

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterin Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dipl.-Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Austria Treuhand Holding SteuerberatungsgmbH, über

- die Beschwerde vom 9. November 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. Oktober 2023, betreffend
 - (1.) Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2018 bis 2020 sowie zur Umsatzsteuer 2019 und 2020,
 - (2.) Aufhebung (§ 299 BAO) der Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2021,
 - (3.) Körperschaftsteuer 2018-2021, Umsatzsteuer 2019 bis 2021 und Umsatzsteuerfestsetzung 12/2022 sowie
 - (4.) Anspruchszinsen 2018-2021;
- die Beschwerde vom 5. Dezember 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. November 2023 betreffend (5.) Haftung für Kapitalertragsteuer 2018-2022

Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Dezember 2024 und 1. April 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger in der Beratung am 20. Mai 2025 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

I. zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerde wird betreffend die Punkte (1.) und (2.) – Wiederaufnahmen der Verfahren nach § 303 BAO und Aufhebungen nach § 299 BAO – sowie betreffend Umsatzsteuer 2019 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.2. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Punkte (3.) und (5.) – Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer (außer 2019), Haftung für Kapitalertragsteuer – werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage 3 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. beschlossen: Die Beschwerde wird betreffend Punkt (4.) – Anspruchszinsen – gemäß § 256 Abs 3 BAO für gegenstandlos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist in der Baubranche tätig und erbringt vor allem Leistungen im Rahmen des Innenausbauens, insbesondere Trockenbau.

Aufgrund einer Anregung der Finanzstrafbehörde fand bei der Bf betreffend die Jahre 2018 bis 2020, später ausgedehnt auf das Jahr 2021, eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer statt. Gleichzeitig wurde eine Nachschau für das Jahr 2022 durchgeführt.

Im wiederaufgenommenen Verfahren wurden in den nunmehr angefochtenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden unter anderem Fremdleistungen nicht anerkannt, weil im Betriebsprüfungsbericht festgestellt wurde, dass einige Subunternehmen gegenüber der Bf keine Leistungen erbracht hätten. Sowohl der Umsatzsteuer- als auch der Körperschaftsteuerbescheid 2021 wurden gemäß § 299 BAO aufgehoben und jeweils durch einen neuen Sachbescheid, der ebenfalls unter anderem Fremdleistungen nicht anerkennt, ersetzt. Die Umsatzsteuer wurde für 12/2022 mit Bescheid vom 6.10.2023 festgesetzt.

Die beauftragten Arbeiten seien im Prüfungszeitraum ausschließlich unter Zuhilfenahme von Subunternehmern durchgeführt worden, die Bf selbst beschäftige keine Arbeiter.

Die Feststellungen wurden im Wesentlichen damit begründet, dass die Subunternehmen mit Feststellungsbescheid gemäß § 8 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz als Scheinunternehmen gelten würden.

Des Weiteren spreche die Unauffindbarkeit von für das Subunternehmen tätigen Personen an der der Abgabenbehörde zuletzt bekanntgegebenen Adresse oder der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift, die Unmöglichkeit des Herstellens eines persönlichen

Kontaktes zu den Subunternehmen oder deren organschaftlichen Vertretern, das Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen, Auffälligkeiten im Rahmen einer Risiko- und Auffälligkeitsanalyse nach § 42b ASVG und das Vorliegen nicht bloß geringer Rückstände an Sozialversicherungsbeiträgen im Zeitpunkt der Anmeldung der Dienstnehmer zur Sozialversicherung für das Vorliegen von Scheinunternehmen.

Aus diesem Grund wurde im Zuge der Außenprüfung der Geschäftsführer (GF) der Bf gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der Leistungsentgelte zu benennen.

Betreffend ein Unternehmen sei der GF der Bf der Aufforderung zur Empfängernennung nicht nachgekommen. Betreffend die anderen Unternehmen seien jeweils als Empfänger die Geschäftsführer der Unternehmen bezeichnet worden. Seitens der Abgabenbehörde stehe sohin fest, dass die von den oben angeführten Subunternehmen in den gegenständlichen Rechnungen gestellten Leistungen nicht von diesen Unternehmen erbracht wurden.

Die diesbezüglichen Betriebsausgaben wurden nicht anerkannt und dem Gewinn der Bf inklusive eines Zuschlages von 25% gemäß § 22 Abs 3 KStG hinzugerechnet.

Des Weiteren wurden bestimmte im Betriebsprüfungsbericht näher angeführte Ausgaben wie beispielsweise Kosten für ein Fitnesscenter, Kosten für Flüge oder Radzubehör als nichtabzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG qualifiziert. Die Aufwendungen seien eine verdeckte Ausschüttung darstellen und wurden daher einer Kapitalertragsteuer von 27,5% unterworfen.

Im Jahr 2018 wurde betreffend die Umsatzsteuer aufgrund der Geringfügigkeit der zu korrigierenden Vorsteuerbeträge aus verfahrensökonomischen Gründen von einer Wiederaufnahme des Verfahrens abgesehen.

Von den geltend gemachten Bewirtungsspesen wurden 50% der Aufwendungen nicht anerkannt. Zu den Weihnachtsfeiern seien neben Angestellten des Unternehmens auch Geschäftsführer der Subunternehmen sowie deren Ehefrauen eingeladen worden. Die Kosten für die Angestellten seien zu 100% berücksichtigt worden.

Betreffend KFZ-Kosten stellte die Außenprüfung im Prüfungsbericht fest, dass im Prüfungszeitraum mehrere PKW in Verwendung seien, die einerseits auf die Bf und andererseits auf den GF und dessen Lebensgefährtin angemeldet seien.

Ein in Excel geführtes Fahrtenbuch sei für alle PKW vorgelegt worden, allerdings seien die Kilometerstände im Fahrtenbuch nicht mit jenen des Begutachtungsprotokolls übereinstimmen. Laut Bf handle es sich hierbei um einen Eintragungsfehler im Fahrtenbuch.

Die Fahrtenbücher wurden im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht anerkannt, da ein Fahrtenbuch grundsätzlich in einer Form geführt werden müsse, die Änderungen nicht erlaube.

Die Vorgangsweise, sowohl die Leasingraten als auch die Afa im Aufwand geltend zu machen, sei unzulässig, weswegen die Beträge für die Leasingraten ausgeschieden wurden.

Die Luxustangente der Fahrzeuge BMWX5, BMW540XD und Porsche wurde vom Neupreis, anstatt von den Anschaffungskosten der Gebrauchtwagen, berechnet. Der Versicherungsaufwand wurde ebenfalls um die Luxustangente gekürzt.

Bei den vom GF genutzten KFZ wurde ein Privatanteil in Höhe des Sachbezuges von monatlich 2% der Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Luxustangente ausgeschieden.

Die Miete für die Liegenschaft *EZ* *KG* ***Ort1***, an der der GF der Bf und seine Lebensgefährtin wohnen, wurde als nicht fremdüblich qualifiziert und daraus resultierend die Differenz zur marktüblichen Miete als verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt.

Die Außenprüfung begründete die Feststellung im Wesentlichen damit, dass die Angabe, dass die Liegenschaft zu nahezu 40% betrieblich genutzt werde, nicht glaubhaft sei. Ein Teil der Garage sei eindeutig erkennbar als Fitnessraum eingerichtet, der andere Teil als Werkstatt. Der Garten samt Pool sei bei der Aufteilung in einen privat und einen betrieblich genutzten Teil völlig außer Acht gelassen worden.

Unter „fremdüblicher“ Miete meine der VwGH die Renditemiete, sohin, dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhalte. Aus diesem Grund sei die vereinbarte Miete nicht fremdüblich und die Differenz zwischen Renditemiete (mit angenommenen 4%) und tatsächlicher Miete wurde als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Des Weiteren wurde der Differenzbetrag den mit 10% versteuerten Umsätzen hinzugerechnet.

Die KEST wurde in den Jahren 2018 – 2022 von der Gesellschaft getragen und somit die festgestellten Beträge als Nettobeträge nach KEST angesetzt und der Bf im Haftungsweg vorgeschrieben.

Es wurde sowohl gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme bzw. Aufhebung als auch gegen die betreffend das jeweilige Jahr ergangenen Sachbescheide fristgerecht Beschwerde erhoben.

Die Beschwerden richten sich wortgleich zusammenfassend gegen die Nichtanerkennung der Leistungen der Subunternehmen, obwohl die Erbringung der Leistung nachgewiesen worden sei; des Weiteren gegen die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben trotz betrieblicher Veranlassung, gegen die Anwendung von Sachbezugswerten, obwohl Fahrtenbücher vorlägen und die durch die Außenprüfung festgestellte verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit einer fremdüblichen Vermietung, obwohl dieses Gebäude gemischt genutzt werde.

Zudem habe die Behörde den Sachverhalt mangelhaft ermittelt, das Parteiengehör verletzt, indem Beweisanträge ohne vorhergehende Würdigung zu Unrecht abgewiesen worden seien. Die vorgenommene Beweiswürdigung widerspreche den logischen Denkgesetzen bzw der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Behörde habe daher den Bescheiden einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt.

Der Inhalt der Bescheide sei zudem inhaltlich rechtswidrig, weil Aufwendungen, die als Betriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen seien, nicht anerkannt wurden und keine schätzungsweise Ermittlung der Betriebsausgaben (betreffend die nach § 162 Abs 2 BAO gekürzten Aufwendungen) erfolgte.

Die Bf beantragte in ihrer Stellungnahme zu den vorläufigen Feststellungen, die in der Vorladung zur Schlussbesprechung dargelegt wurden, die Anerkennung eines Anteils der Fremdleistungen als bezahlte Schulden und Lasten.

Zu den einzelnen Beschwerdepunkten argumentierte die Bf im Wesentlichen wie folgt:

Zu den Unternehmen ***Sub1*** GmbH und ***Sub2*** GmbH wurde vorgebracht, dass diese im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung in den Jahren 2017 und 2019 schon geprüft und die Leistungserbringung nicht bestritten worden sei. Im Hinblick auf den Vertrauensgrundsatz sei es unverständlich, dass die Abgabenbehörde eine zeitlich nähere Würdigung der erbrachten Leistungen anders beurteilt als nunmehr die belangte Behörde.

Des Weiteren seien alle Leistungen der Subunternehmer jeweils vor der Feststellung als Scheinunternehmen und Eröffnung eines Insolvenzverfahrens erbracht worden und sei zudem die ***Sub3*** GmbH nie als Scheinunternehmen festgestellt worden. Die Bf arbeite teilweise noch immer mit den Subunternehmen zusammen, die noch immer nicht als Scheinunternehmen aufschienen bzw in Konkurs seien. Die Abgabenbehörde habe nicht festgestellt, ob es sich um Schein-, Deckungsrechnungen oder überhöhte Rechnungen handle. Aufgrund hoher Auftragsstände hätten die Aufträge nicht mit eigenem Personal durchgeführt werden können.

Da nachweislich aber Leistungen erbracht worden seien und dies von der Abgabenbehörde auch nie bestritten worden sei, wurde in der Beschwerde die vollständige Anerkennung der

Betriebsausgaben oder zumindest einen im Schätzungswege ermittelten Teil dieser (mindestens 50%) beantragt. Zudem sei die Empfängernennung rechtzeitig und vollständig erfolgt.

Betreffend die Nichtanerkennung von Fremdleistungen beantragte die Bf die Einvernahme von den Zeugen ***Gf1_Sub1***, ***Pers1***, ***Gf1_Sub2***, ***Gf1_Sub3*** und der jeweils im Leistungszeitraum bei der ÖGK angemeldeten Dienstnehmer.

Es wurde die Zeugeneinvernahme von dem Geschäftsführer der Baufirma ***Auftraggeber*** GmbH und vom jeweiligen Bauleiter beantragt, weil jene Personen eine Überprüfung der Leistungserbringung als Auftraggeber durchgeführt habe. Die angemeldeten Mitarbeiter seien jeweils wöchentlich an der Baustelle hinsichtlich ihrer Anmeldung kontrolliert worden.

Zusätzlich habe die belangte Behörde den Sachverhalt mangelhaft ermittelt und das Parteiengehör verletzt, weil sie Beweisanträge ohne Würdigung abgewiesen habe. Die belangte Behörde sei ebenfalls dem Antrag auf Akteneinsicht, konkret betreffend die im Zuge der Betriebsbesichtigung erstellten Fotos, nicht nachgekommen.

Betreffend die nicht abzugsfähigen Aufwendungen wurde vorgebracht, dass das Radzubehör von Mitarbeiterinnen verwendet werde. Die Berechnung der Luxustangente, des Leasingaufwandes und der ausgeschiedenen Kosten wurde bestritten. Im Jahr 2018 und 2021 sei kein Versicherungsaufwand angefallen.

Die Fahrtenbücher seien teilweise fehlerhaft und korrigiert worden und zudem sei beispielsweise der Mercedes zum Zeitpunkt der Begutachtungsprotokolle gar nicht im Betriebsvermögen gewesen. Es fände momentan eine Lohnsteuerprüfung statt, welche den Betriebsprüfungszeitraum zum Inhalt habe.

Bezüglich der gekürzten Bewirtungskosten, welche Werbung bzw werbeähnlichen Aufwand darstellten, wurde eingewendet, dass diese nicht vom Abzugsverbot betroffen und daher zu Gänze bzw zumindest zu 50% abzugsfähig seien.

Zu den Feststellungen betreffend die nicht anerkannte fremdübliche Miete stellte die Bf den Antrag, die Vorsteuer aus den Baukosten, die im Rahmen des Prüfungsverfahrens festgestellt wurden, im betrieblichen Ausmaß von 39% anzuerkennen und gutzuschreiben, da mindestens 50% der fremdüblichen Miete entrichtet worden sei.

Die Bf legte Fotos vor, die das Ausmaß der betrieblichen Nutzung belegen würden. Das von der Abgabenbehörde bestrittene Büro und Archiv seien ausschließlich betrieblich genutzte Fläche, weil diese für eine private Nutzung ungeeignet seien.

Bezüglich der Inneneinrichtung seien ausschließlich betrieblich genutzte Inventargegenstände in das Anlagenverzeichnis aufgenommen worden, die privaten Gegenstände, die aus dem Altbestand der bisherigen Wohnverhältnisse stammten, seien nicht im Betriebsvermögen.

Die Mietberechnung sei anhand der Nutzfläche und eines entsprechenden Fremdvergleiches erfolgt. Die Garage stelle Betriebsvermögen dar, weil die betrieblichen Kraftfahrzeuge dort garagiert seien. Das von der Behörde bezeichnete „Fitnesscenter“ sei vielmehr eine Rehabilitationsecke, die aufgrund einer Fußoperation des GF notwendig sei, um weiterhin täglich Baustellenbesichtigungen durchführen zu können. Zudem seien die Fitnessgeräte nicht in das Betriebsvermögen aufgenommen.

Eine Renditeberechnung wurde vorgelegt und auf den diesbezüglich ebenso vorliegenden Mietvertrag verwiesen.

Zusammengefasst brachte die Bf zusätzlich vor, dass es für das Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gebe. Der Immobilienpreisspiegel zeige, dass das gegenständliche Objekt auf dem freien Mietenmarkt verfügbar gewesen sei. Die Renditeberechnung habe vom Nettobetrag auszugehen, da ein vergleichbarer Investor bei betrieblicher Nutzung ebenfalls zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Zudem dürfe nur der privat genutzte Teil als Bemessungsgrundlage der Anschaffungskosten für den funktionierenden Mietenmarkt herangezogen werden.

Laut Beschwerdeführerin entspreche die Begründung der Wiederaufnahme nicht den rechtlichen Voraussetzungen und der Aufhebungsgrund für die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2021 und des Körperschaftsteuerbescheides 2021 sei aufgrund des Verweises auf den Prüfungsbericht bzw die aufgenommene Niederschrift nicht nachvollziehbar und die Aufhebung gemäß § 299 BAO daher rechtswidrig.

Weiters wurde von der Bf darauf hingewiesen, dass der Prüfungsauftrag nur die Jahre 2018-2020 umfasse und aus diesem Grund der Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuerbescheid im Jahr 2021 als „Notmaßnahme“ mangels entsprechendem Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO aufgehoben worden seien.

In den gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2018 – 2022 erhobenen Beschwerden führte die Bf wortgleich ergänzend zum bisherigen, oben dargestellten, Vorbringen aus, dass keine nähere Begründung zur Durchführung der verdeckten Ausschüttung vorliege, die die Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlichen erbrachten Vermögensminderung darlege. In Hinblick auf den als Maßstab heranzuziehenden Fremdvergleich ergebe sich bei der Bewertung ein Spielraum, der mangels Darstellung der belangten Behörde nicht überprüft und nachvollzogen werden könne.

Die Bf verzichtete in ihren Beschwerden gemäß § 262 Abs 2 BAO ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und beantragte die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Der Bf wurde eine Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde zur Wahrung des Parteigehörs übermittelt. Darin wurde dargelegt, die beantragten Zeugen seien deshalb nicht einvernommen worden, weil diese entweder keinen aufrechten inländischen Wohnsitz hätten oder eine Kontaktaufnahme bereits in der Vergangenheit gescheitert sei. Zu den erstmals in der Beschwerde beantragten Zeugen wurde ausgeführt, dass deren Einvernahme nicht als zielführend erachtet werde, weil diese vermutlich nicht wahrgenommen hätten, welche Arbeiter von welchem Unternehmen anwesend waren.

Die Behauptung in der Beschwerde, der Prüfungsauftrag für das Jahr 2021 fehle, sei unrichtig, da der Prüfungsauftrag ausgedehnt und im Zuge einer Besprechung unterzeichnet und übergeben worden sei.

Da keine Unterlagen über Auftragsvergabe, Auftragsabwicklung, Bautagebücher oder Aufzeichnungen über die auf der Baustelle tätigen Arbeiter vorgelegt werden konnten, sei der GF der Bf seiner Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen.

Des Weiteren deckt sich die Stellungnahme grundsätzlich inhaltlich mit den Feststellungen im Prüfungsbericht. Lediglich die im Betriebsprüfungsbericht dargestellte Berechnung der Sachbezüge sei unrichtig, da die PKW teilweise während des Jahres angeschafft wurden. Eine korrigierte Berechnung wurde vorgenommen und sei bei der Beschwerdeerledigung zu berücksichtigen.

Auf die Stellungnahme folgend brachte die Bf drei Gegenäußerungen ein. In diesen wurde festgehalten, dass die Behauptung der Betriebsprüfung, wonach es keine schriftlichen Unterlagen gebe oder Unterschriften fehlten, unrichtig sei. Zu den in Frage stehenden Rechnungen lägen Werkverträge vor, die jeweils von beiden Vertragsparteien firmenmäßig gezeichnet seien. Die Lohnsteuerprüfung bei der Bf sei zwischenzeitlich abgeschlossen und der Sachverhalt abweichend von der Betriebsprüfung gewürdigt worden und zwar insofern, als der halbe Sachbezug für die Privatnutzung der PKW angesetzt wurde.

Darüber hinaus erstattete die Bf in den Gegenäußerungen im Wesentlichen kein neues Vorbringen.

Im Vorlagebericht verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Ausführungen im Außenprüfungsbericht und in der Stellungnahme zur Beschwerde.

Betreffend die umfangreichen Beilagen zur Beschwerde führte die belangte Behörde aus, dass alle Beilagen und Belege der Außenprüfung bereits bekannt gewesen seien.

Bezüglich der Feststellungen „private Ausgaben“ und „KFZ-Kosten“ sei seitens der Bf nicht dargelegt worden, welche Änderungen begehrt werden. Der begehrten Änderung betreffend den Punkt „Bewirtungsspesen“ sei bereits im Zuge der Außenprüfung entsprochen worden.

Es wurde die Abweisung der Beschwerde unter Berücksichtigung der in der Stellungnahme geänderten Berechnung der Sachbezüge beantragt.

Mit Beschluss vom 3.10.2024 wurde der Bf aufgetragen, jene Arbeiter der drei strittigen Fremdleister namhaft zu machen, die sie als Zeugen für die Existenz dieser Firmen einvernommen wissen will. Der Antrag der Bf, alle im Leistungszeitraum bei der ÖGK angemeldeten Dienstnehmer jener Firmen einzuvernehmen, erscheint zu weitreichend und wurde daher mit Beschluss abgewiesen. Die Bf wurde gleichzeitig darauf hingewiesen, dass die Namen der Arbeiter ihrer Baustelle bei einem sorgfältigen Bauunternehmen aufliegen müssten. Außerdem wurde der Bf aufgetragen, für jene bisher namentlich von ihr beantragten Zeugen ladungsfähige Adressen bekanntzugeben, die entweder mittlerweile ins Ausland verzogen oder dem Zentralen Melderegister nicht bekannt sind. Der Aufforderung ist die Bf nicht fristgerecht nachgekommen, weshalb die entsprechenden Anträge auf Zeugeneinvernahme entsprechend der beschlussgemäßen Ankündigung als zurückgenommen gelten.

Der Senatsvorsitzende führte am 12.11.2024 im Beisein beider Parteien einen Augenschein am Sitz der Bf durch. Hierbei wurde insbesondere die äußere Erscheinung des Hauses, die Ausstattung der laut Mietvertrag des Gesellschafters als betrieblich genutzt gekennzeichneten Teile sowie die allgemeine Beschaffenheit sämtlicher Räume und des Gartens begutachtet sowie die Nutzung im Einzelnen erörtert.

Nach Aufforderung durch das Gericht legte die Bf weitere Aufzeichnungen über die Kfz-Nutzung und über Kosten iZm der Betriebsliegenschaft vor.

Vom vorsitzenden Richter wurden im Vorfeld der mündlichen Verhandlung als Berichterstatter Bauarbeiter und der Geschäftsführer der Auftraggeberin der Bf einvernommen. Die Einvernahme weiterer amtswegig geladener Zeugen unterblieb letztlich durch ausdrücklichen Verzicht der Bf und aufgrund weiterer Ermittlungen mangels Notwendigkeit.

Im Rahmen der ersten mündlichen Verhandlung legte die Bf Unterlagen über die strittigen Subunternehmerleistungen in elektronischer Form mittels USB-Stick vor, die der Betriebsprüfung bereits zur Verfügung gestanden seien, was diese verneinte. Aufgrund dieser

späten Nachreichung und der Behauptung der Bf, die Garagen seien statisch ein eigenständiges Gebäude, das getrennt vom Rest zu beurteilen sei, wurde zu letzterem Punkt ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben und die Verhandlung vertagt.

Die Bf legte in der gesetzten Frist bis 15.1.2025 folgende Unterlagen vor:

- Begleitschreiben, das die durchgeführten Überprüfungshandlungen gegenüber den Subunternehmern zusammenfasst, Erläuterungen zu Verkehrsstrafen und zur Verwendung der Fahrzeuge enthält, Ausführungen zur Garage als eigenem Gebäudeteil und zur Renditemiete;
- Beilagen zur Garage (Bilder, Baubeschreibung, Baukosten; Bodenplattensanierung);
- Kfz-Verwendungsübersicht des Gf;
- Tabellarische Aufzeichnung von Verkehrsstrafen;
- Unterlagen zu den Subunternehmen wie bereits per USB-Stick übermittelt;

Im Rahmen der zweiten mündlichen Verhandlung wurden diese Unterlagen erörtert, insbesondere vom Vorsitzenden Unregelmäßigkeiten betreffend Vertragsunterschriften und Divergenzen zwischen Arbeitern laut Bautageberichten und Anmeldungen bei der ÖGK angesprochen. Der Bf wurde der Sachverhalt betreffend Pkw-Nutzungen vorgehalten, wie er sich für den Vorsitzenden darstellt. Neben der Erörterung des Sachverständigengutachtens hielt der Vorsitzende den Parteien vor, wie sich aus seiner Sicht die Nutzung der einzelnen Gebäudeteile darstellt und was daraus rechtlich folgen könnte. Da für eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ noch auszuscheidender Aufwand nicht betragsmäßig feststeht, wird den Parteien eine Nachfrist gewährt, die vom Vorsitzenden vorgetragenen Schätzwerte zu konkretisieren.

In der fristgerecht erstatteten Stellungnahme tätigte die Bf wiederholt Ausführungen zu den Subunternehmerleistungen unter Anführung des Geschäftsführers der ***Sub2*** GmbH als Empfänger der Beträge, rügte

- die „detektivische Analyse“ des vorsitzenden Richters,
- die lückenhafte Vorlage des Aktes der Außenprüfung,
- die unterbliebene Einvernahme der USO-Prüfer,
- die verdeckte Ausschüttung betreffend Kfz-Nutzung als Doppelbesteuerung im Hinblick auf die Lohnsteuerprüfung,
- die „nicht rechtlich zulässige Beeinflussung des gesamten Senates“ durch den Vorsitzenden dadurch, dass er in der Verhandlung und der Vorbereitung dazu von einer bloß 13%igen betrieblichen Gebäudenutzung ausgehe,
- die begründungslose Zuordnung des betrieblichen WCs zu den allgemeinen Teilen [vgl. dagegen die Niederschrift vom 1.4.2025],

- die Überraschung mit der Annahme einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel in der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025

und brachte zur Vermietung des Hauses an den GF weiter vor, es gebe einen funktionierenden Mietenmarkt (unter Beilage von Vergleichsangeboten), unter Berücksichtigung der Garage stelle sich die Aufteilung betrieblich-privat anders dar, und der Renditezinssatz betrage 3 % (mit Hinweis darauf, dass in Niedrigzinsjahren auch bei nur 2 % Rendite Gebäude errichtet worden seien). Letztlich trug die Bf noch die tatsächlichen Finanzierungszinsen aus den Jahren 2019-2022 vor und beantragte, die Lasten aus der Lohnsteuerprüfung in jenen Jahren ertragsmindernd zu berücksichtigen, für die sie festgestellt worden sind. Gleichzeitig wurde ein Konvolut größtenteils bereits aktenkundiger Dokumente vorgelegt.

Zu diesem Schriftsatz erstattete die belangte Behörde am 7.5.2025 eine Entgegnung und die Bf dazu am 19.5.2025 eine Replik.

Hinsichtlich einer beantragten Ausscheidung von Doppelerfassungen von Kfz-Aufwand wurde der Bf zunächst in der mündlichen Verhandlung am 3.12.2024 aufgetragen, bis 15.1.2025 die entsprechenden Unterlagen aufzubereiten. Dem ist sie nicht nachgekommen. In der mündlichen Verhandlung am 1.4. hat sie das Buchungsjournal 2018 vorgelegt und begehrt, erfolgswirksame Buchungen hinsichtlich eines Tesla (65.111,81 Euro) und des Mercedes A250 (18.254,05 Euro) auszuschneiden. In einer Stellungnahme vom 22.4.2025 führte die belangte Behörde dazu aus, für den Mercedes seien nur 810 Euro Kreditraten ausgeschieden worden und keine Leasingkosten, die nun zu einer Doppelerfassung hätten führen können; hinsichtlich des Teslas seien keinerlei Kosten ausgeschieden worden; insgesamt sei die Korrektur von Pkw-Aufwand im Jahr 2018 nur 36.931,54 Euro gewesen. Dazu führte die Bf mit Replik vom 28.4.2025 aus, die Buchung „Mercedes A250 – Leasing“ korrigiere die Doppelerfassung des Mercedes für die Jahre 2018-2023; die Korrekturbuchung sei durch die Aufwandskürzung der Abgabenbehörde nicht mehr zutreffend. Der Tesla sei für den BMW 540d eingetauscht worden, ein Verkauf habe nicht stattgefunden. Durch die Feststellungen der Abgabenprüfung sei der Verkaufserlös nicht mehr zutreffend.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist in der Baubranche tätig und erbringt vor allem Leistungen im Rahmen des Innenausbauens, insbesondere im Trockenbau.

Die Bf wurde am 01.12.2014 von ***Gf_Bf*** mit Sitz in 1100 Wien gegründet. ***Gf_Bf*** ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf.

Der Sitz wurde am 30.11.2023 nach ***Straße1***, ***Ort1*** verlegt. Diese Adresse ist auch gleichzeitig seit 03.09.2021 die Wohnadresse des GF. Zuvor war er im 10. Wiener Gemeindebezirk wohnhaft, und die Bf hatte ein Büro in Wien ***Ortsteil1*** gemietet, das nach dem Prüfungszeitraum aufgegeben worden ist.

1.1. Fremdleistungen

Die Bf erbringt ihre Leistungen nur teilweise selbst, teilweise werden sie an Subunternehmen ausgelagert. Betreffend die drei Subunternehmen, welche seitens der belangten Behörde beanstandet worden sind, wurden zunächst die folgenden Dokumente vorgelegt:

- Firmenbuchauszüge
- Ausweise GF
- Gewerbeanmeldung
- HFU-Listen
- UID-Abfragen
- Versicherungsbestätigungen
- Musterzeichnungen
- Anmeldungen und Lichtbildausweise von Arbeitern der ***Sub3*** GmbH
- Werkvertragsentwurf zwischen Bf und ***Sub1*** GmbH vom 9.12.2019 betreffend ***BVH3***, (vom Auftragnehmer nicht unterzeichnet)
- vier Werkverträge zwischen der ***Sub2*** GmbH und der Bf, von denen zwei eindeutig kopierte Unterschriften enthalten und die übrigen beiden vom Schriftbild deutlich abweichen;
- Werkvertrag vom 14.12.2020 zwischen ***Sub3*** GmbH und Bf, wobei das Schriftbild deutlich von Musterzeichnung und Ausweiskopie abweicht.

Relevante Unterlagen zur Abrechnung der jeweiligen Fremdleistungen, welche geeignet gewesen wären, die Leistungserbringung und Leistungsüberprüfung oder Vorsorge für Haftungsinanspruchnahme nachvollziehbar oder glaubhaft zu machen, lagen betreffend die besagten Subunternehmen bis zur ersten mündlichen Verhandlung nicht vor.

Vom Zeugen ***Z8*** (Gf der Auftraggeberin der Bf) wurden die von der Bf an die ***Auftraggeber*** GmbH zur Verfügung gestellten Unterlagen im Rahmen seiner Einvernahme am 2.12.2024 übergeben. Neben den bereits genannten Dokumenten waren dies Werkverträge der Bf mit der ***Sub1*** GmbH vom 9.12.2019 betreffend ***BVH1*** und ***BVH2***.

Erst in der mündlichen Verhandlung am 3.12.2024 wurden weitere Unterlagen von der Bf mittels USB-Stick vorgelegt.

Betreffend ***Sub1*** GmbH waren dies

- Betriebsversicherung;
- BUAK-Abfrage;
- Werkverträge zu den Bauvorhaben ***BVH3***, ***BVH1*** und ***BVH2***;
- Regieberichte 01 bis 05 (Zeitraum 29.12.2019-28.1.2020) zwischen der Bf und der ***Auftraggeber*** GmbH betreffend ***BVH1*** (angeführte Arbeiter: ***Arb1***, ***Arb2***, ***Arb3***);
- über 300 Fotos betreffend die Baustelle ***BVH1*** und rund 200 Fotos betreffend die Baustelle ***BVH3***;
- Mängelreport ***BVH3*** der ***Bau1*** GmbH in einer slawischen Sprache, von der Bf gezeichnet am 15.10.2019;
- Protokoll der 7. Baubesprechung ***BVH3*** der ***Bau1*** GmbH, teilweise in einer slawischen Sprache, unter den Anwesenden auch der Gf der Bf (aber keiner seiner Subunternehmer);
- Bautagesberichte Nr. 04 vom 10.4.2020 und 07 vom 8.5.2020 betreffend ***BVH3***, auf denen als Arbeiter jeweils vermerkt sind: ***Arb1***, ***Arb3***, ***Arb2***, ***Arb4*** (Vorarbeiter). Auftragnehmer und Auftraggeber sind im Bericht 04 nicht genannt, Bericht 07 ist im Kopf mit dem Stempel der Bf versehen, Unterschriften sind jeweils vom Vorarbeiter und vom Architekten [vgl NS mündl. Verhandlung 1.4.2025];
- Pläne betreffend ***BVH2***;
- Abrechnungspläne betreffend ***BVH1*** mit dem jeweiligen Vermerk „***Bf2***“;
- Klassifizierungs- und Brandschutzberichte des IBS betreffend ***BVH3*** und ***BVH1*** jeweils vom 26.8.2016 und 12.12.2018 mit dem Vermerk: „Verarbeiter ***Bf1***“;
- Mängelliste ***BVH1*** vom 27.1.2020, auf dem zwei Mal die Bf genannt wird, mehrmals ihr Auftraggeber, nie einer der Subunternehmer der Bf;
- Übergabeprotokolle Verkäufer-Generalunternehmer betreffend ***BVH1***;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung von drei Arbeitern der ***Sub1*** GmbH

Betreffend ***Sub2*** GmbH waren dies

- Bautagesberichte Nr. 5 vom 22.6.2018 und 7 vom 6.7.2018 zwischen der Bf und der ***Auftraggeber*** GmbH betreffend ***BVH4***, Wien 9 (angeführte Arbeiter: unleserlich);
- Regiebericht ohne Nummer vom 12.4.2018 zwischen der Bf und der ***Auftraggeber*** GmbH betreffend ***BVH5***, Wien 5 (angeführte Arbeiter: ***Arb5***, ***Arb6***);
- Regiebericht Nr. 1 vom 14.6.2018 zwischen der Bf und der ***Auftraggeber*** GmbH betreffend ***BVH6***, Wien 9 (angeführte Arbeiter: ***Arb7***, ***Z6***);
- Mailkorrespondenz Bf-Architekt betreffend ***BVH6***, Wien 9;

- Aufstellung Zusatzleistung vom 14.11.2018 und händische Kalkulationsnotizen der Bf zum Bauvorhaben ***BVH7***, Wien 9.
- Abrechnungsplan betreffend ***BVH7***;
- Abschlagsrechnungen vom 30.4.2018 betreffend ***BVH7***;
- Auszug aus einem Baubesprechungsprotokoll des Generalunternehmers vom 24.5.2018, laut Bf betreffend ***BVH6***;
- 3 Bilder von der Baustelle ***BVH6***, 4 Bilder von der Baustelle ***BVH5***,
- Summen- und Aufmaßblatt vom 3.8.2018 betreffend ***BVH5***;
- Plan ***BVH5***;
- Regieplan und Mengenplan sowie Zimmer- und Detailpläne mit Vermerk „***Bf2***“ betreffend ***BVH4***;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung von zwölf Arbeitern der ***Sub2*** GmbH, wovon fünf im Ordner „nicht eingesetzt“ abgelegt sind.

Betreffend ***Sub3*** GmbH waren dies

- Regieberichte Nr 1 und 2 vom 28.1.2021, Nr 3 und 4 vom 2.2.2021, Nr 5 vom 8.2.2021, Nr 7 vom 25.2.2021, Nr 10 und 12 vom 3.3.2021, jeweils zwischen der Bf und der ***Auftraggeber*** GmbH betreffend ***BVH8***, Wien 2. Als Arbeiter sind teils alleine, teils zu zweit ***Z5*** und ***Arb8*** eingetragen. Seitens der Bf sind Stempel und Unterschrift bereits vorgedruckt; gestempelt und unterschrieben sind die Regieberichte nur von der ***Auftraggeber*** GmbH;
- Aufmaßplan vom 10.12.2020, Deckenplan vom 28.1.2021, Regiepläne mit Stand 2.2.2021 und 3.3.2021;
- 13 Bilder von der Baustelle aus unterschiedlichen Baustadien;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung von vier Arbeitern der ***Sub3*** GmbH.

In der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025 konnte geklärt werden, dass die Regie- und Bautagesberichte jeweils zwischen der Bf und ihrer Auftraggeberin zustandegekommen sind. Hinweise auf die Subunternehmen enthalten sie nicht.

Die im Baubereich übliche Sorgfalt in den Jahren 2018-2021 umfasst folgende, kumulativ zu erfüllende Prüfschritte bzw. Gepflogenheiten:

A. Vor Beauftragung von Subunternehmen

a. Firmenbuchauszug: Mittels Firmenbuchauszug kontrollierte der sorgfältige Bauunternehmer den korrekten Firmenwortlaut und sonstige wesentliche Eintragungen und stellte die zeichnungsberechtigten Vertreter des Subunternehmers fest. Der Firmenbuchauszug wurde üblicherweise zum Akt genommen.

b. Befugnis: Üblicherweise kontrollierte der sorgfältige Bauunternehmer die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen. Als formaler Nachweis wurde ein aktueller Auszug aus dem Gewerbeverzeichnis geprüft (bei Unternehmen mit Sitz im Ausland die Bestätigung des Bundesministeriums für Wirtschaft bzw. Wirtschaftsstandort - BMW) und das entsprechende Dokument zum Akt genommen.

c. Technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit: Falls der sorgfältige Bauunternehmer die technische Leistungsfähigkeit des Subunternehmers nicht kannte, griff er üblicherweise auf eventuell vorhandene Unternehmensbroschüren zurück oder suchte auf der Webseite des Subunternehmers nach passenden Referenzprojekten und der Anzahl der Mitarbeiter. Der sorgfältige Bauunternehmer überzeugte sich auch durch brancheninterne Informationen (z.B. von Auftraggebern der Referenzprojekte), dass der Subunternehmer die Leistung vertragsgemäß in der vereinbarten Qualität und im vereinbarten Zeitraum erbringen kann. Der sorgfältige Bauunternehmer hätte die Personalausstattung der Subunternehmer und deren fachliche Qualifikation vor der Beauftragung geprüft.

Betriebsbesuche am Unternehmenssitz des Subunternehmers wurden üblicherweise nicht durchgeführt.

Sorgfältige kleine Bauunternehmen haben nur selten Bonitätsauskünfte (z.B. KSV-Rating, Bankauskünfte oder Abfrage beim ANKÖ - Auftragnehmerkataster Österreich) eingeholt, insbesondere bei den gegenständlichen Auftragsvolumina. Zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Subunternehmer wurde damals auch von sorgfältigen kleinen Bauunternehmern üblicherweise wenig dokumentiert.

d. Berufliche Zuverlässigkeit: Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Bauunternehmer durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen) geführt wurde. Ein Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste wurde üblicherweise zum Akt genommen, falls der Subunternehmer eingetragen war. Die Eintragung des Subunternehmers in diese Liste stellte den Bauunternehmer von seiner Haftung für Beiträge und Abgaben aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmern frei. Wurde der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt, konnte sich der Bauunternehmer durch Überweisung von 25% (20% Sozialversicherungsbeiträge und 5% Lohnabgaben) des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) gleichzeitig mit der Bezahlung des restlichen Werklohnes an den Subunternehmer aus seiner Haftung befreien.

B. Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung von Subunternehmerleistungen

a. Werkvertrag mit Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten: Bei der Unterzeichnung des Werkvertrages kontrollierte der sorgfältige Bauunternehmer den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt. Eine Leistungserbringung von Subunternehmer ohne Abschluss eines schriftlichen Werkvertrages vor der Bauausführung war nicht branchenüblich. Es entsprach dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines kleinen Bauunternehmens **eine Überprüfung vorzunehmen, ob die Unterschriften auf den Werkverträgen den Unterschriften auf den dokumentierten Lichtbildausweisen entsprechen.**

b. Anmeldung von Mitarbeitern: Ab 2016 war jedem - auch dem kleinsten - Bauunternehmen klar, dass die Auskunft der HFU-Liste nur die vorgeschriebenen Beitragszahlungen bestätigt, aber keinen Nachweis über die korrekte Anmeldung aller Mitarbeiter während des Leistungszeitraumes eines Subunternehmers darstellt. **Die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers wurden** bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom sorgfältigen kleinen Bauunternehmen **zumindest beim erstmaligen Einsatz der Arbeiter auf der Baustelle kontrolliert** und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert. Bei kleinen Sanierungsbaustellen haben 2016 bis 2019 sorgfältige kleine Bauunternehmen die Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der Bauzeit stichprobenartig, aber nicht täglich wiederholt. **Täglich wurde üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.**

c. Rechnungsprüfung: Bei der Rechnungsprüfung wurden von kleinen Bauunternehmen die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft.

d. Zahlung: Sorgfältige kleine Bauunternehmen dokumentierten unmittelbar vor jeder Überweisung des Werklohnes an einen Subunternehmer die Abfrage in der HFU-Liste. Sollten die Subunternehmer zu einem Zahlungszeitpunkt nicht in der HFU-Liste eingetragen gewesen sein, hätte der sorgfältige Bauunternehmer den jeweiligen 25%-Abzug des Werklohnes direkt an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) abgeführt.

Da Barzahlungen für Bauleistungen größer 500,- EUR gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 seit 2016 nicht mehr abzugsfähig sind, wird der Zahlungsverkehr unter sorgfältigen Bauunternehmen grundsätzlich nur noch unbar durchgeführt.

e. Sonstige Dokumentation: Bei der Abwicklung von Baustellen entstehen laufend Dokumente (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.), die der sorgfältige Bauunternehmer in einem Bauakt projektbezogen ablegt. Bei kleinen Sanierungsbauvorhaben ist diese

Dokumentation nicht sehr umfangreich, für die Weiterverrechnung an Hausverwaltungen oder Versicherungen sind aber zumindest Baustellenfotos und Bautagesberichte üblicherweise vorhanden.

1.1.1. *Sub1*** GmbH**

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2020 auf Grundlage von acht Rechnungen der ***Sub1*** GmbH im Zeitraum von 31.1. bis 20.10. einen Gesamtbetrag von EUR 153.030,25 als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Während die ersten beiden Rechnungen vom 31.1.2020 über 20.026,05 Euro und über 18.898,50 Euro jeweils für den Leistungszeitraum November 2019 bis Jänner 2020 mehrere detaillierte Posten über die verrechneten Arbeiten enthalten, lauten die vier Teilrechnungen und die Schlussrechnung für das Bauvorhaben ***BVH3*** nur auf „Trockenbau laut Aufmass“, wobei der Leistungszeitraum laut Teilrechnungen ab Dezember 2019, laut Schlussrechnung ab Jänner 2020 angegeben ist (bis Oktober 2020).

Zum Bauvorhaben ***BVH3*** legte die Bf den Entwurf eines Werkvertrages für den Teilausbau ***BVH3*** vom 9.12.2019 vor, der nur von der Bf unterfertigt ist, aber weder Stempel noch Unterschrift der ***Sub1*** GmbH enthält. Zu den anderen beiden Bauvorhaben wurden zunächst keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Erst ***Z8*** hat diesbezügliche Verträge vorgelegt, die Bf unterschriebene Verträge zu allen Bauvorhaben überhaupt erst in der mündlichen Verhandlung am 3.12.2024.

Laut Aussage des Gf der Bf (Beantwortung Fragenkatalog zur Firma ***Sub1*** GmbH) wurden folgende Unterlagen vom Auftragnehmer abverlangt:

- BUAK-Bescheinigung vom 26.5.2020
- Uniqa Betriebshaftpflichtversicherung vom 26.6.2015
- Mitteilung der Abgabekontonummer vom 3.7.2015
- Bescheid über die Erteilung der UIDNr vom 12.9.2011
- Firmenbuchauszug vom 28.11.2018
- Kopie Personalausweis GF
- ZMR GF vom 29.11.2019
- Bestellung des gewerberechtlichen Gf vom 22.10.2014 und ZMR
- Werkvertrag

Auf die Frage, ob und wie sich der Gf vergewissert hat, dass die Arbeiter des Subunternehmens Arbeitsbewilligungen hatten, gibt er an, Anmeldungen und Lichtbildausweise kontrolliert zu haben und nennt Anmeldungen dreier Mitarbeiter, die von 30.1.-12.7.2019, 4.2.-19.7.2019 sowie 17.6.-11.11.2019 bei der ***Sub1*** GmbH gemeldet waren.

Die von der Bf angegebenen Arbeiter haben auf der Baustelle der Bf nicht gearbeitet.

Im Zuge der Außenprüfung wurde die Bf gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der Rechnungsbeträge der ***Sub1*** GmbH zu nennen. Dazu führt die Bf aus: „Als Empfänger der Zahlung wird die Firma ***Sub1*** GmbH in Form des Bankkontos der Firma ***Sub1*** GmbH geltend gemacht, wobei diese Zahlungen vom Geschäftsführer ***Gf1_Sub1*** [Telefonnummer] bzw. dem Vorarbeiter ***Pers1*** [Telefonnummer] entgegengenommen wurden. Als Empfänger wird somit ausdrücklich der Geschäftsführer ***Gf1_Sub1*** sowie der Vorarbeiter ***Pers1*** namhaft gemacht.“

Die Bf hat die im Baubereich übliche Sorgfalt in der Geschäftsbeziehung zur ***Sub1*** GmbH nicht walten lassen. Die fakturierten Leistungen wurden erbracht, jedoch nicht von der ***Sub1*** GmbH, die in diesem Zusammenhang nur zum Schein aufgetreten ist.

1.1.2. *Sub2*** GmbH**

Die Bf hat im Jahr 2018 auf Grundlage von zwölf Rechnungen der ***Sub2*** GmbH im Zeitraum von 9.4. bis 9.7. einen Gesamtbetrag von EUR 49.647,59 als Fremdleistungsaufwand verbucht. Diesbezüglich wurden vier Werkverträge vorgelegt, die jeweils vom Geschäftsführer der ***Sub2*** GmbH unterzeichnet wurden, jedoch sind die Unterschriften auf zwei davon nicht eindeutig mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers im Firmenbuch vergleichbar.

Weiters liegen Rechnungen mit detaillierten Leistungsbeschreibungen vor. Von vier ab ca Ende Jänner/Anfang März bei der ***Sub2*** gemeldeten Arbeitern hat die Bf Anmeldebestätigungen vorgelegt, weiters MIAS-Abfrage, Firmenbuchauszug, Gewerberegisterabfrage und Reisepasskopie des Geschäftsführers ***Gf1_Sub2***. Die von der Bf angegebenen Arbeiter haben auf den Baustellen der Bf nicht gearbeitet.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Bf vorgehalten, dass und aus welchen Gründen die belangte Behörde die ***Sub2*** GmbH als Scheinunternehmen ansieht, das die fakturierten Leistungen nicht erbracht habe und die Bf gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der Rechnungsbeträge der ***Sub2*** GmbH zu nennen. Der Aufforderung zur Empfängernennung wurde nicht nachgekommen. Stattdessen wird seitens der Bf nur darauf verwiesen, dass eine vorangegangene Umsatzsteuernachschau (Niederschrift vom 4.3.2019) bereits die Rechnungen der ***Sub2*** GmbH zum Gegenstand hatte und zu keinen diesbezüglichen Beanstandungen geführt habe. Erst im Schriftsatz vom 14.4.2025 bezeichnet die Bf ***Gf1_Sub2*** als Geschäftsführer der ***Sub2*** GmbH als Empfänger.

Darüber hinaus hat die Bf die im Baubereich übliche Sorgfalt in der Geschäftsbeziehung zur ***Sub2*** GmbH nicht walten lassen. Die fakturierten Leistungen wurden erbracht, jedoch nicht von der ***Sub2*** GmbH, die in diesem Zusammenhang nur zum Schein aufgetreten ist.

1.1.3. *Sub3*** GmbH**

Die Bf hat von der ***Sub3*** GmbH von Jänner bis Juni 2024 Leistungen mit einem Gesamtbetrag von EUR 135.246,05 Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht. Die Leistungen betreffen das Bauvorhaben ***BVH8***, für das ein Werkvertrag und sieben Rechnungen vorliegen. Die von der Bf genannten Arbeiter der ***Sub3*** haben auf der Baustelle nicht gearbeitet.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Geschäftsführer der Bf gemäß § 162 BAO ausgefordert, die Empfänger der Rechnungsbeträge der ***Sub3*** GmbH zu nennen. Als Empfänger der Beträge wurde Herr ***Gf1_Sub3*** als Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Sub3*** GmbH genannt.

Die Bf hat die im Baubereich übliche Sorgfalt in der Geschäftsbeziehung zur ***Sub3*** GmbH nicht walten lassen. Die fakturierten Leistungen wurden erbracht, jedoch nicht von der ***Sub3*** GmbH, die in diesem Zusammenhang nur zum Schein aufgetreten ist.

1.2. „nichtabzugsfähige Ausgaben gem §20 EstG“

Unter diesem Titel führt die belangte Behörde in Tz 3 des Berichtes über die Außenprüfung mehrere Positionen an, die dem Betriebsergebnis hinzugerechnet und als verdeckte Ausschüttungen der KESt unterzogen wurden. Folgender Sachverhalt liegt dem zugrunde:

Die Bf hat Urlaubsreisen des Gesellschafters und seiner Familie bezahlt, und zwar im Jahr 2018 Flüge nach Mallorca (945 Euro) und Corfu (3.064 Euro), im Jahr 2019 Flüge nach Corfu (2.653,33 Euro) und weitere Flüge zu verschiedenen Zielen (2.626,33 Euro) und im Jahr 2020 Flüge nach Mauritius (6.020 Euro).

Jedes Jahr hat die Gesellschaft private Kosten des Gesellschafters für Fitnesscenter übernommen (2018: 264 Euro, 2019: 198 Euro, 2020: 339 Euro). Im Jahr 2020 wurden weiters die Privataufwendungen der Familie betreffend die Anschaffung von zwei Kinderfahrrädern samt Zubehör (1.684,92 Euro) und betreffend einen Fahrradheckträger (666,67 Euro) durch die Bf getragen.

Letztlich hat die Bf Verkehrsstrafen des GF und seiner angestellten Frau getragen (2018: 794 Euro, 2019: 1.243 Euro, 2020: 1.009 Euro) sowie im Jahr 2020 Wein um 179,10 Euro bezahlt. Für diese Posten hat die belangte Behörde nur eine Hinzurechnung auf Ebene der Gesellschaft vorgenommen, jedoch keine verdeckte Ausschüttung festgestellt.

1.3. Bewirtungsspesen:

Von der Bf wurden Bewirtungsspesen zur Gänze als Betriebsausgaben abgesetzt, die überwiegend der Repräsentation dienen und höchstens untergeordnet Werbecharakter haben:

2018	gesamt	Mitarbeiter	Gäste
Weihnachtsfeier	1.440,00	3 / 160	24 / 1.280
so. Bewirtung ohne Werbecharakter	2.051,62		
2019			
Weihnachtsfeier	2.340,00	4 / 267,43	31 / 2.072,57
so. Bewirtung ohne Werbecharakter	1.914,20		
2020 so. Bewirtung	2.013,00		
2021 so. Bewirtung	722,66		

Seitens der Außenprüfung wurden die Kosten der Weihnachtsfeier als freiwilliger Sozialaufwand zur Gänze anerkannt, soweit sie anteilig auf die Mitarbeiter der Bf entfallen und zur Hälfte hinzugerechnet, soweit sie anteilig auf die Gäste (Kunden mit Ehepartnern) entfielen. Die sonstige Bewirtung wurde von der Außenprüfung zur Hälfte hinzugerechnet.

1.4. KFZ-Kosten

Die Bf hat mehrere Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen:

- 1) BMW X5 M50d, Erstzulassung am 11.12.2013, im Zeitraum 12.1.2018 - 8.11.2019 gemeldet auf die Lebensgefährtin des GF der Bf, ***Lebensgef***, die das Fahrzeug gelenkt hat; Kaufpreis 54.000 Euro, Anzahlung 10.000 Euro, Kreditrate 505,35 Euro monatlich.
- 2) Tesla Model S, im Zeitraum 25.5.2018 – 24.10.2018 gemeldet auf den GF der Bf, der das Fahrzeug gelenkt hat.
- 3) VW Golf, im Zeitraum 2.9.2016 – 1.3.2019 gemeldet auf die Bf, gelenkt vom Mitarbeiter ***MA1***.
- 4) Mercedes A250, seit 31.8.2018 gemeldet auf ***Schwimu***, die das Fahrzeug gelenkt hat; Kaufpreis 23.500 Euro, Anzahlung 4.000 Euro, Kaufpreisrate 270 Euro monatlich (60 Monate).
- 5) Vespa, im Zeitraum 22.5.2018 – 26.8.2019 angemeldet auf den GF der Bf.
- 6) Audi A6, im Zeitraum 16.10.2017 – 25.5.2018 angemeldet auf den GF der Bf, der das Fahrzeug gelenkt hat; Erstzulassung am 30.3.2012.
- 7) MINI John Cooper Works, im Zeitraum 21.2.2019 – 18.6.2021 gemeldet auf den GF der Bf, gelenkt von der Mitarbeiterin ***MA2***; Service Aufwendungen, Anschaffungskosten laut AVZ 21.000 Euro; Afa 2.625 Euro.

- 8) BMW 540xD, im Zeitraum 19.10.2018 – 11.2.2022 gemeldet auf den GF der Bf, der das Fahrzeug gelenkt hat; Anschaffungskosten 70.000, Leasingrate 805 Euro monatlich, Afa 8.750 Euro
- 9) Vespa GTS125, im Zeitraum 25.8.2019 – 11.2.2019 gemeldet auf den GF der Bf.
- 10) Tesla Model S, im Zeitraum 26.9.2019 – 23.4.2021 gemeldet auf Bf (Erstzulassung auch am 26.9.2019), anschließend gemeldet auf ***Lebensgef***; Leasingrate inkl USt 1.107,29 Euro; gelenkt wurde das Fahrzeug während der Zulassung auf die Bf vom GF, anschließend von ***Lebensgef***.
- 11) Tesla Model 3, im Zeitraum 8.11.2019 – 18.6.2021 gemeldet auf ***Lebensgef***, die das Fahrzeug gelenkt hat; Leasingrate inkl USt 778,43 Euro monatlich.
- 12) VW Multivan, seit 5.5.2020 gemeldet auf die Bf; gelenkt vom GF.
- 13) Porsche Panamera, im Zeitraum 23.4.2021 – 29.3.2022 angemeldet auf die Bf; gelenkt vom GF.
- 14) Porsche Taycan (erst im USt-Nachschauzeitraum angeschafft), gelenkt vom GF.

Verwendungsübersicht der Fahrzeuge (Zeitleiste nach Monaten 2018-2021):

Fahrzeug	Benutzer	18												19											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Audi A6	Gf																								
VW Golf	***MA1***																								
BMW X5	***LGef***																								
Tesla S (1)	Gf																								
MB A250	***SMu***																								
BMW 540	Gf																								
Mini JCW	***MA2***																								
Tesla S (2)	Gf																								
Tesla S (2)	***LGef***																								
Tesla 3	***LGef***																								
VW T	Gf																								
P. Panamera	Gf																								
Fahrzeug	Benutzer	20												21											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Audi A6	Gf																								
VW Golf	***MA1***																								
BMW X5	***LGef***																								
Tesla S (1)	Gf																								
MB A250	***SMu***																								
BMW 540	Gf																								
Mini JCW	***MA2***																								
Tesla S (2)	Gf																								
Tesla S (2)	***LGef***																								
Tesla 3	***LGef***																								
VW T	Gf																								
P. Panamera	Gf																								

Für die Fahrzeuge wurden Aufzeichnungen zu den Fahrten geführt, indem nachträglich Excel-Listen angefertigt wurden, die nicht auf den tatsächlich gefahrenen Kilometern basieren. Die Aufzeichnungen geben die Realität nur unzureichend wieder und können höchstens als Schätzungsbasis dienen.

Lebensgef ist bei der Bf für 20 Wochenstunden angestellt und dort für Buchhaltung, Mahnwesen und Organisation zuständig. Ihr Monatsgehalt beträgt ursprünglich 1.119,23 Euro, ab Mai 2019 1.362,05 Euro. Sie ist die Lebensgefährtin des Alleingesellschafter-Geschäftsführers. Im Dienstvertrag ist keine Benutzung eines dienstgebereignen Kraftfahrzeuges vorgesehen. Dennoch stand ihr im gesamten Streitzeitraum durchgehend ein auf sie zugelassenes Firmenfahrzeug zur Verfügung, das sie nahezu ausschließlich für Fahrten genutzt hat, die nicht im Interesse der Bf gelegen sind. Die Kostentragung für die auf ***Lebensgef*** zugelassenen Fahrzeuge ist rein im Gesellschaftsverhältnis gelegen und nicht fremdüblich.

Schwimu ist die Mutter der Lebensgefährtin des Alleingesellschafter-Geschäftsführers. Ihr wurde societatis causa ein Mercedes Benz A250 überlassen, den sie privat nutzt. Die Bf trägt dafür sämtliche Aufwendungen.

Der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung wird in Anlehnung an die ertragsteuerlichen Sachbezugswerte geschätzt, so wie es die Außenprüfung in Tz 4 des Bp-Berichtes getan hat. Gleichzeitig wird die Hinzurechnung der belangten Behörde um jene Werte vermindert, die sie als „Privatanteil“ für die Nutzungsüberlassung an den Gf angesetzt hatte. Da der Nutzungsvorteil aus jenen Kfz, die dem Gf überlassen waren, in der Gesamtausstattung seines Geschäftsführerbezuges gedeckt ist, erscheint eine Hinzurechnung unangebracht.

lt. Bp	2018	2019	2020	2021	2022
Porsche				9600	
BMW 540d	9600	9600	9600	9600	
Mercedes A250	5640	5640	5640	5640	
BMW X5	9600	9600	9600	9600	
Summe	24840	24840	24840	34440	0
bisher ausgeschieden		-12210,72		-2793,28	
Hinzurechnungen lt Bp	24840	12629,28	24840	31646,72	0

Korrektur BFG	2018	2019	2020	2021	2022
- Porsche	0	0	0	-9600	
- BMW 540d	-9600	-9600	-9600	-9600	
- BMW X5	0	0	-9600	-9600	
+ Tesla 3/S	0	0	9600	9600	9600
+ Mercedes A250	0	0	0	0	5640
Hinzurechnung BFG	15240	3029,28	15240	12446,72	15240

Eine irrtümliche Erfolgsbuchung in Höhe von 65.111,81 Euro am 18.10.2018 im Zusammenhang mit dem Eintauch des Tesla Model S (Nr 2 in der obigen Auflistung) wird aufwandwirksam korrigiert.

Die Lohnsteuerprüfung hat laut Bericht vom 24.6.2024 zu folgenden Aufwendungen bei der Bf geführt, die sich insbesondere aus Feststellungen zu Sachbezügen (Kfz) ergeben haben und in jenen Jahren noch nicht erfasst werden konnten, in die sie wirtschaftlich gehören:

Jahr	2016	2017	2018	2019	2020
LSt/DB/DZ	0,00	0,00	6.586,71	4.693,80	4.757,94
KommSt	428,05	897,78	1.036,78	1.391,38	1.327,34
SozVers	0,00	1.275,74	3.019,73	3.763,20	3.414,98
Summe	428,05	2.173,52	10.643,22	9.848,38	9.500,26

1.5. Miete Haus ***Ort1***:

Die Liegenschaft *EZ* *KG* in ***Ort1***, ***Straße1***, mit 1.051m² Grundstücksfläche wurde mit Kaufvertrag vom 16.8.2018 durch die Bf erworben. Die darauf befindlichen Gebäude wurden abgerissen und ein zweigeschossiges Wohngebäude samt Doppelgarage errichtet. Die Fertigstellung erfolgte im Jahr 2021. Das Grundstückskonto weist zum 31.12.2022 vor AfA einen Stand von 1.289.441,89 Euro auf, wovon 367.500 Euro auf den Grundstückserwerb (umsatzsteuerfrei) entfallen. Auf Einrichtung (insb. Küche, Haushaltsgroßgeräte, Schränke) entfallen 58.378,84 Euro inkl USt, auf Gartengestaltung (inkl. überdachtem Pool) entfallen 90.097,88 Euro inkl USt.

Seit 1. September 2021 wird das Haus an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer und seine Lebensgefährtin um 2.500 Euro netto pro Monat vermietet, wobei laut Mietvertrag die Garagen, Vorraum, Garderobe, Haustechnikraum sowie ein Zimmer im EG und ein Zimmer im OG von der Vermietung ausgenommen sind. Demnach soll eine Fläche im Ausmaß von 258,40m² vermietet sein, das Inventar ist mitvermietet (s.o. Einrichtung), auch alle Nebenkosten sind von der Miete abgedeckt.

Tatsächlich gestaltet sich die Nutzung des Hauses wie folgt: Zusätzlich zu den als vermietet gekennzeichneten Flächen nutzt der Gesellschafter den Vorraum und die Garderobe privat, ebenso die Doppelgarage. Der Technikraum (14,8 m²) und das am Büro angrenzende WC (2,1 m²) können als einzige Räume innerhalb des Wohnbereiches den allgemeinen Teilen des

Hauses zugerechnet werden. Als betrieblich genutzte Räume verbleiben das Büro im Erdgeschoss (23,9 m²) und der Schrankraum im Obergeschoss (19,3 m²).

Vom Haus abgesehene Nutzung: Der gesamte Garten samt Pool und Terrasse dient ausschließlich der Privatnutzung des Gesellschafters.

Die Nutzungsverhältnisse sehen zusammengefasst aus wie folgt:

Privaträume		m ²	
Garderobe	EG	5,2	
Vorraum	EG	11,3	
Lobby	EG	18,0	
Küche	EG	33,5	
Wohnzimmer	EG	31,5	
Gang	EG	9,2	
Zimmer	EG	18,8	
Bad	EG	5,3	
WC	EG	2,5	
AR	EG	4,4	
Galerie	OG	41,2	
Schlafzimmer	OG	21,0	
Garderobe	OG	10,1	
Bad	OG	18,6	
Sauna	OG	11,6	
Kinderzimmer 1	OG	21,1	
Kinderzimmer 2	OG	21,5	
Abstellraum	OG	7,8	
Garage 1	EG	57,6	
Garage 2	EG	24,9	
Summen privat		375,1	90,1 %
davon Wohnraum		292,6	
betriebliche Räume			
Büro	EG	21,8	
Schrankraum	OG	19,3	
Summen betrieblich		41,1	9,9 %
Gesamtflächen zuordenbar		416,2	100 %

Das gesamte Haus wurde nach den Bedürfnissen des Gesellschafters errichtet und ausgestattet. Betriebliche Interessen treten in den Hintergrund; es gibt lediglich ein Firmenschild beim Gartentor und einen Hinweis auf das Büro im Vorraum. Das Büro selbst ist nur über den Privatbereich (Lobby und Küche) erreichbar, obwohl ein direkter Zugang vom Vorraum baulich leicht hätte verwirklicht werden können; der mit betrieblichen Ordnern genutzte Schrankraum im Obergeschoss ist ebenso nur über den Privatbereich (Lobby, Stiegen und Galerie mit Kamin und Couchgarnitur) erreichbar. Die Ausstattung ist gegenüber einem Anlageobjekt deutlich gehoben (durchgehend Steinböden, Akustikdecken) mit ungewöhnlicher Raumhöhe (3 m im EG, 2,75 m im OG) und ebenso unüblich hoch dimensionierten Türen mit 2,4 m Durchgangshöhe. Auch die Grundstücksgröße ist gegenüber anderen neu errichteten

Anlageobjekten unüblich üppig bemessen. Im einschlägigen Segment (großzügig dimensioniertes Einfamilienhaus im Neubau) gibt es keinen funktionierenden Mietenmarkt.

Die Bf beschäftigt in den Jahren 2021 und 2022 eine Putzfrau im Ausmaß von acht Wochenstunden. Rund 40 % ihrer Zeit verwendet sie auf die Reinigung des in Wien gemieteten Büros, rund 60 % ihrer Zeit für die Reinigung des Hauses in ***Ort1***. Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass 50 % der Reinigungszeit auf die Privatbereiche des Gesellschafters entfallen.

Folgende laufende Kosten trägt die Bf im Jahr 2022:

	100%	davon 90,1%
Gemeindeabgaben, Strom, Telekommunikation, Rauchfangkehrer, Versicherung und Ähnliches (Zusammenstellung der Bf vom 21.11.2024):	11.019,80	10.028,02
Putzfrau Lohnkosten (laut Lohnkonto, davon 50 %)	14.019,74	7.009,87
Putzfrau DG-Beiträge (laut Lohnkonto, davon 50 %)	4.291,46	2.145,73
Zwischensumme		19.183,62
AfA	12.493,90	11.369,45
Zwischensumme		30.553,07
Kreditzinsen (Kredit: 400.000 Euro, 2,25 % Zinsen p.a.)	8.760,00	7.971,60
Summe laufende Kosten		38.524,67

Im Jahr 2022 sind in Summe 30.000 Euro an Mieterlösen von der Bf verbucht worden, im Jahr 2021 (Mietbeginn mit dem vierten Quartal) 7.500 Euro. Durch die Außenprüfung wurden im Jahr 2021 4.750 Euro Mietzinserhöhung hinzugerechnet.

Folgende Ausgaben sind im Streitzeitraum von der Bf für die Finanzierung der Liegenschaft als Aufwand gebucht worden: im Jahr 2018 35.029,73 Euro; im Jahr 2019 8.921, im Jahr 2020 8.580 Euro und im Jahr 2021 8.185 Euro. Weitere Aufwendungen des Jahres 2021 betreffen die Halbjahres-AfA (6.246,95 Euro) und sonstigen Liegenschaftsaufwand (3.499,55 Euro), sodass in Summe Aufwendungen von 17.931,50 Euro im Jahr 2021 auf die Liegenschaft entfallen.

Für das von der Bf angeschaffte Objekt gibt es keinen funktionierenden Mietenmarkt. Ein Investor würde sich eine Renditemiete von 3,7 % der Gesamtinvestition erwarten. Diese beträgt 1.289.441,89 Euro. Zugunsten der Bf wird vereinfachend davon ausgegangen, dass nur 90,1 % davon (Ausmaß der nicht betrieblichen Nutzung des Gebäudes) in die Renditeberechnung einfließen, obwohl die Aufteilung nur anhand des Hauses gänzlich jenen Nutzungsvorteil außer Acht lässt, den der Gesellschafter aus der ausschließlich im Rahmen der Miete genutzten Freibereiche (Garten und Pool) hat. Es ist weiters zu bedenken, dass an der Rendite orientierte Investoren Kosten des laufenden Betriebes an den Mieter weitergeben und auch nicht dessen Kosten für Energie, Versicherung, Reinigung und ähnliches übernehmen

würden. Die Übernahme dieser Aufwendungen durch die Bf stellt einen zusätzlichen Vorteil dar, welcher der Renditeerwartung hinzuzurechnen ist.

Renditeberechnung	jährlich	monatlich
Gesamtinvestition	1.289.441,89	
davon 90,1 %	1.161.787,14	
davon 3,7 %	42.986,12	
zuzüglich lfd. Kosten	19.183,62	
Renditemiete	62.169,74	5.180,81
bez. Miete inkl. USt	33.000,00	2.750,00
Differenz	29.169,74	2.430,81

2. Beweiswürdigung

2.1. Fremdleistungen

Vorangestellt sei angemerkt, auf welche Feststellungen sich das BFG stützt, soweit es der Bf die mangelnde Sorgfalt im Umgang mit der Subvergabe von Aufträgen vorwirft:

Die Prüfschritte bzw. Gepflogenheiten, die im Baubereich für die Jahre 2018-2021 üblich sind, ergeben sich aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vom 19.04.2022, RV/7102358/2021. Dort wurden auf Basis eines Sachverständigengutachtens die üblichen Prüfschritte sorgfältiger kleiner Bauunternehmer für die Wirtschaftsjahre 2016 bis 2019 festgestellt. Die Tätigkeit der dortigen beschwerdeführenden Partei ("Reinigung und Bauleistungen, insb. Sanierung") ist mit der Tätigkeit der Bf vergleichbar. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass diese Prüfschritte auch für die in diesem Verfahren strittigen weiteren Jahre 2020 und 2021 anzuwenden sind. Der anwendbare Sorgfaltsmaßstab wurde der Bf im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 3.12.2024 vorgehalten, die erforderlichen Unterlagen jedoch schon seitens der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung abverlangt.

2.1.1. betreffend die ***Sub1*** GmbH

Dass die ***Sub1*** GmbH eine Scheinfirma ist, gründet sich auf folgende Ermittlungsergebnisse:

Die ***Sub1*** GmbH wurde am 18.08.2011 mit Sitz in ***Adr***, 1100 Wien, mit dem Geschäftszweig Baumeistergewerbe gegründet und zu ***FN1*** im Firmenbuch eingetragen. Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln war der ungarische Staatsangehörige ***Gf1_Sub1***, im Prüfungszeitraum von 19.11.2019 bis

10.12.2020 als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ***Sub1*** GmbH eingetragen. Er hatte von 06.08.2019 bis 15.01.2021 einen Wohnsitz in Österreich gemeldet. Nach den Feststellungen der Finanzpolizei konnte zu ihm von Telefonaten im vierten Quartal 2020 abgesehen kein Kontakt hergestellt werden, an seiner Meldeadresse war seit Jänner 2019 nur eine andere Person wohnhaft, die ihn nicht kannte. Von 29.12.2020 bis zur amtswegigen Löschung war Herr ***V1*** (78jähriger Österreicher, der über die Historie der Gesellschaft nichts wusste, weil er bloß einen Gesellschaftsmantel erworben habe) Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Sub1*** GmbH.

Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 13.2.2021 begrenzt. Mit Feststellungsbescheid gemäß § 8 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (SBBG) über das Vorliegen eines Scheinunternehmens vom 15.3.2021 wurde festgestellt, dass die ***Sub1*** GmbH ab 19.11.2019 als Scheinunternehmen gilt. Im Rahmen der vorangegangenen Überprüfung durch das Amt für Betrugsbekämpfung wurde auf mehreren Baustellen festgestellt, dass die Fa. ***Sub1*** GmbH der jeweiligen Bauleitung völlig unbekannt war und Dienstnehmer der ***Sub1*** GmbH nie dort tätig waren. Im Zuge einer Kontenöffnung bei der ***Sub1*** GmbH wurde weiters festgestellt, dass im Zeitraum Jänner bis Juni 2020 Zahlungen verschiedenster Bauunternehmungen in Höhe von rund 9 Mio Euro auf den Bankkonten der ***Sub1*** GmbH eingegangen sind, denen Barauszahlungen von 7,3 Mio Euro gegenüberstehen (vgl Bericht des ABB vom 7.6.2021, AB der Bp AS 37). Am 23.03.2021 erfolgte die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit.

Bei einer unangekündigten Nachschau der belangten Behörde sowohl am 15.10.2020 als auch am 16.12.2020 an der Geschäftsanschrift der ***Sub1*** GmbH in 1100 Wien, ***Adr*** konnte niemand angetroffen werden. Das durch den Vermieter geöffnete Büro zeigte bis auf wenige leere Ordner keine Büroinfrastruktur auf. Der Vermieter gab bei Öffnung des Büroraumes am 16.12.2020 an, dass der damalige Geschäftsführer, Herr ***Gf1_Sub1***, lediglich einmal in den Büroräumlichkeiten zum Zwecke der Unterfertigung des Mietvertrages angetroffen wurde. Die Mietzahlungen erfolgten bis August 2020 mittels Banküberweisung.

Nach den Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes waren im Zeitraum von Dezember 2019 bis Oktober 2020 in Summe 14 Arbeiter bei der ***Sub1*** GmbH angemeldet, gleichzeitig jedoch meist nur ein bis zwei (lediglich in 11 Wochen vier bis sechs). Von den Angemeldeten waren zehn dem Zentralen Melderegister gänzlich unbekannt. Der Einschätzung des Amtes für Betrugsbekämpfung im Bericht vom 7.6.2021 gemäß § 99 Abs 6 FinStrG, die ***Sub1*** GmbH sei für Rechnungskäufer zur Generierung von Schein- und Deckungsrechnungen verwendet worden, schließt sich das Bundesfinanzgericht aufgrund der angeführten Indizien an.

Dass der Bf. die übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus den folgenden Umständen:

Entgegen der Aussage des Gf (Punkt 13 des Fragenkatalogs der Außenprüfung zur *****Sub1*** GmbH**) wurden die Anmeldungen und Lichtbildausweise der Arbeiter nicht kontrolliert, denn der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes im Beschluss vom 3.10.2024, Punkt II., konnte die Bf nicht nachkommen. Die von der Bf im Rahmen der Außenprüfung bekanntgegebenen Arbeiter der *****Sub1*** GmbH** waren dort allesamt vor dem Leistungszeitraum angemeldet, was die belangte Behörde auch im Verfahren festgehalten hat.

Von drei Baustellen wurden nur für eine (*****BVH1*****) alle fünf Regieberichte vorgelegt, allerdings sind diese im Vertragsverhältnis der Bf zu ihrer Auftraggeberin *****Auftraggeber*** GmbH** erstellt worden, nicht gegenüber der *****Sub1*** GmbH**. Während laut Regiebericht im Dezember 2019 und Jänner 2020 zwei bis drei Arbeiter auf der Baustelle tätig waren, war im selben Zeitraum bei der *****Sub1*** GmbH** nur ein Arbeiter angemeldet, dessen Namen sich aber nicht auf den Regieberichten findet.

Von einer Baustelle (*****BVH2*****) liegen gar keine Regieberichte vor, von der Baustelle *****BVH3***** sind sie lückenhaft (nur Nr 04 und 07), wobei Nr 04 nur paraffiert ist und keine Hinweise auf die Identität von Auftragnehmer und Auftraggeber enthält; Nr 07 enthält nur den Stempel der Bf. Die in den Berichten genannten vier Arbeiter waren im jeweiligen Zeitraum nicht bei der *****Sub1*** GmbH** gemeldet. Im Zeitraum des Berichtes 04 war überhaupt nur ein Arbeiter bei der Subunternehmerin gemeldet.

Die genannte Subunternehmerin konnte die Leistungen somit nicht erbracht haben.

Da sorgfältige kleine Bauunternehmer die festgestellten Prüfschritte bzw. Gepflogenheiten kumulativ erfüllen, hat die Bf die übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

2.1.2. Zur ***Sub2*** GmbH****

Dass es sich bei der *****Sub2*** GmbH** um ein Scheinunternehmen handelt, schließt die Abgabenbehörde aus folgenden Umständen:

Die *****Sub2*** GmbH** wurde am 18.07.2013 mit Sitz *****Adr2*****, 1020 Wien, gegründet und zu *****FN3***** im Firmenbuch eingetragen. Nach mehreren Geschäftsführerwechseln war der kroatische Staatsangehörige *****Gf1_Sub2*****, geb. TT.07.1981, im Zeitraum von 12.12.2017 bis 07.02.2020 als Geschäftsführer eingetragen. Der Geschäftsführer hatte von 13.2.2014 bis 22.09.2020 einen Wohnsitz in Österreich. Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 6.7.2018 begrenzt. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien wurde am TT.09.2018 der Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet und mit Beschluss vom TT.11.2019 aufgehoben. Am 07.02.2020 erfolgte die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen

Vermögenslosigkeit. Mit Feststellungsbescheid gemäß § 8 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (SBBG) über das Vorliegen eines Scheinunternehmens vom 16.10.2018 wurde festgestellt, dass die ***Sub2*** GmbH ab 1.5.2018 als Scheinunternehmen gilt. Dies wurde u.a. damit begründet, dass die Gesellschaft bis zur Übernahme der Geschäftsführung durch ***Gf1_Sub2*** kaum Umsätze und Dienstnehmer hatte, sodann die Bauleistungen stark angestiegen seien und die Zahl der Dienstnehmer sich sprunghaft auf 77 erhöht habe, die ***Sub2*** GmbH gefälschte Eingangsrechnungen im Rechenwerk hatte, ihre Subunternehmen immer bar bezahlt hat, die Geschäftsanschrift ein Kellerlokal ohne Hinweis auf das Unternehmen war und weder Gesellschafter noch Geschäftsführer Ladungen der Abgabenbehörde Folge geleistet haben.

Dieser Argumentation der Abgabenbehörde schließt sich das Bundesfinanzgericht an.

Dass die Bf der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht nachgekommen ist, erschließt sich daraus, dass dem schriftlichen Verlangen der belangten Behörde vom 24.4.2023 lediglich entgegnet wurde, die Vor-Bp habe im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau für das Jahr 2018 das Unternehmen ***Sub2*** GmbH untersucht, und dieser zeitnahen Prüfung müsse eine höhere Beweiskraft zukommen, als der erst später getroffenen bescheidmäßigen Feststellung über die Scheinunternehmereigenschaft. Auch in weiteren Schriftsätzen und in der Beschwerde hat sich die Bf auf diesen Standpunkt zurückgezogen und lediglich beantragt, die seinerzeitigen Prüfer als Zeugen einzuvernehmen. Die Bf hat mit keinem Wort die ***Sub2*** GmbH als Empfängerin der Beträge benannt, sie hat im Gegenteil die Sache derart umgedreht, dass die Abgabenbehörde bezeugen können müsse, die ***Sub2*** GmbH hätte Leistungen erbracht. Den Empfänger mit Schriftsatz vom 14.4.2025 – nach Feststellung des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung vom 1.4.2025, dass keine Empfängerbenennung vorliegt (was die Abgabenbehörde bereits früher aufgezeigt hat) – kann nicht mehr als rechtzeitig und vollständig angesehen werden.

Wenn die Bf diesbezüglich auf die Einvernahme ihres Geschäftsführers am 4.3.2019 im Rahmen der USO verweist (vgl zB Beilage 12 zur Stellungnahme vom 14.4.2025), ist dazu anzumerken, dass es sich hierbei um Fragen zur Geschäftsbeziehung mit der ***Sub2*** gehandelt hat, im Rahmen dieser Einvernahme aber kein Empfängerbenennungsverlangen hinsichtlich konkreter Zahlungen ausgesprochen worden ist.

Die Bf konnte auch nicht darlegen, was die zeugenschaftliche Einvernahme jener Beamten, welche die USO durchgeführt haben, zum Sachverhalt hätte beitragen können, das über die Wiedergabe der von ihnen aktenmäßig protokollierten Prüfungshandlungen hinausgeht, die dem Gericht ohnehin vorliegen. Daher war dem entsprechenden Beweisantrag nicht zu folgen.

Dass die Bf darüber hinaus die übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus den folgenden Umständen:

Der als Zeuge einvernommene *****Z6*****, der im Leistungszeitraum bei der *****Sub2*** GmbH** beschäftigt war, gab an, in der Lassallestraße, im 19. Bezirk, im 1. Bezirk und auf einem Lagerplatz im 22. Bezirk gearbeitet zu haben. Die Bauvorhaben zwischen der *****Sub2*** GmbH** und der Bf waren hingegen im 5. und 9. Bezirk. Er konnte sich an ******* und *****Gf1_Sub2***** als Firmenbesitzer erinnern, an weitere Kollegen oder *****Gf_Bf***** nicht.

Von vier vorgelegten Verträgen sind bei zwei davon (betreffend *****BVH4***** und *****BVH6*****) die Unterschrift und der Stempel der *****Sub2***** derartig identisch von Schriftbild und Überschneidungen zwischen Schriftzug und Stempel, dass sie nur hineinkopiert sein können. Außerdem weichen die Unterschriften in diesen beiden Verträgen signifikant vom Schriftbild der anderen beiden Verträge und der Musterzeichnung des Firmenbuches ab. Soweit seitens der Bf behauptet wird, es handle sich um Kurzzeichen/Paraphen, ist anhand der Schriftbilder festzustellen, dass es bei sämtlichen in Verträgen der *****Sub2***** bemängelten Unterschriften um Schriftzüge geht, die über bloße Kürzel deutlich hinausgehen und vollständige Unterschriften darstellen (vgl. Beilage V02 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 1.4.2025).

Da sorgfältige kleine Bauunternehmer die festgestellten Prüfschritte bzw. Gepflogenheiten kumulativ erfüllen, hat die Bf die übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

2.1.3. Zur ***Sub3*** GmbH****

Dass es sich bei der *****Sub3*** GmbH** um ein Scheinunternehmen gehandelt hat, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Die *****Sub3*** GmbH** wurde am 12.01.1973 mit Sitz *****Adr2*****, 1020 Wien, gegründet und zu *****FN3***** im Firmenbuch eingetragen. Nach mehreren Geschäftsführerwechseln war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum der kroatische Staatsangehörige *****Gf1_Sub3***** von 27.11.2020 bis 7.7.2021 Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Gesellschaft. In diesem Zeitraum waren bei der *****Sub3*** GmbH** mehrere Arbeiter angemeldet. Am 7.7.2021 ging die Gesellschafter- und Geschäftsführerstellung auf den ungarischen Staatsangehörigen *****Gf2_Sub3***** über. Seit 9.7.2021 sind bei der *****Sub3*** GmbH** keine Arbeitnehmer beschäftigt. Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 22.6.2021 begrenzt. Mit Beschluss des Landesgerichts Korneuburg vom TT.02.2022 zu 35 Se 297/21 t erfolgte die Zurückweisung des Antrages auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. Am 11.05.2023 erfolgte die amtswegige Löschung im Firmenbuch.

Mit Feststellungsbescheid gemäß § 8 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz (SBBG) über das Vorliegen eines Scheinunternehmens vom 31.8.2021 wurde festgestellt, dass die *****Sub3*** GmbH** ab 27.11.2020 als Scheinunternehmen gelte. Die zugrundeliegenden Feststellungen des Amtes für Betrugsbekämpfung erfolgten aufgrund von

Ermittlungshandlungen, die Ende Juni 2021 begonnen wurden (telefonische Kontaktaufnahme mit dem Vermieter). Die (ehemaligen) Gesellschafter zu kontaktieren versuchte das Amt erst am 28.7.2021 im Rahmen einer Erhebung am Firmensitz sowie an den beiden Folgetagen telefonisch. Beitragsrückstände (16.265,45 Euro bei der ÖGK am 15.7.2021, 26.259,39 Euro bei der BUAK) und Mietrückstände (vgl Angabe des Vermieters, er habe am 13.7.2021 den Vertrag gekündigt, weil seit zwei Monaten keine Mietzahlungen erfolgt seien) reichen in jenen Zeitraum zurück, in dem die Bf in Leistungsbeziehungen mit der ***Sub3*** GmbH gestanden ist (Jänner 2021 bis 16.6.2021 – Tag der letzten Rechnung).

Es mag zwar zutreffen, dass – wie die Bf einwendet – die ***Sub3*** GmbH im Leistungszeitraum noch eine gewisse Substanz besessen hat, derer sie erst mit dem Gesellschafterwechsel im Juli 2021 gänzlich verlustig ging. Nichts desto trotz war der ehemalige Geschäftsführer nicht mehr greifbar, und die Gesellschaft hat sich bereits davor ihrer Verpflichtungen entzogen. Die von der Abgabenbehörde gehegten Zweifel waren letztlich gerechtfertigt, denn die bei der ***Sub3*** GmbH gemeldeten Arbeiter waren nicht auf den angeblich von ihr betriebenen Baustellen tätig.

Die Rechnungen der ***Sub3*** GmbH beinhalten zwar genaue Leistungsbeschreibungen, aufgeschlüsselt nach Leistungen und mit Mengenangaben. Der Werkvertrag vom 14.12.2020 ist von beiden Vertragspartnern unterschrieben und mit Firmenstempel versehen, doch weicht die Unterschrift des Auftragnehmers derart deutlich von der Musterzeichnung und der Ausweiskopie des Gf der ***Sub3*** GmbH ab, dass zweifelhaft erscheint, ob sie ein Kürzel der Unterschrift des ***Gf1_Sub3*** darstellt.

Jedenfalls aber hat die Bf die Durchführung der Arbeiten nicht sorgfältig geprüft. Die Bf hat zwar vorgegeben, die Identität der Arbeiter der ***Sub3*** GmbH überprüft zu haben, doch handelt es sich dabei um die Beschäftigungsnachweise, Anmeldenachweise, Aufenthaltstitel, Reisepass und E-Card irgendwelcher Arbeiter (***Z5***, ***Z4***, ***Arb9***, ***Z3***, und ***Z2***). Wiewohl die angeführten Arbeiter im Leistungszeitraum bei der ***Sub3*** GmbH angemeldet waren, haben sie nicht auf der Baustelle der Bf gearbeitet:

Von den genannten Arbeitern konnten zwei einvernommen werden: ***Z2*** gab an, nicht im 2. Bezirk in der ***BVH8*** gearbeitet zu haben. Von den Namen war ihm nur ***Z4*** bekannt, der mit ihm auf der selben Baustelle war (und somit ebenfalls nicht auf der Baustelle der Bf). Die übrigen Kollegen sowie ***Gf1_Sub3*** und ***Gf_Bf*** sagten ihm nichts. ***Z3*** gab an, nicht im 2. sondern im 5. Bezirk für die ***Sub3*** GmbH gearbeitet zu haben. ***Gf1_Sub3*** war ihm als Chef geläufig, andere Namen nicht. Der von der Bf in den am 3.12.2024 vorgelegten Regieberichten dokumentierte ***Arb8*** wurde zuvor nie im Verfahren genannt.

Z5 entschuldigte sich krankheitshalber und gab dabei per Mail an, die Baustelle der ***Sub3*** GmbH, auf der er gearbeitet habe, sei im 9. Bezirk über oder neben einer Polizeistation gelegen. Es ist zwar der Bf zuzustimmen, dass dem Mailverkehr zwischen dem Senatsvorsitzenden und dem ***Z5***, der über die Mailadresse einer ***Name1*** abgewickelt wurde, keinerlei Beweiskraft beigemessen werden kann. Die Aussage des GF dazu in der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025, es habe sich bei der ***BVH8*** zwei Gassen weiter eine Polizeistation befunden, zeigt aber ganz allgemein, dass dessen Aussagen wenig glaubwürdig sind. Dort ist weit und breit keine Polizeistation. Die nächste befindet sich 650m entfernt (***Ort3***, auf der anderen Seite der Bahnstrecke).

Die Bf hat die Beschäftigten auf der Baustelle nicht stichprobenartig kontrolliert und begeht damit eine mangelnde Sorgfalt in der Dokumentation der vermeintlich in die Leistungsbeziehung involvierten Personen.

2.1.4. Allgemeines

Zu allen drei Rechtsverhältnissen ist letztlich noch festzuhalten, dass die Bf in der Beschwerde beantragt hat, statt alle Aufwendungen nach § 162 BAO zu streichen im Schätzungsweg vorzugehen und nur einen Teil der Aufwendungen im Schätzungsweg zu kürzen. Damit räumt die Bf selbst ein, sich Schwarzarbeitern bedient zu haben und Divergenzen zwischen offiziellen Rechnungslegern und tatsächlichen dahinterstehenden Zahlungsempfängern bewusst eingegangen zu sein.

Diese bewusste Inkaufnahme der verdeckten Empfängerschaft zeigt sich auch in der Struktur, welche die Bf für ihr Unternehmen gewählt hat. Sie behauptet, bei der Vielzahl an Baustellen, die sie zu betreuen hat, wäre ihr die (auch nur stichprobenartige) Kontrolle aller Arbeitnehmer genauso wenig zumutbar, wie die Kontrolle der Korrektheit von Unterschriften auf Verträgen, die sie per Mail von ihren Auftragnehmern zurückgeschickt bekommt. Dabei übersieht sie, dass ebendiese Prüfungsschritte von einem sorgfältigen kleinen Bauunternehmen durchgeführt werden. Wenn die Bf ihre eigenen Strukturen zu klein hält, um die vielen an Subunternehmen vergebenen Aufträge ordnungsgemäß kontrollieren zu können, dann hat sie schon durch die Unterdimensionierung ihres eigenen Geschäftsbetriebes die von ihr geforderten Sorgfaltsmaßstäbe im Sinne einer Einlassungsfahrlässigkeit massiv verletzt.

Wenn die Bf behauptet, die Arbeiter hätten sich bei ihrer Einvernahme bloß nicht mehr an ihre Arbeitsplätze erinnern können, so ist dem entgegenzuhalten, dass sie sehr wohl in ihren Antworten differenzierten zwischen Namen und Ereignissen, an die sie sich nicht erinnern konnten und Namen und Ereignissen, die ihnen noch bewusst waren. Die in der Beweiswürdigung wiedergegebenen Aussagen erscheinen glaubhaft, zumal nicht ersichtlich ist, weshalb die unter Wahrheitspflicht stehenden Zeugen grundlos falsche Angaben hätten machen sollen.

2.2. Zu den nichtabziehbaren Aufwendungen

Die private Veranlassung der Reisen durch die Familie des Gesellschafters ist offensichtlich und unstrittig. Ebenso offensichtlich handelt es sich bei Kinderfahrrädern und Zubehör um Privatausgaben des Gesellschafters. Dass angesichts der auffallend üppigen Tragung von solchen Privatausgaben Fahrradzubehör betrieblichen Zwecken dienen soll, erscheint im höchsten Maß unglaublich und wider jede Lebenserfahrung.

Auch Ausgaben für ein Fitnesscenter sind typischerweise privat veranlasst. Soweit der Gf seine Knieverletzung ins Treffen führt, ist anzumerken, dass die Herstellung und Erhaltung eines entsprechenden Gesundheitszustandes in erster Linie das persönliche Interesse und höchstens mittelbar die Gesellschaft betrifft, zumal kein nachweislicher Arbeitsunfall vorangegangen ist und auch keine Berufskrankheit festgestellt wurde.

Dass die Verkehrsstraßen solche des Gesellschafters und seiner Frau sind, erschließt sich daraus, dass nur sie die betroffenen Firmenfahrzeuge verwendet haben.

2.3. Zu den Bewirtungsspesen

Die Feststellungen zur Weihnachtsfeier ergeben sich aus den Angaben der Bf. Dass der sonstigen Bewirtung kein Werbecharakter innewohnt, ergibt sich aus dem Bericht der Außenprüfung und aus der Tatsache, dass eine Werbung von Neukunden und eine konkrete Leistungsinformation im Zusammenhang mit den Ausgaben nicht nachgewiesen wurde.

2.4. Zum Pkw-Aufwand

Der Nutzungszeitraum des Tesla Model S und des Tesla Model 3 durch ***Lebensgef*** ergibt sich aus der Zulassung der Fahrzeuge auf sie und aus dem Vorbringen der Bf, die ihr laut ihren Fahrtenaufzeichnungen diese Fahrzeuge jeweils zugewiesen hat. Dass ***Lebensgef*** – entgegen den Aufzeichnungen der Bf – auch den BMW X5 ausschließlich genutzt hat, ergibt sich daraus, dass dieses Fahrzeug genauso auf sie angemeldet war, wie anschließend zunächst der Tesla Model 3 und später der Tesla Model S. Außerdem legt der nahtlose Übergang von Anschaffung des Tesla Model 3 und Veräußerung des BMW X5 nahe, dass eine Kontinuität in der Nutzung gegeben ist. Dem Gf stand in ebenso kontinuierlicher Abfolge zunächst ein Audi A6, dann ein Tesla S und anschließend ein BMW 540 zur Verfügung (und gleichzeitig bis zu zwei weitere Fahrzeuge). Da kein weiteres (insbesondere privates) Fahrzeug auf ***Lebensgef*** angemeldet ist, widerspricht es der Lebenserfahrung, dass sie gar kein Fahrzeug nutzen konnte, wenn gleichzeitig zwei Fahrzeuge im Unternehmen ihres Mannes diesem zur Verfügung gestanden sind.

Dass die Fahrten der ***Lebensgef*** nicht im betrieblichen Interesse der Bf gelegen sind, ergibt sich aus der Zusammenschau der Aufzeichnungen von November 2019 bis Dezember 2022 (ihr zurechenbare Teslas):

12.603,1 km als privat gekennzeichnet von 11/2019-12/2022
 14.220,7 km als beruflich gekennzeichnet von 11/2019-12/2022; davon
 2.730,9 Arbeitsplatz-Wohnung
 3.010,7 Arbeitsplatz-Haus
 2.923,0 Haus-Arbeitsplatz
 3.281,8 Kindergarten-Arbeitsplatz
 218,4 Volksschule-Arbeitsplatz
 2.055,9 Rest "beruflich"
 26.823,8 gesamt in 38 Monaten; davon
 651,7 mindestens im Eigeninteresse monatlich
 54,1 höchstens im betrieblichen Interesse monatlich

Es ist davon auszugehen, dass sich das Verhältnis Eigeninteresse der ***Lebensgef*** zu betrieblichem Interesse der Bf bei genauerem Überprüfen der Einzelfahrten noch weiter verschiebt. So sind zB in den verbleibenden 2.055,9 km auch Fahrten zu den (nebeneinander gelegenen) Adressen Gadnergasse 2 und Swatoschgasse 3 mit dem Zweck „Büromaterial“ oder „Post“ enthalten, wobei sich an diesen Adressen auch ein Einkaufszentrum mit Tankstelle, Ladestation und Geschäften des täglichen Bedarfs (Hofer, Drogeriemarkt, Apotheke etc.) befindet, was nahelegt, dass private Besorgungen im Vordergrund gestanden sind, zumal diesbezügliche Fahrten eben nicht erfasst sind.

Dass die Nutzungsüberlassung der Fahrzeuge an ***Lebensgef*** ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis hat, liegt an der Nahebeziehung (Lebensgefährtin des Alleingesellschafters), einer fehlenden ausdrücklichen Vereinbarung im Dienstvertrag und der Tatsache, dass die Funktion der Dienstnehmerin und das Ausmaß ihrer betrieblichen Besorgungen einen wirtschaftlich denkenden Arbeitgeber nicht bewegen würden, ein Dienstfahrzeug zur Verfügung zu stellen (anders als bei den im Außendienst tätigen Mitarbeitern ***MA1*** und ***MA2***).

Dass den von der Bf als Fahrtenbücher vorgelegten Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Nutzung des BMW X5 und des Mercedes A250 kein Glaube geschenkt wird, liegt daran, dass es sich um nachträglich erfasste Fahrtbewegungen handelt, die aufgrund der Art der Erfassung in Excel-Tabellen nicht gegenüber späteren Veränderungen abgesichert sind und nicht auf realen Kilometerständen beruhen. Es ist nicht ersichtlich, wie Aufzeichnungen über gefahrene Kilometer überhaupt möglich sind, wenn in den Grunddaten der Tabellen nirgendwo der Anfangs- und Endstand der jeweiligen Fahrt vermerkt ist. Auch die exakt idente Fahrstrecke für gleiche Ziele macht deutlich, dass nur Streckenangaben aus Routenplanern abgeschrieben worden sind, was auch den Schilderungen des GF über die Nacherfassung in der mündlichen Verhandlung am 3.12.2024 entspricht. Weiters erscheint es unglaublich, dass nie Umwege für Einkäufe und andere private Besorgungen gefahren wurden.

Dass der Mercedes A250 der ***Schwimu*** zur Nutzung überlassen wurde, ergibt sich aus folgenden Erwägungen: ***Schwimu*** hatte ein eigenes Fahrzeug, einen VW Golf, der von 26.9.2011 bis 7.12.2018 auf sie zugelassen war mit dem polizeilichen Kennzeichen ***Kennz1***. Unter demselben Kennzeichen wurde am 31.8.2018 der Mercedes A250 der Bf auf ***Schwimu*** angemeldet, die sodann gut drei Monate beide Fahrzeuge mit Wechselkennzeichen geführt hat. Nach Ausscheiden des Mercedes A250 aus dem Betriebsvermögen der Bf blieb das Fahrzeug weiterhin auf ***Schwimu*** angemeldet. Der Annahme, sie hat das immer auf sie zugelassene Fahrzeug von Beginn an und bis zuletzt gelenkt, ist somit die höchste Wahrscheinlichkeit beizumessen. Dass auf den Mann von ***Schwimu*** mehrere Fahrzeuge der Marke Mercedes Benz angemeldet waren und sie somit nicht auf den auf sie angemeldeten A250 angewiesen war, ändert daran nichts; vielmehr legt gerade die Tatsache, dass es sich um den einzigen Mercedes im Fuhrpark der Bf handelt, nahe, dass die Markenauswahl der Präferenz der ***Schwimu*** entspricht. Da der Bf und insbesondere dem GF mehr als ausreichend Fahrzeuge zur Verfügung gestanden sind, erscheint auch die Begründung für die Anmeldung des Mercedes A250 auf ***Schwimu***, es wäre für die Erlangung eines Parkpickerls für den 10. Wiener Gemeindebezirk gewesen, als nicht stichhaltig, weil schon ursprünglich die Aufnahme des Fahrzeuges ins Betriebsvermögen der Bf nicht mit betrieblichen Notwendigkeiten begründbar erscheint.

Aufgrund der zahlreichen Indizien und zumal die Bf auf die – amtswegig angesetzte – Einvernahme der ***Schwimu*** als Zeugin verzichtet hat, konnte davon abgesehen werden, die in der mündlichen Verhandlung am 4.12.2024 krankheitshalber Entschuldigte neuerlich als Zeugin zu laden. Mangels betrieblicher Anknüpfungspunkte kann der Grund für die gewählte Gestaltung nur in der Nahebeziehung (Mutter der Lebensgefährtin des Alleingesellschafters) gelegen sein und somit im Gesellschaftsverhältnis wurzeln. Die gefahrenen Kilometer pro Jahr ergeben sich aus den Aufzeichnungen der Bf, die mangels anderer Dokumente zur Schätzung der Laufleistung herangezogen werden.

Gerade der Mercedes A250 zeigt, dass die Aufzeichnungen der Bf über die Fahrzeugnutzung beliebig waren. Laut „Fahrtenbüchern“ ist mit diesem Fahrzeug hauptsächlich der Gf gefahren, der ohnehin die meiste Zeit zumindest zwei andere Fahrzeuge zur Verfügung hatte. In der mündlichen Verhandlung hat er hingegen vorgebracht, das auf ***Schwimu*** gemeldete Fahrzeug sei von ***Lebensgef*** verwendet worden. In einem späteren – nach Ablauf der Frist für eine Protokollrüge – eingebrachten Schriftsatz wird hingegen vorgebracht, ***Lebensgef*** sei nur mit Elektrofahrzeugen gefahren.

Dem Antrag der Bf, die der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Fahrtenbücher aus deren Akt auszuheben, braucht nicht gefolgt werden, weil die Fahrtenbücher ohnehin bereits von der Bf im h.g. Verfahren vorgelegt worden sind und der Vorsitzende zudem über das BP2000-Archiv elektronisch in den Lohnsteuerakt Einsicht genommen hat. Es sei zudem angemerkt, dass auch die Lohnsteuerprüfung bemängelt, die Fahrtenbücher seien nicht ordentlich geführt worden.

Die Einvernahme des Lohnsteuerprüfers, der die Privatnutzung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gesehen hat und entsprechende Sachbezüge festgesetzt hat, erübrigt sich, denn sämtliche seiner Wahrnehmungen sind dem gerichtsbekannten Akt der Lohnsteuerprüfung zu entnehmen; der Sachverhalt – ***Lebensgef*** nutzt ein Fahrzeug der Bf ohne vertragliche Grundlage – ist in beiden Verfahren gleich, lediglich die daraus geschlossene Rechtsfolge wurde vom Lohnsteuerprüfer anders beurteilt. Gerade aber die rechtliche Beurteilung obliegt der unabhängigen Würdigung des Gerichtes (siehe dazu Punkt 3.1.4.).

Dass der Nutzungsvorteil des Gf aus den ihm überlassenen Fahrzeugen in der Gesamtausstattung Deckung findet, ergibt sich aus den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und dem diesbezüglichen Einvernehmen der Parteien.

Dass die von der Bf beantragte Korrektur von 18.254,05 Euro (Mercedes A250) im Jahr 2018 nicht durchgeführt wird, begründet sich wie folgt: In der Beilage 19 zur Beschwerde (Stellungnahme vom 16.5.2023 zu den Feststellungen der Bp) führt die Bf aus: „Im Jahr 2018 wurden zwar €18.254,05 für den Mercedes A250 berücksichtigt, die erfolgswirksame Verbuchung der Rückgabe des Tesla P85D mit €65.111,81 allerdings nicht.“ Nach dem ursprünglichen Vorbringen im Verfahren ist somit beim Mercedes gar keine Korrektur mehr nötig. Auch sonst können die Werte nicht nachvollzogen werden, zumal sie in den von der Außenprüfung durchgeführten Korrekturen (2018: 810 Euro, 2019-2021 je 3.240 Euro Kreditkosten) keine Deckung finden.

Den Tesla betreffend begründet die Bf den Korrekturbedarf in Höhe von 65.111,81 Euro mit den Feststellungen der Außenprüfung. Das Vorbringen ist irreführend. Tatsächlich handelt es sich um einen Buchungsfehler. Während Zugang und Abgang des Tesla sowie Zugang des dafür eingetauschten BMW 540d jeweils Bestandsbuchungen waren, wurde die Eintauschbuchung den Tesla betreffend erfolgswirksam gebucht. Auch diese Buchung hätte eine Bestandsbuchung sein müssen. Die entsprechende Bilanzberichtigung wird durch das BFG vorgenommen.

Die Passivierungen aus der PLAB ergeben sich aus dem diesbezüglichen Bericht vom 24.6.2024 sowie der Niederschrift über die diesbezügliche Schlussbesprechung vom 18.6.2024.

2.5. Zur Vermietung

Die Ausgangswerte ergeben sich aus den von der Bf vorgelegten Buchhaltungsunterlagen, Verträgen und Plänen. Die Feststellungen zur Nutzung ergeben sich aus dem Aktenvermerk der belangten Behörde über den Augenschein vom 30.6.2022 samt Fotos und dem Augenschein des Berichterstatters vom 12.11.2024 im Beisein der Parteien. Die einzige wesentliche Änderung zwischen beiden Terminen ist, dass der Fitnessbereich in der Garage mittlerweile bis auf eine Sprossenwand abgebaut ist.

Sämtliche Werte und mögliche Änderungen der von der Bf vorgegebenen Nutzung sind ihr vorgehalten worden. Die Werte (insbesondere Herstellungskosten) wurden von der Bf hierbei nicht gerügt. Die Finanzierungsaufwendungen der Jahre 2019-2022 ergeben sich aus den Angaben der Bf im Schriftsatz vom 14.4.2025, jene des Jahres 2018 aus der unwidersprochenen Aufstellung über Finanzierungskosten von 32.500 Euro in der mündlichen Verhandlung und aus Zinsen in Höhe von 2.529,73 Euro, die seitens der belangten Behörde im Schriftsatz vom 7.5.2025 vorgebracht wurden mit folgender Begründung: „Die Zinsen für das Kreditkonto ***Bank*** ***IBAN*** wurden am Konto 8317 verbucht. Für das Jahr 2018 ergänzt die belangte Behörde eine Buchung iHv EUR 2.529,73.“ Dem wird von der Bf mit Mail vom 19.5.2025 nur insoweit entgegengetreten, als die Buchung nicht nachvollziehbar sei, ohne auszuführen, wo diese Buchung stattdessen zuzuordnen wäre. Die sonstigen laufenden Aufwendungen entstammen der Aufstellung in Beilage 6 zum Schreiben der Bf vom 22.11.2024.

Der Haustechnikraum ist typischerweise sowohl für die privaten als auch für die betrieblichen Hausteile notwendig und daher keinem Bereich zuzuordnen.

Dass das als betrieblich gekennzeichnete WC (2,1 m²) den allgemeinen Teilen zuordenbar ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Es erscheint unrealistisch, von der Küche aus gut 15 Meter mit mehreren Richtungsänderungen bis in das als privat gekennzeichnete WC zu gehen, wenn unmittelbar an die Küche angrenzend ein weiteres WC liegt. Daher wird – wie seitens des Berichterstatters am 1.4.2025 vorgetragen – von einer Mischverwendung dieser Toilette ausgegangen. Der Rüge der Bf, es gebe somit kein betriebliches WC, ist zu entgegnen, dass allgemeine Teile des Hauses eben auch betrieblichen Zwecken gleichermaßen dienen wie privaten; eine Unmöglichkeit, im betrieblichen Geschehen die Notdurft zu verrichten, lässt sich daraus nicht ableiten. Eine Zuordnung zu den privaten Teilen des Hauses stand seitens des Vorsitzenden nie im Raum, diesbezügliche Ausführungen der Bf im Schriftsatz vom 14.4.2025 sind unzutreffend. Hingegen ist aber eindeutig, dass die mitten in die privaten Bereiche eingebetteten Sanitärbereiche sowohl laut Mietvertrag als auch tatsächlich ausschließlich privat benutzt werden. Aufgrund der Ausgestaltung des Hauses und der tatsächlichen Nutzung ist davon auszugehen, dass über die beiden eindeutig betrieblichen Räume hinaus keine überwiegend betrieblich genutzten Flächen existieren.

Dass der Vorraum und die Garderobe zu den Privaträumen zählen, ergibt sich aus folgenden Beobachtungen im Rahmen des Augenscheins vom 12.11.2024: In der Garderobe hängt das Gewand der ganzen Familie, ein betrieblicher Nutzen ist nicht ersichtlich. Der Vorraum enthält außer einem Schild mit dem Hinweis auf das Büro keine betrieblichen Anknüpfungspunkte. Da das Haus so gestaltet ist, dass die Büroräume nur über den Privatbereich des Gesellschafters erreicht werden können, gibt es auch keine Möglichkeit, den Vorraum als allgemeinen Teil zu werten, zumal ein Betreten der Büroräume durch andere Personen als den GF und seine Frau nicht vorgesehen ist (dazu siehe weiter unten).

Dass die Garage dem Privatbereich des GF zuzurechnen ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

- Das Interesse des Mieters daran, seine Fahrzeuge unter Dach zu verwahren und so in ein gut temperiertes, nicht von Schnee oder Eis bedecktes Auto einsteigen zu können, überwiegt deutlich gegenüber der von der Bf vorgebrachten Unterstellung der Fahrzeuge der Bf, zumal die dort abgestellten Fahrzeuge entweder dem GF im Rahmen seiner Gesamtausstattung überlassen waren oder verdeckte Ausschüttungen an den GF durch die Nutzungsüberlassung an seine Lebensgefährtin darstellten.
- Im Streitzeitraum war ein Teil der Garage als privater Fitnessbereich des Gesellschafters mit dessen privaten Geräten ausgestattet. Die behauptete betriebliche Veranlassung – Herstellen der Arbeitsfähigkeit nach einem Freizeitunfall und einem Bandscheibenvorfall (dessen Qualifikation als Arbeitsunfall/Berufskrankheit nicht nachgewiesen wurde, ebensowenig wie die notwendigen Therapiemaßnahmen) – wurde nicht erwiesen bzw wird von der privaten Mitveranlassung überlagert.
- Die vorhandene Werkstatteinrichtung samt Werkzeugen entspricht einer gut ausgestatteten Heimwerkerwerkstatt, auch wenn teilweise spezifisches Trockenbauerwerkzeug gelagert wird. Die Rechnung der Werkbank in der Garage 1 lautet auf den Gf, weshalb davon auszugehen ist, dass sie in seinem privaten Interesse angeschafft worden ist und das darin gelagerte Werkzeug – wie vom vorsitzenden Richter im Rahmen des Augenscheins geäußert – eine Heimwerkerausstattung darstellt.
- Die von der Bf ins Treffen geführte Lagerung von Betriebsmitteln beschränkte sich auf einige Gebinde. Weder die Menge der gelagerten Betriebsmittel noch die absolute Aufgeräumtheit bei beiden Augenscheinen (der Behörde wie des Gerichts) sprechen angesichts des Umfangs der von der Bf betreuten Bauvorhaben für eine über gelegentliche Lagerung geringfügiger Vorräte hinausgehende betriebliche Nutzung. Eine die Nutzungsart beeinflussende Intensität betrieblicher Verwendung kann der Senat darin nicht erkennen.
- Bei den von der Bf angeführten Vergleichsobjekten sind jeweils Garagen dabei; diese werden somit typischerweise mitvermietet.
- An dieser Sichtweise ändert sich auch dadurch nichts, dass die Garage 2 als Nebengebäude im Plan gekennzeichnet ist und laut Sachverständigem ein eigenes Gebäude iSd NÖ Bauordnung darstellen kann und (vom gemeinsamen Einfahrtsportal mit Garage 1 abgesehen) statisch für sich bestehen kann. Vom äußeren Eindruck her bilden das Gebäude und die Garagen eine Einheit, zumal beide Garagentore eine konstruktiv geschlossene Einheit bilden (vgl SV-Gutachten). Die Garage 2 könnte zwar alleine stehen, wäre aber ohne das Haus nicht errichtet worden, ist also durch das Haus bedingt. Eine Trennung ergibt schon deshalb keinen Sinn, weil sie sich nur auf die angebaute Garage 2 ohne Einfahrtsportal und hausseitiger Seitenwand (hier dienen der Statik bloß Säulen) bezöge und jedenfalls nicht auf die Garage 1, die in das

Wohngebäude integriert ist. Darüber hinaus ist die Frage der baulichen Trennbarkeit (einschließlich der behaupteten Absicht, einen selbständigen Baukörper zu errichten) nicht mehr entscheidungswesentlich, weil der Senat bereits die eindeutige Privatnutzung bejaht.

Die Bf wurde in der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025 mehrfach vom Vorsitzenden darauf aufmerksam gemacht, dass die Widmung der Garage als betrieblich, allgemeiner Teil oder auch nicht betrieblicher Teil des Hauses grundsätzlich möglich erscheint und die abschließende Würdigung diesbezüglich und auch alle anderen Räume betreffend erst durch den Senat erfolgen kann.

Dass das Haus ganz nach den Wünschen des Gesellschafters errichtet worden ist, ergibt sich aus der gesamten Ausrichtung mit großzügigen Räumen, der Ausstattung mit Steinböden, weil der Gesellschafter auf diese Bodenart besonderen Wert legt, wie er bei der Besichtigung betont hat, die große Garage, die der Autoleidenschaft des Gesellschafters Rechnung trägt, über die er bei der Besichtigung gesprochen hat und die Anordnung der beiden betrieblichen Räume, die keine abgeschlossene Büroeinheit bilden, sondern über beide Stockwerke unsystematisch verteilt sind und nur über die vermieteten Teile erreichbar sind.

Dass eine Raumhöhe von 2,75 bis 3 m luxuriös und unüblich ist, ergibt sich aus der Überlegung, dass kein am Ertrag interessierter Investor erheblich höhere als von der Bauordnung geforderte Räumlichkeiten und die damit verbundenen Mehrkosten für eine Fremdvermietung in Erwägung ziehen würde. Damit entspringt auch dieses Gestaltungselement ausschließlich der Vorliebe des Gesellschafters.

Dass die Grundstücksgröße für ein Anlageobjekt unüblich ist, ergibt sich aus folgenden Anhaltspunkten: Nach der Rechtsprechung des VwGH ist zwar eine Grundstücksgröße bis zu 1.000 m² als üblich anzusehen (VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020 zu § 30 Abs 2 Z 1 EStG), doch räumt der VwGH in diesem Erkenntnis auch ein, dass Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden. Daraus folgt, dass kommerziell genutzte Objekte im Neubau sich eher an Vorschriften über Bauplatz-Mindestgrößen orientieren, die meist bei 500 m² liegen. So gesehen ist die Entscheidung der Bf, auf einem doppelt so großen Grundstück ein Einfamilienhaus überdurchschnittlicher Größe zu errichten, nicht von Marktüberlegungen geleitet, sondern rein von dem Gedanken getragen, dem eigenen Gesellschafter ein schönes Zuhause zu geben.

Dass ein funktionierender Mietenmarkt für das von der Bf errichtete Gebäude nicht existiert, ergibt sich daraus, dass die von der Bf vorgelegten Vergleichsangebote deutlich weniger umfangreich ausgestattet und allesamt keine Neuerrichtungen sind, die Vermietung kalt und nicht „all inclusive“ mit Energie, Reinigung und sonstigen Nebenkosten erfolgt. Weder für die Größe noch für die Art der Bewirtschaftung konnten von den Parteien des Verfahrens

passende Vergleichsangebote vorgelegt werden. Darüber hinaus sind sämtliche Vergleichsangebote ältere Häuser, die augenscheinlich zunächst für Eigeninteressen der Bauherren errichtet worden sind und erst nach deren Eigennutzung vermietet wurden. Ein am Ertrag orientierter Investor errichtet kein großzügig dimensioniertes Einfamilienhaus, um es zu vermieten.

Im Detail stellen sich die als Vergleichsobjekte vorgelegten Angebote gegenüber der Immobilie der Bf (diesbezügliche Werte laut Vertrag, nicht entsprechend der tatsächlichen Nutzung) wie folgt dar:

Obj 1-3: Beilage 14 zur Beschwerde (ON 36)				
	Bf lt.	Obj 1	Obj 2	Obj 3
Ort	Vertrag	Raasdorf	Wien 22	Kottingbrunn
Miete €	2500	2400	2280	2500
Haus m ²	258	280	220	240
€/m ²	9,69	8,57	10,36	10,42
Grund m ²	1051	980	708	1500
Zimmer	6	6	6	10
Baujahr	2021	gebraucht	gebraucht	1960
Garage	ja	ja	ja	ja
Sauna	ja	ja	nein	nein
Pool	ja	nein	nein	nein
Raumhöhe	3 m	k.A.	k.A.	k.A.
Heizung	Fußboden	Zentral	Gas	Etagen
Böden	Stein	Laminat	Parkett	Parkett

Bsp 1-4: Beilage zu Schriftsatz 14.4.2025 (ON 121 AS 26 ff)				
	Bsp 1	Bsp 2	Bsp 3	Bsp 4
Ort	Inzersdorf	Brunn/Geb	Breitenfurt	Baden
Miete €	3290	3300	3490	3298
Haus m ²	360	280	210	200
€/m ²	9,14	11,79	16,62	16,49
Grund m ²	500	656	780	500
Zimmer	10	6	5	7
Baujahr	gebraucht	1913	1988	Altbau
Garage	ja	nein	ja	ja
Sauna	ja	nein	nein	ja
Pool	nein	ja	ja	nein
Raumhöhe	k.A.	Altbau	k.A.	Altbau
Heizung	Wärmep.	Gasradiator	Fußb. (Gas)	Radiator
Böden	k.A.	Parkett?	Stein/Parkett	Parkett

Die von der Bf ihrem Gesellschafter zur Verfügung gestellte Wohnfläche von 292,6 m² liegt deutlich über dem Mittelwert der Vergleichsobjekte (256 m²). Das Grundstück der Bf weist eine deutlich größere Fläche auf, als der Mittelwert der Vergleichsobjekte (803 m² - mit dem Ausreißer von 1.500 m², der in Kottlingbrunn und damit deutlich abgelegener als der Rest situiert ist; ohne dieses 690 m²). Weder vom Alter her noch von der Gesamtausstattung her erreichen die Vergleichsobjekte die Werte der Liegenschaft der Bf. Eine Vergleichbarkeit der Marktanbote mit der Immobilie der Bf ist nicht gegeben, womit für das von der Bf errichtete Haus ein funktionierender Mietenmarkt nicht in Sicht ist.

Dass als Renditemiete – also der Renditeerwartung eines Investors – ein Wert von 3,7 % des eingesetzten Kapitals angemessen ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Dieser Wert ist in einem anderen Verfahren des Bundesfinanzgerichtes für einen ähnlichen Zeitraum (vgl BFG 18.06.2024, RV/7101158/2023, über die Jahre 2017-2019) gutachterlich belegt, liegt innerhalb der Bandbreite der VwGH-Judikatur (3-5 %) und liegt nahe an der durchschnittlichen Immobilienrendite in Österreich im Schnitt der letzten 32 Jahre (4 %, vgl *Zawadowski*, Die Presse, 18.10.2024 [Datum der Online-Veröffentlichung]).

Dass die im eingesetzten Kapital von 1.289.441,89 Euro enthaltene Umsatzsteuer (Vorsteuer) auf die Errichtung bei Ansatz der Renditemiete nicht abgezogen wird, ergibt sich daraus, dass

- einerseits bisher kein Vorsteuerabzug stattgefunden hat, das von der Bf eingesetzte und damit aus Sicht eines Investors einer angemessenen Verzinsung zuzuführende Kapital dieser Gesamtsumme einschließlich USt entspricht und
- andererseits auch der Nutzungsvorteil des Gesellschafters sich aus der Renditemiete errechnet und die Umsatzsteuer zu enthalten hat, weil sie für den zahlenden Mieter Zinsbestandteil ist. Im Gegenzug wird die Basis für die verdeckte Ausschüttung von der dem Gesellschafter verrechneten Bruttomiete (sohin 2.750 Euro) berechnet.

Wenn der Gesellschafter ausführt, im Haus befinden sich viele Sonderelemente, welche die Bf anbietet (zB abgehängte Decken mit indirekter Beleuchtung, Schalldämmelemente in Gängen und Garagen, wandbündige staubfreie Sockelleisten), womit das Haus auch als Anschauungsobjekt für Kunden dient, so ist dem entgegenzuhalten: Der „Schauraum“ im Obergeschoss (in diesem Erkenntnis als betrieblicher Schrankraum bezeichnet) wirkt künstlich dekoriert. In einer Ecke des 19,3 m² großen Zimmers ist ein kleiner Tisch mit diversen Anschauungsobjekten, die sich problemlos auch zu Kundenterminen mitnehmen lassen. Die Ausstattung des Hauses mit Elementen, welche die Bf anbietet, folgt eher den ästhetischen und praktischen Bedürfnissen der Bewohner, als der Möglichkeit, diese Kunden vorzuführen. Dieser Zweck lässt sich durch die Angabe von Referenzprojekten in der Hotellerie, in der die Bf schwerpunktmäßig tätig ist, besser verwirklichen. Damit nützen aufwändig gestaltete abgehängte Decken samt indirekten Beleuchtungslösungen und Schalldämmelemente in

sämtlichen Räumen, auch den Garagen, wiederum nur dem Komfort des Gesellschafters und seiner Mitbewohner.

Das Haus dient letztlich zur Gänze den privaten Bedürfnissen des Gesellschafters und seiner Familie. Die häusliche Arbeitsgelegenheit entspringt nicht betrieblichen Interessen der Bf sondern privaten Interessen der Bewohner. Dies zeigt sich zum einen wie bereits erwähnt daran, dass die Betriebsräume nur über den Privatbereich erreichbar sind; zum anderen ist die Ausgestaltung der Räume derart, dass betriebliche Besprechungen nicht möglich sind: Im Büro sind zwei PC-Arbeitsplätze an Schreibtischen eingerichtet, im Schrankraum befindet sich neben der Schrankwand lediglich der kleine Tisch mit Anschauungsobjekten. Es gibt keine Besprechungsmöglichkeiten in Teilen des Hauses, welche die Bf vorgibt, betrieblich zu nutzen. Dass Familienfremde dem Haus ferngehalten werden, zeigt sich auch daran, dass für die externe Angestellte weiterhin ein kleines Büro angemietet ist; die Arbeitsplätze im Haus dienen nur dem Gf und seiner Frau. Auch auf der aktuellen Visitenkarte des Gf findet sich kein Hinweis auf dessen Privatadresse, sondern nur die Anschrift des angemieteten Büros. Daraus folgt wiederum, dass auch der Vorraum, über den das Haus betreten wird, weitaus überwiegend privaten Zwecken dient. Sonst hätte der Bauherr zumindest einen direkten Zugang in den neben dem Vorraum gelegenen Büroraum vorgesehen, ohne Umweg über private Aula und Küche.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Zu den Fremdleistungen

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. *Ritz*, BAO⁷ (2021) § 162 Rn 5 mwN). § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, Rn 33). Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Damit wird die Einhaltung von Sorgfaltspflichten des Abgabepflichtigen bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen verlangt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059, Rn 22).

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, Rn 25).

Soweit Eingangsrechnungen der ***Sub1*** GmbH und der ***Sub3*** GmbH betroffen sind, steht einerseits fest, dass die von der Bf benannte Gesellschaft nicht die Empfängerin der Beträge war, andererseits hat die Bf bei Dokumentation der Geschäftsbeziehung nicht jene branchenübliche Sorgfalt eingehalten, die zu einer gehörigen Empfängerbenennung erforderlich gewesen wäre. Die Ermittlungen der belangten Behörde, die zum Ergebnis geführt haben, dass die ***Sub1*** GmbH und die ***Sub3*** GmbH Scheinfirmen sind, begründen jedenfalls hinreichend den Ermessensgebrauch, welcher der Behörde für das Vorgehen nach § 162 BAO eingeräumt ist.

Soweit Eingangsrechnungen der ***Sub2*** GmbH betroffen sind, hat die Bf keinen Empfänger der Beträge genannt. Eine Bekanntgabe mit Schriftsatz vom 14.4.2025 kann nicht mehr als ordnungsgemäße Benennung zur Aufforderung vom 24.4.2023 angesehen werden. Der bis dato im Raum stehende bloße Verweis darauf, die belangte Behörde habe bereits in der vorangegangenen Nachschau keine Beanstandungen gehabt, ist keine Empfängerbenennung. Zudem hat die seinerzeitige Untersuchung nur die Umsatzsteuer betroffen, wobei es sich um Rechnungen mit Übergang der Steuerschuld (§ 19 Abs 1a UStG) gehandelt hat, während § 162 BAO auf die ertragsteuerliche Komponente abzielt. Weiters hat im Rahmen der Nachschau lediglich die Einvernahme des Gf und die Einsicht in Belege stattgefunden, während zwischenzeitlich für die belangte Behörde hervorgekommen ist, dass es sich bei der ***Sub2*** GmbH um eine Scheinfirma gehandelt hat. Die Ermittlungen, die zu diesem Ergebnis geführt haben, begründen jedenfalls hinreichend den Ermessensgebrauch, welcher der Behörde für das Vorgehen nach § 162 BAO eingeräumt ist.

Über die Tatsache hinaus, dass die Bf bezüglich der ***Sub2*** GmbH gar keinen Empfänger benannt hat, ist festzuhalten, dass selbst die Nennung dieser Gesellschaft an der Rechtsfolge des § 162 Abs 2 BAO nichts änderte, weil die ***Sub2*** GmbH die Leistungen nicht erbracht hat, nicht die tatsächliche Empfängerin der Beträge war und die Bf bei Dokumentation der Geschäftsbeziehung nicht jene branchenübliche Sorgfalt eingehalten hat, die zu einer gehörigen Empfängerbenennung erforderlich gewesen wäre. Schon deshalb ist die im Schriftsatz vom 14.4.2025 „nachgeholte“ Empfängerbenennung unzureichend.

Sofern auf etwaige Schwarzarbeit verwiesen wird und die zumindest teilweise Anerkennung der Betriebsausgaben im Schätzungsweg beantragt wird, genügt es von Seiten des

Bundesfinanzgerichts darauf hinzuweisen, dass die Empfängerbenennung nicht auf Schwarzarbeit gestützt wird, sondern auf die Feststellung, dass die gegenständlichen Subunternehmer gegenüber der Bf die Leistungen nicht erbracht haben. Im Anwendungsbereich des § 162 BAO ist für eine Schätzung kein Raum (vgl zB VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; 25.4.2013, 2013/15/0155). Dass die Leistungen im Zusammenhang mit den strittigen Aufwendungen tatsächlich erbracht worden sind, ist für die Nichtanerkennungsfolge des § 162 Abs 2 BAO irrelevant; maßgeblich und tatbestandsbildend ist lediglich die nicht gehörige Benennung der Empfänger.

Mit Schriftsatz vom 27.4.2024 hat das Bundesfinanzgericht ausgeführt, dass für den Fall der nicht gehörigen Empfängerbenennung die Rechnungslegung durch ein nicht leistendes Unternehmen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes dazu führe, dass der Vorsteuerbetrag, der auf das ausgewiesene Entgelt entfällt, auch dann gekürzt wird, wenn ein Fall des Überganges der Steuerschuld (§ 19 Abs 1a UStG) vorliege (vgl BFG 19.04.2022, RV/7102358/2021, Punkt 3.2.6). Von dieser Rechtsfolge hat der Senat letztlich Abstand genommen, weil bereits in vielen Punkten eine Verböserung aufgrund eindeutiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung vorzunehmen ist, weder die belangte Behörde eine derartige Vorsteuerkürzung vorgenommen hat noch die Finanzverwaltung generell dieser Rechtsmeinung folgen würde und insbesondere Billigkeitserwägungen dafür sprechen, diesen Fall ungeeignet erscheinen zu lassen, neben zahlreichen rechtlich gesicherten Verböserungen eine bisher nur fallweise vertretene Rechtsansicht als neue Judikaturlinie des BFG zu etablieren.

3.1.2. Zu den nichtabziehbaren Aufwendungen

Übernimmt eine Körperschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; *Kirchmayr in Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 85).

Daher sind die geltendgemachten Aufwendungen für Flugreisen, Fahrräder samt Zubehör und Fitnesscenter gemäß § 8 Abs 2 KStG nicht bei der Ermittlung des Einkommens der Bf zu berücksichtigen.

Verkehrsstrafen unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 4 lit b KStG.

Schon vor dem AbgÄG 2011 wurde die Nichtabzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen im Wesentlichen mit zwei Argumenten begründet: einerseits mit dem Pönalcharakter der Strafe, der durch die Abzugsfähigkeit nicht gemildert werden soll, weil dies die Einheit der Rechtsordnung gefährden würde; andererseits damit, dass das Strafen auslösende Verhalten nicht der normalen Betriebsführung zuzurechnen ist, sondern der Lebensführung des Steuerpflichtigen (siehe dazu *Bachl in Leitner*, FinStr 2004, 135 ff). Da § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG

auf Körperschaften nicht anwendbar ist, ist das Argument der Lebensführung im Bereich des KStG grundsätzlich nicht relevant (vgl. *Lachmayr in Lachmayr/Strimitzer/Vock*, KStG, § 12 Tz 64).

Betreffen die Strafen jedoch die private Lebensführung des Gesellschafters oder seiner Angehörigen, ergibt sich das Abzugsverbot bereits aus § 8 Abs 2 KStG. Im vorliegenden Fall wurde die ausschließlich betriebliche Veranlassung der Verkehrsstrafen (zB Parkstrafen im Rahmen einer Baustellenbegehung) nicht nachgewiesen, zudem wurden Fahrtenbücher nur mangelhaft geführt, wodurch auch ein Abgleich zwischen Strafen und Fahrtenbüchern nicht zielführend wäre. Soweit zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung weitere Unterlagen vorgelegt worden sind, beinhalten diese nur teilweise die Tatzeit, den Tatort und das Kennzeichen, niemals aber das Delikt. Es erscheint dem Senat darüber hinaus selbst bei einer betrieblichen Veranlassung nicht fremdüblich, Strafen vom Arbeitgeber ersetzt zu erhalten, weil immer die persönliche Vorwerfbarkeit des Verhaltens im Vordergrund steht, zumal bei einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer, der sich allfälligen Termindruck und damit verbundene Probleme mit rechtstreuem Verhalten im Straßenverkehr selbst auferlegt und nicht der Weisung eines Dienstherrn unterliegt. Es war daher zur Gänze eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Die Kosten für Wein sind wie Bewirtungsspesen zu behandeln (siehe dort).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Kürzung von Vorsteuern ergibt sich aus § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG und erfolgte zurecht.

Dass die belangte Behörde fälschlich von nichtabziehbaren Ausgaben gemäß § 20 EStG spricht, schadet angesichts der vollen Kognitionsbefugnis des BFG nicht.

3.1.3. Zu den Bewirtungsspesen

Repräsentationsaufwendungen sind gemäß § 12 Abs 1 Z 3 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abziehbar.

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot für Repräsentationsaufwendungen kommt bei Bewirtungsspesen zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Aufwendungen Werbezwecken dienen und ein erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw beruflichen Veranlassung vorliegt. In diesen Fällen ist eine 50%ige Abzugsfähigkeit vorgesehen. Ein nur werbeähnlicher Aufwand erfüllt diese Voraussetzungen nicht (VwGH 3. 6. 1992, 91/13/0176).

Weihnachtsfeiern kommt typischerweise ein reiner Repräsentationscharakter zu, maximal können sie als werbeähnlicher Aufwand angesehen werden. Dies genügt jedoch nicht, um die Bewirtung zur Hälfte zum Abzug zuzulassen. Soweit ein Werbecharakter nicht festgestellt wurde (sonstige Bewirtung), ist die Abziehbarkeit ebenfalls zur Gänze nicht gegeben.

Auf eine zusätzliche Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wird aus Gründen der Verwaltungsökonomie einvernehmlich verzichtet.

3.1.4. Zu den Kfz-Aufwendungen

Soweit die Anschaffungskosten der betrieblich genutzten Fahrzeuge die Grenze des § 12 Abs 1 Z 2 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG überschreiten, sind wertabhängige Ausgaben entsprechend zu kürzen. Die entsprechende Feststellung (vgl Tz 5 des Berichtes über die Außenprüfung) ist richtig und wurde von der Bf auch nicht angefochten.

Soweit Fahrzeuge nicht betrieblichen Zwecken dienen, sind die damit zusammenhängenden Aufwendungen gemäß § 8 Abs 2 KStG nicht steuerwirksam. Die aus der Nutzung an ***Lebensgef*** und ***Schwimu*** gewährten Vorteile stellen verdeckte Ausschüttungen an den Alleingesellschafter dar, der zu jenen beiden Personen in einem Naheverhältnis steht. Die Vorteile sind beim Gf den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) zuzuordnen, wobei die Steuererhebung im Abzugsweg zu erfolgen hat (§ 93 EStG) und die Kapitalertragsteuer der abzugsverpflichteten Gesellschaft im Haftungsweg vorzuschreiben ist (§ 95 Abs 4 EStG). Soweit auf die von ***Lebensgef*** genutzten Teslas im Rahmen der Leasingraten Vorsteuern in Abzug gebracht wurden, sind diese gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu kürzen. Dies betrifft folgende Beträge (Nov-Dez 2019 wird aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht aufgegriffen).

Vorsteuern	Leasing/M	USt/M	2020	2021	2022
Tesla 3 Jan 2020 – Jun 2021	778,43	129,74	1.556,86	778,43	
Tesla S Jul 2021 – Dez 2022	1.107,29	184,55		1.107,29	2.214,58

Beim Gesellschafter-Geschäftsführer waren deshalb keine Untersuchungen betreffend verdeckte Ausschüttungen anzustellen, weil auch ohne ausdrückliche Vereinbarung Vergütungen als fremdüblich gelten, wenn die Gesamtausstattung angemessen bleibt. Dies folgt aus der unternehmensrechtlichen Regelung, wonach auch ohne Vereinbarung eine angemessene Entlohnung für den Geschäftsführer als vereinbart gilt. Auf einfache Dienstnehmer ist dies nicht anzuwenden. Hier greift die Angehörigenjudikatur, wonach Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nur dann steuerlich anerkannt werden können, wenn sie nach außen in Erscheinung treten, hinreichend bestimmt sind und einem Fremdvergleich standhalten.

Soweit die Bf rügt, es komme durch die Annahme einer verdeckten Ausschüttung zu unzulässiger Doppelbesteuerung, weil im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung die selbe Kfz-Nutzung einer Sachbezugsbesteuerung unterzogen worden ist, muss ihr entgegnet werden, dass eine Bindungswirkung nur nach Maßgabe des § 116 BAO eintreten kann. Der Sachverhalt einer Vorteilsgewährung zwischen GmbH und Gesellschafter stellt keine Vorfrage dar, für deren Beurteilung als Hauptfrage jene Behörde zuständig wäre, welche Haftungsbescheide in

Lohnsteuerverfahren erlässt (genauer zu dieser Rechtsfrage unten, 3.1.8.1.). Die rechtlich falsche Subsumption dieses Vorganges unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Begünstigten statt unter Einkünfte aus Kapitalvermögen des den Begünstigten nahestehenden Gesellschafters durch die Abgabenbehörden vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu binden. Eine dadurch eintretende materielle Doppelbesteuerung muss in jenem Verfahren bekämpft werden, in dem rechtlich falsche Bescheide erlassen worden sind.

Zur Periodenabgrenzung der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung siehe unten, Punkt 3.1.8.1.

3.1.5. Zur Vermietung

Die Art der Bewirtschaftung lässt für die Gesellschaft in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten, denn die verlangte Miete von 2.500 Euro monatlich deckt nicht einmal AfA und laufende Kosten – geschweige denn die Finanzierung. Auch der Ansatz von 3.500 Euro (durchschnittliche Mieten der Vergleichsangebote, die von der Bf am 14.4.2025 vorgelegt wurden), würde gemessen an den jährlichen Kosten keinen Gesamtüberschuss in angemessener Zeit (§ 2 Abs 4 Liebhaberei-VO) ergeben. Eine Liebhabereibetrachtung kann allerdings erst greifen, wenn zuvor die Fremdüblichkeit der Vermietung geprüft worden ist:

Die Behandlung des von der Bf angeschafften Grundstückes mit dem darauf von ihr errichteten und in weiten Teilen an den Gesellschafter vermieteten Hauses steht im Spannungsfeld der Fragen einer fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses und dem marktkonformen Auftreten des Vermieters. Zuletzt ausführlich hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, mit der Thematik beschäftigt, wo er ausführt:

„Wie der VwGH etwa in den Erkenntnissen vom 19. März 2013, 2009/15/0215, und vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0019, ausgeführt hat, ist bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden ("klassische" verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung "an der Wurzel"). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vorneherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. ausführlich VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; sowie 16.5.2007, 2005/14/0083). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, Wien 1996, S 134; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem

steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, mit Bezugnahme auf *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 66).“

Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, erfolgte die Errichtung des Gebäudes rein auf die Bedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet und in besonders repräsentativer Art (Raumgrößen und -höhen, Materialien, Grundstücksgröße, Pool). Die Immobilie ist nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf einsetzbar – sie hat sich lediglich 9,9 % der Gebäudefläche für eigenbetriebliche Zwecke zurückbehalten. Dass mietvertraglich anderes vereinbart war, ist nicht maßgeblich, weil der Besteuerung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen sind (vgl § 21 BAO).

Ob bzw inwieweit unbewegliches Vermögen Betriebsvermögen darstellt, richtet sich nach dem Ausmaß der Nutzung. Hierbei sind die eindeutig betrieblich bzw eindeutig privat genutzten Teile einander gegenüber zu stellen und allgemeine Teile im entsprechenden Ausmaß aufzuteilen. Kein Betriebsvermögen liegt vor, wenn der betrieblich genutzte Teil eines Hauses nur von untergeordneter Bedeutung ist, zB bei einem Raumanteil bis zu 20 % (grundlegend zu all dem *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 4 Tz 11.3.3 mit Judikaturnachweisen; ebenso *Jakom/Marschner*, EStG¹⁷ (2024), § 4 Rz 171).

Da nur 9,9 % des Gebäudes betrieblich genutzt werden, stellt es zur Gänze notwendiges Privatvermögen der Gesellschaft dar. Eine Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen ist nicht möglich (vgl *Jakom/Marschner*, EStG¹⁷ (2024), § 4 Rz 74 mit Hinweis auf *G. Kofler* in FS Kofler, 103). Sämtliche Aufwendungen auf das Gebäude sind somit dem Gewinn hinzuzurechnen; sämtliche Erträge aus dem Gebäude sind vom Gewinn abzuziehen. Es ist jedoch im Ausmaß der betrieblichen Nutzung eine Nutzungseinlage gegeben, und die anteiligen Kosten (AfA, Finanzierung, etc) sind auf diesem Wege als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (*Jakom/Marschner*, EStG¹⁷ (2024), § 4 Rz 171).

Auf Ebene des Gesellschafters besteht in der Differenz zwischen der von ihm bezahlten Miete und der von einem wirtschaftlich agierenden Investor erwarteten Renditemiete ein Vorteil, der ihm monatlich societatis causa zufließt. Dieser Vorteil (verdeckte Ausschüttung) ist den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) zuzuordnen, wobei die Steuererhebung im Abzugsweg zu erfolgen hat (§ 93 EStG) und die Kapitalertragsteuer der abzugsverpflichteten Gesellschaft im Haftungsweg vorzuschreiben ist (§ 95 Abs 4 EStG). Dass auf Ebene der Körperschaft keine Einkunftsquelle vorliegt, hindert nicht die Wirkung der verdeckten Ausschüttung auf Ebene des Gesellschafters.

Umsatzsteuerlich folgt aus der Art der Bewirtschaftung ein Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG (vgl das wörtliche Zitat aus VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, wonach die tatsächliche Miete nicht bloß die Hälfte der sondern nahezu die fremdübliche Miete erreichen müsste, um die Rechtsfolge abzuwenden; auf die Hälfte käme es dann an, wenn ein im betrieblichen Geschehen einsetzbares Gebäude vermietet wird, VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100).

Für die unternehmerisch genutzten 9,9 % kann ebenso kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, weil die 10 %-Grenze des § 12 Abs 2 Z 1 UStG nicht erreicht wird. Dass iZm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG diese Grenze nicht anzuwenden sei (VwGH 28.6.2012, 2009/15/0217), trifft nur auf die Rechtslage vor 1.1.2011 zu (*Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 12 Anm 7, 603; *Wurm*, SWK 2013, 983; *Mayr*, ÖStZ 2014, 264; aA UStR 2000 Rz 1919a; *Beiser*, ÖStZ 2014, 242; *Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG³ (2021), § 12 Rz 244).

Wird eine Immobilie vermietet, für die aufgrund einer verdeckten Ausschüttung der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausgeschlossen ist, unterliegt die Vermietungstätigkeit nicht der Umsatzsteuer, sodass auch § 9 Abs 4 UStG (Normalwert) nicht anwendbar ist (VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 27.6.2018, Ra 2017/15/0019). Soweit die Bf für die Vermietung Umsatzsteuer ausgewiesen und abgeführt hat, schuldet sie diese kraft Rechnung (§ 11 Abs 14 UStG). Die darüber hinaus von der belangten Behörde nach § 4 Abs 9 UStG vorgeschriebene USt in der Differenz zum fremdüblichen Entgelt wird hingegen gekürzt.

3.1.6. Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren 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.

Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme 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 (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2018 – 2020 und die Umsatzsteuer in den Jahren 2019 und 2020 unter Verweis auf die pro Jahr jeweils feststellungsrelevanten Tz begründet. Sowohl die Scheinunternehmereigenschaft der Subunternehmen, welche die Empfängerbenennungsverlangen ausgelöst hat (Tz 1-2 Bp-Bericht), als auch die von der Gesellschaft getragenen Privataufwendungen des Gesellschafters (Tz 3 des Bp-Berichtes), die

Repräsentationsausgaben (Tz 4 des Bp-Berichtes), die unzutreffenden Betriebsausgaben in Zusammenhang mit Fahrzeugen und mangelhaften Fahrtenbüchern (Tz 5 des Bp-Berichtes) und zuletzt die nicht vertragskonforme Nutzung des an den GF vermieteten Hauses (Tz 6 des Bp-Berichtes) sind erst nach Bescheiderlassung im Zuge der Außenprüfung für die belangte Behörde neu hervorgekommen.

Zum Einwand der Bf, die Begründung der Wiederaufnahme sei floskelhaft, ist festzuhalten: Nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift zulässig (VwGH vom 22.4.2022, Ra 2020/13/0025).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar (vgl VwGH 14.11.1990, 86/13/0059). Die im Rahmen der freien Beweiswürdigung im beschwerdegegenständlichen Fall als erwiesen angenommenen Tatsachen stellen daher einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen gemäß § 20 BAO (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz/Koran*, BAO7 § 303, Rz 67, inkl dort zitierter Judikatur).

Im Hinblick auf den beschwerdegegenständlichen Fall ist daher festzuhalten, dass in Anbetracht der von der Beschwerdeführerin in den jeweiligen Jahren zu Unrecht abgesetzten Aufwendungen bzw zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern die Auswirkungen jeder einzelnen Feststellung und erst recht die Summe der Feststellungen pro Jahr und Abgabenart nicht als geringfügig einzustufen sind (vgl zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Auch die geringste im Rahmen des Beschwerdeverfahrens anzutreffende Änderung (Vorsteuererkürzung von - 786,94 Euro im Verfahren zur Umsatzsteuer 2019) rechtfertigt für sich die Wiederaufnahme dieses Verfahrens (vgl VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016, wonach eine Abgabenerhöhung um 654 Euro nicht absolut geringfügig ist); umso mehr die höheren Änderungen in den anderen wiederaufgenommenen Abgabenverfahren.

Es ist somit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem der Rechtssicherheit einzuräumen.

3.1.7. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs 2 leg cit ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl Ritz/Koran, BAO7 2021, § 299, Rz 10). Auch weitere Kriterien wie eine in der Beschwerde relevierte Offensichtlichkeit sind unbedeutend.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen).

Durch den Verweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht wird erkennbar zum Ausdruck gemacht, aus welchem Grund die belangte Behörde von einem unrichtigen Spruch ausgeht.

Wie schon unter den Punkten 3.1.-3.6. ausgeführt, erwiesen sich die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2021 als unrichtig. Da auch das Ermessen ausreichend und zutreffend begründet wurde – angesichts der vorzunehmenden Änderungen ist der Rechtsrichtigkeit deutlich Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit zu geben – war die beschwerdegegenständliche Aufhebung somit rechtmäßig.

3.1.8. Weitere verfahrensrechtliche Aspekte

3.1.8.1. Auswirkungen der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung

Zurecht beantragt die Bf, dass die Aufwendungen, die sich aus der Vorschreibung lohnabhängiger Abgaben als Folge einer 2024 erfolgten Lohnsteuerprüfung ergeben, in jenen Perioden bilanziell zu erfassen sind, für die sie angefallen sind. Der Grundsatz der Periodengerechtigkeit der Gewinnermittlung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfordert es, dass Mehrsteuern aus einer Prüfung lohnabhängiger Abgaben (PLAB) in den Jahren erfasst werden, in denen sie abzuführen gewesen wären und nicht in dem Jahr, in dem die Vorschreibung durch die Lohnsteuerprüfung erfolgt (BFG 4.3.2016, RV/6101107/2015; VwGH 27.11.2017, Ra/2016/15/0042).

Daher sind die Bilanzen der Bf in den Jahren 2016 bis 2020 entsprechend zu berichtigen; im Jahr 2024 (Jahr der bescheidmäßigen Vorschreibung der lohnabhängigen Abgaben) ergeben sich folglich keine erfolgswirksamen Änderungen.

In weiterer Folge ist zu prüfen, ob die Bilanzberichtigungen der Jahre 2016 und 2017 im Verfahren zur Körperschaftsteuer 2018 gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG nacherfasst werden können. Dafür ist erforderlich, dass die Fehler *„nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden“* können. Verjährung ist unzweifelhaft eingetreten, denn zur Körperschaftsteuer 2016 war die letzte außenwirksame Handlung der Körperschaftsteuerbescheid vom 25.9.2017, zur Körperschaftsteuer 2017 jener vom 26.4.2019. Nach den Regeln des § 209 Abs 1 BAO sind diese Jahre daher mit Ablauf des Jahres 2022 bzw 2023 verjährt.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob *nur* die Verjährung einer steuerwirksamen Erfassung im Berichtungsjahr entgegensteht. Es bedarf daher eines tauglichen verfahrensrechtlichen Titels, der – die Verjährung außer Acht lassend – greifen würde. Einzig in Betracht kommt die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO). Von den drei Wiederaufnahmegründen scheidet der Erschleichungstatbestand (§ 303 Abs 1 lit a BAO) jedenfalls aus. Der Neuerungstatbestand (§ 303 Abs 1 lit b BAO) kommt ebenso nicht in Betracht. Für diesen wäre erforderlich, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind. Wie jedoch das BFG im obzitierten Erkenntnis ausgesprochen hat und vom VwGH bestätigt worden ist, war im Fall der Lohnsteuerprüfung ein klar zu Tage tretender Sachverhalt zunächst rechtlich falsch beurteilt und deswegen kein DB und kein DZ berücksichtigt worden (vgl BFG 4.3.2016, RV/6101107/2015; VwGH 27.11.2017, Ra/2016/15/0042). Aus Sicht des Veranlagungsverfahrens zur Körperschaftsteuer sind keine Tatsachen oder Beweismittel, die bereits ursprünglich vorhanden und nur nicht bekannt waren, neu hervorgekommen; vielmehr hat sich zu einem späteren Zeitpunkt eine von der Einschätzung der Bf abweichende rechtliche Würdigung ergeben. Eine geänderte rechtliche Einschätzung ist jedoch nicht unter § 303 Abs 1 lit b BAO subsumierbar (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025), § 303 Tz 23 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Letztlich liegt auch kein Fall des § 303 Abs 1 lit c BAO vor. Diese Einschätzung des Verwaltungsgerichtshofes über die mangelnde Bindungswirkung von Feststellungen eines Lohnsteuerverfahrens auf Einkommensteuerverfahren der betroffenen Dienstnehmer (VwGH 22.9.2000, 98/15/0014) gilt gleichermaßen für das Körperschaftsteuerverfahren des für die Lohnabgaben Haftenden. Schließlich verweist der VwGH ausdrücklich auf *Stoll*, BAO-Kommentar, 2033, der eine fehlende Bindung an im Verfahren nach § 240 BAO ergangene Bescheide erwähnt.

Eine ertragsteuerliche Nacherfassung der Bilanzberichtigungen 2016 und 2017 im ersten nichtverjährten Jahr bleibt der Bf somit verwehrt. Wie im Verfahren zum bereits zitierten Erkenntnis des BFG vom 4.3.2016, RV/6101107/2015, ist auch hier nur für jene Jahre und in

jenen Jahren eine Berücksichtigung möglich, in denen bereits aus anderen Gründen Wiederaufnahmen der Verfahren erfolgt sind (das gegenteilige obiter dictum des BFG lässt der VwGH in seinen Ausführungen – wohl bewusst – unerwähnt, vgl VwGH 27.11.2017, Ra/2016/15/0042 Tz 5, der dafür in Tz 16 ausdrücklich auf den ursprünglich klar zutage getretenen Sachverhalt und die bloß abweichende rechtliche Würdigung hinweist).

3.1.8.2. Zu den Ermittlungshandlungen des Bundesfinanzgerichtes

Soweit die Bf die ihrer Ansicht nach „detektivische“ Sachverhaltsermittlung des Berichterstatters und dessen Beeinflussung des gesamten Senates durch seinen Sachvortrag rügt, sei sie auf die grundsätzliche verfahrensrechtliche Ausprägung des Beschwerdeverfahrens explizit hingewiesen, auch wenn diese einem berufsmäßigen Parteienvertreter geläufig sein muss:

Das BFG entscheidet meritorisch, also in der Sache selbst (§ 279 Abs 1 BAO). Eine Zurückverweisung an die Abgabenbehörde (§ 278 Abs 1 BAO) liegt im Ermessen des Richters und ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (§ 269 Abs 1 BAO). Insbesondere trifft das BFG somit die Pflicht, amtswegig die entscheidungsrelevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs 1 BAO). Dabei hat sich der Berichterstatter ohnehin auf jene Sachverhalte beschränkt, die seitens der Verfahrensparteien strittig waren.

Soweit die Bf rügt, der Verwaltungsakt sei unvollständig, ist zunächst anzumerken, dass seitens der belangten Behörde im Verfahren vorgebracht wurde, alles vorgelegt zu haben, was ihr übergeben worden ist. Seitens der Bf wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlung weitere Unterlagen an das Verwaltungsgericht übergeben, zu denen die belangte Behörde Zugang gehabt haben soll. Wenn seitens der Abgabenbehörde im Verfahren Unterlagen abverlangt werden bzw das Nichtvorlegen von Unterlagen gewürdigt wird, kann sich der Abgabepflichtige nicht auf den Standpunkt zurückziehen, die Behörde hätte (etwa durch die Existenz der Unterlagen in den Räumen der Prüfhandlung) hypothetisch Zugang dazu gehabt. Jedenfalls sind allfällige Verfahrensfehler, die sich aus einer – auf wessen Verschulden auch immer zurückzuführenden – Unvollständigkeit des Aktes ergeben hätten, im Beschwerdeverfahren saniert worden: Die Bf hat – nach Aufforderungen durch das Bundesfinanzgericht – umfassende Unterlagen vorgelegt und Akteneinsicht genommen. Wenn sie in ihren abschließenden Schriftsätzen neuerlich die Unvollständigkeit des Verfahrensaktes rügt, ohne aufzuzeigen, worin diese Unvollständigkeit nunmehr noch bestehen soll, bringt sie nichts vor, das geeignet ist, weitere unsanierte Verfahrensfehler zu benennen.

Wo aufgrund der rechtlich unzutreffenden Würdigung durch die Abgabenbehörde weitere Erhebungen erforderlich waren, sind diese erfolgt. Den Parteien wurden im Rahmen der mündlichen Verhandlungen sämtliche seitens des Berichterstatters möglich erscheinenden Würdigungen des Sachverhaltes vorgehalten, ebenso zu Verböserungen geeignete rechtliche Beurteilungen, die von jenen der Abgabenbehörde abzuweichen drohten. Ein Überraschen läge erst im erörterungslosen Treffen von Sachverhaltsfeststellungen im Erkenntnis. Denkmögliche Rechtsfolgen für einen erörterten Sachverhalt wären nicht gesondert zu erörtern, zumal die Bf steuerlich vertreten ist. Dennoch sind auch die Rechtsfolgen jeweils erörtert worden, insbesondere wurde die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, von der sich der steuerliche Vertreter am 1.4.2025 überrascht gezeigt hat, bereits mit Schriftsatz vom 27.11.2024 vorgehalten. Nicht erörtert wurde lediglich die rechtliche Wirkung der von der Bf selbst erst im Schriftsatz vom 14.4.2025 beantragten Periodenabgrenzung der Lohnsteuerprüfung.

Selbstverständlich ist der gesetzlich vorgesehene Vortrag des Berichterstatters (§ 275 Abs 5 BAO) geeignet, die Entscheidung des Senates zu beeinflussen, genauso wie es die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung sind. Gerade, um dem Überraschungsverbot vorzubeugen, hat der Berichterstatter alles vorzutragen, was zur vollständigen Erörterung der Sache erforderlich erscheint. Wie der Senatsvorsitzende betont hat, widerspricht es seinem Selbstverständnis, rechtsschutzsuchende Parteien am Ende des Verfahrens schlechter zu stellen, als sie ohne Anrufung des Verwaltungsgerichtes wären, doch kann dies erforderlich werden durch die eingeräumte volle Kognitionsbefugnis in Zusammenhang mit der Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsfindung. Den Parteien wurde ausführlich dargelegt, welche Änderungen sich ergeben können. Die Rechtsfolgen waren für rechtskundige berufsmäßige Parteienvertreter jedenfalls deutlich im Voraus abschätzbar.

3.1.8.3. Zur Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer für die festgestellten verdeckten Ausschüttungen ist gemäß § 95 Abs 1 EStG der Bf als Haftender vorzuschreiben. Ein Fall der ausnahmsweisen Vorschreibung an den Abgabenschuldner (§ 95 Abs 4 EStG) liegt nicht vor.

Die Bf hat erklärt, dass die Kapitalertragsteuer von ihr getragen wird, nicht vom Gesellschafter. Daher stellen die festgestellten Zuflüsse jeweils bereits die Nettobeträge nach Abzug der KEST und somit bloß 72,5 % der Bemessungsgrundlage dar. Für Zwecke der KEST-Berechnung waren sie somit entsprechend zu erhöhen.

Am Rande sei angemerkt, dass die Rüge der Bf, es gebe keinen Prüfungsauftrag betreffend Kapitalertragsteuer 2022, kein nachvollziehbares Argument für eine Rechtswidrigkeit des betreffenden Haftungsbescheides enthält.

3.1.9. Zusammenfassung

Eine Zusammenfassung der steuerlichen Auswirkungen der getroffenen Feststellungen ist den angeschlossenen Berechnungsblättern (Beilagen 1 und 2) zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Beschluss)

Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen wurde in der mündlichen Verhandlung am 1.4.2025 zurückgenommen und war daher gemäß § 256 Abs 3 für gegenstandlos zu erklären.

3.3. 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.

Soweit Elemente des Sachverhaltes strittig sind, die somit über die Beweiswürdigung zu lösen sind, liegt keine Rechtsfrage vor. Soweit Rechtsfragen zu lösen sind, besteht eindeutige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt. Daher ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. Juni 2025