

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Angelegenheit der Parteien ***Bf1*** (Beschwerdeführerin), vertreten durch die Neuner & Neuner Steuerberatung GmbH und das ***FA*** (FA) als Amtspartei über die Beschwerde vom 26.5.2021

gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016-2018 vom 29.4.2021, gegen den Bescheid vom 13.7.2021 betreffend Umsatzsteuer 2019, gegen den Bescheid vom 2.4.2024 betreffend Umsatzsteuer 2020,

gegen die Bescheide vom 29.4.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2016-2018, gegen die Bescheide vom 30.4.2021 betreffend Kapitalertragsteuerhaftung 2016-2020, und gegen die Bescheide vom 29.4.2021 betreffend Anspruchszinsen 2016 und 2017

nach am 9.7.2025 und 30.7.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlungen

zu Recht erkannt:

1.)Ad Umsatzsteuer 2016:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

1,557.979,91 €	Steuerbarer Umsatz
491.907,27 €	Umsatz 20% lt. BFG
98.381,45 €	USt 20% lt. BFG

1,066.072,64 €	Umsatz 10% lt. BFG
106.607,26 €	USt 10% lt. BFG
1.681,10 €	Steuerschuld gem. § 19 UStG
206.669,81 €	Summe USt
158.275,42 €	Bemessungsgrundlage i g Erwerb
9.576,90 €	ig Erwerb 20%
1.915,38 €	Erwerbsteuer 20%
148.698,52 €	ig Erwerb 10%
14.869,85 €	Erwerbsteuer 10%
16.785,23 €	Erwerbsteuer insgesamt
-106.461,2 €	Vorsteuer
-16.785,25 €	Vorsteuer ig Erwerb
-1.681,10 €	Vorsteuer betreffend § 19 Abs 1 UStG
98.527,49 €	Zahllast

2.) Ad Umsatzsteuer 2017:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

1,732,343,14 €	Steuerbarer Umsatz
----------------	--------------------

551.832,35	Umsatz 20% lt. BFG
110.366,47 €	Umsatzsteuer 20% lt. BFG
1,180.510,79	Umsatz 10% lt. BFG
118.051,08 €	Umsatzsteuer 10% lt. BFG
117,80 €	Steuerschuld gem. § 19 UStG
228.535,35 €	Summe USt
154.629,32	Bemessungsgrundlage ig Erwerb
42.884,35 €	ig Erwerb 20%
8.576,87 €	Erwerbsteuer 20%
111.744,97 €	ig Erwerb 10%
11.174,50 €	Erwerbsteuer 10%
19.751,37 €	Summe Erwerbsteuer
-113.658,19 €	Vorsteuer
-19.751,39 €	Vorsteuer aus ig Erwerb
-117,80	Vorsteuer Steuerschuld § 19 Abs 1 zweiter Satz
114.759,34 €	Zahllast

3.) Ad Umsatzsteuer 2018

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

1,977.185,9 €	Steuerbarer Umsatz
627.420,83 €	Umsatz 20% lt. BFG
125.484,17 €	Umsatzsteuer 20% lt. BFG
1,349.765,07 €	Umsatz 10%
134.976,51 €	Umsatzsteuer 10%
163 €	Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 UStG
260.623,68 €	Summe USt
186.706,35 €	Gesamte Bemessungsgrundlagen ig Erwerb
49.183,33 €	ig Erwerb 20%
9.836,67 €	Erwerbsteuer 20%
137.523,02 €	ig Erwerb 10%
13.752,30 €	Erwerbsteuer 10%
23.588,97 €	Erwerbsteuer
-116.538,97 €	Vorsteuer 2018
-23.589 €	Vorsteuer igE

-163 €	Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 zweiter Satz
143.921,68 €	Zahllast 2018

4.) Ad Umsatzsteuer 2019:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

5.) Ad Umsatzsteuer 2020:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Zahllast betragen:

2,033.929,60 €	Steuerbarer Umsatz
170.640,92 €	Umsatz 20%
34.128,18 €	USt 20%
325.076,26 €	Umsatz 10%
32.507,63 €	USt 10 %
1,538.212,42 €	Umsatz 5% (§ 28 Abs 52 Z 1)
76.910,62	UST 5%
39,20 €	Steuerschuld gem. § 19 Abs 1
143.585,63 €	Summe USt
222.101,60 €	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für i g Erwerbe
15.873,61 €	i g Erwerb 20%

3.174,72 €	Steuer i g Erwerb 20%
206.227,99 €	i g Erwerb 10%
20.622,80 €	Steuer i g Erwerb 10%
23.797,52 €	Steuer aus ig Erwerb
-114.352,6 €	Vorsteuer
-23.797,56 €	Vorsteuer ig Erwerb
-39,20 €	Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 Abs 1
29.193,79 €	Zahllast lt. BFG

6.) Ad Körperschaftsteuer 2016:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

131.079,93 €	Einkommen
32.769,98 €	Körperschaftsteuer
-75 €	Einbehaltene Steuerbeträge
32.694,98 €	
+0,02 €	§ 39 Abs 3 EStG
32.695 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

7.) Ad Körperschaftsteuer 2017

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

139.002,75 €	Einkommen
34.750,69 €	Körperschaftsteuer
-70 €	Einbehaltene Steuerbeträge
34.680,69 €	
+ 0,31 €	§ 39 Abs 3 EStG 1988
34.681 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

8.) Ad Körperschaftsteuer 2018:

Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Körperschaftsteuer betragen:

291.920,74 €	Einkommen
72.980,19 €	Körperschaftsteuer
-38 €	Einbehaltene Steuerbeträge
-0,19 €	§ 39 Abs 3 EStG
72.942 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

9.) Ad Kapitalertragsteuer 2016:

Der Bescheid wird abgeändert. Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird auf 2.138,95 € herabgesetzt. Die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige wird aufgefordert, diese Abgabenschuld, für die sie haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

10.) Ad Kapitalertragsteuer 2017:

Der Bescheid wird abgeändert. Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird auf 892,1 € herabgesetzt. Die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige wird aufgefordert, diese Abgabenschuld, für die sie haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

11.) Ad Kapitalertragsteuer 2018:

Der Bescheid wird abgeändert. Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird auf 1.751,90 € herabgesetzt. Die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige wird aufgefordert, diese Abgabenschuld, für die sie haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

12.) Ad Kapitalertragsteuer 2019:

Der Bescheid wird abgeändert. Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird auf 1.818,87 € herabgesetzt. Die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige wird aufgefordert, diese Abgabenschuld, für die sie haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

13.) Ad Kapitalertragsteuer 2020:

Der Bescheid wird aufgehoben.

15.) Ad Anspruchszinsen 2016 und 2017:

Die Beschwerde gegen diese Bescheide wird abgewiesen.

16.) Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist in Bezug auf die Entscheidung betreffend Kapitalertragsteuer 2019-2020 zulässig, im Übrigen unzulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG)..

Entscheidungsgründe

Es ist strittig, ob die bf GmbH für die Miete eines Büros, das ihr von ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer (GF) (2016-31.3.2018) und später ab 1.4.2018 -2020 von dessen Ehefrau zur Verfügung gestellt wurde, eine marktübliche Miete bezahlt hat.

Es ist in Bezug auf den Zeitraum 2016-2018 auch strittig, ob durch das FA auf Grund von Mängeln bei den Aufzeichnungen zu Recht Sicherheitszuschläge angesetzt wurden.

Ablauf des Verfahrens:

BP-Bericht vom 1.5.2021

TZ 1 Büromiete:

Das FA ist der Ansicht, dass die bf GmbH zunächst an ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) , und später an dessen Ehefrau eine höhere Miete bezahlt habe, als dies marktüblich gewesen wäre.

TZ 2 Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel

Das FA sah in Bezug auf die Jahre 2016-2018 Mängel bei den Aufzeichnungen , und setzte deshalb Sicherheitszuschläge an.

Daher erließ das FA die bekämpften Bescheide .

Dagegen wurde am 26.5.2021 Beschwerde eingelegt und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Zur Büromiete:

Die Miete sei angemessen gewesen; eine Vermögenszuwendung mit Wissen und Wollen der Bf habe es nicht gegeben.

Zu den Sicherheitszuschlägen:

Die Mängel reichten für eine Schätzungsbefugnis nicht aus. Die Schätzung sei auch nicht nachvollziehbar.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) 1.4.2022 betreffend KEst 16-20:

1.)Zur Büromiete:

Das FA änderte insoweit die bekämpften Bescheide zu Gunsten der Bf ab, blieb aber bei der Ansicht, dass die Büromiete fremdunüblich hoch gewesen sei.

2.) Ad Sicherheitszuschläge:

Diese wurden beibehalten.

Es ergingen auch BVen 1.4.2022 betreffend USt 16-19 und 12/20, KSt 16-18. Ferner erging auch eine abweisende BVE vom 5.4.2022 betreffend die Anspruchszinsen.

Vorlageantrag vom 27.4.2022:

Zur Büromiete (erstes und zweites Mietverhältnis):

Die Miete sei unter Zugrundelegung eines Fremdvergleichs angemessen gewesen. Das FA habe sich mit der subjektiven Komponente der vGA nicht auseinandergesetzt.

Zu den Sicherheitszuschlägen:

Während der Schlussbesprechung am 24.3.2021 habe die Bf für jedes Jahr die nicht verkauften Lose vorgelegt; dies sei von den Prüfungsorganen zur Kenntnis genommen worden und nicht weiter beanstandet worden (S. 2).

Die Bf habe im Rahmen der Schlussbesprechung i V mit den T-Shirts eine Excel-Liste vorgelegt. Die geringen Mängel würden keine Sicherheitszuschläge in der bisherigen Höhe rechtfertigen.

Vorlagebericht des FA an das BFG vom 17.11.2022:

In Bezug auf den Aufwand betreffend die Büromiete sehe das FA die Willensentscheidung betreffend die vGA in der Vereinbarung einer fremdunüblichen Benützungsgebühr an sich.

Es erging sodann ein Ergänzungsauftrag vom 22. 5. 2025 an das FA.

Das FA brachte mit Schreiben vom 10.6.2025 insbesondere vor: Die Excel-Aufstellung betreffend die verschenkten T-Shirts sei im Rahmen einer Besprechung vorgelegt worden, es sei aber mangels Relevanz von dieser keine Kopie angefertigt worden.

Das FA legte mit Schreiben vom 10.6.2025 die Anlagen 1-12 vor:

Anlage 1: E-Mails Feber 2021

Anlage 2: Diese Anlage 2 enthält insbesondere eine nicht datierte Vorhaltsbeantwortung bestehend aus 5 Seiten, die nach Ansicht des BFG vom März 2021 stammt.

Anlage 3: Niederschrift (NiS) 30.3.2017 über die Aufzeichnungspflichten.

Anlage 4:) Rechnung des Registrierkassenverleihunternehmens vom 19.9.2016,

Anlage 5.) Diese Anlage ist eine Tabelle mit Hinweisen auf Mängel der Aufzeichnungen

Anlage 6.) Darstellung der strittigen, vom FA für unsicher gehaltenen Bemessungsgrundlagen

Anlage 7.) Darstellung der durchschnittlichen Mietentgelte für Büroflächen lt. Immobilienpreisspiegeln 2016, 2017, 2019, 2020.

Anlage 8.) Darstellung des Kontos Büromiete

Anlage 9.) Mietvertrag 26.3.2018

Anlage 10.) Dauermietvorschreibung .../ Straße (zweites Mietverhältnis) ab 1.4.2018

Anlage 11.) Dauermietvorschreibung/(erstes Mietverhältnis) („.....weg 6“; richtig: „7“)

Anlage 12.) NiS Ortsaugenschein 12.10.2021 in ... am Standort des Büros:

Am 30.6.2025 ergänzte das FA auf Befragen (2. Ergänzungsauftrag an das FA vom 23.6.2025) seine Angaben.

Mit Ergänzungsauftrag vom 22.5.2025 wurde die Bf ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

-alle Konten, auf welchen die Aufwendungen der Bf im Zusammenhang mit der Büromiete in (erstes Mietverhältnis) erfasst worden seien

-alle Konten, auf welchen die Aufwendungen der Bf im Zusammenhang mit der Büromiete in (zweites Mietverhältnis) ... erfasst worden seien

Die Bf wurde im Ergänzungsauftrag gefragt,

- in welcher Höhe die Bf Betriebskosten-Zahlungen geleistet habe (zweites Mietverhältnis)

-wie hoch die Betriebskosten in ... gewesen seien;

Mit Schreiben vom 25.6.2025 antwortete die Bf:

Sie machte ergänzende Angaben über beide Mietverhältnisse.

Mit dem o.e. Ergänzungsauftrag wurden der Bf noch weitere Fragen zu den Umsätzen während der Events und zu den Umsätzen, die der Kalte-Hände-Regel unterworfen gewesen seien, gestellt:

Zu den Eventkassen 2016 wurde die Bf im o.e. Ergänzungsauftrag (Pkt 2.a.) weitere Fragen gestellt.

Habe es ursprünglich Journale der Eventkassen gegeben?

Die Bf antwortete mit Schreiben vom 25.6.2025 wie folgt (S. 3): Die Eventumsätze seien täglich mittels Registrierkassen erfasst worden. Die Losungen seien in das Kassabuch eingetragen worden. Auf die Beilage 2/1 werde verwiesen. Weitere Unterlagen seien nicht mehr vorhanden.

Der Beilage 2/1 des Schreibens der Bf vom 25.6.2025 sind zu entnehmen:

Die der Bf heute noch vorliegenden Unterlagen betreffend die Tageslosungen von 2016

Zu den Umsätzen, die der Kalte-Hände-Regel (§ 1 BarumsatzV) unterlagen, wurde die Bf im oben erwähnten Ergänzungsauftrag vom 22.5.2025 (S. 5-13) gefragt:

Wie sei der tägliche Kassasturz durchgeführt worden (S. 6, 11-13)?

Die Bf habe von einer Aufstellung darüber, dass nicht verkaufte T-Shirts verschenkt worden seien, gesprochen. Sie werde aufgefordert, diese Aufstellung vorzulegen (Ergänzungsauftrag 22.5.2025, S. 6).

Die Bf habe erwähnt, sie habe die nicht verkauften Lose vorgelegt. Dies sei durch die Prüfungsorgane zur Kenntnis genommen worden. Die Bf werde aufgefordert, die Lose, die 2016 nicht verkauft worden seien, vorzulegen. Sinngemäß gleiche Fragen wurden auch für die Jahre 2017 und 2018 gestellt (S. 11-13).

Die Bf antwortete in ihrem Schreiben vom 25.6.2025 wie folgt:

Die Erfassung der Verkaufserlöse der T-Shirts und Lose und der Erlöse auf dem FMarkt sei durch Strichlisten unterstützt worden. Diese seien leider nicht aufbewahrt worden (S. 3, 4). Frau.... habe dem GF täglich die Listen und das Bargeld übergeben (S. 3).

Alle Mitarbeiter hätten kostenlos T-Shirts erhalten (S. 4). Die nicht verkauften Lose seien zwischenzeitig entsorgt worden (S. 4).

Die Bf legte ferner die Beilagen 1/1-1/5, und 2/1 -2/9 vor.

Mündliche Verhandlung vom 9.7.2025:

Der StB brachte vor:

Bei der Schlussbesprechung seien alle nicht verkauften Lose vorgelegt worden.

Die Zahlen aus dem Preisspiegel ***1***-Land seien für ... (zweites Mietverhältnis) nicht maßgebend [Niederschrift (NiS) S. 3].

Der Geschäftsführer (GF) unterliege einer Steuerprogression von 40% bis zu 50%. Dies betreffe das erste Mietverhältnis (S. 5, 6).

Geschäftsführer (GF) der Bf:

Die Strom- und Heizkosten in (erstes Mietverhältnis) hätten 180-200 € pro Monat betragen (S. 4).

Auf Befragen des FA, ob er 24 € pro m² Büromiete in (erstes Mietverhältnis) als günstige Vereinbarung ansehe: Die Mieten laut Mietenspiegel hätten mit den Verhältnissen vor Ort (zweites Mietverhältnis) nichts zu tun. (S. 5).

FA: In Bezug auf (erstes Mietverhältnis) gebe es keinen klaren und deutlichen, hinreichend nach außen hin zum Ausdruck kommenden Mietvertrag.

Auch in Bezug auf (zweites Mietverhältnis) ... fehle ein klarer und deutlicher, hinreichend nach außen hin zum Ausdruck kommender Mietvertrag. Es hätte zusätzlich zur regelmäßigen Entrichtung pauschaler Betriebskosten eine Betriebskostenabrechnung geben müssen.

Der Höhe nach sei (erstes Mietverhältnis) das Verhältnis zwischen einem Mietentgelt von 1.650 € pro Monat für die Vermieterin in und von 1.008 € brutto pro Monat für den Geschäftsführer auffällig (S. 4).

Das FA verweise in Bezug auf die Mängel bei den Aufzeichnungen auf die Kassenrichtlinie, die RKSV, die BarumsatzV.

Mängel gebe es bei der Aufzeichnung der Umsätze anlässlich der Events und in Bezug auf die Umsätze, die vermöge der Kalte-Hände-Regel erfasst worden seien. Bei letzteren Umsätzen gebe es keine Grundaufzeichnungen (NiS S. 6).

In Bezug auf 2016 fehlten Einzelaufzeichnungen betreffend die Eventumsätze, dh, es gebe keine Kassenjournale.

2017 fehle in Bezug auf die Eventkassen die Fiskalisierung.

In Bezug auf 2018 gebe es bei den Eventkassen keinen Fehler (NiS S. 6) .

Der Richter trug der Bf auf, bis 23.7.2025 Mietpreise für vergleichbare Büroräume in ... (zweites Mietverhältnis) nachzuweisen (NiS S. 6).

Mit Schreiben vom 22.7.2025 legte die Bf in Bezug auf das zweite Mietverhältnis mehrere Mietverträge und Mietangebote vor.

Im Schreiben vom 22.7.2025 wurde durch die Bf vorgebracht:

Die Eventumsätze 2016 seien mit Registriertasse aufgezeichnet worden. Sie seien ins das Kassabuch eingetragen worden. Die Kassen seien zurückgegeben worden, die Aufzeichnungen seien nicht aufgehoben worden. Es gebe von allen Kassen einen X – und Z- Abschluss, der in ausgedruckter Form vorliege. Es sei damals (2016) noch nicht bekannt gewesen, dass es einen GT- Ausdruck gebe.

Alle Kassenumsätze 2017 stimmten mit den ausgedruckten Journalstreifen überein.

Es würden die Ausdrucke vom Juli 2025 übermittelt werden sowie die Datenträger der Kassen.

Soweit das Vorbringen der bf GmbH vom 22.7.2025.

Vorbringen des FA vom 25.7.2025, beim BFG eingelangt am 25.7.2025:

Das FA legte vor:

-Internet- Inserat betreffend das Angebot einer Vermietung einer Zentralen Bürofläche in ... 90m² für 15 €/m² undatiert, und ohne Internet-Adresse

Zeitgleich brachte das FA vor: Die Immobilien in(erstes Mietverhältnis) und in derstraße (zweites Mietverhältnis) lägen peripher- es sei insoweit keine erhöhte Standortattraktivität gegeben.

Alle gefundenen Vergleichspreise seien mit dem gegenständlichen Mietobjekt nicht vergleichbar.

Zu den betreffend das Jahr 2017 vorgelegten Unterlagen der Registrierkassen, mit welchen die Event-Umsätze festgehalten worden seien:

1.)Der Grandtotal-Speicherstand (Z3) und die **Monatssummen** (Z2) fehlten 2017 bei einem Teil (3 von 5) der Eventkassen

2.) Die Fiskalisierung fehle 2017 bei den Eventkassen.

Mündliche Verhandlung vom 30.7.2025:

Das FA brachte vor

Man könne stark vereinfachend sagen: Für 2017 fehle bei den Eventkassen jedenfalls die Fiskalisierung, und es fehle jedenfalls bei drei von 5 Eventkassen der Z3-Abschlag, dh die Grand-Total Kumulierung des Gesamtumsatzes seit Beginn der Nutzung der jeweiligen Eventkasse (NiS S. 11).

Es sei allerdings nicht nachvollziehbar, warum der Sicherheitszuschlag für 2017 höher sein sollte, als für 2016, obwohl die Mängel in Bezug auf 2016 wesentlich schwerwiegender gewesen seien, als in Bezug auf 2017 (NiS S. 11, 12).

Ein Zuschlag zu den Preisen lt. Immobilienpreisspiegel möge gerechtfertigt sein, aber nicht in einer Höhe, dass man auf eine Miete von 25 € pro m² komme (NiS S. 13).

In Bezug auf die Büromiete begehre das FA die Beibehaltung der Ansätze lt. BVE.

Bei den Sicherheitszuschlägen 2017, 2018 sehe das FA ein gewisses Potenzial für eine Verringerung (NiS. S. 14).

Der Steuerberater brachte vor:

Die zum Teil fehlende Grand-Total – Kumulierung betreffend die Eventkassenumsätze 2017 sei von untergeordneter Bedeutung. Diese Eventkassen seien nur wenige Tage lang in Verwendung gewesen. In Eventu wäre es allenfalls erwägenswert, bei den Eventkassenumsätzen angesichts der geringen Aufzeichnungsmängel einen Sicherheitszuschlag von 2-3% pro Eventkasse zu verhängen (NiS S.11).

Die fehlenden Grundaufzeichnungen im Zusammenhang mit den Kassasturzsätzen seien von untergeordneter Bedeutung (NiS S. 11).

Die Sicherheitszuschläge seien auch der Höhe nach nicht gerechtfertigt. Für 2018 sehe er überhaupt keinen Grund für einen Sicherheitszuschlag, für 2017 auch nicht (NiS S. 12).

Zur versuchten Übergabe der Lose: 2021 habe der GF die Lose mitgenommen und dem FA angeboten, die vorhandenen Lose nachzuzählen. Das FA habe die Lose nicht zum Akt genommen (NiS S. 12).

Der Ort, wo sich das zweite Mietobjekt befunden habe, gehöre neben den Seegrundstücken zu den besten Lagen von DE.

Der GF habe – dies betreffe das erste Mietverhältnis- die Miete bei einem Steuersatz von 50% voll versteuert (NiS S. 13).

Die Mietverträge seien dem Grunde nach anerkannt worden. Die Höhe der Mietentgelte sei fremdüblich. Die Lage des zweiten Mietobjektes sei eine „Bel Etage-Lage“.

Die Aufzeichnungsmängel seien nicht so schwerwiegend, dass Sicherheitszuschläge gerechtfertigt sein könnten (NiS S. 14).

Der Geschäftsführer brachte vor: Wenn im Zusammenhang mit den strittigen Umsätzen etwas schief gegangen sein sollte, sei er selbst der Betrogene gewesen (NiS S. 11).

Die damals noch vorhandenen Lose, die er dem FA habe damals zeigen wollen, seien auf jeden Fall nicht verkauft worden. Dies hätte den Rahmen des Rechtsstreites jedenfalls einschränken können (NiS S. 12).

Er verweise auch auf den nachgewiesenen Vergleichspreis von 48 €/m² brutto (NiS S. 12).

In Bezug auf das Beweisthema der Lage legte der GF 4 Fotos mit Blick auf den See von jenem Haus vor, in welchem sich das zweite Mietobjekt befunden hat (NiS S. 13).

Der GF teilte auf Befragen mit, die Anschaffungskosten des Grundes hätten damals etwa 280.000 € betragen. Das Grundstück habe einschließlich aller Errichtungskosten etwa 800.000 € gekostet (NiS S. 13).

Auf den Hinweis des Richters, dass das Haus im August 2022 um 1,890.000 € verkauft worden sei, brachte der GF vor, dass der Seeblick einen beträchtlichen Wert habe (NiS S. 13).

Erwägungen des BFG:

1.)Miete von Büroräumlichkeiten 2016-2020:

1.1.) erstes Mietverhältnis (2016-31.3.2020):

Die bf GmbH mietete von 2016-31.3.2018 in EB, TA, einen Büroraum (47 m²) von ihrem alleinigen Gesellschafter und alleinigen Geschäftsführer (GF) um 840 € pro Monat. Dabei war die Miete eines Parkplatzes (12 m²) inkludiert. Es waren keinerlei Betriebskosten-, Heizkosten- oder Stromkostenersätze vereinbart.

Die tatsächliche Miete (759,41 € pro Monat) war im Zeitraum 2016 bis 31.3.2018 um 259,41 € pro Monat höher als die marktübliche Miete (500 €) (siehe unten a.). Auf Grund der beträchtlichen Diskrepanz zwischen der marktüblichen und der weitaus höheren tatsächlichen Miete ist ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der GmbH, vertreten durch ihren GF, an eben diesen GF anzunehmen. Es liegt daher eine vGA der GmbH an ihren Gesellschafter-GF (GF) in Höhe von 259,41 € pro Monat in diesem Zeitraum 2016 vor.

a.)überhöhter Aufwand, überhöhte Vorsteuern, verdeckte Ausschüttungen (vGA) 2016-31.3.2018:

840	bezahlte monatliche Miete für 47 m ² Bürofläche (35m ²) mit Vorraum und WC (12m ²) und KFZ-Abstellplatz (erstes Mietverhältnis)
-80,59 €	Monatliche Betriebskosten, auf das Büro entfallend
759,41 €	Tatsächliche Miete
	,
-500 €	fremdübliche Miete [(47x 10 € Bürofläche)+30 € Parkplatz]
259,41 €	Gekürzter Aufwand, v G A netto p. M.
3.112,92 €	gekürzter Aufwand, v G A p. J netto
778,23	Gekürzter Aufwand 1-3/2018
622,58 €	Kürzung der Vorsteuer p. J.
51,88 €	Kürzung der Vorsteuer p.M.

155,64 €	Kürzung der Vorsteuer 1-3/2018
3.735,5 €	3.112,92 € + 622,58 € = vGA pro Jahr brutto 2016, 2017 Miete Büro
933,88 €	3.735,5/12 x 3= vGA brutto 1-3/2018

b.) Begründung der fremdüblichen Höhe:

Zu den 47 m²: siehe Schreiben des StB vom 25.6.2025, S.2 und Beilage 1/2 . Die fremdübliche Miete für den Büroraum mit Nebenräumen wird in Höhe von 470 € angesetzt (47 m² x 10 €).

Die fremdübliche Miete für 47 m² Bürofläche (47 m² x 10 €) ergibt sich daraus, dass in den Jahren 2016-2018 die höchsten durchschnittlichen Büromieten im Bezirk ***1*** Land und in allen TA Bezirkshauptstädten jedenfalls nicht höher als 10 €/m² und Monat waren (Immobilienpreisspiegel der WKÖ 2016-2019), und daraus, dass die bf GmbH nichts Substantiiertes gegen die Höhe von 10 € pro m² , die durch das FA für das Objekt angesetzt worden waren, vorgebracht hat. Es wird daher davon ausgegangen, dass die fremdübliche Miete im ersten Mietobjekt 10 € pro m² betragen hat.

Die fremdübliche Miete für den KFZ-Abstellplatz wird in Höhe von 30 € (ebenso unwidersprochen BVE betreffend KEST) angesetzt. Dies ergibt insgesamt eine für fremdüblich erachtete Miete von 500 € pro Monat (470 + 30).

c.) Höhe der Betriebskosten, Stromkosten, Heizkosten erstes Mietverhältnis:

2.024,67 €	Betriebskosten 2016 und 2017 lt. Darstellung der Bf (Beilage 1/1 Schreiben 25.6.2025)
1.012,34 €	Geschätzte Betriebskosten pro Jahr für 160 m ²

297,38 €	Betriebskosten pro Jahr für 47 m²: $1012,34/160 \times 47$
24,78 €	Betriebskosten pro Monat für 47 m² Büro
Stromkosten + Heizkosten geschätzt:	
2.280 €	Stromkosten + Heizkosten 160 m² lt. GF im Jahr (190 € x 12)
190 € / Monat	Stromkosten + Heizkosten 160 m² lt. GF (NiS MV 9.7.25, S. 4)
55,81 €	Stromkosten+ Heizkosten Büro 47 m² $(190\text{€}/160\text{m}^2 \times 47\text{m}^2)$
80,59 €	BK, Heizkosten und Stromkosten pro Monat 47 m² Büro (24,78 € + 55,81 €)
967,08 €	BK, Heizkosten und Stromkosten pro Jahr 47 m² Büro $[(24,78 \text{ €} + 55,81 \text{ €}) \times 12]$
241,77 €	BK, Heizkosten und Stromkosten für drei Monate 2018 für 47 m² Büro $[(24,78 \text{ €} + 55,81 \text{ €}) \times 3]$

d.) Zum Vorbringen des StB der bf GmbH, der alleinige Gesellschafter und alleinige GF habe die Miete bei einem Steuersatz von 50% voll versteuert (NiS MV 30.7.2025, S. 13):

Die Höhe der Inanspruchnahme zur Haftung wegen der vGA wird durch die bereits durch den GF in seinem Einkommensteuerverfahren veranlasste Besteuerung seines Vermietungsentgeltes für das Büroobjekt EB beeinflusst:

3.112,92 €	vGA pro Jahr exklusive USt 2016, 2017 Miete erstes Objekt
-------------------	--

778,23 €	$3.112,92/12 \times 3 =$ vGA netto 1-3/2018
----------	---

2016 Miete erstes Büro, bezahlt durch die GmbH an ihren alleinigen Gesellschafter und alleinigen GF (abgekürzt GF): Der GF erklärte aus der Vermietung des ersten Büroobjektes an die bf GmbH in seinem Einkommensteuerverfahren Einkünfte in Höhe von 8.280 € [(840x12)-1.800 € Werbungskosten]. Diese Einkünfte aus Vermietung erklärte er bei einem effektiven Steuersatz von 50% (Einkommensteuerbescheid an den GF vom 20.2.2018 St.Nr. 61 209/3146).

Bei richtiger Besteuerung hätte er für die vGA (Bemessungsgrundlage ohne USt 3.112,92 €) keine Einkommensteuer aus V+V entrichten müssen, sondern die bf GmbH als zum Steuerabzug Verpflichtete (§ 95 Abs 1 und 2 EStG) veranlassen müssen, dafür KEST in Höhe von 27,5% (TZ 4 BP-Bericht, § 27a Abs 1 EStG) zu entrichten. Diese Steuer von 27,5 € hätte er sodann der GmbH ersetzen müssen.

10.080	Einnahmen des GF V+V lt. ESt-Erklärung
-3.112,92 €	vGA ohne USt
-1.800 €	Werbungskosten lt. ESt-Erklärung und lt. Einkommensteuerbescheid an den GF
5.167,08 €	Einkünfte des GF aus V+V, die er in seiner Einkommensteuererklärung hätte erklären müssen.

8.280 € -5.167,08 € 3.112,92 €	Tatsächlich erklärte Einkünfte des GF aus V+V (8.280 €), die um 3.112,92 € zu hoch erklärt wurden.
3.112,92 €	Zu viel im Zusammenhang mit der vGA erklärte Einkünfte des GF aus V+V
1.556,46 €	Vom GF zu einem Steuersatz von 50% bezahlte Einkommensteuer 2016 (lt. ESt-Bescheid 2016 an den GF) für die in Höhe der vGA zu viel erklärten Einkünfte

3.735,5	vGA inklusive USt 2016 Miete erstes Objekt
1.027,26 €	27,5% KESt 2016 für vGA 2016 betreffend erstes Mietobjekt

Somit ist die vom GF im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete zu viel erklärte Einkommensteuer (1.556,46 €) höher gewesen, als die KESt (1.027,26 €) für die vGA aus dieser überhöhten Miete gewesen wäre. Der GF hat somit im Zusammenhang mit der vGA aus der Miete um 529,2 € (1.556,46 € - 1.027,26 €) mehr Steuer bezahlt, als bei richtiger Versteuerung der Ausschüttung hätte bezahlt werden müssen.

Aufgrund der Akzessorietät zwischen Steuerschuld und Haftung darf keine Inanspruchnahme zur Haftung mehr erfolgen, wenn keine entsprechende ESt-/KSt-Steuerschuld (mehr) besteht, zB weil die entsprechenden Erträge bereits in einem Veranlagungsverfahren versteuert worden sind (Hohenwarter-Mayr in Kirchmayr/Mayr/Schlager, Kapitalvermögen, 38 ff; Quantschnigg/Schuch, § 95 Tz 2; vgl auch VwGH 13.9.1972, 2218/71) (DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3).

Die Entrichtung der KESt durch den einen Gesamtschuldner befreit den anderen Gesamtschuldner (vgl.Jakom, EStG, 2024, § 95 TZ 3 m w N; vgl.Ra 2021/13/0084).

Nach der Ansicht des BFG ist es unerheblich, ob der GF im Zusammenhang mit der Bürovermietung die zu viel bezahlte Steuer als Einkommensteuer oder als Kapitalertragsteuer bezahlt hat, da die Kapitalertragsteuer eine Einkommensteuer ist (§ 27a, § 93 ESTG).

Der GF hat seine Abgabenschuld aus dem Einkommensteuerbescheid 2016 vom 20.2.2018 am 30.3.2018 bezahlt (Abfrage der Buchungen auf dem Abgabenkonto des GF vom 16.8.2025).

Der GF hat daher in seinem Einkommensteuerverfahren 2016 bereits für diese vGA aus der Vermietung an die bf GmbH mehr ESt bezahlt, als KEST wegen dieser Ausschüttung zu bezahlen gewesen wäre. Daher darf wegen dieser vGA eine Inanspruchnahme zur Haftung der bf GmbH nicht mehr erfolgen, weil es keine Abgabenschuld mehr gibt. Schon deshalb unterbleibt die Inanspruchnahme zur Haftung der bf GmbH aus der Büromiete 2016.

Zum selben Ergebnis käme das BFG auch im Rahmen des Ermessens:

Die Inanspruchnahme zur Haftung wegen KEST (§ 95 EStG 1988, § 224 BAO) ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO).

Würde das BFG die bf GmbH im Haftungswege (§ 95 EStG 1988, § 224 BAO) für die wegen der **Miete** angefallene vGA 2016 in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 3.735,5 € inklusive USt zur KEST-Haftung in Anspruch nehmen, wäre dies in voller Höhe eine Doppelbesteuerung, weil der GF im ursächlichen Zusammenhang mit derselben vGA betreffend die Büromiete bereits eine höhere Einkommensteuer entrichtet hat, als dies wegen der vGA erforderlich gewesen wäre. Auch im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) wäre daher von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA 2016, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, Abstand zu nehmen.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete hat der GF um 529,2 € mehr ESt bezahlt, als wegen der vGA KEST hätte bezahlt werden müssen. Das FA hätte nicht nur wegen der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung durch den GF ereignet hat, einen KEST-Haftungsbescheid erlassen müssen, sondern im Interesse der Verhinderung einer unrichtigen Besteuerung gleichzeitig auch das Einkommensteuerverfahren 2016 des GF wiederaufnehmen müssen, die Einkommensteuerbemessungsgrundlage um die vGA vermindern, und dem GF eine Einkommensteuergutschrift gewähren müssen.

Das FA hat somit im Zusammenhang mit dieser Haftungsinanspruchnahme 2016 wegen der vGA betreffend die Miete sein Ermessen einseitig geübt, und nur die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung verfügt, weil daraus ein Mehrergebnis zu erwarten war, jedoch von der Wiederaufnahme des damit in logischem Zusammenhang stehenden Einkommensteuerverfahrens 2016 des GF Abstand genommen, bei dem es im Zusammenhang mit derselben vGA zu einer Minderung des Abgabenaufkommens gekommen wäre. Auch deshalb wäre von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA 2016, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, im Rahmen des Ermessens Abstand genommen worden, wenn die Inanspruchnahme zur Haftung nicht schon von vornherein unzulässig gewesen wäre, weil es im Zusammenhang mit der vGA aus dieser Vermietung 2016 keine Abgabenschuld mehr gibt.

2017 Miete erstes Büro, bezahlt durch die GmbH an ihren Gesellschafter-GF (GF):

Der GF erklärte aus der Vermietung des ersten Büroobjektes an die bf GmbH Einkünfte in folgender Höhe:

8.280 €	Einkünfte aus V+V
---------	-------------------

[840 € x12)- 1.800 € Werbungskosten lt. Einkommensteuererklärung 2017 des GF]. Darauf entfiel ein Steuersatz von 50% (Einkommensteuerbescheid an den GF vom 6.5.2019).

Bei richtiger Besteuerung hätte er für die in diesen Einkünften aus V+V enthaltene vGA (3.112,92 € ohne USt) keine Einkommensteuer aus V+V entrichten müssen, sondern die bf GmbH als zum Steuerabzug verpflichtete (§ 95 Abs 1 und 2 EStG) veranlassen müssen, dafür KEST in Höhe von 27,5% (TZ 4 BP-Bericht, § 27a Abs 1 EStG) zu entrichten. Diese Steuer von 27,5 € hätte er sodann der GmbH ersetzen müssen.

3.112,92 €	In zu großer Höhe im Zusammenhang mit der vGA erklärte Einkünfte des GF aus V+V
1.556,46 €	Vom GF zu einem Steuersatz von 50 % bezahlte Einkommensteuer für die in zu großer Höhe erklärten Einkünfte

3.735,5	vGA 2017 Miete erstes Objekt inklusive USt
1.027,26 €	27,5% KEST 2017 für vGA betreffend erstes Mietobjekt

Somit ist die vom GF im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA wegen der Vermietung zu viel erklärte Einkommensteuer (1.556,46 €) höher gewesen, als die KEST (1.027,26 €) für die vGA betreffend die Vermietung gewesen wäre. Der GF hat somit im Zusammenhang mit der vGA aus der Miete um 529,2 € (1556,46 €-1027,26 €) mehr Steuer bezahlt, als bei richtiger Versteuerung der Ausschüttung hätte bezahlt werden müssen.

Da die vGA zusammen mit allen Erträgen aus der Vermietung an die bf GmbH bereits durch den GF in dessen Einkommensteuerverfahren versteuert worden ist, und diese Abgabenschuld bereits bezahlt worden ist (siehe Abgabenkonto des GF mit den Buchungen vom 17.4.2019-31.5.2019), gibt es keine offene Abgabenschuld mehr; eine Inanspruchnahme zur KEST-Haftung darf daher nicht mehr erfolgen (DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3 m.w.N. , u.a. VwGH 13.9.1972, 2218/71).

Zum selben Ergebnis käme das BFG auch im Rahmen einer Ermessensentscheidung:

Würde das BFG die GmbH im Haftungswege (§ 224 BAO, § 95 EStG 1988) für die wegen der Miete angefallene vGA in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 3.735,5 € inkl. USt zur KEST-Haftung in Anspruch nehmen, wäre dies in voller Höhe eine Doppelbesteuerung, weil der GF im ursächlichen Zusammenhang mit derselben vGA bereits eine höhere Steuer entrichtet hat, als wegen der vGA hätte bezahlt werden müssen. Auch im Rahmen des Ermessens wäre daher von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, Abstand genommen worden.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete hat der GF mehr ESt bezahlt, als wegen der vGA KEST hätte bezahlt werden müssen. Das FA hätte nicht nur wegen der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung durch den GF ereignet hat, einen KEST-Haftungsbescheid erlassen müssen, sondern im Interesse der Verhinderung einer unrichtigen Besteuerung gleichzeitig auch das Einkommensteuerverfahren des GF wiederaufnehmen müssen, die Einkommensteuerbemessungsgrundlage um die vGA vermindern, und dem GF eine Einkommensteuergutschrift gewähren müssen.

Das FA hat somit im Zusammenhang mit dieser Haftungsinanspruchnahme wegen der vGA betreffend die Miete sein Ermessen einseitig geübt, und nur die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung verfügt, weil daraus ein Mehrergebnis zu erwarten war, jedoch von der Wiederaufnahme des damit in logischem Zusammenhang stehenden Einkommensteuerverfahrens des GF Abstand genommen, bei dem es im Zusammenhang mit derselben vGA zu einer Minderung des Abgabenaufkommens gekommen wäre. Auch deshalb wäre von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA , die sich im Zusammenhang mit der **Vermietung** des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, im Rahmen des Ermessens Abstand genommen worden, wenn die Inanspruchnahme zur Haftung nicht schon von vornherein unzulässig gewesen wäre, weil es im Zusammenhang mit der vGA aus dieser Vermietung keine Abgabenschuld mehr gibt.

Jänner bis März 2018, Miete betreffend erstes Büro, bezahlt durch die bf GmbH an ihren Gesellschafter-GF:

Der GF erklärte aus der Vermietung des ersten Büroobjektes an die bf GmbH Einkünfte in Höhe von 2.070 € [(840x3)- 450 € Werbungskosten lt. Einkommensteuererklärung des GF]. Diese Einkünfte aus Vermietung erklärte er zu einem Steuersatz von 48% (Einkommensteuerbescheid an den GF vom 3.12.2020).

778,23 €	$3.112,92/12 \times 3 = \text{vGA 1-3/2018}$
----------	--

Bei richtiger Besteuerung hätte er für die in diesen erklärten Einkünften enthaltene vGA ohne USt (778,23 €) keine Einkommensteuer aus V+V entrichten müssen, sondern die bf GmbH als zum Steuerabzug Verpflichtete (§ 95 Abs 1 und 2 EStG) veranlassen müssen, dafür KEST in Höhe von 27,5% (TZ 4 BP-Bericht, § 27a Abs 1 EStG) zu entrichten. Diese Steuer von 27,5 € hätte er sodann der GmbH ersetzen müssen.

778,23 €	Zu viel im Zusammenhang mit der vGA erklärte Einkünfte des GF aus V+V
373,55 €	Vom GF zu einem Steuersatz von 48 % bezahlte Einkommensteuer für die zu viel erklärten Einkünfte

933,88 €	vGA 1-3/2018 Miete erstes Objekt inkl. USt
256,82 €	27,5% KEST 2018 für vGA betreffend erstes Mietobjekt

Somit ist die vom GF im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA zu viel erklärte Einkommensteuer (373,55 €) höher gewesen, als die KEST (256,82 €) für die vGA gewesen wäre. Der GF hat somit im Zusammenhang mit der vGA aus der Miete um 116,73 € (373,55 €- 256,82 €) mehr Steuer bezahlt, als bei richtiger Versteuerung der Ausschüttung hätte bezahlt werden müssen.

Da die vGA zusammen mit allen Erträgen aus der Vermietung an die bf GmbH bereits durch den GF in dessen Einkommensteuerverfahren versteuert worden ist, und diese Abgabenschuld

bereits bezahlt worden ist (siehe Abgabenkonto des GF mit der Buchung vom 3.12.2020), gibt es keine offene Abgabenschuld mehr; eine Inanspruchnahme zur KEST-Haftung darf daher nicht mehr erfolgen (DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3).

Zum selben Ergebnis käme das BFG auch im Rahmen einer Ermessensentscheidung:

Würde das BFG die GmbH im Haftungswege (§ 95 EStG, § 224 BAO) für die wegen der Miete angefallene vGA in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 933,88 € inkl. USt zur KEST-Haftung in Anspruch nehmen, wäre dies in voller Höhe eine Doppelbesteuerung, weil der GF im ursächlichen Zusammenhang mit derselben vGA bereits eine höhere Einkommensteuer entrichtet hat, als wegen der vGA hätte bezahlt werden müssen. Auch im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) wäre daher in Bezug auf den Zeitraum 1-3/2018 von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, Abstand genommen worden.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete hat der GF mehr ESt bezahlt, als wegen der vGA KEST hätte bezahlt werden müssen. Das FA hätte nicht nur wegen der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung durch den GF ereignet hat, einen KEST-Haftungsbescheid erlassen müssen, sondern im Interesse der Verhinderung einer insgesamt unrichtigen Besteuerung gleichzeitig auch das Einkommensteuerverfahren des GF wiederaufnehmen müssen, die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen um die vGA vermindern, und dem GF eine Einkommensteuergutschrift gewähren müssen.

Das FA hat somit im Zusammenhang mit dieser Haftungsanspruchnahme wegen der vGA betreffend die Miete sein Ermessen einseitig geübt, und nur die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung verfügt, weil daraus ein Mehrergebnis zu erwarten war, jedoch von der Wiederaufnahme des damit in logischem Zusammenhang stehenden Einkommensteuerverfahrens des GF Abstand genommen, bei dem es im Zusammenhang mit derselben vGA zu einer Minderung des Abgabenaufkommens gekommen wäre. Auch deshalb wäre von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, im Rahmen des Ermessens Abstand genommen worden, wenn die Inanspruchnahme zur Haftung nicht schon von vornherein unzulässig gewesen wäre, weil es im Zusammenhang mit der vGA aus dieser Vermietung keine Abgabenschuld mehr gibt.

1.2.) zweites Mietverhältnis 1.4.2018-31.12.2020:

Die bf GmbH mietete von 1.4.2018-jedenfalls 31.12.2020 in DE, TA, einen Büroraum (44,26m²) von der Ehefrau ihres alleinigen Gesellschafters und alleinigen Geschäftsführers (GF) um 1.272,74 € pro Monat. Dabei war die Miete eines Parkplatzes (12 m²) inkludiert. Es waren

Betriebskosten-, Heizkosten- oder Stromkostenersätze von monatlich pauschal 100 € vereinbart.

Die tatsächliche Miete (1.272,74 € pro Monat) war im Zeitraum 2018 und 2019 um 523,20 € pro Monat höher als die marktübliche Miete (749,54 €) (siehe unten a.). Auf Grund der beträchtlichen Diskrepanz zwischen der marktüblichen und der weitaus höheren tatsächlichen Miete ist ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der GmbH, vertreten durch ihren GF, an eben diesen GF anzunehmen. Es liegt daher eine vGA der GmbH an ihren Gesellschafter-GF in Höhe von 523,20 € pro Monat im Zeitraum 2018 und 2019 vor.

Die tatsächliche Miete (1.172,74 € pro Monat) war im Zeitraum 2020 um 423,20 € pro Monat höher als die marktübliche Miete (749,54 €) (siehe unten a.). Auf Grund der beträchtlichen Diskrepanz zwischen der marktüblichen und der weitaus höheren tatsächlichen Miete ist ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der GmbH, vertreten durch ihren GF, an eben diesen GF anzunehmen. Es liegt daher eine vGA der GmbH an ihren Gesellschafter-GF in Höhe von 423,20 € pro Monat im Zeitraum 2020 vor.

a.)überhöhter Aufwand, überhöhte Vorsteuern, verdeckte Ausschüttungen (vGA) aus der zweiten Vermietung 1.4.2018-31.12.2020

2018, 2019:

1.280	bezahlte Miete p.m. für 44,26 m ² Bürofläche
100	Bezahlte BK- Pauschale p.M. lt. Mietvertrag
-107,26	BK, Stromkosten, Heizkosten für 44,26 m ²
1.272,74 €	Tatsächliche Miete pro Monat für 44,26 m ² , dh 28,76 €/m ² .
-619,64 €	fremdübliche Miete Bürofläche (44,26 x 14 €)

-99,9	Fremdübliche Miete Kellerraum (22,2 x 4,5 lt. BVE KEST)
-30	Fremdübliche Miete KFZ-Abstellplatz lt. BVE KEST
-749,54 €	Summe marktübliche Miete p.M.
523,20 €	v G A und überhöhter Aufwand p. M.ab April 2018, dh 2018 523,20 x 9= 4.708,8; , insgesamt 2018 4.708,8 €
4.708,8€	vGA und gekürzter Aufwand 2018 ab April
941,76 €	Gekürzte Vorsteuer ab April-Dezember 2018 ab
5.650,56 €	vGA 2. Mietverhältnis 2018
6.278,4 €	gekürzter Aufwand v G A p. J. 2019 (523,20 x 12)
1.255,68 €	gekürzte Vorsteuer p. J. 2019
7.534,08 €	KESt-BMG aus der zweiten Vermietung

2020

1.280	bezahlte Miete p.m. für 44,26 m ² Bürofläche
0	eine BK- Pauschale von 100 € p.M. wie im Jahr 2019 wurde 2020 nicht bezahlt (Einkommensteuererklärung 2020 der Gattin des Bf)
-107,26	BK, Stromkosten, Heizkosten für 44,26 m ²
1.172,74 €	Tatsächliche Miete für 44,26 m ² , dh 26,48 €/m ² .
-619,64 €	fremdübliche Miete Bürofläche (44,26 x 14 €)
-99,9	Fremdübliche Miete Kellerraum (22,2 x 4,5 lt. BVE KEST)
-30	Fremdübliche Miete KFZ-Abstellplatz lt. BVE KEST
423,20 €	v G A und überhöhter Aufwand p. M. 2020
5.078,40 €	Gekürzter Aufwand , vGA lt. BFG p J 2020 (423,20 x 12)
1.015,68 €	Gekürzte Vorsteuer p.J. 2020 lt. BFG
6.094,08 €	vGA 2020 inkl. USt zweite Vermietung

b.) die fremdübliche Miete ab 1.4.2018-31.12.2020 wird wie folgt begründet:

Die für das zweite Mietobjekt fremdübliche Miete ergibt sich aus den nachstehenden Vergleichspreisen:

19,28 € netto/m ² (2.132,57 €/ 110,63 m ²)	Ab 1.6.2023 Dr., OS 25-27 (undatiertes Mietvertrags ab 1.6.2023, S. 1-3)
17 € netto/m ² (62,12 m ²)	Ab 1.4.2023 OS 25-27 (undatiertes Mietvertrags ab 1.4.2023, S. 1-3)
15,50 € netto/m ² (133 m ²)	Angebot Juli 2025 Zentrum Büro- oder Ordinationsfläche 133 m ² lt. www.immobilienscout24.at vom 23.7.2025= Angebot „Objekt 2- Arbeiten im Herzen von.....“= Beilage Schreiben der Bf vom 22.7.2025)
16,51 € netto/m ² (109 m ²)	Angebot „Objekt 3 – Arbeiten im Zentrum.....“ als Beilage zum Schreiben der Bf vom 22.7.2025 = Angebot Juli 2025 Zentrum Bürofläche/Praxisfläche 109 m ² lt immobilienscout 24.at vom Juli 2025- Dieses Angebot war am 23.7.2025 im Internet nur noch bei den Überschriften als „Arbeiten im Zentrum-Seeblick Bürofläche/ Praxisfläche im...“ erkennbar, konnte aber nicht mehr angeklickt werden. Klickte man auf diese Überschrift am 23.7.2025, kam man auf eine Seite mit dem Hinweis „Immobilie nicht gefunden.“ Offenbar war das Angebot im Juli 2025 noch aktuell, aber nicht mehr am 23.7.2025.
15 € /m ² (90m ²)	Angebot Juli 2025 OS 1 = Angebot, vorgelegt durch das FA im Schreiben vom 25.7.2025 = https://www.DO.at/wohnungssuche/buero-praxis-buerohaus-in-DE-am-OE-mieten-ve-ac1-b/ (25.7.2025)

16,66 € Durchschnitt aus 5 Vergleichspreisen, aufgerundet auf 17 € pro m ² ohne Berücksichtigung der Inflation	

(Schreiben Bf vom 22.7.2025 mit Beilagen; Stellungnahme FA 25.7.2025)

Zum Wert von 19,28 €/m² vom 1.6.2023 : Zwischen Dezember 2020 und 1.6.2023 hat sich der Verbraucherpreisindex (VPI) 2015 um 19,1% erhöht (www.statistik.at/Indexrechner). Daraus folgt, dass bei einer Miete von 19,28 € am 1.6.2023 damit zu rechnen wäre, dass im Dezember 2020 für ein gleichartiges Objekt eine Miete in Höhe von 16,19 €/m² zu bezahlen gewesen wäre:

19,28 €	119,1 % (1.6.2023)
16,19 € (19,28 €/119,1x100)	100% (31.12.2020)

Zum Wert von 17 €/m² vom 1.4.2023 : Zwischen Dezember 2020 und 1.4.2023 hat sich der VPI 2015 um 18,3 % erhöht. Daraus folgt, dass bei einer Miete von 17 € am 1.4.2023 damit zu rechnen wäre, dass im Dezember 2020 für ein gleichartiges Objekt eine Miete in Höhe von 14,37 €/m² zu bezahlen gewesen wäre:

17 €	118,3 % (1.4.2023)
14,37 € (17 €/118,3x100)	100% (31.12.2020)

Zum Wert von 15,50 €/m² vom Juli 2025 : Zwischen Dezember 2020 und Juni 2025 hat sich der VPI 2015 um 26,7 % erhöht. Daraus folgt, dass bei einer Miete von 15,5 € im Juli 2025 damit zu

rechnen wäre, dass im Dezember 2020 für ein gleichartiges Objekt eine Miete in Höhe von 12,23 €/m² zu bezahlen gewesen wäre:

15,50 €	126,7 % (Juli 2025)
12,23 € (15,5 € / 126,7 x 100)	100% (31.12.2020)

Zum Wert von 16,51 €/m² vom Juli 2025 : Zwischen Dezember 2020 und Juni 2025 hat sich der VPI 2015 um 26,7 % erhöht. Daraus folgt, dass bei einer Miete von 16,51 € /m² im Juli 2025 damit zu rechnen wäre, dass im Dezember 2020 für ein gleichartiges Objekt eine Miete in Höhe von 13,03 €/m² zu bezahlen gewesen wäre:

16,51 €	126,7 % (Juli 2025)
13,03 € (16,51 € / 126,7 x 100)	100% (31.12.2020)

Zum Wert von 15 €/m² vom Juli 2025 : Zwischen Dezember 2020 und Juni 2025 hat sich der VPI 2015 um 26,7 % erhöht. Daraus folgt, dass bei einer Miete von 15 € /m² im Juli 2025 damit zu rechnen wäre, dass im Dezember 2020 für ein gleichartiges Objekt eine Miete in Höhe von 11,84 €/m² zu bezahlen gewesen wäre:

15 €	126,7 % (Juli 2025)
11,84 € (15 € / 126,7 x 100)	100% (31.12.2020)

Auf Grund der Teuerung seit 2020 bis 2023 und weiter bis Juni 2025 ist davon auszugehen, dass bei gleichartigen Objekten im Jahr 2020 eine Miete in folgender Höhe erzielt worden wäre:

16,19 € (19,28 € / 119,1 x 100) (110,63 m ²)	Dr., OS 25-27 nach Abzug der Inflation seit Dezember 2020 bis Juni 2023
14,37 € (17 € / 118,3 x 100) (62,12 m ²)	Büro OS 25-27 nach Abzug der Inflation seit Dezember 2020 bis April 2023

12,23 € (15,5 €/126,7x100) (133 m ²)	Angebot Juli 2025 ZentrumBüro- oder Ordinationsfläche 133 m ² nach Abzug der Inflation seit Dezember 2020 bis Juni 2025
13,03 € (16,51 €/126,7x100 (109 m ²)	Angebot Juli 2025 ZentrumBürofläche/Praxisfläche 109 m ² nach Abzug der Inflation seit Dezember 2020 bis Juni 2025.
11,84 € (15 €/126,7x100) (90m ²)	Angebot Juli 2025 OS 1 nach Abzug der Inflation seit Dezember 2020 bis Juni 2025
13,53 € Durchschnitt aus 5 Vergleichspreisen, aufgerundet auf 14€ pro m ² nach Berücksichtigung der Inflation seit Dezember 2020	Rückgerechnete Durchschnittsmiete von 2023 und 2025 auf 2020 nach Abzug der jeweiligen Teuerung

(Schreiben Bf vom 22.7.2025 mit Beilagen; Stellungnahme FA 25.7.2025)

Die fremdübliche Büromiete für das zweite Büro hätte daher inflationsbereinigt 14 € pro m² betragen.

Zum Vergleichspreis von 41,26 €/m² netto (49,51 € brutto) vom April 2025 (Vorschreibung der Immobiliengesellschaft vom 2.4.2025 als Beilage zum Schreiben der Bf vom 22.7.2025): Berücksichtigt man die Teuerung zwischen Dezember 2020 und April 2025 , so wäre für Dezember 2020 für ein gleichartiges Lokal eine Miete von 32,69 € netto/m² zu erwarten gewesen (41,26/126,2x100). Dies ergibt sich aus der Inflation zwischen Dezember 2020 und April 2025 (26,2% Veränderung des VPI 2015 lt.

<https://www.statistik.at/Indexrechner/#/vpi/wsr/result?startMonth=12&startYear=2024&endMonth=6&endYear=2025&yearIndex=2015&art=GESAMT&yearIndexErstMonat=01.2016&inputAmount=100¤cy=EUR&withMonthlySteps=0&withYearlySteps=0&timeIsMonthly=1>).

In TA werden üblicherweise für Geschäftslokale wesentlich höhere Mieten als für Büroräume bezahlt (Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich für TA 2017-2021). Die Zahlen dieser Immobilienpreisspiegel 2017-2021 betreffen die Immobilienpreise 2016-2020. Die Mieten für Geschäftslokale sind daher mit typischen Büromieten nicht vergleichbar.

Ein Geschäftslokal ist typischerweise durch ein Schaufenster gekennzeichnet, welches von außen, z.B. vom Gehsteig aus erkennen lässt, welche Leistungen der Geschäftsinhaber erbringt. Das Lokal liegt üblicherweise im Erdgeschoß, das Schaufenster grenzt üblicherweise an einen Gehsteig an, oder ist von einem Gehsteig aus oder von einer begehbaren Fläche außerhalb des Lokals aus leicht erkennbar und leicht erreichbar. Im Idealfall liegt der Gehsteig oder die begehbare Fläche außerhalb des Geschäftslokals an einem Ort mit guter Kundenfrequenz. Für Geschäftslokale in Einkaufszentren oder mehrstöckigen Kaufhäusern kann es ein anderes Erscheinungsbild geben. Aber auch Geschäftslokale in Einkaufszentren können Schaufenster haben, die jeweils an eine begehbare Fläche im Inneren des Einkaufszentrums mit großer Kundenfrequenz angrenzen.

Ein Büroraum ist ein Raum mit normaler Büroinfrastruktur und hat üblicherweise kein Schaufenster.

Die Vermietung mit der inflationsbereinigten Mietenhöhe von 32,69 € netto (ohne Inflationsbereinigung 41,26 €/m² netto oder 49,51 €/m² brutto) betrifft einen typischen Geschäftsraum im Zentrum von OS 1 mit zwei ebenerdigen Schaufenstern im Erdgeschoß, die unmittelbar an den Gehsteig angrenzen. Vermieter ist die EX DO Immobilien GmbH, Mieter ist die Immobilien ZU GmbH, die nach außen hin im Internet vor allem als „OL TA“ in Erscheinung tritt. Beide GmbHs (EX DO und ZU) haben kein Nahverhältnis zueinander (FN FN1, FN FN2). Die Adresse „OS 1“ der „OL“ (= Immobilien ZU GmbH) ist im Firmenbuch und am 28.7.2025 auch im Internet ersichtlich (FN FN2; www.OW.at; www.OL-TA.at). Ein Foto der ebenerdigen Außenansicht des Sitzes dieser Immobilientreuhänderin „OL“ (= Immobilien ZU GmbH) mit den großen beiden Schaufenstern, wie sie für Geschäftsräume typisch sind, die unmittelbar an den Gehsteig angrenzen, ist auf der Homepage der „OL“ und ebenso im Internet auf Gx ersichtlich. Auf Grund der beiden Schaufenster, durch die man die von dieser Immobiliengesellschaft angebotenen Leistungen von außen vom Gehsteig her am Standort OS 1 erkennen kann, ist erkennbar, dass die vom Inhaber dieses Immobilienbüros an diesem Standort gemieteten Räume ein typisches Geschäftslokal sind.

Dass der Vermieter dieser Immobiliengesellschaft diese Räumlichkeiten als Geschäftslokal vermietet hat, erkennt man auch am Plan des Erdgeschoßes dieses Hauses, in dem sich diese Immobiliengesellschaft eingemietet hat: Diese Räume werden in diesem Plan des Vermieters als „Geschäft, Lager, und Besprechung“ bezeichnet.

Zudem war auch der zu beurteilende Büroraum in der ICstraße 14 nicht von einem Bereich außerhalb des Grundstücks her, dh nicht von der Straße her und auch nicht von einem

Gehsteig her durch ein typisches Schaufenster als ein Raum, der der bf GmbH zugeordnet war, erkennbar. Das hat damit zu tun, dass es sich im Streitzeitraum bei diesem Büroraum nicht um ein typisches Geschäftslokal mit Schaufenster, in dem die Leistungen der bf GmbH angepriesen wurden, handelt. Die Fotos, die beim Ortsaugenschein an der Adresse ICstraße angefertigt worden sind, zeigen zum Unterschied vom Lokal OS 1 kein Schaufenster, das von einem Bereich außerhalb des Grundstückes betrachtet werden konnte.

Schließlich weist auch die für Büros an diesem Ort ungewöhnlich hohe Miete (inflationsbereinigt 234% der normalen Büroraummieten von 14 €) darauf hin, dass es sich nicht um eine typische Büromiete handelt. Daher wurde der Vergleichspreis in Höhe von 32,69 € (inflationsbereinigt) /m² nicht in die Schätzung der üblichen Büromieten einbezogen.

Dasselbe gilt für die Miete für das Geschäftslokal lt. Rechnung vom 17.12.2024, und die im Juli 2025 angebotene Vermietung des Objektes 4 (siehe Beilagen zum Schreiben vom 22.7.2025), welches ebenso ein Geschäftslokal ist. Diese Mieten werden in die Vergleichspreise nicht einbezogen, da es für Geschäftslokale einen nicht vergleichbaren Markt gibt. Zudem ließ sich das Objekt in der ICstraße im Streitzeitraum von seinem äußeren Erscheinungsbild (siehe Fotos der bf GmbH, vorgelegt in der mündlichen Verhandlung vom 30.7.2025 und Fotos des FA aus 2021, vorgelegt am 30.6.2025) nicht mit einem Geschäftslokal vergleichen.

Die fremdübliche Büroraummiete wird daher im Streitzeitraum 2018-2020 in Höhe von 14 € /m² festgestellt.

Zur Frage, ob wegen der unterschiedlichen Lage- das Objekt in der ICstraße befindet sich zum Unterschied von jenen Objekten, deren Mieten als Vergleichspreise herangezogen wurden, nicht im Zentrum des Ortes- ein wertmäßiger Abschlag angesetzt werden sollte: Das BFG kann wegen der unterschiedlichen geografischen Lage keine Wertminderung des zu beurteilenden Mietobjektes feststellen. Dies ergibt sich aus den folgenden Überlegungen:

Die Distanz zum Zentrum beträgt lt den Angaben des GF in der mündlichen Verhandlung vom 30.7.2025 1,8 km (NiS 30.7.2025 S. 12).

Das Haus und das Grundstück zusammen haben die Frau des GF 2016 und 2017 ca 800.000 € brutto gekostet. Sie verkaufte es 2022 um das 2,36-fache umsatzsteuerfrei um 1,890.000 € (Kaufvertrag vom 19.8.2022; NiS mündliche Verhandlung 30.7.2025, S. 13) . Der Gewinnaufschlag betrug somit 236 %. Der VPI 2015 hat sich vom Dezember 2017-August 2022 um 16,8% erhöht (<https://www.statistik.at/Indexrechner>).

Dh, Die weitaus überwiegende Ursache für den enormen Gewinnaufschlag (219,2% von insgesamt 236%) war die gute Lage des Objektes. In dieses Bild fügen sich die vier Fotos, die in der Verhandlung vom 30.7.2025 vorgelegt wurden, und die die optisch ansprechende Lage des Objektes mit Blick auf den See zeigen.

Zur Lärm- und Schadstoffbelastung durch die Autobahn, die 160 m südlich des zu beurteilenden Mietobjektes liegt: Von der mitten durch das Zentrum des Ortes verlaufenden Bundesstraße – diese verläuft unmittelbar entlang der zentralen Grundstücke OS 1 bis OS 27- geht ebenso eine erhebliche Immission durch Lärm und Abgase aus.

Im Ergebnis kann in Bezug auf die Lage des Grundstückes , auf welchem sich das zu beurteilende zweite Mietobjekt befindet, kein Standortnachteil festgestellt werden, der einen Wertabschlag rechtfertigen könnte.

Die fremdübliche Höhe der Miete für einen vergleichbaren Büroraum im selben Ort hätte daher 14 € pro m² betragen.

c.) zur Höhe der Betriebskosten:

Betriebskosten, Stromkosten, Heizkosten für 44,26 m²

21.598,71 €	BK , Stromkosten, Heizkosten 2018-2020 (Schreiben StB vom 25.6.2025, Beilage 1/5) für 247,56 m ²
7.199,57 €	BK, Stromkosten , Heizkosten Pro Jahr 2018-2020 für 247,56 m ²
1.287,17 €	$7.199,57 \text{ €} / 247,56 \times 44,26$: BK, Stromkosten, Heizkosten pro Jahr für 44,26 m ²
107,26 €	BK, Stromkosten, Heizkosten pro Monat für 44,26 m ²

d.) vGA betreffend Vermietung und Versteuerung der Vermietungseinkünfte durch die Frau des GF, Entscheidung für oder gegen die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung:

2018: Für dieses Jahr traf die Ehefrau des Gesellschafter-GF (GF) in ihrem Einkommensteuerverfahren keine Einkommensteuerschuld (Einkommensteuerbescheid 2018 der Ehefrau). Die KEST aus der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der

Vermietung des Büros durch die Ehefrau an die Bf ereignet hat, ist daher jedenfalls ungekürzt anzusetzen.

Zur Ermessensentscheidung für die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung und zur Anwendung von §§ 201 und 202 BAO siehe unten **3.a.**

2019 Miete zweites Büro, bezahlt durch die GmbH an die Ehefrau ihres Gesellschafter-GF:

Die Frau des Gesellschafter-GF erklärte (Steuererklärung 2019) aus der Vermietung des zweiten Büroobjektes an die bf GmbH Einkünfte in folgender Höhe :

16.560 €	$(1.280 \text{ €} + 100 \text{ €}) \times 12$
-2.631,37 €	AfA
-698,74 €	Fremdfinanzierungskosten
-1.221,96 €	Weitere Werbungskosten
12.007,93 €	Erklärte Einkünfte aus Vermietung

[lt. Einkommensteuererklärung 2019 der Gattin des Gesellschafter- GF].

Diese Einkünfte aus Vermietung (12.007,93 €) erklärte sie zu einem Steuersatz zwischen 0% und 25% (Einkommensteuerbescheid 2019 an die Gattin des GF vom 17.6.2020).

253 € ESt	Für 1.010,19 € 25% ESt
0 € ESt	Für den Rest: 0% ESt

Bei richtiger Besteuerung hätte sie für die in den erklärten Einkünften (12.007,93 €) enthaltene vGA (6.278,4 € ohne USt) keine Einkommensteuer aus V+V entrichten müssen,

sondern der GF, ihr Gatte, hätte die bf GmbH als zum Steuerabzug Verpflichtete (§ 95 Abs 1 und 2 EStG) veranlassen müssen, dafür KEST in Höhe von 27,5% (TZ 4 BP-Bericht, § 27a Abs 1 EStG) zu entrichten. Diese Steuer von 27,5 € hätte der GF sodann der GmbH ersetzen müssen.

6.278,4 €	Zu viel im Zusammenhang mit der vGA erklärte Einkünfte der Gattin des GF aus V+V
253 €	Von der Gattin des GF zu viel bezahlte Einkommensteuer für die vGA in Höhe von 6.278,4 €

Hätte die Gattin des GF die erklärten Einkünfte aus V+V um die vGA von 6.278,4 € gekürzt, hätte die ESt 2019 der Gattin Null € betragen (lt. Einkommensteuerbescheid 2019 vom 17.6.2020 an die Gattin).

7.534,08 €	vGA 2019 Miete zweites Objekt inklusive USt
2.071,87 €	27,5% KEST 2019 für vGA betreffend zweites Mietobjekt

Somit ist die von der Gattin des GF im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA wegen der Vermietung für 2019 zu viel erklärte Einkommensteuer (253 €) niedriger gewesen, als die KEST (2.071,87 €) für die vGA betreffend die Vermietung gewesen wäre. Die Gattin des GF hat somit im Zusammenhang mit der vGA aus der Miete um 1.818,87 € weniger Steuer bezahlt, als bei richtiger Versteuerung der Ausschüttung hätte bezahlt werden müssen.

Die Steuerschuld aus der vGA wegen der Vermietung ist daher zu einem kleinen Teil (253 € lt. ESt-Bescheid an die Gattin vom 17.6.2020, bezahlt am 17.6.2020 lt. Abgabenkonto betreffend die Gattin des GF) bereits beglichen worden; Für diesen Teil darf daher keine KEST-Haftung mehr verfügt werden (vgl. DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3 m. w. N. , insbesondere VwGH 13.9.1972, 2218/71). Die KEST-Haftung wird daher wie folgt auf 1.818,87 € gekürzt:

7.534,08 €	vGA 2019 Miete zweites Objekt inklusive USt
2.071,87 €	27,5% KEST 2019 für vGA betreffend zweites Mietobjekt

-253 €	Bisher bezahlte ESt, die der vGA zuzuordnen ist
1.818,87 €	KEST für Vermietung 2019 lt. BFG

Zum selben Ergebnis käme das BFG auch im Rahmen seines Ermessens:

Würde das BFG die GmbH im Haftungswege (§ 224 BAO, § 95 EStG 1988) für die wegen der Miete angefallene vGA in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 7.534,08 € inkl. USt ungekürzt zur KEST-Haftung in Anspruch nehmen, wäre dies zum Teil eine Doppelbesteuerung, weil die Gattin des GF im ursächlichen Zusammenhang mit derselben vGA bereits zum Teil Steuer entrichtet hat, auch wenn diese niedriger war, als wegen der vGA hätte bezahlt werden müssen.

Auch im Rahmen des Ermessens wäre daher die KEST-Haftung 2019 für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des zweiten Objektes an die GmbH ereignet hat (2.071, 87 €), um die im Zusammenhang mit der Ausschüttung bereits bezahlte ESt (253 €) reduziert worden.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete hat die Gattin des GF ESt (253 €) bezahlt, die nicht angefallen wäre, wenn sie die vGA aus den Einkommensteuerbemessungsgrundlagen eliminiert hätte.

Das FA hätte nicht nur wegen der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung durch die Gattin des GF ereignet hat, einen KEST-Haftungsbescheid erlassen müssen, sondern im Interesse der Verhinderung einer insgesamt unrichtigen Besteuerung gleichzeitig auch das Einkommensteuerverfahren 2019 der Gattin des GF wiederaufnehmen müssen, die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen der Gattin um die vGA vermindern, und der Gattin des GF eine Einkommensteuergutschrift gewähren müssen.

Das FA hat somit im Zusammenhang mit dieser Haftungsinanspruchnahme wegen der vGA betreffend die Miete 2019 sein Ermessen einseitig geübt, indem es nur die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung der bf GmbH verfügt hat, weil daraus ein Mehrergebnis zu erwarten war, jedoch von der Wiederaufnahme des damit in logischem Zusammenhang stehenden Einkommensteuerverfahrens 2019 der Gattin des GF Abstand genommen hat, bei dem es im

Zusammenhang mit der Eliminierung derselben vGA aus den Bemessungsgrundlagen zu einer Minderung des Abgabenaufkommens in Höhe von 253 € gekommen wäre.

Es stellt sich im Rahmen des Ermessens die Frage, ob deshalb von der Geltendmachung der Haftung zur Gänze Abstand genommen werden sollte. Da sich der Ermessensfehler des FA im KEST-Haftungsverfahren leicht durch Verminderung des Haftungsbetrages in Höhe der nur wegen der vGA angefallenen, weitaus geringeren, bereits bezahlten ESt korrigieren lässt, würde auch die Ermessensentscheidung gleich ausfallen: Minderung des Haftungsbetrages in Höhe der bereits bezahlten ESt. Ziel dieser Ermessensübung ist es nur, den Schaden für die Bf, der durch die einseitige Ermessensübung des FA entstanden ist, zu beseitigen, nicht aber, der Bf wegen dieses Ermessensfehlers einen unsachlichen Vorteil zu verschaffen.

Die KEST-Haftung für die Vermietung des zweiten Objektes reduziert sich daher auf 1.818,87 € (2.071,87 € – 253 €) .

Zur Ermessensentscheidung für die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung 2019 und zur Anwendung von §§ 201 und 202 BAO siehe unten **3.b.**

2020 Miete zweites Büro, bezahlt durch die GmbH an die Ehefrau ihres Gesellschafter-GF:

Die Frau des Gesellschafter-GF erklärte aus der Vermietung des zweiten Büroobjektes an die bf GmbH Einkünfte in folgender Höhe :

15.360 €	1.280 € x 12
-2.631,37 €	AfA
-698,74 €	Fremdfinanzierungskosten
-1.221,96 €	Weitere Werbungskosten
10.807,93 €	Erklärte Einkünfte aus Vermietung (

[lt. Einkommensteuererklärung 2020 der Gattin des Gesellschafter- GF].

Den Großteil dieser Einkünfte aus Vermietung (9.026,56 €) erklärte sie zu einem Steuersatz von 35% (Einkommensteuerbescheid an die Gattin des GF vom 17.3.2022):

3.159,30 € ESt	Für 9.026,56 € 35% ESt
----------------	------------------------

Bei richtiger Besteuerung hätte sie für die in den erklärten Einkünften von 10.807,93 € enthaltene vGA (5.078,4 € ohne USt, siehe oben Pkt a.) keine Einkommensteuer aus V+V entrichten müssen, sondern der GF, ihr Gatte, hätte die bf GmbH als zum Steuerabzug Verpflichtete (§ 95 Abs 1 und 2 EStG) veranlassen müssen, dafür KESt in Höhe von 27,5% (TZ 4 BP-Bericht, § 27a Abs 1 EStG) zu entrichten. Diese Steuer von 27,5 € hätte der GF sodann der GmbH ersetzen müssen.

5.078,4 €	In zu großer Höhe im Zusammenhang mit der vGA erklärte Einkünfte der Gattin des GF aus V+V
1.777,40 €	Von der Gattin des GF zu einem Steuersatz von 35 % bezahlte Einkommensteuer für die in zu großer Höhe erklärten, als vGA zu beurteilenden Einkünfte

6.094,08 €	vGA 2020 Miete zweites Objekt inklusive USt siehe Pkt a.)
1.675,87 €	27,5% KESt 2020 für vGA betreffend zweites Mietobjekt , siehe oben Pkt a.)

Somit ist die von der Gattin des GF im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA wegen der Vermietung für 2020 zu viel erklärte Einkommensteuer (1.777,40 €) höher gewesen, als die KESt (1.675,87 €) für die vGA betreffend die Vermietung gewesen wäre. Die Gattin des GF hat somit im Zusammenhang mit der vGA aus der Miete um 101,53 € mehr Steuer bezahlt (auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2020 vom 17.3.2022 am 27.4.22 lt. Abgabenkonto der Gattin des GF), als bei richtiger Versteuerung der Ausschüttung hätte bezahlt werden müssen.

Da die vGA zusammen mit allen Erträgen aus der Vermietung an die bf GmbH bereits durch die Gattin des GF in deren Einkommensteuerverfahren versteuert worden ist, und diese Abgabenschuld bereits bezahlt worden ist (siehe Abgabenkonto der Gattin des GF mit den Buchungen vom 17.3.2022-27.4.2022), gibt es keine offene Abgabenschuld mehr; eine Inanspruchnahme zur KESt-Haftung darf daher nicht mehr erfolgen (DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3 m.w.N. , u.a. VWGH 13.9.1972, 2218/71). Der Haftungsbescheid ist daher aufzuheben.

Zum selben Ergebnis käme das BFG auch im Rahmen einer Ermessensentscheidung:

Würde das BFG die GmbH im Haftungswege (§ 224 BAO, § 95 EStG 1988) für die wegen der Miete angefallene vGA in Höhe einer Bemessungsgrundlage von 6.094,08 € inkl. USt zur KEST-Haftung in Anspruch nehmen, wäre dies in voller Höhe eine Doppelbesteuerung, weil die Gattin des GF im ursächlichen Zusammenhang mit derselben vGA bereits eine höhere Steuer entrichtet hat, als wegen der vGA hätte bezahlt werden müssen. Auch im Rahmen des Ermessens wäre daher von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des ersten Objektes an die GmbH ereignet hat, Abstand genommen worden.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der vGA aus der Miete hat die Gattin des GF mehr ESt bezahlt, als wegen der vGA KEST hätte bezahlt werden müssen. Das FA hätte nicht nur wegen der vGA, die sich im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung durch die Gattin des GF ereignet hat, einen KEST-Haftungsbescheid erlassen müssen, sondern im Interesse der Verhinderung einer insgesamt unrichtigen Besteuerung gleichzeitig auch das Einkommensteuerverfahren der Gattin des GF wiederaufnehmen müssen, die Einkommensteuerbemessungsgrundlage um die vGA vermindern, und der Gattin des GF eine Einkommensteuergutschrift gewähren müssen.

Das FA hat somit im Zusammenhang mit dieser Haftungsinanspruchnahme wegen der vGA betreffend die Miete sein Ermessen einseitig geübt, und nur die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung verfügt, weil daraus ein Mehrergebnis zu erwarten war, jedoch von der Wiederaufnahme des damit in logischem Zusammenhang stehenden Einkommensteuerverfahrens der Gattin des GF Abstand genommen, bei dem es im Zusammenhang mit derselben vGA zu einer Minderung des Abgabenaufkommens gekommen wäre. Auch deshalb wäre von der Festsetzung einer KEST-Haftung für die vGA, die sich im Zusammenhang mit der Vermietung des zweiten Objektes an die GmbH ereignet hat, im Rahmen des Ermessens Abstand genommen worden, wenn die Inanspruchnahme zur Haftung nicht schon von vornherein unzulässig gewesen wäre, weil es im Zusammenhang mit der vGA aus dieser Vermietung keine Abgabenschuld mehr gibt.

2.) Aufzeichnungen 2016-2018:

a.) Die bf GmbH betreibt ein Restaurant. Sie erfasst die in ihrem Restaurant erzielten Umsätze durch elektronische Registrierkassen. In diesem Zusammenhang gibt es keine Feststellungen des FA.

b.) Zusätzlich organisierte sie im September eines jeden Streitjahres Veranstaltungen („Events“), die außerhalb der Räume ihres Restaurantbetriebes stattfanden. Anlässlich dieser Veranstaltungen verkaufte sie Speisen und Getränke. Diese Umsätze wurden mit nur für die

Zeit dieser Veranstaltungen gemieteten elektronischen Registrierkassen („Eventkassen“) aufgezeichnet. In diesem Zusammenhang hat das FA Mängel festgestellt:

2016

Die Journale der „Eventkassen“ aus dieser Zeit sind von der Bf nicht aufbewahrt worden. Es fehlt daher in Bezug auf diese Veranstaltungen im September die Aufzeichnung jeder einzelnen Einnahme eines jeden Tages (i S des § 131 Abs 1 Z 2 lit b BAO, § 131 Abs 1 Z 6 lit b BAO; § 131 Abs 3 BAO, § 131b Abs 1 Z 1 BAO, § 131a Abs 6 Z 1 ESTG; BP-Bericht TZ 2; BVE KEST S. 4, Beschwerde S. 6; Schreiben der Bf 25.6.2025, S. 3) .

Die mit den Eventkassen ermittelten Tageslosungen sind in das Kassabuch eingetragen wurden.

Für einen Teil dieser Tagesumsätze (6. 9. 2016: 873,20 €, 7. 9. 2016: 2.264,10; 8.9.2016:3.475,80; 9.9.2016: 3.889,80 €; 10.9.2016: 3.899,40 €;), ist der jeweilige noch gut lesbare „Z1-Abschlag“ der Registrierkasse, dh die Zusammenfassung der Umsätze eines Tages nach einzelnen mehr oder weniger klar formulierten Umsatzkategorien (z.B. Bier,Wein, Kaffee, Tee, Spirituosen, nicht alkoholische Getränke, Küche, Limonade, Mineralwasser, Cola, Budweiser, „NY Style Classic“, Cheese Dog, Pulled Pork, Fries Classic, Fries Trüffel, Fries Knoblauch, Fries Cheese, Bratwurst, Currywurst etc), noch aufbewahrt worden.

Für einen Teil dieser Tagesumsätze (2.9.2016; 3.9. 2016, 4. 9. 2016, 7.9. 2016) ist das nicht der Fall.

In Bezug auf einen Teil dieser Tagesumsätze gibt es heute noch teilweise lesbare (8.9.2016: 5.977,40 €; 10.9.2016: 5.267,50 €) oder weitgehend unlesbare (6.9.2016: 2.829,80 €; 9. 9. 2016: 7.396 €) Z 1-Abschlüsse.

Die heute und auch während der Betriebsprüfung nicht mehr vorhandenen Kassenjournale machen den weitaus überwiegenden Großteil der ursprünglich vorhandenen Grundaufzeichnungen aus.

Wegen nicht mehr vorhandener Kassenjournale, dh nicht vorhandener Aufzeichnungen über die einzelnen Einnahmen und Ausgaben, aus welchen sich die Tageslosungen zusammensetzten (§ 131 Abs 1 Z 1 und Z 2 Lit b und c und Abs 3 BAO; §§ 5 und 7 RKSv; § 132a Abs 1 und Abs 6 BAO) besteht die Vermutung, dass die Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt worden sind. Es ist bei substanziell mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich, dass nicht alle Umsätze erfasst worden sind (vgl. VwGH 2009/15/0155).

Daher ist eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der erklärten Besteuerungsgrundlagen wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich (§ 163 Abs 2 BAO).

Die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen i V m den Umsätzen betreffend die Events 2016 ist daher in Zweifel zu ziehen. Es besteht daher der Verdacht, dass nicht alle Umsätze vollständig erklärt worden sind. Dies rechtfertigt einen Sicherheitszuschlag von 10% der erklärten Umsätze betreffend die Events.

Es ist davon auszugehen, dass diese hinzugeschätzten Umsätze dem alleinigen Gesellschafter und GF (GF) der Bf zugeflossen sind. Daher ist in Höhe dieser hinzugeschätzten Umsätze eine vGA zu Gunsten des GF anzunehmen.

12.487,81 €	Erklärter Umsatz 10% Events 2016
1.200 €	Sicherheitszuschlag 10% zum 10%- Umsatz
26.487 €	Erklärter Umsatz 20% Events 2016
2.600 €	Sicherheitszuschlag 10% zum 20%- Umsatz

2017

In Bezug auf die im September durch die bf GmbH organisierten Events wird festgestellt:

In Bezug auf alle im Jahr 2017 verwendeten Eventkassen liegen die Journale, dh die Aufzeichnungen aller einzelnen Umsätze vor.

Die fünf Eventkassen wurden im Jahr 2017 nicht fiskalisiert (Schreiben des FA 10.6.2025, Anlage 2: undatierte Stellungnahme des GF; NiS 25.2.2021, S. 4). Dh, das elektronische Aufzeichnungssystem jeder einzelnen Eventkasse ist nicht gem. § 131 b Abs 2 BAO durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation geschützt worden (Vorbringen FA vom 25.7.2025, NiS 30.7.2025, S.11).

Bei zwei von fünf Eventkassen gibt es Grand-Total-Aufzeichnungen; das sind Aufzeichnungen über die kumulierten Umsätze vom Beginn der Nutzung der Kasse bis zum jeweiligen Zeitpunkt der Abfrage (Beilage zur Stellungnahme des FA vom 25.7.2025; Vorbringen des FA und des StB NiS S. 11 vom 30.7. 2025).

Durch das Fehlen von den Vorschriften des § 131b Abs 2 BAO entsprechenden, gegen Manipulation geschützten Registrierkassen ist in Bezug auf die Events im September 2017 eine vollständige, richtige und lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle nicht gewährleistet.

Angeichts des dargestellten Mangels kann von einer Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen nicht mehr gesprochen werden, sodass die Rechtsvermutung des § 163 BAO nicht mehr gilt.

Die Nichtverwendung einer den in § 131b Abs 2 BAO normierten Grundsätzen entsprechenden Registrierkasse ist jedenfalls geeignet, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen des Bf. in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Aus den dargelegten Gründen ist für das Streitjahr die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben.

Es trifft zwar zu, dass in Bezug auf die Events im September die Nichtverwendung einer den Bestimmungen des § 131b Abs 2 BAO entsprechenden Registrierkasse Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen rechtfertigt, doch erweist sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes in Anbetracht des Fehlens jeglicher Feststellungen betreffend das Vorliegen allfälliger materieller Mängel die von der Abgabenbehörde festgesetzte Höhe des Sicherheitszuschlages mit über 20% der erklärten, von Aufzeichnungsmängeln behafteten Betriebseinnahmen als überschießend. Vielmehr kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mit einem Zuschlag von 5% der mangelhaft dokumentierten Betriebseinnahmen das Auslangen gefunden werden, um die Unsicherheiten bezüglich der erfassten Geschäftsvorfälle auszugleichen (vgl. 16.06.2023, RV/7100078/2022) .

Es ist davon auszugehen, dass diese hinzugeschätzten Umsätze dem alleinigen Gesellschafter und GF (GF) der Bf zugeflossen sind. Daher ist in Höhe dieser hinzugeschätzten Umsätze eine vGA zu Gunsten des GF anzunehmen.

13.701,25 €	Erklärter Umsatz 10% Events 2017
680 €	Sicherheitszuschlag 5% zum 10%- Umsatz
27.721,25 €	Erklärter Umsatz 20% Events 2017
1.380 €	Sicherheitszuschlag 5% zum 20%- Umsatz

2018:

In Bezug auf 2018 wurden in Bezug auf die Erfassung der Umsätze bei den Events im September mit Ausnahme der mit Kassasturz erfassten Umsätze keine Mängel festgestellt.

c.) Zusätzlich erzielte die Bf weitere Umsätze außerhalb ihrer Betriebsräumlichkeiten, die mit Kassasturz aufgezeichnet wurden:

Dabei handelte es sich um den Verkauf von Speisen und Getränken am FEmarkt 2016, um den Verkauf von Losen, wobei die Käufer die Chance auf den Gewinn eines DS hatten (2016-2018), und um den Verkauf von T-Shirts (2016). Bei diesen Losen handelte es sich um Gegenstände, die jeweils mit einer Nummer versehen waren, die sich die Käufer bei ihrer DD TN konnten. Deshalb nannte die Bf diese Lose „SI“ (NiS Verhandlung 9.7.2025, S. 3).

Die Tageslosungen wurden jeweils mit Hilfe von Strichlisten ermittelt. Die ermittelten Tageslosungsbeträge wurden in das Kassabuch der Bf eingetragen. Die Strichlisten wurden allerdings nicht aufbewahrt (Schreiben der Bf vom 25.6.2025, S. 3 und 4). In Bezug auf die Lose und T-Shirts hat es keine Inventur gegeben. Es gibt daher in Bezug auf diese Umsätze keine Grundaufzeichnungen, mit deren Hilfe die Höhe der ins Kassabuch eingetragenen Umsätze verprobt werden könnte.

Die T-Shirts, die die Bf nach Ihren Angaben 2016 nicht verkauft habe, habe sie an Mitarbeiter, Musiker und Gäste verschenkt. Jedenfalls hat die Bf über die 2016 verschenkten T-Shirts eine Excel - Liste angefertigt, die sie dem FA vorgelegt hat, und die das FA nicht zum Akt genommen hat (Beschwerde S. 5; BVE S. 3; Schreiben des FA vom 10.6.2025).

Die Bf konnte dem BFG diese Excel - Liste trotz einer diesbezüglichen Aufforderung (Ergänzungsauftrag vom 22.5.2025, S. 6) nicht mehr vorlegen.

Die Bf legte dem BFG statt dessen eine Liste vor, in der die Summen der gekauften, verkauften und verschenkten („promo“ bedeutet „promotion“ und wird als „Werbemaßnahme“, dh als Verschenken zu Werbezwecken gedeutet) T-Shirts und Lose ersichtlich waren (Schreiben der Bf vom 25.6.2025, Beilagen 2/5, 2/3 und 2/4).

Die Bf legte der Prüferin während einer Besprechung einen Sack voller nicht verkaufter Lose vor, der von der Prüferin nicht überprüft und nicht zum Akt genommen worden ist (NiS Verhandlung 9.7.2025, S. 12; BVE S. 3; Vorlagebericht des FA ; Beschwerde S. 3; Vorlageantrag S. 2; vgl aber die Beilagen 2/3, 2/4, und 2/5 des Schreibens der Bf vom 25.6.2025, in welchen keinerlei nach den Streitzeiträumen noch vorhandene Lose zum Ausdruck kommen). Diese Lose existieren heute nicht mehr, und konnten daher auf die Aufforderung des BFG hin (Ergänzungsauftrag vom 22.5.2025, S. 11-13) nicht mehr vorgelegt werden (Schreiben der Bf vom 25.6.2025, S. 4).

Die Richtigkeit der durch die Bf bekanntgegebenen Höhen der Tageslosungen im Zusammenhang mit den per Kassasturz erfassten Grundaufzeichnungen ist nicht erwiesen, da die Bf sämtliche Grundaufzeichnungen, die während der Zählung der Tageslosungen durchgeführt wurden, entgegen den Aufbewahrungspflichten (§ 132 Abs 1 BAO) weggeworfen

hat. Diese Grundaufzeichnungen konnten daher weder dem FA noch dem BFG zur Überprüfung der Tageslosungen vorgelegt werden. Es besteht daher der Verdacht, dass diese Tageslosungen unvollständig erfasst wurden. Es ist bei substanziell mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich, dass nicht alle Umsätze erfasst worden sind (vgl. VwGH 2009/15/0155).

Daher wird zusätzlich zu den durch die Bf bekannt gegebenen, per Kassasturz erfassten Umsätzen ein Sicherheitszuschlag von 10% dieser in Bezug auf 2016-2018 bekanntgegebenen Umsätze angesetzt.

Es ist davon auszugehen, dass diese hinzugeschätzten Umsätze dem alleinigen Gesellschafter und GF (GF) der Bf zugeflossen sind. Daher ist in Höhe dieser hinzugeschätzten Umsätze eine vGA zu Gunsten des GF anzunehmen.

Dadurch kommt es zu den nachstehenden Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

2016

13.345,83 €	Erklärter Umsatz 20% T-Shirts und Lose
1.300 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% UST zu versteuernden Umsätzen
8.226,36 €	Erklärter Umsatz 10% Weihnachtsmarkt
820 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 10% UST zu versteuernden Umsätzen
7.300,92 €	Erklärter Umsatz 20% Weihnachtsmarkt
730 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen

2017

7.090 €	Erklärter Umsatz 20% mit Losen
700 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen

2018

6.030 €	Erklärter Umsatz 20% mit Losen
600 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen

d.) Zusammenfassung der Sicherheitszuschläge aus den Mängeln der Aufzeichnungen in Bezug auf die Umsätze bei Events und die Umsätze, die mit Kassasturz festgehalten wurden:

2016

12.487,81 €	Erklärter Umsatz 10% Events 2016
1.200 €	Sicherheitszuschlag 10% zum 10%- Umsatz
120 €	USt
1.320 €	vGA
26.487 €	Erklärter Umsatz 20% Events 2016

2.600 €	Sicherheitszuschlag 10% zum 20%- Umsatz
520 €	USt
3.120 €	vGA

13.345,83 €	Erklärter Umsatz 20% T-Shirts und Lose
1.300 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% USt zu versteuernden Umsätzen
260 €	USt
1.560 €	vGA
8.226,36 €	Erklärter Umsatz 10% Weihnachtsmarkt
820 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 10% USt zu versteuernden Umsätzen
82 €	USt

902 €	vGA
7.300,92 €	Erklärter Umsatz 20% Weihnachtsmarkt
730 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen
146 €	USt
876 €	vGA

2017

13.701,25 €	Erklärter Umsatz 10% Events 2017
680 €	Sicherheitszuschlag 5% zum 10%- Umsatz
68 €	USt
748 €	vGA

27.721,25 €	Erklärter Umsatz 20% Events 2017
1.380 €	Sicherheitszuschlag 5% zum 20%- Umsatz
276 €	USt
1.656 €	vGA

7.090 €	Erklärter Umsatz 20% mit Losen
700 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen
140 €	USt
840 €	vGA

2018

6.030 €	Erklärter Umsatz 20% mit Losen
---------	--------------------------------

600 €	Sicherheitszuschlag 10% zu den mit 20% zu versteuernden Umsätzen
120 €	USt
720 €	vGA

Summen der vGA 2016 aus den Sicherheitszuschlägen:

1.320 €	vGA
3.120 €	vGA
1.560 €	vGA
902 €	vGA
876 €	vGA
7.778 €	Summe der vGA aus den Sicherheitszuschlägen 2016

Summen der vGA 2017 im Zusammenhang mit den Sicherheitszuschlägen

748 €	vGA
1.656 €	vGA
840 €	vGA
3.244 €	Summe vGA 2017

vGA 2018 im Zusammenhang mit dem Sicherheitszuschlag:

720 €	vGA
--------------	-----

Zur Ermessensentscheidung für die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung und zur Anwendung von §§ 201 und 202 BAO siehe unten **3.a.**

3.) Rechtsfolgen

a.) 2016-31.3.2018

840	bezahlte monatliche Miete für 47 m ² Bürofläche (35m ²) mit Vorraum und WC (12m ²) und KFZ-Abstellplatz (erstes Mietverhältnis)
-----	--

-80,59 €	Monatliche Betriebskosten, auf das Büro entfallend,
-500	fremdübliche Miete (470+30)
259,41 €	Gekürzter Aufwand, v G A netto p. M. 2016-31.3.2018
778,23	Gekürzter Aufwand, 1-3/2018
3.112,92 €	gekürzter Aufwand, v G A netto p. J 2016, 2017 (259,41 € x 12)
622,58 €	Kürzung der Vorsteuer p. J.2016, 2017.
51,88 €	Kürzung der Vorsteuer p.M. 2016-31.3.2018
155,64 €	Kürzung der Vorsteuer 1-3/2018
3.735,5 €	3.112,92 € + 622,58 € = vGA pro Jahr 2016, 2017 Miete EB
933,88 €	3.735,5/12 x 3= vGA 1-3/2018

USt

2016

1,551.329,91 €	Steuerbarer Umsatz vor BP
+ 6.650 €	Sicherheitszuschläge

1,557.979,91 €	Steuerbarer Umsatz lt. BFG
487.277,27 €	Umsatz 20% vor BP
+ 2.600	Sicherheitszuschlag lt. 2.b. 2016
+ 1.300 €	Sicherheitszuschlag lt. 2 c. 2016
+ 730 €	Sicherheitszuschlag lt. 2 c. 2016
491.907,27 €	Umsatz 20% lt. BFG
98.381,45 €	USt 20% lt. BFG
1,064.052,64 €	Umsatz 10% vor BP
+1.200 €	Sicherheitszuschlag lt. 2.b. 2016
+820 €	Sicherheitszuschlag lt. 2 c. 2016
1,066.072,64 €	Umsatz 10% lt. BFG
106.607,26 €	USt 10% lt. BFG
1.681,10 €	Steuerschuld gem. § 19 UStG
206.669,81 €	Summe USt
158.275,42 €	Bemessungsgrundlage i g Erwerb
9.576,90 €	ig Erwerb 20%
1.915,38 €	Erwerbsteuer 20%
148.698,52 €	ig Erwerb 10%
14.869,85 €	Erwerbsteuer 10%

16.785,23 €	Erwerbsteuer insgesamt
-107.083,78 €	Vorsteuer lt. Steuererklärung
+622,58 €	Gekürzte Vorsteuer Büromiete
-106.461,2 €	Vorsteuer
-16.785,25 €	Vorsteuer ig Erwerb
-1.681,10 €	Vorsteuer betreffend § 19 Abs 1 UStG
98.527,49 €	Zahllast

USt 2017

1,729.583,14 €	Steuerbarer Umsatz vor BP
+ 2.760 €	Sicherheitszuschläge
1,732,343,14 €	Steuerbarer Umsatz lt. BFG
549.752,35 €	Umsatz 20% vor BP
+ 1.380 €	Sicherheitszuschlag lt. 2.b.
+ 700 €	Sicherheitszuschlag lt.2. c.
551.832,35	Umsatz 20% lt. BFG
110.366,47 €	Umsatzsteuer 20% lt. BFG
1,179.830,79 €	Umsatz 10% vor BP
+ 680 €	Sicherheitszuschlag lt. 2.b.

1,180.510,79	Umsatz 10% lt. BFG
118.051,08 €	Umsatzsteuer 10% lt. BFG
117,80 €	Steuerschuld gem. § 19 UStG
228.535,35 €	Summe USt
154.629,32	Bemessungsgrundlage ig Erwerb
42.884,35 €	ig Erwerb 20%
8.576,87 €	Erwerbsteuer 20%
111.744,97 €	ig Erwerb 10%
11.174,50 €	Erwerbsteuer 10%
19.751,37 €	Summe Erwerbsteuer
-114.280,77 €	Vorsteuer lt. Steuererklärung
+622,58 €	Gekürzte Vorsteuer Büromiete
-113.658,19 €	Vorsteuer lt. BFG
-19.751,39 €	Vorsteuer aus ig Erwerb
-117,80	Vorsteuer Steuerschuld § 19 Abs 1 zweiter Satz
114.759,34 €	Zahllast

USt 2018

1,976.585,90 €	Steuerbarer Umsatz vor BP
+600	Sicherheitszuschlag lt. 2.c.

1,977.185,9 €	Steuerbarer Umsatz lt. BFG
626.820,83 €	Umsatz 20% vor BP
+ 600 €	Sicherheitszuschlag lt. 2.c.
627.420,83 €	Umsatz 20% lt. BFG
125.484,17 €	Umsatzsteuer 20% lt. BFG
1,349.765,07 €	Umsatz 10% vor BP
134.976,51 €	Umsatzsteuer 10% lt. BFG
163 €	Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 UStG
260.623,68 €	Summe USt
186.706,35 €	Gesamte Bemessungsgrundlagen ig Erwerb
49.183,33 €	ig Erwerb 20%
9.836,67 €	Erwerbsteuer 20%
137.523,02 €	ig Erwerb 10%
13.752,30 €	Erwerbsteuer 10%
23.588,97 €	Erwerbsteuer
-117.636,37 €	Vorsteuer
+ 155,64 €	Gekürzte Vorsteuer 1-3/2018 1.Büromiete

+ 941,76 €	Gekürzte Vorsteuer 4-12./2018 2. Büromiete
+ 1.097,40 €	Summe gekürzte Vorsteuer 2018 1.und 2. Büromiete
-116.538,97 €	Vorsteuer 2018
-23.589 €	Vorsteuer igE
-163 €	Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 zweiter Satz
143.921,68 €	Zahllast 2018

KSt 2016

Der Aufwand ist wegen der Vermietung um 3.112,92 € zu kürzen. Die Erträge sind wegen der Aufzeichnungsmängel um 6.650 € zu erhöhen.

121.317,01 €	Bilanzgewinn vor BP (BP-Bericht S. 10; KSt-Erklärung)
+3.112,92 €	Aufwandsminderung Büromiete
+ 1.200 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.b. 2016
+ 2.600 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.b. 2016
+ 1.300 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.c .2016
+ 820 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.c.2016
+730	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.c. 2016

+6.650 €	Summe Sicherheitszuschlag
131.079,93 €	Einkommen
32.769,98 €	Körperschaftsteuer
-75 €	Einbehaltene Steuerbeträge
32.694,98 €	
+0,02 €	§ 39 Abs 3 EStG
32.695 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

KSt 2017

Der Aufwand ist wegen der Vermietung um 3.112,92 € zu kürzen. Die Erträge sind wegen der Aufzeichnungsmängel um 2.760 € zu erhöhen.

133.129,83 €	Bilanzgewinn vor BP (BP-Bericht S. 10)
+3.112,92 €	Aufwandsminderung Büromiete
680 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. Pkt 2.b.2017
1.380 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. Pkt 2.b.2017
700 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. Pkt 2.c.2017
2.760 €	Summe Sicherheitszuschlag
139.002,75 €	Einkommen
34.750,69 €	Körperschaftsteuer
-70 €	Einbehaltene Steuerbeträge

34.680,69 €	
+ 0,31 €	§ 39 Abs 3 EStG 1988
34.681 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

KSt 2018

Der Aufwand ist wegen der Vermietung um 778,23 € (1-3/2018) und um 4.708,8 € (4-12/2018), insgesamt um 5.487,03 € zu kürzen. Die Erträge sind wegen der Aufzeichnungsmängel um 600 € zu erhöhen.

285.833,71 €	Bilanzgewinn vor BP (BP-Bericht S. 10, Steuererklärung)
+ 5.487,03 €	Aufwandsminderung Büromiete
+ 600 €	Sicherheitszuschlag wegen Mängel der Aufzeichnungen lt. 2.c. 2018
291.920,74 €	Einkommen
72.980,19 €	Körperschaftsteuer
-38 €	Einbehaltene Steuerbeträge
-0,19 €	§ 39 Abs 3 EStG
72.942 €	Festgesetzte Körperschaftsteuer

KEST: Die Bf wird (siehe oben 1.1.d.) für den Zeitraum 2016-31.3.2018 in Bezug auf die vGA aus der Büromiete nicht zur KEST-haftung in Anspruch genommen.

KEST 2016 (vGA auf Grund der Sicherheitszuschläge)

1.320 €	vGA
3.120 €	vGA
1.560 €	vGA
902 €	vGA
876 €	vGA
7.778 €	Summe der vGA 2016 lt. Pkt 2.d. Summen der vGA 2016 aus den Sicherheitszuschlägen
2.138,95 €	KESt 27,5 %

KESt 2017 (vGA auf Grund der Sicherheitszuschläge)

3.244 €	Summe vGA 2017 lt. Pkt 2. d.) Summen der vGA 2017 im Zusammenhang mit den Sicherheitszuschlägen
---------	---

892,1 €	KESt 2017 27,5%

KESt 2018 (vGA auf Grund der überhöhten Büromiete ab April 2018 und auf Grund der Sicherheitszuschläge:)

5.650,56 €	vGA 2. Mietverhältnis 2018 April-Dezember 2018 (4.708,8 € + 941,76 € USt siehe oben lt. Pkt 1.2.a)
1.553,90 €	KESt 27,5% zweite Büromiete

vGA 2018 im Zusammenhang mit dem Sicherheitszuschlag:

720 €	vGA siehe oben Pkt 2.d vGA 2018 im Zusammenhang mit dem Sicherheitszuschlag
198 €	KESt 27,5%

KESt 2018 insgesamt:

1.553,9 €	KESt überhöhte Büromiete 2018
-----------	-------------------------------

198 €	KEST wegen vGA aus den Sicherheitszuschlägen
1.751,9	KEST 2018

Die bf GmbH hat in Bezug auf ihre Pflicht, als Haftungspflichtige für den Gesellschafter-GF der bf GmbH KEST selbst zu berechnen und an das FA abzuführen (§ 95 BAO), vor Erlassung der KEST-Haftungsbescheide 2016-2020 vom 30.4.2021 keinerlei KEST selbst berechnet und keine KEST dem FA bekannt gegeben (Abgabenkonto bf GmbH 1.1.2016-30.4.2021). Das FA hatte daher das Recht, wegen der o.e. vGA die KEST-Haftungsbescheide 2016-2018 zu erlassen (§ 202 Abs 1 BAO i V m § 201 Abs 2 Z 3 BAO).

Da diese KEST-Haftungsbeträge 2016-2018 nicht geringfügig sind, wird die Ermessensentscheidung getroffen, das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben höher zu bewerten als das Interesse der Bf an der Haftungsfreiheit. Daher erfolgt gegenüber der bf GmbH in Bezug auf die Jahre 2016-2018 die Inanspruchnahme zur KEST-Haftung.

Anspruchszinsenbescheide 2016 und 2017:

Die einzige Begründung der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide waren die aus der Sicht der Bf unrichtigen Feststellungen des Finanzamtes in den bekämpften Körperschaftsteuerbescheiden im Zusammenhang mit Sicherheitszuschlägen und Büromieten. Damit hat die Bf sinngemäß zu erkennen gegeben, sie bekämpfe die Anspruchszinsenbescheide wegen inhaltlich rechtswidriger Abgabenbescheide.

Daher ist die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide abzuweisen.

Erweisen sich die genannten Stammabgabenbescheide (betreffend Körperschaftsteuer 2016, 2017) nachträglich als rechtswidrig und werden diese entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand durch an die Abänderungsbescheide gebundene Zinsenbescheide Rechnung getragen werden. Es werden in so einem Fall weitere Zinsenbescheide ergehen, es wird daher keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide erfolgen (Ritz, BAO, 7. Auflage, § 205 TZ 34 und 35).

b.) 1.4.2018- 2020

2018, 2019:

1.280	bezahlte Miete p.m. für 44,26 m ² Bürofläche
100	Bezahlte BK- Pauschale p.M.
-107,26	BK, Stromkosten, Heizkosten für 44,26 m ²
1.272,74 €	Tatsächliche Miete für 44,26 m ² , dh 28,76 €/m ² .
-619,64 €	fremdübliche Miete Bürofläche (44,26 x 14 €)
-99,9	Fremdübliche Miete Kellerraum (22,2 x 4,5 lt. BVE KEST)
-30	Fremdübliche Miete KFZ-Abstellplatz lt. BVE KEST
523,20 €	v G A und überhöhter Aufwand p. M. ab April-Dezember 2018, dh 2018 523,20 x 9= 4.708,8; , insgesamt 2018 4.708,8 €
4.708,8 €	vGA und gekürzter Aufwand ab April 2018-Dezember 2018 (siehe oben 1.2.a.)
941,76 €	Gekürzte Vorsteuer ab April-Dezember 2018 ab (siehe oben 1.2.a.)
5.650,56 €	vGA 2. Mietverhältnis 2018 siehe oben lt. 1.2.a.
778,23	Gekürzter Aufwand durch BFG 1-3/2018

4.708,8€	Gekürzter Aufwand durch BFG 4-12/2018
5.487,03 €	Gekürzter Aufwand 2018 durch BFG betreffend beide Mietverhältnisse (betrifft KSt 2018)
1.097,41 €	Gekürzte Vorsteuer 2018 durch BFG betreffend beide Mietverhältnisse (5.487,03 € /5)(betrifft: USt 2018)
6.278,4 €	gekürzter Aufwand v G A p. J. 2019 (523,20 x 12) durch BFG
1.255,68 €	gekürzte Vorsteuer p. J. 2019 durch BFG
7.534,08 €	vGA p.J. 2019, inkl USt

2020:

1.280	bezahlte Miete p.m. für 44,26 m ² Bürofläche
0	eine BK- Pauschale von 100 € p.M. wie im Jahr 2019 wurde 2020 nicht bezahlt (Einkommensteuererklärungen 2019 und 2020 der Gattin des Bf)
-107,26	BK, Stromkosten, Heizkosten für 44,26 m ²
1.172,74 €	Tatsächliche Miete für 44,26 m ² , dh 28,76 €/m ² .

-619,64 €	fremdübliche Miete Bürofläche (44,26 x 14 €)
-99,9	Fremdübliche Miete Kellerraum (22,2 x 4,5 lt. BVE KEST)
-30	Fremdübliche Miete KFZ-Abstellplatz lt. BVE KEST
423,20 €	v G A und überhöhter Aufwand p. M. 2020
5.078,40 €	Gekürzter Aufwand , vGA lt. BFG p J 2020 (423,20 x 12)
1.015,68 €	Gekürzte Vorsteuer p.J. 2020 lt. BFG
6.094,08 €	vGA 2020 inkl. USt

USt 2018 siehe oben 3. a.)

155,64 €	Gekürzte Vorsteuer Büromiete Jänner-März 2018
941,76 €	Gekürzte Vorsteuer Büromiete April-Dezember 2018
1.097,4 €	Gekürzte Vorsteuer Büromiete 2018 betreffend beide Mietverhältnisse

USt 2019:

1,929.298,97 €	Steuerbarer Umsatz lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid vom 13.7.2021

600.404,29 €	Umsatz 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid vom 13.7.2021
120.080,86 €	USt 20% lt. bekämpftem Bescheid vom 13.7.2021
1,328.894,68 €	Umsatz 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
132.889,47 €	USt 10 % lt. bekämpftem Bescheid vom 13.7.2021
176 €	Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid vom 13.7.2021
253.146,33 €	Summe USt lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
229.559,96 €	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für i g Erwerbe lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
42.202,54 €	i g Erwerb 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
8.440,51 €	Steuer i g Erwerb 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
187.357,42 €	i g Erwerb 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
18.735,74 €	Steuer i g Erwerb 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
27.176,25	Steuer aus ig Erwerb lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
-114.763,19 €	Vorsteuer lt. Steuererklärung und lt. USt-Bescheid 2019 vom 13.7.2021

-27.176,27	Vorsteuer ig Erwerb lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
-176 €	Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
138.207,12 €	Zahllast lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid betreffend USt 2019

Da der Umsatzsteuerbescheid 2019 antragsgemäß ergangen ist, war die Bf insoweit nicht beschwert, und hatte daher nicht das Recht, dagegen Beschwerde zu erheben. Diese Beschwerde ist daher zurückzuweisen.

Im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2020 vom 29.4.2021 wurden nur die Vorsteuern um 1.872 € gekürzt (Ebenso TZ 1 BP-Bericht).

USt 2020:

2,033.929,60 €	Steuerbarer Umsatz lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid vom 2.4.2024
170.640,92 €	Umsatz 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
34.128,18 €	USt 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
325.076,26 €	Umsatz 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
32.507,63 €	USt 10 % lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
1,538.212,42 €	Umsatz 5% (§ 28 Abs 52 Z 1: 1.7.2020-31.12.2020) lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid

76.910,62	UST 5% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
39,20 €	Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
143.585,63 €	Summe USt lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
222.101,60 €	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für i g Erwerbe lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
15.873,61 €	i g Erwerb 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
3.174,72 €	Steuer i g Erwerb 20% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
206.227,99 €	i g Erwerb 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
20.622,80 €	Steuer i g Erwerb 10% lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
23.797,52 €	Steuer aus ig Erwerb lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
-115.368,28 €	Vorsteuer lt. Steuererklärung
+ 1.872 €	Kürzung der Vorsteuer 2.Büromiete lt. TZ 1 BP-Bericht
-113.496,28 €	Vorsteuer lt. USt.-Bescheid 2020
-1.872 €	Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung lt. TZ 1 BP-Bericht durch BFG

+1.015,68 €	Vorsteuerkürzung lt. BFG wegen Büromiete wegen Betriebsausgabenkürzung von 5.078,4 €
-114.352,6 €	Vorsteuer lt. BFG
-23.797,56 €	Vorsteuer ig Erwerb lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
-39,20 €	Vorsteuer betreffend Steuerschuld gem. § 19 Abs 1 lt. Steuererklärung und lt. bekämpftem Bescheid
29.193,79 €	Zahllast lt. BFG

KSt

2018 siehe oben 3. a.)

KESt:

KESt 2018: Siehe oben Pkt 3.a.)

KESt 2019

7.534,08 €	vGA 2019 Miete zweites Objekt inklusive USt
2.071,87 €	27,5% KESt 2019 für vGA betreffend zweites Mietobjekt
-253 €	bisher bezahlte ESt, die der vGA zuzuordnen ist
1.818,87 €	KESt für die vGA im Zusammenhang mit der Büromiete 2019 lt. BFG (siehe oben 1.2.d. 2019).

Die bf GmbH hat in Bezug auf ihre Pflicht, als Haftungspflichtige für den Gesellschafter-GF der bf GmbH KESt selbst zu berechnen und an das FA abzuführen (§ 95 BAO), vor Erlassung der KESt-Haftungsbescheide 2016-2020 vom 30.4.2021 keinerlei KESt selbst berechnet und keine KESt dem FA bekannt gegeben (Abgabenkonto bf GmbH 1.1.2016-30.4.2021). Das FA hatte daher das Recht, wegen der o.e. vGA auch den KESt-Haftungsbescheid 2019 zu erlassen (§ 202 Abs 1 BAO i V m § 201 Abs 2 Z 3 BAO).

Da der KESt-Haftungsbetrag 2019 i.V.m. den KESt-Haftungsbeträgen 2016-2018 nicht geringfügig ist, wird die Ermessensentscheidung getroffen, das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben höher zu bewerten als das Interesse der Bf an der Haftungsfreiheit. Daher erfolgt gegenüber der bf GmbH auch in Bezug auf das Jahr 2019 die Inanspruchnahme zur KESt-Haftung.

KESt 2020 : Der Haftungsbescheid ist aufzuheben (siehe oben Pkt 1.2.d 2020.)

4.) Zulässigkeit der Revision?

a.) KESt 2016-2020

Im Jahr 2020 bestand die vGA darin, dass die bf GmbH der Ehefrau ihres alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers (GF) eine Büromiete gezahlt hat, die höher als die marktübliche Miete gewesen ist. Allerdings hat die Ehefrau des GF für diese vGA Einkommensteuer bezahlt, die höher war, als die Kapitalertragsteuer für die vGA gewesen wäre.

Die RSp des VwGH lässt erkennen, dass Doppelbesteuerungen mehrerer Gesamtschuldner zu vermeiden sind (VwGH 14.1.2022 Ra 2021/13/0084), und dass die Bezahlung der ESt im Einkommensteuerverfahren des Primärschuldners die Erlassung eines Haftungsbescheides auf Grund desselben Sachverhaltes ausschließt (VwGH 13.9.1972, 2218/71, vgl. auch DKMZ EStG 24.Lief. § 95 TZ 2/3) . Allerdings ist die Ehefrau des GF in Bezug auf die vGA nicht Haftungspflichtige, nicht Gesamtschuldnerin, nicht Primärschuldnerin und sie ist auch ein anderes Steuersubjekt als der GF und die bf GmbH. Ob es zulässig ist, in so einem Fall zumindest im Rahmen des Ermessens von der Inanspruchnahme der Haftung der bf GmbH Abstand zu nehmen, ist noch nicht durch den VwGH entschieden worden.

In Bezug auf das Jahr 2019 stellt sich bei im Wesentlichen gleicher Sachlage (überhöhte Miete an die Ehefrau des GF) die Rechtsfrage, ob die Einkommensteuer, die die Ehefrau des GF für die vGA im Zusammenhang mit dieser Vermietung bezahlt hat, den

Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag zu mindern hat oder im Rahmen des Ermessens mindern darf.

In beiden Fällen liegen in Bezug auf KEST 2019 und 2020 erhebliche Rechtsfragen i S von Art 133 Abs 4 B-VG vor.

Im Zeitraum 2016-31.3.2018 hat der alleinige Gesellschafter – Geschäftsführer (GF) der bf GmbH eine Büromiete abverlangt, die wesentlich höher als die marktübliche Büromiete gewesen ist. Er hat allerdings diese vGA der Einkommensteuer unterworfen, und dabei im Ergebnis wesentlich mehr Einkommensteuer bezahlt, als KEST für die Ausschüttung zu bezahlen gewesen wäre. Dass für diesen Zeitraum keine Inanspruchnahme zur KEST – Haftung in Bezug auf diese vGA aus der Büromiete mehr erfolgen darf, ist nach Ansicht des BFG durch die RSp hinreichend geklärt (vgl. DKMZ, ESTG, 23. Auflage, § 95 TZ 2/3 m.w.N. , insbesondere VwGH 13.9.1972, 2218/71).

Im Zeitraum 1.4.2018 -31.12.2018 gab es in Bezug auf die Büromiete nur eine vGA, aber bisher keine Bezahlung einer Einkommensteuer. Dass es in Bezug auf diesen Zeitraum zur KEST-Haftung kommen muss, bedarf keiner näheren Erörterung.

In Bezug auf KEST 2016 bis 2018 liegen daher aus der Sicht des BFG keine erheblichen Rechtsfragen i S von Art 133 Abs 4 B-VG vor. Insoweit ist daher aus der Sicht des BFG eine Revision nicht zulässig.

b.) In Bezug auf USt 2016-2020 und KöSt 2016 – 2018

hat die bf GmbH eine Büromiete an den GF oder dessen Ehefrau bezahlt, die aus der Sicht des BFG höher als marktüblich war. Dass deshalb Vorsteuern und Betriebsausgaben zu kürzen sind, löst keine erhebliche Rechtsfrage i S von Art 133 Abs 4 B-VG aus. Die Frage, wie hoch die marktübliche Miete gewesen wäre, ist Tatfrage und keine Rechtsfrage i S des Art 133 Abs 4 B-VG.

In Bezug auf USt 2016-2018 und KöSt 2016-2018 hat es Mängel bei den Aufzeichnungen gegeben, die Sicherheitszuschläge ausgelöst haben, weil insoweit die Vollständigkeit der erklärten Besteuerungsgrundlagen zweifelhaft war. Insoweit waren aus der Sicht des BFG keine erheblichen Rechtsfragen i.S. des Art 133 Abs 4 B-VG, sondern nur Tatfragen zu erörtern.

In Bezug auf USt 2016-2020 und KöSt 2016-2018 wird daher eine Revision für unzulässig erachtet.

c.) Anspruchszinsen 2016-2017:

Die Bf hat in ihrem Vorbringen sinngemäß zu erkennen gegeben, sie bekämpfe die Anspruchszinsenbescheide wegen aus ihrer Sicht inhaltlich rechtswidriger Abgabenbescheide.

Daher ist die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide abzuweisen.

Erhebliche Rechtsfragen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG haben sich insoweit nicht ergeben. Daher ist insoweit eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. August 2025