABC-Straße 102/20 beim behaupteten Einzug im Dezember 2006.

Wenn B.P. dem FA gegenüber im Oktober 2010 als Zeugin noch von der Wohnung als „*Baustelle*“ gesprochen hatte, vor dem BFG aber weder konkretisieren konnte, welche Arbeiten zum Zeitpunkt ihres Einzugs in der Wohnung oder im Haus noch durchzuführen waren, noch eine Erinnerung an die Ausstattung der Küche besaß (im Gegensatz zur Ausstattung der davor angeblich nur gelegentlich benutzten Wohnung in der S.-Straße 44), zeigt dies vielmehr, dass sie die Wohnung ABC-Straße 102/20 im behaupteten Bezugszeitpunkt Dezember 2006 tatsächlich gar nicht kannte.

Ebenso wenig konnte B.P. bei der Zeugenbefragung durch das BFG zu dem mit dem Wechsel auf T.F. deutlich gestiegenen Stromverbrauch in der Wohnung ABC-Straße 102/20 Auskunft geben. Weder war der Zeugin ein Anstieg ihres monatlichen Kostenbeitrages als Folge des Mehrverbrauches an Strom erinnerlich, noch eine Stromnachzahlung (lt. Zeugenaussage der N.K. hatte sie die Stromkosten von ihrer Mitbewohnerin gesondert und zusätzlich zum Nutzungsentgelt von 350,- € eingehoben; B.P. hat solche Zusatzkosten nicht erwähnt; T.F. hat Strom- und Internetkosten ausdrücklich als im Betrag von 350,- € inkludiert bezeichnet). Auch konnte B.P. den erhöhten Stromverbrauch durch ein Nutzungsverhalten von T.F. nicht erklären. Auf eine

ausdrückliche Frage dazu, bot sie lediglich Vermutungen an („*evtl. neuer Fernseher oder Videospiele*“).

In Hinblick darauf erscheinen die Ausführungen des Bf zum gestiegenen Stromverbrauch in der Eingabe vom 3.Nov.2015 (Mehrverbrauch durch eine „*Tag und Nacht laufende EDV-Anlage*“ des neuen Mieters) wenig überzeugend, zumal ein solches Nutzungsverhalten studienbedingt weder dem Grunde nach plausibel erscheint, noch der Mitbewohnerin verborgen geblieben wäre und den Mehrverbrauch zudem auch der Höhe nach nicht abdecken könnte. Insbesondere aber erklärt es nicht den Anstieg des Stromverbrauchs für die Warmwasseraufbereitung der Wohnung.

Wenn der Bf in der Eingabe an das BFG vom 3.Nov.2015 erstmals eingeräumt hat, dass T.F. bereits vor der formellen Übernahme des Mietverhältnisses zur Wohnung ABC-Straße 102/20 Ende Mai 2009 dort als Freund von N.K. vorübergehend mit der Tochter des Bf gewohnt hatte, korreliert diese Darstellung zwar mit der im EKIS zu dem im Juni 2007 angemeldeten Kfz des T.F. gespeicherten Wohnadresse. Zugleich steht sie aber im Widerspruch zu den bisherigen Angaben über das Zustandekommen des Mietverhältnisses mit T.F. zur Wohnung ABC-Straße 102/20 und stellt damit die Glaubwürdigkeit der Zeugenaussagen von N.K., T.F. und B.P. in Frage.

Ebenso erstmals vorgebracht und zugleich völlig unglaublich erscheint die Begründung des Bf vom 3.Nov.2015 zur fortgesetzten Abbuchung der Stromkosten vom Bankkonto der N.K. während des Mietverhältnisses von T.F.. Ist damit doch einerseits nicht nachvollziehbar, weshalb unter diesen Umständen der Strombezug überhaupt auf den neuen Mieter umgemeldet wurde. Andererseits erschiene eine fortgesetzte Tragung der Stromkosten durch N.K. (einschließlich des auf B.P. entfallenden Anteils) überhaupt nur bei einer entsprechend regelmäßigen Mitbenutzung der Wohnung verständlich. Die aktuelle Darstellung des Bf vermag zwar allenfalls einen Anstieg des Stromverbrauches in der Wohnung ABC-Straße 102/20 ab Juni 2009 zu erklären, wäre aber zweifellos der Mitbewohnerin B.P. nicht verborgen geblieben und hätte eine entsprechende Beantwortung der Frage nach dem Zuwachs des Stromverbrauches bei ihrer Zeugeneinvernahme nahegelegt.

Im Übrigen hätte sich im Gegenzug das Auslandssemester der B.P. in Spanien - mag dieser Aufenthalt nun 2010 oder 2011 stattgefunden haben - in einem Rückgang des Stromverbrauchs zur Wohnung ABC-Straße 102/20 bemerkbar machen müssen. Stattdessen zeigt der Stromverbrauch zu dieser Wohnung von Juni 2009 bis März 2012 - somit auch nach deren Einzug in die Wohnung am A.-Platz - einen stetigen Aufwärtstrend.

Zugleich spricht das bereits erwähnte Unterbleiben einer behördlichen Anmeldung durch B.P. an der Adresse ABC-Straße 102/20, trotz des zweimaligen Hinweises auf die Meldepflicht durch das FA im Zuge der Zeugenbefragungen im Oktober 2010, gegen einen Wohnsitz der Zeugin in der strittigen Wohnung, zumal sie bei ihrer Befragung die Adresse dieser Wohnung auch nicht als ihre Wohnanschrift angegeben hat.

Schließlich bleibt anzumerken, dass der Bf die Zeugenangaben der B.P. vor dem BFG trotz Protokollzusendung weder kommentiert, noch ihnen widersprochen hat.

In Würdigung der angeführten Gesamtumstände hält es das BFG für nicht erwiesen, dass B.P. jemals in der Wohnung ABC-Straße 102/20 gewohnt hat. Besonderem Gewicht für den Verfahrenszeitraum kommt dabei, wie ausgeführt, dem Umstand zu, dass B.P. als Mitbewohnerin dieser Wohnung im Zuge des AP-Verfahrens nie erwähnt wurde.

Das BFG geht vielmehr davon aus, dass B.P. nach dem Auszug aus der Wohnung in der DEF-Straße 69 in eine der Wohnungen des Bf in der S.-Straße 44 eingezogen ist. Ob sie dort bis zu ihrem Wegzug nach Spanien gewohnt hat, kann für das anhängige Verfahren dahingestellt bleiben. Doch erscheint nicht glaubwürdig, dass B.P., als Studentin mit geringen Geldmitteln, während des Auslandsaufenthalts eine Wohnung in Graz beibehielt.

An der Feststellung eines nicht erwiesenen Wohnsitzes der B.P. in der Wohnung ABC-Straße 102/20 ist aus Sicht des BFG unter Beachtung der weiteren Verfahrensergebnisse, trotz gegenteiliger Zeugenaussagen, nicht zu zweifeln. Sind die Zeugenaussagen in den entscheidenden Punkten, soweit sie sich nicht unmittelbar als unrichtig erweisen, doch regelmäßig nicht überprüfbar bzw. erscheinen sie zudem oft unglaublich.

So werden die Angaben der N.K. vom Oktober 2010 einerseits hinsichtlich ihrer Einkommensverhältnisse im fraglichen Zeitraum durch die abgabenbehördliche Datenbank widerlegt bzw. anderseits bezüglich der Umstände ihrer Bekanntschaft mit T.F. und ihres Umzuges in die Wohnung S.-Straße 44/6/2 durch die beigeschafften Stromverbrauchsdaten zu den beiden Wohnungen und die Angaben des Bf über ihre fortgesetzte (Mit-)Nutzung der Wohnung ABC-Straße 102/20 ab Juni 2009 (Eingabe 3.Nov.2015) grundlegend in Frage gestellt. Im Übrigen entziehen sich auch die Ausführungen von N.K. weitgehend einer nachträglichen Überprüfung.

Gleiches gilt für die Angaben von T.F., der sich bei seiner Zeugenaussage gegenüber dem FA auf den Mietvertrag zur Wohnung ABC-Straße 102/20 vom 28.Mai 2009 als einziges, nachprüfbares Faktum beschränkte und darüber hinaus ebenfalls durchwegs nicht überprüfbare Angaben machte. Seine durch keinerlei Belegnachweise erhärteten Angaben alleine vermögen das behauptete Untermietverhältnis mit B. P. zur Wohnung ABC-Straße 102/20 vor dem Hintergrund der zuvor dargestellten Gesamtumstände nicht zu tragen.

Auch die Angaben der J.C. über N.K. als eine der Mieterinnen der Wohnung in der DEF-Straße 69 im Studienjahr 2005/2006, die den Eindruck einer Gefälligkeitsaussage erwecken, sind als Beweismittel für die Position des Bf nicht geeignet. Erscheint es doch höchst unglaublich, dass sich die (durch ZMR-Daten belegte) Vermieterin der B.P. bei ihrer Zeugenaussage vor dem FA zwar mit Vor- und Nachnamen an N.K., nicht aber an ihre ehemalige Mieterin erinnern konnte, die wie sie selbst aus Slowenien stammt und sich beim ersten Kontakt in Begleitung ihrer Mutter, mit dieser sogar in slowenischer Sprache

unterhalten haben soll. An sie konnte sich J.C. erst nach einem Telefonat mit dem Bf erinnern.

Auch aus weiteren Gründen sieht das BFG den Nachweis, dass N.K. im ersten Studienjahr 2005/2006 in der Wohnung der J.C. wohnhaft war, als nicht erbracht an.

Zunächst lassen die Stromverbrauchsdaten zur Wohnung in der DEF-Straße 69 nicht darauf schließen, dass die unstrittig für drei Bewohner vorgesehene Wohnung im Studienjahr 2005/2006 lediglich von zwei, und erst im Folgejahr von drei Personen bewohnt wurde (Anstieg des Stromverbrauchs um lediglich 11,6%). Vor diesem Hintergrund und in Hinblick auf das von B.P. genannte, markante Mietentgelt von 333,- € geht das BFG davon aus, dass diese Wohnung auch im Studienjahr 2005/2006 drei Mieter beherbergte. Diese Schlussfolgerung wird nicht zuletzt durch eine weitere Bemerkung von B.P. im Rahmen ihrer Zeugenaussage vom Oktober 2010 gestützt, mit der sie ihren Wegzug aus der Wohnung in der DEF-Straße 69 u.a. damit begründete, dass ihr eine „WG mit zwei Personen ...viel lieber“ war.

Außerdem ist daran zu erinnern, dass der Umbau der vom Bf im Juni 2004 erworbenen Wohnung in der S.-Straße 44 zu vier Kleinwohnungen noch im Jahr 2004 abgeschlossen und nur drei der vier Wohnungen für die Vermietung vorgesehen waren.

In dieser Situation geht das BFG davon aus, dass die vierte, von Beginn an für eine Privatnutzung geplante Wohnung der Tochter N. zu Studienbeginn im Herbst 2005 zur Verfügung stand und von ihr bis zum Umzug in die wesentlich komfortablere Wohnung in der ABC-Straße 102/20 auch tatsächlich genutzt wurde.

Die Annahme, dass Eltern ihrem studierenden Kind eine fremde Mietwohnung finanzieren, wenn sie eine soeben fertiggestellte, für die Privatnutzung vorgesehene Wohnung am Studienort zur Verfügung haben, ist mit den allgemeinen Lebenserfahrungen nicht vereinbar. Diese Überlegung wird einerseits durch das Schreiben der Tochter vom 25.Okt.2008 gestützt, die den Widerstand ihrer Eltern gegen ihren Umzug nach Graz mit den zu erwartenden Mehrkosten eines weiteren Haushalts begründete, bzw. anderseits durch die Zeugenangaben der B.P. vor dem BFG zur Wohnsituation in der S.-Straße 44 im Herbst 2006 (neben der von ihr bewohnten, erinnerte sich die Zeugin an eine weitere Wohnung, die vom Bf genutzt wurde). Schließlich hat das durchgeführte Ermittlungsverfahren auch keinerlei Belegnachweise für die behauptete Unterkunft der Tochter des Bf in der DEF-Straße 69 hervorgebracht.

In Hinblick darauf geht das BFG davon aus, dass die Tochter N. zu Studienbeginn im Herbst 2005 in die verfahrensgegenständliche Wohnung S.-Straße 44/6/2 einzog.

Aufgrund der zur Verlustmeldung der B.P. vom 28.September 2006 erhobenen Umstände, hält das BFG einen vorübergehenden Wohnsitz sowohl von B.P. als auch von N.K. im Haus S.-Straße 44 bis zur Fertigstellung der Wohnung Nr.20 im Nachbarhaus ABC-Straße 102 für erwiesen, wobei wegen der Zeugenangaben von B.P. und der Ausführungen des Bf vom 3.Nov.2015 nicht davon ausgegangen wird, dass beide die Wohnung S.-Straße 44/6/2 gemeinsam bewohnten. Einen Umzug in die Wohnung ABC-

Straße 102/20 sieht das BFG nur für N.K. als erwiesen an (Anmeldung Strombezug ab 6.Dez.2006). Für einen Umzug von B.P. in diese Wohnung ergeben sich aus den Verfahrensergebnissen keine tragfähigen Beweise.

Eine Nutzung der verfahrensgegenständlichen Wohnung in der ABC-Straße 102/20 durch T.F. als Mieter wurde für den Verfahrenszeitraum 2005/2006 weder behauptet noch erwiesen. Abschließende Feststellungen zu seinem Mietverhältnis ab Juni 2009 bleiben dem Besteuerungsverfahren der betreffenden Jahre vorbehalten.

Allerdings ist das BFG aufgrund der dargestellten Umstände, insbesondere wegen der fortgesetzten Abbuchung der Stromkosten vom Bankkonto der N.K. auch nach Mai 2009, aber auch wegen der Stromverbrauchsentwicklung in der Wohnung S.-Straße 44/6/2, davon überzeugt, dass die Nutzung der Wohnung ABC-Straße 102/20 durch N.K. nicht mit Mai 2009 beendet wurde. Der markante Anstieg des Stromverbrauchs zu dieser Wohnung spricht aus Sicht des BFG vielmehr dafür, dass T.F. die Wohnung ab Juni 2009 mit der Tochter des Bf gemeinsam bewohnte (allenfalls bis zum Umzug der Tochter in deren im Jänner 2011 erworbene Eigentumswohnung in der F.-Straße).

Aus Sicht des BFG steht aufgrund der dargestellten Ermittlungsergebnisse und Beweiswürdigungen fest, dass die verfahrensgegenständliche Wohnung ABC-Straße 102/20 nach der Planung des Bf unmittelbar nach durchgeführter Sanierung seiner unterhaltsberechtigten Tochter N. für die Dauer ihres Studiums zur ausschließlichen Privatnutzung überlassen werden sollte und dieser Plan im zu beurteilenden Verfahrenszeitraum auch tatsächlich zur Umsetzung kam. Eine gemeinsame Nutzung dieser Wohnung durch N.K. und B. P. unter fremdüblicher, regelmäßiger Kostenbeteiligung der B. P. ab Dez. 2006 hält das BFG für nicht erwiesen.

Es wäre am Bf gelegen, die Nutzungsverhältnisse zur Wohnung ABC-Straße 102/20 in Hinblick auf deren steuerliche Maßgeblichkeit als Einkunftsquelle von vorne herein so zu gestalten, dass sie einer Nachprüfung durch die Abgabenbehörde bzw. das BFG zugänglich sind. Als steuerlich vertretenem Abgabepflichtigen mit weiteren einschlägigen Betätigungen war ihm dies auch zuzumuten.

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

§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) berechtigt den Unternehmer die von anderen Unternehmen 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.

Seit dem AbgÄndG 2004 setzt die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen voraus, dass der Gegenstand zumindest zu 10% tatsächlich dem Unternehmen dient (§ 12 Abs. 2 Z. 1 UStG idF BGBl I Nr. 180/2004, AbgÄndG 2004). Aufgrund der Ermächtigung des EU-Rates vom 13.Dezember 2004, ABL L 341/47 führt eine nichtunternehmerische Nutzung im Ausmaß von mehr als 90% ab 1.Februar 2005 zu einem vollständigen Ausschluss des Vorsteuerabzugs auch für Gegenstände, die dem Unternehmen zugeordnet wurden.

Einen Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Gebäudeinvestitionen schließt zugleich § 12 Abs. 3 Z 4 UStG iVm § 3a Abs. 1a Z 1 UStG idF BGBl I Nr. 27 bzw. Nr. 180/2004 aus, soweit die betreffenden Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke stehen. Eine derartige Grundstücksnutzung wird für nicht steuerbar erklärt, was zu einem Abzugsverbot für die damit zusammenhängenden Vorsteuern führt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar⁴ § 12 Tz 110ff und Tz 132ff jeweils mit Judikaturverweisen).

Aus den genannten Bestimmungen folgt, dass sowohl nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG als auch nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wenn ein Gebäude 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 dar stellt.

Der VwGH geht von einem Vorrang des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vor der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG aus, dem sich das BFG im anhängigen Verfahren anschließt (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Nach gefestigter Judikatur, von der abzuweichen sich das BFG im laufenden Verfahren ebenfalls nicht veranlasst sieht, 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. Wie vom FA im vorangegangenen abgabenbehördlichen Verfahren bereits zutreffend ausgeführt, kommt es 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, 2003/0120; 30.03.2006, 2002/15/0141, 22.11.2001, 98/15/0057 mwN; UFS 02.07.2012, RV/0344-K/10; 16.07.2012, RV/2652-W/09).

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH unterliegen nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, dem Regime der

Mehrwertsteuer. Nachdem sich die Nutzungsüberlassung einer Eigentumswohnung an eine unterhaltsberechtigte Person als Gewährung des Unterhalts darstellt, fehlt es insoweit an dem für einen Vorsteuerabzug entscheidenden Merkmal einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, solange sich die Nutzung der Wohnung auf eine Überlassung zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses eines Unterhaltsberechtigten beschränkt. Entsprechend bestehen gegen die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG auch keine unionsrechtlichen Bedenken (vgl. EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03, "HE" und *Ruppe/Achatz*, a.a.O., § 12 Tz 150, mwN).

Durch eine nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG steuerlich unbeachtliche Wohnraumüberlassung an eine unterhaltsberechtigte Person ist das Recht auf einen Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Lieferungen oder Leistungen, welche mit einem solcher Art genutzten Wohnobjekt im Zusammenhang stehen, 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*, a.a.O. Tz. 28 und Tz 294, u.a. 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 „Gabalfrista“; 15.1.1998, Rs C-37/95 „Ghent Coal“; VwGH 30.6.2015, 2012/13/0022; 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. 1 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. Zufolge § 21 BAO hat es seiner Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den wahren wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes zugrunde zu legen.

III) . Für das anhängige Verfahren bedeutet die dargestellte Rechtslage aufgrund der festgestellten vollständigen Privatnutzung der Wohnung des Bf in der ABC-Straße 102/20 durch dessen Tochter, dass neben einer ursprünglich verbindlich geplanten, unternehmerischen Verwendung der Wohnung, auch steuerlich anzuerkennende Umstände im Sinne der angeführten Judikatur nachzuweisen wären, die deren Umsetzung verhindert haben. Gelingt dieser Nachweis nicht, lässt die Erstvermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter eine Zuordnung zum Unternehmensbereich des Bf nicht zu. Die private Nutzung steht einem Vorsteuerabzug aus anschaffungs- oder sanierungsbedingten Kosten mangels Erfüllens der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 bzw. § 12 Abs.2 Z 2 lit.a UStG entgegen.

Da es für die umsatzsteuerliche Behandlung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung/Leistungserbringung ankommt, ist zunächst entscheidend, ob bei Abschluss des Sanierungsprojekts (= Lieferung der sanierten Wohnung, = Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsmöglichkeit der Wohnung für Vermietungszwecke im Sinne des BFG-Erkenntnisses RV/5100223/2012 vom 22.April 2015) Umstände vorlagen, aufgrund welcher mit hinreichender Sicherheit von deren künftigen Verwendung zur steuerpflichtigen Vermietung ausgegangen werden konnte.

Wie festgestellt, wurde die sanierte Wohnung am 6.Dezember 2006 an den Bf übergeben. Ab diesem Zeitpunkt war die Wohnung für den Bf nutzbar. Auch die (offenbar verspätet gelegte) Schlussrechnung über die Sanierungsarbeiten vom 28.Sept.2007 verweist auf einen Sanierungszeitraum vom März 2005 bis Dezember 2006. Der für die umsatzsteuerliche Behandlung beim Bf maßgebliche Zeitpunkt der Leistungserbringung ist daher mit Dezember 2006 anzunehmen.

Noch am 6.Dezember 2006, dem Tag der Wohnungsübergabe, war der Strombezug für die Wohnung ABC-Straße 102/20 auf die – unstrittig unterhaltsberechtigte - Tochter des Bf angemeldet worden. Die Stellungnahmen des Bf, seiner Tochter und der damaligen steuerlichen Vertretung im AP-Verfahren lassen keinen Zweifel darüber aufkommen, dass nach Abschluss der Sanierungsarbeiten eine mehrjährige Nutzung durch die Tochter geplant war und dieser Plan auch umgesetzt wurde.

Wenn der Bf in der Stellungnahme vom 31.Okt.2005 auf die Bedeutung der Sorgfalt eines Mieters bei der Erstvermietung und die daraus resultierende Wahl seiner Tochter als Wohnungsmieterin verweist und anmerkt, dass es in den Folgejahren noch schwierig genug sein werde, geeignete Mieter zu bekommen, wird ersichtlich, dass eine Erstvermietung an Fremdmüter nie beabsichtigt war. Vielmehr sollte ein

möglichst schonender Umgang mit der soeben sanierten Wohnung sichergestellt werden, indem sie „vorübergehend“ der Tochter als Erstnutzerin überlassen wurde. Daraus ergibt sich steuerlich eine klare Zuordnung zum Privatbereich im Zeitpunkt der ersten Nutzungsmöglichkeit der Wohnung für eine Einkünftezielung.

Der Bf spricht in der Stellungnahme vom 31.Okt.2005 davon, dass er seine Tochter anderen Wohnungsmietinteressenten „vorgezogen“ habe. Darin kommt lediglich eine zeitliche Reihenfolge zum Ausdruck, nicht aber eine Auswahl zwischen mehreren aktuellen Bewerbern. In Hinblick auf die Zielsetzung einer möglichst schonenden Erstnutzung der frisch sanierten Wohnung, ist auch nicht davon auszugehen, dass der Bf bei Abschluss des Sanierungsprojekts auf der Suche nach Fremdmietern war. Auch wurden keine Nachweise für eine derartige Mietersuche erbracht.

Des Weiteren vermag der Hinweis des Bf auf seine Vermietungstätigkeit mit drei Mietobjekten in der Nachbarschaft eine verbindlich geplante unternehmerische Nutzung der verfahrensgegenständlichen Wohnung in der ABC-Straße nicht darzutun. Neben der dargestellten, familiären Situation des Bf (als Vater von drei halbwüchsigen Kindern), zeigt insbesondere auch die Privatnutzung der vierten Wohnung in der S.-Straße, dass der (im Übrigen unecht umsatzsteuerbefreite) Ankauf der Wohnung, deren spätere unternehmerische Nutzung noch keineswegs sicherstellt.

Die Bewerbung der Wohnung als „*Investitionsprojekt mit Anlagecharakter*“ durch den leistenden Bauträger weist auf dessen Planung hin. Die Überlegungen des Bf zur schonenden Erstnutzung durch die Tochter zeigen für den Zeitpunkt der Übergabe der sanierten Wohnung, dass er sich dieser Planung nicht angeschlossen hatte. Nachweise dafür, dass die Planung des Bf davor verbindlich auf eine steuerpflichtige Fremdvermietung ausgerichtet war, liegen ebenso wenig vor, wie Hinweise auf eine Änderung der ursprünglichen Planung gegen den Willen des Bf oder ohne dessen Zutun. Der kurzfristige Mieterwechsel nach Ergehen der verfahrensgegenständlichen AP-Bescheide spricht jedenfalls gegen eine mangelnde Nachfrage als Ursache (die vom Bf im Übrigen auch gar nicht vorgebracht wurde).

Ob die Nutzung durch die Tochter auf einen Zeitraum von 3-4 Jahren oder auf die (voraussichtlich darüber hinausgehende) Dauer ihres Architekturstudiums angelegt war, macht für die im anhängigen Verfahren vorzunehmende steuerliche Beurteilung keinen Unterschied.

Wenn die Vermietung an die Tochter in Reaktion auf das Ergebnis der verfahrensgegenständlichen AP später vorzeitig beendet wurde und damit tatsächlich nur 2 ¼ Jahre gedauert hat, vermag dies die Planung im maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses der Sanierungsleistungen nicht rückwirkend zu beeinflussen.

Dagegen ist aus dem Blickwinkel des Übergabezeitpunkts der sanierten Wohnung, in Hinblick auf die familiäre Situation des Bf, auch die Möglichkeit einer über die Studiendauer der Tochter N. hinausgehende Privatnutzung durch eines der oder beide jüngeren Kinder des Bf zu bedenken.

Vor diesem Hintergrund ist im Übrigen auch die (ohne Unterlagen oder auch nur Konkretisierung) behauptete Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung der Wohnung durch den Bf für den Nachweis einer geplanten Fremdvermietung ungeeignet, sind drei getrennt begehbar Zimmer doch für jede zeitgleiche Nutzung durch mehrere Personen zweckmäßig.

Zudem ist, wie erwähnt, dem Kaufvertrag vom 11./19.Oktober 2005 zu ersehen, dass bereits der erworbene Wohnungsaltbestand über drei getrennt begehbar Zimmer verfügte und wurde eine darüber hinaus gehende Einflussnahme des Bf auf die bauliche Gestaltung der Wohnung im Verfahren nicht einmal behauptet.

Auch eine (teilweise) Vermietung der Wohnung an B.P. *durch den Bf* wurde im Verfahren nicht ernsthaft vorgebracht (von B.P. lediglich vermutet).

Tatsächlich umfasst der Mietvertrag zwischen dem Bf und seiner Tochter vom 23.Jänner 2007 die gesamte Wohnung, obwohl er zu einer Zeit abgeschlossen wurde, als die Tochter (nach dem Vorbringen des Bf samt Freundin) die Wohnung bereits bezogen hatte. Weder seiner Tochter noch T.F. hat der Bf zudem auch nur die Zustimmung zur Untervermietung erteilt (Eingabe/Bf v. 13.Nov.2009; Zeugenaussage F. v. 13.Okt.2010).

Selbst bei Annahme einer Mitbenutzung der Wohnung durch B.P. – wovon das BFG nach dem Verfahrensergebnis ausdrücklich nicht ausgeht - könnte daher keine Rede von einer unternehmerischen Nutzung der Wohnung durch den Bf zur Erzielung steuerpflichtiger Vermietungseinnahmen ab Dezember 2006 sein.

Im Ergebnis stellt sich die Verwendung der Wohnung ABC-Straße 102/20 ab dem Beginn der Nutzungsmöglichkeit als mehrjährig angelegte Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Tochter des Bf dar, die ausschließlich der Befriedigung deren persönlichen Wohnbedürfnisses diente und nicht zum Zwecke einer wirtschaftlichen Betätigung erfolgte (nochmaliger Verweis auf die Argumentation des Bf, der Tochter und der steuerlichen Vertretung im Zuge des AP-Verfahrens). Ein objektiver Nachweis für eine verbindlich geplante (steuerlich anzuerkennende) unternehmerische Nutzung der Wohnung wurde weder für den Zeitpunkt der Wohnungsübergabe an den Bf noch für die davor liegende Zeitspanne erbracht. Entsprechend fehlt es auch an einer erwiesenen steuerunschädlichen Änderung einer solchen Planung vor der Verwendung durch die Tochter des Bf.

Unter den gegebenen Umständen kommt es für den Vorsteuerabzug aus dem Sanierungsaufwand (einschließlich der Kosten für Projektbetreuung) nicht mehr darauf an, dass und ggfs. ab wann die verfahrensgegenständliche Wohnung in der ABC-Straße 102/20 später steuerpflichtig vermietet wurde/wird.

Da durch das Verfahren eine planmäßige Privatnutzung der Wohnung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG im maßgeblichen Zeitpunkt der Leistungserbringung (Abschluss der Sanierungsarbeiten) erwiesen ist, war eine Zuordnung der Wohnung zum Unternehmensbereich der Bf bereits nach § 12 Abs.1 UStG und zudem nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG unzulässig. Die spätere Einlage der Wohnung aus dem Privatbereich

in das Unternehmen des Bf kann den Vorsteueranspruch aus den Sanierungskosten weder rückwirkend noch nachträglich vermitteln. Ebenso sind die umsatzsteuerlichen Bestimmungen über eine Vorsteuerberichtigung (§ 12 Abs. 10 – Abs. 12 UStG) mangels Zuordenbarkeit der Wohnung ABC-Straße 102/20 zum Unternehmen des Bf nicht anwendbar.

§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG steht auch einer ertragsteuerlichen Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten entgegen. Da die Erstnutzung der Wohnung nach der Sanierung im Dezember 2006 nach dem Verfahrensergebnis zur Gänze durch die unterhaltsberechtigte Tochter erfolgte und der Bf den Nachweis für eine davor verbindlich geplante, steuerpflichtige Vermietung schuldig geblieben ist, kommt auch die Berücksichtigung von Finanzierungskosten für den Wohnungserwerb oder eine AfA vom Altbestand für Zeiträume bis Dezember 2006 nicht in Betracht. Ebenso entfällt eine Aufteilung in private, vermietete bzw. allenfalls gemischt genutzte Räumlichkeiten.

Dem Rechtsmittelbegehren des Bf bleibt der Erfolg daher insgesamt versagt.

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 Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen zutreffen. 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 ausreichend beantwortet.

Graz, am 31. Dezember 2015