

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Günter Wellinger, den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Thomas Karner und Mag. Katrin Kirchebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch AWT TreuhandPartner Steuerberater GmbH & Co KG, Im Gries 18, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde vom 26. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe betreffend

- a. Körperschaftsteuer 2016, 2017 und 2018 vom 29. Juli 2021, hinsichtlich 2016 und 2018 jeweils in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 23. August 2021,
- b. Haftung betreffend Kapitalertragsteuer 2015, 2016 und 2018 vom 23. August 2021,
- c. Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2015, 2016 und 2018 vom 29. Juli 2021,
- d. Umsatzsteuer 2015, 2016 und 2018 vom 29. Juli 2021,

Steuernummer***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet **abgewiesen.**

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen, ob bestimmte Investitionen der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) in das private Wohnhaus von ***Ges-GF***, dem Mehrheitsgesellschafter und einem der zwei Geschäftsführer der Bf. (in der Folge: Ges-GF) als Betriebsausgabe abzugsfähig sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen oder ob es sich dabei um verdeckte Ausschüttungen zugunsten des Ges-GF handelt. Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist zudem aufgrund einer vorangegangenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung (in der Folge: USO) strittig, ob ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt.

1. Verfahrensgang

Bei der Bf. führte das Finanzamt ***FA-Ort*** im Februar 2016 eine USO für den Zeitraum Oktober bis November 2015 durch, im Zuge derer die gegenständlichen Räumlichkeiten im Privathaus des Ges-GF (vor Abschluss der Bauarbeiten) besichtigt wurden. Die Abgabenbehörde schloss diese mit Bericht vom 1.3.2016 ohne Feststellungen und folglich ohne bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer ab.

Das Finanzamt ***FA-Ort*** begann am 30.7.2020 eine Außenprüfung der Jahre 2015 bis 2018 bei der Bf., welche mit den angefochtenen Bescheiden vom 29.7.2021 und 23.8.2021 sowie Bericht vom 23.8.2021 (nunmehr vom Finanzamt Österreich im Auftrag des zwischenzeitlich für die Bf. zuständig gewordenen Finanzamts für Großbetriebe) abgeschlossen wurde. Da der Abgabenbehörde bei der ersten Eingabe der neuen Körperschaftsteuerbescheide in das EDV-System ein Fehler unterlaufen war, wurden die am 29.7.2021 erlassene Körperschaftsteuerbescheide 2016 und 2018 am 23.8.2021 mit Bescheiden gemäß § 293 BAO entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung berichtigt. Die Prüfung ergab vier Feststellungen, nämlich

- **Tz. 1** (Spenden), wonach gewisse Ausgaben als abzugsfähige Spenden verbucht worden seien, obwohl sie nicht an spendenbegünstigte Einrichtungen geflossen seien bzw. es sich dabei um Mitgliedsbeiträge zu Sportvereinen handle, weshalb diese dem Gewinn hinzuzurechnen seien;
- **Tz. 2** (Reisespesen), wonach private Reisespesen der Kinder des Ges-GF als Betriebsausgaben verbucht worden und diese dem Gewinn hinzuzurechnen seien;
- **Tz. 3** (Lohnkosten Kinder), wonach die Dienstverhältnisse der Bf. mit zwei Kindern des Ges-GF nur bedingt einem Fremdvergleich standhalten würden und die Lohnzahlungen somit teilweise als verdeckte Ausschüttung an den Ges-GF anzusehen seien;
- **Tz. 4** (Showroom ***Straße Privathaus Ges-GF***), wonach eine Vereinbarung zwischen der Bf. und dem Ges-GF betreffend unentgeltlicher Nutzung von Teilen seiner Privatliegenschaft zu betrieblichen Zwecken nicht fremdüblich und daher nicht steuerlich anzuerkennen sei; ferner aufgrund der Unterlagen aus dem Bauverfahren sowie der Besichtigung durch die Prüferin davon auszugehen sei, dass die fraglichen Räumlichkeiten privat genutzt werden, weshalb der Bf. für die Investitionen in diese Räumlichkeiten weder der Vorsteuerabzug noch die AfA zustehe und zudem eine verdeckte Ausschüttung an den Ges-GF in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorliege.

Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde im Prüfungsbericht ausgeführt, dass im Zuge der Prüfung erstmals die Nutzungsvereinbarung zwischen Bf. und Ges-GF vorgelegt und Einsicht in die Baupläne genommen wurde und dadurch neue Tatsachen bzw. Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

In der Schlussbesprechung gab die Bf. einen Rechtsmittelverzicht hinsichtlich der Tz. 1 bis 3 ab. Am 26.8.2021 erhob die Bf. hinsichtlich der Feststellung Tz. 4 rechtzeitig Beschwerde gegen die im Kopf des Erkenntnisses genannten Bescheide und „*sämtliche daraus resultierende Bescheide betr. Säumniszuschläge und Anspruchszinsen*“. Begründend führte die Bf. zusammengefasst aus, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer kein Wiederaufnahmegrund vorliege, da der Sachverhalt der Abgabenbehörde bereits infolge der USO so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie zu der nunmehr angefochtenen Entscheidung hätte gelangen können. Im Übrigen handle es sich bei der unentgeltlichen Zurverfügungstellung um eine steuerlich zulässige Nutzungseinlage und erfolge durch die Bf. eine fremdübliche betriebliche Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten, nämlich konkret zu Verkaufsaktivitäten für Großhandelskunden und zur Durchführung von Besprechungen.

Mit insgesamt acht Beschwerdevorentscheidungen vom 2.2.2022 und 3.2.2022 wies das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerde hinsichtlich der im Kopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide als unbegründet ab. Zur Wiederaufnahme führte die Behörde begründend aus, dass bei der USO die Bauarbeiten noch nicht abgeschlossen gewesen seien und der Sachverhalt von der Bf. nicht vollständig offengelegt worden sei. Entscheidungswesentliche Umstände seien dem Prüfer bei der USO nicht bekannt gewesen. Zu den Sachbescheiden wiederholt die Behörde im Wesentlichen – mit einigen Ergänzungen – ihre bisherigen Erwägungen, wonach keine fremdübliche Nutzungsvereinbarung vorliege, sondern Investitionen in das Privathaus des Ges-GF getätigt worden seien.

Am 8.4.2022 erließ das Finanzamt für Großbetriebe eine abweisende Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der in der Beschwerde auch noch angefochtenen Säumniszuschlag- und Anspruchszinsenbescheide, in welcher ausgeführt wurde, dass die Erlassung dieser Bescheide objektive Folge der vorgenommenen Abgabenfestsetzungen sei und nicht im Ermessen der Behörde liege und die Erhebung einer Beschwerde gegen diese Bescheide darüber hinaus nicht erforderlich sei, da diese Bescheide von Amts wegen abzuändern sei, soweit der Beschwerde gegen die Abgabenbescheide Folge gegeben wird. Hinsichtlich dieser Bescheide wurde von der Bf. kein Vorlageantrag gestellt, weshalb sie nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht sind.

Am 15.2.2022 und 3.3.2022 brachte die Bf. rechtzeitige Vorlageanträge betreffend die im Kopf des Erkenntnisses genannten Bescheide ein, ohne weiteres Vorbringen zu erstatten. Am 9.6.2022 legte das Finanzamt für Großbetriebe dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden samt Akt und Vorlagebericht vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 22.12.2022 wurde die gegenständliche Rechtssache infolge der Ruhestandsversetzung des Leiters der zuständigen Gerichtsabteilung 4005 der mit 1.1.2023 neu besetzten Senatsgerichtsabteilung 4013-1 zugewiesen.

Mit als Ermittlungsauftrag bezeichnetem Beschluss vom 14.2.2023 beauftragte das Gericht gemäß § 269 Abs. 2 BAO das Finanzamt Österreich mit der Durchführung eines Augenscheins im Sinne des § 182 BAO in den laut Beschwerde betrieblich genutzten Räumlichkeiten, um bestimmte im Ermittlungsauftrag näher bezeichnete Sachverhaltselemente zu klären, wobei das Gericht die Einzelheiten der Durchführung, insbesondere auch hinsichtlich der Vornahme einer Ankündigung, dem Ermessen der Behörde anheimstellte.

Am 21.4.2023 führten Organe der beauftragten Behörde einen unangekündigten Augenschein an der Adresse ***Adresse Privathaus*** in ***Ort*** durch. Der Ges-GF war zu diesem Zeitpunkt ortsabwesend. Die Organe wurden nach telefonischer Rücksprache mit dem Ges-GF durch seine Gattin des Grundstückes verwiesen, da die betreffenden Räumlichkeiten nunmehr ausschließlich privat genutzt würden. Die beauftragte Behörde räumte dem Ges-GF das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme ein, welches dieser jedoch ausschlug. Dem Gericht wurde von der beauftragten Behörde ein Aktenvermerk über diese Amtshandlung samt dabei angefertigten Fotos übermittelt. Zudem wurden von der steuerlichen Vertretung Unterlagen übermittelt, die als Beleg für die zwischenzeitlich erfolgte „Entnahme“ der gegenständlichen Räumlichkeiten aus der Bf. dienen sollen (und sich teilweise auch bereits im Veranlagungsakt befanden).

2. Sachverhalt

2.1. Allgemeines

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in ***Ort***, deren Geschäftszweig in der Herstellung und im Handel von Bekleidung und Schuhen liegt. Ihre Gesellschafter sind zu 75 % ***Ges-GF*** und zu 25 % dessen Schwester ***Minderheits-Ges-GF***. Beide sind selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der Bf. Das Unternehmen befindet sich seit Jahrzehnten im Familienbesitz. [Firmenbuchauszug zu ***FN*** sowie Homepage des Unternehmens unter ***Homepage***]

2.2. Zu den Feststellungen der Außenprüfung Tz. 1 bis Tz. 3

Im Prüfungszeitraum arbeiteten drei Kinder des Ges-GF im Unternehmen der Bf., nämlich ***Kind1*** (geboren 1992), ***Kind1*** (geboren 1995) und ***Kind3*** (geboren 1997). ***Kind1*** war im Prüfungszeitraum auf Vollzeitbasis bei der Bf. angestellt, während ***Kind2*** und ***Kind3*** auf Teilzeitbasis als „Aushilfen“ beschäftigt waren. Alle drei traten im Jahr 2015 in das Unternehmen ein. [Lohnkonten der Kinder für die Jahre 2016 bis 2018]

Die Bf. verbuchte in den Jahren 2016 bis 2018 Aufwand für die (privaten) Reisebewegungen der zwei letztgenannten Kinder zu Studienplätzen im Ausland im Ausmaß von jährlich

insgesamt **4.000 €**. Zusätzlich übersteigen die Lohn-/Gehaltszahlungen an die zwei letztgenannten Kinder den fremdüblichen Lohn/Gehalt jährlich um denselben Betrag. In den Jahren 2016 bis 2018 tätigte die Bf. daher insgesamt jährlich **8.000 €** an Aufwendungen zugunsten der Kinder des Ges-GF, die nicht betrieblich veranlasst waren.

Zudem wurden von der Bf. im Jahr 2017 **2.500 €** und im Jahr 2018 **1.500 €** an Aufwendungen auf dem Konto „Spenden“ verbucht, die an nicht spendenbegünstigte Einrichtungen geflossen sind bzw. bei denen es sich um Mitgliedsbeiträge zu Sportvereinen handelt.

2.3. Zur Feststellung der Außenprüfung Tz. 4

Der Ges-GF war bis zum 22.12.2015 Alleineigentümer der Liegenschaft *****Adresse Privathaus***** in *****Ort*****. Seit diesem Tag sind er und seine Ehegattin *****Gattin***** infolge der Schenkung eines Hälfteanteils durch den Ges-GF gemeinschaftliche Eigentümer dieser Liegenschaft. [Grundbuchsauszug *****EZ***** und Schenkungsvertrag vom 22.12.2015]

Die gegenständliche Liegenschaft wurde im gesamten Prüfungszeitraum vom Ges-GF, seiner Ehegattin sowie von ihren Kinder *****Kind2*****, *****Kind3***** und *****Kind4***** als Hauptwohnsitz genutzt. *****Kind1***** war bereits 2012 ausgezogen. Alle angeführten Familienmitglieder außer der Gattin des Ges-GF wohnten seit ihrer Geburt auf der gegenständlichen Liegenschaft; die Gattin zumindest seit der Eheschließung im Jahr 1988. [ZMR-Auszüge der Familie und Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 11.8.2020]

Am 30.11.2015, sohin zu einem Zeitpunkt, als der Ges-GF noch Alleineigentümer der Liegenschaft war, wurde zwischen der Bf. und dem Ges-GF eine *„Nutzungsvereinbarung betreffend Geschäftsräumlichkeiten“* abgeschlossen, die im Wesentlichen folgenden Inhalt hat:

- Der Ges-GF überlässt der Bf. vier Räume der gegenständlichen Liegenschaft im Ausmaß von 91,30 m² zur betrieblichen Nutzung, diese sind in der Vereinbarung als *„Catering“*, *„Besprechung“*, *„Showroom I“* und *„Showroom II“* bezeichnet.
- Die Bf. hat die Kosten der Herstellung bzw. des Umbaus zu tragen, muss für die Nutzung darüber hinaus jedoch nichts bezahlen.
- Die Vereinbarung gilt (rückwirkend) ab 1.6.2015 und für eine Dauer von 10 Jahren.
- Nach Beendigung der Vereinbarung hat der Ges-GF das Wahlrecht, die genutzten Flächen ablösefrei zu übernehmen oder die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Bf. zu fordern.
- Nur im Falle der vorzeitigen Auflösung hat der Ges-GF der Bf. eine Investitionsablöse in Höhe von 1/10 des Buchwertes für jedes noch nicht abgelaufene Jahr der Vertragsdauer zu leisten. Es wurde die Möglichkeit der Auflösung unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalendermonats vereinbart.

- Die Bf. darf die gegenständlichen Flächen ohne Zustimmung des Ges-GF nicht Dritten zum Gebrauch überlassen.
- Die Vereinbarung wurde zweimal vom Ges-GF unterschrieben – einmal als Vertreter der Bf. und einmal als Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft.
- Die Vereinbarung enthält keine Regelungen zur Tragung von Betriebskosten oder zur Nutzung von allgemeinen Flächen der Liegenschaft (wie insbesondere Zufahrt, Zugang zu den gegenständlichen Räumlichkeiten, Sanitäranlagen).

[Nutzungsvereinbarung vom 30.11.2015]

Die Nutzungsvereinbarung wurde der Behörde erstmals im Zuge der Außenprüfung vorgelegt. Sie wurde während der laufenden Betriebsprüfung mit Auflösungsvereinbarung vom 4.1.2021 und Wirksamkeit zum 1.1.2021 (sohin rückwirkend und im Widerspruch zur vereinbarten Kündigungsfrist) aufgelöst. Die vereinbarte Investitionsablässe wurde vom Ges-GF nicht bezahlt, sondern es wurde lediglich eine Forderung der Bf. an den Ges-GF auf dessen Verrechnungskonto eingestellt. Eine entsprechende Ausgangsrechnung wurde im Zuge der vom Gericht angeordneten Ermittlungen durch die beauftragte Behörde angefordert, aber nicht vorgelegt. Nach Angaben des Ges-GF werden die gegenständlichen Räumlichkeiten seither ausschließlich privat genutzt, weshalb der angeordnete Augenschein verweigert wurde. [Auflösungsvereinbarung vom 4.1.2021, Jahresabschluss der Bf. zum 30.11.2021, Aktenvermerk über den Augenschein vom 21.4.2023, Bericht über die Ermittlungen der beauftragten Behörde vom 4.5.2023]

Unter der gegenständlichen Adresse wurde erstmalig am 18.1.2021, sohin zu einem Zeitpunkt, als die gegenständlichen Räumlichkeiten selbst nach Angaben des Ges-GF nicht mehr betrieblich genutzt wurden, ein Gewerbe angemeldet, nämlich die Tätigkeit der Gattin des Ges-GF als „Handelsagentin“. Das Haus liegt im Freiland gemäß § 41 Tiroler Raumordnungsgesetz 2011. [GISA-Abfrage durch das Gericht, Baudatenblatt Bauaktnummer ***Bauaktnr.***]

Die Bf. hat in der Folge gemäß dieser Nutzungsvereinbarung Investitionen zur Herstellung bzw. zum Umbau der gegenständlichen Räumlichkeiten getätigt und in diesem Zusammenhang im strittigen Zeitraum folgende Vorsteuern bzw. AfA geltend gemacht:

	2015	2016	2017	2018
Nettokosten	544.891,55	294.032,36	-	10.477,42
Vorsteuern	108.978,31	58.805,96	-	2.095,48
SUMME	653.869,86	352.838,32	-	12.572,90
AfA	-	41.946,19	83.892,39	85.938,69

Die gegenständlichen Räumlichkeiten wurden im gesamten Prüfungszeitraum nicht betrieblich durch die Bf., sondern privat durch den Ges-GF und dessen Familie genutzt. Es handelt sich bei den in der Vereinbarung als „Catering“, „Besprechung“ und „Showroom I“ bezeichneten Räumen tatsächlich um eine Küche, einen als Esszimmer genutzten Wintergarten sowie eine Lounge. Abgesehen vom privaten Charakter der Nutzung konnte nicht festgestellt werden, wie der als „Showroom II“ bezeichnete Raum, der auf dem Einreichplan gar nicht als selbständiger Raum existiert, sondern dort einen Teil des Wohnzimmers bildet, konkret genutzt wird. All diese Räumlichkeiten sind nicht baulich von der Restliegenschaft getrennt, sondern sind durch dieselbe Art von Türen wie die restlichen Räume der Liegenschaft mit dieser verbunden.

Eine von den übrigen Teilen der Liegenschaft getrennte Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten (insbesondere eine Vermietung an fremde Dritte) ist nicht möglich, zumal diese insbesondere keine Sanitäreinrichtungen umfassen. Der Zugang zu den gegenständlichen Räumlichkeiten ist nur über Allgemeinflächen (Terrasse oder Windfang) möglich, die von der Nutzungsvereinbarung nicht umfasst sind. Der vorgeblich als Besprechungs-, tatsächlich aber als Esszimmer genutzte Wintergarten öffnet zur Terrasse und dem dahinterliegenden Pool samt Poolhaus, die von der Nutzungsvereinbarung ebenfalls nicht umfasst sind.

Die Ausstattung der gegenständlichen Räumlichkeiten ist besonders luxuriös bzw. repräsentativ und speziell auf die persönlichen Bedürfnisse der Familie ***Nachname Ges-GF*** zugeschnitten. Die Liegenschaft liegt am Sonnenhang des ***Berg*** oberhalb des Ortskerns von ***Ort***, mithin in äußerst repräsentativer Lage.

Insgesamt entspricht die Bauausführung hinsichtlich der Raumaufteilung dem „Einreichplan BVH Privathaus ***Nachname Ges-GF***“ und nicht dem davon abweichenden, der Nutzungsvereinbarung entsprechenden „Werkplan Vorabzug BVH Privathaus ***Nachname Ges-GF*** / Umbau Showroom ***Nachname Ges-GF***“.

Der Bf. war bewusst, dass den getätigten Investitionen keine Gegenleistung gegenübersteht. Sie tätigte diese mit dem Vorsatz, dem Ges-GF dadurch einen Vorteil zuzuwenden.

3. Beweiswürdigung

Soweit bei den Sachverhaltsfeststellungen in Abschnitt 2 des Erkenntnisses in eckigen Klammern auf Beweismittel verwiesen wird, ergeben sich die unmittelbar vor diesen Klammerausdrücken stehenden Feststellungen jeweils unmittelbar aus den angeführten Beweismitteln, ohne dass widersprüchliche bzw. gegenteilige Beweisergebnisse vorliegen. Das Gericht konnte diese Sachverhaltselemente daher ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

3.1. Zu den Feststellungen Tz. 1 bis Tz. 3

Die Feststellungen Tz. 1 bis Tz. 3 der Außenprüfung wurden von der Bf. nicht bestritten und im Zuge der Schlussbesprechung wurde hinsichtlich dieser Feststellungen auch ein Rechtsmittelverzicht abgegeben. Ungeachtet der Unwirksamkeit dieses Rechtsmittelverzichts (siehe Punkt 4.1.) konnte der erkennende Senat daher den diesen Feststellungen von der Abgabenbehörde zugrunde gelegten Sachverhalt für richtig halten, zumal von der Bf. im Beschwerdeverfahren nichts Gegenteiliges vorgebracht wurde und sich dem Akt auch nichts entnehmen lässt, was im Widerspruch zu den Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde steht.

3.2. Zur Feststellung Tz. 4

Der Höhe nach wurden die Aufwendungen, welche die Bf. im Zusammenhang mit der gegenständlichen Nutzungsvereinbarung getragen hatte, nicht bestritten. Die belangte Behörde hat zudem nachvollziehbar dargelegt, wie diese Beträge ermittelt wurden. Der erkennende Senat konnte seiner Entscheidung daher die von der belangten Behörde ermittelten Beträge zugrunde legen.

Die Feststellung, dass es sich bei den gegenständlichen Räumlichkeiten tatsächlich nicht um betrieblich für „Catering“, „Besprechung“ und „Showroom I“ genutzte Räumlichkeiten, sondern um privat als Küche, Esszimmer/Wintergarten und Lounge genutzte Räumlichkeiten handelt, gründet auf nachstehenden Erwägungen:

Im Akt liegen zwei unterschiedliche Baupläne auf. Im „*Werkplan Vorabzug BVH Privathaus ***Nachname Ges-GF*** / Umbau Showroom ***Nachname Ges-GF****“ existiert ein baulich vom Rest der Liegenschaft abgetrennter Gebäudeteil, der abgesehen von einem Windfang und Gäste-WC vier Räume umfasst, die darin als „Besprechung“, „Catering / Küche“, „Showroom Bereich I“ und „Showroom Bereich II“ bezeichnet werden. Die Gesamtfläche dieser vier Räume entspricht dem in der Nutzungsvereinbarung angeführten Flächenausmaß von 91,30 m². Dieser Gebäudeteil verfügt nach diesem Plan über einen separaten „Eingang öffentlich“.

Im „*Einreichplan BVH Privathaus ***Nachname Ges-GF****“ existiert hingegen kein baulich abgetrennter Gebäudeteil. Die gegenständlichen Räumlichkeiten sind in diesem Plan als „Wintergarten / Essen“, „Küche“ und „Lounge“ bezeichnet. Der im anderen Plan als „Showroom Bereich II“ bezeichnete Bereich bildet im Einreichplan einen Teil des Wohnzimmers, wobei von diesem keine direkte Verbindung zu den drei vorgenannten Räumlichkeiten besteht. Laut Einreichplan existiert überhaupt keine Gruppe untereinander verbundener Räume, die zusammen das in der Nutzungsvereinbarung angeführte Flächenausmaß von 91,30 m² erreicht.

Dass grundsätzlich der „Einreichplan“ und nicht der „Vorabzug“ tatsächlich zur Bauausführung gelangte, ergibt sich unzweifelhaft aus den Fotos, die von den Organen der vom Gericht mit

Ermittlungen beauftragten Behörde anlässlich des Augenscheins am 21.4.2023 angefertigt wurden. Insbesondere auf dem Foto des Windfangs (Foto 4) ist klar erkennbar, dass eine Verbindung vom Windfang zum Vorraum und von diesem zum Wohnzimmer und zur Lounge besteht. Wäre der Bau entsprechend dem Vorabzug ausgeführt worden, würde keinerlei Verbindung zum Vorraum existieren und wäre das dahinter gelegene Wohnzimmer folglich vom Windfang aus gar nicht sichtbar. Außerdem ist auf diesem Foto eine Verbindungstür vom Vorraum in die Lounge erkennbar, die am Vorabzug ebenfalls nicht existiert. Aus den anderen Fotos kann außerdem geschlossen werden, dass der im Vorabzug als „*Eingang öffentlich*“ bezeichnete Eingang – wie auch im Einreichplan dargestellt – tatsächlich als Haupteingang des Wohnhauses dient. Unter diesen Umständen geht das Gericht davon aus, dass auch die Raumbezeichnungen des Einreichplans die tatsächliche Nutzung widerspiegeln und nicht die Bezeichnungen im Vorabzug.

Da im Einreichplan kein Raum existiert, der dem „*Showroom Bereich II*“ laut Vorabzug entspricht, und eine diesbezügliche Beweisaufnahme durch das Gericht aufgrund der Verweigerung des Augenscheins seitens des Ges-GF nicht möglich war, musste die Negativfeststellung zur konkreten Nutzung dieses Gebäudeteils getroffen werden.

Gegen eine betriebliche Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten spricht neben der eindeutig eine private Nutzung indizierende Bezeichnung im letztlich zur Ausführung gelangten Einreichplan insbesondere Folgendes: Indizien für die private Nutzung sind zunächst die an ***Ges-GF*** als Bauwerber gerichtete Baubewilligung, deren Beschreibung des Bauvorhabens auch keinerlei Hinweise auf eine beabsichtigte betriebliche Nutzung zu entnehmen sind, sowie der Umstand, dass unter der gegenständlichen Adresse im relevanten Zeitraum kein Gewerbe angemeldet wurde und die gewerbliche Nutzung einer im Freiland liegenden, Wohnzwecken dienenden Liegenschaft zudem nach § 42 Abs. 4 Tiroler Raumordnungsgesetz 2011 gar nicht zulässig ist. Dass eine von den übrigen Teilen der Liegenschaft getrennte Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten durch die Bf. auch überhaupt nicht möglich ist, ergibt sich aus der mangelnden baulichen Abgrenzung zu den übrigen Teilen einerseits und dem Umstand, dass der Bf. nach der vorliegenden Nutzungsvereinbarung kein Recht zur Nutzung der Allgemeinflächen zukommt und sie daher zu den gegenständlichen Räumlichkeiten überhaupt keinen Zugang hat.

Dass der vorgeblich betrieblich als Besprechungsraum genutzte Wintergarten tatsächlich privat als Esszimmer genutzt wird, sowie, dass die Ausstattung der gegenständlichen Räumlichkeiten speziell auf die Bedürfnisse der Familie ***Nachname Ges-GF*** zugeschnitten ist, ergibt sich auch aus der werblichen Projektbeschreibung des gegenständlichen Wintergartens samt Fotos auf der Homepage des Errichters des Wintergartens, der ***Firma***, da auf den Fotos der private Charakter dieser Räumlichkeit insbesondere anhand der zahlreichen Familienfotos, aber auch aufgrund der Textpassage, wonach der Wintergarten auch „*bei schlechter Witterung als vollwertiger Wohnraum genutzt werden*“ kann, erkennbar ist. Der Umstand, dass der Ges-

GF gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftrat und das Projekt dieser gegenüber als Umbau seiner Privatliegenschaft darstellte, spricht ebenfalls dafür, dass die Adaptierung der Liegenschaft entsprechend der privaten Bedürfnisse des Ges-GF und seiner Familie erfolgte. Der luxuriöse bzw. repräsentative Charakter ergibt sich aus der Höhe der für die gegenständlichen Räumlichkeiten angefallenen Aufwendungen und ist auch auf den im Akt befindlichen Fotos klar erkennbar. Die Lage und deren repräsentativer Charakter ist gerichtsnotorisch.

Im gesamten Verfahren wurden abgesehen von der Nutzungsvereinbarung keinerlei Nachweise für eine betriebliche Nutzung dieser Räumlichkeiten vorgelegt. Die Nutzungsvereinbarung beweist jedoch keinesfalls, dass die vereinbarte Nutzung auch tatsächlich erfolgt wäre. Da dies unter den vorgenannten Umständen als die wahrscheinlichste aller Möglichkeiten erscheint, schließt das Gericht in freier Beweiswürdigung, dass eine betriebliche Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten nie erfolgt ist oder auch nur beabsichtigt war.

Unter diesen Umständen musste die Bf. bzw. der Ges-GF als Entscheidungsträger der Bf. zwangsläufig erkennen, dass den getätigten Investitionen keine Gegenleistung gegenübersteht. Dass die Bf. die Investitionen dennoch tätigte, lässt sich nach Ansicht des Gerichts nur dadurch erklären, dass die Bf. dem Ges-GF durch die Tätigkeit dieser Investitionen einen Vorteil zuwenden wollte.

Darüber hinaus bestärkt der Umstand, dass dem Ges-GF bzw. dessen Familie im Prüfungszeitraum unbestritten in ähnlicher Art und Weise andere Vorteile von der Bf. zugewendet wurden (siehe Punkte 2.2. und 3.1.), das Gericht darin, eine Vorteils-gewährungsabsicht auch hinsichtlich der gegenständlichen Investitionen anzunehmen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zur Unwirksamkeit des Rechtsmittelverzichts

Ein Rechtsmittelverzicht kann sich nur auf den Spruch eines Bescheides in seiner Gesamtheit beziehen, nicht aber auf einzelne Spruchbestandteile (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 255 Rz 11). Dies ist unter anderem Ausfluss der vollen, der Parteiendisposition entzogenen Kognitionsbefugnis der Rechtsmittelinstanzen (§ 263 Abs. 1 BAO).

Demzufolge ist der abgegebene Rechtsmittelverzicht hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen Tz. 1 bis Tz. 3 wirkungslos, da auch die vom Rechtsmittelverzicht nicht umfasste Tz. 4 in den Spruch der angefochtenen Bescheide einfließt. Dies hindert das Gericht allerdings nicht daran, den abgegebenen Rechtsmittelverzicht im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Außerstreitstellung des Sachverhalts, der den Tz. 1 bis 3 zugrunde liegt, anzusehen und mangels gegenteiliger Beweisergebnisse den Sachverhalt entsprechend festzustellen.

4.2. Zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren

Die belangte Behörde stützte die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2015, 2016 und 2018 darauf, dass ihr einerseits die Nutzungsvereinbarung vom 30.11.2015 erst im Juli 2020 im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurde und sie andererseits erstmalig im Zuge der Außenprüfung Einsicht in die Baupläne nahm. Zudem sei erst im Zuge der Prüfung hervorgekommen, dass eine verdeckte Ausschüttung und somit ein Grund für die Versagung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der gegenständlichen Investitionen vorliege. Die Bf. bestreitet das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, weil der Behörde alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bereits im Zuge der USO im Februar 2016 bekanntgegeben worden seien.

Wie auch die Bf. zutreffend ausführt, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt bereits bei Erlassung der Erstbescheide so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Dies ist im vorliegenden Fall jedoch zu verneinen. Zwar hatte die belangte Behörde nachweislich Kenntnis davon, dass nach Angaben der Bf. eine betriebliche Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten beabsichtigt sei; dass tatsächlich aber gar keine betriebliche Nutzung beabsichtigt war und auch keine solche erfolgte, konnte sie zum Zeitpunkt der USO – als die Umbauarbeiten noch gar nicht abgeschlossen waren – aber unmöglich wissen. Dies kam für die belangte Behörde vielmehr erst dadurch hervor, dass die Behörde im Zuge der Außenprüfung, sohin frühestens im Jahr 2020 und jedenfalls nach Erlassung der gegenständlichen Erstbescheide, Einsicht in die oben angeführten, von der Behörde auch zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogenen Beweismittel nahm.

Der von der belangten Behörde angeführte Wiederaufnahmegrund (neu hervorgekommene Beweismittel) liegt somit tatsächlich vor. Auch die Ermessensübung der belangten Behörde erscheint dem Gericht vor allem im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen nachvollziehbar. Insgesamt ergingen die Wiederaufnahmebescheide daher zu Recht.

4.3. Zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 bleibt jede Art der Einkommensverwendung, wozu insbesondere auch offene oder verdeckte Ausschüttungen zählen, bei der Gewinnermittlung außer Betracht. Was unter einer verdeckten Ausschüttung zu verstehen ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetzestext, es handelt sich hierbei vielmehr um einen unbestimmten Gesetzesbegriff.

Nach der herrschenden Ansicht sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock, KStG § 8 Rz 555 f mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Indem die Bf. Investitionen in das Privathaus ihres Ges-GF tätigte, ohne dass dieser hierfür eine Gegenleistung erbrachte, wendete sie ihm jedenfalls einen Vorteil aus ihrem Vermögen zu. Dies erfolgte in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form. Dass die Bf. derartige Investitionen ohne Gegenleistung in das Privathaus eines fremden Dritten tätigen würde, hat sie nicht behauptet und wäre zudem auch völlig lebensfremd. Es liegen somit alle objektiven Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Ausschüttung vor. Nach den vom Gericht getroffenen Feststellungen liegt auch das subjektive Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgewährungsabsicht vor. Der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung ist somit in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt.

Im vorliegenden Fall sind die Investitionen der Bf. nicht ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen. Die Adaptierung der Privatimmobilie des Ges-GF war nicht betrieblich veranlasst, sondern erfolgte *causa societatis*, was sich nicht nur aus der mangelnden (Eignung zur) betrieblichen Nutzung, sondern auch aufgrund der besonders luxuriösen Ausstattung und des Zuschnitts auf die Bedürfnisse des Anteilseigners ergibt (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019). Indem Umbauarbeiten am Privathaus des Ges-GF verrichtet wurden, gingen die Investitionen zudem zu einem erheblichen Teil direkt ins Eigentum des Ges-GF bzw. ins gemeinsame Eigentum des Ges-GF und seiner Gattin über und sind auch deshalb dem Betriebsvermögen der Bf. entzogen.

Der Aufwand, welchen die Bf. im Zusammenhang mit diesen Investitionen in die außerbetriebliche Sphäre trug (die darauf entfallende AfA), stellt folglich gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 keinen abzugsfähigen Betriebsaufwand, sondern steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Daher waren diese Aufwendungen dem Gewinn hinzuzurechnen, was mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2016 bis 2018 auch sowohl rechnerisch richtig als auch rechtsrichtig erfolgt ist.

Infolge der Qualifikation als verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist der Bf. auch der Vorsteuerabzug für die getätigten Investitionen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu versagen. Da die gegenständlichen Investitionen von der Bf. nicht getätigt wurden, um eine Gegenleistung zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, fehlt es in umsatzsteuerlicher Hinsicht zudem insoweit an einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht für derartige Investitionen kein Vorsteuerabzug zu (zB VwGH 1.9.2015, 2012/15/0105). Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2015, 2016 und 2018 erweisen sich daher ebenfalls als richtig.

Als weitere Folge der Qualifikation als verdeckte Ausschüttung ist der Zufluss der von der Bf. getätigten Investitionen auch beim Ges-GF zu besteuern. Abweichend von der körperschaftsteuerlichen Beurteilung, die an den Zeitpunkt anknüpft, in welchem die Aufwendungen getätigt wurden, ist beim Ges-GF im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem Zuflussprinzip auf den Zeitpunkt abzustellen, in welchem dem Ges-GF der Vorteil von der Bf. zugewendet wurde. Eine verdeckte Ausschüttung gilt grundsätzlich als zugeflossen, sobald der Anteilseigner darüber verfügen kann (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Im vorliegenden Fall erlangte der Ges-GF die Verfügungsmacht über die Investitionen jeweils unmittelbar im Zeitpunkt, in dem die Bf. die entsprechenden Investitionen tätigte, da die Investitionen zu einem erheblichen Teil unmittelbar in sein Eigentum übergingen und die gegenständlichen Räumlichkeiten auch ausschließlich privat durch ihn und seine Angehörigen genutzt wurden. Die Bf. wäre verpflichtet gewesen, die auf die dem Ges-GF zugewendeten Vorteile entfallende Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 einzubehalten und abzuführen und haftet gemäß § 95 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 dafür. Auch die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2015, 2016 und 2018 erweisen sich somit als richtig.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.4. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. In der rechtlichen Beurteilung weicht das Erkenntnis nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 5. Juni 2023