

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri* in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. August 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Juli 2018 betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2014 bis 2016 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 und Umsatzsteuer 2015 wird teilweise Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2016 und der Umsatzsteuerbescheid 2015 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2016 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung** gemäß § 147 BAO der Umsatz- und der Körperschaftsteuern der Jahre 2012 bis 2016 wurden u.a. die geltend gemachten Aufwendungen für Miete und Betriebskosten einer näheren Prüfung unterzogen.

2. Über das Ergebnis dieser Prüfung wurde im **Prüfbericht** vom 17.7.2018, Tz.3, festgestellt: Die Bf. habe im Jahr 2014 ein Büro von der *HDF* GmbH und in den Jahren 2015 - 2016 ein Büro von Heike *W.* angemietet und die Mieten und Betriebskosten, das waren insgesamt 22.200 Euro im Jahr 2014, 28.083,33 Euro im Jahr 2015 und 42.000 Euro im Jahr 2016, als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die GmbH habe keine Angestellten. Bei einer Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass der Arbeitsplatz aus einem Schreibtisch mit Computer, Ablageflächen und einem Archiv oder Lager bestehe. Für betriebliche Belange sei eine Bürofläche von maximal 50 m² fremdüblich und ausreichend, zumal die Bf. keine Kunden empfangt. Ein Mietvertrag mit der *HDF* GmbH liege nicht vor. Mit der ***Bf1*** sei zwar ein Mietvertrag abgeschlossen worden, allerdings widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 160 m² verteilt über zwei Stockwerke mit zwei Schlafzimmern, einem Whirl-Pool, zwei Bädern und einer vollausgestatteten Küche als Büro gemietet werde, wenn sich die tatsächlich betrieblich genutzte Fläche auf höchstens 50 m² beschränke. Ab Oktober 2017 habe Frau *W.* ihren Hauptwohnsitz in diese Wohnung verlegt und das Büro dort beibehalten. Die Miete sei in allen drei Jahren von der Bf. über das Verrechnungskonto gebucht worden, ein Geldfluss habe daher nie stattgefunden.

Nach ständiger Rechtsprechung könnten vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Heike *W.* sei Gesellschafterin der *HDF* GmbH und Gesellschafterin-Geschäftsführerin der Bf. Bei Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Verbindungen wären die gegenständlichen Vorgänge nicht in der gegebenen Form abgewickelt worden, sie hielten einem Fremdvergleich nicht stand und seien daher steuerlich nicht anzuerkennen.

3. Die Prüferin anerkannte in der Folge eine Bürofläche mit 50 m² als betrieblich und setzte die fremdübliche Miete auf der Grundlage des Immobilienpreisspiegels für Mieten im Raum Feldkirch mit einer Miete von netto 9,00 Euro/m² und Betriebskosten von monatlich 90,00 Euro mit 6.480 Euro jährlich fest. Die darüberhinausgehenden Betriebsausgaben anerkannte sie nicht. Für das Jahr 2015 nahm sie zusätzlich eine Vorsteuerkorrektur in Höhe von 4.320,67 Euro vor.

4. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte diese mit den in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen **angefochtenen Bescheiden** um.

5. In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** brachte die Bf. zusammengefasst vor, der Beschwerdefall sei Teil eines Gesamtkomplexes, bei dem es um die Frage der Einstufung mehrerer Wohnobjekte unterschiedlicher Personen als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei

gehe. Es sei daher nicht korrekt, diesen Gesamtkomplex wieder „auseinanderzuidividieren“ und zeitlich versetzt unterschiedliche Bescheide zu erlassen.

Die Bf. sei vom Thema „Liebhaberei“ als Mieterin eines Objektes, das nachträglich als „Liebhaberei“ eingestuft worden sei, direkt betroffen. Es werde daher beantragt, die gegenständlichen Bescheide aufzuheben bis die Frage der Liebhaberei rechtskräftig und im Gesamtkontext entschieden sei oder, in eventuelle, die gegenständlichen Bescheide ersatzlos aufzuheben und zuerst eine realistische Einschätzung des Mietwertes der gegenständlichen Wohnung unter Einbezug des Fremdvergleichs vorzunehmen.

6. Das Finanzamt änderte mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.12.2021 die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014 bis 2016 in der Weise zu Ungunsten der Bf. ab, dass es die geltend gemachten Mietaufwendungen zur Gänze aberkannte. Zur Begründung führte es aus, im Jahr 2014 liege überhaupt keine Mietvereinbarung vor und seien die geltend gemachten Aufwendungen schon deshalb nicht anzuerkennen. Für die Jahre 2015 und 2016 lägen zwar Mietverträge vor, diese seien aber von keiner der beiden Vertragsparteien unterzeichnet worden und enthielten auch keine Vereinbarungen über die Zahlungsmodalitäten, eine Kautions oder die Tragung der Instandsetzungsaufwendungen. Bei einer Anmietung einer ganzen Wohnung bei gleichzeitiger unentgeltlicher Überlassung derselben an die Wohnungseigentümerin und Vermieterin zu Wohnzwecken könne keine betriebliche Veranlassung erkannt werden. Auch die Einrichtung eines beruflich genutzten Arbeitsplatzes könne diese betriebliche Veranlassung nicht bewirken.

In den Jahren 2015 und 2016 sei zusätzlich von verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe der tatsächlich gewährten Mietzahlungen in Höhe von 33.700 im Jahr 2015 und 42.000 im Jahr 2016 an die Gesellschafter-Geschäftsführerin auszugehen, weil die Alleingesellschafterin ihre Wohnung an die Bf. vermietet habe, die ihr von der Bf. wieder zur Befriedigung privater Wohnzwecke überlassen worden sei.

Bei den für die Wohnungen geltend gemachten Mieten und Betriebskosten 2015 handle es sich um Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, weshalb die für dieses Jahr geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 5.616,67 Euro gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a KStG 1988 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2015 sei daher in diesem Sinne abzuändern. In den Jahren 2014 und 2016 seien hingegen keine Vorsteuern geltend gemacht worden und ergebe sich daher keine Änderung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2016. Die dagegen erhobene Beschwerde sei daher abzuweisen.

7. Im **Vorlageantrag** vom 7.1.2022 beantragte die Bf., die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 ersatzlos aufzuheben und die vor der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide zu bestätigen oder in eventuelle die Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis

2016 ersatzlos aufzuheben und festzustellen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliege und die Angelegenheit an die 1. Instanz zur neuerlichen Prüfung zurückzuverweisen.

8. Zunächst wandte sich die Bf. gegen verschiedene Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung: Von den angeführten 288 m² der Wohnung Top 2 der *HDF* GmbH seien nur rund 100 m² ausschließlich privat, 10 m² seien sowohl betrieblich als auch privat und 90 m² seien ausschließlich für Büros genutzt worden. Beim gemischt genutzten Teil habe es sich um einen Wohnbereich mit Küche gehandelt, in dem sowohl Kunden der Bf. als auch Gäste der *HDF* GmbH verkehrt hätten. Die Wohnung von Heike *W.* erstrecke sich über das Erd- und Obergeschoß. In der unteren Etage befände sich nur ein Bad. Das von der Prüferin erwähnte Archiv habe sich während der Prüfung in einem der Schlafzimmer befunden. Die Wohnung Top 4 sei ursprünglich als Ferienwohnung vermietet worden und werde nunmehr einer anderen Nutzung zugeführt. Die Behauptung, es seien keine Kunden empfangen worden, sei eine Erfindung. Die Bf. verfüge zwar über keinen einem Zahnarzt vergleichbaren Kundenstock, es komme aber durchaus vor, dass Kunden zu Auftragspräsentationen oder Projektbesprechungen anreisen. Zu erwähnen sei, dass der Prüferin der angeblich „großzügige Wohnbereich“ für ihre Prüfung zu klein gewesen sei und sie deshalb die Prüfung in der 250 m² großen Wohnung der *HDF* GmbH durchführen habe müssen. Es sei auch nicht richtig, dass im Zuge der Außenprüfung das Mietverhältnis nicht anerkannt worden sei. Richtig sei vielmehr, dass die Miete inklusive Betriebskosten auf einen Betrag von 540,00 Euro pro Monat oder 6.480,00 Euro pro Jahr reduziert worden sei. Die Höhe sei beanstandet worden, nicht das Mietverhältnis an sich. Unrichtig sei auch die Annahme in der Beschwerdeentscheidung, die Wohnung Top 4 sei zur Gänze für die Nutzung für private Wohnzwecke eingerichtet und diene lediglich ein im Wohnraum befindlicher Schreibtisch mit Computer als Arbeitsplatz. Tatsache sei, dass nicht einmal der Sohn der Geschäftsführerin in dieser Wohnung wohne und sie dort auch kaum übernachtet habe. Faktum sei, dass in dieser Wohnung Umsätze bis zu 250.000 Euro erwirtschaftet worden seien und dort also auch gearbeitet worden sei. Tatsache sei weiters, dass in jeder Werbeagentur oder bei jedem Rechtsanwalt die meisten Dinge zu finden seien, die sich auch in einer privat genutzten Wohnung befänden. Es sei auch gar nicht um Wohnraum für die Alleingesellschafterin gegangen, sondern einzig und allein um den Arbeitsplatz. Es habe sich ja nicht einmal ihre Bekleidung in dieser Wohnung befunden. Auch sei nicht berücksichtigt worden, dass der Geschäftsführerin in den Jahren 2014 - 2016 inklusive der angeblichen verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr als 70.000 Euro pro Jahr zugeflossen seien.

9. Gegen die rechtliche Würdigung in der Beschwerdeentscheidung wandte die Bf. ein, wesentlich für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sei der Wille zur Vorteilsgewährung. Das Finanzamt habe nicht dargelegt, aufgrund welcher Willensbildung welche Vorteilsgewährung erfolgt sei. Die Alleingesellschafterin habe aus dieser Konstruktion keinerlei steuerliche oder sonstige Vorteile gewonnen, ganz im Gegenteil, sie bezahle durch die Progression bei der Einkommensteuer allenfalls sogar mehr Steuern. Damit falle das

Hauptargument für den Bestand einer verdeckten Gewinnausschüttung, nämlich der unversteuerte Nutzen zu Lasten einer Gesellschaft, weg.

Das Finanzamt sei selbst davon ausgegangen, dass für den Betrieb einer Text- und PR-Agentur Büroräumlichkeiten notwendig seien und habe die Betriebsprüferin im gegenständlichen Objekt ein Büro mit PCs, Archiven und Schreibtischen angetroffen. Die Absetzbarkeit von Miete und Betriebskosten sei also grundsätzlich gegeben, weshalb die Zahlung von Miete und Betriebskosten an wen auch immer keine verdeckte Gewinnausschüttung sein könne. Hätte sich diese Büroeinrichtung in einem Bürogebäude in Feldkirch befunden, wären Miete und Betriebskosten als Betriebsausgaben anerkannt worden.

Es könne durchaus darüber diskutiert werden, ob die Miethöhe von 3.500 Euro pro Monat angemessen sei oder nicht. Allerdings würde ein Büro in vergleichbarer Größe in der Stadt annähernd gleich viel kosten und somit ebenfalls einem Fremdvergleich standhalten. Ob ein Büro in dieser Größenordnung und in dieser Lage für die Gesellschaft notwendig sei, stehe aber nicht zur Diskussion, andernfalls müsse auch bei jedem Rechtsanwalt, der sein Büro in einer teuren Innenstadtlage habe, geprüft werden, ob er seine Geschäfte nicht auch vom heimischen Kinderzimmer aus tätigen könne.

Die Wohnung der Alleingesellschafterin sei zuvor als Ferienwohnung zu einem Preis von 2.200 Euro bis 2.500 Euro pro Woche vermietet worden. Laut Auskunft des früheren Steuerberaters habe die Miete mindestens in der Höhe der Fremdvermietung der Wohnung als Luxusferienwohnung angesetzt werden müssen.

10. Beim **Erörterungstermin** am 10.10.2023 sagte die Geschäftsführerin vor dem Bundesfinanzgericht zur Tätigkeit der Bf. aus, sie schreibe Geschäftsberichte, Texte für Magazine und gestalte Power-Point-Präsentationen und Konzeptionen. Es gebe aber auch viele technische Kunden wie Telecom oder Hoffmann La Roche, für die Berichte dokumentiert würden. Die Kunden der Bf. kämen vorwiegend aus Deutschland, es gebe aber auch Kunden aus der Schweiz und aus Österreich. Die Bf. habe keine Angestellte, sie mache die Arbeit selbst zusammen mit Günther *F.*. Vielleicht einmal im Monat kämen Kunden persönlich vorbei, nicht öfter. Das bis 2012 gemietete Büro in Sulz sei sehr klein gewesen, sie habe es nur ausgewählt, weil sie in der Nähe ihres Sohnes habe sein wollen. Dort habe sie aber keine Kunden empfangen können. Sie arbeite noch viel mit Papier und lege gerne die ganzen Magazine und Dokumentationen ab. In dem kleinen Büro sei das nicht möglich gewesen.

Zum Streitpunkt Mietaufwand Büro sagte der Geschäftsführer der *HDF* GmbH aus, er habe es nicht für nötig befunden, über die Vermietung der Wohnung Top 2 einen Mietvertrag aufzusetzen. Wichtig sei ihm gewesen, dass die Vermietung einem Fremdvergleich standhalte. Die Miete habe sich nur auf das Büro bezogen. Die *HDF* GmbH habe auch in der Zeit der Vermietung an die Bf. immer gleich viel Raum für sich genutzt.

In den Jahren 2015 und 2016 seien er und Heike *W.* getrennt gewesen und habe sie in ihrer Wohnung Top 4 gewohnt. Für die Miete habe er sich an den Vermietungserlösen aus der Ferienwohnungsvermietung orientiert.

Heike *W.* gab an, in der Wohnung Top 4 den oberen Teil mit ca. 100 m² als Büro genutzt zu haben, unten seien Schlafzimmer gewesen, von denen sie eines als Archiv genutzt habe. In dieser Zeit habe sie so gut wie kein Privatleben gehabt und Tag und Nacht gearbeitet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

11. Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 10.7.2009 errichtet und am 15.7.2009 in das Firmenbuch FN *xx* eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist die Konzeption und Erstellung von Texten aller Art. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist Heike *W.*. Die Bf. hat keine Angestellten. Einen Dienstvertrag zwischen der Bf. und der Geschäftsführerin gab und gibt es nicht. Für die Tätigkeit als Geschäftsführerin bezog sie Gehälter in Höhe von 35.000 Euro im Jahr 2014, 36.500 Euro im Jahr 2015 und 300.00 Euro im Jahr 2016, die sie zur Einkommensteuer erklärte. Über diese Gehälter hinaus bezahlte die Bf. für die Geschäftsführerin auch noch die Sozialversicherungsbeiträge. Inklusive dieser Sozialversicherungsbeiträge betrug die Geschäftsführerentlohnung 45.971,98 im Jahr 2014, 47.088,44 Euro im Jahr 2015 und 43.065,20 Euro im Jahr 2016.

Das Finanzamt setzte mit Einkommensteuerbescheiden (Beschwerdevorentscheidungen) die Geschäftsführerbezüge der Heike *W.* als Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 31.741,68 Euro (2014), 33.674,69 Euro (2015) und 27.416,09 Euro (2016) an.

12. Der Sitz des Unternehmens befand sich von Juli 2009 bis September 2013 in ***Adr2***. Mit 30.9.2013 wurde der Sitz der Bf. an die Adresse ***Bf1-Adr*** verlegt. An dieser Anschrift befindet sich eine Liegenschaft EZ *xx* in KG **xxx* mit vier Wohnungen (Top 1 -4) und fünf Kfz-Einstellplätzen (Top 5-9).

13. Die Wohnung Top 2 steht im Eigentum der *HDF* GmbH und umfasst eine Wohnfläche von 310,99 m², dazu kommen eine Terrasse mit 52,45 m² und Kellerräume mit 29,92 m². Die Wohnung ist wie folgt unterteilt: Vorraum (12,72 m²), WC 1 (2,64 m²), Abstellraum (1,34 m²), Stube (14,31 m²), Wohnzimmer (37,54 m²), Küche/Esszimmer (87,89 m²), Büro (14,52 m²), Schlafzimmer (38,04 m²), Bad 2 (8,29 m²), WC 2 (4,20 m²), Ankleide (5,24 m²), Diele (29,50 m²), Zimmer 1 (18,90 m²), Zimmer 2 (18,69 m²), Zimmer 3 (7,97 m²), Bad 1 (9,20 m²).

14. Die Wohnung Top 4 „Sternenburg“ mit einer Wohnfläche von 145,39 m² mit zwei Schlafzimmern, einem Whirl-Pool, zwei Bädern und einer Küche sowie einem Podest und einer Terrasse stand bis 2021 im Eigentum von Heike *W.* und wurde bis 2014 und wieder ab 2018

bis zum Verkauf als Ferienwohnung vermietet. Die Wohnung ist über das Ober- und Dachgeschoß des Gebäudes verteilt und verfügt laut Nutzwertgutachten vom 15.5.2011 über folgende Räume:

Im Obergeschoß: Vorraum (8,05 m²), Badezimmer (8,79 m²) Schlafzimmer (39,40 m²).

Im Dachgeschoß: Vorraum (7,60 m²), Bad/WC (10,66 m²), Küche (14,36 m²) und Wohnen/Essen (56,53 m²), Podest (11,91 m²). Dazu kommt eine Terrasse mit 80,81 m². Die Räume im Dachgeschoß werden aufgrund der Dachschrägen mit einer Bewertungsziffer von 0,90, die Terrasse mit einer Bewertungsziffer von 0,20 und das Podest mit einer von 0,15 bewertet, die Räume im Obergeschoß bilden die Basis mit einer Bewertungsziffer von 1,0.

15. Von September 2013 bis Ende 2014 nutzte die Bf. die Wohnung in ***Bf1-Adr*** Top 2 als Büro. Für die Nutzung dieser Wohnung machte sie Aufwendungen für die Miete in Höhe von 12.000 Euro im Jahr 2013 und 18.000 Euro im Jahr 2014 und für Betriebskosten in Höhe von 7.636,32 Euro im Jahr 2013 und 4.200 Euro im Jahr 2014 als Betriebsausgaben geltend. Eine Umsatzsteuer wurde nicht berücksichtigt. Die Buchung dieser Aufwendungen erfolgte jeweils am Ende des Jahres auf dem Verrechnungskonto *HDF* GmbH, ein Zahlungsfluss erfolgte nicht. Die Mieten wurden von der *HDF* GmbH zur Körperschaftsteuer erklärt. Einen schriftlichen Mietvertrag für die Überlassung dieser Wohnung gibt es nicht. Gleichzeitig diente diese Wohnung Heike *W.*, ihrem Sohn und ihrem Lebensgefährten, Dr. Günther *F.*, als Wohnsitz. Daneben war sie auch Sitz der *HDF* GmbH.

16. Mit Beginn des Jahres 2015 stellte Heike *W.* die Vermietung der Wohnung Top 4 „Sternenburg“ in ***Bf1-Adr*** als Ferienwohnung ein und vermietete diese an die Bf. Über die Vermietung der Wohnung Top 4 gibt es einen nicht unterschriebenen Mietvertrag zwischen der Bf. und Heike *W.* aus dem Jänner 2015. Die Laufzeit dieses Mietvertrages ist unbefristet, der Mietzins wird mit 29.500 Euro inkl. 20% USt, die Betriebskosten pauschal mit 4.200 Euro inkl. 20 % USt festgelegt. Miete und Betriebskosten sind indexiert, eine erstmalige Indexanpassung des Mietzinses soll nach drei Jahren am 1.1.2018 erfolgen. Für diese Miete machte die Bf. Mietaufwendungen in Höhe von netto 24.583,33 im Jahr 2015 und in Höhe von brutto 38.500 Euro im Jahr 2016 geltend, dazu Aufwendungen für Betriebskosten in Höhe von netto 3.500 Euro im Jahr 2015 und in Höhe von brutto 3.500 Euro im Jahr 2016. Die Aufwendungen wurden gesammelt am Ende eines Jahres auf Aufwandskonten verbucht, das Gegenkonto bildete das Konto 2250 „Darlehen *W.* Heike“. Heike *W.* erklärte die Mieteinkünfte im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen 2015 und 2016, führte die darauf entfallende Umsatzsteuer ab und machte lediglich für das Jahr 2015 Vorsteuern in Höhe von 5.616,67 Euro geltend.

17. Die Wohnung Top 4 wurde in den Jahren 2015 und 2016 von Heike *W.* für private Wohnzwecke und von der ***Bf1*** als Büro genutzt. Eine räumliche Trennung zwischen dem privat genutzten Teil und dem von der ***Bf1*** betrieblich genutzten Teil gibt es nicht. Für die private Nutzung der Wohnung wurde kein Sachbezug festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

18. Diese Feststellungen stützt das Bundesfinanzgericht auf die vorgelegten Akten, insbesondere auf den Gesellschaftsvertrag und den Firmenbuchauszug, das Nutzwertgutachten, den Prüfbericht und die Ausführungen der Bf. in den Beschwerdeschriftsätzen.

19. Die private Nutzung der Wohnung Top 4 in den Jahren 2015 und 2016 durch Heike *W.* ergibt sich für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus den Aussagen des Günther *F.* im Erörterungsgespräch vom 10.10.2023, wonach er und Heike *W.* in diesen Jahren getrennt waren und sie in dieser Zeit „oben“, also in der Wohnung Top 4, gewohnt habe. Dass die Wohnung auch von der ***Bf1*** für betriebliche Zwecke genutzt wurde, erschließt sich für das Gericht aus der Tatsache, dass die Bf. operativ tätig war und Einkünfte aus Textarbeiten erzielt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt (. (Abänderung)

20. Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Aufwendungen der Bf. für Miete und Betriebskosten im Zusammenhang mit der Benützung der Wohnungen Top 2 und Top 4 als Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder nicht.

21. Vorweg wird bemerkt, dass es für die Beurteilung dieser Frage völlig irrelevant ist, ob die Vermietungstätigkeiten der Empfängerinnen dieser Mietzahlungen als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen sind. Die Frage, ob und inwieweit diese Aufwendungen Betriebsausgaben sind, ist nämlich völlig unabhängig davon zu entscheiden, ob diese Ausgaben auf der Empfängerseite als Einkünfte zu erfassen sind oder nicht.

22. Was eine Betriebsausgabe ist, richtet sich im Bereich der Körperschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen: auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 4 Rz 228).

23. Keine betriebliche Veranlassung und damit keine Betriebsausgaben liegen vor, wenn und insoweit Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft verdeckte Ausschüttungen sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege der offenen oder verdeckten Ausschüttung verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Mit der ausdrücklichen Erwähnung der verdeckten Ausschüttung in § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird klargestellt, dass jede Zuwendung von Vermögensvorteilen einer Gesellschaft an Gesellschafter, die ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung ist, mag die Zuwendung auch äußerlich in die Form eines Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern gekleidet sein. Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient somit der Erfassung des wirklichen Einkommens einer Körperschaft. Aufgrund des zwischen einer Körperschaft und ihren Gesellschaftern geltenden Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten möglich und steuerlich auch anzuerkennen, sofern diese Beziehungen wie unter Fremden gehalten werden. Verbirgt sich hinter diesen Beziehungen aber eine Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. z.B. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120).

Die verdeckte Ausschüttung setzt also zunächst die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils an einen qualifizierten Bezieher voraus. Der vermögenswerte Vorteil muss in Geld oder in einem in Geld ausdrückbaren Wert bestehen. Der Vermögensvorteil muss dabei dem Bezieher nicht tatsächlich zufließen, er muss nur geeignet sein, dem Bezieher einen bewertbaren Vermögensvorteil zu verschaffen.

Die verdeckte Ausschüttung muss bei der betreffenden Körperschaft zu einer Vermögensminderung oder einer Vermögenmehrung führen (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0240; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055).

Die Vermögensminderung kann durch einen überhöhten Betriebsausgabenabzug bewirkt werden. Überhöhte Betriebsausgaben liegen etwa vor, wenn eine Körperschaft unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilinhabers tätigt. Ob Aufwendungen unangemessen hoch sind oder nicht, ist anhand eines Fremdvergleiches im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu beurteilen. Eine verdeckte Ausschüttung ist anzunehmen, insoweit die Aufwendungen unangemessen sind. Der angemessene Teil bleibt hingegen Betriebsausgabe. Die verdeckte Ausschüttung kann sich aus überhöhten Lohn-, Miet- oder Zinsaufwendungen oder auch aus einer unangemessen hohen AfA, Teilwertabschreibung oder Rückstellung ergeben (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Rz 182f).

Bei diesem Vergleich werden Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern oder einer anderen Kapitalgesellschaft, an der ein Anteilseigner beteiligt ist, an

Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Kriterien muss eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen 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 (vgl. z.B. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung allein bewirkt noch keine verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

Wendet eine Kapitalgesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vermögensvorteil zu und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung, so liegt einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vor (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001).

24. Keine Betriebsausgaben liegen ferner vor, wenn und insoweit ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt. Gemäß § 22 BAO kann durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen und gemindert werden und sind die Abgaben bei Vorliegen eines Missbrauchs so zu erheben, wie sie bei den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 BAO ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. z.B. VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

Bereits in mehreren Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Vorgang, bei welchem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet und er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhält, den Missbrauchstatbestand i.S.d. § 22 BAO erfüllt (vgl. z.B. VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; VwGH 29.11.1988, 87/14/0200; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0025).

*Mietaufwand 2014: Wohnung ***Bf1-Adr*** Top 2*

25. In diesem Fall wurde die Wohnung Top 2 der Bf. als Büro überlassen. Die Wohnung Top 2 steht im Eigentum der *HDF* GmbH, an der die Alleingesellschafterin der Bf. zu 51% beteiligt ist. Damit besteht eine durch Heike *W.* vermittelte Nahebeziehung zwischen den beiden GmbHs, die eine Prüfung der Vereinbarungen zwischen diesen Kapitalgesellschaften unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit erforderlich macht.

26. Über die Nutzung der Wohnung Top 2 gibt es keinen schriftlichen Mietvertrag oder andere Beweisunterlagen, aus denen die Konditionen, unter denen die Wohnung der Bf. zur Nutzung überlassen wurde, unzweifelhaft hervorgingen. So ist z.B. unklar, welche Räumlichkeiten überhaupt vermietet wurden, über welche Dauer der Mietvertrag abgeschlossen wurde, wie hoch die von der Mieterin zu tragenden Betriebskosten waren, wer die Instandhaltungskosten zu tragen hatte und unter welchen Voraussetzungen der Vertrag kündbar war. Auch wenn Mietverträge auch mündlich abgeschlossen werden können, ist es dennoch fremdunüblich, wenn derart wichtige Vertragspunkte nicht ausreichend nach außen dokumentiert werden. Fremdunüblich ist es auch, wenn die Mieten und die Betriebskosten erst zusammengefasst am Ende des Jahres auf ein Verrechnungskonto gebucht werden. Die angebliche Mietvereinbarung zwischen der *HDF* GmbH und der Bf. genügt daher den formellen Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht.

27. Der Bf. ist aber zuzugestehen, dass sie in der fraglichen Zeit zwischen September 2013 und Dezember 2014 Räume zur Verfügung haben musste, um die Textarbeiten, mit denen die Bf. die Einkünfte 2013 und 2014 erzielt hat, auszuführen. Dass diese Arbeiten in Räumlichkeiten der Wohnung Top 2 durchgeführt wurden, ist auch von der Betriebsprüfung nicht bestritten worden, und es ist selbstverständlich, dass für diese Nutzung auch ein Mietentgelt zu bezahlen war. Der Umstand, dass die Nutzungsüberlassung der Wohnung Top 2 als Büro an die Bf. den formalen Kriterien fremdüblicher Verträge nicht genügt, rechtfertigt daher nicht, dass bei der Bf. überhaupt kein Betriebsaufwand berücksichtigt wird.

28. Die Frage ist freilich, in welcher Höhe ein solcher Betriebsaufwand berücksichtigt werden kann. Die Beantwortung dieser Frage hängt wiederum davon ab, welche Räume überhaupt der Bf. zur Nutzung überlassen worden sind und ob und inwieweit das von der Bf. dafür bezahlte Mietentgelt angemessen war.

29. Laut Aussage von Dr. *F.* in der mündlichen Verhandlung haben sich Miete in Höhe von 18.000 Euro und Betriebskosten in Höhe von 4.200 Euro im Jahr nur auf das Büro bezogen. Im Vorlageantrag in der Beschwerdesache *HDF* vom 14.6.2022 wurde zur Nutzung der Wohnung Top 2 angegeben, der rechte, nördliche Bereich (ca. 75 m²) werde seit 2009 vom Sohn der Frau *W.* bewohnt, der linke, nördliche Bereich (ca. 60 m²) werde ausschließlich privat von Frau *W.* und Dr. *F.* genutzt. Der gesamte südliche Bereich (ca. 150 m²) „wird gemischt genutzt. Die Räume „Stüble“ und „Büro“ sind die Firmenarbeitsplätze von Frau *W.* und Dr. *F.*. Im Raum „Wohnen“ befinden sich sowohl Bücher als auch Regale mit Akten und Büromaterial für die beiden Firmen. WC 1 sowie Vorraum und Wohnen werden auch von Besuchern der beiden Firmen genauso wie von Gästen aus den Ferienwohnungen verwendet.....Der Raum „Kochen/Essen“ wird konstant als Besprechungszimmer genutzt, da sich sonst nirgendwo ein Platz befindet, wo man sich gemeinsam hinsetzt“.

Laut Nutzwertgutachten umfassen diese Räume eine Fläche von insgesamt 170,75 m². Eine monatliche Miete in Höhe von 1.500 Euro für 170,75 m² entspricht einer Quadratmetermiete in Höhe von 8,78 €/m². Eine solche Quadratmetermiete befindet sich im höchsten Segment der Büromieten in Feldkirch im Jahr 2013. Laut Sparkassen-Immo-Guide 2013 bewegte sich der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Büroflächen mit sehr gutem Nutzwert (modern ausgestattet, repräsentativ, gute Verkehrsanbindung, Parkmöglichkeit in der Nähe, Lift, Gewerbepark) in Feldkirch bei 8,00 €/m². Bedenkt man, dass sich das Mietobjekt nicht in Feldkirch, sondern in ***O*** befindet, ist ein Mietpreis von 8,78/m² bereits an der äußersten Grenze des gerade noch fremdüblichen anzusiedeln.

30. Dabei ist aber noch zu berücksichtigen, dass nach den Ausführungen im Vorlageantrag der Bf. lediglich das „Stüble“ zur ausschließlichen Nutzung zustand, die anderen Räume aber entweder gemeinsam mit der *HDF* GmbH oder gemeinsam mit dieser GmbH und privat genutzt wurden. Daher kann nur für das Stüble (14,31 m²) der volle Quadratmeterpreis als fremdüblich angesetzt werden, für das Wohnzimmer (37,54 m²), den Vorraum (12,72 m²), das WC 1 (2,64 m²) und den Abstellraum (1,34 m²), die von beiden GmbHs genutzt wurden, kann dieser Preis aber nur zu 50% gelten, für den Bereich Wohnen und Essen (87,89 m²), der von den beiden GmbHs und privat genutzt wird, nur zu 25%. Ein Mietpreis in Höhe von 8,78 Euro/m² ist angesichts dieser Einschränkung jedenfalls fremdunüblich hoch. Hätte die Bf. Büroräumlichkeiten mit einer vergleichbar eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit von Dritten und nicht von der mit ihr über die Geschäftsführerin verbundene *HDF* GmbH gemietet, hätte sie einen derart hohen Quadratmeterpreis nicht bezahlt. Ob die Bf. auch für ein Büro in einer Stadt eine Miete in vergleichbarer Höhe bezahlen hätte müssen oder nicht ist für den Fremdvergleich irrelevant, weil nur das konkrete Mietverhältnis zur Prüfung ansteht und nicht ein fiktives. Zudem ist es unwahrscheinlich, dass für ein Gemeinschaftsbüro, bei dem lediglich ein Raum zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht, eine Miete von 1.500 Euro im Monat bezahlt werden würde. So findet sich etwa auf [ländleimmo.at](https://www.laendleimmo.at) (<https://www.laendleimmo.at/immobilien/gewerbliche-immobilien/buro->

ordination/vorarlberg/feldkirch/211469), Abfrage April 2024, ein Angebot für ein Gemeinschaftsbüro in Altsch mit 2 Zimmer mit 36 m² und der Mitbenützung eines Empfangsraumes, eines Damen- und Herren WCs, einer Teeküche sowie einer Dachterrasse um eine Gesamtmiete in Höhe von 660 Euro p.m. Und auf der Internetseite „willhaben“ (<https://www.willhaben.at/iad/immobilien/d/gewerbeimmobilien-mieten/wien/wien-1100-favoriten/buero-wg-gemeinschaftsbuero-bueroraum-in-10-kundratstrasse-6-2-4-4-1184689208>), Abfrage April 2024, wird ein Gemeinschaftsbüro in Wien mit einem Raum mit insgesamt 29,90 m² zur alleinigen Nutzung und einem Gang, Teeküche, Sanitärräumen sowie einem Archiv mit einer Gesamtfläche von 90,61 m² zur gemeinsamen Nutzung um eine Miete in Höhe von 1.049,89 Euro p.m. angeboten. Auch dieser Vergleich zeigt, dass die in Rede stehende Miete unangemessen hoch war.

31. Zieht man die oben angegebene prozentuelle Einschränkung für die Ermittlung eines angemessenen Mietpreises heran, gelangt man zu folgendem Ergebnis: 8,78/m² Euro für 14,31 m² (Stühle) + 4,39/m² Euro für 54,24 m² (Wohnzimmer, Vorraum, WC, Abstellraum) und 2,20/m² Euro für 87,67 m² (Wohnküche) ergibt eine angemessene monatliche Miete von 556 Euro. Die Betriebskosten können wie schon von der Betriebsprüfung mit monatlich 90 Euro berücksichtigt werden. Solcherart gelangt man zu einer monatlichen Miete mit Betriebskosten in Höhe von 646 Euro und einer Jahresmiete von 7.752 Euro. In dieser Höhe kann ein Mietaufwand bei der Bf. Berücksichtigung finden.

32. Der Differenzbetrag zum geltend gemachten Büromietaufwand (22.200 Euro) in Höhe von 14.448 Euro ist als verdeckte Gewinnausschüttung an die Anteilseignerin Heike *W.* zu behandeln. Wie bereits ausgeführt, kann auch die Zuwendung eines Vermögensvorteils durch eine Kapitalgesellschaft an ihre Schwestergesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung sein, wenn die wirtschaftliche Veranlassung dafür in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung liegt. Die Vermögensminderung bei der Bf. besteht im Beschwerdefall in dem durch die den Mietaufwand verminderten Gewinn, der Vermögensvorteil der Himmel über ***O*** in der Forderung an die Bf. Die Zurechnung des Vermögensvorteils an Heike *W.* ergibt sich aus der durch die Anteilsmehrheit bewirkte beherrschende Stellung bei der *HDF* GmbH. Die Beurteilung der 14.448 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung bewirkt jedenfalls, dass der für die Wohnung Top 2 geltend gemachte Mietaufwand um diesen Betrag zu kürzen ist. Die Vorteilsgewährungsabsicht folgt bereits aus der sozietären Veranlassung der überhöhten Mietzahlungen (vgl. *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg)*, WUKStG, 3. Aufl. (2022), § 8, I., Tz. 135). Eine Prüfung, ob die Zuwendung in einer angemessenen Lohn-Gesamtausstattung der Geschäftsführerin Deckung findet oder nicht (vgl. z.B. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126; VwGH 20.6.2000, 98/15/0169), kommt in diesem Fall nicht zur Anwendung, weil bei einer Zuwendung an eine Schwestergesellschaft nicht von einem zum Bargehalt zusätzlichen Entgelt an die Geschäftsführerin für von ihr für die Bf. erbrachte Dienstleistungen ausgegangen werden kann.

*Mietaufwand 2015 und 2016: Wohnung ***Bf1-Adr***, Top 4*

33. In den Jahren 2015 und 2016 hat die Bf. die Wohnung Top 4 gemietet. Die Wohnung Top 4 stand im Eigentum der Geschäftsführerin und wurde von ihr sowohl beruflich als auch privat genutzt. Mit dem Mietvertrag vom Jänner 2015 wurde die gesamte Wohnung Top 4 an die Bf. vermietet und damit auch der Teil, der von der Bf. für private Wohnzwecke genutzt wurde.

34. Wie bereits weiter oben ausgeführt, ist es ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Vorgang, bei dem ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Arbeitgeber vermietet, die diese ihm wieder als Dienstwohnung zur Verfügung stellt, den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO erfüllt (vgl. VwGH 25.9.2002, 97/13/0175; VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0025). Im vorliegenden Fall hat die Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der beschwerdeführenden GmbH ihre Eigentumswohnung an die GmbH vermietet und gleichzeitig auch für private Wohnzwecke verwendet. Eine derartige Konstruktion ist nur durch den steuersparenden Effekt zu erklären, der dadurch erzielt werden konnte, dass der Mietaufwand bei der Bf. den Gewinn entsprechend verminderte, während auf der Gegenseite die Einnahmen bei der Vermieterin aufgrund der vorhandenen Verlustvorträge durch die verlustreiche Vermietung der Wohnung als Ferienwohnung sich steuerlich nicht auswirkten (vgl. dazu VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

35. Der geltend gemachte Mietaufwand ist daher insoweit nicht anzuerkennen, als er sich auf die private Verwendung der Wohnung bezieht. Das Ausmaß der privaten und betrieblichen Verwendung kann mangels einer klaren räumlichen Abgrenzung nur geschätzt werden. Diese Schätzung ergeht wie folgt:

Laut Aussage von Heike *W.* im Erörterungsgespräch vom 10.10.2023 hat sie den „oberen Raum“ für ihr Büro genutzt. Dieser obere Raum im Dachgeschoß besteht laut Nutzungsgutachten aus einem Vorraum, einem Bad und WC, einer Küche und einem Wohnzimmer sowie einem „Podest“. Von diesen Räumen kann allerdings nur beim Wohnzimmer eine zumindest überwiegende betriebliche Nutzung unterstellt werden, nicht aber beim Vorraum, beim WC und Bad, bei der Küche und beim „Podest“. Diese Räume werden aber auch nicht als ausschließlich privat genutzt gewertet, sondern bleiben vielmehr als allgemeine oder neutrale Flächen von der Aufteilung ausgenommen. Die Räume im unteren Stock - Vorraum, Badezimmer und Schlafzimmer - ebenso wie die Terrasse, werden hingegen als ausschließlich privat genutzte Räume beurteilt.

Die Räume im Dachgeschoß werden laut Nutzungsgutachten mit einer Bewertungsziffer von 0,90 bewertet, die Räume im Obergeschoß mit 1,00, das Podest mit 0,15 und die Terrasse mit 0,20. Das ergibt eine Gesamtfläche nach Bewertung mit den Bewertungsziffern von 154,42 m². Von dieser Gesamtfläche sind das Bad (10,66 m² bzw. 9,60 m²), die Küche (14,36 m² bzw. 12,92 m²) der Vorraum (7,60 m² bzw. 6,84 m²) und das Podest (11,91 m² bzw. 1,79 m²)

auszuscheiden. Von der so verbleibenden Fläche von 123,28 m² sind 50,88 m² als betrieblich und 72,40 m² als privat zu beurteilen.

Der betriebliche Anteil an der Wohnung Top 4 wird auf der Grundlage dieser Berechnung mit 40%, der privat genutzte Teil mit 60% geschätzt. Dementsprechend können auch nur 40% der mit Mietvertrag vereinbarten Miete als für den betrieblich genutzten Teil der Wohnung anerkannt werden. Die vereinbarte Miete laut Mietvertrag vom Jänner 2015 betrug inklusive Betriebskosten 33.700 Euro brutto. 40% von 33.700 Euro sind 13.480 Euro brutto und 11.233 Euro netto im Jahr. Als Mietaufwand für ein Büro sind daher 11.223 Euro anzuerkennen, die darüber hinaus als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge sind hingegen abzuerkennen.

36. Die Mietaufwände 2014 bis 2016 werden somit um 14.448 Euro im Jahr 2014, um 16.860,33 Euro im Jahr 2015 und um 30.777 Euro im Jahr 2016 gekürzt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen sich um diese Beträge auf 58.597,78 Euro im Jahr 2014, auf 49.584,84 Euro im Jahr 2015 und auf 67.565,18 Euro 2016.

37. Auch bei den im Zusammenhang mit der Miete geltend gemachten Vorsteuern 2015 wird gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine Kürzung um 60% auf 3.370 Euro vorgenommen und der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2015 in diesem Sinne abgeändert.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

38. Bei der Umsatzsteuer ergeben sich für die Jahre 2014 und 2016 aus dem Titel der Mietaufwände keine Änderungen gegenüber den erklärten Vorsteuern, weil die Bf. dafür keine Vorsteuern geltend gemacht hat. Die aufgrund der Betriebsprüfung in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden durchgeführten Änderungen bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen wurden hingegen von der Bf. nicht angefochten. Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2016 waren daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

39. 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.

40. Die mit diesem Erkenntnis angesprochenen Rechtsfragen sind durch die zitierten Normen und die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt. Von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Gericht nicht abgegangen. Im Übrigen beruht das Erkenntnis auf Beweiswürdigungen, die von keiner über den Einzelfall

hinausgehenden Bedeutung sind. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 30. April 2024