

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag<sup>a</sup>. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch Rainer-Harbach & Skorjanz Steuerberatungs GmbH, Burgplatz 6 Tür 3, 9800 Spittal/Drau, über die Beschwerden vom 29. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 1. und 5. Juli 2021 betreffend KÖSt 2015-2018 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2015-2018 (Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 02.12.2024 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als **unbegründet abgewiesen**.
- II. Die **Körperschaftsteuerbescheide 2015 bis 2018** je vom 01. Juli 2021 werden **abgeändert**, wie folgt:
  - a. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird mit **Euro 4.840,00** festgesetzt.
  - b. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 wird mit **Euro 17.042,00** festgesetzt.
  - c. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 wird mit **Euro 22.905,00** festgesetzt.
  - d. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 wird mit **Euro 38.325,00** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Körperschaftsteuer sind den als Beilagen./1 - ./4 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Spruchs bilden.

- III. Die **Bescheide, je vom 05. Juli 2021, die Haftung für Kapitalertragsteuer 2015 bis 2018** betreffend, werden **abgeändert**. Die Beschwerdeführerin wird gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 BAO und § 224 BAO als Abzugsverpflichtete zur Haftung für Kapitalertragsteuer

- a. für das Jahr 2015 in Höhe von **Euro 23.068,32**  
auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Gesellschafter1 in Höhe von Euro 19.965,25 (KESt-Betrag) und Gesellschafterin2 in Höhe von Euro 3.103,07 (KESt-Betrag) herangezogen,
  - b. für das Jahr 2016 in Höhe von **Euro 27.917,7**  
auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Gesellschafter1 in Höhe von Euro 24.014,83 (KESt-Betrag) und Gesellschafterin2 in Höhe von Euro 3.902,87 (KESt-Betrag) herangezogen,
  - c. für das Jahr 2017 in Höhe von **Euro 58.896,06**  
auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Gesellschafter1 in Höhe von Euro 53.579,47 (KESt-Betrag) und Gesellschafterin2 in Höhe von Euro 5.316,59 (KESt-Betrag) herangezogen und
  - d. für das Jahr 2018 in Höhe von **Euro 66.108,90**  
auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Gesellschafter1 in Höhe von Euro 60.079,03 (KESt-Betrag) und Gesellschafterin2 in Höhe von Euro 6.029,87 (KESt-Betrag) herangezogen.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zulässigkeit des Abzuges von Betriebsausgaben für Reisekosten, freiwillige Sozialaufwendungen und Barvorschüsse an Mitarbeiter, sowie jene der Anerkennung von Dienstverhältnissen mit nahen Angehörigen strittig.

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) wurde in den Jahren 2015 bis einschließlich 2018 vorerst antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Im Zuge einer im Jahr **2021** an deren Sitz durchgeführten Außenprüfung auch die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2015 - 2018 betreffend, wurde festgestellt, dass einerseits an den Gesellschafter – Geschäftsführer Gesellschafter1, als auch an die Gesellschafterin Gesellschafterin2, im Prüfungszeitraum Tages-, wie auch Kilometergelder zur Auszahlung gelangt waren, dies auf Grundlage eines „elektronischen Fahrtenbuchs“, das jedoch – nach Ansicht der Betriebsprüfung - nicht den gesetzlichen bzw. judikativen Vorgaben entsprochen habe; die darin abgebildeten

Kilometerstände stimmten - so deren Auffassung - nicht mit jenen in den sog. „§ 57a KFG-Gutachten“ festgehaltenen, überein. Die diesbezüglichen Aufwendungen wurden deshalb lediglich anhand der im Schätzungswege ermittelten (geringeren) KFZ-Kosten anerkannt (Tz 2 im Bp.- Bericht vom 3.7.2021). Auch seien in den Prüfungsjahren diverse Gutscheinkäufe unter dem Titel des „freiwilligen Sozialaufwandes“ von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer in Abzug gebracht worden. Eine stichprobenartige Prüfung der teilweise namhaft gemachten Empfänger habe jedoch gezeigt, dass nicht alle genannten Personen diese Leistungen erhalten haben, weshalb nur 20% des begehrten Aufwandes anerkannt wurden (Tz 3 im Bp. - Bericht vom 3.7.2021). Weiters wurde den mit dem Sohn der Gesellschafterin sowie der damaligen Lebensgefährtin des Gesellschaftergeschäftsführers behaupteten Dienstverhältnissen die (steuerliche) Anerkennung versagt und die diesbezüglichen Aufwendungen der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet (Tz 4 im Bp-Bericht vom 3.7.2021). Schließlich traf die Betriebsprüfung die Feststellung, dass von den unter dem Titel der „Gehaltsvorschüsse“ behaupteten in bar ausbezahlten Beträge lediglich 50% als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, da auch zu diesem Punkt eine Nachfrage bei einzelnen Empfängern ergeben habe, dass Vorschüsse teils tatsächlich nicht zur Auszahlung gelangten, teils bestritten die Befragten darüber hinaus auch, auf den von der Bf. vorgelegten – und zum Nachweis der Barauszahlungen dienenden – Paragons unterzeichnet zu haben (Tz 5 im Bp-Bericht vom 3.7.2021).

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren die Körperschaftssteuer 2015 - 2018 betreffend wieder auf und erließ am **01.07.2021** neue Sachbescheide; mit weiteren Bescheiden vom **05.07.2021** wurde die Bf. des Weiteren zur Haftung aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an die Gesellschafterin Gesellschafterin2 sowie den Gesellschafter-Geschäftsführer Gesellschafter1 für den vorgenannten Zeitraum herangezogen.

Nach mehrfacher Fristverlängerung erhob die steuerlich vertretene Bf. je am **29.09.2021** gegen die vorgenannten Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und monierte darin vor allem die Unrichtigkeit der Schätzung nach § 184 BAO. Diese sei - so ihre Rechtsansicht - zu gering erfolgt; es sei zwar zuzugestehen, dass gewisse Mängel bei der Aufbewahrung bzw. Dokumentierung, resultierend aus zeitlichem und wirtschaftlichem Druck, vorlägen, dies rechtfertige aber nicht die Betriebsausgaben derart massiv zu kürzen. So habe man beispielsweise Fahrten von Zuhause zum Unternehmen gar nicht erfasst und verrechnet, dies obwohl eine betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen jedenfalls zu bejahen sei. Die rege Reisetätigkeit resultiere im Übrigen aus den die Arbeitskräfteüberlassungsbetriebe treffenden Aufsichts- und Fürsorgepflichten. In Bezug auf den freiwilligen Sozialaufwand werde zwar die Zurechnung eines geschätzten Betrages zugestanden, es seien aber maximal 25 % im Schätzungswege auszuscheiden. Die mit den geringfügigen Beschäftigungen der nahen

Angehörigen im Zusammenhang stehenden Ausgaben seien jedenfalls anzuerkennen, da diese auf klaren Vertragsgestaltungen basierten und auch entsprechende Grundaufzeichnungen vorlägen. In Bezug auf die Auszahlung von Barvorschüssen lägen zwar (erneut) gewisse Mängel vor, lediglich 50 % derselben anzuerkennen, dies obwohl im Rahmen der Prüfung nur in sehr wenigen Einzelfällen bei Empfängern nachgefragt worden sei, sei nicht nachvollziehbar. Ein Abzug von Euro 10.000,00 für die Wirtschaftsjahre 2015 und 2016 bzw. von Euro 25.000,00 für 2017 und 2018 sei nach Ansicht der Bf. realistisch.

Am **21.10.2021** wurden sämtliche Beschwerden von der belangten Behörde unter Hinweis auf den Bericht der Betriebsprüfung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richteten sich die - nach mehrfach gewährter Fristverlängerung - jeweils am **04.03.2022** eingebrachten Vorlageanträge, in denen im Wesentlichen die Argumentation der Beschwerden – mit Ausnahme der anzuerkennenden Beträge - wiederholt wird. Wenn – so die Bf. darin erstmals - die belangte Behörde im Zusammenhang mit den Reisekosten Einzelfälle zitiere, in denen nach den Recherchen der Betriebsprüfung der Gesellschaftergeschäftsführer tatsächlich keine Besuche zu den Standorten der Kunden und Baustellen unternommen habe, so werde *„wiederum auf jene Fälle Augenmerk gelegt, bei denen es gravierende Probleme in der Zusammenarbeit gab“*; so habe es Differenzen mit der Firma A gegeben, weshalb es nicht verwunderlich sei, dass deren Geschäftsführer Besuche abstreite. Die Bf. wiederholte die Anträge die Abgaben entsprechend der von ihr zugestandenen Bemessungsgrundlagen festzusetzen und begehrte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vorzulegen.

Die belangte Behörde legte die Rechtsmittel am **25.04.2022** dem Verwaltungsgericht vor.

Mit Erkenntnis des Spruchsenats vom **01.12.2022** zu Sp xxxxxx wurden die Bf. und auch ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer, Gesellschafter<sup>1</sup>, wegen Verkürzung der festzusetzenden Körperschaft- und Kapitalertragsteuer verurteilt.

Das Gericht forderte das Amt für Betrugsbekämpfung am **22.8.2024** auf, die dem Straferkenntnis zugrundeliegenden (und von den hier angefochtenen Bescheiden abweichenden) Wertbeträge nachvollziehbar darzulegen. Die Behörde legte am **06.09.2024** die Strafakten der Bf., sowie des Geschäftsführers vor und verwies in Bezug auf die Abweichungen zwischen den verfahrensgegenständlichen Bescheiden und den Verurteilungen auf deren Inhalt.

Auch wurde von Amts wegen Einsicht in den Verlassenschaftsakt des BG ZZ (GZ xxxxx) die am xx.xx.xxxx verstorbene (Mutter des Gesellschafter-Geschäftsführers) M.D. betreffend genommen, um sich ein Bild über deren Vermögensverhältnisse zu verschaffen.

Weiters forderte das Gericht die K. Sparkasse AG, die Gasthaus R. GmbH sowie die S. GmbH auf, Auskunft über die konkreten Tätigkeiten der nahen Angehörigen in ihren Unternehmen in den verfahrensrelevanten Zeiträumen zu machen, sowie anzugeben, an welchen konkreten Tagen sie ihren Dienst verrichtet haben. Schließlich trat das Verwaltungsgericht auch an die MedUni Graz heran und forderte dort Unterlagen zum beschäftigten Sohn der Gesellschafterin im Streitzeitraum, insbesondere zu absolvierten Prüfungen, Seminaren, Praktika udgl. an. Sämtlichen Aufforderungen wurde fristgerecht und umfassend entsprochen.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom **03.10.2024** wurde die Bf. aufgefordert, die Empfänger der unter dem Titel der „freiwilligen Sozialaufwendungen“ geltend gemachten Ausgaben zu benennen sowie den Zugang/Zufluss derselben unter Beweis zu stellen. In einem erging der Auftrag, sämtliche Tatsachen und Beweismittel binnen 3 Wochen unter Hinweis auf § 183 Abs. 3 2. Satz BAO geltend zu machen und Beweisanträge zu stellen. Fristgerecht legte die Bf. am **29.10.2024** Listen vor; inhaltlich führte sie dazu aus, dass im Einzelnen nicht mehr rekonstruierbar sei, wer exakt welchen Betrag erhalten habe, weshalb eine genauere Zuordnung der Einzelsummen an die genannten Personen nicht vorgenommen werden könne. Im Durchschnitt – so die Bf. darin weiter – sei jedoch davon auszugehen, dass pro Person in den Jahren 2015 und 2016 ca. Euro 120,00 und in den Jahren 2017 und 2018 Euro 180,00 in Form von Gutscheinen bezahlt worden waren. Neuerlich gestand die Bf. ein, dass es „*in gewissen Einzelfällen*“ zu Mängeln in den grundsätzlich erforderlichen Aufzeichnungen gekommen sei. Nachweise des Zugangs der Beträge lagen der Beantwortung nicht bei, auch wurde kein weiteres Vorbringen erstattet bzw. keine Beweisanträge gestellt.

In der Folge ergingen diverse Aufforderungen an – aufgrund bekannter inländischer Zustell- bzw. Mailadresse für das Gericht greifbare - präsumtive Barvorschussempfänger. Weiters stellte das Gericht Ermittlungen im Zusammenhang mit den genannten Empfängern der freiwilligen Sozialleistungen an.

Am **02.12.2024** fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt, im Zuge derer den Parteien die Möglichkeit eingeräumt wurde, zu den bisherigen Ermittlungsergebnissen Stellung zu beziehen. Die Bf. legte schließlich weitere Unterlagen zum Beweis der Richtigkeit ihres Vorbringens vor. Die Verhandlung endete mit Verkündung des Beschlusses, dass gemäß § 277 Abs. 4 BAO die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

## II. Sachverhalt

### 2.1. Allgemeines

Die Bf., eine juristische Person des Privatrechtes, deren Unternehmensgegenstand die Personalbeistellung ist, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.03.2007 errichtet und zur Firmenbuchnummer xxxxxxx mit dem Sitz in der politischen Gemeinde V (ab 16.01.2015 in F.) in das Firmenbuch des Landesgerichtes Klagenfurt eingetragen. In den Streitjahren wurde das Stammkapital einerseits zu 45% von Gesellschafter1, geb. am xx.xx.xxxx, sowie andererseits zu 55% von Gesellschafterin2, geb. am xx.xx.xxxx gehalten; als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer agierte in dieser Zeit der vorgenannte Minderheitsgesellschafter. Beide Personen waren im strittigen Zeitraum auch im operativen Geschäft der Bf. tätig und erwirtschafteten daraus Einkünfte.

C.G. unterhielt in den Jahren 2015 - 2018 in XX - dies bis 2017 gemeinsam mit A.K. -, seinen Hauptwohnsitz. Gesellschafterin2 war in YY wohnhaft.

Mit Erkenntnis des Spruchsenats vom 01.12.2022 zu Sp xxxxxx wurde die Bf. nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) die Kalenderjahre 2015 - 2018 betreffend wegen Verkürzung der festzusetzenden Körperschaftsteuer, sowie den Zeitraum 2015 - 2018 betreffend, wegen Verkürzung der festzusetzenden Kapitalertragsteuer iHv gesamt Euro xxxxx verurteilt und hierfür eine Verbandsgeldbuße im Ausmaß von Euro xxxx verhängt; auch ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer, Gesellschafter1, wurde mit Erkenntnis vom selben Tag aufgrund derselben Tathandlungen schuldig erkannt (Geldbuße: Euro xxxx). Beide Entscheidungen erwuchsen in Rechtskraft.

### 2.2. Reisekosten (Tz 2 Bp.-Bericht)

Die Gesellschafter unternahmen im Zuge ihrer betrieblich veranlassten Tätigkeiten Reisen innerhalb Österreichs, wobei ihnen dafür von der Bf. kein unternehmenseigenes KFZ zur Verfügung gestellt wurde, sondern sie nicht im Betriebsvermögen befindliche Fahrzeuge nutzten.

Es kann im Zusammenhang mit der strittigen Reisetätigkeit nicht festgestellt werden, mit welchem konkreten Fahrzeug/welchen konkreten Fahrzeugen, welche konkrete/n Fahrt/en, zu welchen konkreten Zeitpunkten, mit welcher konkreten Zeitdauer anhand welcher konkreten Fahrtroute, zu welchen konkreten Zielen unternommen wurden bzw. ob diese betrieblich veranlasst waren. Schließlich wurden keine Nächtigungsgelder verrechnet.

Jedenfalls rechneten sowohl die Mehrheits- als auch der Minderheitsgesellschafter/in ihre – umfangsmäßig nicht feststellbaren – Reisetätigkeiten in den Streitjahren der Bf. gegenüber ab, und brachte letztere insgesamt nachfolgende Beträge zur Anweisung:

[...]

### **2.3. Freiwilliger Sozialaufwand (Tz 3 Bp.-Bericht)**

In den Streitjahren machte die Bf. weiters am Kto. 6700 folgende Beträge für Gutscheineinkäufe (zB Hofer KG, Bauhaus, BP Austria AG) als freiwilligen Sozialaufwand geltend:

[...]

Es kann nicht festgestellt werden, an wen konkret bzw. mit welchem genauen Wert diese Gutscheine weitergegeben wurden.

### **2.4. Geringfügige Beschäftigung naher Angehöriger (Tz 4 Bp.-Bericht)**

Sowohl die damalige Lebensgefährtin und Mutter zweier gemeinsamer Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers Gesellschafter1, A.K. (geb. am xx.xx.xxxx), als auch C.G., geb. am xx.xx.xxxx, Sohn der Mehrheitsgesellschafterin Gesellschafterin2, waren als (teilzeitbeschäftigte) Angestellte der Bf. beim Sozialversicherungsträger vom 14.06.2011 bis 27.05.2022 (A.K.) bzw. vom 08.07.2015 bis 11.02.2022 (C.G.) gemeldet.

Es wurden ihnen unter dem Titel der Entlohnung nachfolgende Beträge von der Bf. ausbezahlt:

[...]

Nach den jeweils nur von der Bf. unterfertigten – undatierten - Dienstzetteln gemäß § 11 Abs. 4 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz in der die (offenbar) mit A.K. am 14.06.2011 bzw. C.G. am 08.07.2015 getroffenen Vereinbarungen festgehalten werden sollten, stimmt erstere „*im Rahmen der vereinbarten Verwendung als Arbeiter*“, bzw. zweiterer „*im Rahmen der vereinbarten Verwendung als Angestellter*“ der Überlassung an Beschäftigter in Österreich zu (je Pkt. 1 1. Satz des „Dienstvertrages gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“). Die Dienstnehmer werden nach dieser Urkunde angehalten, die Ordnungsvorschriften im Bereich des Beschäftigers zu beachten und seinen Einsatzanweisungen sorgfältig zu folgen; weiters unterstehen die beiden der Dienst- und Fachaufsicht des Beschäftigers (je Pkt. 1 1. Satz des „Dienstvertrages gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“). Das zeitliche Ausmaß der Arbeitsverpflichtung wurde jeweils mit zehn Wochenstunden festgelegt, wobei die Arbeitseinteilung nach dem vorgenannten „Dienstvertrag gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“ dem Beschäftigter obliegt. Über Anordnung des

Beschäftigter ist auch Mehrarbeit zu leisten, wobei die geleisteten Arbeitsstunden fortlaufend aufzuzeichnen und wechselseitig zu bestätigen sind. Wird die Beendigung einer Überlassung beim Beschäftigter bekanntgegeben, so besteht die Verpflichtung, sich sofort bzw. rechtzeitig bei der Bf. zu melden, damit der nächste Beschäftigter mit dem jeweiligen Einsatzort zeitgerecht mitgeteilt werden kann. Im Falle der Arbeitsverhinderung ist diese ehestmöglich der Bf. als auch dem Beschäftigter zu melden (je Pkt. 2. des „Dienstvertrages gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“). Arbeitszeitznachweise sind nach Ablauf einer Kalenderwoche ohne Zeitverzug der Bf. zu übermitteln; sollte die Bestätigung des Beschäftigten fehlen, bleiben die *„eigenmächtig angeführten Stunden etc. bei der Monatsabrechnung unberücksichtigt“*. C.G. wurde als Angestellter der Lohngruppe „BGA ungelernter Arbeitnehmer“ laut Arbeitskräfteüberlassungskollektivvertrag eingestellt, A.K. als Arbeiterin derselben Lohngruppe (je Pkt. 3. des „Dienstvertrages gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“). Zum Dienstzettel bestehen jeweils keine Nebenabreden (je Pkt. 11 bzw. Schlussabsatz des „Dienstvertrages gemäß § 11 Abs. 4 AÜG“).

In Wahrheit wurden weder C.G. noch A.K. in den Streitjahren als Arbeitskräfte an (dritte) Beschäftigter überlassen: Nach den Ausführungen der Bf. haben beide in praxi diverse Verwaltungstätigkeiten – dies auch teils von zu Hause aus - für die Bf. erbracht (Eintragen von Bewerbungen, Hilfestellung bei Zimmersuche, Ablage von Unterlagen, Kopierarbeiten), wobei nicht festgestellt werden kann, welche konkreten Leistungen, mit welchem Zeitaufwand im Einzelnen tatsächlich für die Bf. erbracht wurden.

Sowohl C.G. als auch A.K. stellten – unter Benützung entsprechender Vorlagen der Bf. - Nachweise über geleistete Stunden aus und unterfertigten diese jeweils eigenhändig. C.G. trug jeden Montag und Dienstag von 8:00 bis 13:00 als geleistete Arbeitszeiten ein, A.K. gab an, donnerstags und freitags je 4,5 bis 5 Stunden gearbeitet zu haben. Diese Aufzeichnungen dienten als Grundlage für die Lohnverrechnung, waren jedoch allesamt von der Bf. nicht gegengezeichnet worden.

Der Sohn der Mehrheitsgesellschafterin, der von 2014 bis 2021 seinen Hauptwohnsitz in 8010 Graz unterhielt, war im Streitzeitraum kurzzeitig als Kellner und Arbeiter der S. GmbH tätig; er verrichtete dabei ua am 04.07.2017 (Dienstag) von 11:00 bis 13:00 sowie am 11.7.2017 (Dienstag) von 13:00 bis 15:00 Dienst am Red Bull Ring in 8724 Spielberg. Weiters war er im Zeitraum vom xx.xx.xxxx-xx.xx.xxxx an der Medizinischen Universität Graz zum Diplomstudium der Humanmedizin zugelassen, wobei er zwischen dem 02.10.2015 und dem 26.06.2017 an insgesamt 68 Montagen bzw. 67 Dienstagen diverse Lehrveranstaltungen im Universitäts- bzw. Universitätsklinikumgebäude (zB 12.10.2015 und 13.10.2015: Stationspraktikum, Praktikum vor Ort an den Stationen) in 8010 Graz besuchte; an 49 dieser 68 Montage bzw. 35 der vorgenannten 67 Diensttage lag die jeweilige Unterrichtszeit (zumindest teilweise) zwischen 8:00 und 13:00.

A.K., die im Streitzeitraum mit dem Minderheitsgesellschafter in einer Lebensgemeinschaft lebte, war zumindest seit dem Jahr 2010 bei der K. Sparkasse AG als Kundenservicemitarbeiterin in einer Filiale im Bezirk ZZ tätig. Sie befand sich im Zeitraum vom xx.xx.xxxx-xx.xx.xxxx in Karenz. Während der Elternkarenz ging die Lebensgefährtin einer geringfügigen Beschäftigung bei der K. Sparkasse AG in der Geschäftsstelle in ZZ1, nach, nämlich vom 01.04.2015 bis 06.07.2015; dabei verrichtete sie ua am 02.04.2015 (einem Donnerstag) von 7:28 bis 12:20 und von 13:20 bis 16:15 und am 28.05.2015 (erneut einem Donnerstag) von 07:15 bis 12:13 bzw. 13:20 bis 16:10 ihren Dienst in der vorgenannten Bankfiliale.

Die Bf. hätte bei einer ihr fremd gegenüberstehenden Person nicht auf eine schriftliche, detaillierte Vereinbarung der von den präsumtiven Dienstnehmern zu leistenden Tätigkeiten verzichtet.

## **2.5. Auszahlung Barvorschüsse (Tz 5 Bp.- Bericht)**

In den Streitjahren verbuchte die Bf. weiters auf dem Kto. 3671 (teils auf dem Kto. 3670) folgende, - ihren Angaben nach - in bar an Mitarbeiter/Innen ausbezahlte Beträge unter dem Titel der Gehaltvorschüsse:

[...]

Es kann in diesem Zusammenhang jedoch nicht festgestellt werden, welche genauen Beträge in bar an welchen konkreten Mitarbeiter der Bf. tatsächlich ausgehändigt wurden.

## **III. Beweiswürdigung**

Die vorstehenden Feststellungen basieren – sofern nicht ohnedies im Sachverhalt bereits die Beweisquelle genannt wurde – auf der nachfolgenden Beweiswürdigung, die von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getragen ist, dass von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (so zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

### **3.1. Zu Allgemeines und zur Schätzungsbefugnis**

Was die Bf., deren Gründung, ihren Sitz, sowie die Beteiligungs- und Vertretungsverhältnisse anlangt, hat das Gericht Einsicht in das offene Firmenbuch, sowie die dort hinterlegten Urkunden genommen. Dass die Gesellschafter im operativen Geschäftsbereich der Bf. tätig

waren, ist einerseits zwischen den Parteien unstrittig und geht auch unzweifelhaft aus den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen im Bp. - Bericht hervor. Der Bezug von Einkünften aus dieser Tätigkeit, zeigt eine Einsicht in deren elektronische Veranlagungsakten. Die Wohnsitze wurden dem Zentralen Melderegister des BMI entnommen. Dass eine Lebensgemeinschaft zumindest im Streitzeitraum bis 2017 bestand, ist ebenso unstrittig (vgl. dazu auch die Rechtfertigung der Bf. im Strafverfahren zur GF-xxxxx vom 23.3.2022, S. 4). Die Feststellungen zu den Finanzstrafverfahren und deren Ausgang basieren auf dem Inhalt der von Amts wegen eingeholten Akten des Amtes für Betrugsbekämpfung zu xxxxx bzw. xxxxx.

Sowohl in Bezug auf die Reisekosten, die freiwilligen Sozialaufwendungen und die Auszahlung von Barvorschüssen ist es der Bf. – wie in der Folge noch hinreichend dargelegt werden wird – nicht gelungen, ihre Betriebsausgaben der Judikatur entsprechend der Höhe nach unter Beweis zu stellen. Fehlen Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Ausgehend von diesen Prämissen erweist sich sohin die Inanspruchnahme der Schätzungsbefugnis durch die belangte Behörde dem Grunde nach als rechters, da – wie in der Folge dargestellt werden wird – jeweils mangelhafte Aufzeichnungen und Dokumentationen geführt bzw. vorgelegt wurden, was auch die Bf. selbst zugestanden hat (vgl. etwa VH-Protokoll vom 2.12.2024, S. 2).

### **3.2. Reisekosten (Tz 2 Bp.-Bericht)**

Dass Reisetätigkeiten durch die Gesellschafter im Rahmen ihrer Tätigkeit für die Bf. grundsätzlich erfolgten, stellt selbst die belangte Behörde nicht in Abrede. Weiters besteht zwischen den Streitteilen Einigkeit darüber, dass sie dafür nicht im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeuge benutzt haben. Unstrittig sind auch die zur Auszahlung gelangten Beträge.

Was die Negativfeststellungen im Sachverhalt anlangen, ist für die Beweiswürdigung vorerst maßgeblich, dass nach der Judikatur und Lehre der Nachweis von Fahrtkosten bzw. von beruflich gefahrenen Kilometern grundsätzlich mittels eines Fahrtenbuches zu erfolgen hat.

Dieses hat sowohl die beruflichen als auch die privaten Fahrten zu enthalten (so etwa VwGH 28.02.1964, 2176/63; BFG 05.04.2017, RV/5100479/2013 uvam). Es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 16.9.1970, 373/70; VwGH 23.5.1990, 86/13/0181; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; *Doralt*, EStG<sup>13</sup>. Auflage, § 16 Tz 220, Stichwort „Fahrtkosten“; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup>. Auflage, § 4 Tz 330, Stichwort „Fahrtenbuch“). Notwendig ist die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (samt Anfangs- und Endkilometerstand), Datum, Angabe des Pkws und der dienstliche Zweck (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; *Doralt*, EStG 7. Auflage, § 26 Tz 75). Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es nicht nur fortlaufend, sondern auch übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (*Doralt*, aaO, § 16 Tz 220); es müssen jedenfalls folgende Daten festgehalten werden (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012):

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann;
- Zweck jeder einzelnen Fahrt. Wenn im Zuge einer einheitlichen beruflichen Fahrt mehrere Kunden besucht werden, so ist der Name jedes einzelnen Kunden anzuführen. Ein bloß allgemein gehaltener Hinweis, etwa "Kundenbesuche", ist als Zweckangabe jedenfalls zu vage.

Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung möglich ist, wenn also die Aufzeichnungen mit einem vertretbaren Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind (BFG 15.02.2017, RV/1100936/2015).

Wendet man nunmehr diese gesetzlichen und judikativen Vorgaben auf den gegenständlichen Fall an, so zeigt sich, dass die von der Bf. vorgelegten Unterlagen, nämlich die elektronisch geführten Aufzeichnungen (in der Folge aus Einfachheitsgründen „Fahrtenbuch“ genannt), die von der Rechtsprechung genannten Anforderungen nicht erfüllen: So werden darin etwa die privat zurückgelegten Kilometer über all die Jahre jeweils mit „0“ angegeben, was – insbesondere bei der Nutzung von nicht im Betriebsvermögen stehenden Fahrzeugen - absolut unglaublich ist. Der dazu erhobene Einwand der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung, wonach sich die privat zurückgelegten Kilometer aus der Differenz der End- bzw. Anfangskilometer zweier aufeinanderfolgender Reisen ergäbe, überzeugt schon deshalb nicht, da tatsächlich nicht die Fahrzeuge verwendet wurden, deren amtliche Kennzeichen in den Abrechnungen aufscheinen, sondern häufig mit unterschiedlichen Autos gefahren wurde (VH-

Protokoll vom 02.12.2024, S. 3). Die Bf. gesteht auch zu, dass die Aufzeichnungen nicht zeitnah geführt wurden, was ebenso der vorgenannten Rechtsprechung widerspricht (vgl. Stellungnahme Bf. im Strafverfahren zu GF-xxxxx vom 23.3.2022, AS 35; VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 2). Auch fehlen Angaben zum jeweils konkret gewählten Reiseweg. Nicht genannt ist weiters der konkrete Ausgangsort der Fahrten. Es bleibt somit offen, ob die angeführten Zeiten und Kilometer von den jeweiligen Wohnsitzen oder aber der Geschäftsadresse der Bf. weg berechnet wurden. Auf Nachfrage des Gerichtes zu diesem Punkt etwa führte selbst der Geschäftsführer der Bf. aus, dass dies aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 2). Zwar ergeben sich die Zielorte implizit aus den in den Unterlagen genannten „besuchten Kontakten“; der – nach der Rechtsprechung individuell darzustellende - Zweck jeder einzelnen Fahrt erschöpft sich aber über weite Strecken in Schlagwörtern wie „Besprechung“ oder „Kundenbesuch“ (vgl. etwa die Aufschlüsselung der Diäten Gesellschafter1 vom 6.6.2018, 14.06.2018, 25.06.2018; Aufschlüsselung Gesellschafterin2 vom 14.5.2017, 17.5.2017, 25.5.2017, 3.4.2018, 12.4.2018, 17.4.2018 und 26.4.2018). Andere Nachweise, wie Auszüge aus Terminkalendern, Korrespondenzen, Besprechungsprotokolle etc., die die Fahrten, deren konkrete Dauer und insbesondere deren betriebliche Veranlassung bestätigen würden, hat die Bf. jedoch nur äußerst rudimentär vorgelegt. Es ist diesen vor allem nicht zu entnehmen an welchen konkreten Tagen bzw. generell wann und wie häufig direkte Kontakte stattgefunden haben sollten. Was die Bestätigung der Fa. H.S. vom 26.02.2021 (Beilage./I zum VH-Protokoll) anlangt, so findet sich weder im „Fahrtenbuch“ des Minderheitsgesellschafters noch in jenem der Mehrheitsgesellschafterin ein Eintrag mit diesem Firmennamen.

Weiters zeigt eine genauere Prüfung der in den Fahrtenbüchern verzeichneten Parameter massive Unstimmigkeiten, sodass deren Schlüssigkeit erheblich bezweifelt werden muss; aus Gründen der Übersichtlichkeit werden diese nach Gesellschaftern getrennt dargestellt. Vorweg wird schließlich zur Feststellung, wonach Nächtigungen nicht verrechnet wurden auf die diesbezügliche Verantwortung in der mündlichen Verhandlung verwiesen (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 1).

#### **a. Fahrtenbuch Gesellschafterin2:**

Die Bf. zahlte der Mehrheitsgesellschafterin im Jahr 2015 Euro 8.366,80 (vgl. Konto 7331) unter dem Titel des Kilometergeldes, was rücksichtlich des verrechneten Satzes von 0,4 €/km einer Kilometerleistung von 20.842 entspricht. Im – nicht ordnungsgemäß geführten – Fahrtenbuch wurden jedoch 21.217 Gesamtkilometer verzeichnet, sodass eine durch keinerlei Unterlagen verifizierbare Differenz von 300 km verbleibt. Für 2017 wurden Euro 12.303,54 an Kilometergeld bezahlt, was 30.759 km wären; dem stehen 32.400 km laut Aufzeichnungen gegenüber. 2018 hingegen wurden Euro 14.436,66 für Kilometer geleistet, was 36.092 km

entspricht; laut Aufzeichnungen wurden aber in diesem Jahr nur 35.648 km zurückgelegt. Daraus folgt, dass die Unterlagen offenbar nicht mit der gehörigen Aufmerksamkeit geführt wurden.

In den vorliegenden Aufzeichnungen scheinen über die Streitjahre verteilt auch insgesamt 44 Fahrten zur S.W. GmbH (nunmehr T.P.), einem Steuerberater und Wirtschaftstreuhand mit Sitz in AA auf; als Reisezweck ist in den elektronischen Aufzeichnungen jeweils „Steuerberater“ oder „Lohnabrechnung“ enthalten. Im Zuge einer Rückfrage der Betriebsprüfung bei besagtem Unternehmen wurde jedoch die – von der Bf. unwidersprochen gebliebene – Auskunft erteilt, dass die Kontakte mit der Bf. bzw. Gesellschafterin nicht in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung, sondern ausschließlich per Telefon oder E-Mail erfolgt sind. Rücksichtlich dieser glaubhaften Ermittlungsergebnisse enthält das Fahrtenbuch der Mehrheitsgesellschafterin sohin mehr als 9.500 km, die zu Unrecht für tatsächlich gar nicht absolvierte Reisen verzeichnet wurden, weshalb für das Gericht erhebliche Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der vorgelegten Aufzeichnungen bestehen.

Im Fahrtenbuch wurden darüber hinaus mehrfach Reisen zu den Firmen W. GmbH in 2202 Königsbrunn, A GmbH in 1040 Wien, T. GmbH in 6060 Hall/Tirol, K. GmbH in 6200 Jenbach und H. GmbH in 2333 Leopoldsdorf verzeichnet, dies obwohl – wie die Betriebsprüfung ermitteln konnte – auch mit diesen Unternehmen nur via Telefon bzw. E-Mail kommuniziert, insbesondere keine Besuche vor Ort bestätigt wurde/n. Das Fahrtenbuch enthält aus den vorgenannten Punkte mehrere tausend Kilometer, die nach den Beweisergebnissen tatsächlich gar nicht zurückgelegt wurden. Auffällig ist aber auch der Eintrag vom 25.05.2017 über einen Besuch bei der Fa. W. GmbH in 2202 Königsbrunn, der von 6:30 bis 18:15 gedauert haben sollte: Am 25.5.2017 war Christi Himmelfahrt, somit wird eine betrieblich veranlasste Reise an einem gesetzlichen und somit in Österreich arbeitsfreien Feiertag behauptet, was absolut unglaubwürdig ist.

Jedoch auch an den weiteren Kilometerangaben im elektronischen Fahrtenbuch bestehen massive Zweifel (wobei sich das Gericht für sämtliche nachfolgende Kilometerangaben des ÖAMTC-Routenplaners, abrufbar unter : <https://www.oeamtc.at/routenplaner> bedient hat) : Für die Fahrt am 12.2.2015 zur Fa. F. GmbH in 3400 Klosterneuburg etwa werden 779 km veranschlagt, obwohl die Entfernung nur 361 km, somit gesamt 722 km beträgt. Am 25.3.2015 und 24.2.2016 werden für die Reisen nach 1010 Wien (Fa. C. GmbH) 779 km, am 17.8.2015 und 14.08.2017 für dasselbe Ziel 791 km, am 29.12.2015 wiederum 769 km, am 19.01.2017 782 km, am 16.02.2017 und 27.03.2018 793 km und am 01.12.2017 sogar 803 km für ein und dieselbe Strecke veranschlagt; laut Routenplaner beträgt die Distanz zum Sitz der Bf. jedoch – je nach Strecke – zwischen 624 und 692 km. Ein Besuch der Fa. Hu. GmbH in 6020 Innsbruck am 19.06.2018 schlägt mit 923 km zu Buche; je gewählter Fahrtroute liegt dieses Unternehmen aber mit dem PKW nur zwischen ca. 602 und maximal 740 km von der Bf. entfernt. Die

mangelnde Beweiskraft des Fahrtenbuches, respektive dessen ungenaue Führung, zeigt sich schließlich auch daran, dass etwa am 06.05.2016 und am 11.05.2016 je eine Fahrt zur S.H. OG enthalten ist, wobei als Zweck „Lohnabrechnung“ bzw. „Besprechung“ aufscheint. Am 06.05.2016 („Lohnabrechnung“) finden sich darin jedoch die regelmäßig für (tatsächlich nicht absolvierte) Fahrten zum Steuerberater in Anschlag gebrachten 218 km. Es ist somit davon auszugehen, dass die Mehrheitsgesellschafterin am 06.05.2016 eine Fahrt zum Steuerberater aufzeichnen wollte, wofür auch das begehrte Taggeld von Euro 13,20 spricht.

Dass schlussendlich auch die Angaben bezüglich des verwendeten PKWs einer genaueren Prüfung nicht standhalten, runden das Bild des Gerichtes ab, wonach es der Bf. in Bezug auf die Mehrheitsgesellschafterin nicht gelungen ist, die Fahrtkosten der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen: So findet sich im elektronischen Fahrtenbuch der Bf. für den gesamten Prüfungszeitraum als verwendetes Fahrzeug jenes mit dem Kennzeichen „VI-XXX“. Dabei handelt es sich – nach einer von Amts wegen eingeholten Auskunft im KFZ-DataWareHouse des BMF vom 07.10.2024 - um einen Audi A4, der am 18.08.2011 in Österreich angemeldet, per 08.08.2016 aber wieder abgemeldet wurde. Nichts destotrotz gab die Mehrheitsgesellschafterin im elektronischen Fahrtenbuch, das vom 07.01.2015 bis 29.11.2018 geführt wurde, auch noch nach dem 08.08.2016 an, das Auto mit dem vorgenannten Kennzeichen verwendet zu haben. Das war jedoch infolge der genannten Abmeldung ab 09.08.2016 jedenfalls de facto und de iure unmöglich. Auch in den Kilometerständen des KFZ mit dem Kennzeichen „VI-XXX“ gibt es gravierende Unstimmigkeiten: Der Anfangsstand am 07.01.2015 beträgt nach den Aufzeichnungen 67.469km, der sich bis zum 16.02.2017 auf 140.411 km erhöht; plötzlich und nicht erklärbar scheint jedoch in der Folgeeintragung vom 27.02.2017 ein solcher von 14.113 für ein und dasselbe Auto auf. Dass nach dem Gutachten gemäß § 57a KFG der Kilometerstand des genannten Fahrzeuges am 05.08.2016 53.463 betrug (Gutachtenauszug gemäß § 57 a, Nr.10040802), sohin in Wahrheit bereits um ca. 14.000 km unter dem angegebenen Anfangsstand vom 07.01.2015 und weit unter jenen am 08.08.2016 im Fahrtenbuch verzeichneten 117.907 lag, können einzig zu dem Schluss des erkennenden Gerichtes führen, dass dem vorgelegten elektronischen Fahrtenbuch keinerlei Beweiskraft zukommen kann. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Gesellschafterin2 am 10.08.2016 einen weiteren Wagen mit dem behördlichen Kennzeichen „VI-ZZZZ“ zulassen lies (VW Touran): Dieses Fahrzeug hatte im Zuge der Begutachtung vom 01.10.2019 erst einen Kilometerstand von 48.054 und kann sohin – aufgrund der zuvor dargelegten und von der Gesellschafterin im Fahrtenbuch eingetragenen Kilometerständen – denklogisch nicht für Dienstreisen in Verwendung gestanden sein (Gutachtenauszug gem. § 57 a Nr. 29973557). Es konnte – als Folge der Diskrepanz in den Eintragungen der Kilometerstände - somit auch nicht festgestellt werden, mit welchem konkreten Fahrzeug die behaupteten Reisen getätigt wurden.

## **b. Fahrtenbuch Gesellschafter1**

Das elektronische Fahrtenbuch deckt lediglich den Zeitraum zwischen dem 09.06.2015 bis 18.12.2018 ab, sodass – mangels weiterer Beweismittel – auch nur diese Eintragungen für die Frage der Zuerkennung von Betriebsausgaben unter dem Titel der Reisekosten überprüft werden können. Nach den Veranlagungen wurden im Jahr 2015 an Reisekosten insgesamt Euro 8.884,40 bezahlt, laut Aufzeichnungen wurden hingegen lediglich 12.399 km zurückgelegt, was Euro 4.959,60 an Kilometergeld entspräche (weitere enthält das Fahrtenbuch Euro 408,42 Diäten; gesamt sohin Euro 5.368,02). 2016 ergeben sich 19.643 gefahrene km aus den vorliegenden Unterlagen, was Euro 8.250,06 Kilometergeld ergäbe (weitere wurden Euro 706,20 an Diäten angesetzt; gesamt sohin Euro 8.956,26); dem stehen Euro 9.322,20 an bezahlten Reisekosten gegenüber. Auch im Jahr 2017 weichen die verzeichneten und ausbezahlten Beträge ab: So ergeben sich aus dem Fahrtaufzeichnungen 33.428 km, was Euro 14.039,76 an Kilometergeld ergäbe (an Diäten wurden Euro 1.095,60 verrechnet; gesamt somit Euro 15.135,36). Tatsächlich wurden an den Minderheitsgesellschafter für dieses Jahr aber gesamt Euro 14.469,00 bezahlt. Schließlich hat er 2018 39.220 km im Fahrtenbuch verzeichnet, was Euro 16.472,40 an Kilometergeld entspricht (die Diäten belaufen sich auf Euro 1.291,40; gesamt somit Euro 17.763,80). Bezahlt hat die Bf. aber gesamt Euro 17.045,78. Auch diese Aufzeichnungen wurden somit ganz offenbar schlampig geführt.

Weiters ist festzuhalten, dass in den vorliegenden Aufzeichnungen mehrfach Destinationen aufscheinen, ohne dass ersichtlich wäre, mit welchem (namentlich genannten) Kunden odgl. sich der Minderheitsgesellschafter zu welchem Zweck am angegebene Ort getroffen hat (24.06.2015 „Au“; 10.2.2016 „Innsbruck“; 12.4.2016 „Linz“; 21.4.2016 „Wien“; 9.11.2016 „Lech“; 2.11.2017 „Wien“; 24.7.2018 „Mistelbach“). Somit fehlt für ca. 5.700 Kilometer jeglicher Nachweis einer betrieblichen Veranlassung.

Weiters haben manche im Fahrtenbuch als Reiseziele genannte Unternehmer Besuche des Geschäftsführers vor Ort auf Nachfrage der Betriebsprüfung verneint (Fa. A in 1040 Wien, Fa. Wi. in 6890 Lustenau, Fa. T. GmbH in 6060 Hall iT, Fa. S.H. GmbH in 6960 Buch); diese Reisen schlagen mit gesamt ca. 12.000 km zu Buche. Mit dem Vorbringen, dass die belangte Behörde hier „Einzelfälle“ zitierte, und das Augenmerk auf Kunden lege, mit denen es *„gravierende Probleme in der Zusammenarbeit gab“*, insbesondere mit der Fa. A, verlässt die Bf. die reine Behauptungsebene nicht: Dass ein Zusammenhang zwischen der Versagung der Zustimmung zu deren Sanierungsplan und der Negierung von direkten Kontakten besteht, wurde nicht unter Beweis gestellt, sodass diese Rechtfertigung als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren ist. Auch aus der im Rahmen der mündlichen Verhandlung dazu vorgelegten Korrespondenz (Beilage./IV zum VH-Protokoll vom 02.12.2024) geht nicht hervor, dass *„gravierende Probleme“* zwischen der Bf. und der Fa. A bestanden hätten. Dass ein Geschäftspartner

insolvent wird und dadurch offene Forderungen nicht zur Gänze beglichen werden, ist genauso üblich im Wirtschaftsleben, wie die Versagung der Zustimmung eines Gläubigers zum Sanierungsplan. Schließlich war dieses Unternehmen nicht – wie dargelegt – das Einzige, das direkte Kontakte vor Ort negierte. Wenn die Bf. in der mündlichen Verhandlung zu den nicht bestätigten Besuchen verschiedener Kunden erstmals vorbringt, dass es auch vorgekommen sei, dass nicht diese, sondern ihre dort beschäftigten Arbeitskräfte besucht worden seien, so liegen dazu nicht nur keine Beweismittel vor, sondern sprechen die Eintragungen in den Reiseaufzeichnungen ganz klar gegen diese Behauptung: Dort scheint als Reisezweck nämlich niemals der Hinweis auf einen „Mitarbeiterbesuch“ auf, sondern ist immer von „Kundenbesuchen“ oder „Besprechungen“ bzw. auch „Lohnabrechnungen“ die Rede. Es erscheint auch wenig glaubwürdig, dass der Geschäftsführer (bzw. die Mehrheitsgesellschafterin) ausschließlich zum Zwecke der Aushändigung von Unterlagen an die Mitarbeiter extra eine Dienstreise unternommen haben, wie in der mündlichen Verhandlung dargelegt. Wenn der steuerliche Vertreter vermeint, dass unter „Kundenbesuchen“ auch solche zu Mitarbeitern verstanden werden können, so widerspricht diese Interpretation nicht nur dem klaren Wortlaut dieser Formulierung, sondern auch der Übung des redlichen Verkehrs (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 2).

Ins Auge fällt die Eintragung im Zusammenhang mit dem als „Kundenbesuch“ titulierten Eintrag vom 11.6.2018 zur Kr. GmbH in 3100 St. Pölten, die auf eine rein private Veranlassung schließen lässt (arg: „Lust auf eine private Party ...“).

Weiters sind auch die verzeichneten Kilometer in vielen Fällen nicht nachvollziehbar: So veranschlagte der Minderheitsgesellschafter etwa für die Hin- und Rückfahrten zur Fa. P. GmbH nach 6361 Hopfgarten am 06.06.2018 861 km, am 30.4.2018 839 km, am 06.08.2018 gar 1062 km, am 20.9.2016 518 km, am 03.08.2017 714 km und schließlich am 12.9.2017 773 km, dies obwohl die Distanz zwischen dem Sitz der Bf. und Hopfgarten laut Routenplaner – je nach Fahrtstrecke – zwischen 484 und 498 km beträgt; wenn der Bf. von zu Hause aus über den Sitz der Bf. nach Hopfgarten gefahren sein sollte, käme man auf 544 km. Am 28.11. und 03.12.2015 finden sich im Fahrtenbuch Eintragungen zu Fahrten zur M. GmbH nach 6236 Alpbach, wobei 885 km bzw. 725 km verzeichnet wurden. Auch diese Kilometeranzahl deckt sich nicht mit jener des Routenplaners, nach dem – je nach gewählter Strecke – lediglich zwischen 554 km und 654 km zurückgelegt werden müssten. Wenn weiters für die Reise zur Fa. P. GmbH in 1220 Wien am 25.6.2018 798 km bzw. am 9.7.2018 803 km verzeichnet werden, so widerspricht auch das der tatsächlichen Entfernung zum Sitz der Bf., die – je Route – zwischen 624 km und 696 km beträgt (<https://www.oeamtc.at/routenplaner>). Die Unschlüssigkeit der Angaben des Gesellschafters zeigt sich auch anhand der für die behaupteten Besuche bei der Fa. S. GmbH in 1220 bzw. 1090 Wien angegebenen Kilometer: Demnach wurden für die Hin- und Rückfahrt nach 1090 Wien zwischen 799 (28.07.2015) und 896 (10.11.2015) Kilometer ins Fahrtenbuch

eingetragen, obwohl die Distanz – je nach Fahrtroute – zwischen 640 und 969 km beträgt. Auch liegt der Sitz der Bf. und 1220 Wien – je Strecke – zwischen 626 und 700 km (zwischen dem Wohnsitz des Gesellschafters und 1220 Wien zwischen 582 km und 700 km) entfernt, und nicht – wie vom Gesellschafter behauptet - zwischen 764 (11.10.2016) und 982 km (09.05.2018). Zu diesem Unternehmen ist noch auszuführen, dass Baustellenbesuche zwar dem Grunde nach ganz allgemein bestätigt wurden (Beilage ./I zum VH-Protokoll); es wurden jedoch – wie auch zu allen anderen Einträgen auch der Gesellschafterin Gesellschafterin<sup>2</sup> - keinerlei schriftliche Nachweise, wie Terminakkordierungen, Besprechungsprotokolle oder Korrespondenzen vorgelegt, aus denen die konkreten Zeitpunkte und Zwecke der verzeichneten Reisen ableitbar wären. Ebenso wurden die Besuche der Baustellen der Fa. Hu. GmbH in 4020 Linz kilometermäßig weit zu hoch angesetzt: Für die Strecke F. - Linz retour legt man – je nach Route – zwischen 516 und 678 km zurück; die Fahrt zwischen dem Wohnort – Linz retour schlägt mit nur 468 km zu Buche. Wenn der Gesellschafter die Strecke Ort-F. – Linz retour gewählt haben sollte, gebühren dafür 558 km. Weshalb der Minderheitsgesellschafter für die dortigen Aufenthalte am 21.7.2016 821 km, am 18.8.2017 746 km, am 21.2.2017 725 km, am 25.5.2017 603 km und am 28.12.2017 753 km veranschlagt, ist somit nicht nachvollziehbar. In die Augen fällt auch die Eintragung von 1061 km am 2.12.2016 für die Strecke nach „6330 Kufstein und Lech“: Laut Routenplaner beträgt die Distanz F.- Kufstein – Lech retour in Wahrheit ca. 834 – 980 km (vom Wohnort des Gesellschafters aus beträgt die Gesamtstrecke 976 km). Schließlich sind auch die für die Fahrten am 20.9.2017 und 11.12.2017 zur Fa. F. nach 6020 Innsbruck verrechneten 832 bzw. 836 km unschlüssig; die Entfernung zur Bf. beträgt – je Route – zwischen 608 und 758 km (vom Wohnort des Gesellschafters aus zwischen 656 und 762 km). Auch hat diese Firma dem Bf. gegenüber keinerlei Besuche in Innsbruck bestätigt (siehe im Akt inliegende Bestätigung C.H., Msc).

Schließlich stimmen - wie die Betriebsprüfung im Bericht vom 03.07.2021 von der Bf. unwidersprochen geblieben darlegt - auch die verrechneten Kilometerstände der im Fahrtenbuch genannten (teils im Eigentum des Gesellschafters, teils im Eigentum seiner Lebensgefährtinnen stehenden) Fahrzeuge nicht mit denen der § 57a KFG-Gutachten überein: So hatte das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen „SV-XXX“, dessen Zulassungsbesitzerin A.K. war, am 03.08.2016 laut Fahrtenbuch einen Kilometerstand von 81.375, dies obwohl dieser gemäß § 57a KFG-Gutachten vom 03.03.2016 bereits 156.481 betragen hat (Gutachtenauszug gemäß § 57a Nr. 7069966). Interessant ist in diesem Zusammenhang auch, dass das ab dem 06.06.2018 im Fahrtenbuch aufscheinende KFZ mit dem Kennzeichen „SV-ZZZ“, das auf die weitere Lebensgefährtin D.R. zugelassen war, nach dem § 57 a KFG-Gutachten vom 18.12.2018 101.451 km aufwies; nach dem „Fahrtenbuch“ lag dessen Kilometerstand am besagten Tag aber bei lediglich 76.418 km.

Aufgrund der vorliegenden Mängel in den Aufzeichnungen musste auch die Negativfeststellung in Bezug auf das/die verwendete/n Fahrzeug/e getroffen werden.

Folglich ist auch in Bezug auf den Minderheitsgesellschafter auszuführen, dass von durch Zeitdruck bedingte, in „Einzelfällen“ erfolgte unrichtige Eintragungen ins Fahrtenbuch keine Rede sein kann; aufgrund der Fülle der hier aufgezeigten Unrichtigkeiten ist es somit als Nachweis der Reisekosten ungeeignet.

### **c. Schätzung**

Es ist, wie unter a. und b. dargelegt, der Bf. nicht gelungen, ihre Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Reisekosten der Judikatur entsprechend der Höhe nach unter Beweis zu stellen. Dass solche dem Grunde nach angefallen sind, ist – wie bereits dargelegt – unstrittig. Fehlen Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gleich an dieser Stelle wird festgehalten, dass das erkennende Gericht – in Abkehr von der Berechnung der belangten Behörde – die KFZ-Kosten in der Folge anhand des amtlichen Kilometergeldes schätzen wird. Dies einerseits deshalb, da auch den (in der Folge als Betriebsausgaben geltend gemachten) Abrechnungen der Gesellschafter das Kilometergeld zugrunde gelegt wurde und andererseits überhaupt keine Nachweise zur konkreten Nutzung und den tatsächlichen Aufwendungen (je konkret anzugebendem Fahrzeug) vorgelegt wurden. Eine Schätzung anhand des Kilometergeldes erscheint somit einzig sachlich gerechtfertigt und wurde diese Schätzungsmethode von den Parteien auch als richtig außer Streit gestellt (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S.4).

Eine Hinzurechnung von Kilometern für die Fahrten zwischen den jeweiligen Wohnungen der Gesellschafter und dem Sitz der Bf. hat zu unterbleiben, da dafür weder meritorisches Vorbringen erstattet wurde, aus dem sich deren Umfang ansatzweise bestimmen ließe, noch Beweismittel vorgelegt wurden.

#### **c.1. Schätzung Gesellschafterin<sup>2</sup>**

##### **a. Veranlagungsjahr 2015:**

Die Bf. zahlte der Mehrheitsgesellschafterin im Jahr 2015 Euro 8.336,80 (vgl. Konto 7331) reines Kilometergeld (Euro 0,4/km), was der Abgeltung von 20.842 km entspricht. Im – nicht ordnungsgemäß geführten – Fahrtenbuch scheinen jedoch – aus nicht nachvollziehbaren Gründen – 21.217 km auf; der folgenden Schätzung werden die 20.842 km zugrunde gelegt, deren geldwertes Äquivalent auch als Betriebsausgabe geltend gemacht wurde.

Rücksichtlich der vorgenannten Ausführungen sind von den im elektronischen Fahrtenbuch verzeichneten Fahrten vorerst die verzeichneten aber tatsächlich nicht zurückgelegten Strecken in Abzug zu bringen. Somit sind die Reisen zu den Firmen S.W. GmbH, W. GmbH und Fa. T. GmbH, insgesamt sohin 7.792km abzuziehen, sodass 13.050 km verbleiben.

Nachdem auch für die verbleibenden Fahrten keinerlei Nachweise dafür vorgelegt wurden, dass diese tatsächlich absolviert wurden, sowie – wie vorhin dargelegt - massive Ungereimtheiten in Bezug auf die Kilometerstände der einzelnen KFZ und zurückgelegten Distanzen bestehen, erachtet das Gericht die Anerkennung von 30% der verbliebenen Kilometer als Betriebsausgabe als angemessen. Dies auch rücksichtlich der Beweisergebnisse im Zusammenhang mit den geringfügigen Beschäftigungen, freiwilligen Sozialaufwendungen und Barvorschüssen, woraus das Gericht insgesamt – sohin auch für die nachfolgenden Schätzungen im Allgemeinen - den Schluss ziehen muss, dass erhebliche Bedenken an der Richtigkeit all der vorgelegten Urkunden bestehen. Demnach werden an Kilometergeld

**Euro 1.646,00**

(gerundet 3.920 km anerkannte km x 0,42 Euro) als Betriebsausgabe für das Jahr 2015 anerkannt.

#### b. Veranlagungsjahr 2016:

In diesem Jahr begehrte die Bf. Euro 8.452,00 für Reisekosten (Kilometergelder) der Gesellschafterin. Verzeichnet wurden in diesem Jahr gesamt 21.130 km.

Auch hier sind die – wie dargelegt – nicht absolvierten Fahrten zu den unter Punkt a. genannten Unternehmen abzuziehen, was zu einem Abzug von 8.756 km führt, was restlich 12.374 km bedeutet.

Aus den zuvor genannten Gründen ist der Zuspruch von Betriebsausgaben in Höhe von 30% der verbleibenden Reisekosten angemessen, sodass für das Jahr 2016 **Euro 1.560,00** an Kilometergeld (ds 3.714 km x Euro 0,42) zustehen.

#### c. Veranlagungsjahr 2017:

An Kilometergeld wurden von der Bf. Euro 12.303,54 (Euro 13.357,54 abzüglich Diäten iHv Euro 1.054,00) an Gesellschafterin<sup>2</sup> bezahlt, was der Abgeltung von 30.758,85 km (Euro 12.303,54 durch 0,4 Euro/km) entspricht. Nun scheint im „Fahrtenbuch“ eine Gesamtkilometeranzahl von 32.400 auf, die – wie soeben dargelegt - tatsächlich nicht abgegolten und somit von der Bf. auch nicht aufgewendet wurden. Auszugehen ist somit von 30.759 km, von denen die nachweislich nicht zurückgelegten Fahrten in Abzug zu bringen sind, sodass 16.144,85 km verbleiben. Davon sind – wie dargelegt – 30% angemessen. Somit stehen für das Jahr 2017

**Euro 2.034,00**

(ds 4.843,00 km x Euro 0,42) an Kilometergeld zu.

d. Veranlagungsjahr 2018:

An Kilometergeld wurden von der Bf. Euro 14.436,66 (Euro 15.640,66 abzüglich Diäten iHv Euro 1.204,00) an Gesellschafterin<sup>2</sup> bezahlt, was der Abgeltung von 36.091,65 km (Euro 14.436,66 durch 0,4 Euro/km) entspricht. Nun scheint im „Fahrtenbuch“ eine Gesamtkilometeranzahl von 35.648 km auf. Der Schätzung werden die darin verzeichneten 35.648 Gesamtkilometer zugrunde gelegt, da für die Differenz überhaupt keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden. Abzüglich der nachgewiesenermaßen nicht gefahrenen Kilometer verbleiben 24.202 km, wovon 30% als angemessen anerkannt werden, sodass für 2018 an Kilometergeld

**Euro 3.050,00**

(ds gerundet 7.261 km x 0,42) gebühren.

## **c.2. Schätzung Gesellschafter<sup>1</sup>**

a. Veranlagungsjahr 2015:

Die Bf. zahlte dem Minderheitsgesellschafter gesamt Euro 8.884,40 an Reisekosten, die jedoch erheblich von jenen im Fahrtenbuch abweichen: Nicht nur, dass die erste Aufzeichnung darin mit 09.06.2015 datiert, fehlen auch jegliche Nachweise für vor diesem Zeitpunkt liegende Fahrten. Somit können – mangels vorliegender Beweisergebnisse - der nachfolgenden Schätzung nur die in der vorgenannten Urkunde enthaltenen Kilometer – und nicht die geleisteten Euro 8.884,00 - zugrunde gelegt werden.

Rücksichtlich der unter b. dargelegten Sachlage sind davon die verzeichneten aber tatsächlich nicht zurückgelegten Fahrten in Abzug zu bringen. Somit ist die Reisen zur Firma A vom 7.7.2015 mit 815 km abzuziehen, sodass 11.584 km verbleiben.

Nachdem auch für die verbleibenden Fahrten keinerlei Nachweise dafür vorgelegt wurden, aus denen sich deren tatsächliche Durchführung ableiten würde, sowie – wie vorhin dargelegt - massive Ungereimtheiten in Bezug auf die Kilometerstände der einzelnen KFZ und zurückgelegten Distanzen bestehen, erachtet das Gericht die Anerkennung von 30% der verbliebenen Kilometer als Betriebsausgabe als angemessen. Demnach werden an Kilometergeld

**Euro 1.460,00**

(gerundet 3.475 km x Euro 0,42) als Betriebsausgabe anerkannt.

b. Veranlagungsjahr 2016:

In diesem Jahr begehrte die Bf. Euro 9.322,20 (Kilometergeld inkl. Diäten); diese Summe weicht von der des „Fahrtenbuches“ ab, ergeben sich daraus nämlich 7.857,20 Euro an Kilometergeld und Euro 706,20 an verzeichneten Diäten, insgesamt sohin Euro 8.563,40. Auch in diesem Jahr ist somit im Rahmen der Schätzung – mangels Nachweisen – von den im „Fahrtenbuch“ verzeichneten Beträgen auszugehen.

Auch hier ist die – wie dargelegt – nicht absolvierte Fahrt zur Fa. A mit 786 km abzuziehen.

Aus den zuvor genannten Gründen ist der Zuspruch von Betriebsausgaben in Höhe von 30% der verbleibenden Reisekosten angemessen, sodass für das Jahr 2016 **Euro 2.376,00** an Kilometergeld (ds 5.657 km x Euro 0,42) zustehen.

#### c. Veranlagungsjahr 2017:

Die geleisteten Euro 14.469,00 (Kilometergeld samt Taggeldern) weichen – wenn auch nur marginal – von den Beträgen des „Fahrtenbuchs“ ab, darin werden Euro 13.371,20 an Kilometergeldern und Euro 1.095,60 an Diäten, gesamt sohin Euro 14.466,80 verzeichnet. Wie bereits in den Vorpunkten ausgeführt, werden der Schätzung die Summen des „Fahrtenbuchs“ zugrunde gelegt, zumal dieses das einzige – wenn auch nicht den judikativen Vorgaben entsprechende – Beweismittel darstellt.

Von den 33.428 km sind die nachweislich nicht zurückgelegten Fahrten gemäß Punkt b. in Abzug zu bringen, sodass 26.086 km verbleiben. Davon sind – wie dargelegt – 30% angemessen. Somit stehen für das Jahr 2017 **Euro 3.287,00** (ds gerundet 7.826 km x Euro 0,42) an Kilometergeld zu.

#### d. Veranlagungsjahr 2018:

Die Bf. leistete Euro 17.045,78 an Reisekosten, wohingegen im Fahrtenbuch gesamt Euro 17.029,82 aufscheinen, wovon Euro 15.738,82 auf das Kilometergeld (was 39.220 km entspricht) und 1.291,40 auf Diäten entfallen. Von letzteren Beträgen ist – wie in den Vorpunkten dargelegt – auszugehen.

Abzüglich der nicht bestätigten Besuche verbleiben 35.882 km, davon sind 30% angemessen. Sohin stehen der Bf. 2018 an Betriebsausgaben für Kilometergeld **Euro 4.521,00** (ds gerundet 10.765 km x Euro 0,42) zu.

### c.3. Zusammenfassung Schätzung

An Betriebsausgaben sind unter dem Titel der Reisekosten somit folgende Beträge als angemessen anzuerkennen:

| Person              | 2015                     | 2016                     | 2017                     | 2018                     |
|---------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Gesellschafterin2   | 1.646,00 €               | 1.560,00 €               | 2.034,00 €               | 3.050,00 €               |
| Gesellschafter1     | 1.460,00 €               | 2.376,00 €               | 3.287,00 €               | 4.521,00 €               |
| <b><u>Summe</u></b> | <b><u>3.106,00 €</u></b> | <b><u>3.936,00 €</u></b> | <b><u>5.321,00 €</u></b> | <b><u>7.571,00 €</u></b> |

### 3.3. Freiwilliger Sozialaufwand (Tz 3 Bp.-Bericht)

Die Höhe der unter diesem Titel begehrten Betriebsausgaben ist unstrittig und geht auch aus den Veranlagungen hervor.

Was die Negativfeststellungen unter diesem Punkt anlangt, so ist es der Bf. nicht gelungen, den Nachweis zu erbringen, an welche konkreten Personen, wann, welche Leistungen (vor allem in welcher Höhe) erbracht wurden. Dies aus folgenden Gründen: So legte die Bf. für das Jahr 2015 im Zuge der Betriebsprüfung eine Liste mit (ausschließlich) Nachnamen von Mitarbeitern/Innen, sowie Geschäftspartnern/Innen, und für das Jahr 2017 eine solche mit Nachnamen von Mitarbeitern/Innen vor (in der Folge auch je „Liste alt“), die die hier fraglichen Betriebsausgaben dem Grunde und der Höhe nach beweisen sollten. Beide Listen wurden jedoch – wie im Zuge des Finanzstrafverfahrens (xxxxx) in der Rechtfertigung der Bf. vom 23.03.2022, S. 9 ausgeführt – nicht zeitnah geführt, sondern *„auf Verlangen der GPLA nacherfasst und vorgelegt“*, weshalb deren Beweiskraft zu hinterfragen ist. Für die weiteren streitgegenständlichen Zeiträume – nämlich 2016 und 2018 – wurden hingegen im gesamten erstinstanzlichen Verfahren überhaupt keine Beweismittel (vor allem keine Namenslisten) vorgelegt; nicht einmal im Strafverfahren wurden dazu Unterlagen übermittelt. Erst im Zuge der gerichtlichen Aufforderung zur Empfängerbenennung (samt Nachweisführung des tatsächlichen Zugangs/Zuflusses) vom 03.10.2024 legte die steuerlich vertretene Bf. für alle Streitjahre – sohin auch für 2016 und 2018 – Empfängerlisten vor (in der Folge auch je „Liste neu“ genannt), und führte auf Frage des Gerichtes nach dem Grund der späten Vorlage aus, dass die „Listen neu“ erst nach der gerichtlichen Aufforderung *„aus der Erinnerung“* – respektive ohne sich dabei an Grundaufzeichnungen zu orientieren - erstellt worden waren (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 4). Für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2017 existieren nunmehr zwei Empfängerlisten, die – wie in der Folge dargelegt werden wird – nicht deckungsgleich sind. Bereits all diese Umstände lassen beim erkennenden Gericht Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der vorgelegten Urkunden aufkommen.

Auch hat die Bf. nicht - im Sinne der zuvor genannten Judikatur zur Beweiswürdigung – den Zugang/Zufluss der freiwilligen Sozialleistungen bewiesen, was ebenso zu ihren Lasten gehen muss.

### a. Jahr 2015

Dieses Streitjahr betreffend liegen 2 – teils unterschiedliche – Empfängerlisten vor, wobei in der „Liste alt“ ausschließlich Nachnamen genannt sind, weitere Angaben, wie Vornamen, Adresse/n und Zeitpunkt der Aushändigung der Gutscheine fehlen gänzlich. In der „Liste neu“ werden zwar die vermeintlichen Empfänger mit vollem Namen und überwiegend mit Adressen (teils auch Telefonnummern) individualisiert. Von den 34 Mitarbeitern leben 20 demnach offenbar im Ausland. Hier ist auf § 115 Abs. 1 BAO zu verweisen, der normiert, dass die amtswegige Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, etwa bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird. Wenn sohin der Sachverhalt oder ein Teil davon im Ausland seine Wurzeln hat, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069, Slg 6521/F). Auswirkungen einer erhöhten Mitwirkungspflicht sind zB eine Beweismittelbeschaffungspflicht oder eine gesteigerte Beweisvorsorgepflicht. Die Mitwirkungspflicht besteht während der gesamten Dauer eines Abgabenvorgangs und auch noch im Rechtsmittelverfahren. Da die Bf. keinerlei Nachweise dafür vorlegen konnte – trotz ausdrücklicher Aufforderung durch das erkennende Gericht in der verfahrensleitenden Verfügung vom 03.10.2024 – dass diese im Ausland lebenden Personen tatsächlich in den Genuss der freiwilligen Sozialleistungen gelangt sind, hat sie gegen die soeben dargelegte Mitwirkungspflicht verstoßen. Aber auch in Bezug auf die im Inland lebenden Personen wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus denen der Erhalt von Gutscheinen udgl. auch nur ansatzweise ableitbar wäre. Rücksichtlich des weiteren Umstandes, dass eine stichprobenartige Prüfung durch das FAÖ bzw. das Gericht ergab, dass in den Listen aufscheinende Mitarbeiter den Erhalt von freiwilligen Sozialleistungen nicht bestätigten (C.M., M.P., C.S., D.K., H.P.), sondern im Gegenteil ausführten, solche tatsächlich nicht erhalten zu haben, ist der Wahrheitsgehalt der vorliegenden Unterlagen massiv anzuzweifeln. Unter den Mitarbeitern mit inländischer Zustelladresse, befinden sich zwei nahe Angehörige der Gesellschafter, wobei zu deren steuerrechtlichem Schicksal auf Punkt 3.4. verwiesen wird. Auch stehen die in der „Liste alt“ genannten Beträge von Euro 150,00 je Mitarbeiter im Widerspruch zum Vorbringen der Bf. am 29.10.2024, wonach *„im Durchschnitt davon auszugehen ist, dass pro Person in den Jahren 2015 und 2016 Euro 120,00 bar bezahlt wurden“*. Dass schließlich der Personenkreis der „Liste alt“ nicht in allen Punkten mit jenem der „Liste neu“ übereinstimmt (in der „Liste alt“ fehlen etwa M.T., A.B., P.Z., M.B., T.K., R.M., E.W., wohingegen in der „Liste neu“ H.P., D., P., Pa., Pr., Oc., Dr., Ps. und Ko. nicht enthalten sind), rundet den Gesamteindruck des erkennenden Gerichtes ab, wonach der Bf. der Nachweis der unter dem Titel des „freiwilligen Sozialaufwandes“ geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2015 nicht gelungen ist.

Die belangte Behörde hat sohin zu Recht von der Schätzungsmöglichkeit des § 184 BAO Gebrauch gemacht, wobei in Anbetracht der oben dargestellten Ungereimtheiten die

Anerkennung von 20% gerechtfertigt erscheint. Die Bf. hat hingegen keinerlei Nachweise für die von ihr begehrten 75% (bzw. laut Vorlageantrag 80%) vorgelegt, was im Übrigen auch für die Folgejahre gilt.

#### **b. Jahr 2016**

Dieses Jahr betreffend hat die Bf. erst – wie dargelegt – im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine Aufstellung vorgelegt, was für sich alleine schon – wie eingangs ausgeführt – hinterfragenswert ist. Auch darin finden sich von 45 namhaft gemachten vermeintlichen Empfängern 25 die mit einer ausländischen Adresse geführt werden. Auf die unter dem Vorpunkt dargelegte erhöhte Mitwirkungspflicht, gegen die auch im Jahr 2016 verstoßen wurde, wird hingewiesen. Unter den 11 Mitarbeitern mit inländischer Zustelladresse, befinden sich (erneut) zwei nahe Angehörige der Gesellschafter, wobei dazu auf Punkt 3.4. verwiesen wird. Ausgehend von 9 somit „fremden“ Dienstnehmern haben 2 auf Nachfrage den Erhalt von Gutscheinen verneint (C.S. und M.P.). Für keinen einzigen Mitarbeiter wurde der Beweis erbracht, dass die freiwilligen Sozialleistungen im behaupteten Umfang tatsächlich geflossen sind. Nun ist das Gericht (wie auch das FAÖ) – für alle Streitjahre – der Überzeugung, dass derartige Leistungen an Bedienstete erbracht wurden, aufgrund der hier dargestellten Beweisergebnisse ist die Höhe jedoch nicht feststellbar, sodass – wie die Bp. richtigerweise erkannt hat – eine Schätzung iSd § 184 BAO mit 20% (siehe dazu unter dem Vorpunkt) zu erfolgen hat.

#### **c. Jahr 2017**

Auch hier wurden 2 (teils unterschiedliche) Listen vorgelegt. In der „Liste alt“ werden – wie im Veranlagungsjahr 2015 – ausschließlich Nachnamen genannt. In der „Liste neu“ sind zwar die vermeintlichen Empfänger mit vollem Namen und überwiegend mit Adressen (teils auch Telefonnummern) individualisiert. Von den darin genannten 78 Mitarbeitern leben 24 offenbar nach den Angaben der Bf. im Ausland. In diesem Zusammenhang ist auf § 115 Abs. 1 BAO zu verweisen und den Umstand, dass die Bf. keinerlei Nachweise dafür vorlegen konnte, dass diese tatsächlich in den Genuss der freiwilligen Sozialleistungen gelangt sind. Auch in Bezug auf die im Inland lebenden Personen laut „Liste neu“ wurden keine derartigen Unterlagen vorgelegt. Eine stichprobenartige Prüfung durch das FAÖ bzw. das Gericht ergab, dass in den Listen aufscheinende Mitarbeiter den Erhalt von freiwilligen Sozialleistungen nicht bestätigten (M.P., C.S., K.W., A.Kl., S.U., G.O., F.I.), sondern im Gegenteil ausführten, solche tatsächlich nicht erhalten zu haben. Auch weichen die in der „Liste alt“ genannten Beträge von Euro 100,00 je Mitarbeiter von denen laut Vorbringen der Bf. vom 29.10.2024 ab (demnach Euro 180,00). Auch scheinen die beiden in Punkt 3.4. behandelten Angehörigen ebenfalls in der Liste auf; Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Personen können aber – aus den dort

genannten Gründen – nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Dass schließlich der Personenkreis der „Liste alt“ nicht in allen Punkten mit jenem der „Liste neu“ übereinstimmt (in der Liste „alt“ fehlen etwa S.D., R.M., M.O., R.A., K.Z., K.D., D.O., N.S., M.M., G.M., G.P., P.M., R.M., I.K.), rundet den Gesamteindruck des erkennenden Gerichtes ab, wonach der Bf. der Nachweis der unter dem Titel des „freiwilligen Sozialaufwandes“ geltend gemachten Aufwendungen für das Jahr 2017 nicht gelungen ist. Zwar haben aufgrund gerichtlicher Anfragen C.A. und J.S. den Erhalt von Sozialleistungen bestätigt, was aber dem Verfahrensstandpunkt der Bf. aufgrund der weiterhin bestehenden massiven Abweichungen nicht zum Durchbruch verhelfen kann. Auch soll an dieser Stelle nicht unerwähnt bleiben, dass in der „Liste neu“ Personen etwa doppelt genannt wurden (R.M. und R.T.).

Die belangte Behörde hat sohin zu Recht von der Schätzungsmöglichkeit des § 184 BAO Gebrauch gemacht, wobei in Anbetracht der oben dargestellten Ungereimtheiten die Anerkennung von 20% der Aufwendungen gerechtfertigt erscheint.

#### **d. Jahr 2018**

Auch die Liste des Jahres 2018, die erst am 29.10.2024 vorgelegt wurde, ist nicht geeignet die behaupteten freiwilligen Sozialleistungen zu beweisen, dies – im Endeffekt – aufgrund der unter den Vorpunkten geschilderten Gründen. Von den 77 Genannten leben 29 im Ausland, auf die Ausführungen zur erhöhten Mitwirkungspflicht und deren Verletzung im konkreten Fall wird verwiesen. Auch wurde nicht unter Beweis gestellt, dass diese Leistungen tatsächlich an die genannten Personen gegangen sind. Schließlich haben mehrere Dienstnehmer den Erhalt derselben auf Nachfrage der Bp. bzw. des Gerichtes negiert (C.S., M.P., K.M., \*\*\*1\*\*\* und W.N.). Zweifelhaft ist auch das Faktum, dass erst im Jahr 2024 eine Empfängerliste vorgelegt werden konnte, dies obwohl ein solches Handeln der Bf. bereits im Zuge der Bp., spätestens aber im Rahmen des Finanzstrafverfahrens erwartbar gewesen wäre.

Die Schätzung mit 20% ist gerechtfertigt.

### **3.4. Geringfügige Beschäftigung naher Angehöriger (Tz 4 Bp.-Bericht)**

Die Feststellungen zu den Beschäftigungsverhältnissen, respektive der Nahebezug zu den Gesellschaftern, der Anmeldungen bzw. Abmeldungen bei der Sozialversicherung, sowie die von der Bf. dafür aufgewendeten Aufwände sind einerseits zwischen den Parteien unstrittig und resultieren andererseits aus einer Einsicht des Gerichtes in die jeweiligen Veranlagungsakten der Angehörigen.

Die Bf. selbst hat die – im Sachverhalt wiedergegebenen - Dienstzettel im Rahmen der Prüfung vorgelegt; diese sind weder von Gesellschafter<sup>1</sup>, noch von A.K. unterfertigt. Auch fehlt den Urkunden ein Fertigungsdatum.

Dass eine Überlassung der beiden Angehörigen an Beschäftigter – wie im Dienstzettel festgehalten – zu keinem Zeitpunkt erfolgt ist, gestand die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung zu, ebenso die Tätigkeit von zu Hause aus (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 6f). Die Bf. führte etwa auch in ihrem Mail vom 17.11.2020 aus, dass beide diverse Verwaltungstätigkeiten erledigt hätten. Sie konnte jedoch – trotz Aufforderung auch durch das Gericht (vgl. Beschluss vom 03.10.2024) – keinerlei Arbeitsnachweise vorlegen, weshalb die entsprechenden Negativfeststellungen zu treffen waren (zu diesem Punkt wird additiv auch auf die nachfolgenden Ausführungen zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen verwiesen).

Der Inhalt der Arbeitszeitaufzeichnungen wurde den im Akt erliegenden Unterlagen, sowie den – in diesem Punkt unwidersprochen gebliebenen – Angaben im Rahmen der Betriebsprüfung entnommen (Bp-Bericht vom 03.07.2021, Anhang zu Tz 4, S. 1f).

Was weiters die Negativfeststellungen im Zusammenhang mit den konkreten Tätigkeiten, sowie jene der Fremdüblichkeit anlangt, ist folgendes vorzuschicken: Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, worunter auch Verträge zwischen einer Gesellschaft und Angehörigen der Gesellschafter zu verstehen sind, ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob das Vertragsverhältnis aufgrund einer betrieblichen Veranlassung oder aufgrund des Naheverhältnisses zustande gekommen ist (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG*<sup>20</sup>, § 2 Rz 158 ff; *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer-KStG 1988*, 26. Lfg, § 8 Rz. 169ff). Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines ihrer Angehörigen bei einem Vorhaben mit, dann geschieht dies idR in der Freizeit und aus familiärer Solidarität, nicht aber aus einer rechtlichen Verpflichtung (VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184, ÖStZB 2004/118, 149). Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber, seinen Angehörigen für ihre Leistung als Ausgleich etwas zukommen zu lassen, entspringt eine solche Zuwendung idR nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern zB Dankbarkeit und Anstand (VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184, ÖStZB 2004/118, 149). Eine Anerkennung von Vereinbarungen für den Bereich des Steuerrechts, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit, ist nur dann gegeben, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und sie zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und wurden in laufender Rechtsprechung entwickelt (*Toifl, aaO*, Rz 160). Für die Anerkennung der beabsichtigten steuerlichen Folgen müssen jedenfalls eindeutige Vereinbarungen („schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen“: VwGH

1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209) vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen (*Toifl*, aaO, § 2 Tz 158). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall sind diese Voraussetzungen nach Ansicht des Gerichts aus folgenden Gründen jedoch nicht erfüllt:

Bereits die vom Höchstgericht geforderte Publizität ist den behaupteten Dienstverhältnissen abzusprechen. So ist in den Dienstzetteln, die expressis verbis auf § 11 Abs. 4 AÜG hinweisen – im Übrigen eine Regelung, die ausschließlich auf Arbeitskräfteüberlassungsverträge Anwendung findet – die Rede davon, dass einer Überlassung an Beschäftigter in Österreich von Seiten der Angehörigen zugestimmt wird. Der gesamte Inhalt dieser Urkunde fokussiert auf ein dem AÜG unterliegendes Dienstverhältnis. Wie das Beweisverfahren jedoch ergeben hat, ist eine derartige Überlassung an Dritte in Wirklichkeit nie passiert, sondern wird die Verrichtung „administrativer Tätigkeiten“ für die Bf. selbst behauptet. Die nach außen zum Ausdruck gekommene Vereinbarung weicht sohin grundsätzlich von der gelebten Praxis der Vertragsparteien ab, was für sich alleine schon die steuerliche Nichtanerkennung zur Folge hat. Selbst wenn man die Bf. gleichzeitig als „Beschäftigter“ der (eigenen) Angehörigen iSd AÜG ansehen sollte – wofür jedoch mangels gegenteiliger Ergebnisse des Verfahrens keinerlei Veranlassung besteht – wäre für deren Rechtsstandpunkt nichts gewonnen: So wurden etwa die vorgelegten Arbeitszeitznachweise von der Bf. nicht unterfertigt, dies obwohl zwischen den Vertragsparteien Konsens darüber bestand, dass die Arbeitsstunden wechselseitig zu bestätigen sind (je Pkt. 2. 1. Absatz Dienstvertrag gem. § 11 Abs. 4 AÜG), sowie weiters, dass bei Fehlen der Bestätigung – wörtlich – „*die von Ihnen eigenmächtig angeführten Stunden etc. bei der Monatsabrechnung unberücksichtigt* (richtig wohl: unberücksichtigt)“ bleiben sollten (je Pkt. 3. 5. Absatz des Dienstvertrages gem. § 11 Abs. 4 AÜG). Entgegen der klaren Vereinbarung laut Dienstzettel wurden aber de facto nicht gegengezeichneten Arbeitszeiten entlohnt. Auch bestanden ganz offensichtlich Nebenabreden zur in den Dienstzetteln niedergeschriebenen Vereinbarung – nämlich schon in puncto der geschuldeten Leistung (nämlich keine Arbeitskräfteüberlassung, sondern Tätigkeit bei der Bf. selbst) –, sodass erneut gegen die vorgelegte Vereinbarung und somit das oben dargelegte Publizitätserfordernis verstoßen wurde (je Pkt. 11 des Dienstvertrages gem. § 11 Abs. 4 AÜG). Weiters haben die Angehörigen offenbar vom „Homeoffice“ aus gearbeitet, was weder durch den Inhalt der Dienstzettel gedeckt ist, noch wurde darüber eine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen. Die Leistungserbringung basiert somit bereits aus den vorgenannten Gründen nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung, was dem

Fehlen einer solchen gleichkommt (jüngst VwGH 29.06.2022, Ro 2021/15/0026). Daran vermag einerseits auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Bf. in der mündlichen Verhandlung dem Gericht Einsicht in ein Konvolut von Auszügen aus dem betriebsinternen EDV-System gewährt hat, aus dem die Erfassung diverser Mitarbeiter durch die nahen Angehörigen hervorgeht (vgl. dazu exemplarisch die Beilage ./II zum VH-Protokoll vom 02.12.2024, „Eingetragen: C.G.“); andererseits mag die Bf. sowohl der ehemaligen Lebensgefährtin als auch dem Sohn Zugangsberechtigungen für deren Computerprogramme eingeräumt haben (vgl. dazu Blg. ./III zum VH-Protokoll vom 02.12.2024). All das hilft aber nicht darüber hinweg, dass – wie dargelegt – massiv von den in den Dienstzetteln festgehaltenen wechselseitigen Rechten und Pflichten abgewichen wurde, was – wie eingangs dargelegt – die Nichtanerkennung der Arbeitsverhältnisse zur Folge hat.

Aus den vorliegenden Dienstzetteln ist weiters eine exakte Beschreibung der zu erbringenden Tätigkeiten nicht ableitbar; auch hat die Bf. keine weiteren Vereinbarungen vorgelegt, aus denen ein derartiger Pflichtenkatalog der Angehörigen entnommen werden könnte.

Die Feststellungen zu den weiteren Arbeitsverhältnissen der Angehörigen samt der Lage der Dienstzeiten bzw. Unterrichtszeiten resultieren aus dem Schreiben Mag. S. vom 26.09.2024, der mit der MedUni Graz geführten Korrespondenz vom 26. und 30.09.2024, insbesondere der Auflistung der einzelnen Lehrveranstaltungen, sowie dem Schreiben der K. Sparkasse AG samt Arbeitszeitznachweisen vom 28.10.2024.

Dass die behaupteten Dienstverhältnisse dem Fremdvergleich nicht standhalten, sondern im Gegenteil, die Frage im Raum steht, ob die verzeichneten Arbeitszeiten korrekt sein können, ergibt sich schließlich aus nachfolgenden Überlegungen: Nach den Aufzeichnungen wäre C.G. im Jahr 2015 durchgehend 25 Wochen, in den Jahren 2016 bis 2018 jeweils 52 Wochen, ohne Konsumierung eines einzigen Urlaubs- oder Krankheitstages tätig gewesen; auch A.K. hätte nach deren Unterlagen ohne Urlaubs- oder Krankheitstage über Jahre hinweg für die Bf. gearbeitet. Bereits diese Folgerung aus den vorliegenden Urkunden entspricht nicht den Gegebenheiten in der realen Arbeitswelt: Dienstnehmer gehen nun mal in Urlaub bzw. werden auch krank. Dass beide unabhängig von der Frage, ob sie im Homeoffice tätig waren oder nicht – wie festgestellt – zu Zeitpunkten, an denen sie nach den Aufzeichnungen bei der bzw. für die Bf. gearbeitet haben sollten, nachweislich bei anderen Dienstgebern vor Ort bzw. auf der Universität tätig waren (vgl. dazu: Zeitaufschreibung K. Sparkasse AG für April und Mai 2015; Schreiben Stefan Scherr vom 26.09.2024 samt Anlagen, Korrespondenz MedUni Graz vom 26. und 30.09.2024 samt Anlagen) runden das Bild für das erkennende Gericht ab, wonach die behaupteten Tätigkeiten nicht einer rechtlichen Verpflichtung entspringen können, sondern, wenn überhaupt, dann nur in den familiären Verhältnissen begründet liegen. Schließlich ist es eine gerichtsnotorische Tatsache bzw. resultiert aus der allgemeinen Lebenserfahrung, sowie jedermann/jederfrau bekannten Kenntnissen der Naturwissenschaften, dass sich keine

natürliche Person zur selben Zeit physisch an zwei unterschiedlichen Orten aufhalten kann. Wenn die Bf. mit diesem Vorhalt in der mündlichen Verhandlung konfrontiert ausführt, dass an den Tagen an denen eine Überschneidung von Dienstzeiten, wie festgestellt, gegeben war, die Arbeiten für sie dann eben am Nachmittag oder Abend erfolgt seien, ist wenig glaubwürdig (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 8). Nicht nur, dass dafür jegliche Beweismittel fehlen, steht diese Verantwortung etwa auch in diametralem Widerspruch zu den in den Arbeitszeitaufzeichnungen enthaltenen Zeiträumen. Schließlich ist auffallend, dass die Bf. immer dann, wenn ihr Beweisergebnisse vorgehalten wurden, die gegen die Richtigkeit des Inhaltes der von ihr vorgelegten Unterlagen sprachen, plötzlich mit einer bis dahin nicht aufgestellten Behauptung aufwartete, weshalb auch die vorgenannte Rechtfertigung nur als reine Schutzbehauptung qualifiziert werden kann.

### **3.5. Auszahlung Barvorschüsse (Tz 5 Bp.- Bericht)**

Die Feststellungen der Höhe der unter diesem Titel behaupteten Betriebsausgaben stehen zwischen den Parteien außer Streit (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 9).

Die Bf. monierte in ihren Rechtsmitteln den Abzug von 50% des begehrten Aufwandes als inakzeptabel; die auch in diesem Punkt zugestandenen Mängel bei der Dokumentation und Aufbewahrung – die dem enormen zeitlichen und wirtschaftlichen Druck in dieser Branche geschuldet seien – rechtfertige – so die Bf. – für 2015 einen Abzug iHv Euro 13.000,00, 2016 einen solchen iHv Euro 11.000, 2017 Euro 29.000 und 2018 Euro 35.000,00 (vgl. dazu die Beilage 1 vom 04.03.2022 zu den Vorlageanträgen). Auch sei die belangte Behörde *„entweder gar nicht oder sehr wenig auf Argumente, nachgelieferte Unterlagen, Auskünfte von Dritten eingegangen, bzw. wirkten sich diese wenig zu Gunsten“* der Bf. aus. Richtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Bf. für 26 Mitarbeiter Schriftstücke vorlegte, die den Erhalt von Barvorschüssen beweisen sollte (Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 02.12.2024). Dazu ist jedoch aus beweiswürdigungsrechtlicher Sicht folgendes zu sagen: Wie aus der Diktion dieser Urkunden ersichtlich, hat offenbar die Bf. den überwiegenden Teil dieser Mitarbeiter im Jahr 2021 von ihr formulierte Bestätigungsschreiben mit der Bitte um Unterfertigung zukommen lassen. Fünf davon haben sie nicht unterschrieben (J.S., P.W., G.S., M.K. und U.K., in Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 02.12.2024), sodass diesen keinerlei Beweiskraft zukommt. Von den verbleibenden 21 Schreiben der Beilage ./V sind 4 weitere untauglich, den Erhalt von Barvorschüssen zu beweisen, nämlich jene M.M., G.I., K.M. und A.R. betreffend: An M.M. wurden nach Durchsicht der der Bp. vorgelegten Kassa-Ausgangsbelege im Streitzeitraum keinerlei Barvorschüsse gewährt. Damit konfrontiert gab die Bf. vor Gericht an, dass dieser Mitarbeiter dann wohl in einem nicht streitverfangenen Jahr Vorschüsse erhalten haben wird (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 10). G.I. gab, nachdem er vom Gericht zur schriftlichen Zeugenaussage – unter Erinnerung an die Wahrheitspflicht und Mitübermittlung der ihn

betreffenden Kassa-Ausgangsbelege – aufgefordert worden war (vgl. Aufforderungen vom 25.10.2024), am 08.11.2024 an, von der Bf. „in keiner Form Bargeld erhalten“ und auch die mitgesendeten Belege nicht unterschrieben zu haben. K.M. führte über Vorhalt durch das Gericht aus, dass seiner Meinung nach die Paragons nicht seine Unterschriften trugen und er – soweit er sich erinnern könne – kein Bargeld bekommen hätte (vgl. Schreiben vom 31.10.2024). A.R. bestätigte von 5 behaupteten Auszahlungen dem Gericht gegenüber nur jene vom 23.6.2015 in Höhe von Euro 400,00 und bestritt sowohl den Erhalt als auch die Unterfertigung der weiteren Belege über gesamt Euro 1.200,00 (ein weiterer diesen Mitarbeiter betreffender Beleg vom 5.6.2015 über Euro 700,00 ist überhaupt nicht unterfertigt, sodass von gesamt Euro 2.300,00 nur für Euro 400,00 dem Gericht gegenüber die Zahlung bestätigt wurde). An der Echtheit der von der Bf. vorgelegten weiteren Schreiben des A.B. vom 10.2.2021, S.H. vom 08.02.2021, B.M. vom 08.02.2021 und A.R. vom 05.02.2021 hegt das Gericht erhebliche Zweifel; nach dem äußeren Erscheinungsbild der Fertigungen ist nämlich nicht auszuschließen, dass diese zB auf die Urkunden gescannt wurden. Unabhängig davon ist den verbleibenden 17 Bestätigungen der Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 02.12.2024 jedenfalls gemein, dass darin pauschal Barauszahlung bestätigt werden, ohne dabei konkrete Daten und Summen zu nennen. Auch ist bei diesen – mit Ausnahme der Bestätigungen von P.T., R.H. und O.G. – nicht klar, für welche konkreten Veranlagungszeiträume Zahlungen bestätigt werden sollten. Ob diese tatsächlich die verfahrensgegenständlichen Jahre 2015-2018 betreffen, muss rücksichtlich der zuvor zitierten Aussage der Bf. im Zusammenhang mit M.M. ebenso in Zweifel gezogen werden. Schließlich gesteht die Bf. auch zu, auf die konkreten Auszahlungszeiträume bei der Erstellung der Bestätigungen nicht geachtet zu haben (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 10). Die Beweiskraft der Schreiben der Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 02.12.2024 ist sohin äußerst hinterfragenswert und geht – rücksichtlich der nachfolgenden Ausführungen – gegen Null.

Nach den Beweisergebnissen der amtswegigen Ermittlungen des Gerichtes haben nämlich nur wenige der befragten Mitarbeiter den Erhalt von Bargeld und die Unterfertigung der mitübermittelten Belege uneingeschränkt bestätigt [VH-Protokoll, S. 10; Ordner „Tz 5, Barvorschüsse, Anfrage, bestätigt und nicht bestätigt“ (in der Folge kurz: „Ordner 1“)]. Damit in der mündlichen Verhandlung vom 02.12.2024 konfrontiert, konnte die Bf. keine plausible Aufklärung geben.

Auf Vorhalt der Abweichungen der – vom Gericht aus all den Belegen herausgefilterten – Unterschriften ein und derselben Mitarbeiter auf verschiedenen Paragons [nämlich jene Dienstnehmer, die über keine inländische Zustelladresse verfügen bzw. nicht via Mail erreichbar waren (Ordner „Tz 5 Abweichungen, keine inl. ZA/Mail“, in der Folge kurz: „Ordner 2“) bzw. jene, die auf die gerichtlichen Aufforderungen nicht reagiert haben (Ordner „Tz 5 Abweichungen, Keine Antwort/retour“, in der Folge kurz: „Ordner 3“)], führte die Bf. – wenig

überzeugend - aus, dass die Fertigungen nicht immer auf einer flachen Unterlage, sondern teils auf Autodächern, Knien u.dgl. erfolgt seien (VH-Protokoll 02.12.2024, S. 10). Das mag zwar in Einzelfällen vorgekommen sein, erklärt aber einerseits nicht, warum Signaturen teils unrichtig geschrieben wurden (zB D.M. am 24.10.2017 ohne „‘“ am o, J.S. am 22.7.2017 ohne „c“) bzw. andererseits die Schriftbilder ein und derselben Person massiv in der Form der Buchstaben und/oder der horizontalen Ausdehnung bzw. Ausrichtung abweichen (siehe Inhalt der Ordner 1, 2 und 3). Die dafür erstmals im Zuge der mündlichen Verhandlung dargebrachte Rechtfertigung, die Abweichungen rührten daher, dass auch diverse Kollegen für die tatsächlichen Bargeldempfänger unterschrieben hätten, entbehrt nicht nur jeder Beweisgrundlage, sondern ist als glattes Notvorbringen zu qualifizieren (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 11). Nicht nur, dass sich damit die bemühten Kollegen – motivlos – einer strafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt hätten, bleibt völlig unverständlich, weshalb nicht mit einem auf ein Vertretungsverhältnis hinweisenden Zusatz unterschrieben wurde (zB. „in Vertretung“ oä). Das Vorbringen widerspricht auch eklatant den im Wirtschaftsleben üblichen Usancen und ist völlig unglaubhaft.

Exemplarisch werden einige Namenszeichnungen aus den vom Gericht erstellten Ordnern mit suspekten Fertigungen – in die die Bf. trotz Aufforderung keine Einsicht nehmen wollte (VH-Protokoll 02.12.2024, S. 10) - dargestellt:

a. P.D.:

[...]

b. H.A.:

[...]

c. D.H.:

[...]

d. J.L.:

[...]

e. H.H.:

[...]

f. H.M.:

[...]

g. W.M.:

[...]

h. B.K.:

[...]

i. N.A.:

[...]

Nachdem sohin insgesamt erhebliche Zweifel an der tatsächlichen Auszahlung der behaupteten Barvorschüsse an Mitarbeiter/Innen bestehen, und auch der Nachweis der Auszahlungen misslungen ist, war die entsprechende Negativfeststellung zu treffen.

Unstrittig ist nun aber zwischen den Parteien und auch für das erkennende Gericht, dass Barvorschüsse dem Grunde nach an Mitarbeiter/Innen bezahlt wurden. Dass – wie die belangte Behörde richtig erkannte – mangels Nachweisen der Höhe nach eine Schätzung der diesbezüglichen Ausgaben zu erfolgen hat, bestreitet nicht einmal die Bf. (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 1). Nun herrscht zwischen den Parteien Uneinigkeit darüber, in welcher Höhe diese Betriebsausgaben nach § 184 BAO zugeschätzt werden sollten. Der von der Bf. begehrte Zuspruch ist jedenfalls nicht gerechtfertigt, da weder konkretes Vorbringen, wie dieser berechnet wird, erstattet wurde und im Übrigen einem solchen auch die oben dargelegten klaren Beweisergebnisse entgegenstehen. Aber auch eine Schätzung iHv 50% – wie den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt – ist aus Sicht des Gerichtes aufgrund eben dieser Ergebnisse des (gerichtlichen) Ermittlungsverfahrens überhöht. So ist – neben den zuvor genannten Gründen - etwa auch das Faktum hinterfragenswert, dass – mit Ausnahme weniger Fälle – auf sämtlichen Paragons als Ausstellungsort „F.“ aufscheint; in einigen wenigen ist „S.V.“ zu lesen. Dies erstaunt deshalb, da nach den Angaben der Bf. das Bargeld österreichweit auf den verschiedensten Baustellen und Orten ausgehändigt worden sei. Weshalb nicht der tatsächliche Auslieferungsort auf den Belegen niedergeschrieben wurde, bleibt unklar; schließlich wäre – bei Richtigkeit der Angaben der Bf., wonach die behaupteten Zahlungen geleistet worden sind – mit der Nennung des wahren Ortes keinerlei administrativer Mehraufwand verbunden gewesen. Doch auch eine genauere Prüfung der angeführten Parameter auf den Kassaausgangsbelegen zeigt (wie bereits oben zum Teil dargelegt), dass die Behauptung der Bf., es seien Barvorschüsse im begehrten Umfang tatsächlich geflossen nicht richtig sein kann: Das Gericht hat im Zuge der amtswegigen Ermittlungen vorerst sämtliche Kassaausgangsbelege der Streitjahre (das sind mehrere Hundert an der Zahl) nach Dienstnehmer sortiert; dabei wurden – aus verfahrensökonomischen Gründen - in einem zweiten Schritt jene Belege und Dienstnehmer ausgeschieden, die offenbar nur einen einzigen

Vorschuss erhalten haben. Von den so verbliebenen Paragons hat die Richterin dann die zur weiteren Bearbeitung herausgefiltert, bei denen ein Vergleich des Unterschriftenbildes - auch für einen Laien erkennbar - wesentliche Abweichungen zeigte. Unter Zuhilfenahme der Grunddatenverwaltung der belangten Behörde wurden davon diejenigen behaupteten Empfänger von Barvorschüssen eruiert, die über eine inländische Zustelladresse oder aber eine E-Mailadresse verfügten (das sind 58 Mitarbeiter/Innen; in der Folge kurz: „Gruppe I“ inliegend in Ordner 1). Diese wurden sodann vom Gericht aufgefordert, mitzuteilen, ob sie jemals Barvorschüsse von der Bf. erhalten haben, ob die auf den in einem mitübermittelten Kassaausgangsbelegen aufscheinenden Unterschriften von ihnen stammen und ob sie schließlich die Summen laut Belegen auch in bar erhalten haben (vgl. dazu die im Gerichtsakt inliegenden Aufforderungen zu den schriftlichen Zeugenaussagen je vom 25.10.2024). Von der „Gruppe I“ waren 12 Anfragen unzustellbar, von 18 weiteren langte bis zur Entscheidungsfindung keine Rückantwort ein. In Summe antworteten dem Gericht 28 Mitarbeiter/Innen; 23 davon verneinten sowohl den Erhalt von Bargeld, als auch die Unterfertigung der mitübermittelten Paragons [im Akt inliegende Antworten von K.A. (1.11.2024), B.M. (10.11.2024), F.F. (15.11.2024, der wörtlich von einer „betrügerischen Lügenfälschung“ im Zusammenhang mit seinen Unterschriften sprach), G.M. (06.11.2024), G.A. (01.11.2024), H.P. (30.10.2024), I.G. (08.11.2024), K.G. (07.11.2024), K.M. (01.11.2024), M.S. (07.11.2024), N.N. (06.11.2024), W.N. (08.11.2024), S.O. (11.11.2024), M.P. (06.11.2024), C.S. (04.11.2024), J.S. (29.10.2024), L.S. (11.11.2024), T.N. (08.11.2024), R.T. (28.10.2024), T.E. (01.11.2024), U.I. (04.11.2024) und Z.E. (11.11.2024)]. H.M. und A.R. bestätigten 1 von mehreren Auszahlungen (Schreiben vom 20.11.2024 bzw. 31.10.2024); M.D. und auch O.H. konnten sich an mögliche Zahlungen nicht mehr genau erinnern (Schreiben 01. und 18.11.2024). Lediglich 2 vom Gericht angeschriebene Personen bestätigten sowohl die Zahlung als auch die Unterfertigung der Kassa-Ausgangsbelege (K.F. 04.11.2024, K.M. 07.11.2024). Der belangten Behörde gegenüber bestätigten P.P., P.T., B.M. und M.W. Barzahlungen; C.E. bejahte den Erhalt einer Zahlung (von insgesamt 4 laut Paragons). J.J., P.K., R.M., P.S. und W.H. hingegen negierten in der Bp. die Ausfolgung von Bargeldern. Nach den Ermittlungen der belangten Behörde und des Gerichtes wurde sohin der Erhalt von ca. Euro 10.000,00 Euro bestätigt; dem stehen ca. Euro 40.000,00 nicht bestätigte Barzahlungen gegenüber. Das Verhältnis zwischen bestätigten und nicht bestätigten Zahlungen beträgt somit 1:4, bzw. entsprechen die bestätigten Barvorschüsse ca. 25% der nicht bestätigten. Rücksichtlich der vorstehenden Ausführungen insbesondere auch im Zusammenhang mit den Abweichungen im Unterschriftenbild der Kassa-Ausgangsbelege inliegend in den Ordnern 1, 2 und 3 erachtet das Gericht einen Zuspruch von 30% der begehrten Barvorschüsse als gerichtsfertig, womit auch der möglichen Richtigkeit einzelner Auszahlungen gemäß Beilage ./V zum VH-Protokoll vom 02.12.2024 Rechnung getragen wird.

Dies entspricht somit folgenden anzuerkennenden Betriebsausgaben pro Veranlagungsjahr:

| <b>2015</b>                             | <b>2016</b>                             | <b>2017</b>                              | <b>2018</b>                              |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------|
| 19.615,63 €<br>(ds 30% von 65.385,42 €) | 19.569,50 €<br>(ds 30% von 65.231,75 €) | 47.488,10 €<br>(ds 30% von 158.293,62 €) | 54.525,61 €<br>(ds 30% von 181.752,03 €) |

Nur der Ordnung halber wird an dieser Stelle auf § 279 Abs. 1 BAO hingewiesen, wonach das Bundesfinanzgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden hat. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Aus dieser Bestimmung ergibt sich die Befugnis und die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Bescheid in allen Punkten, auch in den über die geltend gemachten Beschwerdepunkte und über das Beschwerdebegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Beschwerdeführers abzuändern (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192). Es gibt keine Teilrechtskraft und es besteht im Beschwerdeverfahren kein Verböserungsverbot, weshalb von den Feststellungen der belangten Behörde auch zu Lasten der Bf. abgewichen werden kann.

## **IV. Rechtliche Beurteilung**

### **4.1. Zu Spruchpunkten I. und II. (Abweisung und Abänderung)**

Eingangs ist zum Vorbringen der Bf., wonach im Zuge der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben die nunmehr strittigen Beanstandungen nicht getroffen wurden, festzuhalten, dass es nach der Judikatur keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung zwischen dem Lohnsteuerverfahren eines Arbeitgebers und seinem Einkommen-/Körperschaftsteuerverfahren als Betriebsinhaber gibt. Die vom VwGH zum Verhältnis Est-Verfahren des Arbeitnehmers und dem Lohnsteuerverfahren beim Arbeitgeber entwickelte Judikatur ist hier analog übertragbar (VwGH 28.03.1979, 0635/77; VwGH 25.11.1986, 86/14/0065, und VwGH 26.06.1990, 89/14/0172, UFS 01.02.2005, RV/4308-W/02, UFS 18.10.2005, RV/1577-W/04, mwN), sodass das Ergebnis der Prüfung der Lohnabgaben für die hier maßgebliche Beurteilung im Körperschaftsteuer (und als deren Folge auch im Kapitalertragsteuer)verfahren irrelevant ist.

#### **4.1.1. Bindung an das Strafurteil**

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkennt, entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren

gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. z.B. VwGH 30.04.2003, 2002/16/0006, VwGH 30.01.2001, 95/14/0043, VwGH 18.08.1994, 94/16/0013 u.a.).

Es steht jedoch ausschließlich der mit der Vollziehung der Abgabengesetze betrauten Abgabenbehörde zu, die steuerrechtliche Beurteilung der festgestellten Sachverhalte zu treffen. Die Schätzung der Bemessungsgrundlagen iSd § 184 BAO fällt in den Kompetenzbereich der Abgabenbehörden (bzw. über § 2a BAO in jenen des BFG). Somit obliegt es diesen im Rahmen der Steuerfestsetzung die Grundlagen - auch höher als die Strafbehörde – zu schätzen. Rücksichtlich der Ausführungen in der Beweiswürdigung, waren sohin die Bemessungsgrundlagen teils neu zu schätzen bzw. den Dienstverhältnissen die Anerkennung zu versagen.

#### **4.1.2. Körperschaftsteuer**

Nach § 1 Abs. 1 und 2 KStG 1988 unterliegen juristische Personen des Privatrechts, somit auch GmbHs, der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sie im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, was beides auf die Bf. zutrifft. Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen, sohin der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des EStG aufgezählten Einkunftsarten ua nach Ausgleich mit Verlusten zugrunde zu legen, wobei hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes maßgeblich sind (§ 7 Abs. 1 iVm Abs. 2 KStG 1988).

##### **a. Taggelder**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach Abs. 5 leg. cit. fällt darunter auch der Verpflegungsmehraufwand, wobei jedoch die höchstgerichtliche Judikatur dazu zu beachten ist: Der VwGH entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass nur dann Tagesgelder steuerlich zu berücksichtigen sind, soweit eine Nächtigung erforderlich ist. In diesem Fall ist – *"für den ersten Zeitraum von cirka einer Woche"* – der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Hingegen liege ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand nicht vor, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. *"Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme*

von Lebensmitteln abgefangen werden" (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156; VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 26.6.2002, 99/13/0001; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151; BFG 15.10.2015, RV/5101258/2014; 11.7.2016, RV/5100808/2013; 26.03.2018, RV/110477/2017; 04.07.2019, RV/2100782/2013; Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 119; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 43). Es wurden – wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung angab (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 1) – keine Nächtigungen verzeichnet. Auch hat die Bf. nicht bewiesen, dass es den Gesellschaftern nach der Sachlage nicht zugemutet werden konnte, den Verpflegungsmehraufwand durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder Mitnahme von Lebensmitteln derart abzufangen, dass kein Mehraufwand entsteht (BFG 4. 6. 2014, RV/3100333/2013). Die Taggelder waren sohin aus den Bemessungsgrundlagen zu eliminieren.

## **b. Gutscheine an Kunden/Geschäftsfreunde**

„Übliche Geschenke“ an Kunden und Geschäftsfreunde, etwa anlässlich des Weihnachtsfestes oder zum Jahreswechsel, werden von der Judikatur als nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen iS § 20 Abs. 1 Z 3 EStG beurteilt und sind daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Eine Ausnahme gilt jedoch, sofern Geschenke aus Werbegründen überlassen werden und auch eine entsprechende Werbewirkung entfalten. Davon kann ausgegangen werden, wenn zum Beispiel Kalender und Kugelschreiber mit Firmenaufschrift geschenkt werden. Gutscheine von Fremdfirmen – wie im konkreten Fall – erfüllen diese Voraussetzungen nicht, weshalb die für Betriebsfremde behaupteten Ausgaben schon aus diesem Grund nicht abzugsfähig. Rücksichtlich der Verfahrensbehauptungen der Bf. im Schriftsatz vom 29.10.2024, wonach „pro Person in den Jahren 2015 und 2016 ca. Euro 120,00 und in den Jahren 2017 und 2018 Euro 180,00 bezahlt wurden“, sind sohin unter dem Titel des „freiwilligen Sozialaufwandes“ die nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Geschäftspartner (und deren Angestellte) in Abzug zu bringen, wie in der folgenden Tabelle dargestellt, wobei dabei die von der Bf. vorgelegten Namenslisten herangezogen werden; zur Frage, wer als Geschäftsfreund anzusehen ist, wird auf die Ausführungen des Minderheitsgesellschafters im Zuge der mündlichen Verhandlung verwiesen (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 5). Weiters abzuziehen sind die den nahen Angehörigen geleisteten Zahlungen, als logische Konsequenz aus der Nichtanerkennung der diesbezüglichen Dienstverhältnisse:

| <b>2015</b>                                 | <b>2016</b>                                   | <b>2017</b>                                   | <b>2018</b>                                   |
|---------------------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| - Euro 840,00<br>(7 Pers. „Liste alt 2015“) | - Euro 1.080,00<br>(9 Pers. „Liste neu 2016“) | - Euro 1.620,00<br>(9 Pers. „Liste neu 2017“) | - Euro 1.620,00<br>(9 Pers. „Liste neu 2018“) |
| - Euro 240,00<br>(Angehörige)               | - Euro 240,00<br>(Angehörige)                 | - Euro 360,00<br>(Angehörige)                 | - Euro 360,00<br>(Angehörige)                 |

|                      |                      |                      |                      |
|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| <u>Euro 1.080,00</u> | <u>Euro 1.320,00</u> | <u>Euro 1.980,00</u> | <u>Euro 1.980,00</u> |
|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|

Folglich sind unter dem Titel des „freiwilligen Sozialaufwandes“ die Betriebsausgaben – rücksichtlich des Ausführungen zur Schätzung unter Punkt III.3.3. – wie folgt anzuerkennen:

|                                  | <b>2015</b>            | <b>2016</b>            | <b>2017</b>              | <b>2018</b>              |
|----------------------------------|------------------------|------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Gesamt                           | Euro 5.200,00          | Euro 6.100,00          | Euro 12.500,00           | Euro 13.140,00           |
| abz. Geschäftsfreunde/Angehörige | - Euro 1.080,00        | - Euro 1.320,00        | - Euro 1.980,00          | - Euro 1.980,00          |
| Zwischensumme                    | Euro 4.120,00          | Euro 4.780,00          | Euro 10.520,00           | Euro 11.160,00           |
| Schätzung 20%                    | <b><u>824,00 €</u></b> | <b><u>956,00 €</u></b> | <b><u>2.104,00 €</u></b> | <b><u>2.232,00 €</u></b> |

### c. Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist in diesem Zusammenhang alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh. ihre Ursache - welche anhand eines Fremdvergleichs ermittelt wird - in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, aaO, § 8 Rz. 555*). Wurde bei der Ermittlung des Einkommens (vorerst) eine verdeckte Ausschüttung ergebnismindernd (als Betriebsausgabe oder zu geringe Betriebseinnahme) berücksichtigt, so ist die von ihr ausgehende Wirkung rückgängig zu machen bzw. zu neutralisieren. Aus überhöhten Leistungsentgelten an den Anteilseigner resultierende verdeckte Ausschüttungen, die bei der Körperschaft als Betriebsausgaben abgesetzt wurden, sind deren Einkommen zuzuschlagen und hat diese Korrektur außerbilanzmäßig zu erfolgen (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, aaO, § 8 Rz. 1133ff*).

Dies vorausgeschickt sind sohin nachfolgende Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen und stellen die darüberhinausgehenden Summen verdeckte Gewinnausschüttungen dar:

| <b>Titel</b>            | <b>2015</b> | <b>2016</b> | <b>2017</b> | <b>2018</b> |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Reisekosten Tz 2</b> | 3.106,00 €  | 3.936,00 €  | 5.321,00 €  | 7.571,00 €  |

|                               |             |             |             |             |
|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Freiwilliger Soz. Tz 3</b> | 824,00 €    | 956,00 €    | 2.104,00 €  | 2.232,00 €  |
| <b>Nahe Angehörige Tz 4</b>   | 0,00 €      | 0,00 €      | 0,00 €      | 0,00 €      |
| <b>Barvorschüsse Tz 5</b>     | 19.615,63 € | 19.569,50 € | 47.488,10 € | 54.525,61 € |

Bezüglich der konkreten Berechnung der Körperschaftsteuer auf Basis der vorgenannten, anerkannten Betriebsausgaben wird auf die den Entscheidungsgründen beigelegten Berechnungsblätter zur Körperschaftsteuer, Beilagen ./1-./4, verwiesen.

#### 4.1.3. Kapitalertragsteuer

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 iVm § 93 Abs. 1 (§ 27 Tz 39 f; vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; *Renner*, RdW 2014, 741; derselbe, ÖStZ 2015, 249). Verdeckte Gewinnausschüttungen werden meist erst im Nachhinein erkannt, weshalb von der abzugsverpflichteten Körperschaft im maßgeblichen Zeitpunkt (eine Woche nach Zufließen; § 96 Abs. 1 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 2 erster TS) idR keine KEST einbehalten und abgeführt wird. Wird im Zeitpunkt des Zufließens die KEST nicht abgezogen, so ist grds in diesem Zeitpunkt der Vorteil des Gesellschafters, die KEST nicht tragen zu müssen, eingetreten (§ 27 Abs. 5 Z 2; vgl VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104; siehe auch § 27 Tz 222). In diesem Fall beträgt die KEST rechnerisch 33,33% bzw. ab 01.01.2016 37,93 %, weil der Gesellschafter den Brutto-Kapitalertrag erhält (vgl Pkt. 4. BMF-Info 5.10.2015, AFS 2015, 164; *Hendl/Pülzl*, SWK 2017, 471; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2017, 69; *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe* 112 Tz 760; *Jakom/Marschner* 2022 § 93 Tz 9; *Renner*, SWK 2015, 1365).

Dass im Zusammenhang mit den festgestellten Leistungen Vorteilsgewährungen und somit derartige Ausschüttung vorliegen, ist zwischen den Parteien unstrittig; ebenso, dass die Bf. dem Grunde nach für die KEST haftet (VH-Protokoll vom 02.12.2024, S. 1). Rücksichtlich der anzuerkennenden Betriebsausgaben gemäß Pkt. 4.1.2. errechnet sich die festzusetzende KEST wie folgt:

|                                      | <b>2015</b>    | <b>2016</b>    | <b>2017</b>     | <b>2018</b>     |
|--------------------------------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| Gewinnerhöhung                       | Euro 69.211,88 | Euro 73.603,22 | Euro 155.275,67 | Euro 174.291,85 |
| vGa KEST (33,33% ab 2016:<br>37,93%) | Euro 23.068,32 | Euro 27.917,70 | Euro 58.896,06  | Euro 66.108,90  |

Insgesamt war sohin den Beschwerden der Erfolg zu versagen und die angefochtenen Bescheide zu Lasten der Bf. abzuändern.

#### **4.2. Zu Spruchpunkt III. (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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, schließlich orientierte sich das Bundesfinanzgericht bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Dezember 2024