

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Helmut Haderer, Bahngasse 6, 2500 Baden, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. August und am 3. Oktober 2016 über die Beschwerde vom 28. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 31. August 2016 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2012, 2013 und 2014, Steuernummer xx-xxx/xxxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert: Der PKW-Privatanteil ist für die Jahre 2012 bis 2014 lediglich mit 32% (anstelle von 40%) anzusetzen und die Diäten sind im selben Zeitraum nur um 10% (anstelle von $\frac{2}{3}$) zu kürzen.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer Betriebsprüfung (Schlussbesprechung: 14. Juli 2016) erließ die belangte Behörde (bB) am 31. August 2016 Feststellungsbescheide gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2012, 2013 und 2014.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin (Bf) am 30. September 2016 Bescheidbeschwerde nach § 243 BAO. Darin begehrte sie (1.) die Anerkennung von Fremdleistungen, die sie erstmals in einem Schreiben vom 14. Juli 2016, dem Tag der Schlussbesprechung, (schriftlich) vorgebracht hatte. Die Fremdleistungen wurden erst in der Bescheidbeschwerde detailliert

aufgeschlüsselt. Des Weiteren bekämpfte die Bf (2.) den Ansatz eines PKW-Privatanteils in Höhe von (iHv) 40% und (3.) die Kürzung von Diäten um $\frac{2}{3}$ als faktenwidrig, weil der Poolvertrieb der Bf erhebliche Reiskosten verursache. Die bB habe den PKW-Privatanteil und die Diäten trotz Vorlage glaubhafter Aufzeichnungen unzutreffend ermittelt.

Mit 18. Juli 2018 erließ die bB eine abweisende Beschwerdeentscheidung, in der sie die Anerkennung der Fremdleistungen unter Verweis auf § 162 BAO versagte. Hinsichtlich des PKW-Privatanteils führte die bB aus, dass die Bf kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt habe, weswegen ein durchaus üblicher Privatanteil iHv 40% geschätzt worden sei. Auch die Schätzung der Diäten wurde damit begründet, dass deren Aufzeichnung stark mangelhaft sei.

Dagegen brachte die Bf mit 29. August 2018 einen (nach Fristverlängerung) rechtzeitigen Vorlageantrag ein, in dem sie im Hinblick auf die Fremdleistungen vorbrachte, dass § 162 BAO diesbezüglich unanwendbar sei: Sie habe den Empfänger genannt, die Fremdleistungen seien daher dem Grund nach als Betriebsausgaben anzuerkennen; die bB sei lediglich zu einer allfälligen Schätzung deren Höhe berechtigt. Hinsichtlich des PKW-Privatanteils führte sie aus, dass dessen Erhöhung auf 40% „nicht das Ergebnis der Ermittlungen und Informationserhebungen der Betriebsprüfung“ sei. Bezüglich der Diäten brachte sie vor, dass deren Kürzung um $\frac{2}{3}$ in keinsten Weise gerechtfertigt sei; maximal 6-7% der geltend gemachten Diäten seien zu kürzen.

Am 22. August und am 3. Oktober 2025 wurde eine mündliche Verhandlung abgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war bis zum 17. März 2017 eine Kommanditgesellschaft, die Pools veräußerte. Gesellschafter waren zu 75% ***Ges1*** und zu 25% ***Ges2***. Rechtsnachfolger der Bf ist der im Firmenbuch protokollierte Einzelunternehmer ***eU*** (Inhaber: ***Ges1***).

I. Montagekosten als Betriebsausgaben

1. Als Ergebnis der Betriebsprüfung wurden der Bf in den Jahren 2012 bis 2014 Umsätze zugeschätzt, weil die Bf die Ausgangsrechnungen – ordnungswidrig – mit Microsoft Word anstelle eines Rechnungsprogramms erstellt hatte. Die Bf konnte die Ausgangsrechnungen auch nicht numerisch gereiht vorlegen; vielmehr hatte sie diese „in diversen Ordnern im Computer mit Namen abgelegt“, weswegen eine Vollständigkeitsprüfung von vornherein unmöglich war. Darüber hinaus fanden sich Ausgangsrechnungen mit gleicher Nummer, aber unterschiedlichen Kunden bzw. Beträgen. Überdies hatte die Bf Bareinnahmen von Kunden nicht als Bareinnahmen erfasst.

2. Die Umsatzzuschätzungen werden von der Bf nicht bekämpft.
3. Allerdings bringt die Bf vor, dass sie in den streitgegenständlichen Jahren zehn Pools (nicht nur verkauft, sondern auch) von einem Fremdleister montieren lassen habe. Die Montagekosten sollen einen Materialaufwand (1.500 bis 3.000 € pro Montage) und einen an den die Pools montierenden Unternehmer bezahlten Betrag (2.000 € bis 3.000 € pro Montage) umfasst haben. Zu dem die Pools montierenden Unternehmer macht die Bf folgende Angaben: Name: ***U***; Firma: ***Fa***; Geburtsdatum: ***Datum***; Unternehmenssitz: ***Adr1***; Telefonnummer: ***Tel1*** und ***Tel2***. ***U*** soll 2014 inhaftiert und in weiterer Folge nach Serbien abgeschoben worden sein.
4. Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass der von der Bf in der Bescheidbeschwerde als Poolmonteur bezeichnete ***U*** nicht ausgeforscht werden kann.

II. PKW-Privatanteil

1. Zum Betriebsvermögen der Bf gehört ein BMW, für den die Bf in den Jahren 2012 bis 2014 einen jährlichen Privatanteil iHv 15% ausgeschieden hat. Im Gefolge der Betriebsprüfung schätzte die bB den jährlichen PKW-Privatanteil auf 40%, weil die Bf keine Unterlagen für die Ermittlung des Privatanteils vorgelegt hatte.
2. Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass der PKW-Privatanteil in den streitgegenständlichen Jahren im Durchschnitt rund 32% betrug.

III. Diäten

1. Die Bf machte in den Jahren 2012 bis 2014 Diäten geltend, die von der bB im Gefolge der Betriebsprüfung um $\frac{2}{3}$ gekürzt wurden. Die bB begründete die Kürzung damit, dass die Bf keine Grundaufzeichnungen vorlegen konnte. Denn die Kalender, die die Eintragungen enthalten hatten, waren vernichtet worden.
2. Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass die Kürzung der Diäten um $\frac{2}{3}$ überhöht ist. Die zu Unrecht geltend gemachten Diäten belaufen sich auf rund 10%.

2. Beweiswürdigung

ad I. Montagekosten als Betriebsausgaben:

1. Die Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25. August 2016 (S 3; hinfort: BP-Bericht).

2. Die Feststellung ergibt sich aus der Bescheidbeschwerde (S 2). Die Bf irrt mit ihrer Auffassung, „dass die Umsatzzuschätzungen Montageleistungen betreffen und sich nicht auf verkaufte Pools beziehen“ (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 22. August 2025, S 4). Die Umsatzzuschätzung erfolgte aus den in II.1.I.1. genannten Gründen. Demgegenüber insinuiert die Bf, dass die Umsätze als Folge der nachträglich als Betriebsausgaben geltend gemachten Montagekosten zugeschätzt wurden, was jeglicher Lebenserfahrung widerspricht: „Vergessene“ Ausgaben führen regelmäßig gerade nicht zu einer Zuschätzung korrespondierender Einnahmen. Umsätze werden zugeschätzt, weil Abgabepflichtige die Erfassung von Einnahmen „vergessen“ haben. Im Gegensatz zu (gewinnerhöhenden) Einnahmen verbuchen Abgabepflichtige (gewinnmindernde) Ausgaben gewöhnlich sehr wohl.

3. Die Feststellungen ergeben sich aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 14. Juli 2016 und der Bescheidbeschwerde (S 2 f und Anlagen 5 bis 12).

4. Die Bf stellte ihre Tätigkeit während der Betriebsprüfung unterschiedlich dar. Bei einer Betriebsbesichtigung am 8. Juni 2016 erklärte sie, nur Pools zu verkaufen, diese aber nicht zu montieren. Sie kaufe auch keine Montageleistungen zu; die Kunden hätten sich den Pooleinbau selbst zu organisieren (Beschwerdevorentscheidung vom 18. Juli 2018, S 2; hinfort: BVE). Während derselben Betriebsbesichtigung erklärte die Bf zu einem späteren Zeitpunkt, dass eine Firma namens ***Fa*** aus Wien Pools eingebaut habe. Diesbezüglich führte die Bf des Weiteren aus, dass sie „nur eine Vermittlerrolle übernommen habe, die Kunden jedoch direkt mit der ***Fa*** abgerechnet haben bzw. die Einbauarbeiten als Subauftrag an ***Fa*** weitergegeben wurden“. ***Fa*** sei mittlerweile aber nicht mehr erreichbar. Es gebe auch keine Rechnungen der ***Fa*** (an die Bf; BVE, S 2).

Am 5. Juli 2016 erklärte die Bf in einem Schreiben, dass es sich bei dem die Pools montierenden Unternehmer um ***U*** (Adresse: ***Adr2***) gehandelt habe (siehe dazu auch BVE, S 2).

In einem Schreiben vom 14. Juli 2016 gab die Bf an, dass ***U*** unter ***Fa*** firmiert habe, bis er 2014 inhaftiert und in weiterer Folge nach Serbien abgeschoben worden sei (siehe dazu auch BVE, S 3). Im selben Schreiben brachte die Bf erstmals die Montagekosten vor: „Das Auftragsvolumen für eine Montage eines Pools betrug rund 6.000,00 (brutto), abzüglich der abzuführenden MWSt somit 5.000,00 netto. Die Firma »***Fa***« erhielt durchschnittlich 2.000,00 pro Auftrag, der Materialaufwand betrug rund 1.500,00 (gekauft bei diversen bekannten Baumärkten), und somit verblieb für die ***Bf*** rund 1.500,00 Rohertrag pro montierten Pool“. Es sei darauf hingewiesen, dass die von der Bf angegebenen 5.000 € „Auftragsvolumen“ dem Umsatz entsprechen, den die Betriebsprüfung in ihrer Umsatzzuschätzung pro Pool ansetzte. Des Weiteren sei darauf hingewiesen, dass die Bf von Aufträgen für die Montage von Pools spricht, womit aus Sicht des Bundesfinanzgerichts nur Aufträge der Bf an den Monteur gemeint sein können.

In der Bescheidbeschwerde gab die Bf die Adresse ***U*** abweichend mit ***Adr1***, an (S 3; siehe dazu auch BVE, S 3). Daneben schlüsselte sie erstmals die für die Montage pro Kunde angefallenen Kosten detailliert auf (Anlagen 5 bis 12). Dabei spricht die Bf durchgängig davon, dass „Herr ***U*** [...] von mir [= ***Ges1***, Anmerkung Richter] als Vorschuss für die Montage [Betrag in €] sowie [Betrag in €] für das benötigte Material [bekam]“, „am [Datum] [...] das Schwimmbecken übergeben [wurde] und Herr ***U*** [...] von mir [= ***Ges1***, Anmerkung Richter] die restlichen [Betrag in €] [bekam]“ und „[i]nsgesamt [...] an Herrn ***U*** [Betrag in €] ausbezahlt [wurde] plus [Betrag in €] für Material“; zudem findet sich ohne Ausnahme die fett gedruckte Wortfolge „[a]usbezahlt an Hr. ***U*** [Betrag in €] + Materialkosten [Betrag in €]“. Damit kann nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts nur gemeint sein, dass der Monteur die Poolmontagen als Subauftragnehmer der Bf unternahm. Rechnungen oder Zahlungsnachweise im Zusammenhang mit diesen Subaufträgen wurden indes keine vorgelegt. Ebenso wenig gab die Bf eine UID-Nummer des vorgeblichen Monteurs bekannt (BVE, S 2). Lediglich im Zusammenhang mit der Montage eines einzigen von zehn Pools legte die Bf zum Beweis bezogener Montageleistungen Fotos vor, ohne nähere Angaben (zB Identität der abgelichteten Personen) dazu zu machen (Anlage 5 der Bescheidbeschwerde).

In der mündlichen Verhandlung vom 22. August 2025 brachte die Bf vor, lediglich als „Vermittler zwischen den Poolkäufern und dem Poolmonteur (***U***) agiert zu

haben; der Geldfluss erfolgte nicht lückenlos über die Bf“. Daneben erklärte die Bf in der mündlichen Verhandlung, dass „es fraglich ist, ob die KG [= Bf, Anmerkung Richter] die zugeschätzten Umsätze ausgeführt hat, weil laut Betriebsprüfung keine Betriebsmittel für die Umsätze verwendet wurden“.

Die Bf behauptet unterschiedliche Varianten der Geschäftsabwicklung: (1) Sie will ausschließlich Pools verkauft, aber nicht eingebaut haben. (2) Pools sollen von einem Monteur eingebaut worden sein, wobei die Bezeichnungen des Monteurs variieren (**Fa** oder **Fa**). Dabei will die Bf entweder (2a) als Vermittlerin agiert – die Kunden haben also direkt (und nur) mit dem Monteur abgerechnet – oder (2b) dem Monteur den Pooleinbau als Subauftrag vergeben haben. Das Bundesgericht kann nicht nachvollziehen, dass die Bf nicht zweifelsfrei angeben kann, wie sie ihre Geschäfte abwickelt. Die Varianten sind in sich widersprüchlich. Es ist mehr als bemerkenswert, dass sich ein Unternehmer hinsichtlich der Frage, wie er seine Leistungen erbringt, in Widersprüche verstrickt.

Das in der mündlichen Verhandlung vom 22. August 2025 erstattete Vorbringen der Bf, die zugeschätzten Umsätze seien nicht ihr, sondern **Ges1** persönlich zuzurechnen, ist zurückzuweisen. Zunächst fehlt ein Nachweis dafür. Auch die in der mündlichen Verhandlung vom 3. Oktober 2025 vernommenen Zeugen gaben ausnahmslos an, die Pools von der Bf erworben zu haben. Sodann verböte sich diesfalls von vornherein die Geltendmachung von Montagekosten bei der Bf: Hätte **Ges1** die Umsätze persönlich erwirtschaftet, wären die Montagekosten bei ihm anzusetzen, aber genauso wie die Umsätze aufgrund der Festsetzungsverjährung nicht ansetzbar. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Bf mit diesem Vorbringen die Umsatzzuschätzung zunichtemachen wollte. Diese Annahme wird von der Formulierung der Bf, dass „laut Betriebsprüfung keine Betriebsmittel für die Umsätze verwendet wurden“, gestützt. Mit dieser Formulierung moniert die Bf, dass die Betriebsprüfung keine den zugeschätzten Umsätzen korrespondierenden Aufwände angesetzt hat, also von der Formel »(zugeschätzter) Umsatz gleich Gewinn« ausgegangen ist. Die Bf erkennt damit, dass die Umsatzzuschätzung deswegen erfolgte, weil die Bf ihre Einnahmen nicht lückenlos aufgezeichnet hatte (siehe dazu II.1.1.1.).

Auch das in erster Linie in der mündlichen Verhandlung vom 22. August 2025 erstattete Vorbringen der Bf, lediglich als Vermittlerin agiert zu haben, ist zurückzuweisen. Zunächst fehlt ein Nachweis dafür. Hernach widerspricht das Vorbringen nicht zuletzt der Bescheidbeschwerde, in der die Bf den angeblichen Monteur **U** noch als Subauftragnehmer auswies und die von der Bf vorgeblich an **U** bezahlten Beträge ausführlichst aufgelistet wurden. Wäre die Bf nur als Vermittlerin aufgetreten, hätte sie für ihre Vermittlungstätigkeit eine Provision erhalten müssen: Eine

unentgeltliche Leistungserbringung eines Unternehmers läuft jeglicher Lebenserfahrung zuwider. Die erhaltenen Vermittlungsprovisionen hätte die Bf in ihrer Buchhaltung ausweisen müssen; davon fehlt jedoch jede Spur. Ebenso verböte sich diesfalls von vornherein der Ansatz von Montagekosten bei der Bf. Montagekosten als Betriebsausgaben der Bf sind im Fall einer bloßen Vermittlung undenkbar, weil sich die Vermittlungsleistung der Bf in der Namhaftmachung des Monteurs erschöpft hätte. Hinzu kommt, dass die Poolkäufer, hätte ihnen die Bf einen Monteur vermittelt, Vertragspartner des Monteurs geworden wären. Mit anderen Worten: Die Poolkäufer hätten zwei Verträge, einen mit der Bf über den Poolkauf und einen mit dem Monteur über den Pooleinbau, abgeschlossen. Die Einvernahmen der Zeugen in der mündlichen Verhandlung vom 3. Oktober 2025 lassen an keiner Stelle erkennen, dass die Zeugen davon ausgingen, (auch) Vertragspartner eines Monteurs geworden zu sein.

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bf, ein Monteur habe die Pools als Subauftragnehmer der Bf eingebaut, ist festzustellen, dass die diesbezüglichen Aussagen der in der mündlichen Verhandlung vom 3. Oktober 2025 vernommenen Zeugen widersprüchlich sind. Die Zeugen ***1*** und ***2*** gaben an, dass die Pools von einem dritten Unternehmen eingebaut worden seien, konnten dessen Namen aber nicht nennen. Die Zeugin ***3*** widersprach sich: Zum einen erklärte sie, dass die Bf den Pool eingebaut habe, zum anderen sagte sie aus, dass ein ihr namentlich unbekanntes drittes Unternehmen die Montage bewerkstelligt habe. Der Zeuge ***4*** gab zu Protokoll, dass dritte Unternehmen die Vorarbeiten (Aushub: Firma ***X***, Errichtung der Pool-Stützmauer: „Melker Firma unbekannten Namens“ [Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***4***, S 2]) ausgeführt hätten: Die genannten Unternehmen errichteten gleichzeitig mit den Pool-Vorarbeiten das Wohnhaus des Zeugen ***4***. Indes machte der Zeuge ***4*** keine Angabe dazu, ob der Pool schlussendlich von der Bf oder einem dritten Unternehmen montiert wurde. Allgemein stellt sich die Frage, wie verlässlich sich Zeugen an über zehn Jahre zurückliegende Vorgänge erinnern können. Das Bundesfinanzgericht kann sohin nicht zweifelsfrei feststellen, ob ein Monteur als Subauftragnehmer der Bf die Pools eingebaut hat. Es ist durchaus denkbar, dass die Bf die Poolmontagen selbst besorgte: Ein solches Vorbringen erstattete sie im Beschwerdeverfahren gegen den Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2015 (RV/7105507/2019), womit sie im Übrigen eine weitere Variante (Variante 3), ihre Geschäfte abzuwickeln, behauptete.

Es gibt keinerlei (schriftliche) Nachweise (zB UID-Nummer, Rechnungen), die eine Leistungsbeziehung der Bf zu einem Subauftragnehmer dokumentieren könnten; die von der Bf im Zusammenhang mit der Montage eines einzigen von zehn Pools vorgelegten Fotos ohne nähere Angabe (zB Identität der abgelichteten Personen) taugen nicht als Nachweis. Auch die Zeugen, die einen Pooleinbau durch ein drittes

Unternehmen bejahten, konnten zu diesem dritten Unternehmen überhaupt keine Angaben machen. Doch selbst wenn davon ausgegangen wird, dass die Bf Aufträge über den Einbau von Pools vergeben hat, muss das Bundesfinanzgericht feststellen, dass die als Subauftragnehmer von der Bf namhaft gemachte Person – ***U*** – nicht ausforschbar ist. BB (BVE, S 2) und Bundesfinanzgericht konnten weder in den Datenbanken der Finanzverwaltung noch in externen Datenbanken (zB Firmenbuch) einen ***U***, Geburtsdatum: ***Datum***, ausfindig machen. Dasselbe gilt für die Firmen ***Fa*** und ***Fa***. Auch ein auf Verlangen des Bundesfinanzgerichts am 28. August 2024 von der bB an das Central Liaison Office gestelltes an Serbien zu richtendes internationales Amtshilfeersuchen zur Abfrage des Namens von Firmen mit der Beteiligung eines ***U***, Geburtsdatum: ***Datum***, zeitigte bis zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichts keinerlei Ergebnis. Erfolgslos blieben des Weiteren an die Mobilfunkbetreiber gerichtete Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 4. September 2024 mit der Aufforderung, die Inhaber der von der Bf in der Bescheidbeschwerde angeführten beiden Telefonnummern zu identifizieren. Im Licht der vorstehenden Ausführungen stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass die von der Bf als Subauftragnehmer genannte Person namens ***U*** (Firma: ***Fa***) nicht ausgeforscht werden kann. Die Tatsache, dass keine der genannten Firmen bzw Personen eruiert werden konnte, bestärkt das Gericht darüber hinaus in seinem Zweifel am Bezug von Montageleistungen.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bf wie erwähnt erst in der Bescheidbeschwerde die für die Montage pro Kunde angefallenen Montagekosten detailliert aufschlüsselte, mit dem „Endergebnis [...], dass für die Poolmontagen nach Abzug aller Aufwendungen keine Überschüsse erzielt werden konnten und tendenziell in Summe ein kleiner Gesamtverlust von 1.826,00 entstanden ist“ (S 3). Abgesehen davon, dass es der Lebenserfahrung widerspricht, dass ein Unternehmer aus der Vergabe von Subaufträgen gewöhnlich Verluste erleidet, steht diese Behauptung auch im Widerspruch zum Schreiben der Bf vom 14. Juli 2016, in dem von einem Rohertrag iHv 1.500 € pro montiertem Pool gesprochen wird. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Bf die von der bB im Rahmen der Betriebsprüfung zugeschätzten Umsätze im Nachgang auf jede erdenkliche Weise so weit wie möglich neutralisieren wollte und sich dabei in Widersprüche verstrickte.

ad II. PKW-Privatanteil:

1. Die Feststellungen ergeben sich aus dem BP-Bericht (S 4) und der Bescheidbeschwerde (S 4).

2. Streitig ist der Umfang der betrieblichen Nutzung des PKW. In der Bescheidbeschwerde präsentierte die Bf eine Excel-Tabelle „JAHRESSTUNDEN und KILOMETER Übersicht 2014“ (Anlage 14), zu der sie unter anderem Folgendes ausführte: „Mit der Anlage ./14 werden die betrieblich gefahrenen Kilometer pro Jahr für das Jahr 2014 nachgewiesen, wobei diese Fahrten mit dem BMW und mit dem Fiskal-LKW Ford Transit in Summe 24.464 km erfolgten. Bei einer von der Betriebsprüfung erhobenen Gesamtkilometerleistung des BMW im Jahr 2014 in Höhe von rund 16.000 km und unter Berücksichtigung der mit dem Ford Transit gefahrenen Kilometer ist ein Privatanteil von rund 15% für 2014, somit 2.400 km, mehr als glaubhaft“ (S 4).

Die Excel-Tabelle für das Jahr 2014 weist – ebenso wie die Excel-Tabelle für die Jahre 2012 bis 2013 – von links nach rechts folgende Spalten auf: „Datum“, „von - bis“ (zB „14-17“, „10-15“, „12-19“), „Wegstrecke“ (= Fahrtziel), „Gesamtstunden“ und „Kilometer“. Damit erfüllt die Tabelle in keinsten Weise die Voraussetzungen für ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Aus dem laufend zu führenden Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein (zB VwGH 16.9.1979, 0373/70; 23.5.1990, 86/13/0181). Darüber hinaus ist grundsätzlich auch der jeweils aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner bzw der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung anzuführen (UFS 3.7.2012, RV/0957-W/12). Vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung ist das von der Bf vorgelegte „Fahrtenbuch“ stark mangelhaft. Hinzu kommt, dass die Bf unterschiedliche Fahrzeuge – PKW und LKW – verwendete, ohne diesbezüglich getrennte Aufzeichnungen zu führen. Überdies ist ein mit Hilfe von Microsoft Excel erstelltes Fahrtenbuch grundsätzlich kein formell ordnungsgemäß geführtes, weil Microsoft Excel eine nachträgliche Abänderung bereits erfasster Daten ermöglicht, ohne dass der ursprüngliche Datenbestand und die erfolgten Änderungen nachvollzogen werden können (BFG 13.6.2014, RV/6100593/2013). Ein derart mangelhaftes „Fahrtenbuch“ kann die jährlich gefahrenen Kilometer nicht nachweisen. Entgegen der Behauptung der Bf kann aus einem derart mangelhaften „Fahrtenbuch“ auch kein PKW-Privatanteil iHv 15% glaubhaft abgeleitet werden.

Die Buchhaltung der Bf weist für die streitgegenständlichen Jahre folgenden jährlichen Treibstoffverbrauch in € aus:

Treibstoffverbrauch in €	2012	2013	2014
Kennzeichen	2.736,92	0,00	0,00
LKW Ford Transit	2.278,46	1.208,72	1.593,25
Leihauto	217,78	90,14	210,60
BMW X6	209,01	4.451,31	2.140,38

Unter der Annahme eines Treibstoffpreises iHv 1,4 € pro Liter für die Jahre 2012 und 2013 sowie iHv 1,3 € pro Liter für das Jahr 2014 – die Bf legte mit Schreiben vom 2. September 2025 eine ÖAMTC-Liste der durchschnittlichen Kraftstoffpreise vor – ergibt sich durch Division (= Treibstoffverbrauch in € ÷ 1,3 € bzw 1,4 €) der jährliche Treibstoffverbrauch in Litern:

Treibstoffverbrauch in l	2012	2013	2014
Kennzeichen	1.954,94	0,00	0,00
LKW Ford Transit	1.627,47	863,37	1.225,58
Leihauto	155,56	64,39	162,00
BMW X6	149,29	3.179,51	1.646,45

In der Betriebsbesichtigung vom 8. Juni 2016 konnte für den LKW ein Treibstoffverbrauch von durchschnittlich 10 bis 12 Litern auf 100 Kilometer und für den PKW von 10,1 l/100 km ermittelt werden; ein vom Bf mit Schreiben vom 2. September 2025 behaupteter höherer Treibstoffverbrauch der Fahrzeuge wurde nicht nachgewiesen. Unter der Annahme eines gemittelten Treibstoffverbrauchs von 11 l/100 km des LKW ergeben sich durch Division (= Treibstoffverbrauch in Litern ÷ 11 l/100 km bzw 10,1 l/100 km) die jährlichen Kilometerleistungen der Fahrzeuge, die zur jährlichen Gesamtkilometerleistung aufsummiert werden:

Gesamtkilometer	2012	2013	2014
Kennzeichen	17.772,21	0,00	0,00
LKW Ford Transit	14.795,19	7.848,83	11.141,61
Leihauto	1.540,17	637,48	1.603,96
BMW X6	1.478,15	31.480,27	16.301,45
	35.585,72	39.966,58	29.047,02

Wird die jährliche Gesamtkilometerleistung schlussendlich der von der Bf angegebenen Zahl der jährlich gefahrenen betrieblichen Kilometer gegenübergestellt, kann über Subtraktion und Division (= [Gesamtkilometer – betriebliche Kilometer laut Bf] ÷ Gesamtkilometer) der prozentuelle Anteil der privat gefahrenen Kilometer berechnet werden:

	Gesamtkilometer	betriebliche Kilometer lt Bf	Differenz (= Privatanteil)	Differenz (= Privatanteil in %)
2012	35.585,72	22.219,50	13.366,22	38%
2013	39.966,58	23.491,00	16.475,58	41%
2014	29.047,02	24.464,00	4.583,02	16%

Der über die streitgegenständlichen Jahre gemittelte PKW-Privatanteil beträgt sohin jedenfalls rund 32%. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass sich der von der Bf in der Bescheidbeschwerde vorgebrachte Privatanteil iHv 15% ausschließlich auf das Jahr 2014 bezog; zu den Jahren 2012 und 2013, für die das Bundesfinanzgericht einen wesentlich höheren Privatanteil festgestellt hat, machte die Bf keine Angaben.

ad III. Diäten:

1. Die Feststellungen ergeben sich aus dem BP-Bericht (S 4).
2. Die Bf legte in der Bescheidbeschwerde drei Excel-Tabellen („JAHRESSTUNDEN und KILOMETER Übersicht 2012“ etc) vor, aus denen „glaubhaft zu entnehmen ist, dass die betrieblich veranlassten Reisen stattgefunden haben und dafür Taggelder steuerlich abgesetzt werden dürfen“ (S 4).

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die von der Bf in der Bescheidbeschwerde präsentierten Tabellen bereits formal von jenen unterscheiden, die während der Betriebsprüfung zur Geltendmachung der Diäten vorgelegt wurden. Die während der Betriebsprüfung vorgelegten (Excel-)Tabellen weisen nur folgende Spalten auf: „Datum“, „Von - Bis“, „Wegstrecke“ (= Fahrtziel) und „Gesamtstunden“; die in der Bescheidbeschwerde vorgelegten Tabellen entsprechen dem „Fahrtenbuch“ der Bf, das um zwei Spalten nach rechts ergänzt wurde: „Diäten je Stunde“ und „Diäten“ (= Eurobetrag). Daneben unterscheidet sich die während der Betriebsprüfung vorgelegte Tabelle 2014 auch inhaltlich – wenngleich zu Ungunsten der Bf – von derjenigen in der Bescheidbeschwerde, und zwar hinsichtlich der (Reise)Gesamtstunden (1.164 vs 1.154).

Die bB wies in der BVE zahlreiche Ungereimtheiten der von der Bf vorgelegten Tabellen zur Geltendmachung der Diäten nach. Diäten wurden für Orte geltend gemacht, an denen sich der 75%-Gesellschafter nach Angaben der Bf nicht aufgehalten hat: „Laut Anlage 6 der Beschwerde wurde am 07.05.2012 der Bausatz durch die Spedition in Möllersdorf ausgeliefert, wobei Herr ***Ges1*** anwesend war. Für den 07.05.2012 sind jedoch lt. der Diäten-Aufstellung »10-19 1160 Wien - 1110 Wien« angeführt“ (BVE, S 4). Allerdings fehlen in den Tabellen vereinzelt auch Diäten für Reisen, die der 75%-

Gesellschafter nach Angaben der Bf unternommen hat. Darüber hinaus machte die Bf Diäten für Reisen geltend, deren Reisedauer drei Stunden nicht überstieg (BVE, S 6). Zudem setzte die Bf Diäten für Fahrtziele an, die pro Strecke weniger als 25 km entfernt waren (BVE, S 5 f).

Im Vorlageantrag führte die Bf in diesem Zusammenhang aus, das Ergebnis der von der bB unternommenen Überprüfung der Tabellen sei, „dass in geringfügigem Ausmaß abgesetzte Taggelder nicht zustehen, andererseits an einigen Tagen übersehen wurde, Taggelder, die zustehen, anzusetzen. [...] Den Berechnungen der Beschwerdeentscheidung sind maximal 6% bis 7% der geltend gemachten Diäten zu kürzen [...]“ (S 3).

Im Jahr 2012 hat die Bf folgende Diäten zu Unrecht angesetzt:

- 21.03.2012: 15,4 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 07.05.2012: 19,8 € (Grund: widersprüchliche Ortsangaben)
- 15.05.2012: 22,0 € (Grund: widersprüchliche Ortsangaben)
- 18.05.2012: 19,8 € (Grund: < 25 km pro Strecke).

In Summe hat die Bf im Jahr 2012 jedenfalls Diäten iHv 77,0 € oder 4,22% der insgesamt in diesem Jahr geltend gemachten Diäten zu Unrecht angesetzt.

Im Jahr 2013 hat die Bf folgende Diäten zu Unrecht angesetzt:

- 27.02.2013: 13,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 28.02.2013: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 01.03.2013: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 02.03.2013: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 03.03.2013: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 08.03.2013: 6,6 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 12.03.2013: 19,8 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 13.03.2013: 11,0 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 14.03.2013: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 16.03.2013: 6,6 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 26.03.2013: 11,0 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 03.04.2013: 8,8 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 08.04.2013: 8,8 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 09.04.2013: 11,0 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 06.05.2013: 6,6 € (Grund: nicht mehr als drei Stunden)
- 23.05.2013: 13,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 29.05.2013: 22,0 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 17.06.2013: 24,2 € (widersprüchliche Ortsangaben)

- 04.07.2013: 17,6 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 05.07.2013: 17,6 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 13.07.2013: 19,8 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 12.08.2013: 15,4 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 18.10.2013: 13,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)

In Summe hat die Bf im Jahr 2013 jedenfalls Diäten iHv 367,4 € oder 15,27% der insgesamt in diesem Jahr geltend gemachten Diäten zu Unrecht angesetzt.

Im Jahr 2014 hat die Bf folgende Diäten zu Unrecht angesetzt:

- 27.02.2014: 8,8 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 18.03.2014: 13,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 20.03.2014: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 21.03.2014: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 22.03.2014: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 23.03.2014: 24,2 € (Grund: < 25 km pro Strecke)
- 10.04.2014: 8,8 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 14.04.2014: 19,8 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 15.04.2014: 19,8 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 17.09.2014: 22,0 € (widersprüchliche Ortsangaben)
- 18.09.2014: 13,2 € (widersprüchliche Ortsangaben)

In Summe hat die Bf im Jahr 2014 jedenfalls Diäten iHv 202,4 € oder 9,11% der insgesamt in diesem Jahr geltend gemachten Diäten zu Unrecht angesetzt. Im Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2014 wurden also Diäten im Ausmaß von 9,53% – rund 10% – zu Unrecht geltend gemacht. Bei dieser Berechnung blieben die vom Bf nicht angesetzten Diäten (16.7., 17.7. und 16.11.2012 sowie 19.3. und 25.4.2014) unberücksichtigt, weil die Bf dazu auch nach Erlassung der BVE keine Angaben machte.

In der mündlichen Verhandlung vom 22. August 2025 akzeptierten die Bf und bB die vorstehende Schätzung des Bundesfinanzgerichts.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

I. Montagekosten als Betriebsausgaben

Die Bf führt aus, dass „zur Firma »***Fa***« [...] neben Namen, Anschrift, Telefonnummer auch Beweisfotos von Arbeiten beim Pooleinbau vorgelegt [wurden], die uE eindeutig beweisen, dass diese Arbeiten geleistet wurden und im Beschwerdeverfahren glaubhaft gemacht wurde, welche Zahlungen diesbezüglich geleistet wurden. Im Sinne des § 138 und

§ 184 BAO sind die Leistungen glaubhaft und die Höhe schätzbar. Für § 162 BAO bleibt gegenständlich keine Anwendungsmöglichkeit“ (Vorlageantrag, S 2).

Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (zB VwGH 3.6.1987, 86/13/0001; 4.6.2009, 2004/13/0076; BFG 5.7.2023, RV/7105648/2015). Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (zB VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; 29.9.2011, 2008/16/0087; 13.10.2022, Ra 2022/13/0090). Nach herrschender Ansicht dient § 162 BAO vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen – *in casu*: Bf – steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (zB VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 21.12.1999, 94/14/0040; 9.3.2005, 2002/13/0236; 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, 0108; 24.8.2023, Ra 2023/13/0071). Unter „Empfänger“ ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch zu verstehen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 162 Rz 7): *in casu* ***U***. Diesen Umstand verkennt die Bf, wenn sie ausführt, dass „bei Baumärkten wie Obi, Hornbach, Quester [...] die Besteuerung der Materialeinkäufe in Österreich sichergestellt ist“ (Vorlageantrag, S 2). Die genannten Unternehmen waren gerade nicht die Vertragspartner der Bf.

Eine Ermessensüberschreitung oder gar ein Ermessensmissbrauch der bB kann das Bundesfinanzgericht in der Anwendung des § 162 BAO auf den vorliegenden Sachverhalt nicht erkennen. Denn eine Ermessensüberschreitung liegt nur im Fall eines offenbar unerfüllbaren Verlangens nach Empfängerbenennung vor (zB VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 31.1.2001, 98/13/0156; 9.3.2005, 2002/13/0236; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064; BFG 5.7.2023, RV/7105648/2015). Von einer offenbaren Unerfüllbarkeit ist lediglich dann auszugehen, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, den Empfänger namhaft zu machen (zB VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, 0108; 9.6.2020, Ra 2020/13/0001; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064; 27.11.2020, Ra 2018/13/0059; 7.6.2021, Ra 2021/13/0035). Um eine solche tatsächliche Unmöglichkeit handelt es sich beispielsweise bei einem unverschuldeten Verlust von Unterlagen (VwGH 19.2.1965, 44/64). Davon kann im vorliegenden Sachverhalt nicht ausgegangen werden.

Im Übrigen konzidiert die Bf in der Bescheidbeschwerde die Anwendbarkeit des § 162 BAO auf den vorliegenden Sachverhalt: „Kann der Stpfl beweisen (glaubhaft machen), dass eine Betriebsausgabe vorliegt, dann kann die Behörde außerdem verlangen, dass der Stpfl den Empfänger nennt [...] (Rz 1109 EStRI)“ (S 6). Die Aufforderung der bB an die Bf, den Empfänger zu benennen, war sohin rechters.

Zwar kam die Bf der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach, doch gab sie einen Empfänger – ***U*** – bekannt, den weder die bB noch das Bundesfinanzgericht ausfindig machen konnte. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgeführt, dass mit der Nennung einer als Empfänger bezeichneten Person der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen wird, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die

benannte Person nicht der tatsächliche Empfänger ist. Maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die benannte Person nicht der Empfänger war, sind beispielsweise deren Unauffindbarkeit und Unbekanntheit an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse; ebenso wenig stellt die Namhaftmachung von Scheinfirmen bzw deren nicht ausforschbarer Kontaktperson eine hinreichende Empfängerbenennung dar (zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0239; 28.6.2000, 96/13/0185; 31.5.2006, 2002/13/0145).

Da ***U*** 2014 nach Serbien abgeschoben worden sein soll, war er zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung selbstverständlich an jeder der von der Bf angegebenen unterschiedlichen Adressen unauffindbar, was der Bf spätestens ab 5. Juli 2016 – über eine Woche vor Schlussbesprechung und dem Schreiben, in dem sie erstmals die Montageleistungen vorbrachte – bewusst war. ***U*** konnte letztendlich auch nicht ausgeforscht werden: Denn er hat weder in einer Datenbank Spuren hinterlassen noch war ein an Serbien – den Staat, in den der vorgebliche Fremdleister abgeschoben worden sein soll – gerichtetes internationales Amtshilfeersuchen erfolgreich. Die bB hat die Anerkennung der Montageleistungen als Betriebsausgaben daher zu Recht versagt.

II. PKW-Privatanteil

Das von der Bf geführte Fahrtenbuch ist wie ausgeführt stark mangelhaft. Sind Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig oder weisen sie formelle Mängel auf, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, kommt der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht eine Schätzungsberechtigung zu ([§ 269 Abs. 1 iVm] § 184 Abs. 3 BAO). Dabei ist der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich freigestellt (zB VwGH 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; BFG 11.10.2024, RV/7101873/2015).

In der Beweiswürdigung (ad II. 2.) hat das Bundesfinanzgericht eine begründete kalkulatorische Schätzung aufgrund des von der Bf in ihrer Buchhaltung aufgezeichneten Treibstoffverbrauchs vorgenommen und für die streitgegenständlichen Jahre einen PKW-Privatanteil iHv jedenfalls rund 32% festgestellt. Daher beträgt der ertragswirksame PKW-Privatanteil 2012 4.991,94 € (anstelle von 6.239,93 €), 2013 3.774,22 € (anstelle von 4.717,78 €) und 2014 2.893,06 € (anstelle von 3.616,33 €).

III. Diäten

Die Aufzeichnung der Diäten ist wie ausgeführt stark mangelhaft. Die Mangelhaftigkeit wird auch von der Bf eingeräumt: „Es wird und wurde nicht bestritten, dass die Diätenaufstellungen formale Mängel aufweisen [...]“ (Vorlageantrag, S 3). Sind Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig oder weisen sie formelle Mängel auf, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, kommt der Abgabenbehörde oder dem

Bundesfinanzgericht wie erwähnt eine Schätzungsberechtigung zu. In der Beweiswürdigung (ad III. 2.) hat das Bundesfinanzgericht begründet geschätzt, dass die Bf in den streitgegenständlichen Jahren jedenfalls rund 10% der aufgezeichneten Diäten zu Unrecht geltend gemacht hat. Eine Kürzung der jährlichen Diäten um 10% führt zu folgenden aufwandswirksamen Taggeldern: 2012: 1.945,25 € (anstelle von 792,51 €), 2013: 2.474,64 € (anstelle von 1.008,19 €) und 2014: 2.167,11 € (anstelle von 882,90 €).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Im vorliegenden Fall sind Tatsachenfragen streitig: Zur Klärung von Tatsachenfragen ist eine Revision grundsätzlich nicht vorgesehen.

Salzburg, am 20. November 2025