

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die [Vertreter], über die Beschwerde vom 09.10.2014 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 der belangten Behörde Finanzamt X, alle vom 18.09.2014,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Höhe von 115.823,03 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer wird in Höhe von 23.112,95 € festgesetzt.

II. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Höhe von 18.745,50 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer wird in Höhe von 4.686,00 € festgesetzt.

III. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung fand für die Jahre 2010 bis 2012 hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer eine Außenprüfung statt, die mit Bericht vom 10.09.2014 abgeschlossen wurde.

Unter anderem wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz 3: Zinsaufwand

Der erklärte Zinsaufwand im Jahr 2010 konnte in seiner gesamten Höhe nicht nachgewiesen werden. Laut Außenprüfung beträgt der Zinsaufwand 99,41 €, wodurch der Bilanzgewinn/Bilanzverlust um 4.019,70 € erhöht wurde.

	2010
Zinsaufwand laut Erklärung	4.119,11 €
Zinsaufwand laut Außenprüfung	99,41 €
Kürzung laut Außenprüfung	4.019,70 €

Tz 4: Mietaufwendungen

In den Prüfungsjahren finden sich Mietaufwendungen für Ferienwohnung/Appartement (Ferienwohnung Polster, Ferienwohnung XY), monatliche Abrechnung, ganzjährig, Die Behauptung, es handle sich hierbei um als Büro genutzte, angemietete Geschäftsräumlichkeiten ist für die Außenprüfung nicht nachvollziehbar. Gegen eine betriebliche Nutzung sprechen die für Ferienwohnungen typische Ausstattung von Schlafzimmer/ Wohnzimmer/ Bad/ Kochnische, als auch Nebenwohnsitzmeldungen der Familie des geschäftsführenden Gesellschafter.

	2010	2011	2012
Mietaufwand laut Erklärung	22.066,55	15.375,83	16.279,50
Mietaufwand laut Außenprüfung	8.478,22	3.466,75	1.552,26
Kürzung laut Außenprüfung	14.128,33	11.909,08	14.727,24

Tz 5: Reise- und Fahrtspesen

In den Prüfungsjahren finden sich km-Spesenabrechnungen des GF GF als auch Rechnungen des Vereins Verein (Ort) über Pkw-Nutzung auf Basis des amtlichen km-Geld-Satzes. Durch Rückrechnung ergebe sich eine jährliche Kilometerleistung von über 55.000 km. Fahrtenbücher wurden nicht vorgelegt. Die Abrechnungen beinhalten lediglich den Monatszeitraum der Nutzung, die Anzahl der Fahrten von Ort zu Ort sowie gefahrene Kilometer. Um die Aufzeichnungserfordernisse zu erfüllen, fehlen zumindest Abfahrts- und Ankunftszeiten und Anfangs- und Endkilometerstand der beruflich gefahrenen Kilometer.

Zu den Rechnungen des Vereins Verein wurde der Außenprüfung erklärt, dass zur Kostenoptimierung das Kfz des Obmannes des Vereins VereinD für Fahrten in Deutschland genutzt wird. Die Außenprüfung könne dieser Argumentation nicht folgen, zumal in den Abrechnungen auch Fahrten mit dem Anfangs/Zielort Vie verrechnet wurden und überdies der Verein Verein mit Sitz in Ort Rechnungsaussteller sei.

Das amtliche Kilometergeld als Schätzungsgröße sei für Kilometerleistungen bis 30.000 km anwendbar und werde von der Außenprüfung angesetzt.

	2010	2011	2012
km-Geld laut Konto	21.003,27	25.288,22	17.451,35
km-Geld laut Außenprüfung	12.600,00	12.600,00	12.600,00
Kürzung	8.403,27	12.688,22	4.851,35

Der Bilanzgewinn/Bilanzverlust wurde im Jahr 2010 um 8.403,27 €, im Jahr 2011 um 12.688,22 € und im Jahr 2012 um 4.851,35 € erhöht.

Tz 6: Verdeckte Ausschüttung

Der Mietaufwand und die Kilometergelder wurden als verdeckte Ausschüttung gewertet und dem Gewinn hinzugerechnet.

	2010	2011	2012
Mietaufwand brutto	15.541,16	13.099,99	16.199,96
km-Geld Kürzung	8.403,27	12.688,22	4.851,35
	23.944,43	25.788,21	21.051,31
KEST	5.986,11	6.447,05	5.262,83
VA	29.930,54	32.235,26	26.314,14

Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung wurden die Verfahren wiederaufgenommen und neue Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbescheid für die Jahre 2010 bis 2012, jeweils vom 18.09.2014 erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist **Beschwerde** und führte begründend aus:

Tz 3: Zinsaufwand:

Es sei richtig, dass die Position Zinsaufwand 2010 laut Erklärung in Höhe von 4.119,11 € nicht nachgewiesen worden sei. Es lag ein Erfassungsfehler bei der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung 2010 vor. Unter der Kennzahl 9220 (Zinsen und ähnliche Aufwendungen) sei der Betrag von 4.119,11 € erklärt worden, der setzt sich zum einen aus echten Zinsen in Höhe von 99,541 € und zum anderen fälschlicherweise aus der Körperschaftsteuer in Höhe von 4.019,70 € zusammen. Da es sich um die Köst handelt,

wird auf die Kennzahl 9292 (Körperschaftsteuer) verwiesen, in der dieser Betrag dem Gewinn wieder hinzugerechnet worden sei.

Die Hinzurechnung des Betrages von 4.019,70 € zum Gewinn sei daher wieder rückgängig zu machen.

Tz 4: Mietaufwand

Der ganzjährige Mietaufwand für die angemieteten Büroräumlichkeiten wurden von der Außenprüfung als nicht abzugsfähig erklärt. Von der Außenprüfung sei behauptet worden, dass die für Ferienwohnungen typische Ausstattung und meldebehördliche Anmeldung gegen eine betriebliche Nutzung sprechen.

Dem sei Folgendes entgegenzuhalten:

In der schwierigen Finanzlage nach dem Ausfall eines Großkunden im Jahr 2009 f. sei es der günstigste (keine Kautions-, Höhe des Mietaufwandes) Ersatz des betrieblichen Mietaufwandes in der Straße gewesen. Sie sei regelmäßig jede Woche intensiv genutzt worden, weil da alle Kundenleistungen, soweit bürogebunden in diesem erstellt worden seien. Sämtliche Spezialsoftware auf dem betrieblichen Server seien Kern der Büroausstattung gewesen. Ebenso haben Akquisitions- und Kundengespräche im Büro stattgefunden.

Der Mietaufwand sei betrieblich bedingt gewesen. Es sei betrieblich sowohl vom Geschäftsführer als auch von der Arbeitnehmerin genutzt worden.

Die Außenprüfung habe sich bei der Nichtanerkennung des Mietaufwandes lediglich auf die typische Ausstattung einer Ferienwohnung gestützt, jedoch keine Erhebungen durchgeführt, ob eine tatsächliche betriebliche Nutzung erfolgt sei. Seitens der Außenprüfung sei zum Beispiel keine Befragung der Mitarbeiterin, Frau RE erfolgt, die jederzeit bestätigen könne, dass sie in den Räumlichkeiten gearbeitet habe. Weiters könne der Kunde, Herr BS jederzeit bestätigen, dass in diesen Räumlichkeiten geschäftliche Besprechungen stattgefunden haben.

Wenn von der Außenprüfung die Behauptung der nicht betrieblichen Nutzung aufgestellt werde, müsse man sich die Frage stellen, wo bzw. in welchen Räumlichkeiten sonst die betrieblichen Tätigkeit ausgeführt hätte werden sollen. Diese Antwort sei die Außenprüfung schuldig geblieben.

Es werde daher die volle Anrechnung der betrieblich bedingten Mietaufwendungen samt Zuerkennung des Vorsteuerabzuges beantragt, sowie in weiterer Folge die Mietaufwendungen nicht der versteckten Ausschüttung zu unterziehen.

Tz 5: Reise- und Fahrtspesen

Im Jahr 2011 seien sämtliche Aufwendungen des Kontos 7330 Reise- und Fahrtspesen und nicht nur die km-Gelder in Höhe von 24.905,96 € angesetzt worden.

Die Bf. stellte den Antrag den Bilanzgewinn um 12.305,96 € und nicht um 12.688,22 € zu korrigieren.

Die Berechnung des Finanzamtes für die Jahre 2010 und 2012 sei korrekt.

In der Beschwerdeentscheidung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 - 2012 vom 08.06.2015 wurde der Beschwerde hinsichtlich des Zinsaufwandes (Tz 3) und der Reise- und Fahrtspesen (Tz 5) Folge gegeben. Betreffend der Mietaufwendungen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In Folge stellte die Bf. einen Antrag zur Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

In Beantwortung eines Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 27.08.2019 die betriebliche Nutzung nachzuweisen, führte der Geschäftsführer der Bf. mit Schreiben vom 26.09.2019 begründend aus:

"Es ist richtig, dass wir die notarielle Änderung nicht durchführten aufgrund der Tatsache, dass wir planen auch wieder in Ort zu mieten, aber ich habe das Thema aufgrund der räumlichen Nähe mit WKO und BH (gleicher Bezirk) erörtert und ich habe immer zeitnah dem Finanzamt, der Wirtschaftskammer, der Sozialversicherung, auf unserer Webpage die aktuelle Büroadresse bekannt gegeben. Die Zustelladresse war immer die jeweils aktuelle Büroadresse. Seit 24 Jahren ist die Telefonnummer, Faxnummer und die Emailadresse die gleiche.

1. Woran bestand die tatsächliche unternehmerische Tätigkeit in den Jahren 2010 - 2012

Die hauptsächliche unternehmerische Tätigkeit bestand in Projektmanagement und Innovationsmanagement für mehrere Unternehmensgruppen und Unternehmen. Konkret bedeutet das viel sitzende Arbeit durch Besprechungen, das Abhalten von Telefonkonferenzen, Erstellen von Unterlagen (Verkaufsstrategien, Marktanalysen), Literaturstudium und ähnlichem.

2. Der Firmenname lautet Firmenname. Was ist darunter zu verstehen, welche Projektunterlagen, Spezialsoftware wurden in den Räumlichkeiten gelagert?

Darunter ist das Zusammenspiel von vier Kernwissensgebiete bei der Lösung unserer Aufgaben zu verstehen. Siehe dazu bitte im Anhang den Unternehmensfolder im Jahr 2009.

Die Spezialsoftware, die wir damals nutzten war eine auf unserem Server laufende a. Financial (Bank)Reporting Software und b. Projektmanagement Software im Scoreboard-Modus, die es ermöglichte von Zielen auf Unternehmensebene automatisch auf die individuelle Ebene mittels MbO (Management by objectives) Zielebene zu konvertieren. Das war vor 10 Jahren noch wenig eingesetzt worden und ein echter Wettbewerbsvorteil. Durch die Digitalisierung, Scrum und cloud-Lösungen ist das heute alles Standard.

Die Projektunterlagen (analog u. digital) der unterschiedlichen Projekte umfassten neben den typischen schriftlichen Unterlagen, Gantt-Diagramme, Flow-charts, Prozessanalysen, und kanban-boards. Wenn man wie ich, mehrere Projekte nebeneinander leitete, war das wichtigste den Überblick zu behalten.

3. Vorlage des Terminkalenders, aus dem hervorgeht, wo und mit wem Kundengespräche geführt wurden

Bei meiner Arbeit ging es um Konzeption, Koordination, Führung und Umsetzung.

Die (Kunden)Gespräche waren am Sitz des Kunden, am Flughafen, von unserem Büro aus, im Büro. Die Unternehmensgruppen hatten Standorte in Deutschland, UK, F, USA.

Generell ist zu sagen, wenn immer möglich, war die Planung - eine Woche vom Büro zu arbeiten und in der darauffolgenden Woche von Dienstag bis Donnerstag vornehmlich im Ausland, unterwegs zu sein.

Siehe Anhang: 2012 Diese archivierten Ausdrucke des Terminkalenders sind so zu lesen, dass jeweils am Anfang das entsprechende Kürzel des Projekts, gefolgt von der Aufgabe, beschrieben ist. Generell sind alle Termine örtlich im Büro, wenn nicht ein Querbalken externe Termine anzeigen. D.h. z.B. im Januar war ich am 18., 19., 20., 24., 25. und 31.1. bei Auswärtsterminen.

(2010, 2011 konnte ich bisher nicht finden, da ich in der gegebenen Zeit nicht das ganze Archiv durchforsten konnte. Ich werde diese bei Bedarf nachreichen.)

4. Vorlage eines Fahrtenbuches, aus dem betriebliche Fahrten und Zweck der Fahrten hervorgeht, Namhaftmachung von Kontaktpersonen und Vorlage der Benzinrechnungen

Da es sich zu 90% der Fahrten zu konstant den gleichen Entfernungen/Orten/Standorte handelte, wurden diese möglichst effizient verwaltet. Der Bericht der Nachschau vom 10.9.2014 hält fest, dass Monatszeitraum, Anzahl der Fahrten, Abfahrtsort, Ankunftsart und gefahrene Kilometer vorliegen, aber weitere Kriterien fehlten und daher diese Spesen um 45% gekürzt wurden. Das aus dieser Sicht nicht vollständig geführte Fahrtenbuch inkl. Benzinrechnungen liegt nicht mehr vor. Anstattdessen finden Sie im Anhang monatliche Statements / Jahr 2012 einer meiner privaten Kreditkartenabrechnung aus der die mit Kreditkarte bezahlten Benzinrechnungen hervorgehen (kein Anspruch auf Vollständigkeit, da nur eine Bezahlquelle).

Anbei wesentliche Kontaktpersonen mit den jeweils letzten bekannten Tel.Nr.:

- Hr. BS, damals P, +01
- Hr. US, damals P, +02
- Hr. PS, damals BBB, +03
- Hr. PG, damals FFF., +04

1. Wo hat Sohn in den Jahren 2010-2011 die Schule besucht (Vorlage von Zeugnissen)

Er hat im Gymnasium XX die Schule besucht. (Zeugnisse im Anhang)

2./3./4. Wo hat Sohn in den Jahren 2010 und 2011 während seines Schulbesuches gewohnt? Wo befand sich der private Wohnsitz des Gesellschafters GF?

Sollte dieser am Ort2 gelegen sein, sind Aufzeichnungen vorzulegen, an welchen Tagen die Wohnungen in BB betrieblich genutzt wurden, ebenso Mietverträge.

Er war zur Hälfte in Ort2/ LL und zum anderen in Wien bei seinen Großeltern im 23. Bezirk und in BB. Da wir unser Zuhause in LL haben, begann die Woche am Montag Früh in LL, von wo aus wir nach WW fuhren und Freitag Mittag wieder nach Hause fuhren.

Das Büro (die als Büro genutzte Wohnung) wurde grundsätzlich jede Woche (ausgenommen Urlaub, Auslandsaufenthalt) benutzt. Im Detail siehe bitte dazu im Punkt A 3 (Terminkalender).

Es gab keine Mietverträge. Da der Mietbeginn in eine wirtschaftlich schwierige Zeit fiel und als Übergangslösung geplant war, war ich froh nicht Kautions- und Provision zusätzlich bezahlen zu müssen. Monatlich wurde eine Rechnung erstellt.

5. Mietvertrag betreffend Liegenschaft PLZ Ort, Straße zwischen Bf. und GF

Die Büros wurden direkt vom Eigentümer durch die Bf. angemietet.

6. Wer war der Vermieter bzw. Eigentümer dieser Liegenschaft

Hausinhabung RR, PLZ Ort

In Beantwortung dieses Beschlusses legte die Bf. folgende Unterlagen vor:

- Terminkalender für Jänner bis Dezember 2012 vom Geschäftsführer GF
- Monatsabrechnungen für das Jahr 2012
- Jahreszeugnis für vKC für das Schuljahr 2010/11
- Jahreszeugnis für vKC für das Schuljahr 2011/12

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Firmensitz der beschwerdeführenden Partei, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung befindet sich laut Firmenbuchauszug, FN Nummer, ab 12.11.2008 mit Geschäftsanschrift Straße, PLZ Ort. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter ist GF.

Bei der Gründung der Bf. wurde als Geschäftsanschrift PLZ Ort, Straße im Firmenbuch eingetragen. Mit Antrag vom 09.04.2002 wurde der Firmensitz am 27.04.2002 auf PLZ Ort, Straße 000 im Firmenbuch geändert, danach am 12.11.2008 wieder auf PLZ Ort, Straße.

Laut ZMR-Auszug war der geschäftsführende Gesellschafter der Bf., GF in den verfahrensgegenständlichen Jahren (ab 09.01.2007) in HWS mit Hauptwohnsitz gemeldet. Weiters scheinen zwei Nebenwohnsitzmeldungen beim ZMR auf.

Vom 09.08.2010 bis 19.07.2011 war der Geschäftsführer GF in NWS1 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Laut händisch angefertigter Skizze im Vorlageantrag handelt es sich hierbei um eine Wohnung von ca. 30 m². Die Wohnung bestand aus 2 Zimmern, wobei Raum 1 mit einem PC-Arbeitsplatz, einer Sitzecke mit Tisch, einem Rollcontainer und zwei Regalen und Raum 2 mit einem PC-Arbeitsplatz, einem Server, zwei

Rollcontainern, einen HP-Scanner, einem Cannon NP1020 Kopierer, einem HP Laserjet Drucker und einem Regal möbliert war. Laut dieser Skizze war die Wohnung noch mit einer Kochnische und einem Tisch und einer Sitzecke eingerichtet. Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht wurde der Mietvertrag nicht vorgelegt, ebenso kein Plan, aus dem hervorgeht, wie die Räume angelegt sind (Türen, Fenster).

Ab 21.09.2011 bis 02.09.2013 war der Geschäftsführer GF in NWS2 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Bei diesem Wohnsitz handelt es sich um eine Wohnung von ca. 40 m². Nach einer händisch angefertigten Skizze im Vorlageantrag bestand die Wohnung aus 2 Zimmern, wobei Raum 1 mit einem PC-Arbeitsplatz, einem Rollcontainer, einer Sitzecke mit Tisch, einem Besprechungstisch und einem Tisch und zwei Regalen und Raum 2 mit einem PC-Arbeitsplatz, einem Rollcontainer und einem Regal möbliert war. Laut dieser Skizze war die Wohnung noch mit einer Kochnische, Garderobe und einem Tisch und einer Sitzecke eingerichtet. Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht wurde auch dieser Mietvertrag bzw Plan nicht vorgelegt.

Laut ZMR-Auszug war der Sohn der geschäftsführende Gesellschafter der Bf., GF namens k C v in den verfahrensgegenständlichen Jahren (ab 09.01.2007) in HWS mit Hauptwohnsitz gemeldet. Weiters scheinen zwei Nebenwohnsitzmeldungen beim ZMR auf, und zwar vom 09.08.2010 bis 19.07.2011 in NWS1, sowie ab 21.09.2011 bis 02.09.2013 in NWS2.

Laut vorliegenden Rechnungen bezüglich der Miete wurden die Wohnungen zu Wohnzwecken vermietet (10% USt).

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister hat GF in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Wohnsitze:

- Hauptwohnsitz: 09.01.2007 -: HWS
- Nebenwohnsitz: 09.08.2010 - 19.07-2011: NWS1
- Nebenwohnsitz: 21.09.2011 - 02.09.2013: BB, ort

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister hat k C v in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Wohnsitze:

- Hauptwohnsitz: 09.01.2007 -: HWS
- Nebenwohnsitz: 09.08.2010 - 19.07-2011: NWS1
- Nebenwohnsitz: 21.09.2011 - 02.09.2013: BB, ort

Befragt durch die Außenprüfung, aus welchen Gründen sein Sohn k auch im Bürogebäude gemeldet ist, bringt GF vor, dass sein Sohn einen aufrechten Wohnsitz zwecks Schulbesuch in Wien benötige.

Der Sohn von GF besuchte in den verfahrensgegenständlichen Jahren das Gymnasium und Realgymnasium XX in Wien. Diesbezüglich wurden zwei Zeugnisse vorgelegt für die Schuljahre 2010/11 und 2011/12. Zeugnisse anderer Jahre wurden nicht vorgelegt.

Name und Adresse der Großeltern, bei denen er sich angeblich nach der Schule aufhielt oder der leiblichen Mutter wurden nicht genannt.

Der Jahresabschluss zum 31.12.2010 der Bf. wurde am 30.11.2011 mit der Firmenadresse PLZ Ort, Straße (Deckblatt sowie im Anhang unter Punkt 1.2. Sitz und Gegenstand) erstellt und bei der Abgabenbehörde eingereicht.

Die Bescheide ergingen ausnahmslos an die Firmenanschrift laut Firmenbuch, die jedoch mit dem Vermerk "verzogen" an das Finanzamt rückgesendet wurden. Am 18.09.2012 wurde vom steuerlichen Vertreter eine Änderung der Zustelladresse auf HWS elektronisch beantragt.

In den verfahrensgegenständlichen Jahren scheint auf dem Geschäftspapier der Bf. die im Firmenbuch angegebene Geschäftsadresse auf.

Daraus folgt rechtlich:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Mietzahlungen als Betriebsausgaben bei der Bf. abzugsfähig sind und den Gewinn mindert. Im Falle der Verneinung dieser Frage ist zu prüfen, ob eine verdeckte Ausschüttung an den geschäftsführenden Gesellschafter, GF vorliegt.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttung verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 ist die körperschaftlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens einer Körperschaft auf Basis von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder sonstigen unternehmensrechtlichen Gewinnverteilungsregelungen.

Im Gegensatz dazu liegt eine verdeckte Ausschüttung dann vor, wenn eine Körperschaft vermögenswerte Vorteile dem Beteiligten (oder einem ihm nahestehenden) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hohen Aufwendungen

oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Erträge gewährt werden (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 161).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der Begriff Betriebsausgaben bezeichnet im EStG jene Aufwendungen, die im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3) anfallen. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die Betriebsausgaben müssen durch den Betrieb veranlasst sein (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 4 Tz 228).

Im gegenständlichen Verfahren hat die Bf. zwei Mietverträge (einen Mietvertrag im Zeitraum August 2010 bis Juli 2011 und einen zweiten Mietvertrag im Zeitraum September 2011 bis September 2013) abgeschlossen und die Mietzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Zu prüfen ist, ob die Mietzahlungen betrieblich veranlasst sind.

Laut Zentralem Melderegister waren der Geschäftsführer-Gesellschafter und dessen Sohn an den jeweiligen Adressen mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Dem Vorbringen des Geschäftsführers, dass eine Änderung des Firmensitzes im Firmenbuch aufgrund der anfallenden Kosten nicht vorgenommen wurde, kann nicht gefolgt werden, vor allem unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Firmensitz im Firmenbuch bereits zweimal geändert wurde. Die erste Änderung des Firmensitzes wurde im Firmenbuch am 27.04.2002 und die zweite Änderung am 12.11.2008 eingetragen.

Nach den oben getroffenen Feststellungen hat die Bf. ihren Firmensitz nicht auf die verfahrensgegenständlichen Adressen geändert, die Bf. ist im streitgegenständlichen Zeitraum weiterhin unter der ursprünglichen Adresse als Firmensitz nach außen in Erscheinung getreten.

Auch das Vorbringen, dass der Sohn des Geschäftsführers eine Adresse in/bei Wien benötigte um in der Schule aufgenommen zu werden, kann nicht erklären, wo der Sohn während der Schuljahres aufhältig war. Weder wurde der Name der Großeltern noch deren Adresse bekanntgegeben.

Für eine private Verwendung der Mietobjekte spricht einerseits die polizeiliche Anmeldung als Nebenwohnsitz des Geschäftsführer-Gesellschafter und dessen Sohn und andererseits ergibt sich aus den Rechnungen, dass die Objekte zu Wohnzwecken vermietet wurden (10% USt).

Das Vorbringen des Geschäftsführers in diesen Wohnungen Besprechungen abgehalten und gearbeitet zu haben, kann eine betriebliche Veranlassung der Mietaufwendungen nicht begründen, vor allem unter dem Aspekt, dass weder für GF noch für seinen Sohn der tatsächliche Aufenthaltsort anlässlich ihrer Anwesenheit im Wiener Bereich nachgewiesen wurde. Dass sein Sohn während der Woche in Wien/Wiener Umgebung aufhältig war,

ergibt sich aus den oben getroffenen Feststellungen hinsichtlich seines Schulbesuches in Wien.

Weder hat die Bf. nachgewiesen, wo der Geschäftsführer-Gesellschafter, wenn dieser im Wiener Bereich seiner Tätigkeit nachkam, sein Wohnbedürfnis befriedigt hat, noch wurde hinsichtlich der unbewiesenen Behauptung bezüglich seines Sohnes einer Wohnmöglichkeit bei seinen Großeltern essentielles vorgebracht.

Augenscheinlich fällt ins Auge, dass der erste Mietvertrag mit dem Schuljahr zusammenfällt und während der Ferien kein Firmensitz in regionaler Nähe zum im Firmenbuch angebenen Firmensitz befindet. Angemerkt wird, dass es sich bei der ersten - aus dem Internet ersichtlich - um eine möblierte Wohnung handelte, während die Bf. in der Beschwerde nur eine Handskizze vorgelegt hat, aus der die vermietete Möblierung nicht zur Gänze hervorging.

Unter Berücksichtigung aller Umstände geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die angemieteten Wohnobjekte dem Wohnbedürfnis des alleinigen Gesellschafters und dessen Sohn diene. Die (Miet)Verträge wurde von der Bf. geschlossen, der Zweck dieser Verträge liegt darin, dass die Bf. ihrem geschäftsführenden Alleingesellschafter und dessen Sohn eine Wohnung ohne Mietentgelt zur Verfügung stellte. Die Mietaufwendungen waren demzufolge nicht betrieblich veranlasst und sind keine Betriebsausgaben.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gelten verdeckte Ausschüttungen als alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von in ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen. Entscheidend ist somit, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen.

Dabei gilt die Zuwendung als durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensvorteil einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter den gleichen Umständen nicht gewährt hätte (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 163).

Aus steuerlicher Sicht wird die verdeckte Ausschüttung anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dass die vorliegende Vorgangsweise nicht fremdüblich ist, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Der Fremdvergleich basiert auf dem Vergleich des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes mit einem Vorgang, der unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindung oder der nahen Beziehung üblich wäre. Ohne gesellschaftsrechtliche Beziehung ist eine derartige Konstruktion nicht nachvollziehbar, nämlich dass eine

Gesellschaft ein Mietobjekt anmietet und fremden Personen unentgeltlich zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses zur Verfügung stellt.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in der Form überhöhter (scheinbarer) Ausgaben auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die ersterwähnte Erscheinungsform führt zu einer Aufwandskürzung, die zweiterwähnte zu einer Einnahmenerhöhung (vgl. zB VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165).

Im Beschwerdefall wird das objektive Tatbild durch Bezahlen privater Ausgaben, die das Einkommen der Gesellschaft minderte, verwirklicht.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann. Die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung ist integrierter Teil des Prüfungsmaßstabes im (hypothetischen) Fremdvergleich. Aus der Rechtsfigur der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Geschäftsführers ergibt sich für die subjektive Ebene im Abgabenrecht, dass trotz eines Entscheidungsspielraumes bei Managemententscheidungen ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer die Grenzen der gesicherten Erkenntnisse und bewährten Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens nicht überschreiten darf. Sofern die Körperschaft Entnahmen des Gesellschafters (mit)veranlasst, toleriert oder entsprechende Forderungen nicht (mehr) eintreibt, wird das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung verwirklicht.

Die Vorteilsgewährung richtete sich auf den Alleingesellschafter GF und dessen Sohn k C v.

Anzumerken ist, dass eine etwaige berufliche Nutzung der Wohnungen anlässlich von Besprechungen oder Arbeiten am Computer durch den geschäftsführenden Alleingesellschafter nicht in Zweifel gezogen wurde, sondern die abgabenrechtliche Frage besteht in der (betrieblichen) Veranlassung der Mietzahlungen.

Ein weiteres Indiz, dass die in Rede stehenden Wohnungen nicht als Firmensitz genutzt wurden, ist in der Tatsache zu sehen, dass die Bf. trotz Wissen um ein anhängiges Rechtsmittelverfahren entgegen ihrer Verpflichtung keine Änderung der Abgabestelle dem Bundesfinanzgericht gemeldet hat (§ 8 Abs. 1 ZustellG). Als Zustelladresse scheint PLZ Ort, Straße auf.

Gemäß § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Bundesfinanzgericht hat im Rahmen der freien Beweiswürdigung anhand der oben getroffenen Feststellungen befunden, dass die Mietausgaben nicht betrieblich veranlasst waren, sondern für den geschäftsführenden Gesellschafter bezahlt wurden.

Es ist der Abgabenbehörde beizupflichten, dass dem Mietaufwand die betriebliche Veranlassung versagt und dem Gewinn hinzugerechnet wird.

In diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Betreffend der Kapitalertragsteuer ist hinzuzufügen, dass die Beschwerde sich gegen die nach der Außenprüfung ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide (jeweils vom 18.09.2014) und Kapitalertragsteuerbescheid (vom 10.09.2014) richtete.

Anlässlich des Rechtsmittelverfahrens wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2015 der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer Folge gegeben und der Bescheid vom 10.09.2014 aufgehoben. Mit Bescheid vom 08.06.2015 wurde dem Geschäftsführer und Gesellschafter GF die Kapitalertragsteuer gegenüber festgesetzt.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1.a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung."

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

Mit Bescheid vom 08.06.2015 wurde dem Gesellschafter und Geschäftsführer GF gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer als Empfänger der Kapitalerträge direkt vorgeschrieben.

Hinsichtlich der anderen Punkte (Zinsaufwand Tz 3 und Reise- und Fahrtspesen Tz 5 für das Jahr 2011), die in der Beschwerde angefochten wurden, wird auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen und dem Begehren in diesem Umfang stattgegeben.

Bemessungsgrundlagen:

	2010	2011	2012

Gewinn vor BP	93.291,43	-5.469,54	-2.263,97
Tz 4: Mietaufwand	14.128,33	11.909,08	14.727,24
Tz 5: Reise/ Fahrtspesen	8.403,27	12.688,22	4.851,35
Tz 5: Beschwerde		-382,26	
Gewinn laut BFG	115.823,03	18.745,50	17.314,62

Körperschaftsteuer 2010:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Höhe von 115.823,03 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2010 beträgt 23.112,95 €. Aus diesem Erkenntnis ergibt sich keine Änderung gegenüber der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2010 vom 10.06.2015.

Körperschaftsteuer 2011:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Höhe von 18.745,96 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2011 beträgt 4.686,00 €. Aus diesem Erkenntnis ergibt sich keine Änderung gegenüber der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2011 vom 10.06.2015.

Körperschaftsteuer 2012:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in Höhe von 17.314,62 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2012 beträgt 4.328,00 €. Aus diesem Erkenntnis ergibt sich keine Änderung gegenüber des Körperschaftsteuerbescheides 2012 vom 18.09.2014.

Insgesamt war somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, zumal die Lösung der Rechtsfrage, ob die Mietaufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten war. Das gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es einer Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, noch ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 21. Oktober 2019