



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Dr. Gerald Alfons und Dr. Harald Sippl im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung Bw, vertreten durch PKF Österreichischer-Staribacher WirtschaftsprüfungsgesmbH, 1010 Wien, Hegelgasse 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Christian Hrdina, betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für Dezember 2004 und Feber 2005 nach der am 12. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Im Zuge einer beim Berufungswerber (Bw), der ein Unternehmen mit dem Gegenstand Vermittlung von Handelswaren betreibt, durchgeführten Außenprüfung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2004 bis Feber 2005 wurde unter Tz 2 der Niederschrift bzw. des Prüfberichts vom 8. Juni 2005 folgende Feststellung getroffen:

Der Bw habe für den Bau eines Hauses, das nach der Fertigstellung zur Gänze vermietet werden sollte, Vorsteuern in Höhe von 74.507,60 € (Dezember 2005) und 14.703,01 € (Feber 2005) geltend gemacht. Das vermeintliche Mietobjekt befinde sich in WL. Dem Prüfer sei während der Prüfung ein vermeintlicher Mietvertrag vom 20. Dezember 2004 vorgelegt worden. Dabei habe es sich jedoch bloß um ein vom Bw an die A GmbH (im Folgenden

AGmbH) gelegtes Angebot gehandelt. Dieses Angebot sei laut dessen Punkt XII bis 31. Dezember 2004 gültig gewesen und hätte mündlich oder durch schlüssiges Verhalten, als welches etwa die Entrichtung des Mietentgeltes gelten sollte, angenommen werden können. Da Punkt XII offensichtlich nicht erfüllt worden sei, sei das Mietverhältnis nicht zustande gekommen. Ein Mietentgelt sei im Prüfungszeitraum nicht entrichtet worden. Dass die Annahme mündlich oder konkludent erfolgt wäre, sei unwahrscheinlich, weil der Bw Gesellschafter-Geschäftsführer der vermeintlichen Mieterin sei. Punkt VI des Angebots sehe vor, dass der Mieterin die wochenweise, gewerbliche Vermietung an Firmen, Mitarbeiter oder Kunden des JA Konzerns gestattet sei. Der Bw sei Vorstand der JF AG und weiters Gesellschafter-Geschäftsführer der AF GmbH. Eine Meldeabfrage habe ergeben, dass der Bw seinen Hauptwohnsitz sowie seine Frau und die beiden Kinder (Sohn und Tochter) ihren Nebenwohnsitz am Mietobjekt begründet hätten. Auf Grund einer Erhebung beim Gemeindeamt sei in Erfahrung gebracht worden, dass das Raumordnungsgesetz die Hauptwohnsitzbegründung des Bauherrn verlange, da das gegenständliche Haus in einem reinen Wohngebiet und nicht in einem Zweitwohnungsgebiet liege. Das Haus hätte daher so gebaut werden müssen, dass ein abgesonderter Teil dem Bauherrn als Hauptwohnsitz (laut Einreichplan Teile des Erdgeschosses im Ausmaß von ca 53 m²) diene und der übrige Teil (Einliegerwohnung; laut Einreichplan im Ausmaß von ca 187 m²) vermietet werden könne. Bei der Besichtigung des Objektes, in deren Gefolge auch Fotos angefertigt worden seien, sei ein Herr L, seit Dezember 2004 als leitender Angestellter der J tätig, anwesend gewesen. Herr L, der angab, sich aus gesundheitlichen Gründen einige Tage im Haus aufzuhalten, habe dem Prüfer ein "Fun 4 U Employee Incentive Programm" der J ausgehändigt. Dieses Programm sei im Dezember 2004 oder Jänner 2005 entstanden und enthalte u.a. das gegenständliche Wohnhaus, welches Mitarbeitern (unter der Voraussetzung einer mindestens einjährigen Beschäftigung) und Kunden der J-Gruppe zum Selbstkostenpreis von 70 € an Reinigungsgebühren wochenweise zur Verfügung gestellt werde. Das Wohnhaus bestehe aus zwei abgetrennten Wohneinheiten, wobei laut Auskunft von Herrn L die kleinere für Mitarbeiter und die größere für leitende Angestellte vorgesehen sei. Anlässlich der Besichtigung sei festgestellt worden, dass das große Appartement u.a. zwei Kinderzimmer enthalte, wobei auf Grund der Einrichtung und der darin enthaltenen Spielsachen das eine für Buben und das andere für Mädchen ausgerichtet sei. Es sei schwer möglich, dass der Bw mit seiner Familie bei Aufenthalt im gegenständlichen Haus das kleinere Appartement, das aus einem Zimmer, einem Wohnzimmer, Küche, Bad und Vorraum bestehe, benütze. Der Prüfer habe mit der zuständigen Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters des Bw die Übermittlung zur Vermietung noch bestehender Verträge vereinbart.

Aus dem Prüfer am 25. April 2005 übermittelten Aufzeichnungen gehe hervor, dass sich von Dezember 2004 bis April 2005 mehrere Personen, zum Teil zeitgleich, im Wohnhaus aufgehalten hätten (Bl. 242 Arbeitsbogen). Die meisten Tage (18) habe Herr L dort verbracht, obwohl dieser die geforderte einjährige Firmenzugehörigkeit noch nicht erfüllt gehabt habe. Der Bw habe 17 Tage im gegenständlichen Objekt verbracht.

Am 11. Mai 2005 sei dem Prüfer ein Aktenvermerk der AGmbH übermittelt worden. Dieser mit 20. Dezember 2004 datierte, an alle Geschäftsführer der J Gruppe gerichtete Aktenvermerk sehe für die Nutzung des gegenständlichen Hauses durch Mitarbeiter und Kunden der darin aufgezählten Firmen die Verrechnung von Wochen- und Tagessätzen bzw.

Reinigungspauschale durch die Mieterin vor. Die Buchungen seien ausschließlich nach den Richtlinien des Incentive Programms vorzunehmen, die Abrechnungen erfolgten jährlich im Nachhinein. Dieser Aktenvermerk enthalte lediglich die Bedingungen für die Benützung des gegenständlichen Objekts, sei aber kein Nachweis für das Bestehen eines Mietverhältnisses. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die AGmbH als vermeintliche Mieterin zum selben Zeitpunkt, zu dem der Bw das Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages gelegt habe, einen diesbezüglichen Aktenvermerk erstelle, obwohl es noch zu keinem Vertragsabschluss gekommen sei.

Weitere die Vermietung betreffende Schriftstücke seien nicht vorgelegt worden. Der steuerliche Vertreter habe mit Schreiben vom 20. Mai 2005 mitgeteilt, dass aus gebührenrechtlichen Gründen nur Anbote erstellt worden seien.

Nach Anführen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietung und zu den Kriterien für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelangte der Prüfer zu dem Schluss, dass auf Grund des vorliegenden Sachverhalts das gegenständliche Mietobjekt der privaten Lebensführung zuzurechnen und deshalb der beantragte Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen sei.

Das Finanzamt setzte den Feststellungen der Außenprüfung folgend mit den Bescheiden vom 9. Juni 2005 die Umsatzsteuer für die Monate Dezember 2004 und Feber 2005 fest.

2. In der gegen diese Bescheide am 7. Juli 2005 erhobenen Berufung wendet der Bw ein, dass das Finanzamt zwar das Objekt besichtigt, eine Befragung der laut Dienstnehmerprogramm entsendenden Unternehmen jedoch nicht vorgenommen habe. Das Finanzamt habe auch nicht geprüft, welche Personen das Gebäude tatsächlich benützt haben. Das Mietverhältnis zwischen dem Bw und der AGmbH sei gültig und bestehend. Die AGmbH verrechne die Kosten an die jeweiligen Entsendungsunternehmen. Mittlerweile würde der Bw auch laufende Mieten verrechnen.

In einer Berufungsergänzung vom 5. Oktober 2005 übermittelte der Bw eine Aufstellung, aus der ersichtlich sei, dass das gegenständliche Objekt fast ausschließlich von Mitarbeitern der J –Gruppe bzw. deren Kunden genutzt werde. Zwischenzeitlich werde für das vermietete Objekt auch Fremdenverkehrsabgabe an das Gemeindeamt w bezahlt. Auch die halbjährlichen Abrechnungen für die Nutzungen würden bereits durchgeführt.

Die übermittelte, in Kalenderform gefasste Aufstellung betrifft die Monate Dezember 2004 bis September 2005 und enthält unter jeweiliger Beifügung des Klammerausdrucks "w" und einer Markierung einer unterschiedlichen Anzahl von Tagen Eintragungen verschiedener Namen oder der Angabe "Cn Kunden". Auf den Namen des Bw finden sich Eintragungen für insgesamt 30 Tage, und zwar u.a. von 23. Dezember 2004 bis 2. Jänner 2006 und von 8. bis 20. August 2006.

3. Der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthält folgende Unterlagen:

- Bl. 147: mit 20. Dezember 2004 datiertes, an die AGmbH gerichtetes Anbot des Bw zum Abschluss eines Mietvertrages. Diese Anbot hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Gegenstand die Mietvertrages ist das Haus WL. Der Mietgegenstand umfasst einerseits ca 224,13 m² Wohnfläche, bestehend aus 2 Wohnküchen, 5 Schlafzimmern, 2 Vorräumen, 3 Badezimmern, 3 WC, Sauna mit Dusche, Balkon, Garten und Kellerräume, und eine Garage andererseits. Der Mietgegenstand wird inkl. Inventar an den Mieter übergeben.

Das Mietverhältnis beginnt am 20. Dezember 2004 und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Der vereinbarte monatliche Mietzins beträgt für das Haus 2.000,00 €, für die Garage 300,00 €, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer, im Voraus.

Die gesetzlichen Betriebskosten sind vom Mieter gesondert direkt an die Hausverwaltung zu entrichten.

Die Kosten für Heizung, Strom, Telefon, Rundfunk- und Fernsehgebühren sowie Prämien einer Haushaltsversicherung sind vom Mieter gesondert und direkt zu bezahlen.

Der Bruttomietzins ist jeweils bis zum 5. eines Monats zu bezahlen. Bei verspäteter Zahlung ist der Vermieter u.a. berechtigt, 10 % Verzugszinsen einzuheben.

Die Abtretung, Verpfändung oder Übertragung der Mietrechte an dritte Personen ist ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters unzulässig und berechtigt diese zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages. Die wochenweise, gewerbliche Vermietung an Firmen, Mitarbeiter oder Kunden des JA Konzerns ist dem Mieter ausdrücklich gestattet.

Dieses Anbot ist bis 31. Dezember 2004 gültig. Die Annahme dieses Angebotes erfolgt entweder durch mündliche Erklärung oder durch ein die Anbotsannahme bedeutendes schlüssiges Verhalten. Die Entrichtung des Mietentgeltes gilt als eine solche, den Vertragsabschluss perfekt machende Handlung.

- Bl. 194: Aktenvermerk der AGmbH vom 20. Dezember 2004. Dieser hat auszugsweise folgenden Inhalt:

An alle Geschäftsführer der J Gruppe.
Betrifft: Nutzung des Hauses WL.

Für die Benützung der Liegenschaft durch Mitarbeiter und Kunden der folgenden Unternehmen: AA GmbH, B Aircraft Technical Service GmbH, Cn GmbH, AL GmbH, CR GmbH, GA KEG, J AG, LP Personalleasing GmbH, U KEG, verrechnet die AGmbH folgende Sätze:

pro Woche 1.200,00 € excl. USt, pro Einzeltag 300 € excl. USt, Reinigungspauschale 70 € excl. USt.

Buchungen sind ausschließlich gemäß der Richtlinien des "Fun 4 You" Flyer durchzuführen. Abrechnung erfolgt halbjährlich im Nachhinein.

- Bl. 221 bis 237: "Fun 4 U Employee Incentive Program" der J. Darin ist u.a. von Entspannung pur im exklusiven Ambiente des J-Ferendomizils in w mit 2 Appartements, 1 Woche zum Reinigungsbeitrag von 70 €, die Rede.
- Bl. 155: Haushaltsbestätigung aus dem lokalen Melderegister der Gemeinde w vom 7. April 2005. Danach sind unter der Adresse WL, folgende Personen seit 23. Dezember 2004 im gemeinsamen Haushalt gemeldet: der Bw als Haushaltsvorstand mit Hauptwohnsitz, seine Gattin und die beiden Kinder mit Nebenwohnsitz.
- Bl. 257: Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Bw vom 20. Mai 2005 zur Bekanntgabe der Prüfungsfeststellungen. Darin wird u.a. ausgeführt, dass sehr wohl ein gültiger Mietvertrag vorliege. Die jeweiligen Geschäftsführer aus dem Konzernbereich der JA könnten dazu Auskunft geben. Aus dem Aktenvermerk sei klar ersichtlich, unter welchen Voraussetzungen die Nutzung des Hauses und die Verrechnung der Kosten vorzunehmen seien. Aus gebührenrechtlichen Gründen wären nur Angebote und keine Annahmen, auch nicht durch Aktenvermerke, vorgenommen worden. Es sei allerdings unstrittig, dass die diesbezüglichen Mieter- bzw. Vermietervorgänge stattgefunden hätten und auch jetzt stattfänden.

4. Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats teilte der Bw mit Schreiben vom 12. Dezember 2006 mit, dass er der AGmbH am 30. Dezember 2005 rückwirkend für das Jahr 2005 eine Rechnung über die Miete für das Haus WL, gelegt habe. Insgesamt sei im Jahr 2005 die monatliche Miete von 2.560,00 € elf mal bezahlt worden. Für das Jahr 2006 liege ab Jänner 2006 eine Dauerrechnung vor.

Dem Schreiben sind neben den erwähnten Rechnungen sowie Überweisungsbelegen für die Miete noch folgende Unterlagen beigelegt:

- an den Bw gerichtete Fremdenverkehrsabgabevorschreibungen der Gemeinde w für August 2005 über 6,61 €, für Jänner 2006 über 10,57 €, für Feber 2006 über 29,77 € und für März 2006 über 27,97 €, einschließlich der jeweiligen Überweisungsbelege des Bw, weiters Belege für die Überweisung der Tourismusabgabe durch den Bw an das Landesabgabenamt in Höhe von 149,04 € für das Jahr 2005 und 198,72 € für das Jahr 2006;

- Zahlungsbeleg betreffend Gebäudeversicherungsprämie 2005 für das Hauses WL über 722,71 €; Rechnung des Bw an die AGmbH betreffend Weiterverrechnung der Prämie gemäß Mietvertrag;
- Zahlungsbeleg betreffend Gebäudeversicherungsprämie 2006 über 738,47 €;
- an den Bw adressierte Abrechnungen für Strom, Kabel-TV und Internet;
- an den Bw bzw. dessen Familie adressierte Rechnungen vom 29. Dezember 2004 über 252,80 € und vom 29. November 2005 über 1.105,12 € betreffend die Lieferung von Holz und Heizöl für das berufungsgegenständliche Haus.

5. Am 21. November 2006 richtet der unabhängige Finanzsenat an die AGmbH ein Auskunftersuchen, mit welchem u.a. die Vorlage von Belegen für die Bezahlung und Verbuchung von Betriebskosten für das Haus WL, sowie sämtlicher von der AGmbH an die Gesellschaften des JA Konzerns für die Benützung dieses Hauses durch deren Kunden und Mitarbeiter gelegter Rechnungen sowie von Zahlungs- und Überweisungsbelegen und Unterlagen aus der Buchhaltung, aus denen die Bezahlung und Verbuchung der verrechneten Beträge zu ersehen sei.

Mit Schreiben vom 15. Feber 2007 teilte die AGmbH – vertreten durch den selben steuerlichen Vertreter wie der Bw – dazu mit, dass sich die an den Bw bezahlte Miete von 2.300,00 € netto inklusive Betriebskosten verstehe, es seien keine Betriebskosten extra bezahlt worden. Die Miete sei im Jahr 2005 elf mal, im Jahr 2006 zwölf mal überwiesen worden. Die Benützung des Hauses durch Mitarbeiter der J-Gruppe sei Teil eines Incentive-Programmes.

Dem Schreiben beigelegt sind Belege betreffend die Verrechnung des Reinigungspauschales von jeweils 70 € für die Benützung des Hauses für die Jahre 2005 und 2006 sowie dessen Verbuchung auf dem Konto "Erlöse Miete 10 %". Danach hat die AGmbH das Reinigungspauschale im Jahr 2005 an drei Personen, im Jahr 2006 an 10 Personen (insgesamt für 70 Tage) verrechnet. Bei diesen Personen handelt es sich um Angestellte bzw. Geschäftsführer/Vorstand der LP Personalleasing GmbH, der CR GmbH, der J AG und der B Aircraft Technical Service GmbH.

6. In der am 12. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter eine weitere kalendermäßige Aufstellung über Aufenthalte im fraglichen Objekt für den Zeitraum Jänner 2006 bis Mai 2007, unter Eintragung der Namen der jeweils anwesenden Personen bzw. der Bezeichnung „Cn Kunden“, sowie Rechnungen über die Verrechnung des Reinigungskostenpauschales an die Dienstnehmer des Konzerns vor. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass damit eine private Nutzung durch den Bw in den letzten 1 ½ Jahren überhaupt nicht mehr vorliege. Namen der einzelnen Kunden könnten jederzeit bekannt gegeben werden. Die Vermietertätigkeit sei damit erwiesen, außerdem würden die Vermietungserlöse vom Finanzamt letztlich akzeptiert.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das zwischen dem Bw und der Mieterin bestehende Naheverhältnis sowie darauf, dass es für eine Annahme des Anbots keinerlei Hinweise gebe. Auch Miete sei im Zeitpunkt der Prüfung noch nicht bezahlt worden. Ferner hätten Anhaltspunkte für eine private Nutzung durch die Familie des Bw bestanden.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass die Annahme lediglich mündlich erfolgt sei. Auch durch eine mündliche Annahme sei die Außenwirkung erkennbar. Dies werde gegenständlich auch durch die Mieteinnahmen ab 2005 ersichtlich. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Vermietungsabsicht entsprechend belegt sein; durch die nachfolgende tatsächliche Vermietung bestätige sich das Bestehen einer Absicht in den Jahren 2004 und 2005.

Zur Begründung des Hauptwohnsitzes in w erläuterte der steuerliche Vertreter, dass der Bw dies getan habe, um die Voraussetzungen des Raumordnungsgesetzes zu erfüllen. Seine Kinder gingen in Wien zur Schule. Außerdem befänden sich der Hauptbetrieb und ein Wohnhaus in Od.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob der Bw berechtigt ist, die für die Errichtung des Hauses in WL, angefallenen Umsatzsteuern in Höhe von insgesamt 89.210,61 € als Vorsteuern abzuziehen.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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 abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der Bw stützt seinen Anspruch auf Vorsteuerabzug auf ein mit der AGmbH hinsichtlich des berufsgegenständlichen Gebäudes bestehendes Mietverhältnis, zu dessen Nachweis er ein mit 20. Dezember 2004 datiertes Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages vorgelegt hat. Der Bw ist Geschäftsführer der AGmbH und war im Berufszeitraum bzw. zum Zeitpunkt der

Anbotslegung auch deren Gesellschafter (seit Juli 2006 ist Hauptgesellschafter der AGmbH eine N Privatstiftung).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Gesellschafter und einer GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Die vom Bw behauptete Vereinbarung eines Mietverhältnisses mit der AGmbH wird diesen Anforderungen nicht gerecht.

Zu Zweifeln Anlass gibt bereits der Umstand, dass der Bw nicht nachvollziehbar gemacht hat, ob und auf welche Weise das Anbot vom 20. Dezember 2004 von der AGmbH tatsächlich bis zum 31. Dezember 2004 angenommen wurde. Durch Entrichtung des Mietentgelts kann dies jedenfalls nicht geschehen sein, weil ein solches, wie den vorgelegten Bankauszügen zu entnehmen ist, erstmals im Mai 2005 überwiesen wurde. Der Einwand des Bw im Schreiben vom 20. Mai 2005, es seien aus gebührenrechtlichen Gründen nur Angebote und keine Annahmen, auch nicht durch Aktenvermerke, vorgenommen worden, trägt nicht dazu bei, die Zweifel am tatsächlichen Bestehen einer Leistungsbeziehung zu zerstreuen.

Zwischen einander fremd Gegenüberstehenden wären – auch wenn sie sich bei der Form der Vertragserrichtung von gebührenrechtlichen Überlegungen leiten ließen – Zeitpunkt und Tatsache der Vertragsannahme jedenfalls in nachvollziehbarer Weise festgelegt worden. Das Fehlen einer eindeutigen Annahmehandlung ist daher zumindest als Indiz einer seit Anfang an nicht fremdüblichen Leistungsbeziehung zu werten.

Der Bw hat weder während der Außenprüfung noch in der Berufung eine konkrete Art und einen konkreten Zeitpunkt der Vertragsannahme dargetan oder zumindest behauptet. Er

beschränkt sich vielmehr auf den Hinweis (Schreiben vom 20. Mai 2005), dass die Geschäftsführer des JA Konzerns zur Gültigkeit des Mietvertrages Auskunft geben könnten. Warum und inwiefern diese Geschäftsführer zum gültigen Zustandekommen eines Mietvertrages zwischen dem Bw und der AGmbH, deren alleiniger Geschäftsführer der Bw war, Auskunft geben sollten, bleibt unergründlich. Auch wäre es Sache des Bw gewesen, von sich alles zur Beseitigung der von der Betriebsprüfung gegen das Zustandekommen des behaupteten Mietverhältnisses aufgezeigten Bedenken vorzubringen. Dass er statt dessen die Möglichkeit einer Auskunftserteilung durch nicht einmal näher bezeichnete Personen ins Treffen führt, verstärkt nur die Zweifel daran, dass das Anbot vom 20. Dezember 2004 tatsächlich angenommen wurde. Die erstmals in der Berufungsverhandlung vorgetragene Behauptung, die Annahme sei mündlich erfolgt und es sei daher davon auszugehen, dass bereits damals das Mietverhältnis zustande gekommen sei, ist allgemein gehalten und trägt nicht zur Beseitigung dieser Zweifel bei.

Wenn in der Berufung weiter vorgebracht wird, mittlerweile würden laufende Mieteinnahmen verrechnet, so ist damit noch nicht dargetan, dass sich diese Verrechnungen zwischen gesellschaftsrechtlich verflochtenen Personen auf einen gültig zustande gekommenen Mietvertrag, geschweige denn auf eine jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung gründen, zumal allein das erst "mittlerweile" erfolgende Verrechnen von Miete angesichts eines laut Angebot bereits am 20. Dezember 2004 begonnenen Mietverhältnisses zu Zweifeln Anlass gibt. Es entspricht nicht einer zwischen Fremden üblichen Vorgangsweise, dass der Vermieter das Unterbleiben von Mietezahlungen über einen mehrmonatigen Zeitraum, noch dazu -, entgegen der in Punkt III des Anbots enthaltenen Berechtigung zur Einhebung 10 %-iger Verzugszinsen – sanktionslos, hinnimmt.

Dazu tritt der Umstand, dass die AGmbH im Jahr 2005 nur für 11 Monate Miete bezahlt hat. Laut der von der AGmbH vorgelegten Kopie des Kontos "Miete und Betriebskosten Gebäude" fehlt die Miete für Mai 2005. Dass der Bw die fehlende Miete nicht eingefordert hat, unterstreicht die mangelnde Fremdüblichkeit.

Das anfängliche Unterbleiben der Mietezahlungen und das Unterlassen der Einforderung der ausstehenden Monatsmiete lassen in Verbindung mit der Tatsache, dass Mietezahlungen der AGmbH erst nach Beginn der steuerlichen Außenprüfung und der damit verbundenen Überprüfung des Mietverhältnisses eingesetzt haben, darauf schließen, dass ein Mietverhältnis nicht ernsthaft gewollt war.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Davon kann aber im Hinblick auf die Widersprüchlichkeit, die sich daraus ergibt, dass in Punkt III des Anbots, neben der

Festlegung des monatlichen Mietzinses mit insgesamt 2.300 € netto, die gesonderte und direkte Bezahlung der gesetzlichen Betriebskosten sowie der Kosten für Heizung, Strom, Telefon, Rundfunk- und Fernsehgebühren durch den Mieter vorgesehen ist, laut Schreiben der AGmbH vom 15. Feber 2007 hingegen die monatliche Miete inklusive Betriebskosten 2.300,00 € betragen habe und Betriebskosten nicht extra bezahlt worden seien, keine Rede sein.

Abgesehen davon, dass die AGmbH die erwähnten Kosten der im Anbot festgelegten Vorgangsweise widersprechend nicht gesondert und direkt, sondern überhaupt nicht entrichtet hat, und auch unklar ist, warum sich der Bw etwa weiterhin um die Beheizung des (zur Gänze) vermieteten Hauses kümmern sollte – die Rechnung über den Bezug von Heizöl vom 29. November 2005 lautet im Übrigen auf "Familie LH" -, ist die behauptete Verrechnung nicht fremdüblich. Zwischen einander fremd Gegenüberstehenden wäre ein Mietvertrag, der für Miete und Betriebskosten einen Betrag pauschal, unabhängig von der tatsächlichen Höhe der angefallenen Kosten für Müllabfuhr, Strom, Heizung usw. vorsieht, nicht abgeschlossen worden.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang ferner, dass der Mietgegenstand laut Punkt I des Anbots inklusive Inventar an den Mieter zu übergeben war. Das Haus wurde im Jahr 2004 neu errichtet und eingerichtet. Aus der vorgesehenen Übergabe des Inventars ist zwar zu erschließen, dass wohl auch dieses mitvermietet werden sollte, ob und mit welchem Betrag das Inventar Eingang in die Miete gefunden hätte, lässt sich dem weiteren Inhalt des Anbots allerdings nicht entnehmen. Insbesondere ist in Punkt III des Anbots nur von einem Mietzins "für das Haus" die Rede. Jedenfalls entziehen sich die Mietzahlungen, auch unter Berücksichtigung des Vorbringens der AGmbH, der für das Haus vereinbarte Mietbetrag hätte auch die Betriebskosten eingeschlossen, mangels eindeutiger Festlegung einer Miete für das Gebäude einerseits und das, wie anhand der Fotos zu erkennen ist, als exklusiv zu bezeichnende Inventar andererseits einer Überprüfung auf betragliche Angemessenheit und Üblichkeit.

Gegen das Vorliegen einer fremdüblichen und jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarung spricht ferner, dass der Bw nach eigener Darstellung das Haus selbst bewohnt hat, nämlich Ende Dezember 2004 und im Jahr 2005 an insgesamt 30 Tagen, und zwar ohne dass es zu einer Verrechnung der im Aktenvermerk vom 20. Dezember 2004 genannten Kosten, wie beispielsweise des Reinigungspauschales, gekommen wäre.

Es lassen aber nicht nur die dargelegten Unstimmigkeiten Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten Rechtsbeziehung aufkommen. Die präsentierte Vorgangsweise ist überdies auch unüblich und steht nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen

Lebens. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass, wie die im Arbeitsbogen einliegenden Rechnungen und Einreichunterlagen zeigen, der Bw Anfang 2004 ein Grundstück in w erworben, für dessen Aufschließung sowie die Planung des Hauses und die Baubewilligung gesorgt und Bau- und Einrichtungsfirmen beauftragt und bezahlt hat. Es ist ferner davon auszugehen, dass, da Punkt II des Anbots beide Vertragsparteien dazu berechtigen soll, das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu kündigen, das Risiko der künftigen Vermiet- und Verwertbarkeit beim Bw liegen würde.

Es ist nun zum einen nicht einsichtig, warum der Bw unter persönlichem und finanziellem Einsatz und Risiko die Errichtung und Einrichtung eines Einfamilienhauses (laut Einreichplan, Bl. 143 Arbeitsbogen) in einer Ferienregion übernehmen sollte, damit die J / Cn Gruppe ihren Dienstnehmern/Kunden ein Incentive bieten kann. Eine solche Vorgangsweise widerspricht der Lebenserfahrung und lässt sich weder mit der Geschäftsführer- und Gesellschafterfunktion des Bw noch mit dem wegen der Lage in einem reinen Wohngebiet bestehenden Erfordernis einer Hauptwohnsitzbegründung erklären. So bei der J / Cn Gruppe tatsächlich Interesse und Bedarf an einem Feriendomizil für Personal- und Kundenzwecke bestand, würde es einer üblichen Vorgangsweise entsprechen, ein solches Domizil in der Unternehmensgruppe zu errichten und zu finanzieren bzw. jedenfalls das finanzielle Risiko hierfür zu übernehmen.

Zum anderen ist es auch aus Sicht der AGmbH nicht verständlich, warum diese überhaupt ein ganzes Haus auf Dauer anmieten bzw. das ganze Jahr hindurch Miete von monatlich 2.300,00 € bezahlen sollte, um es Dienstnehmern und Kunden der Unternehmensgruppe bei Bedarf zu überlassen. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass etwa für das Jahr 2006 den Buchungen auf dem Konto „Erlöse Miete 10 %“ zufolge ein Bedarf von (lediglich) 10 Personen bzw. 70 Tagen bestanden hätte. Es ist daher auch auszuschließen, dass die AGmbH das Haus eines ihr fremd Gegenüberstehenden auf Dauer angemietet und damit einen Aufwand übernommen hätte, den sie bei einer bedarfsorientierten Anmietung von Ferienwohnungen leicht hätte vermeiden können.

Zum Berufungseinwand, das Finanzamt habe eine Befragung der im Dienstnehmerprogramm involvierten Unternehmen unterlassen, ist zunächst zu bemerken, dass die von der AGmbH als Mieterin beabsichtigte Verwendung des berufungsgegenständlichen Gebäudes darüber, ob das Mietverhältnis mit dem Bw in einer steuerlich anzuerkennenden Weise zustande gekommen ist, nichts aussagt. Zudem gibt das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen nur zu weiteren Zweifeln Anlass.

So fehlt bereits ein Nachweis dafür, dass die Bedingungen für die Benützung des Gebäudes im Rahmen des vermeintlichen Incentive-Programms wirksam vereinbart worden wären. Der von

der AGmbH erstellte und vom Bw unterschriebene Aktenvermerk vermag weder diese zu binden noch Ansprüche der darin genannten Gesellschaften der J Gruppe zu begründen. Welche gebührenrechtlichen Überlegungen nur einen Aktenvermerk zugelassen hätten, ist nicht nachzuvollziehen. Jedenfalls ist aus dem vorgelegten Aktenvermerk nicht zu ersehen, dass die darin genannten Bedingungen jemals die Zustimmung der betreffenden Gesellschaften gefunden hätten.

Die vom Bw vorgelegten Blätter über das angebliche "Fun 4 U" Programm lassen sich auf jedem PC leicht anfertigen und sind kein Nachweis für die Zusage eines Incentives an die Mitarbeiter der Unternehmensgruppe. Dass es zu verbindlichen Zusagen – etwa einzelvertraglich oder in Form einer Betriebsvereinbarung - gegenüber den Mitarbeitern gekommen wäre, lässt sich dem Vorbringen des Bw, der sich ausschließlich darauf beschränkt, gebührenrechtliche Überlegungen für die Unterlassung einer nachvollziehbaren Nachweisführung vorzugeben, nicht entnehmen. Würde es ein solches Incentive-Programm in der J-Gruppe tatsächlich geben, so wäre es auch möglich gewesen, aussagekräftige Beweise dafür beizubringen.

Weiters wurden die im Aktenvermerk angeführten Sätze von 1.200,00 € pro Woche bzw. 300,00 € pro Tag nicht verrechnet. Auf ausdrückliches Ersuchen des unabhängigen Finanzsenats, Kopien sämtlicher von der AGmbH an die Gesellschaften der JA Gruppe für die Benützung des Hauses gelegter Rechnungen und Buchhaltungsunterlagen vorzulegen, übermittelte die, im Übrigen durch den selben steuerlichen Vertreter wie der Bw vertretene, AGmbH lediglich Rechnungen bzw. Unterlagen über die Verrechnung und Verbuchung des Reinigungspauschales an 12 Mitarbeiter der J Gruppe. Bereits die Art der Verrechnung des Reinigungspauschales widerspricht aber den im Aktenvermerk genannten Bedingungen, da dort von einem Pauschale von 70,00 € „excl. USt“ die Rede ist, während die vorgelegten Belege ein Pauschale von 70,00 € inklusive Umsatzsteuer ausweisen.

In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass der Bw in der mit der Berufungsergänzung übermittelten Aufstellung für das Jahr 2005 zwar eine Reihe von Personen - laut Aufstellung wären es mehr als 20 gewesen, darunter drei mal Cn Kunden - angeführt hat, die sich angeblich im Rahmen des Incentive Programms im fraglichen Objekt aufgehalten hätten, das Reinigungspauschale wurde für diesen Zeitraum jedoch nur an 3 Personen, alle Mitarbeiter von Gesellschaften der J Gruppe, verrechnet (laut Konto "Erlöse Miete 10 %" der AGmbH). Für Herrn L beispielsweise, der laut Aufstellung bis April 2005 an insgesamt 18 Tagen in den Genuss des Incentives gekommen wäre, scheint eine solche Verrechnung auf dem von der AGmbH vorgelegten Konto nicht auf.

Die kalendermäßigen Aufstellungen liefern weder Beweis darüber, dass sich die darin genannten Personen im Rahmen eines Incentive-Programmes, noch dass sie sich überhaupt im fraglichen Objekt aufgehalten hätten, noch darüber, dass zwischen dem Bw und der AGmbH ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zustande gekommen wäre. Die in den Aufstellungen enthaltenen Angaben sind schon deshalb nicht glaubwürdig, weil etwa die in der Berufungsverhandlung überreichte (aktuelle) Aufstellung über die „Buchungslage“ in den Jahren 2006 und 2007 für das Jahr 2006 u.a. die Anwesenheit von Cn Kunden, und zwar jeden Monat und für jeweils mehrere Tage, bekannt gibt, während aus dem von der AGmbH vorgelegten Konto „Erlöse Miete 10 %“ für das Jahr 2006 bloß die Verbuchung bzw. Verrechnung des Reinigungskostenpauschales an 10 namentlich genannte Personen, sämtliche Mitarbeiter von Gesellschaften der J-Gruppe, zu ersehen ist.

Angesichts dieser Sachverhaltskonstellation reicht die bloße Einzahlung eines Betrages von jeweils 70,00 € durch lediglich 12 Personen in einem Zeitraum von 2 Jahren nicht aus, die behauptete Verwendung des in Rede stehenden Gebäudes als glaubwürdig erscheinen zu lassen. Gleiches gilt für die Entrichtung der als geringfügig zu bezeichnenden Beträge an Ortstaxen und Tourismusabgaben. Dass im Übrigen der Bw – und nicht die AGmbH – die nach der Anzahl der Nächtigungen bemessene Ortstaxe an die Gemeinde meldet und bezahlt, widerspricht ebenfalls einer fremdüblichen und ernst gemeinten Vereinbarung.

Die aufgezeigten Unstimmigkeiten zwingen zu der Annahme, dass weder eine die Benützung betreffende Vereinbarung zwischen der AGmbH und den im Aktenvermerk genannten Gesellschaften getroffen wurde, noch das behauptete Programm zur Förderung bzw. Motivierung der Mitarbeiter und Kunden tatsächlich existiert.

Es wäre, nicht zuletzt im Hinblick auf die ungewöhnliche und mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang stehende Vorgangsweise, am Bw gelegen, die Behauptung, das von ihm errichtete Haus finde im Rahmen eines Incentive Programms der J Gruppe Verwendung, zweifelsfrei unter Beweis zu stellen, zumal ihm als Vorstandsmitglied der J AG die Möglichkeiten hiezu offen standen. Das zögerliche Verhalten des Bw, der sich darauf beschränkt hat, sowohl über die behauptete Vermietung als auch über das behauptete Incentive Programm lediglich Belege vorzulegen, von denen nicht ersichtlich ist, ob sie jemals die Sphäre des Bw verlassen haben und deren Inhalt nur zu weiteren Zweifeln Anlass gibt, und im Übrigen die Finanzbehörde auf eine Befragung von Gesellschaften der Unternehmensgruppe und deren Geschäftsführern zu verweisen, war sichtlich nicht darauf ausgerichtet, zu einer zweifelsfreien Nachweisführung beizutragen. Dieses Verhalten lässt sich nur damit erklären, dass sich die behaupteten Vorgänge überhaupt nicht zugetragen haben.

Die Kriterien für die Beurteilung von Angehörigenvereinbarungen haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Im Rahmen der Beweiswürdigung war auf Grund der aufgezeigten Unklarheiten und Widersprüchlichkeiten, der mangelnden Fremdüblichkeit, der Ungewöhnlichkeit der Vorgangsweise und der unterlassenen Nachweisführung durch den Bw dem behaupteten Mietverhältnis mit der AGmbH die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Für dieses Ergebnis spricht auch, dass die Ehegattin und die Kinder des Bw nur drei Tage nach Erstellung des Anbots und des Aktenvermerks ihren Nebenwohnsitz in w begründet haben, zumal eine solche Wohnsitzbegründung bei einer zuvor erfolgten Vermietung an die AGmbH nicht verständlich wäre, und die Familie auch noch zur Zeit der Prüfung (April 2005) im lokalen Melderegister der Gemeinde w aufscheint, ferner, dass die räumliche Ausstattung des Hauses mit einem als Buben- und einem als Mädchenzimmer erkennbaren Raum – so sind etwa auf den von der Betriebsprüfung angefertigten Fotos auf einem Tisch herumliegende Lego-Spielsachen oder auf einem Bett angeordnete Stofftiere zu sehen - auf die familiären Verhältnisse des Bw zugeschnitten ist. Der Bw hat außerdem selbst zugestanden, beispielsweise die Zeit vom 23. Dezember 2004 bis 1. Jänner 2005 im Haus in w verbracht zu haben. Auf Grund der vorliegenden Verhältnisse ist anzunehmen, dass er dies gemeinsam mit seiner Familie getan hat. Auch hat der Bw ungeachtet der behaupteten Vermietung weiterhin die Ausgaben für Müllbeseitigung, Strom, Kabel-TV, Internet und Heizung bestritten. Weiters lässt auch der Umstand, dass die im Arbeitsbogen einliegenden Rechnungen teilweise (z.B. Rechnung betr. Dachdeckerarbeiten vom 1. September 2004, Bl. 98, 132 und 137; Tischlerrechnung vom 11. November 2004, Bl. 110; Heizölrechnung vom 9. November 2004; Bl. 111; Hafnerrechnungen vom 11. November und 3. Dezember 2004, Bl. 113, 125 und 130), ebenso wie die dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegte Rechnung vom 29. November 2005 über den Bezug von Heizöl, an die „Familie LH“ adressiert sind, auf eine von vornherein beabsichtigte Errichtung und Nutzung durch die Familie des Bw schließen. In dieses Bild fügt sich auch der Umstand, dass in einem als Vorzimmer erkennbaren Raum ein Wappen mit der Aufschrift "Fam. LH" angebracht ist. Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, dass der auch als Rennfahrer tätige Bw im Rahmen von "Fahrerportraits" w als seinen Wohnort nennt (www.xxx; www.yyy) und in einem am 18. Oktober 2005 errichteten, die N Privatstiftung betreffenden Notariatsakt ebenfalls als in WL, wohnhaft bezeichnet wird.

Aus den dargelegten Umständen ist zu schließen, dass das unter persönlichem und finanziellem Einsatz des Bw errichtete Haus in WL, Wohnzwecken des Bw und seiner Familie dient, und dass der Bw versucht hat, durch die Vorgabe einer Leistungsbeziehung die Vorsteuern aus der Errichtung des Hauses zu lukrieren, um auf diese Weise einen Teil der in der privaten Lebensführung des Bw begründeten Aufwendungen auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Rechtlich folgt daraus, dass der Bw mangels unternehmerischer Nutzung des Hauses WL, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Da das Gebäude Wohnzwecken und damit der Lebensführung des Bw dient, sind die Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 vom Abzug ausgeschlossen.

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

Wien, am 15. Juni 2007