

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., die Richterinnen Mag. Barbara Gangl sowie die fachkundigen Laienrichter Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun und Manfred Fiala in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4 Tür 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 10. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom

- 10. Dezember 2019 betreffend Wiederaufnahme Feststellung Gruppenträger und Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 bis 2012, sowie Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 2010 bis 2012, sowie
- 11. Dezember 2019, betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 bis 2012 sowie Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2010 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012, Umsatzsteuer 2010 bis 2012 sowie Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- III. Der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2009 wird ersatzlos aufgehoben.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Partei (in der Folge die Bf.) fand eine Außenprüfung statt. Im Rahmen dieser Prüfung erfolgten durch die belangte Behörde im Wesentlichen folgende Feststellungen samt rechtlicher Würdigung:

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. verpachte ein Wirtshaus. Diese Tätigkeit wurde als Liebhaberei eingestuft. Im Rahmen von Hausdurchsuchungen wurden Eingangsrechnungen der Pächterin bei der Bf. sichergestellt. Die abgerechneten Leistungen wurden in Frage gestellt und schlussendlich nicht anerkannt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. habe eine Leistungsbeziehung zur Pächterin des Wirtshauses lediglich vorgetäuscht, um sich mittels Kick-Back-Zahlungen zu bereichern. Die belangte Behörde stellte eine verdeckte Ausschüttung fest, zog die Bf. zur Haftung der KEST heran und korrigierte den Vorsteuerabzug der Bf.
- Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. nahm im WJ 2011 samt seiner Familie (Ehefrau, 11-jähriger Sohn und Tochter) an einer Studienreise nach Dubai bzw. Abu Dhabi teil. Die belangte Behörde stellte eine verdeckte Ausschüttung hinsichtlich Ehefrau und Kindern fest und zog die Bf. zur Haftung der KEST heran.
- Eine Rückstellung wurde nicht anerkannt, weil es gegenüber der Bf. keine Haftungsverpflichtung gäbe. Die belangte Behörde rechnete diese iRe Bilanzberichtigung außerbilanziell zu.
- Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. vermietete unbewegliches Vermögen an die Bf. Die belangte Behörde stellte fest, dies sei überpreisig erfolgt. Eine verdeckte Ausschüttung wurde festgesetzt und die Bf. zur Haftung der KEST herangezogen. Ebenso erfolgte eine Vorsteuerkorrektur bei der Bf.
- Die belangte Behörde erkannte zudem das Dienstverhältnis mit der Frau des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. nicht an, setzte eine verdeckte Ausschüttung fest und zog die Bf. zur Haftung der KEST heran.
- Die belangte Behörde stellte fest, dass die Bf. gegenüber ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren 2008 bis 2012 offene Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen habe. Es wurde zudem festgestellt, es gebe lediglich ein mündliches Pfandrecht zur Besicherung und ein erhöhtes Kreditrisiko sei der Bf. nicht abgegolten worden. Darin erkannte die belangte Behörde eine verdeckte Ausschüttung und zog die Bf. zur Haftung der KEST heran.
- Die belangte Behörde erkannte mehrere Fremdleistungen nicht an und korrigierte den Vorsteuerabzug.

Die belangte Behörde nahm das Feststellungsverfahren Gruppenträger 2009 bis 2012 sowie die Umsatzsteuer 2010 bis 2012 wieder auf und verwies mit näheren Feststellungen auf die 10-

jährige Verjährungsfrist wegen Abgabenhinterziehung. Zudem wurde die Bf. zur Haftung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 herangezogen.

Die Bf. erhob gegen die Wiederaufnahmebescheide Feststellungsbescheid Gruppenträger und Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012, die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 sowie die Wiederaufnahmebescheide Umsatzsteuer und Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 Beschwerde. Im Wesentlichen werde die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide beantragt, weil die Begründung dazu fehle, welche Tatsachen neu hervorgekommen seien bzw. welche Informationen die Behörde bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide hatte. Zudem sei Verjährung eingetreten. Die Haftungsbescheide seien aufzuheben und die Sachbescheide abzuändern, sodass sie die Ergebnisse vor der Außenprüfung widerspiegeln sollen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Bf. sei im März 1983 gegründet worden und sei im Bereich der Bauprojektierung für Betriebsanlagen und Industriebau tätig. Für den Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 sei jedenfalls Verjährung eingetreten. Das Jahr 2012 könne bei Vorliegen von Verlängerungshandlungen festgesetzt werden. Sämtliche Feststellungen der belangten Behörde betreffend Hinterziehung würden allenfalls dem abgabe- nicht aber strafrechtlichen Überzeugungsgrad Genüge tun. Dazu seien nachprüfbare Feststellungen nicht vorhanden. Zu Tz 2 des AP-Berichts (Fremdleistungen ***S_H-S***) werde ausgeführt, es gebe keine Beweise für kick-back Zahlungen und es liege kein Familienvertrag vor. Zu Tz 3 (Studienreise) werde darauf verwiesen, dass den abgaberechtlichen Ausführungen der Behörde zu folgen sei, dem Gesellschafter-Geschäftsführer dies aber sicherlich nicht bewusst gewesen sei. Zur Rückstellung (Tz 4) werde ausgeführt, der Prüfbericht enthalte keine Begründung hierzu, eine Wiederaufnahme sei daher unzulässig. Eine Bilanzberichtigung könne es nicht geben, wenn die Rückstellung dem Grunde nach gar nicht zu bilden war. Richtig sei die Berichtigung der Bilanz im Jahr des Fehlers. Zu Tz 5 würden die Ausführungen über die Höhe des Mietzinses zur Kenntnis genommen. Zum Gehalt der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers (Tz 6) werde ausgeführt, das Dienstverhältnis sei unter den abgerechneten Bedingungen geschlossen und erfüllt worden. Die Gattin verfügte über umfangreiche Branchenerfahrung. Zum Gesellschafterdarlehen (Tz 7) werde ausgeführt, es liege eine angemessene Verzinsung vor. Zu den weiteren Fremdleistungen (Tz 8 und 9) werde ausgeführt, ***KF*** habe pauschal entlohnte Erhebungsarbeiten ausgeführt. Kick-back-Zahlungen lägen nicht vor. Hinsichtlich der Zahlungen an ***DG*** könne keine weitere Erläuterung stattfinden.

Mit entsprechenden Beschwerdevorentscheidungen änderte die belangte Behörde die angefochtenen Feststellungs- bzw. Sach- und Haftungsbescheide ab. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde abgewiesen. Hierzu wurde betreffend Wiederaufnahme ausgeführt, sämtliche Tatsachen und Beweismittel, die im AP-Bericht angeführt seien, wären der belangten Behörde nicht bekannt gewesen und seien im Zuge des Prüfungsverfahrens neu

hervorgekommen. Zur Verjährung verweist die belangte Behörde auf die nicht eingetretene relative Verjährung für das Jahr 2012. Für die Jahre 2009 bis 2011 werde auf die längere Verjährungsfrist wegen Hinterziehung verwiesen. Zu den Festsetzungs- und Umsatzsteuerbescheiden werde ausgeführt: Nach Ansicht der belangten Behörde seien von ***S_H-S*** keine Leistungen erbracht worden, die Rechnungen seien auf Computern der Bf. erstellt worden. Zur Studienreise werde nochmals die private Veranlassung unterstrichen. Hinsichtlich der Rückstellung erfolgte eine Abänderung der Hinzurechnung für das Jahr 2012. Hinsichtlich Mietverhältnisse werde an der verdeckten Ausschüttung festgehalten, weil weder Miete noch Betriebskosten fremdüblich seien. Fehlerhafte Berechnungen würden abgeändert. Zum Gehalt der Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers werde ausgeführt, es liege lediglich eine Tätigkeit vor, die nicht über die allgemeine Beistandspflicht hinausgehe. Zum Gesellschafterdarlehen werde ausgeführt, der Wegfall des Pfandrechts sei fremdunüblich, wenn nicht gleichzeitig eine Rückführung oder Zinserhöhung stattfinde. Die Fremdleistungen würden weiterhin nicht anerkannt werden. Der Haftungsbescheid KEST 2009 wurde wegen absoluter Verjährung zu Gunsten der Bf. abgeändert. Die Haftungsbescheide KEST 2010 und 2011 wurden zu Ungunsten der Bf., der Haftungsbescheid KEST 2012 zu Gunsten abgeändert, weil sich durch die Änderung des Festsetzungsbescheides Gruppenträger auch die KEST-Bemessungsgrundlage ändere.

Mit Vorlageantrag beantragte die Bf. hinsichtlich der angefochtenen Bescheide die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem ganzen Senat.

Im Vorlagebericht verweist die belangte Behörde abschließend auf einen neuen Rückstellungsspiegel, der im Rahmen des Beschwerdeverfahrens beigebracht und nicht durch die Beschwerdevorentscheidungen berücksichtigt wurde. Eine entsprechende Abänderung zu Ungunsten der Bf. werde beantragt.

Der Aufbau des gegenständlichen Erkenntnis folgt der Reihenfolge der Prüfungsfeststellungen der belangten Behörde, weil auch die Ausführungen in der Beschwerde sich an dieser Reihenfolge orientieren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988. Sie ist im Bereich der Bauprojektierung für Betriebsanlagen und Industriebau tätig. Sie hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.06. bis 31.05. Der Geschäftsführer der Bf. ist Ing. ***GS-GF-lang*** (in der Folge Ing. ***GS-GF***). Ing. ***GS-GF*** hält 100% der Anteile der Bf.

Die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers, Frau Dr. ***H-P***, ist Prokuristin der Bf.

Der Wissensstand des zuständigen Teams der Betriebsveranlagung vor Erlassung der jeweiligen Erstbescheide umfasste die elektronisch abgegebenen Steuererklärungen samt die von der Bf. übermittelten Jahresabschlüsse. Weitere Informationen lagen dem zuständigen Team der Betriebsveranlagung vor Erlassung der Erstbescheide, betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 bis 2012 sowie Umsatzsteuer 2010 bis 2012, nicht vor.

Fremdleistungen Wirtshaus *M*****

Das Wirtshaus ***M*** liegt im nördlichen Burgenland in der Nähe ***7***. Das gegenständliche Wirtshaus wird von Ing. ***GS-GF*** an Frau ***S_H-S*** verpachtet.

In der Buchhaltung der Bf. finden sich verbuchte Fremdleistungen des Wirtshaus ***M***, Pächterin Frau ***S_H-S***, in den Wirtschaftsjahren 2008/09, 2009/10, 2010/11 und 2011/12.

Im Wirtschaftsjahr 2009 wird abgerechnet über:

WJ 2009	Nr	Datum	Brutto	Netto	USt	Buchungstext
	ER 405	01.04.2009	83.719,20	69.766,00	13.953,20	Pflegeleistung Außenanlage PR ***1***
	ER 386	16.03.2009	27.475,20	22.896,00	4.579,20	Reinigung, Pflege
	ER 353	02.02.2009	1.296,00	1.080,00	216,00	Wartung, Reinigung, IH, Pflege
	ER 340	27.01.2009	5.208,00	4.340,00	868,00	Vermittlung Hw-Auftrag ***D***
	ER 108	02.08.2008	17.280,00	14.400,00	2.880,00	Betreuung Ansiedlung ***2***
	ER 107	02.08.2008	24.422,40	20.352,00	4.070,40	Reinigung, Pflege
	ER 92	25.07.2008	6.951,60	5.968,00	983,00	Gleichenfeier (Misch Ust)
		Gesamt	166.352,40	138.802,00	27.549,80	

Im Wirtschaftsjahr 2010 wird abgerechnet über:

WJ 2010	Nr	Datum	Brutto	Netto	USt	Buchungstext
	ER 248	01.03.2010	4.800,00	4.000,00	800,00	Verkauf ***3*** GmbH
	ER 260	23.03.2010	24.422,40	20.352,00	4.070,40	Reinigung, Pflege 1130
	ER 266	01.04.2010	600,00	500,00	100,00	Wartung, Reinigung, IH, Pflege
	ER 274	12.04.2010	15.264,00	12.720,00	2.544,00	Reinigung, Pflege 1130
	ER 283	27.04.2010	6.880,00	5.733,33	1.146,67	Betreuung Büro ***M***
		Gesamt	51.966,40	43.305,33	8.661,07	

Im Wirtschaftsjahr 2011 wird abgerechnet über:

WJ 2011	Nr	Datum	Brutto	Netto	USt	Buchungstext
	ER 208	07.12.2010	21.369,60	17.808,00	3.561,60	Reinigung, Pflege Büroräumlichkeiten
	ER 209	07.12.2010	840,00	700,00	140,00	Wartung, Reinigung, IH, Pflege
	ER 210	07.12.2010	1.024,80	854,00	170,80	Betreuung ***M***
	ER 381	05.05.2011	600,00	500,00	100,00	Wartung, Reinigung, IH, Pflege
	ER 382	05.05.2011	15.264,00	12.720,00	2.544,00	Reinigung Pflege 1130
	ER 383	05.05.2011	1.200,00	1.000,00	200,00	Betreuung ***M***
		Gesamt	40.298,40	33.582,00	6.716,40	

Im Wirtschaftsjahr 2012 wird abgerechnet über:

WJ 2012	Nr	Datum	Brutto	Netto	USt	Buchungstext
	ER299	09.03.2012	1.680,00	1.400,00	280,00	Betreuung ***M***
	ER 300	09.03.2012	840,00	700,00	140,00	Wartung, Reinigung, IH, Pflege
	ER 301	09.03.2012	17.808,00	14.840,00	2.968,00	Reinigung Pflege 1130
		Gesamt	20.328,00	16.940,00	3.388,00	

Die abgerechneten Leistungen mit Ausnahme der ER 92 im Wirtschaftsjahr 2009, wurden vom Wirtshaus ***M*** bzw. ***S_H-S*** und ihren Mitarbeitern an die Bf. **nicht** erbracht. Die Aufwendungen zur gleichenfeier, über die in ER 92 aus dem Wirtschaftsjahr 2009 abgerechnet wurden, sind nicht betrieblich veranlasst.

Studienreise Dubai, Abu Dhabi

Im Zeitraum 18.03.2011 bis 23.03.2011 erfolgte eine Studienreise des Ing. ***GS-GF***, seiner Ehefrau und deren zwei Kindern nach Dubai und Abu Dhabi im Rahmen des ***4***. Die Aufwendungen dieser Reise für die ganze Familie wurde in der Buchhaltung der Bf. im Ausmaß von € 7.980 berücksichtigt.

Die Aufwendungen der Reise, die die Kinder betreffen, sind nicht betrieblich veranlasst.

Die Aufwände wurden in Höhe von € 1.197,00 im Kalenderjahr 2010, in Höhe von € 6.783 im Kalenderjahr 2011 bezahlt.

Rückstellungen ***S*** Gruppe

In der Buchhaltung der Bf. finden sich Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen gegenüber der ***S*** Gruppe, wobei im Wirtschaftsjahr 2009 eine (unternehmensrechtliche) Dotierung der Rückstellung in Höhe von € 4 Mio erfolgte, die sich steuerlich in Höhe von € 3,2 Mio auswirkte.

Diese Rückstellung wurde sodann in den Jahren 2012 bis 2014 ergebniswirksam aufgelöst (unternehmensrechtlich 2012: € 2.005.000 [steuerlich relevant: € 1.604.000]; 2013: € 1.100.000; 2014: € 895.000).

Eine Verpflichtung oder Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der ***S*** Gruppe besteht nicht.

Mietverhältnisse Wirtshaus *M*****

Ing. ***GS-GF*** vermietet der Bf. einen Teil der Liegenschaft der ***Adresse Wirtshaus***, nämlich einen Teil des ersten Obergeschosses. An dieser Adresse wird im Erdgeschoss das Wirtshaus ***M*** betrieben, das Ing. ***GS-GF*** der ***S_H-S*** verpachtet.

Schriftliche Verträge über die Vermietung der Räumlichkeiten liegen nicht vor.

Vermietet werden drei Räume im Ausmaß von 53,18 m² plus Vorraum, Gang und Nassgruppen. Insgesamt wird daher eine Fläche von 86,47 m² vermietet. Ursprünglich wurde eine Miete von € 18,15 pro m² verrechnet. Im Wirtschaftsjahr 2012 wurde im Rahmen einer Nachverrechnung die Miete erhöht. Diese Nachverrechnung betrifft die Zeiträume Jänner 2008 bis Dezember 2010 sowie Jänner 2011 fortfolgend. Für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2010 betrug die Miete € 35,50 pro m², danach € 37,01 pro m². Eine schriftliche Vereinbarung über die Nachverrechnung besteht nicht.

Zusätzlich wurden Betriebskosten verrechnet, die im Wirtschaftsjahr 2008/2009 € 5.556,48, in den folgenden relevanten Wirtschaftsjahren € 5.232,48 betrugen. Die durchschnittlichen Betriebskosten von Wohnungen im Burgenland betrugen in den Kalenderjahren 2009 und 2010 jährlich € 14,4 pro m², in den Kalenderjahren 2011 und 2012 jährlich € 15,60 pro m².

Im Raum ***7*** Umgebung beträgt der gängige Mietsatz für Geschäftsräumlichkeiten durchschnittlich € 6,51 pro m² im Jahr 2019.

Die Vermietung erfolgte zu überhöhten Preisen, sowohl hinsichtlich des Mietentgelts als auch hinsichtlich der Betriebskosten.

Es ergibt sich folgender Überblick über die tatsächlich bezahlte und fremdübliche Miete:

WJ	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012
bezahlt	€ 18.836,76	€ 18.836,76	€ 18.836,76	€ 100.551,35
fremdüblich	€ 6.755,04	€ 6.755,04	€ 6.755,04	€ 6.755,04
Differenz	€ 12.081,72	€ 12.081,72	€ 12.081,72	€ 93.796,31

Es ergibt sich folgender Überblick über die tatsächlich bezahlten und fremdüblichen Betriebskosten:

WJ	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012
Bezahlte BK	€ 5.232,48	€ 5.232,48	€ 5.232,48	€ 5.232,48
Durchsch BK	€ 1.245,17	€ 1.245,17	€ 1.288,40	€ 1.348,93
Differenz	€ 3.987,31	€ 3.987,31	€ 3.944,08	€ 3.883,55

Aus den verrechneten Leistungen (Miete und Betriebskosten) zog die Bf. folgende Vorsteuern in den Wirtschaftsjahren ab:

WJ	2009/2010	2010/2011	2011/2012
Abgezogene Vorsteuern	€ 4.813,85	€ 4.813,85	€ 21.156,77

Auf die fremdübliche Miete und Betriebskosten entfallen folgende Vorsteuern in den Wirtschaftsjahren:

WJ	2009/2010	2010/2011	2011/2012
fremdübliche Vorsteuern Miete	€ 1.351,01	€ 1.351,01	€ 1.351,01
Fremdübliche Vorsteuern BK	€ 249,03	€ 257,68	€ 269,79

Anstellung Ehegattin des Geschäftsführers

Die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers, Frau Dr. ***H-P***, ist bei der Bf. als Prokuristin angestellt. Ihr Zuständigkeitsbereich liegt im Personalwesen, der Finanzierung und der Kalkulation für Banken.

Die Ehefrau des Ing. ***GS-GF*** war tatsächlich im Unternehmen der Bf. beschäftigt, eine Scheinanstellung liegt nicht vor.

Gesellschafterdarlehen

Die Bf. gewährte Ing. ***GS-GF*** ein Gesellschafterdarlehen. Aus einem undatierten Vertrag betreffend „Verrechnungskonto – allgemeine Vorgaben für Durchführungen“ zwischen der Bf. und Ing. ***GS-GF*** ergeben sich grundsätzliche Vorgaben für die Darlehensgewährung, darunter eine Verzinsung in Höhe des VIBOR + 0,5% bzw., wenn der Basisindexwert unter 3% liegen sollte, eine Verzinsung von 3% + 0,4%-Punkte. In dem Vertrag wurden weiters Laufzeit, Rückzahlungs-, Kündigungs- und Verzugsmodalitäten geregelt sowie eine Regelung zur Verjährung von Zinsansprüchen aufgenommen.

Daneben wurde der Bf. mit Pfandvertrag vom September 1996 für die Besicherung des Darlehens („zur Sicherstellung aller Forderungen [... der Bf.], die aus diesem Kreditverhältnis entstanden sind bzw. in Hinkunft entstehen werden“) ein Pfandrecht auf eine Liegenschaft in Wien Hietzing eingeräumt. Mit diesem Pfandvertrag verpflichtet sich Ing. ***GS-GF***, „die verpfändete Liegenschaft ohne Zustimmung weder zu belasten, zu verkaufen, zu tauschen, zu

vermieten, zu verpachten, noch sonst eine Handlung zu treffend, die den Wert bzw. den Ertragswert der Liegenschaft vermindert oder deren Verwertung erschwert“.

Das Pfandrecht wurde niemals grundbücherlich eingeräumt.

Mit Kaufvertrag vom 25.04.2007 verkaufte Ing. ***GS-GF*** dieses Grundstück seiner Ehegattin, Dr. ***H-P***, wobei im Kaufvertrag festgehalten wird, dass Ing. ***GS-GF*** als Verkäufer für die Lastenfreiheit des gegenständlichen Grundstücks haftet. Im Rahmen dieses Kaufvertrages wurde zu Gunsten des Ing. ***GS-GF*** ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingeräumt. Mit weiterem Kaufvertrag vom Dezember 2016 wurde das gegenständliche Grundstück sodann von Dr. ***H-P*** (und Ing. ***GS-GF***) an eine dritte Person veräußert, wobei in diesem Vertrag als Belastung lediglich das Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Ing. ***GS-GF*** angeführt wurde.

Fremde Dritte hätten nach Veräußerung der als Sicherheit dienenden Liegenschaft eine Zinsanpassung vorgenommen.

Der Referenzzinssatz für Konsumkredite beträgt im Kalenderjahr 2008: 6,81%, im Kalenderjahr 2009: 5,04%, im Kalenderjahr 2010: 4,73%, im Kalenderjahr 2011: 5,00% und im Kalenderjahr 2012: 4,77%. Dieser Referenzzinssatz ist aufgrund fehlender Sicherheiten im Kalenderjahr 2008 um 1 Prozentpunkt, in den Kalenderjahren 2009 bis 2012 um 2 Prozentpunkte zu erhöhen, weswegen sich fremdübliche Zinsen ergeben in Höhe von 2008: 7,81%; 2009: 7,04%; 2010: 6,73%; 2011: 7,00%; 2012: 6,77%.

Entsprechend ergibt sich die folgende Gegenüberstellung an verbuchten und fremdüblichen Zinsen:

Zinsen	2009	2010	2011	2012
lt. Buchhaltung	€ 142.650,43	€ 152.647,47	€ 146.862,82	€ 144.077,19
fremdüblich	€ 231.910,13	€ 223.877,38	€ 209.303,17	€ 207.644,13
Differenz	€ 89.259,70	€ 71.229,91	€ 62.440,35	€ 63.566,94

Fremdleistungen *KF*****

Im Wirtschaftsjahr 2008/09 wurde ein Beleg über € 2.500 + 20% USt des ***KF*** in den Unterlagen der Bf. aufgefunden. In dieser Rechnung wird über erbrachte Beratungsleistungen im August und September 2008 über ein zu verwertendes Objekt in Wiener Neudorf sowie die Führung von Informationsgesprächen abgerechnet. Diese Rechnung wurde mittels Verrechnungsscheck bezahlt. ***KF*** erklärte diese Einkünfte nicht.

In der Buchhaltung der Bf. wurde der gegenständliche Beleg gegenüber einem anderen Gläubiger, der ***F*** GmbH gebucht. Ein Bezug zwischen ***KF*** und dieser Gesellschaft ist nicht herstellbar.

Weitere Unterlagen zu dieser Fremdleistung liegen nicht vor.

Eine Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ***KF*** liegt nicht vor.

Fremdleistungen *DG*****

In den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 wurden bei der Bf. Leistungen des ***DG*** als Betriebsausgaben berücksichtigt. In den Rechnungen wird abgerechnet über Leistungen im Zusammenhang mit einem Einkaufszentrum in Zagreb (Lageerarbeitung, Informationseinholung, Aufarbeitung / Übersetzung von Unterlagen, Erarbeitung des Status, Besprechungen, Gespräche, Standortsuche, Behördenabklärungen, Grundstücksbegehungen mit Maklern, Gespräche mit Behörden).

Die Bezahlung dieser Rechnungen, sofern sie überhaupt vorhanden sind, erfolgte fast ausschließlich bar in Wien durch Ing. ***GS-GF***. Ausgenommen davon sind zwei Überweisungen, deren Empfänger nicht ***DG***, sondern ***5*** ist. Für die durchgeführten Überweisungen gibt es jedoch, mit Ausnahme einer Auslandsüberweisung, keine entsprechende Rechnung.

Abgerechnet wurden:

Wirtschaftsjahr 2009:

Datum	Bezeichnung lt. Buchhaltung	Betrag
11.06.2008	***G***, EKZ Zagreb	€ 2.100,00
11.08.2008	***G***	€ 2.850,00
29.09.2008	***G***	€ 750,00
24.11.2008	***G***	€ 2.000,00
09.01.2009	***G***	€ 3.500,00
12.01.2009	***G***	€ 3.750,00
10.04.2009	***G***, EKZ Zagreb	€ 2.000,00
14.04.2009	***G***, EKZ Buzin	€ 1.000,00

14.14.2009	***G***, Salesiner	€ 2.000,00
Gesamt		€ 19.950,00

Wirtschaftsjahr 2010

Datum	Bezeichnung lt. Buchhaltung	Betrag
17.06.2009	***G***, EKZ Buzin	€ 5.000,00
02.09.2009	***G***	€ 3.000,00
21.10.2009	***G***	€ 2.000,00
19.04.2010	***G*** Buzin	€ 2.000,00
Gesamt		€ 12.000,00

Wirtschaftsjahr 2011

Datum	Bezeichnung lt. Buchhaltung	Betrag
07.06.2010	***G***	€ 2.000,00
04.08.2010	***G***	€ 1.000,00
18.08.2010	***G***	€ 1.000,00
Gesamt		€ 4.000,00

Weitere Unterlagen zu den erbrachten Leistungen, wie beispielsweise Verträge oder sonstige Unterlagen (Besprechungsprotokolle; Übersetzungen, über die abgerechnet wurde; Bestätigung über stattgefundenen Termine, etc.) sind nicht vorhanden.

Eine Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ***DG*** liegt nicht vor.

Abgabenhinterziehung

Die Bf. hat in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 für die Zwecke der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorsätzlich Körperschaftsteuer hinterzogen. Die Bf. hat in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2011 für die Zwecke der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorsätzlich Umsatzsteuer hinterzogen. Die Bf. hat in den Kalenderjahren 2010 und 2011 für die Zwecke der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorsätzlich Kapitalertragsteuer hinterzogen.

Amtshandlungen der Behörde betreffend Wirtschaftsjahr 2012:

Der Erstbescheid betreffend Feststellung Gruppenträger 2012 erging am 14.11.2013. Der Erstbescheid betreffend Umsatzsteuer 2012 erging am 09.10.2013. Der Außenprüfungsbeginn war der 11.09.2018.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt sowie den folgenden Umständen:

Der Umfang des Wissensstands des zuständigen Teams der Betriebsveranlagung ergibt sich aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 26.02.2025. Die Bf. erstattete dazu kein Vorbringen. Der erkennende Senat sieht es als erwiesen an, dass der Wissensstand des zuständigen Teams der Betriebsveranlagung lediglich die elektronisch abgegebenen Steuererklärungen samt die von der Bf. übermittelten Jahresabschlüsse umfasste.

Fremdleistungen Wirtshaus *M*****

Die Verpachtung des gegenständlichen Wirtshaus durch den Gesellschafter-Geschäftsführer an Frau ***S_H-S*** ist aktenkundig und zwischen den Parteien unstrittig.

Dass die Bf. Fremdleistungen in deren Rechenwerk verbuchte, ergibt sich aus den Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen des Berichts über die Außenprüfung, sowie aus den Ausführungen im Rahmen der Beschwerde der Bf.

Die entsprechenden Rechnungen, deren Höhe und deren abgerechneter Leistungsinhalt sind aktenkundig und wurden dem vorgelegten Verwaltungsakt entnommen.

Zur mangelnden Leistung:

Im Rahmen der Außenprüfung wurde die Bf. zur Vorlage von Unterlagen hinsichtlich dieser Fremdleistungen aufgefordert. Unterlagen wurden von der Bf. zwar vereinzelt vorgelegt, können aber abschließend die Leistungsbeziehung nicht untermauern.

Insbesondere zu den Pflegeleistungen von Außenanlagen ergibt sich, dass Rechnungen und Vereinbarungen im Nachhinein erstellt wurden. Auch das aktenkundige Sachverständigengutachten zum anhängigen gerichtlichen Strafverfahren befasste sich mit diesen Leistungen (Gutachten, Tz 1306ff). Dort wird, zusammengefasst, ausgeführt, ***S_H-S*** habe keine Gewerbeberechtigung für die Pflege von Außenanlagen besessen, Personal (abseits von Köchen und Kellnern) sei nicht vorhanden gewesen, um die Leistungen zu erbringen und die Rechnung sei von der Assistentin des Ing. ***GS-GF*** auf den Computern der Bf. erstellt worden. Spiegelbildlich wurden die Einnahmen auf Seite des Wirtshauses

M nicht erfasst. Zudem ergibt sich aus der Aussage von ***TP***, Buchhalterin und Assistentin von Ing. ***GS-GF***: „Im Regelfall werden Außenanlagen durch die firmeninternen Hausarbeiter betreut. [...] Es handelte sich um 2 Männer“ (Niederschrift ***TP***, Seite 23). Die entsprechenden Leistungen dürften daher durch eigene Mitarbeiter der Bf. bzw. Mitarbeiter der ***Bf***-Gruppe erbracht worden sein. Dies ist insoweit zutreffend, als die Foto-Dokumentation im Rahmen des Sachverständigengutachtens sowie das Gutachten selbst darauf schließen lässt, dass keine laufenden Pflegeleistungen erbracht wurden (vgl. Gutachten, Tz 358ff).

Auch hinsichtlich der sonstigen Reinigungsleistungen wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Hierzu ergibt sich ebenso aus dem Sachverständigengutachten, dass diese Rechnungen ein abweichendes Layout von den sonstigen Rechnungen des Wirtshauses ***M*** aufweisen und auf den Computern der Bf. bzw. der ***Bf***-Gruppe erstellt wurden. Zudem führt das Gutachten aus, die üblichen Verrechnungsmodalitäten unterscheiden sich von den vorliegenden Rechnungen deutlich. Noch eindeutiger wird ausgeführt: „mit diesem „Beleg“ [werde] behauptet, man hätte [...] 9 (!) Monate Leistungen erbracht, die man nun plötzlich „abrechnet“. Und das bei einem Gasthaus, das permanent am Konkurs dahinschrammte, aber offensichtlich kein Problem damit hatte, Reinigungspersonal (welches?) schnell einmal 9 Monate vorzufinanzieren, bis man sich zu einer angeblichen Verrechnung „bequeme““ (vgl. Gutachten, Tz 1386).

Die durch das Bundesfinanzgericht amtswegig durchgeführten Zeugeneinvernahmen stützen das Ergebnis, dass keine Leistungen erbracht wurden, ebenso. Die Zeugin ***S_H-S*** sagte auf die Frage, welche Leistungen gegenüber der Bf. erbracht wurden, aus, es seien Catering- und Reinigungsleistungen erbracht worden. Die Reinigungsleistungen seien durch ***S_H-S*** und einen Teil der Abwäscher in den Morgenstunden vor dem Mittagsgeschäft durchgeführt worden. Ebenso verwies die Zeugin darauf, bei den abgerechneten Gartengestaltungsleistungen sei Rasen gemäht worden. Die Zeugin schwächte diese Aussage aber im Rahmen ihrer Einvernahme insofern wieder ab, als sie sich nach dem Vorhalt von Bildern des Bauplatzes, an dem diese Gartengestaltungsleistungen durchgeführt werden hätten sollen, nicht mehr erinnern konnte. Ebenso hatte die Zeugin zur nachträglichen Erstellung der Rechnungen auf den Computern der Bf. keine Erinnerung. Die Zeugin räumte zudem ein, es sei für sie unüblich, dass der Leistungsempfänger ihrer Leistung ihr dafür die Rechnung schrieb. Ebenso verschwieg sich die Zeugin über den Vorhalt, die jeweiligen Einnahmen seien bei ihr nicht steuerwirksam erfasst worden. Zum Abweichen des Rechnungslayouts konnte die Zeugin ebenso keine Erklärung abgeben. Ebenso gestand die Zeugin ein, Barschecks iHv über € 80.000 nicht erhalten zu haben.

Zur Plausibilisierung der Aussagen der Zeugin ***S_H-S*** wurden vom Bundesfinanzgericht amtswegig die für den gegenständlichen Zeitraum beschäftigten Arbeitnehmer des Wirtshauses ***M*** zeugenschaftlich einvernommen. Aus diesen Zeugeneinvernahmen lässt sich

abschließend zusammenfassend ableiten, dass keine der befragten Mitarbeiter je Reinigungsleistungen oder Gartengestaltungsleistungen in Büros oder Baustellen durchgeführt hat.

Die Abrechnung betreffend die Vermittlung eines unbefristeten Hausverwaltungsauftrags betrifft ein Objekt der Firma ***D*** in 1230 Wien, ***StraßeHN***. Vorgelegt wurde hierzu eine Vereinbarung zwischen Gerard von der ***D*** und der Bf. betreffend technische Betreuung samt Abrechnung der Betriebskosten und Zuordnung zu den beiden Mietern. Welche Leistung nun das Wirtshaus ***M*** bzw. ***S_H-S*** erbracht haben soll, bleibt offen. Die Zeugin ***H-S*** sagte zudem aus, gegenüber der Bf. seien lediglich Catering- und Reinigungsleistungen erbracht worden. Vermittlungsleistungen sind daher von ***H-S*** nicht erbracht worden.

Zur Abrechnung betreffend Betreuung der baulichen Ansiedlung eines Unternehmens und der infrastrukturellen Bauwerke Kanal, Straße und Elektro sowie Lokalzurverfügungstellung für Bauleitung sind ebenso keine Unterlagen vorhanden. Mit der belangten Behörde geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es nicht ersichtlich ist, wie das Wirtshaus ***M*** bzw. ***S_H-S*** das Know-How haben sollte, um die Bauleitung für infrastrukturelle Arbeiten zu übernehmen. Die Zeugin ***S_H-S*** sagte zudem aus, gegenüber der Bf. seien lediglich Catering- und Reinigungsleistungen erbracht worden. Vermittlungsleistungen sind daher von ***S_H-S*** nicht erbracht worden.

Hinsichtlich der Unterstützung zum Verkauf eines Grundstücks an eine GmbH sind ebenso keine Unterlagen vorhanden, die ein Tätigwerden des Wirtshaus ***M*** bzw. ***S_H-S*** belegen. Vorgelegt wurde lediglich ein Kaufvertrag zwischen Ing. ***GS-GF*** persönlich und der entsprechenden GmbH sowie Rechnungen der Bf. betreffend Projektentwicklung- und Projektsteuerungsarbeiten. Daraus lässt sich aber keine Leistung des Wirtshaus ***M*** bzw. ***S_H-S*** ableiten. Die Zeugin ***H-S*** sagte zudem aus, gegenüber der Bf. seien lediglich Catering- und Reinigungsleistungen erbracht worden. Vermittlungsleistungen sind daher von ***S_H-S*** nicht erbracht worden.

Die Bf. nimmt auf diese Umstände keinen relevanten Bezug. Es wird lediglich darauf verwiesen, dass zwischen der Bf. und ***S_H-S*** bzw. zwischen Ing. ***GS-GF*** und ***S_H-S*** keine Nahebeziehung bestehe, weswegen Entgeltlichkeitsvermutung vorliege. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung verwies Ing. ***GS-GF*** zwar darauf, Frau ***S_H-S*** habe als Sprachrohr vor Ort gedient und habe Vermittlungsleistungen durchgeführt, die sodann von der Bf. be- und abgerechnet wurden. Weitere Unterlagen, um dieses Vorbringen zu untermauern, wurden aber nicht vorgelegt.

Der erkennende Senat sieht es daher als erwiesen an, dass keine Leistungen erbracht wurden: Es mag zustimmen, dass sich fremde Dritte grundsätzlich nichts zu schenken pflegen. Auf Basis

der Ermittlungsergebnisse, insbesondere der durchgeführten Zeugeneinvernahmen wurden die angeführten Leistungen tatsächlich nicht an die Bf. erbracht.

Davon ausgenommen ist lediglich die Abrechnung des Wirtshauses ***M*** aus dem Wirtschaftsjahr 2009 betreffend eine Gleichfeier. Das Bundesfinanzgericht geht im Lichte der Zeugeneinvernahme der Zeugin ***S_H-S*** davon aus, dass diese Cateringleistungen tatsächlich erbracht wurden. Dass die Cateringleistungen nicht betrieblich veranlasst sind, ergibt sich aus dem gesammelten Vorbringen der Bf.: Einerseits wurde im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung im Rahmen der Außenprüfung dargelegt, es handele sich um eine externe Feier, bei der die Arbeiter und Handwerker / Gewerke eingeladen seien, die auf der Baustelle tätig sind (vgl. Vorhaltsbeantwortung 22.10.2019). Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte Ing. ***GS-GF*** zur Gleichfeier aus, dass eine derartige Feier regulär vom Bauherrn bezahlt werde. Die Bf. habe die Bezahlung einmalig übernommen, für welche Ansiedlung das passierte, sei ihm nicht mehr Erinnerung. Zweck der Gleichfeier sei es aber, eine Baustelle gut abzuwickeln. Damit kann aber der betriebliche Charakter der Ausgabe nicht vorliegen, weil die Bf., wie von Ing. ***GS-GF*** selbst dargelegt, gegenständlich nicht Bauherrin war, sondern lediglich für die Ansiedlung und Koordinierung zuständig war.

Studienreise Dubai, Abu Dhabi

Dass eine Studienreise im festgestellten Zeitraum stattfand, ist aktenkundig und zwischen den Parteien auch unstrittig. Dies ergibt sich insbesondere aus der vorliegenden Vorhaltsbeantwortung des Ing. ***GS-GF*** sowie den Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung.

Dass zwischen der Reise der Kinder des Ing. ***GS-GF*** und der Bf. kein ursächlicher Zusammenhang steht und damit privat durch den Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. ***GS-GF*** verursacht ist, ist für das Bundesfinanzgericht schon daraus ersichtlich, dass der Sohn des Bf. im Zeitpunkt der Reise 11 Jahre alt war und genauso wenig wie dessen Schwester im Unternehmen der Bf. beschäftigt war. Abgerundet wird dies durch die Zeugenaussage der Ehefrau Dr. ***H-P***, wonach die Kinder mangels Kinderbetreuungsmöglichkeiten mit auf die Reise genommen werden mussten.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung im Zuge der Außenprüfung wird von Seiten des Ing. ***GS-GF*** darauf verwiesen, der Sohn sei für die spätere Geschäftsführung der Bf. vorgesehen gewesen. Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung verweist Ing. ***GS-GF*** nochmals auf diese Motive. Dieses Argument ist für das Bundesfinanzgericht nicht stichhaltig, um einen Zusammenhang der Aufwendungen mit der Tätigkeit der Bf. herzustellen. Ganz im Gegenteil geht der erkennende Senat davon aus, dass überwiegend private Motive vorhanden waren, warum die Kinder auf die Reise mitgenommen wurden („Du-Wort“ von

wichtigen Persönlichkeiten, Erkenntnisse betreffend allgemeines Verhalten in einer derartigen Gruppe von Erwachsenen, Aufbau von Beziehungen, fehlende Kinderbetreuungsmöglichkeit).

Dass die Kosten betreffend die Ehefrau Dr. ***H-P*** betrieblich veranlasst sind, ergibt sich daraus, dass diese als Prokuristin im Unternehmen der Bf. tätig war. Zwar lag ihr Schwerpunkt auf Personalagenden, sie war aber auch in die strategische Planung des Unternehmens und im Finanzierungsbereich der Bf. eingebunden (dazu auch unten). Dies findet auch in ihrer betriebswirtschaftlichen Ausbildung Deckung. Entsprechend sieht es der erkennende Senat als erwiesen an, dass die Aufwendungen für die Ehefrau Dr. ***H-P*** betrieblich veranlasst waren. Dass diese lediglich für die Kinderbetreuung zuständig war (so die belangte Behörde im Rahmen des Erörterungstermins vom 04.06.2025), ergibt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Da Dr. ***H-P*** nicht nur für Personalagenden zuständig war, sondern auch in die strategische Leitung des Unternehmens eingebunden war und sich um Finanzierungsagenden kümmerte, ist ihre Teilnahme betrieblich veranlasst.

Der Zahlungsfluss ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung (vgl. Bericht, Seite 11). Einwände der Bf. zum Zahlungsfluss sind nicht erhoben worden. Das Bundesfinanzgericht nimmt diesen Zahlungsfluss als erwiesen an.

Rückstellung

Die Höhe der Rückstellung sowie der Zeitpunkt der Dotierung bzw. Auflösung ergibt sich aus der im Rahmen des Beschwerdeverfahrens beigebrachten Aufstellung betreffend Rückstellungen, die aktenkundig ist. Diese Aufstellung wurde der steuerlichen Vertretung auch im Rahmen der Akteneinsicht nochmals übermittelt.

*Zur fehlenden Verpflichtung und Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der ***S*** Gruppe:*

Die Rückstellung steht im Zusammenhang mit einem Vorhaben zur Erbauung einer Park&Ride Anlage. Dieses Projekt wurde von der ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH und der ***S*** Gruppe geplant, aber schlussendlich aufgrund anderer öffentlich-rechtlicher Probleme (fehlende Ausschreibung) nicht durchgeführt, obgleich bereits ein Generalunternehmervertrag zwischen der ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH und der ***S*** Gruppe bestand. Aus dieser Nichtdurchführung entstand ein Rechtsstreit zwischen der ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH und der ***S*** Gruppe.

Hieraus leitet sich nun auch das gegen Ing. ***GS-GF*** geführte Strafverfahren ab, in Rahmen dessen es zu Hausdurchsuchungen kam. Im Zuge der Ermittlungen der Strafbehörden sowie dem dazu in Auftrag gegebenen Gutachten, lässt sich zusammenfassen: Bereits bei der ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH (einer anderen Gruppengesellschaft) wurde eine Rückstellung aufgrund des nicht durchgeführten Bauprojekts mit der ***S*** Gruppe gebildet (vgl. Gutachten, Tz 1813; ebenso die Zeugeneinvernahme des vormaligen Steuerberaters, Mag.

6, Seite 15). Die Bf. verrechnete direkt und indirekt über andere Gesellschaften eine Reihe von Leistungen an die ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH, um diese Gesellschaft auszuhöhlen, womit Ansprüche der ***S*** Gruppe ins Leere laufen sollten (vgl. Gutachten Tz 517 ff; vgl. auch Gutachten Tz 1821). Nach der Untersuchung des Sachverständigen, dürften die so entstandenen Erlöse bei der Bf. durch die Einstellung von Rückstellungen entsprechend steuerlich immunisiert werden (vgl. Gutachten, Tz 1809 und Tz 1821f).

Schlussendlich ist auch aus dem Sachverständigengutachten eindeutig zu entnehmen, dass *„alleinig gegen die ***andere Gruppengesellschaft*** GmbH (...) Ansprüche der ***S*** Gruppe bestanden, weswegen ja umfassend agiert wurde, diese Gesellschaft möglichst auszuhöhlen und die Ansprüche ins Leere gehen zu lassen. Eine Veranlassung respektive nachvollziehbare Grundlage für die Rückstellungen bei der Bf. ist aus betriebswirtschaftlicher Betrachtung daher nicht gegeben“* (vgl. Gutachten, Tz 1821).

Der erkennende Senat sieht es als erwiesen an, dass zwischen der Bf. und der ***S*** Gruppe keine Verpflichtung oder Verbindlichkeit besteht, die die Bildung einer Rückstellung rechtfertigt. Es droht kein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art. Auch die steuerliche Vertretung verwies in der mündlichen Verhandlung darauf, dass die Rückstellung wohl falsch sein dürfte und es eine derartige Rückstellung bei ihm nicht gegeben hätte.

Mietverhältnis Wirtshaus *M*****

Dass Ing. ***GS-GF*** einen Teil der gegenständlichen Liegenschaft an die Bf. vermietet, ist unstrittig, ergibt sich aus dem Bericht über die Außenprüfung sowie den entsprechenden Vorhaltsbeantwortungen im Rahmen der Außenprüfung. Hieraus ergibt sich auch der Umfang der Vermietung.

Dass die entsprechenden schriftlichen Verträge hierfür nicht vorliegen, ist ebenso aktenkundig und ergibt sich insbesondere aus der E-Mail der ehemaligen steuerlichen Vertretung vom 22.10.2019.

Dass die Miete rückwirkend erhöht wurde, ergibt sich aus den Feststellungen der belangten Behörde sowie aus der entsprechenden Buchhaltung der Bf. Dass für diese Nachverrechnung ebenso kein schriftlicher Vertrag vorliegt, ergibt sich nochmals aus der E-Mail der ehemaligen steuerlichen Vertretung vom 22.10.2019.

Zum Ausmaß der vermieteten Fläche besteht zwischen den Parteien grundsätzlich Uneinigkeit. Im Rahmen der Außenprüfung wurde von der Bf. vorgebracht, es seien *„im 1. OG, drei Räume mit je 23,01 m², 14,80 m² und 15,37 m² plus Vorraum, Gang und Nassgruppen“* vermietet worden (vgl. das aktenkundige E-Mail vom 11.10.2019 des Ing. ***GS-GF*** an den vorherigen steuerlichen Vertreter). Daraus schloss die belangte Behörde, es seien insgesamt 53,18 m² vermietet worden. Die Bf. hat hierzu im Rahmen der Beschwerde und im

Vorlageantrag kein Vorbringen erstattet bzw. verweist lediglich darauf, dass die Ausführungen über die Höhe des Mietzinses zur Kenntnis genommen werden. Mit Eingabe vom 04.06.2025 wendet sich die Bf. erstmals gegen die Fremdunüblichkeit des Mietzinses. In dieser Eingabe wird im Wesentlichen dargelegt, es wurde nicht eine Fläche von 53,18m², sondern von 152m² vermietet. Der Eingabe wurde zudem ein Plan der gegenständlichen Liegenschaft beigelegt.

Das Bundesfinanzgericht erachtet es nach Vorlage des Plans der gegenständlichen Liegenschaft im Rahmen des Erörterungsgesprächs als erwiesen, dass insgesamt 86,47 m² an Fläche vermietet wurden. Das inkludiert die im Rahmen der Außenprüfung bekanntgegebenen drei Räume plus zusätzlich die Nassgruppen, den Gang und den Vorraum. Anhand des vorgelegten Plans wurden daher nicht 53,18 m², sondern 86,47 m² an Fläche vermietet. Die von Ing. ***GS-GF*** errechneten 152m² beinhalten zudem teilweise im Erdgeschoss befindliche Räumlichkeiten, die an das Wirtshaus ***M*** vermietet waren. Der erkennende Senat geht davon aus, dass diese Flächen tatsächlich nicht von Ing. ***GS-GF*** an die Bf. überlassen wurden. Hierzu zieht sich der erkennende Senat auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zurück, wonach es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am nächsten kommt (vgl. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030). Abrundend ist die nun sechs Jahre später dargelegte Ansicht auch in sich nicht vollständig stimmig. In der Eingabe verweist Ing. ***GS-GF*** darauf, in der Miete inkludiert seien „*alle angefallenen Betriebskosten wie Strom, Heizung, etc. und naturgemäß die dazugehörige Instandhaltung und Reinigung*“. Tatsächlich wurden aber neben der Miete aber auch zusätzlich Betriebskosten gegenüber der Bf. abgerechnet.

Die Höhe der Miete, die die Bf. bezahlte, ergibt sich ebenso aus den Feststellungen der belangten Behörde (Bericht, Seite 15). Die Miethöhe pro m² ergibt sich rechnerisch aus der Buchhaltung der Bf., heruntergebrochen auf einen Monat und ins Verhältnis gesetzt zur vermieteten Fläche (bspw. ursprüngliche Miete: € 18.836,76 / 12 Monate / 86,47 m²).

Dass eine derartig verrechnete Miete ursprünglich und nach Erhöhung überhöht ist, ergibt sich ebenso aus den aktenkundigen Ermittlungen der belangten Behörde. So zeigten die Ermittlungen der belangten Behörde durchschnittliche Preise für Geschäftslokale, Büros, Praxen, Kanzleien oder Ordinationen einen durchschnittlichen Mietpreis pro m² von € 9,26 in ***7*** bzw. € 6,51 in ***7***-Umgebung (vgl. auch das Protokoll über den Erörterungstermin; die Höhe des Mietsatz in ***7***-Umgebung wurde im Protokoll über die Senatsverhandlung aus Versehen nicht aufgenommen; der von der belangten Behörde herangezogene Mietzins ergibt sich aber bereits aus den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung sowie aus dem Erörterungsgespräch). Diese Zahlen beziehen sich auf den Zeitraum 2019, wobei vom Bundesfinanzgericht ohne Bedenken anzunehmen ist, dass sich ein etwaiger Mietzins seit 2008 erhöht haben müsste bzw. maximal gleichgeblieben ist. Dass der Mietzins seit 2008 (derart stark) gesunken wäre, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, entspricht auch nicht der wirtschaftlichen Realität und wurde zudem von keiner

Partei vorgebracht. Sofern Ing. ***GS-GF*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf verwies, für Geschäftsflächen lag der durchschnittliche Mietpreis bei 8,50 bis 9,50 im Jahr 2009 bzw. 9,00 Euro bis 9,50 im Jahr 2011, blieben diese Zahlen unbewiesen im Raum stehen. Der erkennende Senat geht daher mit der belangten Behörde von durchschnittlichen Mietpreisen iHv € 6,51 pro m² aus, die im Rahmen der Außenprüfung durch entsprechende Ermittlungen untermauert wurden.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die Betriebskosten von Seiten der belangten Behörde nicht beanstandet. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde jedoch entsprechend argumentiert, die Verrechnung der Betriebskosten sei ebenfalls überpreisig erfolgt. Hierzu wurde von Seiten der belangten Behörde auf den Betriebskostenspiegel der Mietervereinigung Wien im Jahr 2012 abgestellt. Die Höhe der verrechneten Betriebskosten ergeben sich aus den Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung sowie die Korrektur im Rahmen der Beschwerdeentscheidung.

Hierzu ergibt sich von Seiten des Bundesfinanzgerichts: Tatsächlich sind auf Bundeslandebene statistische Auswertungen für die durchschnittlichen Betriebskosten für sämtliche Streitjahre vorhanden. Diese ergeben sich aus der Publikation der Statistik Austria, abzurufen unter <https://www.statistik.at/statistiken/bevoelkerung-und-soziales/wohnen/wohnenkosten> Punkt Ergebnisse im Überblick: Wohnkosten für Hauptmietwohnungen - Mikrozensus (.ods)

[Direktlink:

https://www.statistik.at/fileadmin/pages/351/ergebnisse_im_ueberblick_wohnenkosten_Mikrozensus.ods]. Aus dieser Statistik ergeben sich die monatlichen Betriebskosten pro m² (2009 und 2010: € 1,2/m²; 2011 und 2012: 1,3/m²). Rechnet man diese auf eine Jahresbetrachtung hoch, ergeben sich die in den Feststellungen angeführten Beträge. Dass diese durchschnittlichen Betriebskosten heranzuziehen sind, ist für das Bundesfinanzgericht auch anhand der im Rahmen des Erörterungsgesprächs übergebenen Pläne ersichtlich, wonach das Objekt eher Fremdenzimmern gleicht und Ing. ***GS-GF*** auch bekannt gab, dass in diesen Räumlichkeiten regelmäßig auch übernachtet wurde. Abseits dessen wurde von der Bf. kein weiteres Vorbringen zu den üblichen Betriebskosten erstattet, bis auf die in sich nicht stimmige Argumentation, die bezahlte Miete hätte die Betriebskosten bereits enthalten, was anhand der unterschiedlichen Zahlungsströme für Miete und Betriebskosten jedoch an der Realität vorbei geht.

Dass die Verrechnung der Betriebskosten überhöht ist, ergibt sich aus einer Gegenüberstellung der tatsächlich verrechneten Betriebskosten sowie den durchschnittlichen jährlichen Betriebskosten im Burgenland, hochgerechnet auf die vermieteten 86,47 m², wobei für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 für die Mietzahlungen Juni bis Dezember 2010 die durchschnittlichen Betriebskosten für das Kalenderjahr 2010, ab Jänner 2011 bis Mai 2011 die durchschnittlichen Betriebskosten für das Kalenderjahr 2011 herangezogen wurden:

Wirtschaftsjahr	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012
Bezahlte BK	€ 5.232,48	€ 5.232,48	€ 5.232,48	€ 5.232,48
Durchschnittliche BK	€ 1.245,17	€ 1.245,17	€ 1.288,40	€ 1.348,93
Differenz	€ 3.987,31	€ 3.987,31	€ 3.944,08	€ 3.883,55

Die Höhe der ursprünglich abgezogenen Vorsteuern ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung.

Die Höhe der fremdüblichen Vorsteuern (€ 1.351,01) aus der Miete ergeben sich einer Berechnung der Vorsteuer aus der fremdüblichen Nettomiete Miete iHv € 6.755,04 ($€ 6,51 * 86,47 \text{ m}^2 * 12 \text{ Monate}$).

Die Höhe der fremdüblichen Vorsteuern (Wirtschaftsjahr 2010: € 249,03; Wirtschaftsjahr 2011: € 257,68 und Wirtschaftsjahr 2012: € 269,79) aus den Betriebskosten ergeben sich aus der Berechnung der Vorsteuer aus den fremdüblichen Nettobetriebskosten iHv € 1.245,17 im Wirtschaftsjahr 2010; € 1.288,40 im Wirtschaftsjahr 2011 und € 1.348,93 im Wirtschaftsjahr 2012.

Anstellung Ehefrau des Geschäftsführers

Dass die Ehefrau des Ing. ***GS-GF*** als Prokuristin der Bf. beschäftigt ist, ergibt sich aus den aktenkundigen Dienstzettel, der im Rahmen der Beschwerde beigebracht wurde.

Dass die Ehefrau tatsächlich im Unternehmen der Bf. tätig war, ergibt sich aus ihrer glaubhaften zeugenhaften Aussage vor dem Bundesfinanzgericht. Die Tätigkeit der Ehefrau wurde zudem durch aktenkundige Eingaben (im Rahmen des Strafverfahrens) belegt, wonach die Ehefrau des Geschäftsführers insbesondere im Bereich des Personalwesens tätig war und entsprechende Einstellungsgespräche geführt hat. Aufgrund der Zeugeneinvernahme der Dr. ***H-P*** sieht es der erkennende Senat ebenso als erwiesen an, dass sie im Bereich der Finanzierung und der Kalkulation für Banken gearbeitet hat.

Die belangte Behörde gelangte zum Ergebnis der Scheinanstellung im Lichte der Außenprüfung maßgeblich anhand der Aussagen zweier Zeugen, ***EP*** und ***TP***. Beide Zeugen sagten – bezogen auf ein bestimmtes Projekt – aus, die Ehefrau habe für dieses Projekt nicht mitgearbeitet. Der Zeuge ***EP*** sagte zudem aus, die Ehefrau sei lediglich für die Weihnachtsfeier zuständig gewesen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden beide Zeugen nochmals zu diesem Thema einvernommen. Die Zeugin ***TP*** bestätigte das Vorbringen der Bf., die Ehefrau sei im Bereich des Personalwesens, der strategischen Planung und der Finanzierung tätig gewesen. Die Mitarbeiter der Bf. hätten auch immer zu ihr kommen können, um Probleme zu besprechen. Auch der Zeuge ***EP*** sagte zusammengefasst aus, er habe die Ehefrau lediglich bei der Weihnachtsfeier angetroffen und es gab zwischen seinen Agenden und der Agenden der Ehefrau keine Überschneidungen. Aufgrund der fehlenden Überschneidungen könne er abschließend auch nicht sagen, ob sie tatsächlich im Unternehmen der Bf. gearbeitet habe.

Der erkennende Senat geht im Lichte der vorgelegten Unterlagen sowie der Einvernahmen damit abschließend davon aus, dass keine Scheinanstellung vorliegt und die Ehefrau des Geschäftsführers tatsächlich im Unternehmen der Bf. gearbeitet hat.

Gesellschafterdarlehen

Dass die Bf. ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. ***GS-GF*** ein Gesellschafterdarlehen einräumte, ist aktenkundig und ergibt sich aus den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen des Berichts über die stattgefundene Außenprüfung.

Der Vertrag betreffend Verrechnungskonto ist aktenkundig. Die entsprechenden Ausführungen daraus, ergeben sich aus ebendiesem Vertrag.

Ebenso aktenkundig ist der dargelegte Pfandvertrag des Ing. ***GS-GF*** zugunsten der Bf. Der zitierte Inhalt ergibt sich ebenso aus dieser Urkunde.

Dass das Pfandrecht niemals grundbücherlich eingeräumt wurde, ist ebenso aktenkundig, ergibt sich aus den Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen des Berichts über die stattgefundene Außenprüfung sowie aus einem aktenkundigen Grundbuchsauszug.

Die sonstigen Ausführungen zum schlussendlichen Weiterverkauf des Grundstücks von Ing. ***GS-GF*** an Dr. ***H-P*** sowie an eine dritte Person ergeben sich aus den aktenkundigen Verträgen, aus denen sich ebenso auch der zitierte Inhalt ergibt.

Zur Fremdunüblichkeit:

Der erkennende Senat erachtet es als fremdunüblich, entgegen des vertraglich vereinbarten Wortlauts die Sicherheit zu verkaufen, ohne dass daran auch nur irgendwelche Konsequenzen von Seiten der Bf. ergriffen werden. Zwischen Bf. und Ing. ***GS-GF*** war nicht nur eine gewisse Verzinsung des Darlehens vereinbart, sondern auch die Einräumung einer Sicherheit (Pfandrecht). Diese Sicherheit fiel mit Verkauf des Grundstücks an die Ehegattin Dr. ***H-P*** weg, weswegen sich das Risiko für die Bf. erhöhte. Eine Anpassung an diese geänderten Gegebenheiten von Seiten der Bf. gab es jedoch nicht. Weder wurde der Kredit fällig gestellt,

eine alternative Sicherheit begehrt, noch allenfalls ein höherer Zinssatz vereinbart. Abseits dessen wurde das nicht verbücherte Pfandrecht in keinem der aktenkundigen Kaufverträge auch nur ansatzweise erwähnt.

Sofern Ing. ***GS-GF*** in einem E-Mail vom Oktober 2019 ausführt „*die Sicherstellung durch den Pfandvertrag wurde in mündlicher Form auf meine Ehegattin Dr. ***H-P*** übertragen*“, ändert dies grundlegend nichts an der Fremdunüblichkeit der Vorgehensweise, sondern unterstreicht diese sogar abschließend. Dass ein schriftlich eingeräumtes Pfandrecht zwischen der Bf. und Ing. ***GS-GF*** mündlich auf dessen Ehegattin Dr. ***H-P*** übertragen wurde, entzieht sich nicht nur der gerichtlichen Nachprüfbarkeit, sondern findet im aktenkundigen Kaufvertrag an die dritte Person im Dezember 2016 keine Deckung. Ebenso ist es zwischen fremden Dritten nicht denkbar, ein entsprechendes Pfandrecht lediglich mündlich zu übertragen. Abgerundet wird dies durch die Aussage der Dr. ***H-P***, hinsichtlich eines Gesellschafterdarlehens sei ihr nichts erinnerlich.

Zur Höhe des fremdüblichen Zinssatzes:

In der Beschwerde geht die Bf. zusammengefasst davon aus, die Vereinbarung und der Zinssatz seien angemessen und fremdüblich. Für das Bundesfinanzgericht spricht hier aber dezidiert dagegen, dass der Zinssatz nur unter Berücksichtigung des Pfandrechts als fremdüblich anzuerkennen ist. Der Wegfall des Pfandrechts wird aber in der Beschwerde nicht thematisiert, wird doch lediglich darauf hingewiesen, dass die Höhe des Zinssatzes sich aus einer Fülle von Faktoren ergibt und von den Umständen des Einzelfalls abhängt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung verwies die steuerliche Vertretung darauf, für die Höhe des Zinssatzes sei ausschließlich die Bonität des Schuldners heranzuziehen. Da entsprechende Feststellungen zur Bonität des Ing. ***GS-GF*** fehlen, sei davon auszugehen, dass die Bonität vorhanden war und entsprechend eine fremdüblich hohe Verzinsung vorliegt.

Der erkennende Senat schließt sich dieser Ansicht nicht an. Vertraglich wurde zwischen der Bf. und Ing. ***GS-GF*** ein gewisser Mindestzinssatz vereinbart. Zudem sollte durch die Kreditgewährung ein Grundstück angekauft werden. Für die Bf. sollte daher das Darlehen als besicherter Immobilienkredit vergeben werden. Für einen Immobilienkredit wäre die Verzinsung der Bf. auch entsprechend fremdüblich gewählt worden, weil die Zinshöhe für Immobilienkredite unter der von Konsumkrediten lag (entsprechend der öffentlich zugänglichen ÖNB Referenzzinssätze). Dementgegen nahm die belangte Behörde an, es sei der Durchschnittzinssatz für Konsumkredite heranzuziehen und um einen Sicherheitsaufschlag zu erhöhen.

Dies ist für den erkennenden Senat nachvollziehbar: Die im Vergleich zu Konsumkrediten niedrigeren Zinssätze für Immobilienkredite erklären sich insbesondere dadurch, dass die Bank verwertbare Sicherheiten in Form von Immobilien erhält. Gegenständlich wurde die

Liegenschaft aber nicht verpfändet, eine Verbücherung der gegenständlichen Besicherung fand nie statt. Entsprechend liegt für den erkennenden Senat auch kein Immobiliendarlehen vor, sondern ein Konsumkredit. Die Heranziehung der Durchschnittswerte der ÖNB für Konsumkredite für die gegenständlichen Streitjahre erweist sich daher für den erkennenden Senat als zutreffend.

Ebenso erweist sich ein Risikozuschlag als sachgerecht. Dieser Risikozuschlag wird für das Kalenderjahr 2008 mit 1 Prozentpunkt, für die Kalenderjahre 2009 bis 2012 mit 2 Prozentpunkten angenommen. Denn die gegenständlichen Jahre waren vom Beginn bzw. den Ausläufern der Finanzkrise geprägt. Dass sich eine fremdübliche Verzinsung daher lediglich an der Bonität eines Schuldners zu bemessen hatte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar und wird von der Bf. im Rahmen ihrer Beschwerde auch selbst ins Treffen geführt. Ganz im Gegenteil geht der erkennende Senat davon aus, dass im damals von Unsicherheit geprägten Umfeld Konsumdarlehen in Millionenhöhe dem Grunde nach überhaupt nur dann vergeben wurden, wenn eine entsprechende Bonität vorlag. Der Höhe nach wurden sodann fehlende Sicherheiten über Zinszuschläge berücksichtigt. Gegenständlich gab es für das Gesellschafterdarlehen keine Sicherheiten. Ein Zuschlag auf den Durchschnittszinssatz für Konsumkredite in Höhe von einem bzw. zwei Prozentpunkten ist daher gerechtfertigt.

Daran vermag das Vorbringen im Rahmen der mündlichen Verhandlung, andere Gesellschaften der *****Bf*****-Gruppe hätten Blanko-Kontokorrektkredite in Millionenhöhe zu niedrigeren Zinsen erhalten, nichts zu ändern. Gegenständlich handelt es sich bei dem Gesellschafterdarlehen nicht um ein Darlehen einer Bank an eine Gesellschaft, sondern an eine natürliche Person. Dieses Darlehen wurde an Ing. *****GS-GF***** – wie oben dargestellt – zu Konsumzwecken gegeben. Ein Kontokorrentkredit, der ganz anderen Zwecken dient (bspw. der Überbrückung kurzfristiger Liquiditätsengpässe), ist damit nicht vergleichbar.

Zu den berechneten Zinsen:

Die Höhe der ursprünglichen Zinsen ergeben sich aus den im Rahmen der Außenprüfung dargestellten Zahlen der Buchhaltung.

Die weitere Zinsberechnung erfolgt anhand einer tageweise Berechnung des ausstehenden Darlehens. Für die entsprechende Berechnung wird auf die beigelegte Tabelle verwiesen.

Fremdleistungen ***KF*******

Dass Fremdleistungen des *****KF***** gegenüber der Bf. abgerechnet wurden, ergibt sich aus dem Bericht über die Außenprüfung. Der Rechnungsinhalt sowie die Abrechnung mittels Verrechnungsscheck ergibt sich aus der aktenkundigen Rechnung samt Ablichtung des Schecks.

Dass ***KF*** die Einkünfte nicht erklärte bzw. dass der Beleg in der Buchhaltung der Bf. gegenüber einem anderen Gläubiger gebucht wurde, der mit ***KF*** nicht in Zusammenhang gebracht werden kann, ergibt sich ebenso aus dem Bericht über die Außenprüfung.

Zur fehlenden Leistungsbeziehung:

In der Beschwerde argumentiert die steuerliche Vertretung, eine Rechnung sei falsch verbucht worden. ***KF*** sei pauschal für Erhebungsarbeiten entlohnt worden. Im Ergebnis habe es zwischen der Bf. und ***KF*** eine Leistungsbeziehung gegeben. Dementgegen gab Ing. ***GS-GF*** im Rahmen seiner Beschuldigteneinvernahme auf die Frage danach, warum die Rechnung auf eine andere Firma verbucht wurde an, ***KF*** sei für andere Firmen als Konsulent tätig geworden. Ing. ***GS-GF*** sei es egal gewesen, ob das Entgelt ***KF*** oder jemand anderem für seine Leistungen bezahlt wurde.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dem Ergebnis der belangten Behörde an und geht davon aus, dass zwischen ***KF*** und der Bf. keine Leistungsbeziehung bestand. Weder sind irgendwelche Unterlagen vorrätig, noch sind die unterschiedlichen Aussagen der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Beschwerde und des Ing. ***GS-GF*** in Einklang zu bringen. Auch im Gutachten des Strafverfahrens wird hierzu konkret auf die Fremdleistungen des ***KF*** bezogen ausgeführt, dass es bei der Bf. bzw. der ganzen Gruppe mehrfach und immer wieder zu Rechnungslegungen kam, um Gelder aus dem Unternehmen abfließen zu lassen, ohne dass ein nachvollziehbarer Leistungsaustausch den Verrechnungen zugrunde lag (vgl. Gutachten, Tz 1853).

Abgerundet wird dies schließlich auch durch die zeugenhafte Einvernahme des ***KF*** durch das Bundesfinanzgericht. Vorauszuschicken ist, dass der Zeuge im Zeitpunkt der Einvernahme 92 Jahre und im Zeitpunkt der behaupteten Leistungserbringung bereits 75 Jahre alt war. Der Zeuge gab an, sich in der Lage zu fühlen, auszusagen und machte gegenüber dem Bundesfinanzgericht auch einen grundsätzlich robusten Eindruck. Zu den gegenständlichen Leistungen hatte der Zeuge jedoch keine konkreten Erinnerungen mehr und konnte lediglich vage Tätigkeitsbeschreibungen abgeben.

Der Zeuge sagte zudem aus, weder auf der Honorarnote noch auf dem Barscheck sei seine Unterschrift ersichtlich. Dagegen wendet sich die Bf. mit einem grafologischen Gutachten, in dem die Unterschriftenidentität attestiert wurde, wenn auch aufgrund der nicht im Original vorrätigen Unterlagen lediglich eine eingeschränkte Prüfung möglich war.

Zusammenfassend geht der erkennende Senat von einer fehlenden Leistungsbeziehung aus, weil:

- Keinerlei Unterlagen abseits der Rechnung zum abgerechneten Vorgang vorliegen,

- Die Argumentation des Steuerberaters in der Beschwerde (Rechnung sei falsch verbucht) und der Aussage des Ing. ***GS-GF*** nicht in Einklang zu bringen sind,
- Das Honorar von ***KF*** nicht steuerlich erklärt wurde und im Rahmen seiner Aussage nur vage Beschreibungen seiner Tätigkeit geliefert wurden,
- Das Gutachten im Rahmen des Strafverfahrens die Leistungen des ***KF*** explizit anspricht und darauf verweist, dass es bei der Bf. bzw. der ganzen Gruppe mehrfach und immer wieder zu Rechnungslegungen kam, um Gelder aus dem Unternehmen abfließen zu lassen, ohne dass ein nachvollziehbarer Leistungsaustausch den Verrechnungen zugrunde lag.

Fremdleistungen *DG*****

Dass Fremdleistungen des ***DG*** verbucht wurden und worüber abgerechnet wurde, ergibt sich aus dem aktenkundigen Bericht über die Außenprüfung. Daraus ergibt sich ebenso, dass diese Leistungen fast ausschließlich bar durch Ing. ***GS-GF*** in Wien bezahlt wurden. Dass die Überweisungen an eine andere Person gingen, ergibt sich aus den aktenkundigen Überweisungsbestätigungen.

Dass keine weiteren Unterlagen vorrätig sind, ist aktenkundig. Weitere Unterlagen wurden auch weder im Beschwerdeverfahren noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung beigebracht.

Das Bundesfinanzgericht geht mit der belangten Behörde davon aus, dass zwischen der Bf. und ***DG*** keine Leistungsbeziehung bestand. Zum Leistungsumfang weist Ing. ***GS-GF*** lediglich darauf hin, es habe 2-3 Projekte in Kroatien gegeben. ***DG*** habe man „irgendwo kennengelernt“. Er habe bei der sprachlichen Barriere geholfen. Das vermittelte Projekt sei nicht durchgeführt worden. ***DG*** sei „irgendwie bei uns gelandet“ (vgl. Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung Ing. ***GS-GF***, Seite 8f). Welche Leistungen nun tatsächlich erbracht werden hätten sollen, ist vollkommen im Unklaren geblieben. Abgerundet wird dies auch durch die Aussage der Zeugin ***H-P***, die ihrer Aussage nach ganz wesentlich in das Unternehmen der Bf. eingebunden war, ***DG*** aber nicht kannte.

Aus der Prüfung der belangten Behörde ergibt sich, dass die Zahlungen für die Rechnungen bar in Wien durch Ing. ***GS-GF*** erfolgte bzw. Überweisungen, sofern dafür überhaupt eine Rechnung vorhanden ist, an eine andere Person durchgeführt wurden. Insofern ergibt sich beweismäßig für das Bundesfinanzgericht, dass auf regelmäßiger Basis von der Bf. Barschecks verwendet wurden, die Ing. ***GS-GF*** vorgeblich verwendete, um Leistungen zu bezahlen, deren aber eigentlich gar keine Leistung zu Grunde liegt.

Die tabellarische Aufstellung der verbuchten Aufwände wurde den Ausführungen der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung entnommen, die sich ihrerseits aus den Buchhaltungsunterlagen der Bf. ergeben.

Vorsätzliche Abgabenhinterziehung

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (vgl. VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0118, Rn 45 mwN). Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH genügt hierbei schlussendlich der bedingte Vorsatz (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033).

Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung gilt als bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Vorauszuschicken ist, dass die Feststellungen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nicht darin besteht, der Bf. einen strafrechtlichen Vorwurf zu machen, sondern in der notwendigen Feststellung von Tatsachen zur Prüfung der Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (vgl. idS Zorn, Unschuldsvermutung des Art 6 EMRK bei „hinterzogenen“ Abgaben, RdW 2/2025, 77f).

Entgegen dem Vorbringen der Bf. im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung sind für Frage der Annahme des objektiven und subjektiven Tatbestands einer Hinterziehung nicht die (finanz)strafrechtlichen Beweisregeln, sondern die des Abgabenverfahrensrechts anzuwenden (vgl. zuletzt etwa VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103, Rn 21 mwN). Dies begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (nochmals VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103, Rn 22 mit näheren Nachweisen).

Zur objektiven Abgabenhinterziehung

Die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung der Bf. in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 betreffend Körperschaftsteuer ergibt sich daraus, dass die Bf.

- in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** als Betriebsausgaben abzog, obwohl tatsächlich keine Leistungen erbracht wurden,
- im Wirtschaftsjahr 2011 die Aufwendungen einer Reise als Betriebsausgaben ansetzte, obwohl es sich teilweise um privaten Aufwendungen der Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers handelte,

- im Wirtschaftsjahr 2009 eine Rückstellung einstellte, obwohl eine entsprechende Verpflichtung bzw. Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der ***S*** Gruppe fehlte und damit ihren steuerpflichtigen Gewinn schmälerte,
- in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 Betriebsausgaben aus Miete und Betriebskosten ansetzte, obwohl diese fremdunüblich hoch waren,
- in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 ihren steuerpflichtigen Gewinn dadurch schmälerte, dass trotz Wegfall der Besicherung des Kredits an ihren Gesellschafter keine anderen Sicherheiten verlangt oder die entsprechenden Zinsen erhöht wurden,
- im Wirtschaftsjahr 2009 Fremdleistungen des ***KF*** als Betriebsausgaben berücksichtigte, obwohl keine Leistung erbracht wurde,
- in den Wirtschaftsjahren 2009 bis 2011 Fremdleistungen des ***DG*** als Betriebsausgaben berücksichtigte, obwohl keine Leistungen erbracht wurden.

Die objektive Tatseite der Abgabenhinterziehung der Bf. in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2011 betreffend Umsatzsteuer ergibt sich daraus, dass die Bf.

- Vorsteuern aus Rechnungen des Wirtshauses ***M*** zum Abzug brachte, obgleich vom Leistungserbringer keine Leistungen erbracht wurden,
- den vollen Vorsteuerabzug aus den fremdunüblich hohen Mietentgelten und Betriebskosten betreffend ein Mietverhältnis mit ihrem Gesellschafter abzog.

Die Verkürzung an Kapitalertragsteuer ergibt sich aus der Tatsache, dass die Bf. im Zeitpunkt der Mittelzuwendung zur Anmeldung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet gewesen wäre. Diese Pflicht wurde durch

- durch die Verbuchung von Rechnungen, denen keine Leistung gegenübersteht (Fremdleistungen Wirtshaus ***M***, Fremdleistungen ***DG***) in den Jahren 2009 bis 2011 umgangen,
- durch die Übernahme von privaten Ausgaben (Reisekosten) der Kinder des Ing. ***GS-GF*** in den Jahren 2010 und 2011 umgangen,
- durch die Verbuchung und Bezahlung von überhöhten Mieten und Betriebskosten in den Jahren 2010 und 2011 umgangen,
- durch die Nichtanpassung der Zinshöhe betreffend das von der Bf. an Ing. ***GS-GF*** gewährte Darlehen in den Jahren 2009 bis 2011 umgangen.

Durch die Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wurde somit eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Zum Vorsatz

Bedingter Vorsatz liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, nur ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet. Der

Täter muss dabei den Eintritt des Taterfolgs als nahe liegend ansehen und gewillt sein, einen solchen Erfolg hinzunehmen (vgl. bspw. VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260). Für die Annahme eines bedingten Tatvorsatzes reicht es aus, wenn der Täter die Abgabenverkürzung (ernsthaft) als mögliche Folge seiner Handlungsweise erkennt und in Kauf nimmt. Es wird nicht verlangt, dass der Abgabepflichtige diese anstrebt oder als untrennbar mit seiner Handlungsweise verbunden ansieht. Ausschlaggebend ist, dass der Täter die Abgabenverkürzung billigt und damit einverstanden ist.

- Privatausgaben (Studienreise) und fehlende Leistungen (Fremdleistungen Wirtshaus ***M***, ***KF***, ***DG***)

Grundsätzlich ist der Geschäftsführer der Gesellschaft für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften verantwortlich. Werden Privatausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt, obwohl die private Veranlassung bekannt ist, so indiziert dies ein vorsätzliches Verhalten (vgl. VwGH 19.02.2002, 2000/14/0167; 24.03.2025, Ra 2024/16/0055). Daran ändert die Argumentation des Ing. ***GS-GF*** nichts, die durchwegs privaten Motive (Du-Wort, Einführung der Kinder in die entsprechenden Kreise) seien ausschlaggebend gewesen, warum die Kinder an der Reise teilnahmen.

Nichts Anderes kann gelten, wenn Betriebsausgaben abgesetzt werden, denen keine Leistung gegenübersteht. Der Geschäftsführer der Bf. hat die Leistungsbeziehung zum Wirtshaus ***M*** vorgetäuscht. Die Rechnungen wurden sodann auf den Computern der Bf. im Nachhinein erstellt. Der Vorsteuerabzug hieraus wurde abgezogen. Damit hat der Geschäftsführer der Bf. nach Ansicht des erkennenden Senats die Verwirklichung einer Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden. Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Rechtfertigung, die Rechnungen seien auf den Computern der ***Bf***-Gruppe nur deshalb erstellt worden, weil etwaige Provisionen von der ***Bf***-Gruppe berechnet wurden, ist schon deswegen nicht stichhaltig, weil der erkennende Senat davon ausgeht, dass derartige Leistungen ebenso nicht erbracht wurden.

- Rückstellung

Hinsichtlich der gebildeten Rückstellung wendet sich die Bf. gegen die subjektive Tatseite. Die steuerliche Vertretung führte einerseits aus, die Bildung einer Rückstellung sei eine Rechtsfrage, die vom Steuerberater zu beurteilen sei. Eine derartige rechtliche Fehlbeurteilung könne nicht der Bf. zugerechnet werden. Ing. ***GS-GF*** „lebe in einer surrealen Scheinwelt“, in der er dachte, alles richtig gemacht zu haben. Die Abgabenbehörde habe in der Außenprüfung selbst zunächst eine andere Meinung vertreten und erst später umgeschwenkt und eine Hinterziehung angenommen. Zudem habe die WKStA den Punkt der Rückstellung strafrechtlich nicht angeklagt. Die Bildung der Rückstellung sei zwar wahrscheinlich falsch

gewesen, Ing. ***GS-GF*** habe dies aber nicht erkannt und die Tat sei ihm entsprechend nicht vorwerfbar.

Hinsichtlich der eingestellten Rückstellung ergibt sich für den erkennenden Senat ebenso ein bedingter Vorsatz: Aus der Stellungnahme der ehemaligen steuerlichen Vertretung der Bf. ergibt sich eindeutig, dass Rückstellungen immer von Ing. ***GS-GF*** bekanntgegeben wurden. Inhalte und Berechnungen der Rückstellungen seien von Ing. ***GS-GF*** gekommen, da dieser die rechtlichen und vertraglichen Gegebenheiten sowie das Zahlenwerk kannte (vgl. Stellungnahme der ehemaligen steuerlichen Vertretung; auch im Gutachten des Strafverfahrens, Rz 203). Aus der Stellungnahme der ehemaligen steuerlichen Vertretung ergibt sich zudem, dass Ing. ***GS-GF*** bewusst war, *„dass Rückstellungsbildungen rechtlich, der Höhe nach und auch vom zeitlichen Ansatz, immer begründet sein mussten.“* Insofern lässt sich die Aussage der ehemaligen steuerlichen Vertretung auch in Einklang mit den Aussagen des Ing. ***GS-GF*** bringen, wonach *„er alles eingebracht habe was es in der Firma gab“* (vgl. Beschuldigtenvernehmung Ing. ***GS-GF***, Seite 5). Durch Veranlassung der Einstellung einer Rückstellung gegenüber der ***S*** Gruppe, wobei die Bf. gegenüber der ***S*** Gruppe keinerlei Verbindlichkeiten oder Verpflichtungen hatte, wurde eine Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht von aus einer gewerblichen Tätigkeit bezogenen Einkünften und erzielten Umsätzen kann jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056). Nach Ansicht des erkennenden Senats kann die Kenntnis über die Voraussetzung der Bildung von Rückstellungen bei einem langjährig tätigen Geschäftsführer ebenso vorausgesetzt werden. Dies umso mehr, als Ing. ***GS-GF*** auf Befragung im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausführte, er sei bei rund zwanzig Gesellschaften Geschäftsführer gewesen und habe in Hochzeiten über 80 Mitarbeiter geführt. Im Geschäft selbst sei er über 42 Jahre gewesen. Er bezeichnete sich selbst in Anbetracht seines Schaffens als erfolgreichen Unternehmer, habe die Letztverantwortung für Entscheidungen getragen und diese auch selbst getroffen. Dass sich Ing. ***GS-GF*** als Geschäftsführer der Bf. nicht auf einem solchen intellektuellen Niveau befunden hätte, um zu erkennen, dass die Einstellung einer Rückstellung einer entsprechenden Verbindlichkeit oder Verpflichtung bedarf, ist nicht ersichtlich. Vielmehr kann im Hinblick darauf, dass der Bf. als Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften kaufmännisch tätig gewesen ist, vorausgesetzt werden, dass er sich dabei ein Wissen angeeignet hat, das auch das Wissen um die Voraussetzungen zur Bildung von Rückstellungen umfasst. Unterstrichen wird dies auch durch das Gutachten im Strafverfahren, das ausführt, die Rückstellungen seien im Entwurf der Bilanz noch nicht enthalten gewesen, sondern erst anhand nachträglich erfasster Ausgangsrechnungen ins Spiel gebracht worden (vgl. Gutachten im Strafverfahren, Tz 1814). Es ist daher davon auszugehen, dass sich der Geschäftsführer der Bf. der steuerlichen Tragweite der von ihm entfalteten geschäftlichen Aktivitäten bewusst gewesen ist. Dass die Staatsanwaltschaft die gegenständliche Rückstellungsbildung nicht

anklagte, ist für die gegenständlich abgabenrechtliche Frage irrelevant. Dass eine rechtliche Fehlbeurteilung des Steuerberaters dem Geschäftsführer bzw. der Bf. nicht zuzurechnen sein soll, relativiert sich gegenständlich schon dadurch, dass die vormalige steuerliche Vertretung dargelegt hat, im Auftrag des Geschäftsführers die Rückstellung bilanziert zu haben. Die Verwirklichung der Abgabenverkürzung wurde daher ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

- Fremdunüblich hohe Mieten / fremdunübliche Zinsen aus Gesellschafterdarlehen

Auch hinsichtlich der überhöhten Mietzahlungen der Bf. an Ing. ***GS-GF*** bzw. hinsichtlich der fremdunüblich niedrigen Zinsen aus dem Gesellschafterdarlehen sieht der erkennende Senat einen bedingten Vorsatz als gegeben an. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht von aus einer gewerblichen Tätigkeit bezogenen Einkünften und erzielten Umsätzen kann jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056). Ing. ***GS-GF*** war langjähriger Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften. Er führte aus, er sei bei rund zwanzig Gesellschaften Geschäftsführer gewesen und habe in Hochzeiten über 80 Mitarbeiter geführt. Im Geschäft selbst sei er über 42 Jahre gewesen. Er bezeichnete sich selbst in Anbetracht seines Schaffens als erfolgreichen Unternehmer, habe die Letztverantwortung für Entscheidungen getragen und diese auch selbst getroffen. Ing. ***GS-GF*** hat ist daher jedenfalls als intellektuell durchschnittliche Person zu bezeichnen. Ihm ist über die steuerliche Tragweite der Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bewusst. Das heißt vorliegend, dass es der erkennende Senat als erwiesen ansieht, dass eine Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden wurde, indem fremdunübliche Geschäfte zu Ungunsten der Bf. (keine Anpassung des Zinssatzes aus dem Gesellschafterdarlehen bei Veräußerung der Sicherheit; Vermietung zu überpreisigem Entgelt) abgeschlossen wurden.

- Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich der verkürzten Kapitalertragsteuer sieht der erkennende Senat ebenso einen bedingten Vorsatz als erfüllt an. Ing. ***GS-GF*** ist langjähriger Geschäftsführer, womit einfaches steuerliches Grundwissen auch zu den steuerlichen Folgen von Vermögenszuwendungen an Gesellschafter einhergeht. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht von aus einer gewerblichen Tätigkeit bezogenen Einkünften und erzielten Umsätzen kann jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056). Ing. ***GS-GF*** war langjähriger Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften. Er führte aus, er sei bei rund zwanzig Gesellschaften Geschäftsführer gewesen und habe in Hochzeiten über 80 Mitarbeiter geführt. Im Geschäft selbst sei er über 42 Jahre gewesen. Er bezeichnete sich selbst in Anbetracht seines Schaffens als erfolgreichen Unternehmer, habe die Letztverantwortung für Entscheidungen getragen und diese auch selbst getroffen. Ing. ***GS-GF*** ist daher jedenfalls als intellektuell

durchschnittliche Person zu bezeichnen. Ihm ist über die steuerliche Tragweite der Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bewusst. Die Abgabenverkürzung wurde daher ernstlich für möglich gehalten und er hat sich damit abgefunden.

Zusammengefasst ergibt sich daher:

Als Geschäftsführer war Ing. ***GS-GF*** dafür verantwortlich, dass die Bf. ihre abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt. Er hat es in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bf. ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass durch

- die Berücksichtigung von tatsächlich nicht erbrachten Fremdleistungen als Betriebsausgaben,
- den Abzug von privaten bzw. nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen,
- die Verrechnung fremdunüblich hoher Mieten und Betriebskosten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter,
- die Bildung einer unzulässigen Rückstellung, und
- die Gewährung eines unbesicherten Gesellschafterdarlehens zu fremdunüblich niedrigen Zinsen,

die Körperschaftsteuer in den relevanten Jahren bei der Bf. verkürzt wird.

Weiters hat es Ing. ***GS-GF*** in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bf. ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass durch

- die Geltendmachung von Vorsteuern aus Rechnungen, die über nicht erbrachte Leistungen ausgestellt wurden, und
- die Geltendmachung des vollen Vorsteuerabzugs bei fremdunüblich hohen Mieten und Betriebskosten zwischen Gesellschaft und Gesellschafter,

die Umsatzsteuer in den relevanten Jahren bei der Bf. verkürzt wird.

Ing. ***GS-GF*** hat es in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bf. unterlassen, für Vermögenszuwendungen an sich als Gesellschafter und an seine Familienangehörige die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen. Er hat es ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass dadurch von der Bf. einzubehaltende und abzuführende Kapitalertragsteuer in den relevanten Jahren verkürzt wird.

Der erkennende Senat nimmt daher auch die subjektive Tatseite der jeweiligen Abgabenhinterziehung als erwiesen an.

Amtshandlungen der Behörde betreffend Wirtschaftsjahr 2012:

Das Ergehen der jeweiligen Bescheide ergibt sich aus den jeweiligen Erstbescheiden betreffend Festsetzung Gruppenträger und Umsatzsteuer 2012. Der Beginn der Außenprüfung wurde dem aktenkundigen Beiblatt zum Prüfungsauftrag entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkten I und II. (Abweisung und Abänderung)

Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO erster Satz beträgt die Verjährungsfrist der Körperschaft- und Umsatzsteuer fünf Jahre. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geldmachung des Abgabenspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen werden.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist hinterzogener Abgaben zehn Jahre. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. zB VwGH 09.04.2020, Ra 2020/16/0023, Rn 6). Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung betreffend Einkommen-, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer vorliegt. Die Verjährungsfrist beträgt damit zehn Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt eine Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruchs.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist. Der Abgabenspruch für Körperschaftsteuer entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Der Abgabenspruch für Steuerabzugsbeträge entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO bei der Ertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (vgl. VwGH 15.09.2016, Ra 2014/15/0025). Für die Umsatzsteuer entsteht der Abgabenspruch gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 bei Sollbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Hierzu ergibt sich damit in Bezug auf das vorliegende Beschwerdeverfahren:

Die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2012 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 wurden am 10.12.2019 erlassen. Die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 wurden am 11.12.2019 erlassen.

Hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 bis 2011, Haftung Kapitalertragsteuer 2010 und 2011 sowie Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 ist die Verjährung aufgrund der 10-jährigen Verjährungsfrist aufgrund Hinterziehung nicht eingetreten. Hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012, Umsatzsteuer 2012 und Kapitalertragsteuer 2012 ergibt sich analog zu den Ausführungen der belangten Behörde im Rahmen der

Beschwerdevorentscheidung, dass aufgrund der nach außen gerichteten Amtshandlungen durch Bescheiderlassung, die Ankündigung der Prüfung und das Vorweisen eines Prüfungsauftrags (vgl. mwN auf die Rechtsprechung *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 209 Rn 10 und 13) die relative Verjährung noch nicht eingetreten ist, weil sich der Eintritt der Verjährung um zwei Jahre verlängert hat.

Für den Umsatzsteuerbescheid 2010 ist jedoch zu beachten, dass aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahrs die Verjährung für die Zeiträume vor Dezember 2009 (also Juni bis November 2009) verjährt sind. Betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2009 siehe unten 3.2.

Zur Wiederaufnahme:

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

Bei der vorliegenden Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; 2.2.2023, Ra 2021/13/0133).

Die Bf. führt im Rahmen der Beschwerde aus, in den Wiederaufnahmebescheiden seien die Wiederaufnahmegründe nicht ersichtlich. Es fehle die Angabe, über welche Informationen die Behörde bei Erlassung der ursprünglichen Abgabenbescheide verfügte und welche Tatsachen und Beweismittel im Prüfungsverfahren neu hervorkamen.

Hierzu ergibt sich: Sämtliche Wiederaufnahmebescheide verweisen auf die stattgefundene Außenprüfung sowie den darüber aufgenommenen Bericht. In Tz 10 des Berichts über die Außenprüfung legt die belangte Behörde mit Verweisen auf vorherige Feststellungen der belangten Behörde in diesem Außenprüfungsbericht für jedes wiederaufgenommene Wirtschaftsjahr dar, welche Tatsachen neu hervorgekommen sind. Zwar verweist die belangte Behörde in den Wiederaufnahmebescheiden pauschal auf § 303 Abs. 1 BAO. Es ergibt sich aber in Zusammenschau mit dem Prüfungsbericht eindeutig, dass die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommene Tatsachen gegründet sein soll (vgl. hierzu dezidiert VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, Rn 25).

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden

Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127). Die abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam (vgl. VwGH 17.05.2023, Ro 2023/13/0008, Rn 22). Fest steht, dass der abgabenfestsetzenden Stelle vor Erlassung der jeweiligen Erstbescheide lediglich die Steuererklärung und die entsprechenden Jahresabschlüsse bekannt waren. Die im Rahmen der Außenprüfung ermittelte Umstände sind daher neu hervorgekommene Tatsachen.

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011). Da ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist zu prüfen, ob ein begründetes Ermessen die Wiederaufnahme ausschließt.

Die Rechtsrichtigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; 04.03.2009, 2006/15/0079). Das Bundesfinanzgericht geht mit der belangten Behörde davon aus, dass das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH stellt dies ausreichend (knapp) begründete Ermessensübung dar (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096).

Zu untersuchen ist abschließend noch, ob die Interessensabwägung im Rahmen der Billigkeit des Ermessens bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit ausschließt (bspw. VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125). Nach der entsprechenden Rechtsprechung des VwGH sind eine Steuererhöhung von knapp € 1.000 und eine Gewinnerhöhung von knapp € 29.000 im Jahr 1999 weder absolut noch relativ geringfügig (vgl. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Im vorliegenden Fall liegen die Gewinnänderungen jährlich weit über dieser Grenze (2009: € 3.467.080,74; 2010:

€ 142.604,28; 2011: € 120.038,15; 2012: € -1.425.813,20; vgl. im Detail unten). Auch umsatzsteuerlich kommt es zu absolut nicht geringfügigen Vorsteuerkorrekturen (2010: € 10.267,97; 2011: € 9.921,56; 2012: € 22.923,97; vgl. im Detail unten). In einer Gesamtschau ist daher nicht von einer Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen auszugehen.

Die Beschwerde ist in diesem Punkt daher abzuweisen.

Rückstellung

§ 9 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

„Rückstellungen können nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,

2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.

4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.“

Die Bf. berücksichtigte im Wirtschaftsjahr 2009 eine unternehmensrechtliche Gewährleistungsrückstellung gegenüber der ***S*** Gruppe, die – sofern es das gegenständliche Beschwerdeverfahren betrifft – im Wirtschaftsjahr 2012 teilweise wieder aufgelöst wurde. Fest steht, dass die Bf. gegenüber der ***S*** Gruppe keine Verpflichtung oder Verbindlichkeit eingegangen ist, die die Berücksichtigung einer Rückstellung rechtfertigen würde. Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (vgl. VwGH 05.03.2025, Ra 2022/15/0003). Dies ist im gegenständlichen Fall nicht zutreffend.

Entsprechend ist im Wirtschaftsjahr 2009 die gewinnmindernde Rückstellungsbildung rückgängig zu machen. Analog dazu, ist die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2012 zu korrigieren. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 Rückstellungen mit 80% des Teilwertes anzusetzen sind.

Nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen (Gleichenfeier)

Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen ist ua die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen (vgl. bspw. VwGH 17.03.2021,0 Ra 2020/15/0113). Fest steht,

dass den Aufwendungen für die gleichenfeier die betriebliche Veranlassung fehlt. Damit sind die Aufwendungen dafür als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

Verdeckte Ausschüttungen

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Übernimmt eine Gesellschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037, RS 4). Die Übernahme der Aufwendungen der Reisekosten für die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Studienreise sind daher als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren. Da feststeht, dass die Ehefrau des Gesellschafters tatsächlich bei der Bf. arbeitete und entsprechend keine Scheinanstellung vorliegt, sind die Reisekosten der Ehefrau betrieblich veranlasst und stellen keine verdeckte Ausschüttung dar.

Ebenso sind die Aufwendungen, die im Rahmen der Feststellungen und Beweiswürdigung nicht als Leistungsentgelt anzusehen sind, also die Fremdleistungen des Wirtshauses ***M***, des ***KF*** und des ***DG***, als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde derartige Scheinaufwendungen zulasten der Körperschaft nicht akzeptieren (vgl. Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (32. Lfg 2019) 4. Verdeckte Ausschüttungen Rz 992).

Die Bf. mietete – wie festgestellt – zu überhöhtem Preis Räumlichkeiten vom Gesellschafter-Geschäftsführer Ing. ***GS-GF*** an. Eine überhöhte Pachtzinsleistung an den Anteilseigner erfüllt den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 27.06.1989, 88/14/0131, RS 1). Nichts anderes gilt für die überhöhten Betriebskosten.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung argumentiert die Bf. in eventu, dass die Gewährung des Gesellschafterdarlehens selbst eine verdeckte Ausschüttung darstellen soll. Entsprechend seien die erfolgten Zinszahlungen ertragsmindernd abzuziehen. Für dieses Ergebnis besteht im Lichte der Rechtsprechung des VwGH aber keine Veranlassung (vgl. VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003; 26.02.2015, 2012/15/0177; Zorn, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung, SWK 12/2015, 577 (583ff)): Weder ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen, dass eine Rückzahlung von vorneherein nicht gewollt ist, noch war mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens bereits bei Zuzählung an Ing. ***GS-GF*** zu rechnen (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung Rz 205). Ganz im Gegenteil steht fest, dass das Darlehen zur Gänze (außerhalb des Beschwerdezeitraums) zurückgezahlt wurde.

Es ist damit lediglich die Verzinsung fremdunüblich niedrig, weil durch den Wegfall der ursprünglich intendierten Sicherheit keine entsprechende Anpassung des Zinssatzes erfolgte. Entsprechend liegt in der Differenz zum fremdüblichen Zinssatz eine verdeckte Ausschüttung vor.

Da fest steht, dass die Frau des Gesellschafters tatsächlich im Unternehmen der Bf. tätig war, kann – entgegen der Ansicht der belangten Behörde – der Lohnaufwand betreffend die Ehefrau des Gesellschafters keine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Subjektive Voraussetzung für verdeckte Ausschüttungen ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Wissen und Wollen) der Körperschaft. Dabei kann sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den jeweiligen Umständen ergeben. Daher liegt sie auch dann vor, wenn die Körperschaft Kenntnis von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (zB. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, ist in der Regel von deren Zufluß bei den Gesellschaftern auszugehen (vgl. VwGH 16.03.1993, 89/14/0123; Jakom/Marschner EStG, 2025, § 93 Rz 13).

Zur Umsatzsteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum anwendbaren Fassung ist als Vorsteuer abzugsfähig, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an den Unternehmer gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Hinsichtlich der Rechnungen des Wirtshauses ***M*** in den Wirtschaftsjahren 2010, 2011 und 2012 steht fest, dass keine Leistungen erbracht wurden. Eine der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs ist, dass tatsächlich Leistungen erbracht werden (vgl. bspw. VwGH 26.11.2024, Ro 2022/15/0030, Rn 49; 22.10.2024, Ra 2024/13/0008, Rn 31). Mangels erbrachter Leistungen steht der Bf. aus diesen Rechnungen auch kein Vorsteuerabzug zu.

Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus den Leistungen in Form Überlassung von Büroräumlichkeiten gegen fremdunüblich hohes Entgelt des Gesellschafters an die Bf. in den Wirtschaftsjahren 2010, 2011 und 2012 ergibt sich nach hA und im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ (2024) § 12 Rn 178; UStR Rz 1930; VwGH 27.05.1999, 97/15/0067 obgleich zum UStG 1972, jedoch auch unter Verweis auf die Bestimmungen des UStG 1994): Gewährt eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung und hat dies seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis, ist der überhöhte Betrag nicht als Entgelt für die Leistung anzusehen. Der Mehrbetrag wird nicht

deshalb aufgewendet, um die Leistung zu erhalten, sondern um (in verdeckter Form) Gewinn auszuschütten. Ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 liegt damit nicht vor. Ein Vorsteuerabzug besteht nur aus dem fremdüblichen Entgelt.

Zur Haftung Kapitalertragsteuer

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (vgl. VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005, Rn 63 mVa VwGH 05.02.2021, Ro 2019/13/0027, mwN). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur "ausnahmsweise" wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen (vgl. VwGH 15.03.2023, Ra 2021/15/0093, Rn 24 mwN).

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich vor.

Die Bf. wurde als Schuldnerin der Kapitalerträge zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen. Der Höhe nach sind die Haftungsbescheide jedoch abzuändern, da sich Änderungen in der Höhe der verdeckten Ausschüttungen ergeben.

Fließt die verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter ungekürzt zu, ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft die KESt übernimmt (vgl. VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018; 07.09.1993, 90/14/0195). Eine Einforderung der KESt durch die Bf. hat im vorliegenden Fall nicht stattgefunden.

Rechnerische Auswirkungen

Feststellungsbescheide Gruppenträger:

2009, 2010:

	2009		2010	
	2008/2009		2009/2010	
	Berechnung BFG	Erstbescheid	Berechnung BFG	Erstbescheid
Fremdleistungen WH ***M***	138.802,00	140.946,40	43.305,33	45.252,80
Studienreise				
Rückstellungen	3.200.000,00			
Mietverhältnisse				
Grundmiete	12.081,72	14.682,43	12.081,72	14.682,43
I. Erhöhung		22.154,33		22.154,33
II. Erhöhung				
Betriebskosten	3.987,31		3.987,31	
Gesamt	16.069,04	36.836,76	16.069,04	36.836,76
Gehalt Ehefrau		72.722,00		77.452,70
Gesellschafterdarlehen	89.259,70	30.744,23	71.229,91	81.329,77
Fremdleistung ***KF***	3.000,00	3.000,00		
Fremdleistung ***DG***	19.950,00	19.950,00	12.000,00	12.000,00
Gesamt	3.467.080,74	304.199,39	142.604,28	252.872,03

2011, 2012:

	2011		2012	
	2010/2011		2011/2012	

	Berechnung BFG	Erstbescheid	Berechnung BFG	Erstbescheid
Fremdleistungen WH ***M***	33.582,00	33.582,00	16.940,00	16.940,00
Studienreise	3.990,00	5.985,00		
Rückstellungen			-1.604.000,00	1.995.000,00
Mietverhältnisse				
Grundmiete	12.081,72	14.682,43	93.796,31	14.682,43
I. Erhöhung		22.154,33		22.154,33
II. Erhöhung		1.563,24		1.563,24
Betriebskosten	3.944,08		3.883,55	
Gesamt	16.025,80	38.400,00	97.679,86	38.400,00
Gehalt Ehefrau		77.662,00		79.216,80
Gesellschafterdarlehen	62.440,35	62.643,93	63.566,94	70.073,52
Fremdleistung ***KF***				
Fremdleistung ***DG***	4.000,00	4.000,00		
Gesamt	120.038,15	222.272,93	-1.425.813,20	2.199.630,32

Insgesamt wird damit der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 zu Ungunsten der Bf. abgeändert. Die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2010 bis 2012 werden zu Gunsten der Bf. abgeändert.

Umsatzsteuer:

2010:

Die belangte Behörde kürzte im Erstbescheid die Vorsteuern aus den Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 7.542,13 sowie aus dem überhöhten Mietaufwand aus der Vermietung iHv € 2.195,34.

Aus den oben angeführten Tabellen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine Korrektur der Vorsteuern aus Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 8.661,07. Aufgrund der teilweise eingetretenen Verjährung sind die Vorsteuern aus dem überhöhten Mietaufwand und Betriebskosten lediglich um € 1.606,90 zu kürzen.

Insgesamt wird damit der Umsatzsteuerbescheid 2010 zu Ungunsten der Bf. abgeändert.

2011:

Die belangte Behörde kürzte im Erstbescheid die Vorsteuern aus den Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 5.597,00 sowie aus dem überhöhten Mietaufwand aus der Vermietung iHv € 7.367,35.

Aus den oben angeführten Tabellen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine Korrektur der Vorsteuern aus Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 6.716,40. Vorsteuern aus dem überhöhten Mietaufwand und Betriebskosten sind um € 3.205,16 zu kürzen.

Insgesamt wird damit der Umsatzsteuerbescheid 2011 zu Gunsten der Bf. abgeändert.

2012:

Die belangte Behörde kürzte im Erstbescheid die Vorsteuern aus den Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 2.823,33 sowie aus dem überhöhten Mietaufwand aus der Vermietung iHv € 7.680,00.

Aus den oben angeführten Tabellen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine Korrektur der Vorsteuern aus Fremdleistungen des Wirtshauses ***M*** iHv € 3.388,00. Vorsteuern aus dem überhöhten Mietaufwand und Betriebskosten sind um € 19.535,97 zu kürzen.

Insgesamt wird damit der Umsatzsteuerbescheid 2012 zu Ungunsten der Bf. abgeändert.

Haftung Kapitalertragsteuer

2010	2011	2012
------	------	------

	Berechnung BFG	Erstbescheid	Berechnung BFG	Erstbescheid	Berechnung BFG	Erstbescheid
Fremdleistungen WH ***M***	25.066,93	15.084,27	5.688,00	11.194,00	6.776,00	5.646,67
Studienreise	199,50		1.130,50	1.995,00	0,00	0,00
Mietverhältnisse	6.427,61	12.278,92	35.835,62	12.800,00	4.607,94	12.800,00
Gehalt Ehefrau	0,00	25.817,57	0,00	25.887,33	0,00	26.405,60
Gesellschafter- darlehen	23.743,30	27.109,92	20.813,45	20.881,31	21.188,98	23.357,84
Fremdleistung ***DG***	2.000,00	4.000,00	0,00	1.333,33		
Summe	57.437,35	84.290,68	63.467,57	74.090,98	32.572,92	68.210,11

Erläuterungen:

2010:

- Fremdleistungen Wirtshaus ***M***

Bemessungsgrundlage der KEST-Haftung ist die Summe der im Kalenderjahr 2010 mangels Leistung nicht anerkannten Bruttorechnungen, weil die volle Bruttosumme als verdeckte Ausschüttung zugerechnet wurde und die Umsätze beim Leistungserbringer nicht erklärt wurden (vgl. Gutachten zum Strafverfahren, Tz 1306ff).

Bezeichnung	Betrag
Aus Wirtschaftsjahr 2010	€ 51.966,40
Aus Wirtschaftsjahr 2011 (aber KJ 2010)	
ER 208	€ 21.369,60
ER 209	€ 840,00
ER 210	€ 1.024,80
Gesamt	€ 75.200,80

Davon 1/3	€ 25.066,93
------------------	--------------------

- Studienreise

Zufluss im Kalenderjahr 2010: € 1.197. Verdeckte Ausschüttung für die zwei Kinder: 598,50.

Davon 1/3 = 199,50

- Mietverhältnisse

	2010
Differenz bezahlte und fremdübliche Miete	12.081,72
Differenz bezahlte und fremdübliche Betriebskosten	3.987,31
Differenz abgezogene Vorsteuern und fremdübliche Vorsteuern	3.213,81
Bemessungsgrundlage KEST	19.282,84
KEST	6.427,61

- Gesellschafterdarlehen

Differenz zwischen Zinsen gemäß Buchhaltung und fremdüblichen Zinsen: € 71.229,91. Davon 1/3 als KEST = € 23.743,30

- Fremdleistungen ***DG***

Im Kalenderjahr 2010 wurden Zahlungen im Ausmaß von € 6.000,00 angewiesen. Davon 1/3 ergibt die berechnete KEST-Haftung iHv € 2.000.

2011:

- Fremdleistungen Wirtshaus ***M***

Bemessungsgrundlage der KEST-Haftung ist die Summe der im Kalenderjahr 2011 mangels Leistung nicht anerkannten Bruttorechnungen, weil die volle Bruttosumme als verdeckte Ausschüttung zugerechnet wurde und die Umsätze beim Leistungserbringer nicht erklärt wurden (vgl. Gutachten zum Strafverfahren, Tz 1306ff).

Bezeichnung	Betrag
Aus Wirtschaftsjahr 2011, nur betreffend KJ 2011)	
ER 381	€ 600,00
ER 382	€ 15.264,00
ER 383	€ 1.200,00

Gesamt	€ 17.064,00
Davon 1/3	€ 5.688,00

- Studienreise

Zufluss im Kalenderjahr 2011: € 6.783. Verdeckte Ausschüttung für die zwei Kinder: € 3391,5.

Davon 1/3 = € 1.130,5

- Mietverhältnisse

	2011
Differenz bezahlte und fremdübliche Miete	85.644,96
Differenz bezahlte und fremdübliche Betriebskosten	3.944,08
Differenz abgezogene Vorsteuern und fremdübliche Vorsteuern	17.917,81
Bemessungsgrundlage KESt	107.506,85
KESt	35.835,62

- Gesellschafterdarlehen

Differenz zwischen Zinsen gemäß Buchhaltung und fremdüblichen Zinsen: € 62.440,35. Davon 1/3 als KESt = € 20.813,45.

- Fremdleistungen ***DG***

Da im Kalenderjahr 2011 keine Zahlungen getätigt wurden, kann auch – analog zur Beschwerdevorentscheidung – keine KESt-Haftung geltend gemacht werden.

2012:

- Fremdleistungen Wirtshaus ***M***

Bemessungsgrundlage der KESt-Haftung ist die Summe der im Kalenderjahr 2012 mangels Leistung nicht anerkannten Bruttorechnungen, weil die volle Bruttosumme als verdeckte Ausschüttung zugerechnet wurde und die Umsätze beim Leistungserbringer nicht erklärt wurden (vgl. Gutachten zum Strafverfahren, Tz 1306ff).

Bezeichnung	Betrag
Aus Wirtschaftsjahr 2012, nur KJ 2012	
ER299	€ 1.680,00
ER 300	€ 840,00

ER 301	€ 17.808,00
Gesamt	€ 20.328,00
Davon 1/3	€ 6.776,00

- Mietverhältnisse

	2012
Differenz bezahlte und fremdübliche Miete	9.244,96
Differenz bezahlte und fremdübliche Betriebskosten	1.618,15
Differenz abgezogene Vorsteuern und fremdübliche Vorsteuern	2.960,71
Bemessungsgrundlage KESt	13.823,82
KESt	4.607,94

- Gesellschafterdarlehen

Differenz zwischen Zinsen gemäß Buchhaltung und fremdüblichen Zinsen: € 63.566,94. Davon 1/3 als KESt = € 21.188,98

Im Ergebnis werden daher die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 zu Gunsten der Bf. abgeändert.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

3.2. Zu Spruchpunkt III (Aufhebung Haftungsbescheid KESt 2009)

Der Haftungsbescheid 2009 wurde am 11.12.2019 erlassen. Da der Abgabensanspruch für Steuerabzugsbeträge gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO bei den Ertragsteuern im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht (vgl. VwGH 15.09.2016, Ra 2014/15/0025), sind Zuflüsse in Zeiträumen vor dem 11. Dezember 2009 jedenfalls absolut verjährt.

Im Rahmen des Erstbescheides betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2009 wurde die Bf. im Ausmaß von € 73.601,69 zur Haftung herangezogen. Diese Haftung wurde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung auf € 2.020,06 reduziert. Begründet wurde diese Reduktion mit der bereits eingetretenen absoluten Verjährung. Lediglich das Gehalt der Ehefrau des Ing. ***GS-GF*** sei am 31.12.2009 angewiesen worden. Da die belangte Behörde eine Scheinanstellung der Ehefrau annahm, wurde dieses Gehalt als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und die Bf. zur KESt-Haftung herangezogen.

Im Lichte der obigen Feststellungen geht jedoch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass keine Scheinanstellung vorliegt und die Ehefrau des Bf. tatsächlich im Unternehmen der Bf.

arbeitete. Entsprechend liegt auch keine verdeckte Ausschüttung vor, wofür die Bf. zur KESt-Haftung herangezogen werden könnte.

Damit ist die Haftung einerseits entweder absolut verjährt (Zufluss vor 11. Dezember 2009) oder es liegen keine Vorgänge vor, für die eine KESt abzuführen wäre. Damit ist der Bescheid betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2009 im Ergebnis ersatzlos aufzuheben.

3.3. Zu Spruchpunkt IV. (Revision)

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

Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung bestehen nicht. Das Bundesfinanzgericht folgt den oben zitierten Entscheidungen des VwGH. Abseits dessen stellen wesentliche Punkte der gegenständlichen Entscheidung eine Frage der Beweiswürdigung dar.

Die Revision ist daher insgesamt unzulässig.

Wien, am 15. Juli 2025