

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sochorgasse 3, 2512 Traiskirchen, über die Beschwerde vom 27. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Baden Mödling) vom 22. Dezember 2016 gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2013, die Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2014, den Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011-2015 und die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2011-2012 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2011-2013 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2011-2014 und betreffend den Haftungsbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2011-2015 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage zu diesem Erkenntnis angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- III. Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

- 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

Bei der Bf wurde für die Jahre 2011-2014 eine Außenprüfung gem § 147 BAO und für die Jahre 2015-2016 eine Nachschau gem § 144 BAO durchgeführt. Die Prüfung durch das Finanzamt Baden Mödling, nunmehr Finanzamt Österreich, wurde mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem § 150 BAO am 19. Dezember 2016 mit zwei Feststellungen abgeschlossen.

Der Prüfer stellte in der Textziffer 1 des Berichts über die Außenprüfung fest, dass von der Bf im Zeitraum 2009-2012 ein Einfamilienhaus angemietet wurde. Vermieterin war Person 1, die Gattin von Anteilseigner 1, der im Bericht über die Außenprüfung als „Firmenverantwortlicher“ bezeichnet wird. Das Einfamilienhaus in Ort 1 sei zu betrieblichen Zwecken von der Bf angemietet worden. In den Jahren 2011 und 2012 wäre das Dachgeschoss (teilweise in den verfahrensgegenständlichen Unterlagen auch als Obergeschoss bezeichnet) des Hauses, dieses besteht aus Keller, Erd- und Dachgeschoß, durch den bei der Bf angestellten Sohn Sohn 1 der Gesellschafterin-Geschäftsführerin Anteilseignerin 2, privat genutzt worden. Der im Prüfungsverfahren mit 1/3 der Gesamtmiete festgestellte Privatanteil betreffend das Dachgeschoss wurde vom Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG 1988 qualifiziert. Im Ergebnis wurde vom Prüfer eine Umsatzsteuerkorrektur für die Jahre 2011-2012 in Höhe von 1.200 Euro p.a. und eine außerbilanzielle Gewinnhinzurechnung für die Jahre 2011-2012 in Höhe von 6.000 Euro p.a. vorgenommen. Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011-2012 wurde im Haftungsweg bei der Bf mit 33,33%, bezogen auf den als privat genutzten Anteils, auf Basis einer Bemessungsgrundlage inklusive Umsatzsteuer von 7.200 Euro p.a., festgesetzt.

Weiter stellte der Prüfer in der Textziffer 2 des Berichts über die Außenprüfung fest, dass Forderungen der Bf aus Bau- und Sanierungsarbeiten an die Gattin Person 1 des Firmenverantwortlichen Anteilseigner 1 über mehrere Jahre kaum reduziert, aber auch nicht verzinst, worden wären. Für die Bf habe sich dadurch eine übermäßige Zinsbelastung ergeben, da die bei der Bf ihrerseits angefallenen Zinsen nicht in Rechnung gestellt worden wären. Aufgrund der engen privaten Verflechtung zwischen dem Verantwortlichen bzw Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, Anteilseigner 1 und der Ehefrau als Leistungsempfängerin, wurde vom

Prüfer der Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung im Ausmaß der entgangenen Zinserträge beurteilt. Als zinsrelevante Bemessungsgrundlage wurde vom Prüfer jeweils der Saldo der Forderungen gegenüber Person 1 zu den einzelnen Bilanzstichtagen der Jahre 2011-2015 herangezogen. Von diesen Salden wurde vom Prüfer ein Abschlag von jeweils 25% vorgenommen, da im Prüfungsverfahren von Seiten der Bf argumentiert wurde, dass ein Teil der an Person 1 erbrachten Bauleistungen mangelhaft gewesen und deshalb von dieser nicht bezahlt worden wäre. Im Ergebnis wurde vom Prüfer die zinsrelevante Bemessungsgrundlage mit 75% der Forderungen gegenüber Person 1, gerundet auf volle Tausend Euro, zu den einzelnen Bilanzstichtagen angesetzt und mit 7,5% p.a. verzinst. Die nicht verrechneten Zinsen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und kam es zu einer außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung für die Jahre 2011-2014 in Höhe der entgangenen Zinsen. Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011-2015 wurde im Haftungsweg bei der Bf ebenfalls in Höhe der nicht verrechneten Zinsen festgesetzt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2011-2012 und die Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2013. Die Körperschaftsteuer 2014 wurde unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellung erstmalig festgesetzt. Die Kapitalertragsteuer über die Jahre 2011-2015 wurde mittels Haftungsbescheid gem § 95 Abs 2 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO der Bf und (offenbar irrtümlich) zusätzlich mittels Direktvorschreibung gem § 95 Abs 5 EStG 1988 über den (offenbar unrichtigen) Zeitraum 2010-2015 ebenfalls der Bf vorgeschrieben.

Hinsichtlich der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren über die Umsatzsteuer der Jahre 2011-2012 und die Körperschaftsteuer 2011-2013 gem § 303 Abs 1 BAO wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren, verwiesen. Hinsichtlich der Ermessensübung gem § 20 BAO verwies die belangte Behörde, dass, unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen, das Überwiegen des Interesses an der Rechtsrichtigkeit der Rechtsbeständigkeit vorgehe. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Die Bf beantragte innerhalb offener Frist eine Rechtsmittelfristverlängerung und brachte anschließend am 27. Februar 2017 fristgerecht Beschwerde gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide, den Haftungsbescheid und den Bescheid über die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer (mittels Beschwerde vorentscheidung vom 29. Mai 2017 aufgehoben) ein. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gem § 272 Abs 2 BAO wurde beantragt, auf die Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung wurde gem § 262 Abs 2 lit a BAO verzichtet.

In der Beschwerde wurde zur angemieteten Liegenschaft ausgeführt, dass, wie bereits in einer Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 2016 an den Prüfer durch Anteilseigner 1 bekannt gegeben worden wäre, durch die Bf lediglich der Keller und das Erdgeschoß der Liegenschaft angemietet worden wären. Das Dachgeschoss wäre privat genutzt worden, sei aber nicht Teil des Mietverhältnisses gewesen. Sowohl Vermieter, Mieter, als auch der im Mietobjekt mit einem Zweitwohnsitz gemeldete Sohn 1 würden bestätigen, dass das Dachgeschoß nicht angemietet worden wäre.

Zum nicht verzinsten Forderungskonto wurde in der Beschwerde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf als Bauunternehmen tätig sei und in den Prüfungsjahren Person 1, die Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers Anteilseigner 1, Hauptkundin des Unternehmens gewesen wäre. Das Unternehmen wäre mit diversen Herstellungs- und Renovierungsarbeiten für Mietobjekte von Person 1 beauftragt und wären laufende Instandhaltungsarbeiten durchgeführt worden. Von Person 1 hingegen habe die Bf Büroräumlichkeiten und Lagerflächen angemietet.

Weiter wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass, wie in der bereits oben angeführten Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 2016 der Abgabenbehörde bekannt gegeben worden wäre, die aushaftenden Rechnungen von der Kundin aufgrund von mangelhaften oder unvollständigen Arbeiten, durch die es teilweise auch zu Rechtsstreitigkeiten mit Mietern der Kundin gekommen wäre, nicht oder erst nach Mängelbehebung oder Fertigstellung bezahlt worden wären. Dazu wäre ein Beweisordner mit Mängelrügen und Anwaltsbriefen zur Einsichtnahme durch den Prüfer vorbereitet worden, von diesem jedoch nicht eingesehen worden.

Die Nichtbezahlung bzw verspätete Bezahlung wäre auf mangelhafte Arbeiten der Bf zurückzuführen und auch fremde Dritte würden Rechnungen erst bei ordnungsgemäß erbrachter Leistung begleichen. Auch wäre es durch die mangelhaften Arbeiten der Bf bei Person 1 zu Mietausfällen gekommen und hätten diese jederzeit mittels Klage bei der Bf geltend gemacht werden können. Das Resultat wäre ein langer Rechtsstreit mit enormen Anwaltskosten gewesen.

Der Beschwerde beigefügt war eine Auflistung von behaupteten Mängelrügen.

Zudem wird in der Beschwerde ausgeführt, dass aufgrund eines Insolvenzantrags eines Gläubigers im Jahr 2014 über das Vermögen der Bf ein Konkursverfahren eröffnet worden war, das in einem Sanierungsverfahren geendet habe. Der Masseverwalter habe damals die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf und Person 1 geprüft und hätte durch die erfolgten Teilzahlungen dieser Kundin das Sanierungsverfahren positiv abgeschlossen werden können und habe der Masseverwalter im Insolvenzverfahren die offenen Forderungen der Bf

gegenüber Person 1 nicht eingeklagt. Von der Abgabenbehörde wäre in der Beweiswürdigung nicht berücksichtigt worden, dass Person 1 für die Besicherung der Bankverbindlichkeiten im Konkursverfahren der Bf gesorgt und dafür keine Haftungsprovision verrechnet habe. Die Forderungen wären von der Kundin immer bezahlt worden, es habe sich eine Forderungsreduktion über den Zeitraum 2012-2015 von über 400TEUR ergeben. Eine Fremdunüblichkeit der langen Außenstanddauer sei zudem nicht vorgelegen, weil Person 1 für die hypothekarische Haftung für Bankschulden der Bf keine Haftungsprovisionen verrechnet habe und insoweit ein Vorteilsausgleich vorgelegen habe.

Zur Qualifizierung der nicht verrechneten Zinsen durch das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung äußerte sich die Bf in der Beschwerde insoweit, als dass die Abgabenbehörde keine Feststellungen dahingehend getroffen habe, was ein fremdübliches Zahlungsziel sei und wie lange die einzelnen Forderungen tatsächlich aushaftend gewesen wären. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Stichtagsbetrachtung der offenen Forderungen sei nicht geeignet darüber Aufschluss zu geben, wie lange die Forderungen tatsächlich aushaftend gewesen wären. Ein Großteil der Rechnungen wäre laut der Bf beispielsweise erst im Dezember der jeweiligen Jahre fakturiert und durch die vorgenommene Stichtagsbetrachtung unrichtigerweise als unüblich lange aushaftende Kundenforderung qualifiziert worden.

Dazu wurde die nachfolgende Aufgliederung beigelegt:

Jahr 2011	€ 439.907,03 (davon Rechnungen aus 12/11 € 279.896,04)
Jahr 2012	€ 734.152,51 (davon Rechnungen aus 12/12 € 412.212,43)
Jahr 2013	€ 431.154,28 (davon Rechnungen aus 12/13 € 6.043,16)
Jahr 2014	€ 442.521,73 (davon Rechnungen aus 12/14 € 35.962,21)
Jahr 2015	€ 331.796,00 (davon Rechnungen aus 12/15 € 82.567,63)

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wird von der Bf ausgeführt, dass die getroffenen Feststellungen nicht geeignet seien, eine verdeckte Gewinnausschüttung und somit eine Wiederaufnahme der beschwerdegegenständlichen Verfahren zu rechtfertigen.

In seiner Stellungnahme vom 24. Mai 2017 erläuterte der Prüfer des Finanzamtes zum Mietobjekt, dass der von der Bf vorgelegte Mietvertrag vom 1. Mai 2009 ein Objekt mit sieben Zimmern, diversen Nebenräumlichkeiten und als mitvermietet, einen Keller, den Garten, den Dachboden und sonstige Flächen, umfasse. Dies würde sich auch mit dem im Prüfungsverfahren vorgelegten Bauplan decken, da sich im Erdgeschoss fünf Zimmer, ein WC und ein Bad, im Obergeschoss zwei Zimmer, eine Küche, ein Bad/WC und ein größerer Abstellraum (= Kabinett) befinde. Somit stehe für die Abgabenbehörde eindeutig fest, dass

auch das Obergeschoss (bzw Dachgeschoss) Bestandteil des Mietverhältnisses gewesen wäre. Dieses habe, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 2016 durch die Bf bestätigt, Sohn 1 zeitweise privat genutzt und war Sohn 1 laut Abfrage im Zentralen Melderegister in der Zeit vom 26. Februar 2010 bis 27. August 2012 an der Adresse des Mietobjektes mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Hinsichtlich der Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung wurde vom Prüfer in der Stellungnahme zur Stichtagsbetrachtung ausgeführt, dass die Vorgehensweise inklusive der pauschalen Berücksichtigung von 25% Abschlag für mangelbehaftete Projekte mit der steuerlichen Vertretung besprochen und festgelegt worden wäre. Eine detaillierte Betrachtung hinsichtlich der mangelbehafteten Projekte sei mangels Aufzeichnungen hierzu nicht möglich gewesen. Im Prüfungszeitraum habe es, neben der Begleichung von Klein- und Kleinstbeträgen, lediglich eine Zahlung vom 1. Februar 2011 über 51,6 TEUR betreffend eine Rechnung aus 2010 gegeben. Eine Banküberweisung im Nachschauzeitraum vom 10. Juni 2015 über 220 TEUR konnte keinen Rechnungen direkt zugeordnet werden. Überdies seien keine Mahnschritte gesetzt worden und wäre dies nicht fremdüblich.

Mit Datum vom 29. Mai 2017 wurde die Beschwerde innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Monaten gem § 262 Abs 2 lit b iVm § 108 Abs 3 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Stellungnahme der Außenprüfung. Gleichzeitig wurde bekanntgegeben, dass betreffend die Kapitalertragsteuer zwei Bescheide, ein Haftungsbescheid und eine Direktvorschreibung, beide an die Bf adressiert, erlassen wurden. Der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010-2015 (Direktvorschreibung) wurde mittels Beschwerdevereentscheidung vom 29. Mai 2017 durch die belangte Behörde aufgehoben. Gleichzeitig mit der Beschwerdevereentscheidung wurde der Bf die Stellungnahme der Außenprüfung vom 24. Mai 2017 übermittelt.

In der Gegenäußerung vom 6. Juni 2017 zur Stellungnahme der Außenprüfung erläuterte die Bf in Bezug auf die Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung, dass gegen die im Rahmen der Besprechung am 10. November 2016 von der Abgabenbehörde mitgeteilte rechtliche Würdigung bereits damals Einwände kundgetan worden wären. Damals wären der steuerlichen Vertretung noch gar nicht bewusst gewesen, wie umfangreich die Mängel tatsächlich wären.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom **26. August 2024** wurde die Beschwerdesache dieser Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2024 wurde die Bf aufgefordert zu den Ausführungen des Prüfers des Finanzamtes vom 24. Mai 2017 betreffend das Mietobjekt Stellung zu nehmen und Nachweise vorzulegen, aus denen hervorginge, dass das Ober- bzw.

Dachgeschoss nicht Teil des Mietvertrages wäre. Weiter wurde die Bf um Stellungnahme dahingehend ersucht, dass im Mietvertrag vom Datum 9 der Mietgegenstand expressis verbis als „*das Haus in ... Ort 1 ... bestehend aus ... Keller, Kellerabteil, Dachboden ...*“ bezeichnet wurde. Weiter wurde die Bf aufgefordert, die im Schreiben der Bf vom 28. November 2016 an die Außenprüfung angeführten (früheren) Mietverträge betreffend das Mietobjekt an andere Personen und Firmen vorzulegen. Ergänzend wurde die Vorlage der im Mietvertrag vom Datum 9 im Punkt IV angeführten Abrechnung der Wasser- und Betriebskosten für die Jahre 2011 und 2012 von der Bf angefordert. Mit diesem Beschluss wurden schriftliche Stellungnahmen der Bf als Mieterin, der Vermieterin und des im Objekt mit einem Nebenwohnsitz gemeldeten Sohn 1 zur Konkretisierung des Mietgegenstandes angefordert.

Mit Beschluss vom 15. Oktober 2024 wurden von der Bf Unterlagen zur Entwicklung der Zusammensetzung der Forderungen gegenüber Person 1 für den Zeitraum 2011-2015 mit Angabe der Ausgangsrechnungen und jeweiligen Zahlungs- bzw Teilzahlungszeitpunkten angefordert. Weiter die Vorlage sämtlicher Ausgangsrechnungen der Bf an Person 1 und welchen Fakturen die in der Beschwerde vom 27. Februar 2017 angeführten Zahlungen über 400 TEUR zuzuordnen seien. Angefordert wurde eine Zuordnung der mängelbehafteten Forderungen zu den einzelnen Fakturen und die Vorlage der jeweils konkreten Mängelrügen bzw Anwaltsbriefe der Mieter der Leistungsempfängerin. Weiter wurden die Vorlage der für den Zeitraum 2011-2015 gültigen Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf und für jedes dieser Jahre beispielhaft fünf Ausgangsrechnungen an fremde Dritte mit den jeweils vereinbarten Zahlungsvereinbarungen angefordert.

Ebenso wurde die Bf aufgefordert, den in der Beschwerde vom 27. Februar 2017 und im Schreiben der Bf vom 28. November 2016 an das Finanzamt angeführten Vorteilsausgleich zwischen der Bf und Person 1 vorzulegen.

Am 9. Dezember 2024 wurde von der Bf in Beantwortung des Beschlusses vom 15. Oktober 2024 zur Privatnutzung des Obergeschosses des Mietobjektes erläutert, dass die Vermieterin als Vorlage für den sachverhaltsrelevanten Mietvertrag vom Datum 9 den Mietvertrag mit dem Vormieter „*abgemalt*“ habe. Als Nachweis, dass Teile der Liegenschaft während dem aufrechten Mietverhältnis an fremde Dritte vermietet wurden, wurde eine Faktura der Bf vom 22. Dezember 2009 über die Vermietung einer Dienstwohnung im Dezember 2009 an Dienstnehmer 1 und eine Faktura der Bf vom 9. Mai 2011 über die Vermietung einer Dienstwohnung im Mai 2011 an Dienstnehmer 2, jeweils an die Adresse des Mietobjektes, vorgelegt. Die mit Beschluss vom 15. Oktober 2024 angeforderten Wasser- und Betriebskostenabrechnungen würden nachgereicht. Eine Bestätigung von Sohn 1, dass das

Obergeschoss der Liegenschaft von ihm in den Jahren 2011 und 2012 privat bewohnt wurde, wurde übermittelt.

Zur nicht erfolgten Verzinsung des Forderungskontos gegenüber Person 1 wurde mit den am 9. Dezember 2024 übermittelten Unterlagen das Kundenkonto bzw im Jahr 2015 die beiden Kundenkonten in Form von Kontoblättern übermittelt. Hinsichtlich der Zuordnung der vorgenommenen Zahlungen der Kundin Person 1 an konkrete Fakturen der Bf wurde folgendes erläutert: *„Buchhalterisch wurden vorgenommene Zahlungen immer auf die älteste Forderung angerechnet!“* Ein umfangreiches Konvolut an Unterlagen (Anschriften, E-Mails usw), Schreiben von Person 1 an die Bf und eine Vielzahl von E-Mails adressiert an Person 1, Anteilseigner 1 und an die Ehepartner gemeinsam mit Mängelrügen zu diversen Liegenschaften wurden vorgelegt. Eine konkrete Zuordnung zu den einzelnen Fakturen der Bf an die Leistungsempfängerin wäre laut Bf äußerst schwierig und zeitintensiv und würde nachgereicht. Ebenso würden die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Bf nachgereicht. Exemplarische Ausgangsrechnungen an fremde dritte Kunden wurden übermittelt. Hinsichtlich des vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 15. Oktober 2024 angeforderten Vorteilsausgleichs wurde ausgeführt, dass es eine Vereinbarung gegeben habe, diese aber aktuell nicht auffindbar wäre und nachgereicht werde.

Mit Datum vom 2. Jänner 2025 hat die Bf sämtliche vom Bundesfinanzgericht angeforderte Ausgangsrechnungen an Person 1 für die Jahre 2011-2015 übermittelt.

Am 21. Jänner 2025 wurde Person 1 vom Bundesfinanzgericht mittels Beschluss zu einer schriftlichen Zeugeneinvernahme gem § 172 Abs 1 BAO aufgefordert. Als Vermieterin der Liegenschaft an die Bf wurde um Beantwortung folgender Fragen bzw um Vorlage der relevanten Unterlagen dazu ersucht:

„1. Übermittlung des oben angeführten Mietvertrages zwischen Ihnen als Vermieterin und dem Vormieter der die Liegenschaft in Ort 1 ... für den Zeitraum vor dem Datum 9.

2. Vorlage der detaillierten Betriebskostenabrechnungen für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011 und für den Zeitraum 1.1.2012 bis 31.12.2012 unter Beilage einer allenfalls durchgeführten Aufschlüsselung für das Dach-/Obergeschoß und den übrigen vermieteten Gebäudeteilen.

3. Stellungnahme dahingehend, ob wie im Mietvertrag vom Datum 9 vereinbart, das Haus in Ort 1 ..., bestehend aus 7 Zimmer, Kabinett usw., Keller, Kellerabteil, Hausgarten, Dachboden“ vermietet wurde, oder ob das Ober-/Dachgeschoss nicht vom Mietvertrag umfasst war.

4. Sollte das Ober-/Dachgeschoß nicht vom Mietvertrag umfasst gewesen sein, dann bitte um Vorlage von entsprechenden Beweismitteln wie zB eines geänderten bzw adaptierten Mietvertrags oder andere schriftliche Vereinbarungen.“

Mit Datum vom 31. Jänner 2025 wurde von der Zeugin Person 1 der angeforderte Mietvertrag vom Datum 11 mitsamt zwei Zusatzvereinbarungen mit einem nicht nahestehenden fremden Dritten übermittelt. Hinsichtlich des Mietgegenstandes bestand in den wesentlichen Punkten Übereinstimmung mit dem beschwerdegegenständlichen Mietvertrag. Der Mietgegenstand wurde bezeichnet als „*das Haus in Ort 1 ...bestehend aus 7 Zimmern, Kabinett, Küche, 1 Bad und WC, 1 Bad, 1 WC ... Mitvermietet sind: ... Keller/Kellerabteil ...*“. Der vorgelegte Vertrag wurde ebenso wie der beschwerdegegenständliche Vertrag auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen. Der Hauptmietzins wurde mit 1.200 Euro, die monatlichen Betriebskosten mit 120 Euro und die Umsatzsteuer auf den Hauptmietzins mit 240 Euro festgelegt, insgesamt somit 1.560 Euro. In der vorgelegten Zusatzvereinbarung vom Datum 11 wurde eine Vereinbarung hinsichtlich von möglichen Mieterinvestitionen getroffen. In der vorgelegten Zusatzvereinbarung vom 2. Mai 2007 wurde eine mündliche Absprache zwischen den Mietparteien vom 2. Mai 2007 verschriftlicht. Darin wurde vereinbart, dass sich der Vermieter verpflichtet, die Miete inklusive Betriebskosten als fixe Miete ohne jährliche Abrechnung der Betriebskosten zu verrechnen. Die Gesamtmiete betrug monatlich daher 1.560 Euro. Weiter wurde in dieser Zusatzvereinbarung geregelt, dass das Dachgeschoss, der Keller und Garten von der Hauseigentümerin und ihrem Sohn mitbenützt werden dürfen.

Mit Beschluss vom 28. Jänner 2025 hat das Bundesfinanzgericht die Bf aufgefordert, folgende Fragestellungen zur gesellschaftsrechtlichen Stellung der Gesellschafterin Anteilseignerin 2 bis Datum 1 und Anteilseigner 1 ab Datum 1 zu beantworten: „*Welches Naheverhältnis hat Anteilseignerin 2 zu Sohn 1, geboren am Datum 2; zu Anteilseigner 1, geboren am Datum 3 und zu Person 1, geboren am Datum 4? Welches Naheverhältnis hat Anteilseigner 1 zu Anteilseignerin 2, geboren am Datum 5, zu Sohn 1, geboren am Datum 2 und zu Person 1, geboren am Datum 4?*“.

Das Bundesfinanzgericht hat mit diesem Beschluss überdies beide Verfahrensparteien informiert, dass dem Berichterstatter die Aufgabe zukommt, im Vorfeld der mündlichen Verhandlung das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durchzuführen (§ 272 Abs 4 iVm § 269 BAO). Sollte der Senat zu der Überzeugung gelangen, dass dem Grunde nach eine verdeckte Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG vorläge, wären Feststellungen zur fremdüblichen Höhe der Verzinsung der Forderungen der Bf gegenüber Person 1 erforderlich. Die Ermittlung der zinsrelevanten Bemessungsgrundlage hätte mangels Zuordnung der behaupteten mangelbehafteten Arbeiten

der Bf an Person 1 durch eine Schätzung zu erfolgen. Der Berichtersteller verweist im Beschluss vom 28. Jänner 2025 auf die darin dargestellten Berechnungsdetails und erläutert die diesen Berechnungen zu Grunde liegenden vorläufigen Annahmen. Beide Verfahrensparteien wurden aufgefordert, zum Ergebnis der Schätzung Stellung zu nehmen.

In dieser Berechnung wurden die Salden am Forderungskonto in eine tageweise Darstellung umgewandelt und aufgrund der von der Bf behaupteten mangelbehafteten Leistungen ein Abschlag von 25% vorgenommen. Die Zinsen wurden tageweise berechnet, dabei wurden die von der Österreichischen Nationalbank für den Zeitraum 2011-2015 veröffentlichten Zinssätze für Überziehungskredite an nichtfinanzielle Unternehmen im Euroraum angesetzt.

Mit Beschluss vom 28. Jänner 2025 hat das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde aufgefordert hinsichtlich der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG die nachfolgende Fragestellung zu beantworten: *„Bitte erläutern Sie welche Feststellungen für den Zeitraum 2011 – 2015 von der belangten Behörde im Hinblick auf die Anteilseignerschaft oder diesen nahestehenden Personen getroffen wurden ...“*

Mit Datum vom 10. Februar 2025 teilte die belangte Behörde mit, dass die Gesellschafterin Anteilseignerin 2 die Mutter von Sohn 1 sein dürfte. Dies wurde belegt mit einem Auszug aus dem elektronischen Familienbeihilfeakt. Aus diesem ginge hervor, dass Anteilseignerin 2 hinsichtlich Sohn 1 anspruchsberechtigt war. Die belangte Behörde führte weiter aus, dass es sich bei dem im Bericht der Außenprüfung in Textziffer 1 angeführten Sohn 1 - unrichtige Schreibweise um einen Schreibfehler handelt, gemeint sei Sohn 1. Ein Sohn 1 - unrichtige Schreibweise mit der angeführten Sozialversicherungsnummer sei auch in der Datenbank der Finanzverwaltung nicht auffindbar, was für einen Schreibfehler sprechen würde. Hinsichtlich der übrigen angefragten möglichen Verwandtschaftsverhältnisse wurde von Seiten der belangten Behörde auf den Beschluss vom 28. Jänner 2025 an die Bf verwiesen, der ebenfalls die Fragestellung der Darlegung der Verwandtschaftsverhältnisse umfasste.

Mit Schreiben vom 4. März 2025 wurde von der Bf der Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurückgezogen. Gleichzeitig wurden die Antworten zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 28. Jänner 2025 übermittelt. In der Fragenbeantwortung wurden durch den Bf die persönlichen Nahebeziehungen der Anteilsinhaber zu den von den Feststellungen der Außenprüfung betroffenen Personen dargelegt. Weiter wurde von der Bf ausgeführt, dass die vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 28. Jänner 2025 übermittelte Berechnungsvariante hinsichtlich der möglichen Verzinsung des Verrechnungskontos Person 1 (Tz 2 des Außenprüfungsberichtes) von der Bf akzeptiert werden würde.

Mit Beschluss vom 7. März 2025 wurde die belangte Behörde über die Zurückziehung der mündlichen Senatsverhandlung in Kenntnis gesetzt. Die Antworten der Bf auf den Beschluss

vom 28. Jänner 2025 wurden der belangten Behörde mit gleichem Beschluss zur Erstattung einer allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Die belangte Behörde gab im Rahmen eines Telefonats bekannt, dass keine schriftliche Stellungnahme zum Beschluss vom 7. März 2025 erstattet werde, aber hinsichtlich beider Streitpunkte Übereinstimmung mit den vom Bundesfinanzgericht angenommenen Sachverhalten vorliege.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum 6 gegründet und ist zu FN xxx in das Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichts Wiener Neustadt vom Datum 7 wurde die Eröffnung eines Konkursverfahrens unter der Zahl yyy angemerkt. Mit Beschluss vom Datum 8 wurde der Konkurs aufgehoben und ein Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt.

Die ***Bf1*** war im Streitzeitraum in folgenden Bereichen (Geschäftsfeldern) tätig:

- Stuckateure und Trockenausbau (§ 94 Z 7 GewO 1994), eingeschränkt auf Trockenausbauer
- Maler und Anstreicher, verbunden mit Lackierer, Vergolder und Staffierer und Schilderhersteller (§ 94 Z 8 GewO 1994)

Alleingesellschafterin-Geschäftsführerin war seit der Gründung des Unternehmens im Jahr 1981 bis zum Datum 1 Anteilseignerin 2 (ledig Anteilseignerin 2 - früherer Name), geboren am Datum 5. Mit notariellem Abtretungsvertrag vom Datum 1 hat Anteilseignerin 2 ihre Gesellschaftsanteile an Anteilseigner 1, geboren am Datum 3, ihrem Exgatten, entgeltlich abgetreten.

1.1. Spruchpunkt I.

Im Rahmen einer vom Finanzamt durchgeführten und mit Datum vom 19. Dezember 2016 beendeten Außenprüfung wurden Feststellungen hinsichtlich der Gebarung betreffend das Forderungskonto gegenüber der Kundin Person 1 für den Zeitraum 2011-2015 getroffen.

Im Prüfungsverfahren wurden der belangten Behörde erstmals Unterlagen zur Zusammensetzung und Entwicklung des Forderungskontos und zu den Mängelrügen für die streitgegenständlichen Jahre 2011-2015 vorgelegt. Erstmals wurde das Vorliegen eines Vorteilsausgleichs zwischen den Parteien behauptet.

1.2. Spruchpunkt II.

Die Bf hat für die Kundin Person 1 im Zeitraum 2011-2015 umfangreiche Bau- und Sanierungsarbeiten ausgeführt. Das Volumen dieser Aufträge umfasste in den Jahren 2011-2014 zwischen 50-85% der gesamten Umsätze der Bf, insoweit kann die Kundin als eine der Hauptauftraggeberinnen der Bf bezeichnet werden.

Die Salden des Forderungskontos der Kundin und deren Entwicklung über die Jahre 2010-2015 stellen sich wie folgt dar, wobei in 2015 zwei Forderungskonten bebucht wurden, deren Summe nachfolgend dargestellt wird:

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Forderungen 31.12.	234.694,42	439.907,03	734.152,51	431.154,28	442.521,73	331.796,00
+/- Vorjahr		205.212,61	294.245,48	-302.998,23	11.367,45	-110.725,73

Auf sämtlichen im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Fakturen für Bau- und Sanierungsarbeiten der Bf an diese Kundin ist folgender Passus in der Fußzeile angegeben:
„Rechnungsbeträge sind zahlbar netto Kassa bei Warenübernahme bzw erbrachter Dienstleistung, bei Zahlungsverzug werden 15% Verzugszinsen p.a. verrechnet.“

Aus den vorgelegten Fakturen gegenüber fremden Dritten als Kunden sind neben dem oben angeführten Passus in der Fußzeile drei zusätzliche Fallkonstellationen angegeben:

- „Zahlbar nach Erhalt der Rechnung ohne Abzug“.
- „Zahlbar innerhalb von 14 Tagen – 2% Skonto, Zahlbar innerhalb von 30 Tagen ohne Abzug.“
- „Restzahlung nach Vereinbarung monatlich folgend in 3 Raten“

Eine Fakturierung durch die Bf an Kunden erfolgte somit grundsätzlich nach Warenübergabe bzw erbrachter Dienstleistung. Insoweit und mangels Vorlage anderslautender Vereinbarungen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass gegenüber Person 1 nach Erbringung der vereinbarten Leistungen die Fakturen in Rechnung gestellt wurden und die Fälligkeit mit Rechnungsdatum gegeben war.

Die erfolgten Zahlungen der Kundin können anhand der im Verfahren vorgelegten Unterlagen nicht den konkret fakturierten Leistungen zugeordnet werden.

Schriftliche Vereinbarungen zwischen der Bf und der Leistungsempfängerin zu den Modalitäten im Fall eines Zahlungsverzugs sind aus den vorgelegten Aktenteilen nicht ersichtlich und wurde deren Vorliegen im Verfahren nicht behauptet.

Bei dieser Kundin handelt es sich um die Hauptkundin der Bf, die Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers ab 2013, der wiederum Exgatte der Gesellschafterin-Geschäftsführerin bis 2013 war, der Fruchtgenussberechtigten an einer Liegenschaft der Gesellschafterin-Geschäftsführerin bis 2013 und somit um eine den Anteilseignern der Bf nahestehende Person.

Von Seiten der Bf wurden in fremdunüblicher Weise keine Schritte zur Betreibung der überfälligen Forderungen gesetzt und keine Zinsen in Rechnung gestellt.

Die Nichtbetreibung der überfälligen Forderungen und das Unterlassen der Verrechnung von fremdüblichen Zinsen bewirkt eine Vermögensminderung bei der Bf, der dadurch Einnahmen entgehen.

Bei der den Anteilseignern nahestehenden Kundin hingegen bewirkt die Vorgehensweise einen Vermögensvorteil aufgrund der Nichtbetreibung der Forderungen und das Unterlassen der Verrechnung von fremdüblichen Zinsen durch die Bf.

Für die Höhe des ausständigen Forderungsstandes wird vom Bundesfinanzgericht jeweils der Tagessaldo am Verrechnungskonto, beginnend mit 1. Jänner 2011, herangezogen.

Hinsichtlich des Vorliegens von mangelbehafteten Leistungen der Bf an die Kundin wurden im verwaltungsbehördlichen und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren umfangreiche Unterlagen (E-Mails, Anwaltsbriefe, usw) vorgelegt. Eine konkrete Zuordnung, welche konkreten, von der Bf erbrachten Leistungen und somit Fakturen mangelbehaftet waren, wurde nicht beigebracht.

Aufgrund der Vielzahl der vorgelegten Mängelrügen wird in der durch das Bundesfinanzgericht vorgenommenen Schätzung analog der Vorgehensweise der Außenprüfung ein Anteil von 25% der von der Bf ausgeführten Leistungen als mangelhaft gewertet.

Vom Bundesfinanzgericht wurde als Maßstab für einen fremdüblichen Zinssatz für überfällige Kundenforderungen der *„Zinssatz für revolvingende + Überziehungskredite an nichtfinanzielle Unternehmen im Euroraum“*, abrufbar auf der Homepage der Österreichischen Nationalbank für die Jahre 2011-2015, herangezogen.

Eine schriftliche Vereinbarung zum von der Bf behaupteten Vorteilsausgleich zwischen der Bf und Person 1 wurde weder im Abgabeverfahren noch im Verfahren vor dem

Bundesfinanzgericht vorgelegt und wird insoweit ein solcher Vorteilsausgleich im Verfahren vor dem BFG nicht berücksichtigt.

1.3. Spruchpunkt III.

Die Bf war aufgrund eines am Datum 9 unterfertigten Mietvertrages bis Ende 2012 Mieterin eines als Einfamilienhaus bezeichneten Mietgegenstandes in Ort 1 mit der Adresse Straße 1, der für betriebliche Zwecke der Bf genutzt wurde.

Eigentümerin des Mietobjektes war Anteilseignerin 2, die Gesellschafterin-Geschäftsführerin der Bf bis Datum 1. Als Vermieterin agierte Person 1, die Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf ab Datum 1. Person 1 war seit Datum 10 Fruchtgenussberechtigte an der Liegenschaft.

Im Keller des Objektes befanden sich laut den aktenkundigen Bauplänen zwei Zimmer mit jeweils ca 20m², zwei Bäder, ein Lager mit ca 27m², ein Heiz- und ein Öl-/Tankraum. Im Erdgeschoss befanden sich vier Zimmer, eine Küche und ein Bad mit gesondertem WC. Im Dachgeschoss befanden sich zwei Zimmer, eine Küche, ein Bad/WC und mehrere Abstellräume.

In den angemieteten Räumlichkeiten befanden sich Büro-, Abstell-, Lagerräumlichkeiten und Dienstnehmerwohnstätten.

In den streitgegenständlichen Jahren waren zwei Dienstnehmer der Bf im gegenständlichen Objekt in Form von Dienstwohnungen eingemietet und mit Wohnsitz angemeldet.

Der verfahrensgegenständliche Mietvertrag entsprach in wesentlichen Punkten wie zB dem Mietgegenstand, den Modalitäten hinsichtlich der Betriebskostenabrechnung usw einem Vertrag, den die Vermieterin mit Datum vom Datum 11 mit einem fremden dritten Mieter abgeschlossen hatte. Mit dem fremden Vormieter wurde eine schriftliche Zusatzvereinbarung dahingehend getroffen, dass die Eigentümerin der Liegenschaft und deren Sohn bestimmte Teile wie zB das Dachgeschoß (teilweise in den Schriftsätzen als Obergeschoß bezeichnet) weiterhin privat nutzen durften. Ebenfalls war mit dem fremden Vormieter vereinbart, dass die im Mietvertrag vereinbarte jährliche Betriebskostenabrechnung durch die vereinbarte monatliche Akontozahlung als fixe Pauschale ersetzt würde.

Die im Mietvertrag vom Datum 9 angeführte Aufgliederung des Mietgegenstandes in ein Haus mit sieben Zimmern und Nebenräumen entspricht nicht den aus den Bauplänen abzuleitenden gesamten vorhandenen Räumlichkeiten des Gebäudes und finden die im Mietvertrag angeführten Räumlichkeiten im Keller- und Erdgeschoss Deckung.

Sohn 1, geboren am Datum 2, Sohn der Eigentümerin der Liegenschaft Anteilseignerin 2, war neben dieser Nutzungsberechtigter des Dachgeschosses. In der Zeit vom 26. Februar 2010 bis 27. August 2012 war Sohn 1 an der Adresse des von der Bf angemieteten Objektes mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Sohn 1 hatte seinen Hauptwohnsitz in ***Ort*** in einem circa eine Fahrstunde entfernten Objekt.

Das Dachgeschoss des Objektes, wie auch beim Vertragsverhältnis mit dem Vermieter, durfte von der Eigentümerin der Liegenschaft, Gesellschafterin-Geschäftsführerin Anteilseignerin 2 und deren Sohn Sohn 1, der diese Räumlichkeit zeitweise zu Übernachtungszwecken in Anspruch nahm und an der Adresse des Mietobjektes einen Nebenwohnsitz innehatte, genutzt werden.

Beim Sohn der Liegenschaftseigentümerin, die im Streitzeitraum als Gesellschafterin-Geschäftsführerin der Bf agierte, handelt es sich um eine der Anteilseignerin nahestehende Person.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass von der Bf das Dachgeschoss nicht angemietet wurde. Die von der Bf an die Vermieterin entrichtete Miete beinhaltete ausschließlich die übrigen Räumlichkeiten, somit Keller und Erdgeschoss. Die fallweise Nutzung des nicht vom Mietverhältnis umfassten Dachgeschosses stellt keine Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine der Anteilseignerin nahestehende Person dar.

2. Beweiswürdigung

Gem § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gem § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, 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 (vgl zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132). Bei Überprüfung der Beweiswürdigung kommt es nicht darauf an, ob jeder einzelne Denkvorgang schlüssig und mit menschlichem Erfahrungsgut vereinbar ist. Diesem Erfordernis muss lediglich das Ergebnis der Beweisaufnahme entsprechen (VwGH 15.7.1998, 93/13/0297; vgl Ritz/Koran, BAO⁷ § 167 BAO Rz 8ff).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist hinsichtlich des vorliegenden Beschwerdefalles folgendes auszuführen:

Die Feststellungen zur Gesellschaft und hinsichtlich der Eröffnung bzw. Aufhebung des Konkursverfahrens ergeben sich aus dem Firmenbuch. Die Feststellungen zu den Geschäftsfeldern ergeben sich aus einer Abfrage aus dem Gewerbeinformationssystem Austria vom 20. September 2024.

Die Feststellungen zur Geschäftsführung und Gesellschafterstellung ergeben sich ebenfalls aus dem Firmenbuch und den dort elektronisch einsehbaren Urkunden. Die Angaben zum Familienstand ergeben sich aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 4. März 2023 im Zusammenhang mit dem Beschluss vom 28. Jänner 2025.

2.1. Spruchpunkt I.

Im aktenkundigen Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 28. November 2016 an den Prüfer des Finanzamtes wurden die offenen Kundenforderungen gegen Person 1 zu den jeweiligen Bilanzstichtagen erstmals dargestellt. Für die Jahre 2011-2015 wurden jeweils der Forderungsstand zum 31.12. und der Anteil, der auf Rechnungen des Monats Dezember des jeweiligen Jahres entfällt, aufgegliedert.

Hingewiesen wurde auf noch nicht fertiggestellte Arbeiten bzw. auf aufgetretene Mängel und wurden mit Mängelrügen belastete Ausgangsrechnungen angeführt.

Das Vorliegen eines Vorteilsausgleichs aufgrund der Übernahme von Haftungen der Kundin für Bankschulden der Bf wurde erstmals im Außenprüfungsverfahren behauptet. Ebenso Mietausfälle aufgrund von mangelbehafteten Arbeiten der Bf bei dieser Kundin.

2.2. Spruchpunkt II.

Das Geschäftsvolumen mit der Kundin Person 1 lässt sich aus einer im Außenprüfungsverfahren vorgelegten und archivierten Unterlage der Jahre 2011-2014 ableiten und geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass im Jahr 2015 keine wesentliche Abweichung zu den Vorjahren besteht. Die Bf erzielte in diesen Jahren zwischen 50,3 – 85,62% ihrer Erlöse mit dieser Kundin.

Vom steuerlichen Vertreter der Bf wird auf Seite 2 der Beschwerde vom 27. Februar 2017 die Kundin Person 1 als „*Hauptkundin des Unternehmens*“ bezeichnet.

Die Feststellungen zur Geschäftsführung und Gesellschafterstellung ergeben sich aus dem Firmenbuch und den dort einsehbaren Urkunden. Die verwandtschaftliche Nahebeziehung

zwischen Anteilseigner 1 und Person 1 als Ehegatten ergibt sich aus den im System der Finanzverwaltung einsehbaren Grunddaten. Die Nahebeziehung zwischen Person 1 und Anteilseignerin 2 ergibt sich aus der Fruchtgenussvereinbarung vom Datum 10, der durch den steuerlichen Vertreter der Bf mit Schreiben vom 4. März 2025 bekannt gegebenen ehemaligen ehelichen Beziehung zwischen Anteilseigner 1 und Anteilseignerin 2, der aktuellen Beziehung zwischen Anteilseigner 1 und Person 1 als Hauptkundin der Bf im streitgegenständlichen Zeitraum.

Die Entwicklung des Forderungskontos ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen, die Stände des Forderungskontos stimmen mit den Werten im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 28. November 2016 an den Außenprüfer überein.

Die Fälligkeit der Forderungen gegenüber der Kundin Person 1 und den im Fremdvergleich üblichen Vereinbarungen mit fremden dritten Kunden ergeben sich aus dem vorgelegten Fakturenkonvolut.

Hinsichtlich der fehlenden Zuordenbarkeit der Kundenzahlungen zu konkreten Fakturen der Bf wurde im Schreiben der Bf vom 9. Dezember 2024 erläutert, dass die *„vorgenommen Zahlungen immer auf die älteste Forderung angerechnet wurden“*.

Vereinbarungen hinsichtlich der Konsequenzen im Falle eines Zahlungsverzugs, der Betreibung der überfälligen Forderungen, der Einleitung von Mahnschritten usw wurden im Verfahren nicht vorgelegt bzw wurde deren Vorhandensein von Seiten der Bf nicht behauptet. In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2011-2014, die im Außenprüfungsverfahren vorgelegt wurden, sind in den Jahren 2011 und 2012 nur zins- und wertpapierähnliche Erträge in äußerst geringer Höhe ausgewiesen.

Somit lässt sich aus den aktienkundigen Gewinn- und Verlustrechnungen ableiten, dass die Bf auf Einnahmen aus einer zeitgerechten Betreibung der überfälligen Forderungen und der Inrechnungstellung von Zinsen für diese Forderungen verzichtet hat und insoweit eine Vermögensminderung erlitten hat.

Die Nichtregelung der Modalitäten hinsichtlich der Begleichung der überfälligen Forderungen und das Fehlen konkreter Vereinbarungen hinsichtlich der von der Kundin behaupteten durch die Bf erbrachten mangelbehafteten Leistungen sind insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bf selbst im streitgegenständlichen Zeitraum erhebliche Bankverbindlichkeiten auswies und entsprechende Zinsaufwendungen erfolgswirksam verbuchte, als nicht fremdüblich anzusehen.

Eine Analyse hinsichtlich der Zuordnung von Ausgangsrechnungen der Bf an die Kundin Person 1 wurde bereits im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 28. November 2016 an den

Außenprüfer vorgenommen, die Auflistung ist im Verfahrensgang abgebildet und ist daraus ersichtlich, dass ein wesentlicher Teil der Forderungen aus Fakturen des Dezembers der jeweiligen Jahre stammen.

Die Tatsache, dass mangelbehaftete Bau- und Sanierungsarbeiten durch die Bf erbracht wurden, ergibt sich aus den im Verfahren vorgelegten Unterlagen bzw einem Konvolut von Anschreiben, E-Mails usw, deren Objektbezeichnungen sich in den Fakturen der Bf an die Kundin Person 1 wiederfinden.

Im Schreiben der Bf vom 9. Dezember 2024 wurde mitgeteilt, dass *„eine genaue Zuordnung der mangelbehaftenden Forderung äußerst schwierig und zeitintensiv“* sei und wurde eine Zuordnung durch die Bf weder im Außenprüfungsverfahren noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgenommen.

Für die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage zur Festsetzung von Zinsen auf den fremdunüblichen Außenstand war die Bemessungsgrundlage, um diejenigen Leistungen zu verringern, die mangelbehaftet waren.

Nachvollziehbar und im Wirtschaftsleben übliche Usance ist, wie auch von der Bf behauptet, dass die Bezahlung von mangelhaft erbrachten Leistungen nicht bzw nicht sofort bzw nicht zur Gänze nach Rechnungslegung erfolgen wird.

Der Kundin erwuchs durch die Nichtbetreibung der überfälligen Forderungen und der nicht verrechneten Zinsen ein Vermögensvorteil, da ihr für erbrachte Leistungen ein unüblich langes Zahlungsziel eingeräumt wurde und sie keine Zinsen für die Dauer der Überfälligkeit leisten musste.

Nicht den üblichen Usancen im Wirtschaftsleben entspricht die Tatsache, dass über einen längeren Zeitraum Bau- und Sanierungsaufträge für die Hauptkundin der Bf durchgeführt wurden, im Außenprüfungsverfahren behauptet wurde, dass viele der durchgeführten Leistungen mangelhaft waren und trotzdem weiter Aufträge von der Kundin an die Bf vergeben wurden.

Eine Auswertung des Forderungskontos der Person 1 über den Zeitraum 2011-2015 ergab einen von Seiten der Bf behaupteten, nicht nachgewiesenen, durchschnittlichen mangelbehafteten Leistungsstand von 30,6%. Eine Untergliederung in leichte bzw schwere Mängel, aus denen abzuleiten wäre, dass Zahlungen zur Gänze oder zum Teil zurückgehalten wurden, wurde nicht vorgenommen. Die mit Mängelrügen behafteten Ausgangsrechnungen beruhen einzig auf Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf und konnten diese Angaben im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht verifiziert werden.

Eine am 9. Dezember 2015 aufgrund einer empirischen Untersuchung für das Jahr 2015 von Name Auftraggeber Untersuchung im Internet veröffentlichte Publikation ergab, dass praktisch in allen Neubauprojekten in zumindest einem Gewerk ein Mangel behoben werden musste. Bei Renovierungsprojekten musste bei mehr als zwei Drittel aller Bauvorhaben nachgebessert werden. Hinsichtlich der Schwere der Baumängel unterschied sich die Situation zwischen Ostösterreich und allen voran Wien zum übrigen Bundesgebiet. Während in der Bundeshauptstadt bei 83% aller Bauvorhaben Baumängel diagnostiziert wurden, waren es in Tirol und Vorarlberg „nur“ 62%. In Wien wurden 40% aller Baumängel als schwer klassifiziert, im Westen waren es 26%. Die meisten Mängel wurden im Innenausbau (Trockenbau, Anstreicher, Fliesenleger ua) identifiziert (Quelle https://****/DE/UeberUns/UpToDate/QualitaetamBau).

Unter Anwendung der in der Untersuchung angegebenen Werte ergibt sich bei Renovierungsarbeiten in Ostösterreich ein mit schweren Baumängel behafteter Anteil von circa 26% ($2/3 = 66\%$, davon 40% schwere Baumängel).

Die Bf war für die Kundin Person 1 überwiegend für Objekte in Bundesland 1 und Bundesland 2 beauftragt worden. Dies ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Fakturen. Eine vollständige Bezahlung der Faktura wird erst nach mängelfreier Leistung durch den Gewerkenehmer erfolgen. Das Ausmaß der Begleichung der Fakturen wird jedenfalls von der Schwere der Baumängel abhängen. Der vom Bundesfinanzgericht gewählte Abschlag auf den fremdunüblichen Forderungsstand von 25% ergibt sich aus den vorgenannten Überlegungen und beinhaltet die Unsicherheit, dass die mit Mängelrügen behafteten Leistungen nicht zuordenbar waren und ebenso eine Unterteilung in leichte und schwere Baumängel nicht vorgenommen werden konnte.

Die notwendige Ermittlung einer tageweisen Bemessungsgrundlage als Basis für die Ermittlung fremdüblicher Verzugszinsen ergab sich aus der Entwicklung des Forderungsstandes gegenüber der Kundin. In den Dezembermonaten des strittigen Zeitraums wurden große Teile der erbrachten Leistungen durch die Bf abgerechnet. Die Heranziehung der Forderungsstände zu den einzelnen Bilanzstichtagen ergab ein rechnerisch unrichtiges Ergebnis als Basis für die Zinsberechnung. Diese Vorgehensweise folgt der Argumentation der Bf, dass in allen Jahren bis auf 2013 jeweils im Dezember ein überwiegender Teil der Leistungen an die Kundin abgerechnet wurde und ist dies nach Auswertung des Forderungskontos nachvollziehbar.

Tabellarische Auswertung durch das Bundesfinanzgericht:

2011	1	16.062,08	2012	1	14.992,53	2013	1	717,82	2014	1	0	2015	1	29.568,00
	2	16.266,36		2	0		2	29.568,00		2	0		2	16.588,36
	3	10.962,00		3	3.136,85		3	20.106,00		3	0		3	1.755,04
	4	4.319,70		4	4.273,82		4	890,28		4	0		4	12.414,56
	5	3.004,96		5	4.317,96		5	6.136,26		5	0		5	0
	6	0		6	7.439,76		6	5.397,98		6	0		6	1.280,64
	7	12.196,58		7	8.620,70		7	5.432,40		7	15.451,32		7	5.113,24
	8	11.795,59		8	15.598,80		8	1.872,84		8	0		8	2.583,61
	9	4.725,01		9	9.371,30		9	2.318,87		9	43.124,40		9	1.640,88
	10	3.401,79		10	16.327,38		10	1.803,06		10	11.656,80		10	9.999,00
	11	11.594,24		11	21.755,23		11	3.809,40		11	15.663,44		11	1.672,32
	12	279.896,04		12	412.212,43		12	6.043,16		12	35.962,21		12	82.567,63
		374.224,35			518.046,76			84.096,07			121.858,17			165.183,28

Der vom Bundesfinanzgericht herangezogene fremdübliche Zinssatz für den Streitzeitraum wurde wie folgt ermittelt:

Zinssätze und Wechselkurse / Zinssätze der Kreditinstitute

Produzent: Österreich

Bankensektor: Monetäre Finanzinstitute (MFIs)

Region / Geschäftspartner: Österreich

Währung: Nicht anwendbar

ZS: revolvingende + Überziehungskredite an nichtfinanzielle Unt. im Euroraum - Bestand (Betrag in Einer Prozent)	
2011	3,4
2012	2,92
2013	2,53
2014	2,5
2015	2,31

Quelle: OeNB.

Rundungen können Rechendifferenzen ergeben.

Die Umrechnung der Zinsen pro Jahr in Zinsen pro Tag ist nachfolgend dargestellt:

	2011	2012	2013	2014	2015
Zinsen p.a.	0,034	0,0292	0,0253	0,025	0,0231
Zinsen p.d.	0,000093	0,00008	0,000069	0,000068	0,000063

Hinsichtlich des behaupteten Vorliegens einer Vereinbarung über einen sogenannten „Vorteilsausgleich“ gab der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 9. Dezember 2024 bekannt, dass es im Zusammenhang mit einer grundbücherlichen Besicherung der finanzierenden Kreditinstitute der Bf, offenbar im Konkursverfahren 2014, „tatsächlich eine Vereinbarung gegeben“ habe. Weiter wurde ausgeführt, dass „diese Vereinbarung leider nicht

auffindbar“ sei. Jedenfalls wären die strittigen Jahre 2011-2013 nicht von der behaupteten Existenz des Vorteilsausgleichs betroffen, da diese Jahre vor Eröffnung des Konkursverfahrens gelegen sind.

2.3. Spruchpunkt III.

Die Feststellungen zum Mietverhältnis ergeben sich aus dem vorgelegten Mietvertrag vom Datum 9. Die Feststellungen zu den Eigentumsverhältnissen und der Vermieterin als Fruchtgenussberechtigten ergeben sich aus einer Einsichtnahme in das Grundbuch und der schriftlichen Zeugeneinvernahme der Vermieterin.

Der Mietvertrag vom Datum 11 und die beiden Zusatzvereinbarungen mit der nicht der Anteilseignerin nahestehenden Vormieterin wurden im Rahmen der schriftlichen Zeugeneinvernahme vorgelegt.

Die Feststellungen zur betrieblichen Nutzung des Mietobjektes ergeben sich aus der Textziffer 1 des Außenprüfungsberichts vom 19. Dezember 2016 der belangten Behörde und der im Verfahren vorgelegten schriftlichen Erläuterung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Schreiben an seinen steuerlichen Vertreter vom 28. November 2016.

Die Feststellung hinsichtlich des Nebenwohnsitzes von Sohn 1 ergeben sich aus einer Behördenanfrage im Zentralen Melderegister durch die belangte Behörde vom 26. September 2016.

Sohn 1 hatte seinen Hauptwohnsitz im strittigen Zeitraum an der Adresse Straße 2 in PLZ + Ort. Die Entfernung zwischen den beiden Adressen beträgt ca 57 Kilometer und die einfache Fahrzeit ca 1 Stunde und insoweit ist die Argumentation der Bf plausibel, dass das Dachgeschoß zeitweise zu Übernachtungszwecken herangezogen wurde. Auch der Argumentation der Bf in einem E-Mail vom 23. September 2016 an den Außenprüfer, dass in Ort 1 durch den damaligen gewerberechtlichen Geschäftsführer der Bf Sohn 1 das Planungsbüro der Bf betrieben wurde, dieser sich somit am Ort des Mietgegenstandes beruflich aufgehalten hat und sich dort ein Ausstellungsraum bzw Abstellflächen befanden, ist die belangte Behörde nicht entgegengetreten.

Unwahrscheinlich erscheint es dem Bundesfinanzgericht, dass der Sohn der Gesellschafterin-Geschäftsführerin, der gewerberechtlicher Geschäftsführer und Dienstnehmer der Bf war, in dem Objekt, das auch Dienstnehmerwohnungen beinhaltet, über die zeitweise Nutzung als (Not-)Übernachtungsmöglichkeit hinaus eine private Nutzung vorgenommen hat.

Die Feststellung, dass ein Dienstnehmer der Bf, Dienstnehmer 1, und eine weitere Person, Dienstnehmer 2, an der Adresse in Ort 1 eingemietet waren und dort einen Wohnsitz

angemeldet hatten, ergeben sich aus den zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2024 vorgelegten Fakturen an die beiden vorgenannten Personen durch die Bf.

Die räumliche Aufteilung des Mietgegenstandes ergibt sich aus den im Außenprüfungsverfahren durch die Bf vorgelegten Bauplänen betreffend Keller, Erd- und Dachgeschoss mit den darin angeführten Räumlichkeiten.

Die Feststellungen zur Anmietung des Objektes mit Ausnahme des Dachgeschosses durch die Bf ergeben sich aus der Beantwortung der schriftlichen Einvernahme der Zeugin Person 1 vom 31. Jänner 2025 als Vermieterin des Objektes und aus der Vorlage des Mietvertrags mit der Vormieterin vom Datum 11. Weiter durch die im Rahmen des Vormietverhältnisses getroffenen zusätzlichen Vereinbarungen zum Mietvertrag zwischen den Vertragsparteien, aufgrund derer unter anderem das Dachgeschoß von der Hauseigentümerin und deren Sohn mitbenützt werden durfte. Ebenso durch die Vorlage einer Vereinbarung, aufgrund derer hinsichtlich der Betriebskosten auch gegenüber fremden Dritten keine jährliche Abrechnung vorgenommen wurde.

Die Anmietung lediglich des Keller- und Erdgeschosses durch die Bf ergibt sich überdies aus einer Verhältnisrechnung des Mietzinses des mit der Bf abgeschlossenen Vertrages vom Datum 9 mit dem Mietzins aufgrund des mit dem fremden Dritten abgeschlossenen Vertrages vom Datum 11. Die Bf bezahlte einen Nettomietzins von 1.500 Euro je Monat, die fremde dritte Mieterin bezahlte 1.200 Euro je Monat, jeweils zusätzlich Umsatzsteuer und einer Betriebskostenpauschale von 120 Euro. Würde die Bf das ganze Haus angemietet haben und dieses auch nutzen können, würde dies im Fremdvergleich einen rechnerisch um 50% höheren Mietzins ergeben. Das wären ohne Index- bzw Inflationsanpassung 1.800 Euro je Monat. Tatsächlich wurden von der Bf 1.500 Euro je Monat an Miete entrichtet.

Von Seiten der belangten Behörde wurden weder im Prüfungs- noch im Beschwerdeverfahren Nachweise beigebracht, die unzweifelhaft erkennen lassen würden, dass das Dachgeschoss des Mietobjektes vom Mietverhältnis umfasst gewesen wäre.

Hinsichtlich der Eigentumsverhältnisse wird auf das Grundbuch verwiesen. Die fallweise Nutzung des Dachgeschosses durch den Sohn der Gesellschafter-Geschäftsführerin, Sohn 1, der in der Bf als Dienstnehmer und gewerberechtlicher Geschäftsführer agierte, ist unstrittig, geht aus dem aktenkundigen Schreiben des Anteilseigner 1 an seinen Steuerberater vom 28. November 2016 hervor und wurde damit begründet, dass sich Sohn 1 fallweise die ca einstündige Heimfahrt zu seinem ca 60 Kilometer entfernten Wohnsitz ersparen würde.

Im Schreiben vom 9. Dezember 2024 an das Bundesfinanzgericht bestätigte Sohn 1, dass „*das Obergeschoss im Jahr 2011 und 2012 privat bewohnt wurde und nicht von der ***Bf1*** angemietet wurde*“.

Der Hauptwohnsitz des Sohn 1 ergibt sich aus der im Außenprüfungsverfahren durchgeführten Abfrage im Zentralen Melderegister.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel, die im abgeschlossenen Verfahren schon vorhanden waren, nach Bescheiderstellung neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094).

Es handelt sich um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl VwGH 24.10.2019, 2018/15/0097; vgl Ritz/Koran⁷ § 303 BAO Rz 21). Solche Tatsachen sind zB das Unterbleiben einer Vereinbarung über die Verzinslichkeit oder über einen allfälligen Vorteilsausgleich (vgl VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, betreffend verdeckte Gewinnausschüttung).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, 2017/15/0015; 24.10.2019, 2018/15/0097).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erfolgten die Verfügungen der Wiederaufnahme der strittigen Verfahren durch die belangte Behörde zu Recht und sind nicht zu beanstanden.

Die angefochtenen Bescheide verweisen zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung der Jahre 2011-2014. Aus der Textziffer 2 und der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem § 150 BAO ist in nachvollziehbarer Weise dargestellt, welche Tatsachenkomplexe von der belangten Behörde für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2013 herangezogen wurden.

Dieser im Außenprüfungsverfahren festgestellte Tatsachenkomplex betrifft die für die belangte Behörde im Verfahren über die Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsache, dass die Bf überfällige Forderungen gegenüber einer den Anteilseignern nahestehenden Person nicht verzinst hat und fremdunüblich keine Vereinbarungen hinsichtlich der überfälligen Forderungen mit der Kundin getroffen wurden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind im Rahmen der Außenprüfung Tatsachen neu hervorgekommen, die geeignet waren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Gem § 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.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl VwGH 31.1.2018, 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl VwGH 7.12.2020, 2020/15/0004). Für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist unter anderem Voraussetzung, dass einem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet wird (vgl VwGH 29.06.2016, 2014/15/0026; VwGH 15.07.1998, 96/13/0039). Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl VwGH 19.04.2018, 2017/15/0039 mVa VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; 26.4.2017, 2015/13/0049; 1.6.2017,

2016/15/0059, je mwN; vgl auch - zum subjektiven Element des "Bereichernwollens" - VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139, mwN).

Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt die Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Anteilseigner voraus (vgl zB VwGH 12.9.2001, 96/13/0043 und 0044). Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilseigner kann nach der Rechtsprechung auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilseigner nahestehende Person begünstigt wird (vgl zB VwGH 20.11.1989, 89/14/0141; 24.9.2007, 2004/15/0166).

Der zugewendete Vorteil muss nach herrschender Ansicht entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert haben und hinreichend bestimmt und messbar sein (vgl Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 725 ff). Es kann sich dabei um einen geldwerten materiellen oder immateriellen Vorteil handeln (vgl Raab/Renner in R/S/V, KSt32 § 8 Tz 729). Im Umkehrschluss zu den Möglichkeiten der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung auf Ebene der Körperschaft können sich solche Vorteile beispielsweise aus ersparten Aufwendungen (zB durch ein unangemessen niedriges oder kein Entgelt für den Kauf oder für das Recht auf Nutzung eines Wirtschaftsgutes der Körperschaft) oder aus zusätzlichen Einnahmen (zB aufgrund eines unangemessen hohen Entgelts bei einem Verkauf oder einer Nutzungsüberlassung an die Körperschaft) ergeben (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 210; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 166 f).

In Hinblick auf Nichteigentümer kann ein sozietär veranlasster Vorgang nur dann verwirklicht werden, wenn diese einem Anteilseigner nahestehen. Als nahestehende Person sind einerseits solche anzusehen, die mit dem Anteilseigner persönlich verbunden sind (vgl VwGH 3.8.2000, 96/15/0159), aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen können ein Nahestehen begründen (vgl VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, 27.2.2002, 98/13/0053, 0054, 27.2.2003, 99/15/0063, 0064, Raab/Renner in R/S/V, KStG § 8 Tz 677; Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ [2021] 233 f; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 251).

Der Ehegatte oder die Ehegattin des Anteilseigners sind nahestehende Personen (vgl VwGH 20.4.1982, 81/14/0120-0123, 82/14/0094, 0095, 3.8.2000, 96/15/0159, 8.2.2007, 2004/15/0149). Auch die ehemalige Ehegattin kann eine nahestehende Person sein (vgl VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166). Gleichmaßen sind auch Lebensfährten als nahe-stehende Personen zu beurteilen (vgl UFS 14.6.2006, RV/0027-K/04); Ressler/Rohm in WU- KStG³ (2022) § 8 Rz 13).

Die Kundin Person 1 steht sowohl mit ihrem Ehemann, dem Gesellschafter-Geschäftsführer Anteilseigner 1, als auch mit dessen Exgattin, der Gesellschafterin-Geschäftsführerin

Anteilseignerin 2, in einer persönlichen Verbundenheit im Sinne einer verwandtschaftlichen Nahebeziehung. Durch ihren Status als Hauptkundin der Bf und das von der Gesellschafterin-Geschäftsführerin an Person 1 im Jahr 19.. eingeräumte Fruchtgenussrecht an der ebenfalls streitgegenständlichen Liegenschaft liegt eine geschäftliche Nahebeziehung mit der Anteilseignerin vor.

Aus den vorgelegten Akten, den Ausführungen der Bf in der Beschwerde und zu den an das Bundesfinanzgericht in Beantwortung der vorgenannten Beschlüsse vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die Bf umfangreiche Bau- und Sanierungsleistungen in den Jahren 2011-2015 an die Kundin Person 1 erbracht hat. Die Bezahlung dieser Forderungen erfolgte nicht nach Leistungserbringung bzw nach Rechnungslegung, sondern wurden zwar Zahlungen geleistet, diese waren jedoch keinen konkreten Fakturen zuzuordnen und erfolgte die Zahlung fremdunüblich außerhalb der vereinbarten bzw im Wirtschaftsleben üblichen Zahlungsfristen und wurde eine Verzinsung der überfälligen Forderungen in fremdunüblicher Weise nicht vorgenommen.

Durch die Nichtbetreibung der überfälligen Forderungen gegenüber Person 1 hat sich diese, begründet durch ihre gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung zu den Anteilseignern der Bf, Aufwendungen erspart. Die Bf selbst musste für ihre Fremdmittel Zinsendienst leisten und hat diesen aufwandswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Die Überfälligkeit der Forderungen ergibt sich aus den mit der Kundin getroffenen Vereinbarungen, die jeweils auf den Fakturen verschriftlicht wurden.

Gem § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122; 11.6.2021, 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068, in Ritz/Koran, BAO⁷ § 184 Rz 3).

Beim vorliegenden Sachverhalt war der Anteil der mangelbehafteten Leistungen mangels Zuordnung durch die Bf vom Bundesfinanzgericht im Schätzungswege zu ermitteln. Der Ansatz von 25%, der im Übrigen auch dem Ansatz im Außenprüfungsverfahren entspricht, ergab sich

aus den im Außenprüfungs- bzw Beschwerdeverfahren durch die Bf vorgelegten Unterlagen, einer Verhältnisrechnung der behaupteten mängelbehafteten Leistungen im Verhältnis zu den fakturierten Leistungen und einer einschlägigen Untersuchung eines Beratungsunternehmens zu Baumängeln im strittigen Zeitraum.

Damit der von der Bf behauptete Vorteilsausgleich und somit keine verdeckte Gewinnausschüttung zwischen der Bf und der Kundin Person 1 vorliegen würde, müsste dieser nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (Fremdvergleich). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Mangels Vorlage einer schriftlichen Vereinbarung muss das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass dem Vorteil der mangelnden Verrechnung von Zinsen, den die Bf der den Anteilseignern nahestehenden Kundin eingeräumt hat, keine gleichwertige Zuwendung gegenübersteht.

Definitionsgemäß handelt es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um einen Vorgang, der die Ermittlung des Einkommens nicht beeinflussen darf. Die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung zielt auf eine Korrektur der jeweiligen (erklärten) Einkünfte der Körperschaft ab (vgl Kirchmayr in A/K § 8 Tz 347 mit Verweis auf Schallmoser in H/H/R § 8 Anm 202).

Wurde daher eine verdeckte Gewinnausschüttung (vorerst) bei Ermittlung des Einkommens ergebnismindernd, je nachdem, ob eine direkte oder indirekte verdeckte Ausschüttung vorliegt, als [überhöhte] Betriebsausgabe oder [zu geringe] Betriebseinnahme berücksichtigt, ist (sind) die von ihr ausgehende(n) Wirkung(en) rückgängig zu machen bzw zu neutralisieren, vgl Kirchmayr in A/K § 8 Tz 346; Ressler/Stürzlinger in L/R/S/S § 8 Rz 141.

Im Ergebnis wird somit der Gewinn erhöht bzw der Verlust vermindert, das heißt es werden beim konkreten Sachverhalt der Körperschaft vorenthaltene Zinseinnahmen einkommenserhöhend angesetzt.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Auf Empfängerebene führt die verdeckte Ausschüttung bei natürlichen Personen, soweit eine Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den sonstigen Bezügen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 (vgl VwGH 14.12.1993, 90/14/0264; 16.5.2007, 2005/14/0005).

Die Verpflichtung zum KEST-Abzug entsteht mit Zufluss der verdeckten Ausschüttung beim Empfänger (vgl VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020). Der Zufluss Zeitpunkt ergibt sich gem § 95 Abs

3 Z 2 TS 1 EStG 1988 nach Maßgabe des Zufluss-Abfluss-Prinzips des § 19 EStG 1988, unabhängig davon, ob der Anteilseigner die Anteile im Betriebs- oder Privatvermögen hält (vgl VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020).

Der VwGH geht davon aus, dass bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft idR von deren Zufluss bei den Gesellschaftern auszugehen ist (vgl VwGH 16.3.1993, 89/14/0123, 90/14/0018).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Bf zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen (Regelfall), die dafür notwendigen Voraussetzungen hat die belangte Behörde im Bericht über die Außenprüfung und im Haftungsbescheid dargelegt. Die Bf hat dem nichts entgegengesetzt.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist in Hinblick auf die Höhe der KEST zu prüfen, ob die ausschüttende Körperschaft oder der Anteilseigner die KEST trägt (vgl VwGH 14.5.1980, 1333/79). Übernimmt die Körperschaft die KEST für den Anteilseigner, erhöht dies die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung und führt zu einem weiteren KEST-pflichtigen Vorteil für den Empfänger (vgl VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; 25.3.1999, 97/15/0059; 5.9.2012, 2010/15/0018; 11.6.2021, 2020/13/0005). In diesem Fall beträgt die KEST für den strittigen Zeitraum 2011-2015 33,33% der Kapitalerträge.

Zusammengefasst ergeben sich folgende Zinsen, die in den Jahren 2011-2014 (die KÖSt des Jahres 2015 ist nicht beschwerdegegenständlich und wurden die Ergebnisse der Außenprüfung im Körperschaftsteuerbescheid 2015 nicht berücksichtigt) gewinnerhöhend anzusetzen und in den Jahren 2011-2015 als verdeckte Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG zu werten sind:

2011	2012	2013	2014	2015
4.721,16	9.105,53	11.876,73	7.934,59	6.205,59

Nachfolgend wird das Forderungskonto gegenüber der Kundin unter Einbeziehung des Abschlages für mangelbehaftete Leistungen in Höhe von 25% tageweise dargestellt. Die tageweise Verzinsung erfolgt mit den vorgenannten Werten:

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage		Zinsen	kumuliert
01.01.2011	234.694,42	176.020,82	30	491,89	491,89
31.01.2011	250.756,50	188.067,38	1	17,52	509,41
01.02.2011	199.171,70	149.378,78	24	333,95	843,37
25.02.2011	215.438,06	161.578,55	3	45,15	888,52
28.02.2011	195.586,51	146.689,88	15	204,96	1.093,48
15.03.2011	195.790,02	146.842,52	2	27,36	1.120,84
17.03.2011	200.586,02	150.439,52	7	98,09	1.218,94
24.03.2011	214.968,02	161.226,02	7	105,13	1.324,06
31.03.2011	206.752,02	155.064,02	1	14,44	1.338,51
01.04.2011	211.071,72	158.303,79	3	44,24	1.382,75
04.04.2011	209.724,72	157.293,54	28	410,26	1.793,00
02.05.2011	191.724,72	143.793,54	15	200,92	1.993,92
17.05.2011	194.729,68	146.047,26	15	204,07	2.197,99
01.06.2011	179.729,68	134.797,26	30	376,69	2.574,68
01.07.2011	147.729,68	110.797,26	3	30,96	2.605,64
04.07.2011	150.251,16	112.688,37	16	167,95	2.773,59
20.07.2011	157.580,24	118.185,18	6	66,05	2.839,65
26.07.2011	159.926,26	119.944,70	5	55,86	2.895,51
31.07.2011	151.494,36	113.620,77	1	10,58	2.906,10
01.08.2011	141.494,36	106.120,77	9	88,97	2.995,06
10.08.2011	146.570,96	109.928,22	1	10,24	3.005,30
11.08.2011	149.774,96	112.331,22	5	52,32	3.057,62
16.08.2011	153.289,95	114.967,46	36	385,53	3.443,16
21.09.2011	156.755,30	117.566,48	6	65,71	3.508,86
27.09.2011	158.014,96	118.511,22	6	66,24	3.575,10
03.10.2011	150.014,96	112.511,22	17	178,17	3.753,27
20.10.2011	151.624,02	113.718,02	1	10,59	3.763,86
21.10.2011	153.416,75	115.062,56	12	128,62	3.892,48
02.11.2011	148.416,75	111.312,56	23	238,48	4.130,96
25.11.2011	160.010,99	120.008,24	7	78,25	4.209,22
02.12.2011	168.432,23	126.324,17	20	235,34	4.444,56
22.12.2011	439.907,03	329.930,27	9	276,60	4.721,16

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage	Zinsen	kumuliert	
01.01.2012	439.907,03	329.930,27	19	501,49	501,49
20.01.2012	440.459,47	330.344,60	4	105,71	607,20
24.01.2012	454.899,56	341.174,67	36	982,58	1.589,79
29.02.2012	417.178,28	312.883,71	6	150,18	1.739,97
06.03.2012	419.659,62	314.744,72	7	176,26	1.916,23
13.03.2012	420.315,13	315.236,35	18	453,94	2.370,17
31.03.2012	400.315,13	300.236,35	10	240,19	2.610,36
10.04.2012	400.963,73	300.722,80	1	24,06	2.634,42
11.04.2012	403.579,19	302.684,39	1	24,21	2.658,63
12.04.2012	404.588,95	303.441,71	48	1.165,22	3.823,85
30.05.2012	408.906,91	306.680,18	3	73,60	3.897,45
02.06.2012	415.188,07	311.391,05	27	672,60	4.570,05
29.06.2012	406.346,67	304.760,00	3	73,14	4.643,20
02.07.2012	414.967,37	311.225,53	30	746,94	5.390,14
01.08.2012	408.070,17	306.052,63	26	636,59	6.026,73
27.08.2012	409.398,57	307.048,93	2	49,13	6.075,86
29.08.2012	410.566,17	307.924,63	3	73,90	6.149,76
01.09.2012	400.566,17	300.424,63	3	72,10	6.221,86
04.09.2012	390.566,17	292.924,63	2	46,87	6.268,73
06.09.2012	393.078,97	294.809,23	1	23,58	6.292,31
07.09.2012	395.402,53	296.551,90	3	71,17	6.363,48
10.09.2012	396.752,19	297.564,14	11	261,86	6.625,34
21.09.2012	399.937,47	299.953,10	10	239,96	6.865,30
01.10.2012	376.588,48	282.441,36	21	474,50	7.339,80
22.10.2012	391.264,85	293.448,64	11	258,23	7.598,04
02.11.2012	351.264,85	263.448,64	13	273,99	7.872,03
15.11.2012	360.083,54	270.062,66	4	86,42	7.958,45
19.11.2012	371.017,04	278.262,78	2	44,52	8.002,97
21.11.2012	373.020,08	279.765,06	12	268,57	8.271,54
03.12.2012	323.020,08	242.265,06	15	290,72	8.562,26
18.12.2012	567.376,08	425.532,06	3	102,13	8.664,39
21.12.2012	735.232,51	551.424,38	10	441,14	9.105,53
31.12.2012	734.152,51	550.614,38			

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage	Zinsen	kumuliert	
01.01.2013	734.152,51	550.614,38	1	38,17	38,17
02.01.2013	734.870,33	551.152,75	29	1.107,89	1.146,06
31.01.2013	725.956,30	544.467,23	1	37,74	1.183,80
01.02.2013	745.524,30	559.143,23	5	193,79	1.377,58
06.02.2013	755.524,30	566.643,23	27	1.060,48	2.438,06
05.03.2013	765.630,30	574.222,73	24	955,25	3.393,32
29.03.2013	760.630,30	570.472,73	2	79,08	3.472,40
31.03.2013	756.454,30	567.340,73	8	314,60	3.787,00
08.04.2013	757.344,58	568.008,44	8	314,97	4.101,97
16.04.2013	683.344,58	512.508,44	14	497,34	4.599,32
30.04.2013	612.738,01	459.553,51	2	63,71	4.663,03
02.05.2013	618.281,47	463.711,10	1	32,14	4.695,17
03.05.2013	618.344,47	463.758,35	7	225,02	4.920,19
10.05.2013	618.681,67	464.011,25	11	353,79	5.273,98
21.05.2013	618.874,27	464.155,70	10	321,73	5.595,71
31.05.2013	611.826,01	458.869,51	28	890,58	6.486,29
28.06.2013	606.826,01	455.119,51	2	63,09	6.549,39
30.06.2013	604.282,01	453.211,51	15	471,22	7.020,60
15.07.2013	600.282,01	450.211,51	16	499,30	7.519,90
31.07.2013	597.738,01	448.303,51	2	62,15	7.582,05
02.08.2013	599.610,85	449.708,14	28	872,80	8.454,86
30.08.2013	587.738,01	440.803,51	1	30,55	8.485,41
31.08.2013	534.387,01	400.790,26	2	55,56	8.540,97
02.09.2013	531.673,04	398.754,78	2	55,28	8.596,25
04.09.2013	530.387,01	397.790,26	3	82,72	8.678,97
07.09.2013	535.015,81	401.261,86	2	55,63	8.734,60
09.09.2013	535.673,04	401.754,78	21	584,80	9.319,40
30.09.2013	529.354,17	397.015,63	0	0,00	9.319,40
30.09.2013	529.475,01	397.106,26	17	467,93	9.787,33
17.10.2013	531.278,07	398.458,55	14	386,67	10.174,00
31.10.2013	533.705,03	400.278,77	7	194,22	10.368,22
07.11.2013	537.514,43	403.135,82	4	111,77	10.479,99
11.11.2013	536.888,28	402.666,21	18	502,40	10.982,39
29.11.2013	533.078,88	399.809,16	1	27,71	11.010,10
30.11.2013	532.166,88	399.125,16	2	55,33	11.065,43
02.12.2013	536.210,04	402.157,53	1	27,88	11.093,30
03.12.2013	538.210,04	403.657,53	28	783,43	11.876,73
31.12.2013	431.154,28	323.365,71			

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage		Zinsen	kumuliert
01.01.2014	431.154,28	323.365,71	75	1.661,13	1.661,13
17.03.2014	421.154,28	315.865,71	112	2.423,08	4.084,20
07.07.2014	421.670,28	316.252,71	4	86,64	4.170,85
11.07.2014	427.508,16	320.631,12	13	285,49	4.456,34
24.07.2014	421.154,28	315.865,71	7	151,44	4.607,79
31.07.2014	430.251,72	322.688,79	5	110,51	4.718,30
05.08.2014	421.154,28	315.865,71	7	151,44	4.869,74
12.08.2014	388.654,28	291.490,71	20	399,30	5.269,04
01.09.2014	405.245,48	303.934,11	8	166,54	5.435,58
09.09.2014	426.197,48	319.648,11	3	65,68	5.501,26
12.09.2014	431.778,68	323.834,01	18	399,25	5.900,51
30.09.2014	429.778,68	322.334,01	1	22,08	5.922,59
01.10.2014	419.778,68	314.834,01	6	129,38	6.051,97
07.10.2014	420.585,08	315.438,81	8	172,84	6.224,81
15.10.2014	429.217,88	321.913,41	2	44,10	6.268,91
17.10.2014	431.435,48	323.576,61	17	376,77	6.645,68
03.11.2014	426.435,48	319.826,61	26	569,55	7.215,23
29.11.2014	442.098,92	331.574,19	2	45,42	7.260,65
01.12.2014	437.098,92	327.824,19	14	314,35	7.575,00
15.12.2014	439.733,92	329.800,44	3	67,77	7.642,77
18.12.2014	436.981,92	327.736,44	13	291,82	7.934,59
31.12.2014	442.521,73	331.891,30			

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage	Zinsen	kumuliert	
01.01.2015	442.521,73	331.891,30	19	399,09	399,09
20.01.2015	472.089,73	354.067,30	13	291,31	690,39
02.02.2015	472.358,53	354.268,90	16	358,73	1.049,13
18.02.2015	474.488,09	355.866,07	5	112,61	1.161,74
23.02.2015	482.678,09	362.008,57	5	114,55	1.276,29
28.02.2015	476.106,81	357.080,11	20	451,98	1.728,27
20.03.2015	477.861,85	358.396,39	14	317,55	2.045,81
03.04.2015	487.861,85	365.896,39	27	625,23	2.671,05
30.04.2015	490.276,41	367.707,31	41	954,12	3.625,17
10.06.2015	270.276,41	202.707,31	83	1.064,80	4.689,97
01.09.2015	265.276,41	198.957,31	30	377,75	5.067,71
01.10.2015	259.276,41	194.457,31	32	393,82	5.461,53
02.11.2015	251.276,41	188.457,31	29	345,88	5.807,41
01.12.2015	236.276,41	177.207,31	30	336,45	6.143,86
31.12.2015					

Datum	Saldo	Saldo x 75% Tage	Zinsen	kumuliert	
02.06.2015	1.280,64	960,48	31	1,88	1,88
03.07.2015	6.393,88	4.795,41	4	1,21	3,10
07.07.2015	1.280,64	960,48	27	1,64	4,74
03.08.2015	3.864,25	2.898,19	4	0,73	5,47
07.08.2015	1.280,64	960,48	25	1,52	6,99
01.09.2015	2.921,52	2.191,14	29	4,02	11,01
30.09.2015	1.280,64	960,48	2	0,12	11,14
02.10.2015	4.045,44	3.034,08	3	0,58	11,71
05.10.2015	6.162,24	4.621,68	7	2,05	13,76
12.10.2015	9.762,24	7.321,68	3	1,39	15,15
15.10.2015	11.279,64	8.459,73	21	11,24	26,39
05.11.2015	12.347,16	9.260,37	25	14,65	41,04
30.11.2015	12.951,96	9.713,97	1	0,61	41,66
01.12.2015	14.091,96	10.568,97	30	20,07	61,73
31.12.2015	95.519,59	71.639,69			

Beilage zu Spruchpunkt II.

<u>Körperschaftsteuer</u>	2011	2012	2013	2014	
Gewinnzurechnung lt. FAÖ	24.750,00	41.250,00	24.375,00	25.125,00	
Gewinnzurechnung lt. BFG	4.721,16	9.105,53	11.876,73	7.934,59	
Differenz	-20.028,84	-32.144,47	-12.498,27	-17.190,41	
<u>Kapitalertragsteuer</u>	2011	2012	2013	2014	2015
Bemessung KEST. lt. FAÖ	24.750,00	41.250,00	24.375,00	25.125,00	18.750,00
davon 33,33%	8.249,18	13.748,63	8.124,19	8.374,16	6.249,38
Bemessung KEST. lt. BFG	4.721,16	9.105,53	11.876,73	7.934,59	6.205,59
davon 33,33%	1.573,56	3.034,87	3.958,51	2.644,60	2.068,32
Differenz	-6.675,61	-10.713,75	-4.165,67	-5.729,56	-4.181,05

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Stattgabe)

Hinsichtlich der Voraussetzungen zur Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens gem § 303 Abs 1 lit b) BAO und zum Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG 1988 wird auf die Ausführungen zu den Spruchpunkten I. und II. verwiesen.

Aus den vorgelegten Akten, den Ausführungen der Bf in der Beschwerde und den im Rahmen der schriftlichen Zeugeneinvernahme vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass von der Bf mit Mietvertrag ein als Einfamilienhaus bezeichnetes Mietobjekt angemietet wurde.

Beim gegenständlichen Sachverhalt mangelt es an der Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine der Anteilseignerin nahestehenden Person. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bf das Dachgeschoss nicht angemietet hatte. Dadurch hat weder die Bf Aufwendungen für einen Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person getragen noch sich Sohn 1 durch die ihm von der Eigentümerin der Liegenschaft, seiner Mutter Anteilseignerin 2, erlaubte Nutzung für Übernachtungszwecke Aufwendungen erspart und liegt daraus folgernd bereits das objektive Tatbild der Bereicherung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Bf nicht vor.

Letztendlich kann der vorgenannte Sachverhalt nicht unter den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung gem § 8 Abs 2 KStG 1988 subsumiert werden und sind demzufolge keine

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Gem § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere im Bescheidbeschwerdeverfahren oder gem § 299 Abs 1 BAO), so tritt nach § 307 Abs 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (vgl VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170), vgl Ritz/Koran, BAO⁷ § 307 BAO Rz 8.

Hinweis: Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2011 und 2012 werden mittels einem noch gesondert zu ergehendem Beschluss gem § 261 Abs 2 BAO für gegenstandlos erklärt.

Beilage zu Spruchpunkt III.

<u>Körperschaftsteuer</u>	2011	2012
Gewinnzurechnung lt. FAÖ	6.000,00	6.000,00
Gewinnzurechnung lt. BFG	0,00	0,00
Differenz	-6.000,00	-6.000,00

<u>Kapitalertragsteuer</u>	2011	2012
Bemessung KESt. lt. FAÖ	7.200,00	7.200,00
davon 33,33%	2.399,76	2.399,76
Bemessung 33,33% KESt. lt. BFG	0,00	0,00
davon 33,33%	0,00	0,00
Differenz	-2.399,76	-2.399,76

Zusammenfassung Abänderungen KÖSt/KESt zu den Spruchpunkten II. und III.

Nachfolgend wird die Auswirkung auf die Körperschaftsteuer der Jahre 2011-2014 und auf die Kapitalertragsteuer der Jahre 2011-2015 dargestellt:

<u>Zusammenfassung Körperschaftsteuer</u>	2011	2012	2013	2014
Gewinnzurechnung lt. FAÖ	30.750,00	47.250,00	24.375,00	25.125,00
Gewinnzurechnung lt. BFG	4.721,16	9.105,53	11.876,73	7.934,59
Differenz	-26.028,84	-38.144,47	-12.498,27	-17.190,41

<u>Zusammenfassung Kapitalertragsteuer</u>	2011	2012	2013	2014	2015
Bemessung 33,33% KESt. lt. FAÖ	31.950,00	48.450,00	24.375,00	25.125,00	18.750,00
davon 33,33% KESt	10.648,94	16.148,39	8.124,19	8.374,16	6.249,38
Bemessung 33,33% KESt. lt. BFG	4.721,16	9.105,53	11.876,73	7.934,59	6.205,59
davon 33,33% KESt	1.573,56	3.034,87	3.958,51	2.644,60	2.068,32
Differenz	-9.075,37	-13.113,51	-4.165,67	-5.729,56	-4.181,05

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (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.

Strittig sind im Beschwerdefall im Wesentlichen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klärende Sachverhaltsfragen, die als solche einer Revision nicht zugänglich sind. Soweit im Beschwerdeverfahren Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im

Rahmen der rechtlichen Beurteilung im Erkenntnis zitierten Gesetzeslage und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Salzburg, am 15. April 2025