



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Rittmann KEG. Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 2500 Baden, Braitnerstraße 36, vom 8. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 19. April 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2004, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvor-
entscheidungen vom 7. Februar 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses
Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) betreibt die Vermittlung von Handelswaren und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. .

A 1) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr **2002** wurde am 7. Jänner 2003 (OZ 1 f./2002) erstellt. Erklärungen wurden zu folgenden Punkten abgegeben: Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (KZ 000) € 3.596,78 zuzüglich Eigenverbrauch (KZ 001) € 976,47 = Summe € 4.573,25, übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (KZ 020) € 157.206,88; davon zu besteuern mit 20% Normalsteuersatz (KZ 022) € 2.012,50, mit 10% ermäßigtem Steuersatz (KZ 029) € 2.560,75, Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060) € 5.522,88, Gutschrift (KZ 095) € 4.864,00.

A 2) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** wurde ebenfalls am 7. Jänner 2003 (OZ 6 ff./2002) erstellt. Erklärt wurden eine bezugsauszahlende Stelle und Einkünfte aus

selbstständiger Arbeit in Höhe von € 112.266,96. Geltend gemacht wurden folgende Sonderausgaben: Prämien für freiwillige Personenversicherungen in Höhe von € 2.328,96 und ein Kirchenbeitrag in Höhe von € 101,88. Dieser Einkommensteuererklärung wurde eine Einnahmen- Ausgabenrechnung beigelegt (OZ 7 f./2002).

A 3) Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr **2002** erging mit nachfolgend angeführten Abweichungen erklärungsgemäß: KZ 000: € 160.803,66, KZ 015 statt KZ 020: € 157.206,88. Der erklärten Gutschrift wurde die bisher Umsatzsteuer in Höhe von € 4.885,23 gegenübergestellt, was eine Abgabennachforderung von € 20,93 zur Folge hatte.

A 4) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2002** erging mit folgenden Abweichungen erklärungsgemäß: Die mit der Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelten Einkünfte wurden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 10.824,44 € 123.091,40 betrug und somit € 50.900,00 überstieg wurden keine Topf-Sonderausgaben mehr berücksichtigt. Der Kirchenbeitrag wurde im gesetzlichen Höchstausmaß von € 75,00 berücksichtigt.

Das zu besteuern Einkommen machte demgemäß € 123.016,40 aus, die Einkommensteuer € 52.908,58. Davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer von € 655,30 subtrahiert, woraus eine festgesetzte Einkommensteuer von € 52.253,28 resultierte. Die Abgabennachforderung belief sich auf € 22.791,92.

B 1) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr **2003** ging am 30. April 2004 (OZ 1 f./2003) beim Finanzamt ein. Erklärungen wurden zu folgenden Punkten abgegeben: Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (KZ 000) € 189.073,47 zuzüglich Eigenverbrauch (KZ 001) € 601,36 = Summe € 189.674,83; davon Ausfuhrlieferungen (KZ 011) € 187.148,54, Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch € 2.526,29.

Davon mit 20% Normalsteuersatz zu versteuern (KZ 022): € 1.125,79, mit 10% ermäßigtem Steuersatz zu versteuern € 1.400,50. Gesamtbetrag der Vorsteuern (KZ 060) € 5.271,85, Gutschrift (KZ 095) € 4.906,64.

B 2) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** langte ebenfalls am 30. April 2004 (OZ 4 ff./2003) beim Finanzamt ein. Erklärt wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 129.747,86. Bei den Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00 geltend gemacht.

B 3) Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr **2003** erging erklärungsgemäß. Unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von € 4.370,43 ergab sich eine Abgabengutschrift von € 536,21.

B 4) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2003** berücksichtigte zusätzlich zu den Erklärungsdaten die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 10.885,37. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich auf € 140.633,23, das zu besteuernde Einkommen auf € 140.558,23. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 61.688,74, davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 670,38 subtrahiert, was eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 61.018,36 zur Folge hatte. Diesem Betrag wurde die bisher festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 54.343,41 gegenübergestellt, woraus eine Abgabennachforderung in Höhe von € 6.674,95 resultierte.

C 1) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr **2004** langte am 6. April 2005 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Erklärungen wurden zu folgenden Positionen abgegeben: steuerbarer Umsatz (KZ 000) € 2.809,50, Eigenverbrauch € 1.979,25, mit 20% Normalsteuersatz zu versteuern (KZ 022) € 4.611,48, mit 10% ermäßigtem Steuersatz zu versteuern (KZ 029) € 177,27, innergemeinschaftliche Erwerbe (KZ 070) € 75,00 = KZ 072 mit 20% Normalsteuersatz, Vorsteuern (KZ 060) € 4.035,75, Vorsteuern betreffend innergemeinschaftliche Erwerbe (KZ 065) € 15,00.

C 2) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** langte ebenfalls am 6. April 2005 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Erklärt wurden eine bezugsauszahlende Stelle und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 105.661,60. Bei den Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00 geltend gemacht.

C 3) Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr **2004** erging erklärungsgemäß. Unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer in Höhe von € 2.617,70 ergab sich eine Abgabengutschrift von € 478,02.

C 4) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2004** erging erklärungsgemäß.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 10.767,60 auf € 116.429,20, das zu besteuernde Einkommen sich auf € 116.354,20. Die Einkommensteuer errechnete sich mit € 49.527,40, davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 217,08 subtrahiert, was eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 49.310,32 zur Folge hatte. Diesem Betrag wurde die bisher festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 63.459,09 gegenübergestellt, woraus eine Abgabengutschrift in Höhe von € 14.148,77 resultierte.

D) Am 20. März 2006 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer begonnen (AB 3, Teil 1).

Folgende für dieses Abgabungsverfahren relevante Prüfungsfeststellungen wurden getroffen (OZ 38 ff./Dauerbelege):

Tz 1: Eigenverbrauch (KZ 001):

Beträge in €	2002	2003	2004
Eigenverbrauch laut Erklärung	976,47	601,36	1.979,25
+ Privatanteil Telefon lt. Tz 6	249,01	264,47	331,97
+ Privatanteil Strom etc. lt. Tz 6	755,22	826,44	815,67
Eigenverbrauch laut BP	1.980,70	1.692,27	3.126,89

Tz 2: Umsatzsteuer zu 20% (KZ 022):

Beträge in €	2002	2003	2004
Bemessungsgrundlage 20% laut Erklärung	2.012,50	1.125,79	4.811,48
+ Privatanteil Telefon Tz 6	249,01	264,47	331,97
+ Privatanteil Strom etc. Tz 6	755,22	826,44	815,67
Bemessungsgrundlage 20% laut BP	3.016,73	2.216,70	5.759,12

Tz 3: abziehbare Vorsteuer (KZ 060):

Beträge in €	2002	2003	2004
abziehbare Vorsteuern laut Erklärung	- 5.522,88	- 5.271,85	- 4.035,75
- Kürzung sonstiger Betriebsaufwand lt. Tz 4	166,93	242,03	212,37
- Kürzung Handelsvertreterpauschale lt. Tz 5	0,00	624,11	0,00
- Kürzung Privatanteile Navig. lt. Tz 6	0,00	327,32	0,00
- Kürzung Miete Büro lt. Tz 7	392,45	392,44	355,34
- Kürzung GWG lt. Tz 8	0,00	110,98	0,00
- Kürzung sonst. Instandhaltung lt. Tz 11	0,00	0,00	95,00
abziehbare Vorsteuern laut BP	- 4.963,50	- 3.574,97	- 3.373,04

Tz 6 Privatanteil Strom und Gas:

Vom gesamten Gas- und Stromverbrauch seien in der Steuererklärung 50% als betrieblich veranlasst eingestuft worden. In Hinkunft sei ein betrieblicher Anteil der Gas- und Stromrechnung von höchstens 10% abzugsfähig.

Beträge in €	2002	2003	2004
--------------	------	------	------

Gas laut Erklärung	603,66	728,51	625,11
Strom laut Erklärung	340,37	304,54	394,48
Nettoaufwand lt. Erkl. = 50% des Energieaufwandes	944,03	1.033,05	1.019,59
Nettoaufwand lt. BP = 10% des Energieaufwandes	188,81	206,61	203,92
Differenz lt. BP (= Gewinnzurechnung)	755,22	826,44	815,67

Tz 7 Miete Büro:

Die Bw. sei seit 1. Jänner 2002 Miteigentümerin der Liegenschaft in Baden, Augustiner-
gasse 30 und bewohne eine Wohnung in diesem Gebäude im Ausmaß von ca. 40 m². Die
ideellen Eigentumsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft stellten sich wie folgt dar:

- P.G.: 4/6
- P.H.: 1/6
- M.C. (= Bw.): 1/6.

Die Mietzahlungen an die Mutter würden laut Betriebsbesichtigung vom 27. März 2006 für ein
Büro im Kellergeschoss im Ausmaß von ca. 14 m² sowie für die fallweise Benützung des
Kellerstüberls (ca. einmal pro Monat) und eines Besprechungsraumes im Erdgeschoss
geleistet.

Es werde festgestellt, dass sowohl die permanente Nutzung des Büros als auch die fallweise
Nutzung der beiden anderen Räumlichkeiten im ideellen Anteil der Bw. Deckung fänden. Die
Mietaufwendungen würden daher steuerlich durch die Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Beträge in €	2002	2003	2004
Mietaufwand netto laut Erklärung	1.962,24	1.962,20	1.776,68
Mietaufwand netto laut BP	0,00	0,00	0,00
Differenz laut BP (= Gewinnzurechnung)	1.962,24	1.962,20	1.776,68

Tz 11 Instandhaltung Sonstige:

In den oben genannten Aufwendungen seien auch Aufwendungen für die Vergitterung eines
Kellerfensters, das der Privatsphäre angehöre, enthalten.

Beträge in €	2004
Aufwand laut Erklärung	950,00
Aufwand laut BP	475,00
Kürzung laut BP (= Gewinnzurechnung)	475,00
Vorsteuerkürzung	95,00

Zusammenfassung (Gewinn- und Einkommensteuerermittlung):

Beträge in €	2002	2003	2004
Gewinn laut Erklärung	112.266,96	129.747,86	105.661,60
+ Kürzung sonstiger Betriebsaufwand lt. Tz 4	834,65	1.210,14	1.061,86
+ Kürzung HV-Pauschale lt. Tz 5	0,00	5.200,89	0,00
+ Privatanteile lt. Tz 6 (Pkw)	2.787,13	3.654,45	1.510,13
+ Privatanteile Telefon	249,01	264,47	331,97
+ Privatanteile Strom und Gas	755,22	826,44	815,67
+ Kürzung Miete Büro lt. Tz 7	1.962,24	1.962,20	1.776,68
+ Kürzung GWG lt. Tz 8	0,00	1.029,04	0,00
- Erhöhung AfA lt. Tz 9	0,00	- 79,03	- 158,06
+ Kürzung Spenden, Strafen lt. Tz 10	399,00	745,00	0,00
+ Kürzung Instandhaltung lt. Tz 11	0,00	0,00	475,00
Gewinn laut BP (= Einkünfte aus Gewerbebetrieb)	119.254,21	144.561,46	111.474,85
Einkommensteuer laut Erstbescheid	52.253,28	61.018,36	49.310,32
Einkommensteuer laut BP	55.746,90	68.425,17	52.216,94
Differenz Einkommensteuer laut BP	+ 3.493,62	+ 7.406,81	+ 2.906,62

E) Mit Bescheiden vom 19. April 2006 wurden die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2004, wieder aufgenommen.

F) Ebenfalls am 19. April 2006 wurden die neuen Sachbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 erstellt.

1) Hinsichtlich der Umsatzsteuer sind die Positionen, die durch die Betriebsprüfung eine Änderung erfahren haben, in den Tz 1 bis 3 des BP-Berichtes dargestellt.

a) Bei der Umsatzsteuer für das Jahr **2002** wurde die Abgabengutschrift von € 4.864,30 auf € 4.104,07 vermindert, was eine Abgabennachforderung von € 760,23 zur Folge hatte.

b) Bei der Umsatzsteuer für das Jahr **2003** wurde die Abgabengutschrift von € 4.906,64 auf € 2.991,58 vermindert, was eine Abgabennachforderung von € 1.915,00 zur Folge hatte.

c) Bei der Umsatzsteuer für das Jahr **2004** wurde die Abgabengutschrift von € 3.095,72 auf € 2.203,49 vermindert, was eine Abgabennachforderung von € 892,23 zur Folge hatte.

2) Hinsichtlich der Einkommensteuer sind die strittigen Punkte unter Tz 6, Tz 7 und Tz 11 sowie in der Zusammenfassung des BP-Berichtes dargestellt.

a) Bei der Einkommensteuer für das Jahr **2002** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 119.254,21 (+ € 6.987,25) festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit auf € 130.078,65, das zu steuernde Einkommen auf € 130.003,65. Die Einkommensteuer wurde mit € 56.402,21 ermittelt, die festgesetzte Einkommensteuer nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 655,30 mit € 55.746,91. Die Subtraktion der bisher festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 52.253,28 bewirkte eine Abgabennachforderung von € 3.493,63.

b) Bei der Einkommensteuer für das Jahr **2003** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 144.561,46 (+ € 14.813,60) festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit auf € 155.446,83, das zu steuernde Einkommen auf € 155.371,83. Die Einkommensteuer wurde mit € 69.095,54 ermittelt, die festgesetzte Einkommensteuer nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 670,38 mit € 68.425,16. Die Subtraktion der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € 61.018,36 bewirkte eine Abgabennachforderung von € 7.406,80.

c) Bei der Einkommensteuer für das Jahr **2004** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 111.474,85 (+ € 5.813,25) festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich unter Berücksichtigung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit auf € 122.242,45, das zu steuernde Einkommen auf € 122.167,45. Die Einkommensteuer wurde mit € 52.434,03 ermittelt, die festgesetzte Einkommensteuer nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von € 217,08 mit € 52.216,95. Die Subtraktion der bisher festgesetzten Einkommensteuer von € 49.310,32 bewirkte eine Abgabennachforderung von € 2.906,63.

G) Mit Schreiben vom 8. Mai 2006 wurde seitens der Bw. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, mithin gegen die Sachbescheide, **Berufung** erhoben (OZ 12 ff./2004). Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

1) Laut Tz 7 des BP-Berichtes vom 19. April 2006 werde die Miete, die die Bw. an ihre Mutter zahle, nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Begründet werde dies damit, dass die Bw. betriebliche Räumlichkeiten in einem Haus angemietet habe, das ihr selbst zu 1/6 gehöre. Nach Ansicht der Abgabenbehörde fänden die betrieblich genutzten Räume im ideellen Eigentumsanteil der Bw. Deckung.

Zum besseren Verständnis werde die Sachlage in der Entwicklung dargestellt: das gegenständliche Haus befinde sich in der Adr.1, GB xxx, EZ xx. Bis zum Jahr 2001 habe es je zur Hälfte P.G. und P.H., den leiblichen Eltern der Bw. gehört. Nach dem Tod ihres Mannes sei die Bw. im Jahr 1996 in das Haus ihrer Eltern eingezogen. Sie habe eine kleine Wohnung im Erdgeschoss bezogen und für diese Wohnung an die Hausgemeinschaft P. Miete bezahlt. Die

Miete aus dieser Hausgemeinschaft und aus dem ebenfalls im Parterre gelegenen Geschäftslokal sei bei der Hausgemeinschaft P.H. zur Steuer veranlagt worden.

Im März 2001 sei Herr P. sen. verstorben. Im Zuge der Verlassenschaft hätten die Bw. und ihr Bruder (P.H. jun.) je 1/6 Anteil am Haus zugesprochen bekommen, Frau P.G. habe zu ihrem Hälfteanteil noch 1/6 hinzubekommen, sodass ihr jetzt 2/3 der Liegenschaft gehörten. Diese Aufstellung entspreche dem aktuellen Stand laut Grundbuch.

Entsprechend den (Liegenschafts-)Anteilen sei eine Nutzungsregelung getroffen worden, in der festgehalten worden sei, welcher der Miteigentümer über welche Räumlichkeiten alleine verfügen könne. Diese Aufteilung und die gesamte Nutzfläche des Hauses sei der beiliegenden Aufstellung und den Plänen zu entnehmen. Daraus sei ersichtlich, dass die Bw. 64,35 m² und Herr P. 64,31 m² privat nutzten. Aus diesem Grund habe die Bw. nach dem Tod ihres Vaters für die Privatwohnung, die sie unverändert schon seit 1996 bewohne, keine Miete mehr bezahlt.

Der komplette erste Stock, das Geschäftslokal, und das Souterrain (bis auf den Keller der Bw.) seien Frau P.G. zugeteilt worden. Frau P. habe auch im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung die Mieteinnahmen aus dem Geschäftslokal versteuert. Seit dem Jahr 1999 nutze die Bw. drei Räume im Souterrain und einen Raum im Erdgeschoss für ihre betriebliche Tätigkeit. Bereits vor dem Tod ihres Vaters habe sie für die insgesamt 38,61 m² eine monatliche Miete entrichtet. Diese sei im Zuge der vorherigen Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999 nicht angezweifelt worden.

Bei den Räumen, die betrieblich genutzt würden, handle es sich um einen Schulungsraum (alle im Souterrain durch eine Türe von den anderen Räumen im Keller getrennt) und ein Besprechungszimmer im Erdgeschoss. Für diese Räumlichkeiten seien in den Jahren 2002 und 2003 € 1.962,24 und 2004 € 1.776,68 netto an Miete bezahlt worden. Diese Miete sei auch von P.G. in ihrer Einkommensteuererklärung angegeben worden.

Aufgrund der getroffenen Nutzungsvereinbarung seien diese von der Bw. betrieblich genutzten Räume als im wirtschaftlichen Eigentum von P.G. stehend anzusehen. Eine Anmietung dieser Räumlichkeiten für betriebliche Zwecke durch die Bw. sei daher als zulässig und als betrieblich absetzbar anzusehen. Für diese Auslegung spreche auch der Erlass des BMF vom 16. Jänner 1990, P 1965/1/1-IV/6/89, der wie folgt laute: Werden bei einem im Miteigentum erworbenen Mietobjekt von Anfang an keine gemeinsamen Einnahmen erzielt, weil jeder Miteigentümer aufgrund eines eingeräumten Nutzungsrechtes bzw. als "außerbücherlicher Wohnungseigentümer" nur über bestimmte Wohneinheiten als wirtschaftlicher Eigentümer verfüge, dann unterbleibe – mangels gemeinsamer Einnahmen – von Anfang an eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften.

Im gegenständlichen Fall könne eindeutig aufgrund der langjährigen gleichbleibenden Nutzung von einem "außerbücherlichem Wohnungseigentum" ausgegangen werden. Die von der Bw. im Erdgeschoss privat genutzte Wohnung sei wirtschaftlich ihr zuzurechnen und entspreche ihrem 1/6 Anteil. Aus diesem Grund sei nach dem Tod des Vaters für diese Wohnung von der Bw. auch keine Miete mehr bezahlt worden. Der von der Bw. betrieblich genutzte Teil sei aufgrund der Nutzungsaufteilung P.G. zuzurechnen. Die Mietzahlungen dafür seien daher als Betriebsausgabe anzuerkennen. Laut Aussage von der Bw. und von P.G. sei nach dem Tod von P.H. sen. im Jahr 2001 sogar eine schriftliche Nutzungsvereinbarung aufgestellt und dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung von P.G. vorgelegt worden. Da sich P.G. keine Kopie dieses Schreibens zurückbehalten habe, habe sie bei einer Vorsprache am Finanzamt im April 2006 dieses Schreiben aus ihrem Finanzamtsakt ausheben lassen. Laut ihrer Aussage sei ihr jedoch die Akteneinsicht verweigert worden.

Entgegen der Feststellung bei der Betriebsprüfung sei dargelegt worden, dass die von der Bw. betrieblich genutzten Räume nicht in ihrem ideellen Anteil Deckung fänden und außerdem aufgrund der Nutzungsvereinbarung P.G. als "außerbücherliches Wohnungseigentum" zuzurechnen seien. Daher werde im Rahmen der Berufung ersucht, die bezahlte Miete in den Jahren 2002 bis 2004 als Betriebsausgabe anzuerkennen und auch den Vorsteuerabzug zuzulassen.

2) Laut Tz 6 des BP-Berichtes sei der betriebliche Anteil für Strom und Gas auf 10% gekürzt worden. Die Bw. habe für ihre private Wohnung und die von ihr betrieblich genutzten Räume jeweils einen Strom- und einen Gaszähler. Aufgrund des Alters des Hauses wäre es sehr schwierig und aufwendig, den Strom- und den Gasverbrauch zwischen Wohnung und Betrieb mittels getrennter Zähler zu ermitteln. Da die Privatwohnung und die betrieblichen Räume in etwa die gleichen Quadratmeter aufweisen, und die größten "Stromfresser" (Computer, Fax etc.) im betrieblichen Bereich verwendet würden, würden die gesamten Strom- und Gaskosten je zur Hälfte als privat und betrieblich angesetzt. Dies scheine auch insofern gerecht, als die betrieblichen Räume im Souterrain aufgrund der klimatischen Verhältnisse mehr geheizt werden müssten als die Wohnung im Erdgeschoss. Es werde daher der Antrag gestellt, die in den Steuererklärungen angesetzten Privatanteile bei Strom und Gas in Höhe von 50% als ausreichend anzusehen.

3) Laut Tz 11 des BP-Berichtes sei das Gitter für ein Kellerfenster nicht anerkannt worden. Tatsächlich seien zwei Fenster vergittert worden, das Fenster im Lagerraum und das Fenster im Schulungsraum. Nach Auffassung des Finanzamtes sei ein Fenster der Privatsphäre zuzurechnen. Dieser Auffassung könne seitens der Bw. nicht gefolgt werden und werde daher die steuerliche Abzugsfähigkeit beider Kellerfenstergitter beantragt.

Diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- Aufteilung laut Nutzungsvereinbarung:

Souterrain	Länge (in m)	Breite (in m)	M ²	davon Bw.	davon P.H.	davon P.G.
Lager	4,32	2,15	9,29			9,29
Büro	2,00	2,20	4,40			4,40
Seminarraum	4,32	4,15	17,93			17,93
Sauna	4,32	2,82	12,18			12,18
Heizraum	4,32	2,82	12,18			12,18
Keller	4,32	5,00	21,60	21,60		
Summe 1			87,37			
Parterre						
Cabinet	4,50	2,15	9,68	9,68		
Küche	4,50	2,95	13,28	13,28		
Zimmer	4,50	4,40	19,80	19,80		
Geschäftslokal (3 Zimmer)	4,50	8,80	39,60			39,60
Geschäftslokal (1 Zimmer)	4,50	2,60	11,70			11,70
Besprechungs- zimmer	3,25	2,15	6,99			6,99
Summe 2			101,04	42,76		58,29
1. Stock = wie Parterre			101,04			101,04
Dachboden (ausgebaut)			64,31		64,31	
Summe 3				64,35	64,31	225,10
Nutzfläche gesamt			353,76	18,19%	18,18%	63,63%

--	--	--	--	--	--	--

Von Bw. betrieblich genutzte Räume: $9,29 \text{ m}^2 + 4,40 \text{ m}^2 + 17,93 \text{ m}^2 + 6,99 \text{ m}^2 = 38,60 \text{ m}^2$.

P.H. 1/6	58,96 m ²	16,67%
M.C. = Bw. 1/6	58,96 m ²	16,67%
P.G. 4/6	235,84 m ²	66,67%
Summe	353,76 m ²	100,00%

- vier Kopien vom Gebäudeplan.

H) Mit Schreiben vom 19. November 2007 erstattete der Betriebsprüfer seine **Stellungnahme zur Berufung** (OZ 20 f./2004) und führte Folgendes aus:

ad 1) zur Nutzflächenfeststellung:

Im Zuge der Betriebsbesichtigung seien auch die betrieblich genutzten Räume betreten und mit der Bw. über die Nutzungsweise gesprochen worden. Damals sei festgehalten worden, dass die Gesamtnutzfläche des Gebäudes 268 m² betrage und nicht wie in der Berufung behauptet 354 m². Dem Betriebsprüfer gegenüber habe die Bw. folgende Flächen genannt:

Souterrain	16 m ²
Wohnung Parterre	61 m ²
Geschäft	47 m ²
Wohnung 1. Stock	108 m ²
Mansarde	34 m ²
Summe	268 m ²

Es fehle im Berufungsschreiben die übliche Differenzierung zwischen "Nutzfläche" und "Wohnnutzfläche". Ferner sei seitens der Bw. nicht auf den Umstand eingegangen worden, dass mehrere Räume gemischt genutzt würden und daher eine eindeutige Aufteilung nicht möglich sei. So habe die Bw. während der (Gebäude-)Besichtigung gesagt, dass der "Schulungsraum" fallweise betrieblich genutzt werde (etwa einmal pro Monat). Letztendlich handle es sich um ein "Kellerstüberl", dessen eindeutige betriebliche/private Nutzung für den Prüfer nicht ersichtlich gewesen sei, unter Umständen liege eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage vor.

Der sogenannte Lagerraum sei zur Aufbewahrung einiger Muster und Proben verwendet worden. Die Bw. arbeite für ein Franchisesystem namens "XYZ" (X). Dieses Vertriebssystem habe die Aufgabe, Aloe Vera Produkte u.ä. zu vertreiben. Die Homepage von X gebe Auskunft über die Bevorratung von Waren im eigenen "Betrieb". Dabei werde empfohlen, wenn überhaupt, dann lediglich eine kleine Menge von Warenproben zu Hause vorrätig zu haben.

Die Art der Tätigkeit der Bw., die eigentlich darauf basiere, auswärts mit Kunden zusammen zu treffen, lege nahe, dass der Raumaufwand auf ein Minimum beschränkt sei. Das Wesen ihrer Tätigkeit sei der Verkauf der Produkte beim Kunden vor Ort. Die behauptete Nutzung der Räumlichkeiten habe der Prüfer nur teilweise im Bereich des Lagers feststellen können.

Ebenso sei die Nutzung des Raumes im Erdgeschoss für den Prüfer nicht eindeutig der betrieblichen Sphäre zuordenbar gewesen. Dieser Raum könne aufgrund der Ausstattung genau so gut privat genutzt werden. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung der Bw. sei ersichtlich, dass sich im Aufwand Saalmieten fänden, in denen offenbar die Produkte präsentiert würden. Die in der Berufung behauptete "langjährige gleichbleibende Nutzung" habe vom Prüfer nicht verifiziert werden können.

ad 2) Analog zu seinen Ausführungen zu Punkt 1) sei er der Meinung, dass eine fallweise betriebliche Nutzung eines Raumes einen Energieaufwand in Höhe von 50% nicht rechtfertigte. Die größten "Stromfresser", die die Bw. mit dem Computer, Fax etc. anspreche, seien nach den Erfahrungen des täglichen Lebens jedenfalls E-Herd, Kühlschrank, Sauna etc. und die seien jedenfalls dem Privatvermögen zugehörig. Auf die diesbezüglichen Herstellerangaben (Backrohr min. 2 KW Nennleistung) werde verwiesen.

ad 3) Vergitterung der Kellerfenster:

Die Vergitterung des "Lageraumes" sei als Betriebsausgabe anerkannt worden, jene des "Kellerstüberls" nicht, da wie bereits unter Punkt 1) ausgeführt, die betriebliche Veranlassung für den Prüfer nicht ersichtlich gewesen sei.

I) Mit Schreiben vom 12. Dezember 2007 (OZ 23 f./2004) wurde seitens der Bw. die **Gegenäußerung zur Stellungnahme** des Betriebsprüfers erstattet.

ad 1): In seiner Stellungnahme führe der Prüfer nun an, dass die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten nicht nachgewiesen worden sei. Im BP-Bericht stehe davon nichts. Da werde die Miete mit der Begründung versagt, dass der betrieblich genutzte Anteil im ideellen Eigentumsanteil der Bw. Deckung fände und daher die Mietzahlungen keine Betriebsausgaben seien. Die tatsächliche betriebliche Nutzung werde nicht angezweifelt. Des Weiteren werde nicht angeführt, dass der eine Raum (lt. Betriebsprüfer das "Kellerstüberl") zu Schulungszwecken von weiteren Verkäuferinnen benutzt werde. Da die Bw. in der Hierarchie von X relativ weit oben stehe, zähle es auch zu ihren Aufgaben, neu hinzukommende Franchisepartner zu schulen. Die betriebliche Nutzung dieser Räume könne daher nicht abgesprochen werden und sei auch laut Tz 7 des BP-Berichtes nicht angezweifelt worden. Auch in der Vor-BP, die die Jahre 1997 bis 1999 betroffen habe, sei die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten nicht in Frage gestanden.

Warum im gegenständlichen Fall die Unterscheidung zwischen "Nutzfläche" und "Wohnnutzfläche" von Relevanz sein sollte, sei vom Prüfer nicht näher erläutert worden. Dass die im Arbeitsbogen angeführten Flächen nicht mit den tatsächlichen übereinstimmen, möge daran liegen, dass bei der Betriebsbesichtigung die Bw. die Quadratmeterangaben aus dem Gedächtnis heraus gemacht habe. Aber dem Finanzamt sei ein Plan des Hauses vorgelegen.

ad 2): Diesbezüglich könne nur auf die Erläuterungen verwiesen werden, die bereits im Berufungsschreiben angeführt worden seien. Betreffend des vom Betriebsprüfer als "Stromfresser" angeführten E-Herdes könne noch ergänzend mitgeteilt werden, dass die Bw. in ihrer Wohnung im ersten Stock nicht koche, sondern dass ihre Mutter im ersten Stock koche, und der Strom hierfür über einen eigenen Zähler abgerechnet werde. Dieser Umstand sei auch dem Prüfer mitgeteilt worden.

ad 3): Bei den vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme als "Kellerstüberl" bezeichneten Raum handle es sich um den Schulungsraum. Warum dafür die Vergitterung des Fensters steuerlich nicht abzugsfähig sei, sei aus der Begründung im BP-Bericht nicht ersichtlich.

J) Am 9. Jänner 2008 wurde an die Bw. ein **Ergänzungsersuchen** gerichtet und ausgeführt, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) Verträge zwischen nahen Angehörigen aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes im Bereich des Steuerrechtes nur dann anzuerkennen seien, 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.

Weder der Mietvertrag mit der Mutter der Bw. betreffend die betrieblich genutzten Räume noch die schriftliche Nutzungsvereinbarung aus dem Jahr 2001 auf die im Berufungsschreiben Bezug genommen werde, liege der Abgabenbehörde vor, sodass die Fremdüblichkeit der als Betriebsausgaben geltend gemachten Mietzahlungen bis dato nicht hätten überprüft werden können.

K) Mit Schreiben vom 29. Jänner 2008 (OZ 25 f./2004) wurde das Ergänzungsersuchen wie folgt beantwortet:

Dem im Ergänzungsersuchen vom 9. Jänner 2008 genannten Erfordernis, dass Mietverträge unter nahen Angehörigen nur dann steuerlich anzuerkennen wären, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, sollte mit der Versteuerung der Einnahmen bei Frau P. Genüge getan sein. Des Weiteren sei der Betrieb der Bw. bereits vor der gegenständlichen Betriebsprüfung einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden, bei der das Mietverhältnis offen gelegt worden und außer Zweifel gestanden sei.

Betreffend die schriftliche Nutzungsvereinbarung, die im Akt von Frau P. aufliegen müsste, sei nochmals darauf verwiesen, dass diese im Betriebsprüfungsverfahren nicht habe vorgelegt werden können, da der Mutter der Bw. die Akteneinsicht in ihren Steuerakt verwehrt worden sei als sie diese Vereinbarung hat ausheben lassen wollen.

Aufgrund des BP-Berichtes sei die Miete mit folgender Begründung als Betriebsausgabe nicht anerkannt worden: Es werde festgestellt, dass sowohl die permanente Nutzung des Büros als auch die fallweise Nutzung der beiden anderen Räumlichkeiten im ideellen Anteil der Bw. Deckung finde. Die Mietaufwendungen würden daher steuerlich durch die BP nicht anerkannt.

Es finde sich in der Begründung kein Hinweis darauf, dass die Miete aufgrund eines fehlenden Mietvertrages oder fehlender Fremdüblichkeit nicht anerkannt worden sei. Die Miete sei abgesprochen worden, weil die betriebliche Nutzung laut Ansicht des Prüfers im ideellen Anteil Deckung fände. Die im Ersuchen um Ergänzung vom 9. Jänner 2008 angezeifelte Fremdüblichkeit finde sich nicht in der Bescheidbegründung. Dementsprechend sei auch auf den Erlass des BMF vom 9. Jänner 1995 verwiesen:

"Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung des VwGH (14.5.1991, 90/14/0262; 2.3.1993, 91/14/0003; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165) darf die Berufungsbehörde die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die das Finanzamt nicht herangezogen hat. Im Berufungsverfahren dürfen nur jene Wiederaufnahmsgründe berücksichtigt werden, die in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt sind. Die Berufungsbehörde hat somit lediglich zu prüfen, ob diese Wiederaufnahmsgründe ausreichen, um die Verfügung einer Wiederaufnahme als rechtmäßig erscheinen zu lassen. Andere Wiederaufnahmsgründe, die sich z.B. nur aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ergeben, dürfen bei der Berufungserledigung nicht für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen werden. Dies gilt nicht nur für Berufungsentscheidungen, sondern auch für Berufungsvorentscheidungen (§ 276 BAO)."

Es werde daher ersucht, die Berufung im Zusammenhang mit der Bescheidbegründung laut BP-Bericht zu behandeln.

L) Am 7. Februar 2008 wurden hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2004, die **Berufungsvorentscheidungen** erstellt. Die angefochtenen Bescheide wurden zugunsten der Bw. abgeändert. Im Einzelnen wurden folgende Positionen geändert (siehe Rückseite OZ 35 und 36/2004):

1) Strom- und Gasverbrauch entsprechend der betrieblichen Nutzung:

	betriebliche Nutzung		private Nutzung
Besprechungszimmer	6,99 m ²	Cabinet	9,68 m ²

Büro	4,40 m²	Küche	13,28 m²
--	---	Zimmer	19,80 m²
Summe	11,39 m²		42,76 m²
Anteil	20%		80%

- ohne Lager (kein Gas und Strom);
- ohne Keller (kein Gas und Strom);
- ohne Seminarraum (fallweise betrieblich, sonst privat genutzt).

Beträge in €	2002	2003	2004
Aufwand laut Erklärung = 50%	944,03	1.033,05	1.019,59
20% betrieblich laut BVE	377,61	413,22	407,84
Differenz 1	566,42	619,83	611,75
Differenz laut BP Tz 6	755,22	826,44	815,97
Differenz 2	- 188,83	- 206,61	- 204,22
Gewinn laut BP	119.254,21	144.561,46	111.474,85
Gewinn lt. BVE	119.065,38	144.354,85	111.270,63

2) Eigenverbrauch (EV) (KZ 001):

Beträge in e	2002	2003	2004
EV laut BP	1.980,70	1.692,27	3.126,89
- Differenz laut BP	- 755,22	- 826,44	- 815,67
+ Differenz laut BVE	566,42	+ 619,83	+ 611,75
EV laut BVE	1.791,90	1.485,66	2.922,97

3) Umsatzsteuerbemessungsgrundlage (BMG) 20% (KZ 022):

Beträge in €	2002	2003	2004
BMG lt. BP	3.016,73	2.216,70	5.759,12
- Differenz laut BP	- 755,22	- 826,44	- 815,67
+ Differenz laut BVE	+ 566,42	+ 619,83	+ 611,75
BMG 20% laut BVE	2.827,93	2.010,09	5.555,20

4) **Umsatzsteuer:**

a) In der Berufungsvorentscheidung für das Jahr **2002** wurde eine Gutschrift in Höhe von € 4.141,84 errechnet, was unter Abzug der bisherigen Gutschrift (laut BP) eine Umsatzsteuergutschrift von € 37,77 bewirkte.

b) In der Berufungsvorentscheidung für das Jahr **2003** wurde eine Gutschrift in Höhe von € 3.032,90 errechnet, was unter Abzug der bisherigen Gutschrift (laut BP) eine Umsatzsteuergutschrift von € 41,32 bewirkte.

c) In der Berufungsvorentscheidung für das Jahr **2004** wurde eine Gutschrift in Höhe von € 2.244,27 errechnet, was unter Abzug der bisherigen Gutschrift (laut BP) eine Umsatzsteuergutschrift von € 40,78 bewirkte.

Alle drei Berufungsvorentscheidungen verweisen in ihrer Begründung auf die zusätzliche Begründung zu diesen Bescheiden.

5) **Einkommensteuer:**

a) Die Einkommensteuer errechnete sich in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr **2002** mit € 56.307,79, was unter Subtraktion der anrechenbaren Lohnsteuer (€ 655,30) eine festgesetzte Einkommensteuer von € 55.652,49 ergab. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer (laut BP) in Höhe von € 55.746,91 resultierte eine Abgabengutschrift von € 94,42.

b) Die Einkommensteuer errechnete sich in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr **2003** mit € 68.992,23, was unter Subtraktion der anrechenbaren Lohnsteuer (€ 670,38) eine festgesetzte Einkommensteuer von € 68.321,85 ergab. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer (laut BP) in Höhe von € 68.425,16 resultierte eine Abgabengutschrift von € 103,31.

c) Die Einkommensteuer errechnete sich in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004 mit € 52.332,07, was unter Subtraktion der anrechenbaren Lohnsteuer (€ 217,08) eine festgesetzte Einkommensteuer von € 52.114,99 ergab. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer (laut BP) in Höhe von € 52.216,95 resultierte eine Abgabengutschrift von € 101,96.

Alle drei Berufungsvorentscheidungen verweisen in ihrer Begründung auf die zusätzliche Begründung zu diesen Bescheiden.

6) In der **zusätzlichen Begründung** zu den Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2004 wurde Folgendes ausgeführt (OZ 37 f./2004):

Verträge zwischen nahen Angehörigen könnten – damit steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt würden – steuerlich nur dann 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.

Da im konkreten Fall kein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Bw. und ihrer Mutter betreffend die angemieteten Räume vorgelegt worden sei und auch die konkrete Nutzungsvereinbarung erstmalig im Zuge des Berufungsverfahrens schriftlich dargelegt worden sei, sei die geforderte Publizität nicht gegeben. Den geltend gemachten Mietaufwendungen sei daher die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe zu versagen.

Das als "Seminarraum" fallweise verwendete "Kellerstüberl" (laut [Gebäude-]Plan 17,93 m² im Souterrain) sei weder laut Betriebsprüfung noch laut Vorbringen der Bw. ausschließlich oder überwiegend betrieblich genutzt, weshalb die Fenstervergitterung nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könnte.

Aus dem genannten Grund könne auch einer Aufteilung der Gas- und Stromkosten je zur Hälfte als privat und betrieblich veranlasst, nicht gefolgt werden. Für das Büro (4,40 m²) und das Besprechungszimmer (6,99 m²) sowie die fallweise betriebliche Nutzung des "Seminarraumes" würden 20% des Gesamtaufwandes als angemessen anerkannt.

Das ergänzende Vorbringen zur Wiederaufnahme der Verfahren sei nicht Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens, da ausschließlich gegen die Sachbescheide aufgrund der Betriebsprüfung berufen worden sei.

M) Mit Schreiben vom 4. März 2008 wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** gestellt (OZ 40/2004). Als Begründung werde angeführt, dass in den Berufungsvorentscheidungen in keinster Weise auf die eigentlichen Argumente der Berufung eingegangen worden sei und die Berufung mit einer Begründung abgewiesen worden sei, die im BP-Bericht keine Deckung finde und nicht Gegenstand der Wiederaufnahme gewesen seien.

N) Mit Schreiben vom 7. Mai 2012 erging folgendes Ergänzungsersuchen an die Bw.:

1) Die Bw. werde ersucht, im Anschluss an die ihrem Berufungsschreiben beigefügte Beilage über die Nutzungsaufteilung der Räumlichkeiten im Keller und Erdgeschoss des zu 1/6 ihr gehörenden Gebäudes noch einmal deutlich darzulegen, welche Räumlichkeiten des Gebäudes von der Bw. privat und welche Räume zu welchem Zweck in welchem Umfang beruflich genutzt würden.

2) In dem beigelegten Gebäudeplan sei ein Raum als Lager gekennzeichnet worden. Laut Internetauskunft der XYZ. bräuchten ihre Verkäuferinnen kein Warenlager führen, da diese

Firma die an sie gehenden Bestellungen innerhalb weniger Tage ausliefere. Daher sei keine Bevorratung erforderlich. Die Stammkunden würden selbst bei einem der Läger bestellen, sodass die Verkäuferinnen damit keine Arbeit hätten. Die Praxis habe gezeigt, dass es genüge, einige wenige Produkte zum Zeigen und Testen zur Hand zu haben. In welchem Raum sei diese Musterware abgelegt?

3) Im Zusammenhang mit Punkt 2) stelle sich auch die Frage der Verwendung des "Lageraumes" als betrieblicher Raum und die Anerkennung der Aufwendungen für das Gitter für das zugehörige Fenster. Eine Zurücknahme dieses Berufungspunktes werde angeregt.

4) Für welche Zwecke werde ein Seminarraum und ein gesondertes Besprechungszimmer benötigt? Wieviele Quadratmeter haben jeweils beide Zimmer? Was bedeute die Bezeichnung von zwei Zimmern als Geschäftslokal und wie groß seien diese?

5) Es werde ersucht von allen angesprochenen, angeblich betrieblich genutzten Räumlichkeiten aussagekräftige Farbfotos anzufertigen und ha. zu übermitteln.

6) In welcher hierarchischen Ebene im Verkaufsapparat der Firma XYZ habe sich die Bw. in den Jahren 2002 bis 2004 befunden. Wieviele Verkäuferinnen und potenzielle Kunden habe die Bw. wie oft im Jahr für wieviele Tage im Schulungsraum (Seminarraum) ausgebildet und geschäftlich angesprochen und informiert? Wie groß seien jeweils die Teilnehmergruppen gewesen? Welche Namen haben die jeweiligen Kursteilnehmer gehabt?

7) Die Ansicht des Betriebsprüfers, wonach die betrieblich genutzten Räume im ideellen Eigentumsanteil Deckung fände, habe laut Einkommensteuerrichtlinien , Rz 574, Bedeutung für die Betriebsvermögenszugehörigkeit (siehe Beilage). Keine der beiden darin angeführten Varianten treffe im vorliegenden Fall zu. Vielmehr bestehe die Notwendigkeit die Angehörigenjudikatur des VwGH auf das behauptete Mietverhältnis von der Bw. mit ihrer Mutter anzuwenden. Dies sei der Bw. schon mit Vorhalteschreiben vom 9. Jänner 2008 seitens des Finanzamtes mitgeteilt worden. Um eine begründete Stellungnahme dazu werde ersucht.

8) Hinsichtlich des Strom- und Gasverbrauches werde die Bw. aufgefordert, mitzuteilen, warum die Verbrauchsmessungen in den privat genutzten und betrieblich genutzten Räumen über einen Strom- und Gaszähler erfolgten. Wieviele Quadratmeter umfassen die näher zu bezeichnenden Räumlichkeiten der Wohnung? Diese Angaben seien aus dem dem Berufungsschreiben beigelegten Gebäudeplan nicht ablesbar.

O) Mit Schreiben vom 4. Juni 2012 wurde das Ergänzungsersuchen vom 7. Mai 2012 wie folgt beantwortet:

1) Betreffend die Aufteilung der Räume auf betrieblich und privat genutzte Räume werde auf die dem Berufungsschreiben beigelegte Excel-Tabelle verwiesen. Dieser Aufstellung seien die

genauen Quadratmeter sowie die Nutzung zu entnehmen. Sollte dem unabhängigen Finanzsenat diese Aufstellung nicht vorliegen, werde sie nochmals in Kopie vorgelegt (Beilage 1).

2) + 3): Zu dem Lagerraum werde ausgeführt, dass dabei nicht übersehen werden dürfe, dass sich die Berufung auf die Jahre 2002 bis 2004 beziehe. Zu diesem Zeitpunkt sei der Vertrieb noch anders aufgebaut gewesen und es stehe jeder Verkäuferin frei, selber Produkte auf Lager zu haben, um diese direkt an die Kunden verkaufen zu können. Die Bw. lege Wert auf den persönlichen Kundenkontakt und daher kauften die Kunden auch direkt bei ihr. Weiters würden die Produkte für Präsentationen und Schulungen verwendet. Die Produkte würden im als "Lager" bezeichneten Raum aufgehoben. Dieses Lager habe 9,29 m².

4) + 6): Im Seminarraum würden von der Bw. Schulungen von neuen Verkäuferinnen vorgenommen. Die Bw. stehe in der Hierarchie von X relativ weit oben, sie sei Senior Manager. Um diesen Status zu erreichen und zu erhalten, sei auch die Akquirierung von neuen Mitarbeiterinnen/Verkäuferinnen wichtig. Diese würden im Schulungsraum über Verkaufstechniken und neue Produkte, Schminken und Wickeltechnik laufend, in kleinen Gruppen, informiert.

In den betreffenden Jahren habe die Bw. auch ein sogenanntes "offenes Haus" angeboten. Da haben ihre Mitarbeiter ihre jeweiligen Kunden zu Infogesprächen einladen können. Sowohl diese Informationsveranstaltungen als auch die Schulungen fänden unregelmäßig, je nach Bedarf statt. In manchen Zeiten habe fast jeden Tag eine Veranstaltung stattgefunden, dann sei wieder einige Zeit Pause gewesen.

Da seit den Jahren 2002 bis 2004 doch schon einige Zeit vergangen sei, habe die Bw. von diesem Zeitraum keine Kalender mit Eintragungen oder Namen mehr finden können.

Im Besprechungszimmer würden die Kunden empfangen. Dort würden ihnen die Produkte präsentiert und von dort könnten sie auch ihre Bestellungen abholen. Es komme auch vor, dass mehrere potenzielle Kunden zusammen eingeladen würden, dann erfolge die Produktpräsentation im Schulungsraum.

Der Seminar-/Schulungsraum habe 17,93 m², das Besprechungszimmer 6,99 m².

5) Die Fotos seien am heutigen Tag aufgenommen und lägen in ausgedruckter Form bei. Auf der Rückseite der Fotos sei die jeweilige Beschreibung (Beilage 2).

7) Zu dem ideellen Miteigentumsanteil werde auf das Antwortschreiben zum Ergänzungsersuchen vom 29. Jänner 2008 verwiesen. Auch dieses Schreiben sei in Kopie beigelegt (Beilage 3).

8) Wie der unter Punkt 1) erwähnten Aufstellung zu entnehmen sei, umfassten die Räumlichkeiten der Wohnung 64,35 m². Da das Haus sehr alt sei, wäre es sehr schwierig und

aufwendig, den Strom- und Gasverbrauch zwischen Wohnung und Betrieb mittels getrennter Zähler zu ermitteln.

Diesem Schreiben sind beigelegt:

- Aufteilung laut Nutzungsvereinbarung;
- drei Farbfotos vom "Lageraum";
- zwei Farbfotos vom Seminar-/Schulungsraum;
- ein Farbfoto vom Besprechungszimmer;
- Kopie des Antwortschreibens vom 29. Jänner 2008.

P) Mit Schreiben vom 10. Juli 2012 erstattete das Finanzamt folgende Stellungnahme zum Antwortschreiben vom 4. Juni 2012.

Die Beantwortung der Fragen durch die Bw. werde zur Kenntnis genommen, wobei keinerlei neues oder unbekanntes Vorbringen der Bw. habe festgestellt werden können. Bereits vor Erlassung der Berufungsvorentscheidungen sei Einsicht in den F-Akt P. J.und.G., St. Nr. XXX, genommen worden. Es sei dabei festgestellt worden, dass keine Nutzungsvereinbarung – wie von der Bw. behauptet – in diesem Akt aufgelegt sei, weshalb mangels entsprechender Publizität und Fremdüblichkeit die Vermietung an die Bw. und die Mietzahlungen nach Ansicht des Finanzamtes nicht anerkannt werden könnten.

Betreffend betriebliche Nutzung von Räumen und Aufteilung von Strom- und Gasrechnung werde auf die Stellungnahme des Prüfers im BP-Bericht und laut Schreiben vom 19. November 2007 (OZ 20/2004) sowie auf die Ausführung in der BVE-Begründung verwiesen.

Q) Mit E-Mail vom 2. August 2012 wurde seitens der Bw. mitgeteilt, dass

- in der Dachwohnung die Küche eine Dachschräge habe, das Turmzimmer und das Bad nicht. Diese Zimmer seien bewohnt und "normal" eingerichtet. Der Bodenraum sei nicht eingerichtet.
- die Räume, die auf dem Zähler von der Bw. abgerechnet würden, seien auf der beiliegenden Tabelle gekennzeichnet (d. s. Lager, Büro und Seminarraum im Souterrain, Cabinet, Küche + Nebenräume, Zimmer und Besprechungszimmer im Parterre).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist einerseits der Umfang der beruflich genutzten Räume und damit verbunden die Anerkennung von Zahlungen für Strom und Gas und deren Kürzung im Zuge der Betriebsprüfung auf 10% (statt laut Erklärung 50%) der Gesamtkosten sowie die Anerkennung von an die Mieter geleisteten Mietzahlungen im Umfang von € 1.962,24 (2003, 2003) und € 1.776,68 (2004). In Streit steht weiters auch die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vergütung eines Kellerfensters.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Die Bw. ermittelt den Gewinn gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#).
- b) Das Mietwohngrundstück in Baden, Augustinergasse 30 stand bis 2001 je zur Hälfte im Eigentum der Ehegatten H. und G. P.. Die daraus erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden gemäß [§ 188 BAO](#) bis 2001 einheitlich und gesondert festgestellt. Nach dem Tod ihres Vaters (H. P.) ist die Bw. seit 2002 zu 1/6 Miteigentümerin der vorerwähnten Liegenschaft, die weiteren Liegenschaftsanteile stehen im Eigentum ihrer Mutter (nunmehr 2/3-Anteil) und ihres Bruders (1/6-Anteil). Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung findet nicht mehr statt, sondern erklärt ausschließlich die Mutter der Bw. Vermietungseinkünfte im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung. Die Liegenschaft dient u.a den Wohnzwecken der Bw. (bereits seit 1996) und ihrer Mutter. Weiters nutzt laut den Ausführungen im Berufungsschreiben die Bw. im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit als Warenpräsentatorin (Vermittlerin von Kosmetikprodukten) seit 1999 Räumlichkeiten auch zu beruflichen Zwecken.
- c) Die Bw. erklärte für 2002 und 2003 an Mietausgaben je € 1.962,24 p.a. (= € 163,52 p. M.) sowie für 2004 € 1.776,68 p.a. (= € 148,57 p.M.) (AB 33 f. sowie OZ 42/Dauerbelege).
- d) Im Feststellungsakt J.und.G. P. (St. Nr. XXX des FA Z) liegt ein von G. P. unterfertigtes Schreiben vom 29. März 2000 ein (OZ 17/1999):

"Betrifft: Mietverträge

Mit [Name Bw.] bestehen keine schriftlichen Mietverträge, sondern nur eine persönliche Vereinbarung.

Miete für die Wohnung S 2.600,00

Miete für Büro Keller S 2.700,00."

II) steuerliche Beurteilung**1) Wiederaufnahme der Verfahren:**

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorweg klarzustellen, dass sich die Berufung vom 8. Mai 2006 ausschließlich gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2004 richtet. Die im Anschluss an die Betriebsprüfung gleichfalls ergangenen Wiederaufnahmebescheide sind hingegen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die erstmals im Schriftsatz vom 29. Jänner 2008 geäußerten Bedenken hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe erweisen sich daher mangels Vorliegens einer gegen die Wiederaufnahmsbescheide eingebrachten Berufung im gegenständlichen Verfahren als nicht entscheidungsrelevant und erübrigt sich im Rahmen dieser Berufungsentscheidung ein näheres Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen.

2) Miete:

Wenn seitens der Bw. im Antwortschreiben vom 29. Jänner 2009 argumentiert wird, dass mit der Versteuerung der (Miet-) Einnahmen bei der Mutter die Mietvereinbarung ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen sei und außerdem bei der Vor-Bp das Mietverhältnis außer Zweifel gestanden sei, so ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Zunächst ist festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der im Jahr 2000 durchgeführten, die Zeiträume 1997 bis 1999 betreffenden Vorbetriebsprüfung die streitgegenständliche Liegenschaft je zur Hälfte im Eigentum ihrer Eltern stand. Da die Bw. somit nicht Miteigentümerin der Liegenschaft war, lag der Betriebsprüfung ein anders zu würdigender Sachverhalt zugrunde.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. vom 1. Juli 2003, 97/13/0215; 30. Juni 2010, 2005/13/0057) können Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 160).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Schriftlichkeit ist nicht unbedingt erforderlich, ihr kommt nur im Rahmen der Beweismwürdigung besondere Bedeutung zu. Die bloße Mitteilung an das Finanzamt kann üblicherweise nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG, 12. GL, § 4 Anm. 69)

Das bisherige Vorbringen der Bw. vermag nicht davon zu überzeugen, dass ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag mit ihrer Mutter abgeschlossen wurde. Auch das vorerwähnte Schreiben vom 29. März 2000 enthält keine Aussagen über die wesentlichen Vertragsbestandteile.

Darüber hinaus waren aber auch noch folgende Überlegungen entscheidungsrelevant:

Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründet unter Miteigentümern - auch bei fremdüblichem Entgelt - grundsätzlich noch kein Mietverhältnis. Eine

Benützungsregelung stellt nämlich unter Miteigentümern, denen schon nach [§ 833 erster Satz ABGB](#) der Gebrauch gemeinsam zusteht, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine Gebrauchsregelung zu begründen. Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieses Entgeltes in einem Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages (VwGH vom 11. Dezember 1996, [95/13/0227](#); VwGH vom 09. Juli 1997, [93/13/0002](#); VwGH vom 27. Mai 1998, [98/13/0084](#); VwGH vom 24. Juni 1999, [96/15/0098](#)).

Vor dem Hintergrund vorstehender Ausführungen gelangt der unabhängige Finanzsenat zu dem Ergebnis, dass auch im konkreten Fall eine zwischen Mutter und Tochter mündlich abgeschlossene Vereinbarung in Wahrheit als Benützungsregelung unter Miteigentümern angesehen werden muss. Der Umstand, dass einzelne Räumlichkeiten (unbefristet) entgeltlich überlassen werden, genügt zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht, da ein solcher Vertragsinhalt auch einer bloßen Gebrauchsregelung unter Miteigentümern, die - wie oben ausgeführt - als Regelfall zu gelten hat, entspricht. Die Zahlung eines Entgelts, oder die Bezeichnung des Entgelts als "Miete" reichen nämlich nicht aus, um die Begründung eines Bestandvertrages über die gemeinsame Liegenschaft unter Miteigentümern annehmen zu können.

Dem Vorbringen im Berufungsverfahren ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass Mutter und Tochter durch Abschluss eines Mietvertrages eindeutig ihren Willen zum Ausdruck gebracht haben, mehr zu beabsichtigen als eine bloße Gebrauchsregelung. Das vorerwähnte Schreiben vom 29. März 2000 hält sogar ausdrücklich fest, dass keine schriftlichen Mietverträge mit der Bw. bestehen, enthält allerdings – wie bereits erwähnt - keinen über die Höhe des Mietzinses hinausgehenden Hinweis auf den Inhalt der mündlich abgeschlossenen Vereinbarungen.

Es wurde sohin weder ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen noch wurde der Inhalt einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden mündlichen Vereinbarung dargetan, die von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Den streitgegenständlichen Mietzahlungen war daher die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen.

3) Betrieblich genutzte Räume

Vorweg ist festzuhalten, dass die von der Bw. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens bekanntgegebenen Quadratmeterangaben für die Beurteilung der einzelnen Räumlichkeiten herangezogen wurden, zumal diese vom Finanzamt unwidersprochen blieben bzw. der Betriebsprüfer offenbar nur eine ungefähre Nutzflächenaufstellung aus dem Gedächtnis der Bw. erhalten hat (vgl. Stellungnahme des Prüfers vom 19. November 2007).

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Bw. als Miteigentümerin Teile der Liegenschaft privat zu Wohnzwecken (64,35m²) und einzelne Räume der Liegenschaft im Zusammenhang mit ihrer betrieblichen Tätigkeit als Warenpräsentatorin nutzte.

Gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Gebäude sind nach allgemeiner Rechtsmeinung in einen betrieblich sowie einen privat genutzten Teil aufzuteilen. Eine Aufteilung findet nur dann nicht statt, wenn der betrieblich oder der privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Ausgaben sind dem entsprechend verhältnismäßig aufzuteilen (Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 166).

Bei der Aufteilung ist für jeden einzelnen Raum zu beurteilen, ob dieser betrieblich oder privat genutzt wird; dies erfolgt nach ausschließlich oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (VwGH vom 14. Dezember 2005, [2002/13/0114](#)). Ist aufgrund der Nähe zum Privatbereich eine (teilweise) betriebliche Nutzung nicht feststellbar, gehört der Raum zum Privatvermögen. Werden dieselben Gebäudeteile zeitlich abwechselnd teils betrieblich teils privat genutzt, ist auf das Überwiegen abzustellen (Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 167).

Eine untergeordnete Nutzung wird bei einer Nutzung von weniger als 20% in einem Bereich angenommen. Wird das Gebäude bei untergeordneter betrieblicher Nutzung zur Gänze dem Privatvermögen zugeordnet, liegt betreffend den betrieblichen Teil eine Nutzungseinlage in den Betrieb vor, sodass die angefallenen anteiligen Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen sind (Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 171, VwGH vom 13. September 2006, [2002/13/0123](#)). Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei einem Gebäude im Miteigentum der betrieblich genutzte Gebäudeteil nur mit jenem Anteil Betriebsvermögen darstellt, welcher der Miteigentumsquote entspricht (Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 1 Tz 70).

Im gegenständlichen Fall hat das Ermittlungsverfahren ergeben, dass die von der Bw. als betrieblich genutzt bezeichneten Räume allerdings nicht zur Gänze eindeutig ihrer betrieblichen Tätigkeit als Warenpräsentatorin zuordenbar sind:

Konkret geht es dabei um folgende Räume

Lageraum (Souterrain)	9,29m ²
Büro (Souterrain)	4,40m ²
Seminarraum (Souterrain)	17,93m ²
Besprechungszimmer (Parterre)	6,99m ²
insgesamt	38,61m ²

Mit Schreiben vom 4. Juni 2012 hat die Bw. insgesamt sechs Fotos vorgelegt, davon betreffen drei Fotos das Lager. Auf allen Bildern ist ausschließlich ein offenbar vom Boden bis zur Decke reichendes Regal mit den von der Bw. vertriebenen Kosmetikprodukten ersichtlich, die restliche Einrichtung bzw. Nutzungsmöglichkeit des Raumes ist auf den Fotos nicht ersichtlich. Beim Seminar-/Schulungsraum handelt es sich um einen mit Teppichen, einem Tisch, einer Eckbank mit je einem Sitzplatz und 2 Stühlen (insgesamt sohin 4 Sitzplätzen), Bildern, einer Wanduhr sowie einem Kruzifix wohnlich ausgestatteten Raum. Das Besprechungszimmer ist mit einem Teppich, einem runden Tisch und vier Sesseln, einem Sekretär und einer Kommode mit drei Laden eingerichtet.

Festzustellen ist, dass den von der Bw. erstellten Fotos nicht zu entnehmen ist, dass aufgrund ihrer Ausstattung der „Seminar-/Schulungsraum“ und das „Besprechungszimmer“ überwiegend betrieblich genutzt werden. Die Einrichtung spricht vielmehr dafür, dass beide Räume in erster Linie das private bzw. familiäre Wohnbedürfnis befriedigen.

Die Bezeichnung des im Souterrain befindlichen „Schulungsraumes“ (Bezeichnung lt. Bw.) durch den Betriebsprüfer als „Kellerstüberl“ ist durchaus nachvollziehbar. An diesem Eindruck vermag auch die – leicht aufstell- und wieder entfernbar - neben der Sitzecke befindliche auf einem Stativ montierte Leinwand nichts zu ändern. An einem Tisch dieser Größenordnung kann nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates auch kein Seminar mit mehreren Personen abgehalten werden. Dazu kommt noch, dass die Bw. in der Vorhaltsantwort vom 4. Juni 2012 unter Punkt 4) + 6) keine Angaben mehr über die Größe der Teilnehmergruppen (Kunden oder Verkäuferinnen) gegeben hat und auch das zeitliche Ausmaß der betrieblichen Nutzung nicht konkretisiert hat, sondern vielmehr selbst darauf hingewiesen hat, dass Schulungen und Informationsveranstaltungen unregelmäßig stattgefunden hätten. Darüber hinaus wurde der in Tz 7 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellung, wonach das „Kellerstüberl“ lediglich fallweise (ca. einmal im Monat) betrieblich genutzt werde bzw. den diesbezüglichen Ausführungen in der vom Prüfer zu Berufung abgegebenen Stellungnahme im Berufungsverfahren nicht entgegengetreten. Damit war dieser Raum nicht der betrieblichen

Sphäre zuzuordnen und hat das Finanzamt zu Recht auch den Aufwendungen für die Vergitterung des Fensters die Abzugsfähigkeit versagt.

Ebenso spricht die oben beschriebene Einrichtung des sog. Besprechungszimmers nicht gerade für eine nachhaltige betriebliche Nutzung durch Empfang von Kunden bzw. Produktpräsentationen, sondern handelt es sich – wie nach dem Foto zu schließen ist – vielmehr um einen zu Wohnzwecken eingerichteten Raum, welcher ebenfalls der Privatsphäre der Bw. zuzurechnen ist.

Abgesehen davon, dass die Einrichtung der vorbeschriebenen beiden Räume nach der Verkehrsauffassung für typische Wohnräume spricht, hat die Bw. – wie bereits vorstehend dargelegt – auch nicht dargetan oder durch Vorlage entsprechender Unterlagen untermauert, dass die in Rede stehenden Räumlichkeiten in zeitlicher Hinsicht überwiegend betrieblich genutzt wurden. Hinzu kommt noch, dass sich in der Einnahmen-Ausgabenrechnung die Position „Miete für Präsentationsräumlichkeiten“ befindet (2002: 1.266,80 €, 2003: 1.094,20 € 2004: 2.150,14 € AB 30, 32 und 34), was nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein Indiz dafür darstellt, dass Kundentreffen mit mehreren Teilnehmern jedenfalls außerhalb der streitgegenständlichen Liegenschaft stattgefunden haben. Lediglich hinsichtlich des Lagerraumes erscheint es glaubhaft, dass dort Waren im Streitzeitraum aufbewahrt und gelagert wurden und dass im Hinblick auf die Größe von rd. 9m² dieser Raum neben der Lagerung der von der Bw. vertriebenen Produkte kaum noch anderweitig, etwa zu privaten Zwecken verwendet wurde. Das Finanzamt hat daher zur Recht nur die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vergitterung des Kellerfensters im Lagerraum als steuerlich abzugsfähig anerkannt.

Zum im Souterrain gelegenen Büro wurden zwar keine Fotos vorgelegt, allerdings hat der Prüfer die betriebliche Nutzung des Raumes offensichtlich nicht in Abrede gestellt und besteht für den unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung, davon abzuweichen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren liegt somit jedenfalls hinsichtlich Lagerraum und Büro eine untergeordnete betriebliche Nutzung vor. Gemessen an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 353,76 m² entfallen nämlich auf den 9,29 m² großen Lagerraum und das 4,40 m² große Büro nämlich nur rd. 3,8%. Doch selbst bei Berücksichtigung von insgesamt 38,61 m² - also sogar inklusive „Kellerstüberl“ - ergeben sich in Beziehung zur Gesamtnutzfläche 10,91% und wäre daher noch immer von einer untergeordneten Bedeutung auszugehen. Feststeht somit, dass im Streitzeitraum hinsichtlich der von der Bw. betrieblich genutzten Räume kein Betriebsvermögen vorliegt.

Geht man weiters davon aus, dass für einen rd. 9 m² großen Lagerraum für Kosmetikartikel und ein 4,4 m² großes Büro sowohl Strom- als auch Heizkosten lediglich in geringem Umfang anfallen und weiters eine in zeitlicher Hinsicht bloß gelegentliche Nutzung privater Wohnräume zu betrieblichen Zwecken gleichfalls keine nennenswerten Kosten verursacht und darüber hinaus die Bw. trotz Aufforderung auch keine ihr Vorbringen untermauernden Unterlagen vorgelegt hat, erscheint die vom Finanzamt in den (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidungen vorgenommene Erhöhung der Schätzung der Strom- und Gaskosten auf 20% der Gesamtkosten (lt. Betriebsprüfung wurden 10% der Gesamtkosten angesetzt) als durchaus angemessen. Dies vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass der Anteil der betrieblich genutzten Räume (Lager u. Büro im Ausmaß von 13,69 m²) an der Summe der von der Bw. insgesamt genutzten Räume (81,37m² ohne Keller) 16,82% ausmacht.

Der Berufung war daher im Sinne der Berufungsvorentscheidungen teilweise stattzugeben.

Wien, am 4. Februar 2013