

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M., den Richter Mag. Patric Flament sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Sophia Grassl und Ing. Mag. Dr. Martin Jilch in der Beschwerdesache ***Bf1*** (vormals ***Name Bf1 alt***), ***Adresse Bf1***, vertreten durch HFP Steuerberatungs GmbH, Beatrixgasse 32, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 1. September 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2017 betreffend

- Wiederaufnahme der Verfahren (§ 303 BAO) betreffend KöSt 2013 bis 2015,
- Wiederaufnahme der Verfahren (§ 303 BAO) betreffend USt 2013 bis 2014,
- Körperschaftsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2014, Körperschaftsteuer 2015,
- Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014, Umsatzsteuer 2015 und
- Umsatzsteuerfestsetzung 01.2016-10.2016,

Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. November 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Zinkl zu Recht erkannt:

I. a. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend USt 2013 - 2014 und KöSt 2013 - 2015 sowie gegen die KöSt-Bescheide 2013 - 2014 und die USt-Bescheide 2013 - 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

b. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend USt 2015 und KöSt 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

c. Der Beschwerde gegen den USt-Festsetzungsbescheid 01.2016-10.2016 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der festgesetzten Abgaben betreffend die oben unter den lit. b. und c. angeführten Bescheide sind aus den Berechnungen unter dem Punkt 3.1.F. zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Name Bf1 alt*** (nunmehr ***Bf1***, in der Folge als „Gesellschaft“ oder Beschwerdeführerin „Bf.“ bezeichnet) wurde am ***TT.MM.***2012 ins Firmenbuch eingetragen. Betriebsgegenstand der Gesellschaft sei der Betrieb zweier Hotels, nämlich des Hotels ***Name Hotel 1*** und des Hotels ***Name Hotel 2*** gewesen. Bei der Bf. habe im Jahr 2017 eine Betriebsprüfung betreffend USt, KöSt, Abzugsteuer (KöSt), KeSt, Kammerumlage und ZM betreffend die Jahre 2013 bis 2015 stattgefunden.

In dieser Betriebsprüfung (BP) seien folgende Feststellungen getroffen beziehungsweise folgende Aufwendungen in Folge dieser BP seitens des Finanzamtes nicht an erkannt worden:

1. Reinigungsleistungen der ***S-GmbH*** (FN ***ZZZZZZx***; in der Folge „S-GmbH“):

Die S-GmbH sei als Nachfolgefirma der ***D-GmbH*** (FN ***ZZZZZZy***, in der Folge „***DXY***“), bei der der Geschäftsführer (GF), ***Name GF/S-GmbH*** (***Geb-Datum 1***), zuvor als Reinigungskraft beschäftigt war, gegründet worden. In beiden Unternehmen (***DXY*** und S-GmbH) sei ***Name GS/S-GmbH*** (***Geb-Datum 2***) als Gesellschafter (GS) eingetragen gewesen. ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH*** (***Geb-Datum 3***) sei als GF der ***DXY*** und Bevollmächtigte der S-GmbH tätig gewesen. ***Name Lebensgefährte***, der Neffe des GS und Lebensgefährte von ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH***, habe am Konto der S-GmbH eine Zeichnungsberechtigung gehabt.

Die S-GmbH habe nach der steuerlichen Vertretung Rechnungen gelegt, gegenüber dem Finanzamt aber keine Umsätze erklärt und auch keine Abgaben gemeldet oder entrichtet. Nach den Angaben des im FB eingetragenen GF wären die Arbeiter durch ihn allesamt bar bezahlt worden. Der GF habe an eine „***Vorname Bevollmächtigte/S-GmbH***“ (***Nachname P***) eine Vollmacht übergeben – in der Folge sei nur mehr diese mit der steuerlichen Vertretung in Kontakt getreten. Die Initiative zur Gründung der S-GmbH sei von „***Vorname Bevollmächtigte/S-GmbH***“ (***Nachname P***) ausgegangen.

Durch die BP wären Ausgangsrechnungen der S-GmbH über Reinigungsleistungen und einen Großhandel mit Parfum sowie Übersiedlungen vorgefunden worden. In der inkompletten Buchhaltung der Bf. seien auch Rechnungen der ***M-GmbH*** (in der Folge als „M-GmbH“ bezeichnet) enthalten, und sei diese M-GmbH, die für die S-GmbH als Subunternehmerin tätig gewesen wäre, rechtskräftig **ab 01.10.2015** (Fettdrucke an dieser Stelle und in der Folge in

diesem Erkenntnis erfolgten durch das Bundesfinanzgericht) als Scheinunternehmen festgestellt worden.

Der GF habe niemals Rechnungen für die S-GmbH geschrieben, sondern habe die von „***Vorname Bevollmächtigte/S-GmbH***“ vorgelegten Rechnungen blind unterschrieben. Der GF habe keine Kenntnis von Subunternehmen. Die M-GmbH oder andere Fremdleister kenne er nicht. Der GF habe auch keine Parfums geliefert. Eine Befragung des GF durch die BP habe wegen mangelnder Deutschkenntnisse des GF abgebrochen werden müssen, obgleich der steuerliche Vertreter angegeben habe, dass der GF gut Deutsch spreche.

Die Bf. sei durch die BP befragt worden, ob die S-GmbH beim Eingehen der Geschäftsbeziehung überprüft worden wäre. Die Bf. habe dazu angegeben, dass die UID überprüft, aber kein Ausdruck angefertigt worden wäre. Andere Überprüfungshandlungen wären nicht vorgebracht oder nachgewiesen worden. (Anmerkung Bundesfinanzgericht: **Eine Überprüfung der UID-Nummer durch die Bf. zum Zeitpunkt des Eingehens der Geschäftsbeziehung am 01.10.2025 wäre jedoch gar nicht möglich gewesen, weil der S-GmbH die UID-Nummer erst am 29.10.2015 erteilt worden ist.**)

2. Rechts- und Beratungsaufwand:

Name GS-GF/A-GmbH (in der Folge auch als Gesellschafter-Geschäftsführer „GS-GF“ oder „Gatte“ bezeichnet) sei 100% - GS-GF der ***A-GmbH*** (in der Folge auch als „***A-GmbH***“ bezeichnet) mit Sitz in ***Adresse 1, Stadt, EU-Staat*** gewesen. ***Name GS-GF/A-GmbH*** wäre der Ehemann der GF der Bf., ***Name GFin/Bf.***. 100%-Gesellschafterin der Bf. wäre die ***Muttergesellschaft*** (FN ***ZZZZZZz***, in der Folge auch als „Muttergesellschaft“ bezeichnet), bei der ***Name GFin/Bf.*** GS-GF und ihr Gatte, ***Name GS-GF/A-GmbH***, GF gewesen sein.

Die ***A-GmbH*** vertreten durch ***Name GS-GF/A-GmbH*** habe mit der Bf. vertreten durch ***Name GFin/Bf.*** am **25.06.2014** einen Vertrag abgeschlossen. Nach diesem Vertrag wären auch die auf Grundlage einer mündlichen Vereinbarung **bereits ab Juli 2013** erbrachten Leistungen Bestandteil dieses Vertrages gewesen. Gegenstand dieses Vertrages sei gewesen:

- **Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten**
- **Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments**
- **Entwicklung im Zusammenhang mit Immobilien und deren Verwaltung und Verwertung**

Als Entgelte für diese Leistungen wären vereinbart worden:

€ 6.000,00 für den Zeitraum von 07/2013 bis 02/2014, € 12.000,00 für den Zeitraum von 03/2014 bis 10/2015 und € 15.000,00 ab 11/2015 - **zu den € 6.000,00 und den € 15.000,00 gäbe es keine (schriftlichen) Verträge oder wurden solche nicht vorgelegt.**

Bis 07/2014 habe die ***A-GmbH*** keine DienstnehmerInnen gehabt und sei der 100%ige GS/GF allein in der/für die ***A-GmbH*** tätig gewesen. Nach einer Aufstellung der steuerlichen Vertretung/der Bf. wären erst **ab 01.08.2014** zwei weitere Personen (eine Person Teilzeit mit € 450,00 brutto/Monat und eine Person mit € 2.200,00 brutto/Monat) bei der ***A-GmbH*** beschäftigt gewesen. Alle anderen von der Bf. vorgebrachten (insgesamt 10) Mitarbeiter sein erst 2016 und 2017 in die ***A-GmbH*** eingetreten. **Nach einer durchgeführten IWD-Abfrage wäre in der ***A-GmbH*** von 2012 bis 2015 nur ein Mitarbeiter (nämlich der GS/GF) vorhanden gewesen.**

Art, Inhalt und zeitlicher Umfang der angeblich durch die *A-GmbH*** für die Bf. durchgeführten Tätigkeiten wären nicht nachgewiesen worden.** Zu den Punkten „Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten“ und „Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments“ wären weder Tätigkeiten für die Bf. vorgebracht noch derartige Tätigkeiten nachgewiesen worden.

3. Forderungswertberichtigungen:

Die Wertberichtigungen haben aus gewährten Darlehen an die ***S.K-GmbH*** (FN ***XXXXXXx***; in der Folge als „S.K-GmbH“ bezeichnet) und die ***C.R-GmbH*** (FN ***XXXXXXy***; in der Folge als „C.R-GmbH“ bezeichnet) resultiert.

Diese Darlehensverträge wären am 30.04.2014 (C.R-GmbH) und am 31.07.2014 (S.K-GmbH) abgeschlossen worden. Die Darlehen sein endfällig und wären beide bis zum 31.12.2014 zu tilgen gewesen. In Ansehung dieser Darlehen sein bis zum Prüfungsbeginn keine Zahlungen geleistet und keine Einbringungsmaßnahmen seitens der Bf. gesetzt worden.

Darüber hinaus haben bei beiden Unternehmen „Verrechnungen“ (Übernahme von Zahlungen durch die Bf. auf Grund von Liquiditätsengpässen bei den beiden Gesellschaften) vorgelegen, wobei zu diesen „Verrechnungen“ keine Unterlagen vorgelegt worden sein.

4. Weiterer Verfahrensverlauf

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ am 27.07.2017 Wiederaufnahmebescheide betreffend USt 2013 und 2014 und KöSt 2013-2015 sowie (neue) Sachbescheide betreffend USt 2013-2015, USt-Festsetzung 01-10/2016 (ein USt-Bescheid 2016 wurde bislang nicht erlassen) und KöSt 2013-2015.

In der eingebrachten Beschwerde habe die Bf. die Feststellungen der BP bestritten und insbesondere vorgebracht, dass die Voraussetzungen für **eine zusätzliche KöSt** gemäß § 22 Abs. 3 KStG nicht vorgelegen hätten, obgleich eine solche zusätzliche KöSt (die dann vorzuschreiben ist, wenn der Stpfl. einer Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht nachkommt) in den angefochtenen Bescheiden **nicht vorgeschrieben worden sei.**

In der Beschwerde beantragte die Bf. (Zitat:) „die Zeugeneinvernahme sämtlicher Personen, welche bei der leistungserbringenden ***S-GmbH*** als unselbständige Arbeiter angemeldet waren“. Befragungsgegenstand sollte sein, ob die jeweils zu befragende Person für die ***S-GmbH*** tatsächlich beschäftigt gewesen sei, ob sie Reinigungsleistungen in den beiden Hotels erbracht habe, wer ihre Ansprechperson gewesen wäre und wie sie bezahlt worden sei. Darüber hinaus beantragte die Bf. in der Beschwerde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat.

Ogleich es sich bei diesem Antrag um keinen wirksamen/gültigen Beweisantrag gehandelt habe (es fehlten die Namen und die ladungsfähigen Adressen der beantragten Zeugen), wären vier der von der S-GmbH angemeldeten Personen geladen und in der Folge drei dieser Personen vernommen worden und sei der Bf. das Vernehmungsergebnis in einer Stellungnahme des Prüfers vom 28.09.2018 mitgeteilt und auch in der BVE vom 14.05.2021 berücksichtigt worden:

- eine Person sagte aus, dass sie die S-GmbH nicht kenne und auch nie dort gearbeitet habe,
- eine Person gab an, als Kellnerin tätig gewesen zu sein und nur 5 Tage bei einer Reinigungsfirma gearbeitet zu haben; die S-GmbH und der Name ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH*** sage ihr nichts,
- eine Person gab an, zwar für eine Reinigungsfirma gearbeitet zu haben und von einem Herrn ***Nachname GF/S-GmbH*** Arbeitsaufträge erhalten zu haben, in bar bezahlt worden zu sein und kein Urlaubs- und Weihnachtsgeld erhalten zu haben; trotz Beendigung ihrer Tätigkeit wäre sie aber nicht von der SV abgemeldet worden.

In der Stellungnahme des Prüfers vom 28.09.2018 sein insbesondere auch Ausführungen zu den beteiligten Personen enthalten gewesen:

*Erst seit 15.12.2015 ist Herr ***Name GS-GF/A-GmbH*** alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer. Frau ***Name GFin/Bf.*** hat seit 10.10.2003 ihren Hauptwohnsitz in ***Name Stadt***, Herr ***Name GS-GF 2*** hatte vom 8.4.2011 bis zum 31.7.2014 seinen Hauptwohnsitz in ***PLZ, Stadt, Adresse 3*** (Hotel) und vom 24.9.2015 bis zum 28.10.2016 seinen Nebenwohnsitz in ***PLZ, Stadt, Adresse 4*** (**Unterkunftgeber Frau ***Name GFin/Bf.*****).*

*Herr ***Name GS-GF/A-GmbH*** hatte vom 27.2.2004 bis zum 30.4.2012 und vom 31.8.2015 bis zum 15.11.2016 seinen Hauptwohnsitz in ***Name Stadt***. Von 8/2015 bis 11/2016 war Herr ***Nachname GS-GF/A-GmbH*** in ***PLZ, Stadt, Adresse 4*** (**Unterkunftgeber Frau ***Name GFin/Bf.*****) gemeldet. Wie bereits im BP-Bericht erwähnt, **ist Herr ***Name GS-GF/A-GmbH*** mit Frau ***Name GFin/Bf.*** seit ***TT.MM.***2011 verheiratet (3 Kinder - geb. 2011, 2013, 2015).***

*Herr ***Name GS-GF 2*** (in der Folge als „GS-GF 2“ bezeichnet) war von 22.4.2011 bis zum 7.6.2013 und Frau ***Name GFin/Bf.*** von 1.10.2010 bis zum 15.9.2014 bei der ***CXY-GmbH*** in ***PLZ, Stadt, Adresse 3***, im Angestelltenverhältnis tätig.*

*Lt. Handelsregisterbekanntmachungen war bzw. ist Herr ***Name GS-GF 2*** in ***EU-Staat*** bei zahlreichen Firmen als Geschäftsführer tätig bzw. als solcher eingetragen, und zwar bei 15 Unternehmen in ***Stadt, EU-Staat*** (14 x - meist mit dem Sitz in ***Adresse 1*** bzw. ***Adresse 2***) und ***Stadt 2, EU-Staat*** (1 x - ***Adresse 5***).*

Zu den Darlehen enthält die Stellungnahme des Prüfers vom 28.09.2018 insbesondere die folgenden (ergänzenden) Ausführungen:

Überdies wird noch bemerkt, dass bei beiden Firmen auf dem Finanzamtsverrechnungskonto zum 31.12.2015 Guthaben von mehreren Tausend Euro vorhanden waren und dass es jahrelang keinerlei Rückstände auf dem Abgabenkonto gab.

(Anmerkung Bundesfinanzgericht: Auch eine Einsichtnahme des BFG in die Steuerkonten der Gesellschaften ergab, dass bei beiden Gesellschaften zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Darlehen und auch danach (zum Zeitpunkt der Wertberichtigungen) teils erhebliche Guthaben auf den Abgabenkonten bestanden haben.)

Das Finanzamt wies die Beschwerde der Bf. mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 14.05.2021 als unbegründet ab. In diese BVE wurde auch die Stellungnahme des Prüfers vom 28.09.2018 eingearbeitet. Diese BVE enthielt insbesondere folgende Begründungen:

In der BVE

- wurden die Beteiligungsverhältnisse an der Bf. dargelegt,
- wurde angeführt, dass zu den Reinigungsleistungen der S-GmbH keine Nachweise vorgelegt worden sein,
- wurde ausgeführt, dass es sich bei der S-GmbH um ein Betrugsunternehmen gehandelt habe,
- wurde das Ergebnis der Vernehmung dreier Zeugen (vermeintliche Reinigungskräfte der Bf.) dargelegt,
- wurde festgehalten, dass die Anmeldungen der Reinigungskräfte zur Sozialversicherung nur zum Schein erfolgt sein,
- wurden die Beteiligungsverhältnisse an der ***A-GmbH*** und der Muttergesellschaft dargelegt,
- wurden die Naheverhältnisse der beteiligten Personen zueinander dargelegt,
- wurde ausgeführt, dass der GS-GF 2 bei insgesamt 15 Unternehmen in ***EU-Staat*** als GF tätig sei,
- wurde ausgeführt, dass der GS-GF „neben der Bf. noch bei drei anderen Gesellschaften (im Inland) alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer“ sei,
- wurde festgehalten, dass die „Auftragsvereinbarung“ der Bf. mit der ***A-GmbH*** vom Ehepaar ***Nachnamen GS-GF/A-GmbH und GFin/Bf.*** unterschrieben worden sei,
- wurde der Inhalt des Vertrages vom 25.06.2025 dargelegt,

- wurde ausgeführt, dass eine rückwirkende Gültigkeit eines Vertrages und eine regelmäßige, über einen längeren Zeitraum andauernde Leistungserbringung ohne entsprechende schriftliche Vertragsgrundlage nicht fremdüblich sein,
- wurde dargelegt, dass ein detailliertes schriftliches Leistungsverzeichnis, welche Verwaltungs- und sonstigen Leistungen die ***A-GmbH*** für den Hotelbetrieb der ***Bf1*** von Juli 2013 bis laufend erbracht haben soll, seitens ***Bf1*** nicht vorliege,
- wurde festgehalten, dass der GS-GF bis 01.08.2014 alleine für die/in der ***A-GmbH*** tätig gewesen sei und erst ab diesem Zeitpunkt zwei Personen mit demselben Nachnamen mit einem Bruttoverdienst von € 2.200,00 und € 450,00 für die ***A-GmbH*** tätig gewesen sein,
- wurde ausgeführt, dass die Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nicht fremdüblich gewesen sei,
- wurden die Beteiligungsverhältnisse an der ***S.K-GmbH*** und der ***C.R-GmbH*** dargelegt,
- wurde ausgeführt, dass die Darlehensverträge nicht fremdüblich gewesen sein und
- wurde festgehalten, dass auf den Finanzamtskonten der ***S.K-GmbH*** und der ***C.R-GmbH*** hohe Guthaben bestanden hätten und die Voraussetzungen für Wertberichtigungen Ende 2015 nicht vorgelegen hätten.

Am 14.06.2021 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein. Ein zusätzliches Vorbringen erstattete die Bf. in diesem Vorlageantrag nicht und wurden seitens der Bf. mit diesem Vorlageantrag auch keine ergänzenden Unterlagen vorgelegt.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 23.07.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 10.07.2023 wurden die Firma und der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft geändert.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts (BFG) an die belangte Behörde vom 31.03.2025 wurde die belangte Behörde ersucht, dem BFG jene Unterlagen vorzulegen, auf die im Betriebsprüfungsbericht Bezug genommen wurde, die aber dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt worden waren. Beigeschafft wurden insbesondere

- der Feststellungsbescheid betreffend die M-GmbH nach dem SBBG,
- der BP-Bericht der S-GmbH
- der Strafakt des eingetragenen GF der S-GmbH und

- das Straferkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG 12.01.2021, RV/7300054/2020) betreffend die Bf. wegen Nichtabfuhr von Lohnabgaben (L, DB, DZ).

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 24.09.2025 wurden die beiden Verfahrensparteien aufgefordert, sämtliche Unterlagen, die für die Feststellung des Sachverhaltes dienlich sein können oder/und auf die sich die Parteien zu beziehen beabsichtigen, dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Am Tag der mündlichen Verhandlung, dem 12.11.2025, brachte die steuerliche Vertretung der Bf. kurz(fristig) vor Beginn dieser Verhandlung per Fax und in der mündlichen Verhandlung in Papierform sowie elektronisch die folgenden Stellungnahmen ein, deren Inhalte von der steuerlichen Vertretung der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung referiert wurden:

Sachverhalt „S-GmbH***“:***

*Die ***S-GmbH*** hat für die Beschwerdeführerin in dem von der Beschwerdeführerin in ***Name Stadt*** betriebenen Hotel ***Name Hotel 1*** (***XYZ*** Zimmer) Reinigungsleistungen erbracht, verrechnet und bezahlt bekommen. Die Reinigungsleistungen betrafen insbesondere die Gästezimmer.*

Aufgenommene Beweise und Beweiswürdigung:

Das schriftliche Angebot vom 1.10.2015.

Die schriftliche Auftragskündigung vom 27.9.2016.

*Die Einvernahmen des GF der ***S-GmbH*** (z.B. NS vom 13.12.2016).*

*Die Einvernahme von Fr. ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH*** (NS vom 5.4.2017 insb S. 10, S. 11).*

*Die Einvernahmen des ehem. Mitarbeiters und jetzigen GF der der Beschwerdeführerin, ***Name GF/Bf. aktuell***, während der Außenprüfung.*

*Die beiden schriftlichen Zeugenaussagen vom 9.8.2017 von Fr. ***Name Zeugin 1*** und Hm. ***Name Zeuge 1*** (beglaubigte Übersetzungen).*

*Beantragte Zeugeneinvernahme: ***Name Hausdame***, geb. ***Geb-Datum 4***, ***PLZ Ort, Adresse 6***. Die Zeugin war 2013 - 2017 in der Beschwerdeführerin als Hausdame beschäftigt und im Hotel für die Beaufsichtigung und Abnahme der Reinigungsleistungen mitverantwortlich.*

*Die Reinigungskräfte selbst trugen „***S-GmbH***“-Kleidungsstücke, durch die sie optisch für die Leistungsabnehmer automatisch der leistungserbringenden ***S-GmbH*** zugeordnet wurden (Beweis: Befragung ***Nachname GF/Bf. aktuell*** durch Prüfer, Befragung Hausdame).*

Die Rechnungen wurden zum Teil bar bezahlt, zum Teil aber auch überwiesen.

*Der Versuch der klagsweisen Einbringung der Beträge durch die ***S-GmbH*** bei der Beschwerdeführerin (siehe Verhandlungsprotokoll 2018 01 19).*

Die verrechneten Reinigungsleistungen waren der Höhe nach fremdüblich.

Kalkulationsgrundlage: Pro Zimmer putzt man ca. 15min - 20min.

*Die Nichtfeststellung der Scheinunternehmereigenschaft der ***S-GmbH***.*

*Das Nichtvorliegen von Beweisen für Kick-Back-Zahlungen an Organe der Beschwerdeführerin. (Beweis für Gegenteil: Gesprächsniederschrift ***Name Bediensteter*** (BMF) mit Verteidiger von GF ***S-GmbH*** 9.11.2016).*

*Hinweis: der Prüfer wurde mehrfach aufgefordert, das Hotel und die gereinigten Zimmer zu besichtigen und sich vor Ort über die tatsächlichen Verhältnisse zu informieren. Er kam dem nicht nach (Anmerkung BFG: **Zum Zeitpunkt der Prüfung war die S-GmbH nicht mehr für die Bf. tätig**).*

Hinweis: kein Hotel der Welt führt Aufzeichnungen, welcher Mitarbeiter eines externen Reinigungsunternehmens wann welches Zimmer gereinigt hat. Die Beweisanforderung der Behörde ist unzulässig.

Rechtliche Beurteilung:

Betriebsausgaben sind ertragsteuerlich abzugsfähig.

Die Reinigung der Zimmer eines Hotels ist ausschließlich betrieblich veranlasst. Sie ist auch notwendig. Die dafür ausgegebenen Gelder sind deshalb Betriebsausgabe.

Es gibt kein gesetzliches Abzugsverbot für Beträge, deren Empfänger diese Beträge nicht versteuert, veruntreut oder was auch immer haben. Ausschließlich beurteilt wird die betriebliche Veranlassung und der Werteabfluss aus Sicht des Leistungsempfängers.

Wien, am 11.11.2025 (...)

Sachverhalt „*A-GmbH***“:**

*Die ***A-GmbH*** (***EU-Staat***), hat für die Beschwerdeführerin ausgewählte Dienstleistungen erbracht und diese verrechnet.*

Aufgenommene Beweise und Beweiswürdigung:

Die Verschriftlichung des seit Jahren gelegten Vertragsverhältnisses erfolgte am 25.6.2014.

Die Äußerungen und Erläuterungen des stl. Vertreters auf Grundlage der Angaben des Geschäftsführers.

*Der Firmenbuchauszug der leistenden ***A-GmbH*** vom 17.1.2017. Mitarbeiterliste der Mitarbeiter der ***A-GmbH*** zum damaligen Zeitpunkt.*

*Jahresschluss 2015 der ***A-GmbH***,*

*Beweisantrag: Zeugeneinvernahme ***Name GS-GF/A-GmbH***, geb. ***Geb-Datum 5***, ***PLZ Ort, Adresse 7***. Der Zeuge war eine wesentlich leistungsausübende Person und soll nach dem Leistungsinhalt und Angemessenheit befragt werden.*

*Die ***A-GmbH*** war eine Gesellschaft, welche dem GF der Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum gehört hat. Der GF hat ausbedungen, dass er seine Leistungen mit dieser Gesellschaft verrechnen kann. Eine derartige Verrechnung ist auch in AT möglich und in § 2 Abs. 4a EStG ausdrücklich als zulässig bezeichnet, wenn die abrechnende Gesellschaft einen eigenständigen Betrieb hat, was bei 10 Mitarbeitern nicht zu bezweifeln ist. (Anmerkungen BFG: **§ 2 Abs. 4a EStG ist erst ab 2016 anwendbar; bis Juli 2014 war ausschließlich der GS-***

GF 2 in der/für die *A-GmbH*** tätig, danach zwei Personen mit Bruttobezügen von € 2.200 und € 450)**

Rechtliche Beurteilung: Betriebsausgaben sind ertragsteuerlich abzugsfähig.

Die Führung von 2 Hotels benötigt Manpower, welche entweder selbst eingedeckt oder zugekauft werden muss. Diese Vorleistungen stellen Ausgaben dar, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ein gesetzliches Abzugsverbot liegt nicht vor.

Wien, am 11.11.2025 (...)

In der mündlichen Verhandlung am 12.11.2025 wurde die seitens der Bf. beantragte Hausdame als Zeugin vernommen. Der Antrag auf Vernehmung der Zeugin wurde seitens der Bf. erst am 04.11.2025 eingebracht und war eine Ladung der Zeugin durch das Bundesfinanzgericht bis zur Verhandlung am 12.11.2025 zeitlich nicht möglich. Die Zeugin wurde daher seitens der Bf. stellig gemacht und ist zum Verhandlungstermin erschienen. Die Zeugin gab in der

Vernehmung insbesondere an, dass

- sie als Hausdame tätig gewesen sei,
- sie die S-GmbH ausgewählt habe,
- sie mehrere Angebote (auch von anderen Reinigungsunternehmen) gehabt habe,
- sie mit Frau ***Nachname P*** und danach mit Herrn ***Nachname GF/S-GmbH*** gesprochen habe,
- sie von Frau ***Nachname P*** keinen Ausweis kontrolliert habe,
- sie hinsichtlich der S-GmbH keinerlei Kontrollen vorgenommen habe,
- sie keine Ausweise oder Sozialversicherungsanmeldungen kontrolliert habe,
- die S-GmbH die Zimmer und allgemein zugängliche Bereiche gereinigt habe,
- es neben der S-GmbH keine andere Firma gegeben habe,
- zur Reinigung immer andere Leute gekommen sein,
- im Schnitt von den ***XYZ*** Hotelzimmern 60-70% zu reinigen gewesen wären und
- sie in den ersten 3 Monaten mit der Reinigungsleistung der S-GmbH zufrieden und kurz vor Beendigung des Vertragsverhältnisses mit den Leistungen der S-GmbH unzufrieden gewesen sei.

In der mündlichen Verhandlung am 12.11.2025 wurde der seitens der Bf. beantragte GS-GF der ***A-GmbH*** als Zeuge vernommen. Der Antrag auf Vernehmung des Zeugen wurde seitens der Bf. erst am 04.11.2025 eingebracht und war eine Ladung des Zeugen durch das Bundesfinanzgericht bis zur Verhandlung am 12.11.2025 zeitlich nicht möglich. Der Zeuge wurde daher seitens der Bf. stellig gemacht und ist zum Verhandlungstermin erschienen. Der Zeuge gab in der Vernehmung insbesondere an, dass

- seine Gattin, ***Name GFin/Bf.***, von 2013 bis 2015 GF der Bf. war,
- der Zeuge selbst ab ***TT.MM.***2015 GF der Bf. war,
- der Zeuge mit ***Name GS-GF 2*** seit 1991 befreundet ist,
- der Zeuge den ***Name GS-GF/H-GmbH*** (=100%-GS der ***H-GmbH***, die zu 50% an

der Muttergesellschaft beteiligt ist) 2006 oder 2007 kennengelernt habe und mit diesem seit 2010 in Geschäftsbeziehung stehe,

- der Zeuge im Betrieb der ***A-GmbH*** für **die Übernahme und den Betrieb** der zwei Hotels (***Name Hotel 1*** und ***Name Hotel 2***) und unter anderem auch für den **Verkauf der Zimmer** zuständig gewesen sei,
- es für die Übernahme und den Betrieb der Hotels **keine schriftlichen Verträge** gäbe,
- es für die von der ***A-GmbH*** an die Bf. (angeblich) erbrachten Leistungen sicher Rechnungen gegeben hätte, die dem Bundesfinanzgericht aber nicht vorgelegt worden sind,
- der Zeuge „manchmal € 12.000“ pro Monat und „manchmal darunter“ verrechnet habe,
- der Zeuge „alles allein gemacht“ habe (nämlich die Übernahme und den Betrieb der Hotels und den Verkauf der Zimmer),
- die S-GmbH für die Bf. tätig gewesen sei,
- der Zeuge selbst keinerlei Kontrollen hinsichtlich der S-GmbH vorgenommen habe,
- die von der ***A-GmbH*** an die Bf. (angeblich) verrechneten Beträge „situationsbedingt variiert“ hätten, und
- die Mitarbeiter der ***A-GmbH*** im Online-Verkauf tätig gewesen wären und ein namentlich in der Niederschrift angeführter Mitarbeiter die Reservierungsabteilung der Bf. unterstützt habe.

Im Übrigen wird auf die Niederschriften betreffend die Zeugeneinvernahmen und die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde dem Bundesfinanzgericht ein Einspruch der Bf. vom 02.11.2017 gegen einen bedingten Zahlungsbefehl des ***Name Gericht*** zur GZ ***ZZ Cg ZZ/JJJx*** (Klägerin: die S-GmbH) und ein vorbereitender Schriftsatz der S-GmbH vom 29.12.2017 vorgelegt.

Andere Unterlagen wurden dem Bundesfinanzgericht seitens der Bf. als Vorbereitung zur mündlichen Verhandlung, in der mündlichen Verhandlung selbst oder auch nach der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A. Wiederaufnahme der Verfahren

Im Jahr 2017 wurde bei der Bf. eine Betriebsprüfung insbesondere betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2015 und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und eine Nachschau betreffend die Zeiträume 01/2016 bis 12/2016 durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung sind die im Betriebsprüfungsbericht unter den Tz 1 – 3 angeführten Sachverhaltselemente betreffend die „***S-GmbH***“, die „***A-GmbH***“ und die Darlehen an die „***C.R-GmbH***“ und die „***S.K-GmbH***“ neu hervorgekommen.

In Folge der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die „***S-GmbH***“, die „***A-GmbH***“ und die Darlehen an die „***C.R-GmbH***“ und die „***S.K-GmbH***“ wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 und 2014 sowie Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 wieder aufgenommen.

In den Begründungen dieser Wiederaufnahmebescheide wurde auf die TZ 1 – 3 des BP-Berichtes verwiesen.

B. Ad „*S-GmbH***“**

Der Vertrag der Bf. mit der S-GmbH datiert vom 01.10.2015 und weist die UID-Nummer der S-GmbH auf, wobei der S-GmbH diese UID-Nummer erst am 29.10.2015 erteilt worden ist. Dieser Vertrag ist daher falsch oder verfälscht.

Die S-GmbH hat sich der M-GmbH als Subunternehmen bedient und ist diese M-GmbH mit Bescheid vom 01.08.2016 rechtskräftig ab 01.10.2015 als Scheinunternehmen gemäß SBBG festgestellt worden. Über den GF der S-GmbH wurde wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Umsatzsteuern 09-12/2015 und 01-10/2016 eine Geldbuße verhängt, woraus auch ersichtlich ist, dass die S-GmbH als Unternehmen tätig gewesen ist.

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der S-GmbH war der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig und hatte kein detailliertes Wissen über die Tätigkeiten der S-GmbH. Die tatsächlichen Geschäftsführertätigkeiten wurden von anderen Personen ausgeübt: ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH*** ist für die S-GmbH nach Außen aufgetreten, deren Lebensgefährte, ***Name Lebensgefährte***, war am Firmenkonto zeichnungsberechtigt. Der Onkel des Lebensgefährten (Name des Onkels: ***Name GS/S-GmbH***) war GS der S-GmbH.

Seitens der Bf. oder von den für diese Gesellschaft tätigen Personen erfolgten keinerlei Überprüfungshandlungen hinsichtlich der S-GmbH einerseits oder der für diese S-GmbH einschreitenden oder tätigen Personen andererseits.

An dem im Firmenbuch eingetragenen Firmensitz der S-GmbH (TOP 1) befand sich tatsächlich ein Restaurant – der Sitz der S-GmbH war an derselben Adresse in TOP 3.

Die am 29.10.2015 erteilte UID-Nummer wurde (Zitat aus dem BP-Bericht der S-GmbH:) „zum Hintanhalten weiterer malversiver Handlungen“ mit 26.8.2016 begrenzt.

Zu den in der Folge angegebenen Rechnungsdaten war die UID-Nummer des Rechnungsausstellers bereits begrenzt worden:

037/2016 vom 31.8.2016 über 21.062,00 + 4.212,40 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 8/2016)
 039/2016 vom 30.9.2016 über 20.013,50 + 4.002,70 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 9/2016)
 041/2016 vom 12.10.2016 über 7.894,00 + 1.578,80 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 10/2016)

Trotz Begrenzung der UID-Nummer konnte die Rechnungsausstellerin anhand ihrer ungültigen UID-Nummer eindeutig identifiziert werden und lagen die übrigen materiellen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vor.

Bei der S-GmbH selbst handelte es sich nicht um ein Scheinunternehmen und hat die S-GmbH die Reinigungsleistungen an die Bf. auch tatsächlich erbracht.

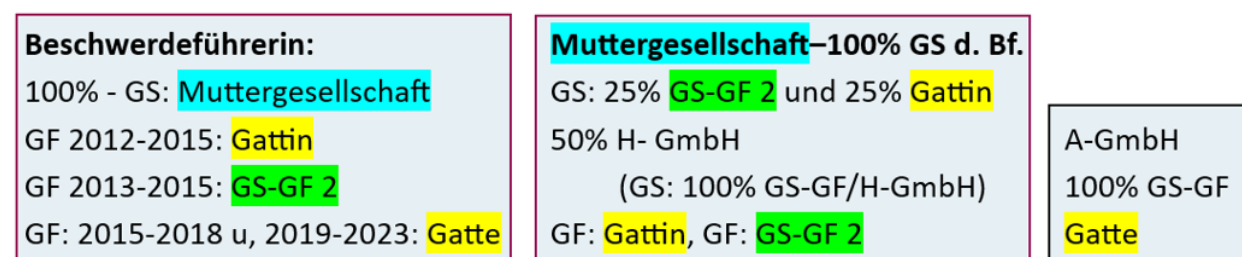
Die S-GmbH hat vor dem ***Name Gericht*** die ausständigen Entgelte für durchgeführte Reinigungsleistungen aus den Rechnungen 034/2016, 037/2016, 039/2016 und 041/2016 von der Bf. eingeklagt.

C. Ad „***A-GmbH***“

Die Beteiligungen an der Bf. einerseits sowie an der Muttergesellschaft und der ***A-GmbH*** andererseits stellen sich dar wie folgt, wobei in den graphischen Darstellungen

- die ***Name Muttergesellschaft*** als „Muttergesellschaft“,
 - ***Name GS-GF/A-GmbH*** (***Geb-Datum 5***) als „Gatte“ (von ***Name GFin/Bf.***)
 - ***Name GFin/Bf.*** (***Geb-Datum 6***) als „Gattin“ (von ***Name GS-GF/A-GmbH***)
- und
- ***Name GS-GF 2*** (***Geb-Datum 7***) als „GS-GF 2“

bezeichnet und farblich kenntlich gemacht werden:



Der 100%-Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A-GmbH*** ist ***Name GS-GF/A-GmbH***, der Gatte von ***Name GFin/Bf.*** und seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF 2***.

100%-Gesellschafterin der Bf. ist die ***Name Muttergesellschaft*** an der ***Name GFin/Bf.***, die Gattin von ***Name GS-GF/A-GmbH***, und ***Name GS-GF 2*** mit je 25% beteiligt und in der die Gattin und der GS-GF 2 als GF tätig sind. ***Name GS-GF 2*** seinerseits ist seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF/A-GmbH*** und auch mit

Name GFin/Bf. befreundet, was insbesondere darin zu ersehen ist, dass ***Name GS-GF 2*** in der Zeit von 24.9.2015 bis zum 28.10.2016 seinen Nebenwohnsitz in ***PLZ, Stadt, Adresse 4*** hatte, wobei seine Unterkunftgeberin ***Name GFin/Bf.*** gewesen ist.

Auf die Vertragsverhältnisse zwischen der Bf., der Muttergesellschaft und der ***A-GmbH*** ist unter Zugrundelegung dieser Beteiligungsverhältnisse, dieser Geschäftsführer-Bestellungen und dieser ehelichen und freundschaftlichen Beziehungen demnach die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ anzuwenden.

Nach dem Vertrag der ***A-GmbH*** (vertreten durch ***Name GS-GF/A-GmbH*** mit der Bf. (zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vertreten durch ***Name GFin/Bf.*** vom 25.06.2014 wären folgende Leistungen vertragsgegenständlich gewesen

- Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten
- Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments
- Entwicklung im Zusammenhang mit Immobilien und deren Verwaltung und Verwertung

und wären nach diesem Vertrag auch die auf Grundlage einer mündlichen Vereinbarung bereits ab Juli 2013 erbrachten Leistungen Bestandteil dieses Vertrages gewesen.

Art, Inhalt und zeitlicher Umfang der angeblich durch die ***A-GmbH***, insbesondere durch den GS-GF der ***A-GmbH***, für die Bf. durchgeführten Tätigkeiten sind nicht nachgewiesen worden. Zu den Punkten „Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten“ und „Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments“ sind weder Tätigkeiten für die Bf. vorgebracht noch derartige Tätigkeiten nachgewiesen worden. Diese im Vertrag vom 25.06.2014 angeführten Tätigkeiten sind daher tatsächlich nicht durchgeführt worden.

Name GS-GF/A-GmbH war im Betrieb der ***A-GmbH*** angeblich für die Übernahme und den Betrieb zweier Hotels (***Name Hotel 1*** und ***Name Hotel 2***) und unter anderem auch für den Verkauf der Zimmer zuständig und hat diese Tätigkeiten vorgeblich alleine durchgeführt. Unterlagen zu den erbrachten Leistungen – z.B. Zeitaufzeichnungen oder Rechnungen – wurden nicht vorgelegt. Auf Grund der unterschiedlichen Leistungsgegenstände bildete der Vertrag vom 25.06.2014 nicht die tatsächliche Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** ab und hat die ***A-GmbH*** keinerlei Leistungen an die Bf., insbesondere nicht jene Leistungen, die im Vertrag vom 25.06.2014 angeführt worden waren, erbracht.

Die vorgebrachten Leistungsentgelte von € 6.000,00 für den Zeitraum von 07/2013 bis 02/2014 von € 12.000,00 für den Zeitraum von 03/2014 bis 10/2015 und von € 15.000,00 ab 11/2015 finden hinsichtlich der € 6.000,00 und der € 15.000,00 in dem Vertrag vom 25.06.2014 keine Deckung und weichen die Leistungsentgelte von € 15.000,00 für den Zeitraum ab 11/2015 auch

von den Angaben des als Zeugen vernommenen GS-GS der ***A-GmbH*** ab. Andere Unterlagen (z.B. weitere schriftliche Verträge) wurden nicht vorgelegt.

Nach der Aussage des als Zeugen vernommenen GS-GF der ***A-GmbH*** hätten die verrechneten Beträge „situationsbedingt variiert“ – tatsächlich steuerlich geltend gemacht wurden durch die Bf. aber ausschließlich die von der Bf. vorgebrachten Beträge. Die Aussage des als Zeugen vernommenen GS-GF der ***A-GmbH***, dass „manchmal € 12.000“ pro Monat und „manchmal darunter“ verrechnet worden wäre, ist mit den von der Bf. vorgebrachten Leistungsentgelten von € 6.000,00 für den Zeitraum 07/2013 bis 02/2014 und von € 15.000,00 für den Zeitraum ab 11/2015, nicht im Einklang zu bringen. Diese € 15.000,00 finden auch im dem Vertrag vom 25.06.2014, wonach maximal € 12.500,00 pro Monat („gedeckt“) vereinbart worden wären, keine Deckung. Unterlagen betreffend die erbrachten Leistungen oder betreffend die Zahlungen (Rechnungen, Honorarnoten, ...) wurden nicht vorgelegt. Die in dem Vertrag vom 25.06.2014 angeführten Leistungen sind daher tatsächlich nicht erbracht worden und die in diesem Vertrag angeführten Aufwendungen tatsächlich nicht angefallen.

Bis Juli 2014 - und damit auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des oben angeführten Vertrages vom 25.06.2014 - hat die ***A-GmbH*** (entgegen dem Vorbringen der Bf.) **keine DienstnehmerInnen** gehabt und ist der 100%ige GS-GF allein in der/für die ***A-GmbH*** tätig gewesen. Die ***A-GmbH*** hatte daher bis Juli 2014 (wiederum entgegen dem Vorbringen der Bf.) keinen sich vom GS-GF abhebenden Geschäftsbetrieb.

Entgegen dem Vorbringen der Bf., wonach bei der ***A-GmbH*** 10 DienstnehmerInnen beschäftigt gewesen wären, waren in der beschwerdegegenständlichen Zeit ab August 2014 tatsächlich nur eine Person mit einem Bruttoentgelt von € 2.200,00 und eine Person mit einem Bruttoentgelt von € 450,00 bei der ***A-GmbH*** beschäftigt. Der mit einem Bruttoentgelt von € 2.200,00 beschäftigte Mitarbeiter hat nach dem Vorbringen des GS-GF die Reservierungsabteilung der Bf. unterstützt und hat daher keine der Tätigkeiten, die im Vertrag vom 25.06.2014 angeführt worden waren, ausgeführt. Unterlagen betreffend die tatsächlichen Tätigkeiten des Dienstnehmers der ***A-GmbH*** für die Bf., der angeblich die Reservierungs-abteilung der Bf. von ***EU-Staat*** aus unterstützt hätte (z.B. Unterlagen betreffend die von dem Angestellten erledigten Tätigkeiten, Arbeitszeitaufzeichnungen, Rechnungen), wurden seitens der Bf. ebensowenig vorgelegt, wie Unterlagen über die (angeblichen) Tätigkeiten der ***A-GmbH*** für die Bf. Der in ***EU-Staat*** für die ***A-GmbH*** tätige Mitarbeiter war daher nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts nicht für die Bf. tätig.

Die ***A-GmbH*** hatte zum Zeitpunkt der durchgeführten IWD-Auskunft (Datum der Auskunft: 21.04.2017) lediglich die Jahresabschlüsse zum 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2011 in ***EU-Staat*** veröffentlicht. In der IWD-Abfrage war von 2012 bis 2015 nur

ein Mitarbeiter (nämlich der GS-GF) angeführt, in einer KSV-Abfrage waren allerdings ab 2014 „3-5 Beschäftigte gesamt“ ausgewiesen, wobei als Löhne und Gehälter durchwegs € 0,00 angeführt waren. Erst ab 01.08.2014 sind zwei weitere Personen (eine Person Teilzeit mit € 450,00 brutto pro Monat und eine mit € 2.200,00 brutto pro Monat) bei der ***A-GmbH*** beschäftigt gewesen. Nachweise dafür, dass diese Mitarbeiter der ***A-GmbH*** irgendwelche Tätigkeiten für die Bf. durchgeführt haben, hat die Bf. oder auch der GS-GF der ***A-GmbH*** im Rahmen seiner Vernehmung als Zeuge nicht vorgelegt. Diese Mitarbeiter der ***A-GmbH*** in ***EU-Staat*** waren daher nicht für die Bf. oder die Hotels der Bf. in Österreich tätig.

D. Ad „Darlehen“

Die Wertberichtigungen resultieren aus gewährten Darlehen an die folgenden mit der Bf. verbundenen Unternehmen, wobei in den graphischen Darstellungen

- die ***S.K-GmbH*** (FN ***XXXXXXx***) in der Folge als „S.K-GmbH“,
- die ***C.R-GmbH*** (FN ***XXXXXXy***) in der Folge als „C.R-GmbH“,
- die ***Name Muttergesellschaft*** als „Muttergesellschaft“,
- ***Name GFin/Bf.*** (***)Geb-Datum 6***) als „Gattin“ (von ***Name GS-GF/A-GmbH***) und
- ***Name GS-GF 2*** (***)Geb-Datum 7***), der ebenfalls GF der Bf. und zusätzliche GS-GF der

Muttergesellschaft gewesen ist als „GS-GF 2“ bezeichnet werden.

S.K-GmbH
GS: Muttergesellschaft 100%
GF: GS-GF 2 und Gattin

C.R-GmbH
GS: Muttergesellschaft 100%
GF: GS-GF 2 und Gattin

Diese Darlehensverträge wurden am 30.04.2014 (C.R-GmbH) und am 31.07.2014 (S.K-GmbH) abgeschlossen. Die der S.K-GmbH zugezahlte Darlehensvaluta betrug € 28.700,00 und die der C.R-GmbH zugezahlte Darlehensvaluta betrug € 2.500,00. Die Darlehen waren endfällig und wären beide bis zum 31.12.2014 zu tilgen gewesen. In Ansehung dieser Darlehen wurden bis zum Prüfungsbeginn (2017) keine Zahlungen geleistet und keine Einbringungsmaßnahmen seitens der Bf. gesetzt. Sicherheiten wurden keine vereinbart.

Die Darlehensgeberin hat keine konkreten Umstände nachgewiesen, denen zu Folge gerade im streitgegenständlichen Jahr 2015 die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Darlehensforderungen vorgelegen haben.

Bei beiden Unternehmen lagen darüber hinaus „Verrechnungen“ (Übernahme von Zahlungen durch die Bf. auf Grund von angeblichen Liquiditätsengpässen bei den beiden Gesellschaften) vor, wobei zu diesen „Verrechnungen“ keine Unterlagen vorgelegt worden sind.

Die Darlehen hafteten zum Ende 2015 mit folgenden Beträgen aus:

C.R-GmbH:		S.K-GmbH:	
Darlehen	2.500,00	Darlehen	28.700,00
Marketingunterstützung	699,52	Marketingunterstützung	- 264,00
Zinsen	32,90	Zinsen	766,71
Uniquuss	4.979,70	Uniquuss	6.542,40
Zinsen	119,59	Zinsen	574,85
Booking	1.366,27	Uniquuss	2.081,70
Zinsen	193,95	Zinsen	171,63
		Umb.Zlg	368,74
		Material	160,62
Total	9.891,93		39.102,65

Die Darlehen wurden zum 31.12.2015 wertberichtigt.

Das Abgabenkonto der C.R-GmbH wies zu den folgenden Tagen folgende Guthaben auf:

22.12.2015	Guthaben von € 5.481,26
14.01.2016	Guthaben von € 7.388,86
12.02.2016	Guthaben von € 8.961,80

Das Abgabenkonto der S.K-GmbH wies zu den folgenden Tagen folgende Guthaben auf:

28.12.2015	Guthaben von € 3.194,47
14.01.2016	Guthaben von € 6.290,77
12.02.2016	Guthaben von € 7.253,26

Auf Grund der Geschäftsführertätigkeiten von ***Name GFin/Bf.*** und ***Name GS-GF 2*** für die S.K-GmbH und die C.R-GmbH sowie deren Geschäftsführerstellung in der Bf. waren der Bf. die Guthaben auf den Abgabenkonten der S.K-GmbH und der C.R-GmbH bekannt.

E. Inhalt der Beschwerdeentscheidung

Die BVE vom 14.05.2021 enthielt insbesondere folgende Begründungen:

In der BVE wurden/wurde

- die Beteiligungsverhältnisse an der Bf. dargelegt,
- angeführt, dass zu den Reinigungsleistungen der S-GmbH keine Nachweise vorgelegt worden sind,
- ausgeführt, dass es sich bei der S-GmbH um ein Betrugsunternehmen gehandelt hat,
- das Ergebnis der Vernehmung dreier Zeugen (vermeintliche Reinigungskräfte der Bf.) dargelegt,
- festgehalten, dass die Anmeldungen der Reinigungskräfte zur Sozialversicherung nur zum Schein erfolgt sind,
- die Beteiligungsverhältnisse an der ***A-GmbH*** und der Muttergesellschaft dargelegt,

- die Naheverhältnisse der beteiligten Personen zueinander dargelegt,
- ausgeführt, dass der GS-GF 2 bei insgesamt 15 Unternehmen in ***EU-Staat*** als GF tätig ist,
- festgehalten, dass der GS-GF im Inland neben der Bf. auch noch für drei andere Gesellschaften alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer und GS-GF der A-GmbH ist,
- festgehalten, dass die „Auftragsvereinbarung“ der Bf. mit der ***A-GmbH*** vom Ehepaar ***Nachnamen GS-GF/A-GmbH und GFin/Bf.*** unterschrieben worden ist,
- der Inhalt des Vertrages vom 25.06.2025 dargelegt,
- ausgeführt, dass eine rückwirkende Gültigkeit eines Vertrages und eine regelmäßige, über einen längeren Zeitraum andauernde Leistungserbringung ohne entsprechende schriftliche Vertragsgrundlage nicht fremdüblich ist,
- dargelegt, dass ein detailliertes schriftliches Leistungsverzeichnis, welche Verwaltungs- und sonstigen Leistungen die ***A-GmbH*** für den Hotelbetrieb der ***Bf1*** von Juli 2013 bis laufend erbracht haben soll, seitens der Bf. nicht vorliegt,
- festgehalten, dass der GS-GF bis 01.08.2014 alleine für die/in der ***A-GmbH*** tätig gewesen ist und erst ab diesem Zeitpunkt zwei Personen mit demselben Nachnamen mit einem Bruttoverdienst von € 2.200,00 und € 450,00 für die ***A-GmbH*** tätig gewesen sind,
- ausgeführt, dass die Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nicht fremdüblich gewesen ist,
- die Beteiligungsverhältnisse an der ***S.K-GmbH*** und der ***C.R-GmbH*** dargelegt,
- ausgeführt, dass die Darlehensverträge nicht fremdüblich gewesen sind und
- festgehalten, dass auf den Finanzamtskonten der S.K-GmbH und der C.R-GmbH hohe Guthaben bestanden und die Voraussetzungen für Wertberichtigungen Ende 2015 nicht vorgelegen haben.

Im Vorlageantrag vom 14.06.2021 wurde seitens der Bf. kein zusätzliches Vorbringen erstattet und wurden mit diesem Vorlageantrag seitens der Bf. auch keine ergänzenden Unterlagen vorgelegt.

Ogleich beide Verfahrensparteien in der Ladung vom 24.09.2025 durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert worden sind, sämtliche Unterlagen, die für die Feststellung des Sachverhaltes dienlich sein können oder/und auf die sich die Parteien zu beziehen beabsichtigen, dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, haben die Bf. und die von der Bf. beantragten Zeugen - mit Ausnahme der eigenen Stellungnahmen der Bf. und der Gerichtsunterlagen betreffend die Klage der S-GmbH gegen die Bf. - in Vorbereitung für die mündliche Verhandlung, in der mündlichen Verhandlung selbst oder auch danach keinerlei ergänzende Unterlagen vorgelegt.

Bereits an dieser Stelle wird seitens des Bundesfinanzgerichts festgehalten, dass einer Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes ein Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 18.11.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

2. Beweiswürdigung

A. Wiederaufnahme der Verfahren

Dass im Jahr 2017 bei der Bf. eine Betriebsprüfung insbesondere betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2015 und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und eine Nachschau betreffend die Zeiträume 01/2016 bis 12/2016 durchgeführt wurden, ergibt sich aus den Betriebsprüfungsunterlagen und ist unstrittig.

Dass in Folge der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die „***S-GmbH***“ und die „***A-GmbH***“ und die Darlehen an die „***C.R-GmbH***“ und die „***S.K-GmbH***“ die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 und 2014 sowie Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 wiederaufgenommen wurden, ergibt sich aus den Betriebsprüfungsunterlagen und dem Steuerakt der Bf. und ist unstrittig.

Dass im Zuge dieser Betriebsprüfung die im Betriebsprüfungsbericht unter den Tz 1 – 3 angeführten Feststellungen betreffend die „***S-GmbH***“ und die „***A-GmbH***“ und die Darlehen an die „***C.R-GmbH***“ und die „***S.K-GmbH***“ neu hervorgekommen sind, ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht.

Die Bf. brachte im Beschwerdeverfahren zwar vor, dass Angaben gefehlt hätten, über welche Informationen das Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide verfügt hätte und welche Tatsachen und Feststellungen neu hervorgekommen sein, aus der Steuerdatenbank des Finanzressorts und dem vorgelegten Steuerakt ist jedoch ersichtlich, dass

- die USt-Erklärung 2013 am 06.11.2014 eingebracht wurde und der USt-Bescheid 2013 am 06.11.2014 ungeprüft, erklärungsgemäß erlassen worden ist,
- die KöSt-Erklärung 2013 am 06.11.2014 eingebracht wurde und der KöSt-Bescheid 2013 am 06.11.2014 ungeprüft, erklärungsgemäß erlassen worden ist,
- die USt-Erklärung 2014 am 15.12.2015 eingebracht wurde und der USt-Bescheid 2014 am 23.02.2016 ungeprüft, erklärungsgemäß erlassen worden ist,
- die KöSt-Erklärung 2014 am 15.12.2015 eingebracht wurde und der KöSt-Bescheid 2014 am 23.02.2016 ungeprüft, erklärungsgemäß erlassen worden ist und
- die KöSt-Erklärung 2015 am 03.11.2016 eingebracht wurde und der KöSt-Bescheid 2015 am 11.11.2016 ungeprüft, erklärungsgemäß erlassen worden ist.

Aus den eingebrachten Erklärungen der Bf. und den erlassenen, ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden 2013 und 2014 sowie den Körperschaftsteuerbescheiden 2013 bis

2015 der belangten Behörde ergibt sich, dass seitens der belangten Behörde keine Überprüfungshandlungen vor Erlassung dieser Bescheide gesetzt worden sind. Entgegen dem Vorbringen der Bf., die das Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel bestritten hat, waren sämtliche Sachverhaltselemente und Beweismittel, die im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen sind, der belangten Behörde vor Durchführung der Betriebsprüfung nicht bekannt.

Dass in den Begründungen dieser Wiederaufnahmebescheide auf die TZ 1 – 3 des BP-Berichtes verwiesen wurde, ergibt sich aus diesen Bescheiden und ist unstrittig.

B. Ad *S-GmbH*****

Dass der Vertrag der Bf. mit der S-GmbH mit 01.10.2015 datiert und die UID-Nummer der S-GmbH aufweist, wobei der S-GmbH diese UID-Nummer erst am 29.10.2015 erteilt worden ist und dass dieser Vertrag daher falsch oder verfälscht worden ist, ergibt sich aus dem Vertrag und hinsichtlich des Datums der Erteilung der UID-Nummer aus der Datenbank „AIX“ des Finanzressorts und ist unstrittig.

Dass sich die S-GmbH der M-GmbH als Subunternehmen bedient hat und diese M-GmbH mit Bescheid vom 01.08.2016 rechtskräftig ab 01.10.2015 als Scheinunternehmen gemäß SBBG festgestellt worden ist, ergibt sich aus der Aktenlage und diesem Feststellungsbescheid und ist unstrittig. Dass über den GF der S-GmbH demgemäß eine Geldbuße wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Umsatzsteuern 09-12/2015 und 01-10/2016 verhängt wurde, ergibt sich aus dem durch den Richter beigeordneten Straferkenntnis des Spruchsenates betreffend den GF der S-GmbH und ist unstrittig.

Dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der S-GmbH der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig war und kein detailliertes Wissen über die Tätigkeiten der S-GmbH hatte, ergibt sich aus den im Akt befindlichen Prüfunterlagen betreffend die S-GmbH und ist unstrittig. Dass die tatsächlichen Geschäftsführertätigkeiten von anderen Personen, nämlich von ***Name Bevollmächtigte/S-GmbH*** und deren Lebensgefährten, ***Name Lebensgefährte*** ausgeübt wurden und dass der Onkel des Lebensgefährten (Name des Onkels: ***Name GS/S-GmbH***) GS der S-GmbH war, ergibt sich aus den seitens der Bf. unbestritten gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die S-GmbH und ist auch das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Feststellungen überzeugt.

Dass seitens der Bf. oder von den bei dieser Gesellschaft beschäftigten Personen keinerlei Überprüfungshandlungen hinsichtlich der S-GmbH oder der für diese GmbH einschreitenden oder tätigen Personen erfolgten, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen der Betriebsprüfung sowie aus der Zeugenaussage der Hausdame und des GS-GF. Die Bf. hat zwar vorgebracht, dass die UID-Nummer überprüft worden wäre, eine Überprüfung der UID-Nummer vor Beginn der Geschäftsbeziehungen war aber gar nicht möglich, weil der Vertrag

der Bf. mit der S-GmbH als Datum den 01.10.2015 ausweist, die UID-Nummer der S-GmbH aber erst am 29.10.2015 erteilt worden ist. Der als Zeuge vernommene ehemalige GF der Bf. hat angegeben, sich nicht erinnern zu können, was er bei der S-GmbH kontrolliert habe, und hat damit unsubstantiiert vorgebracht, Überprüfungsmaßnahmen gesetzt zu haben, ohne Unterlagen vorzulegen. Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts hat die Bf. aber keinerlei Überprüfungsmaßnahmen in Ansehung der S-GmbH gesetzt.

Dass sich an dem im Firmenbuch eingetragenen Firmensitz der S-GmbH tatsächlich ein Restaurant befand, ergibt sich aus den Betriebsprüfungsunterlagen und ist unstrittig.

Dass die am 29.10.2015 erteilte UID-Nummer (Zitat aus dem BP-Bericht der S-GmbH:) „zum Hintanhalten weiterer malversiver Handlungen“ mit 26.8.2016 begrenzt wurde, ergibt sich aus den Prüfungsunterlagen betreffend die S-GmbH und einer durch das Bundesfinanzgericht vorgenommenen Einsicht in die Steuerdatenbank des Finanzressorts „AIX“ und ist unstrittig.

Dass zu den in der Folge angegebenen Rechnungsdaten die UID-Nummer der Rechnungsausstellerin bereits begrenzt worden war

037/2016 vom 31.8.2016 über 21.062,00 + 4.212,40 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 8/2016)

039/2016 vom 30.9.2016 über 20.013,50 + 4.002,70 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 9/2016)

041/2016 vom 12.10.2016 über 7.894,00 + 1.578,80 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 10/2016),

ergibt sich aus den Feststellungen im BP-Bericht der Bf., aus den Datumsangaben der Rechnungen und dem Datum der Begrenzung der UID-Nummer (am 26.08.2016) und ist unstrittig.

Dass trotz Begrenzung der UID-Nummer die Rechnungsausstellerin anhand ihrer ungültigen UID-Nummer eindeutig identifiziert werden konnte und bei der S-GmbH die übrigen materiellen Voraussetzungen für die Geltendmachung dieser Vorsteuerabzüge vorlagen, ergibt sich aus den Zeugenaussagen der Hausdame und des GS-GF der A-GmbH und aus den vorgelegten Unterlagen betreffend die Klage der S-GmbH gegen die Bf.

Dass es sich bei der S-GmbH selbst nicht um ein Scheinunternehmen handelte und die S-GmbH die Reinigungsleistungen an die Bf. auch tatsächlich erbracht hat, ergibt sich insbesondere aus der Aussage der als Zeugin vernommenen Hausdame und den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen betreffend die eingebrachte Klage der S-GmbH gegen die Bf.

Dass die S-GmbH vor dem ***Bezeichnung Gericht*** die ausständigen Entgelte für durchgeführte Reinigungsleistungen aus den Rechnungen 034/2016, 037/2016, 039/2016 und 041/2016 von der Bf. eingeklagt hat, ergibt sich wiederum aus der vorgelegten Klagebeantwortung und dem vorbereitenden Schriftsatz.

C. Ad ***A-GmbH***

Dass ***Name GS-GF/A-GmbH*** der 100%-Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A-GmbH***, Gatte von ***Name GFin/Bf.*** und seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF 2*** ist, ergibt sich aus dem Firmenbuch sowie der Zeugenaussage von ***Name GS-GF/A-GmbH*** und ist unstrittig.

Dass die 100%-Gesellschafterin der Bf. die ***Name Muttergesellschaft*** ist, an der ***Name GFin/Bf.***, die Gattin von ***Name GS-GF/A-GmbH***, und ***Name GS-GF 2*** mit je 25% beteiligt und in der die Gattin und der GS-GF 2 als GF tätig sind, ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist unstrittig. Dass ***Name GS-GF 2*** seinerseits seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF/A-GmbH*** ist und dass dieser auch mit ***Name GFin/Bf.*** befreundet ist, was insbesondere darin zu ersehen ist, dass ***Name GS-GF 2*** in der Zeit von 24.9.2015 bis zum 28.10.2016 seinen Nebenwohnsitz in ***PLZ, Stadt, Adresse 4*** hatte, wobei seine Unterkunftgeberin ***Name GFin/Bf.*** gewesen ist, ergibt sich aus den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und der Zeugenaussage des ***Name GS-GF/A-GmbH*** und ist unstrittig.

Dass auf die Vertragsverhältnisse zwischen der Bf., der Muttergesellschaft und der ***A-GmbH*** unter Zugrundelegung dieser Beteiligungsverhältnisse, dieser Geschäftsführer-Bestellungen und dieser ehelichen und freundschaftlichen Beziehungen demnach die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ anzuwenden ist, ergibt sich hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse und den Geschäftsführerbestellungen aus dem Firmenbuch und hinsichtlich der persönlichen Beziehungen aus den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und der Zeugenaussage des ***Name GS-GF/A-GmbH***.

Dass nach dem Vertrag der ***A-GmbH*** (vertreten durch ***Name GS-GF/A-GmbH***) mit der Bf. (zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vertreten durch ***Name GFin/Bf.***) vom 25.06.2014 folgende Leistungen vertragsgegenständlich gewesen wären

- Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten
- Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments
- Entwicklung im Zusammenhang mit Immobilien und deren Verwaltung und Verwertung

und dass nach diesem Vertrag auch die auf Grundlage einer mündlichen Vereinbarung bereits ab Juli 2013 erbrachten Leistungen Bestandteil dieses Vertrages gewesen wären, ergibt sich aus diesem Vertrag.

Dass Art, Inhalt und zeitlicher Umfang der angeblich durch die ***A-GmbH***, insbesondere durch den GS-GF der ***A-GmbH***, für die Bf. durchgeführten Tätigkeiten nicht nachgewiesen worden sind und dass zu den Punkten „Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten“ und „Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments“ weder

Tätigkeiten für die Bf. vorgebracht noch derartige Tätigkeiten nachgewiesen worden sind, ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht und auch aus der Zeugenaussage des GS-GF. Der GS-GF hat zwar vorgebracht, für die Bf. tätig geworden zu sein, die Art der vom GS-GF vorgebrachten Tätigkeiten entsprach aber nicht der vertraglichen Vereinbarung. Auch zum zeitlichen Umfang der durch die ***A-GmbH*** angeblich durchgeführten Tätigkeiten hat der GS-GF keine Unterlagen vorgelegt. Tätigkeiten überhaupt und darüber hinaus in einem zeitlichen Umfang, die Betriebsausgaben der Bf. in den im Vertrag vom 25.06.2014 angeführten Höhen gerechtfertigt hätten, hat die ***A-GmbH***, in der bis 07/2014 ausschließlich der GS-GF tätig gewesen ist, wobei der GS-GF zusätzlich noch für mehrere andere Unternehmen als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer tätig war, nicht erbracht. Dass die im Vertrag vom 25.06.2014 angeführten Tätigkeiten daher tatsächlich nicht durchgeführt worden sind, ergibt sich aus der Tätigkeit des GS-GF für 3 andere Gesellschaften in Inland als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer sowie aus den unbewiesen gebliebenen Ausführungen des GS-GF als Zeuge über seine vermeintlichen Tätigkeiten für die Bf., die mit den Tätigkeiten gemäß dem Vertrag vom 25.06.2014 nicht übereinstimmen. Dass der GS-GF die Tätigkeiten für die Bf. nicht erbracht hat, ergibt sich darüber hinaus aus dem Umstand, dass dessen Gattin und GS-GF 2 ihrerseits GF der Bf. gewesen sind, deren Aufgabe es war, die vom GS-GF vorgebrachten Tätigkeiten zu erledigen.

Dass ***Name GS-GF/A-GmbH*** im Betrieb der ***A-GmbH*** angeblich für die Übernahme und den Betrieb zweier Hotels (***Name Hotel 1*** und ***Name Hotel 2***) und unter anderem auch für den Verkauf der Zimmer zuständig war und diese Tätigkeiten alleine durchgeführt hat, ergibt sich aus der Aussage des GS-GF, in der dieser keinerlei Tätigkeiten und keine Tätigkeiten mit seiner Gattin angeführt hat. Dass Unterlagen zu den erbrachten Leistungen – z.B. Zeitaufzeichnungen oder Rechnungen – nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und auch aus den Umständen, dass weder die Bf. noch der als Zeuge einvernommene GS-GF im Rahmen der Zeugeneinvernahme diesbezüglich Unterlagen vorgelegt haben. Dass auf Grund der unterschiedlichen Leistungsgegenstände der Vertrag vom 25.06.2014 nicht die tatsächliche Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** abbildet und die ***A-GmbH*** keinerlei Leistungen an die Bf., insbesondere nicht jene Leistungen, die vom Vertrag vom 25.06.2014 angeführt worden waren, erbracht hat, ergibt sich aus diesem Vertrag in Zusammenschau mit der Zeugenaussage des GS-GF, aus dem Umstand, dass der GS-GF für 3 andere Gesellschaften in Inland als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer tätig gewesen ist und wiederum aus der Tatsache, dass die Gattin des GS-GF und GS-GF 2 ihrerseits GF der Bf. gewesen sind, deren Aufgabe es war, die vom GS-GF vorgebrachten Tätigkeiten zu erledigen.

Dass die vorgebrachten Leistungsentgelte von € 6.000,00 für den Zeitraum von 07/2013 bis 02/2014 von € 12.000,00 für den Zeitraum von 03/2014 bis 10/2015 und von € 15.000,00 ab 11/2015 hinsichtlich der € 6.000,00 und der € 15.000,00 in dem Vertrag vom 25.06.2014 keine Deckung finden und die Leistungsentgelte von € 15.000,00 für den Zeitraum ab 11/2015 von

den Angaben des als Zeugen vernommenen GS-GS abweichen, ergibt sich aus diesem Vertrag und der Zeugenaussage des GS-GF der ***A-GmbH***. Dass andere Unterlagen (z.B. weitere schriftliche Verträge) nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

Dass nach der Aussage des als Zeugen vernommenen GS-GF der ***A-GmbH*** die verrechneten Beträge „situationsbedingt variiert“ hätten – durch die Bf. aber tatsächlich ausschließlich die von der Bf. vorgebrachten Beträge steuerlich geltend gemacht wurden, ergibt sich hinsichtlich der „situationsbedingt variiierenden“ Beträge aus der Zeugenaussage des GS-GF und hinsichtlich der tatsächlich geltend gemachten Beträge aus den Steuererklärungen, den Körperschaftsteuer-Erstbescheiden und dem BP-Bericht. Dass die Aussage des als Zeugen vernommenen GS-GF, wonach „manchmal € 12.000“ pro Monat und „manchmal darunter“ verrechnet worden sein, mit den von der Bf. vorgebrachten Leistungsentgelten von € 6.000,00 für den Zeitraum 07/2013 bis 02/2014 und von € 15.000,00 für den Zeitraum ab 11/2015, nicht im Einklang zu bringen sind und insbesondere die € 15.000,00 auch von den Regelungen im Vertrag abweichen, ergibt sich aus den geltend gemachten Betriebsausgaben, aus der Zeugenaussage des GS-GF und dem Vertrag vom 25.06.2014. Dass Unterlagen betreffend die erbrachten Leistungen oder betreffend die Zahlungen (Rechnungen, Honorarnoten, ...) nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Dass die in dem Vertrag vom 25.06.2014 angeführten Leistungen tatsächlich nicht erbracht worden sind und die in diesem Vertrag angeführten Aufwendungen tatsächlich nicht angefallen sind, ergibt sich

- aus den unterschiedlichen Leistungen gemäß dem Vertrag und den Schilderungen des als Zeugen vernommenen GS-GF,
- aus dem Umstand, dass der GS-GF auch für mehrere anderer Unternehmen in Österreich als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer tätig gewesen ist,
- aus dem Umstand, dass der GS-GF selbst angegeben hat, manchmal € 12.000,00 pro Monat und manchmal weniger verrechnet zu haben, wobei dieser angeblich verrechnete Betrag erheblich von jenen Beträgen abweicht, die die Bf. vorgebracht hat und die auch von den Beträgen abweichen, die im Vertrag vom 25.06.2014 angeführt worden sind und wiederum
- aus dem Umstand, dass die Gattin des GS-GF und auch der GS-GF 2 ihrerseits GF der Bf. gewesen sind, deren Aufgabe es war, die vom GS-GF vorgebrachten Tätigkeiten zu erledigen.

Dass bis Juli 2014 - und damit auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des oben angeführten Vertrages vom 25.06.2014 - die ***A-GmbH*** keine DienstnehmerInnen gehabt hat und der 100%ige GS-GF allein in der/für die ***A-GmbH*** tätig gewesen ist und die ***A-GmbH*** daher bis Juli 2014 keinen sich vom GS-GF abhebenden Geschäftsbetrieb hatte, ergibt sich aus den Betriebsprüfungsunterlagen, insbesondere aus der seitens der Bf. vorgelegten Dienstnehmerliste.

Dass entgegen dem Vorbringen der Bf., wonach bei der ***A-GmbH*** 10 DienstnehmerInnen beschäftigt gewesen wären, in der beschwerdegegenständlichen Zeit ab August 2014 tatsächlich nur eine Person mit einem Bruttoentgelt von € 2.200,00 und eine Person mit einem Bruttoentgelt von € 450,00 bei der ***A-GmbH*** beschäftigt waren, ergibt sich aus der seitens des GS-GF vorgelegten Dienstnehmerliste. Dass der mit einem Bruttoentgelt von € 2.200,00 beschäftigte Mitarbeiter nach dem Vorbringen des GS-GF die Reservierungsabteilung der Bf. unterstützt hat und daher keine Tätigkeiten, die im Vertrag vom 25.06.2014 angeführt worden waren, ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Vertrag vom 25.06.2014 in Zusammenschau mit der Zeugenaussage des GS-GF. Dass Unterlagen betreffend die tatsächlichen Tätigkeiten des Dienstnehmers der ***A-GmbH*** für die Bf., der angeblich die Reservierungsabteilung der Bf. von ***EU-Staat*** aus unterstützt hätte (z.B. Arbeitszeitaufzeichnungen, Unterlagen betreffend die von dem Angestellten erledigten Tätigkeiten, Rechnungen), seitens der Bf. nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen. Dass der in ***EU-Staat*** für die ***A-GmbH*** tätige Mitarbeiter daher nicht für die Bf. für deren Hotels in Österreich tätig war, ergibt sich aus der Aussage des GS-GF der A-GmbH, wonach dieser alle Tätigkeiten allein durchgeführt hat und hat das Bundesfinanzgericht dies in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

Dass die ***A-GmbH*** zum Zeitpunkt der durchgeführten IWD-Auskunft (Datum der Auskunft: 21.04.2017) lediglich die Jahresabschlüsse zum 31.12.2007, 31.12.2008 und 31.12.2011 in ***EU-Staat*** veröffentlicht hatte, ergibt sich aus dieser Auskunft. Dass in dieser IWD-Abfrage von 2012 bis 2015 nur ein Mitarbeiter (nämlich der GS-GF) angeführt war, in einer KSV-Abfrage allerdings ab 2014 „3-5 Beschäftigte gesamt“ ausgewiesen worden sind, wobei als Löhne und Gehälter durchwegs € 0,00 angeführt waren, ergibt sich aus diesen beiden Anfragen.

Dass neben dem GS-GF erst ab 01.08.2014 zwei weitere Personen (eine Person Teilzeit mit € 450,00 brutto pro Monat und eine mit € 2.200,00 brutto pro Monat) bei der ***A-GmbH*** beschäftigt gewesen sind, ergibt sich insbesondere aus der seitens der Bf. vorgelegten Dienstnehmerliste. Dass die Bf. ab August 2014 eine Person mit € 2.200,00 brutto pro Monat und eine Person mit € 450,00 brutto pro Monat beschäftigt hatte, ergibt sich nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts aus der Auskunft des KSV in Zusammenschau mit der vom GS-GF vorgelegten Dienstnehmerliste. Dass Nachweise dafür, dass diese Mitarbeiter der ***A-GmbH*** irgendwelche Tätigkeiten für die Bf. durchgeführt haben, durch die Bf. oder auch den GS-GF im Rahmen seiner Vernehmung als Zeuge nicht vorgelegt wurden, ergibt sich aus den seitens der Bf. und den GS-GF (nicht) vorgelegten Unterlagen. Dass diese Mitarbeiter der ***A-GmbH*** in ***EU-Staat*** daher nicht für die Bf. oder die Hotels der Bf. in Österreich tätig waren, ergibt sich aus der Aussage des GS-GF der A-GmbH, wonach dieser alle Tätigkeiten allein durchgeführt hat und hat das Bundesfinanzgericht dies wiederum in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt.

D. Ad „Darlehen“

Dass die Wertberichtigungen aus gewährten Darlehen an die folgenden mit der Bf. verbundenen Unternehmen resultieren, wobei in den graphischen Darstellungen

- die ***S.K-GmbH*** (FN ***XXXXXXx***) in der Folge als „S.K-GmbH“,
- die ***C.R-GmbH*** (FN ***XXXXXXy***) in der Folge als „C.R-GmbH“,
- die ***Name Muttergesellschaft*** als „Muttergesellschaft“,
- ***Name GFin/Bf.*** (***Geb-Datum 6***) als „Gattin“ (von ***Name GS-GF/A-GmbH***) und
- ***Name GS-GF 2*** (***Geb-Datum 7***), der ebenfalls GF der Bf. und zusätzliche GS-GF der Muttergesellschaft gewesen ist als „GS-GF 2“

bezeichnet werden, ergibt sich aus den Darlehensverträgen, aus dem Betriebsprüfungsbericht, aus dem Firmenbuch und dem Vorbringen der Bf. und ist unstrittig.

S.K-GmbH	C.R-GmbH
GS: Muttergesellschaft 100%	GS: Muttergesellschaft 100%
GF: GS-GF 2 und Gattin	GF: GS-GF 2 und Gattin

Dass diese Darlehensverträge am 30.04.2014 (C.R-GmbH) und am 31.07.2014 (S.K-GmbH) abgeschlossen wurden und die der S.K-GmbH zugezählte Darlehensvaluta € 28.700,00 betrug und die der C.R-GmbH zugezählte Darlehensvaluta € 2.500,00 betrug, ergibt sich aus den vorgelegten Darlehensverträgen und ist unstrittig. Dass die Darlehen endfällig waren und beide bis zum 31.12.2014 zu tilgen gewesen wären, ergibt sich wiederum aus den Darlehensverträgen und ist unstrittig. Dass in Ansehung dieser Darlehen bis zum Prüfungsbeginn (2017) keine Zahlungen geleistet und keine Einbringungsmaßnahmen seitens der Bf. gesetzt wurden und dass keine Sicherheiten vereinbart wurden, ergibt sich aus den Darlehensverträgen und aus den seitens der Bf. unwidersprochen gebliebenen Feststellungen im BP-Bericht.

Dass die Darlehensgeberin keine konkreten Umstände nachgewiesen hat, denen zu Folge gerade im streitgegenständlichen Jahr 2015 die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Darlehensforderungen vorgelegen haben, ergibt sich aus den Vorbringen der Bf., aus den (diesbezüglich nicht) vorgelegten Unterlagen und auch aus den hohen Guthaben auf den Abgabenkonten dieser Gesellschaften.

Dass bei beiden Unternehmen darüber hinaus „Verrechnungen“ (Übernahme von Zahlungen durch die Bf. auf Grund von Liquiditätsengpässen bei den beiden Gesellschaften) vorlagen, ergibt sich aus dem BP-Bericht.

Dass die Darlehen zum Ende 2015 mit folgenden Beträgen aushafteten

C.R-GmbH:

S.K-GmbH:

Darlehen	2.500,00	Darlehen	28.700,00
Marketingunterstützung	699,52	Marketingunterstützung	264,00
Zinsen	32,90	Zinsen	766,71
Uniquuss	4.979,70	Uniquuss	6.542,40
Zinsen	119,59	Zinsen	574,85
Booking	1.366,27	Uniquuss	2.081,70
Zinsen	193,95	Zinsen	171,63
		Umb.Zlg	368,74
		Material	160,62
Total	9.891,93		39.102,65

ergibt sich aus den Betriebsprüfungsunterlagen und ist unstrittig.

Dass die Darlehen zum 31.12.2015 wertberichtigt wurden, ergibt sich aus den Prüfungsunterlagen und dem Vorbringen der Bf. und ist unstrittig.

Dass das Abgabenkonto der C.R-GmbH zu den folgenden Tagen folgende Guthaben aufwies

22.12.2015 Guthaben von € 5.481,26

14.01.2016 Guthaben von € 7.388,86

12.02.2016 Guthaben von € 8.961,80

und das Abgabenkonto der S.K-GmbH zu den folgenden Tagen folgende Guthaben aufwies

28.12.2015 Guthaben von € 3.194,47

14.01.2016 Guthaben von € 6.290,77

12.02.2016 Guthaben von € 7.253,26,

ergibt sich wiederum aus den Betriebsprüfungsunterlagen und einer seitens des BFG durchgeführten Einsichtnahme in die Abgabenkonten dieser Gesellschaften und ist unstrittig.

Dass auf Grund der Geschäftsführertätigkeiten von ***Name GFin/Bf.*** und ***Name GS-GF 2*** in der S.K-GmbH und der C.R-GmbH und deren Geschäftsführerstellung in der Bf. der Gesellschaft die Guthaben auf den Abgabenkonten der S.K-GmbH und der C.R-GmbH bekannt waren, ergibt sich aus der Geschäftsführerstellung der Gattin und des GS-GF 2 in diesen beiden Gesellschaften einerseits und in der Bf. andererseits.

E. Inhalt der Beschwerdeverentscheidung

Der Inhalt der BVE vom 14.05.2021 ergibt sich aus diesem Bescheid und ist unstrittig. Dass die Bf. mit dem Vorlageantrag vom 14.06.2021 trotz des Umstandes, dass dieser BVE Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 18.11.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164), kein ergänzendes Vorbringen erstattet und keine ergänzenden Unterlagen vorgelegt hat, ergibt sich aus diesem Vorlageantrag und ist unstrittig. Dass die Bf. und die von der Bf. beantragten Zeugen - mit Ausnahme der eigenen Stellungnahmen der Bf. und der Gerichtsunterlagen betreffend die Klage der S-GmbH gegen die Bf. - weder in Vorbereitung für die mündliche Verhandlung noch in der mündlichen Verhandlung selbst oder auch danach irgendwelche anderen ergänzende Unterlagen vorgelegt haben, ergibt sich aus den seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

A. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur

Gemäß § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Unterlässt es der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (vgl. VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN). Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Insbesondere die Umstände, dass nach der Rechtsansicht der belangten Behörde

- in Ansehung der Bf. auf Grund der Beteiligungsverhältnisse, der Geschäftsführer-Bestellungen und der persönlichen Beziehungen die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ anzuwenden ist,
- die Bf. Unterlagen betreffend die vermeintlichen Leistungen der ***A-GmbH*** an die Bf. nicht vorgelegt hat,
- die Vertragsgestaltung mit der ***A-GmbH*** nicht fremdüblich ist und
- die Voraussetzungen für Wertberichtigungen im Jahr 2015 nicht vorgelegen haben,

sind in der Beschwerdeentscheidung (BVE) des Finanzamtes vom 14.05.2021 angeführt worden. Diesbezüglich verweist das Bundesfinanzgericht darauf, dass der BVE des Finanzamtes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt. Hat das Finanzamt in der Begründung zur BVE – wie im vorliegenden Fall - das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 18.11.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164). Die Bf. hat jedoch weder im Vorlageantrag selbst noch vor, in oder nach der mündlichen Verhandlung irgendwelche Unterlagen betreffend die nähere Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse (Leistungen der ***A-GmbH*** und Darlehensverträge) oder betreffend die Fremdüblichkeit der Vertragsbeziehung mit der ***A-GmbH*** vorgelegt.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der § 167 BAO normiert:

§ 167. (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

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

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; VwGH 24.5.2023, Ra 2021/15/0066).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (z.B. VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0092; VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; VwGH 20.5.2022, Ra 2022/15/0034; VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009).

Im Anwendungsbereich des § 303 BAO hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Wiederaufnahmebescheid in Zusammenschau mit dem gleichzeitig erlassenen Sachbescheid (Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheid) zu sehen ist, wenn sich aus diesem Sachbescheid oder/und einer gesonderten Begründung zweifelsfrei ergibt, auf welche neuen Tatsachen oder Beweismittel das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens konkret gestützt hat (vgl. z.B. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. z.B. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Die Verfügung einer Wiederaufnahme eines Verfahrens ist nur dann zulässig, wenn durch diese ein im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt wird. Wiederaufnahmen werden in der

Regel nicht zu verfügen beziehungsweise zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (vgl. zu § 303 Abs 4 BAO in der Fassung vor dem FwGG, BGBl. I Nr. 24/2007: VwGH 25.3.1992, 90/13/0238; 12.4.1994, 90/14/0044; 28.5.1997, 94/13/0032).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) ist der Körperschaftsteuer das Einkommen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, zugrunde zu legen.

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Wie von Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 158 ff, zutreffend zusammengefasst, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen in besonderem Maße zu prüfen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend

von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Die zu diesem Themenkomplex entwickelte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs wird auch als "Angehörigenjudikatur" bezeichnet (vgl. VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122). Durch Absprache zwischen nahen Angehörigen würde sich bei entsprechender Gestaltung das zufließende Einkommen leichter „splitten“ lassen, als dies bei Vereinbarungen mit völlig Fremden möglich wäre. Dadurch könnte man im Familienkreis beträchtliche Steuervorteile erzielen (Jakom EStG¹⁶, § 2 Tz 99).

Nahe Angehörige sind neben den in § 25 BAO aufgezählten Personen insbesondere auch Stiefkinder (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088), Pflegekinder, Schwiegereltern (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067), Schwager (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090) sowie Verlobte (vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179) und unter Umständen auch geschiedene Ehegatten (vgl. VwGH 24.3.1981, 2857/80). Diese Rechtsprechung gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl. VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Damit solche Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen als erwiesen anerkannt werden können, müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Verträge (Verpflichtungsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche tatsächlich geleistet wurde.

Einer besonders exakten Leistungsbeschreibung bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH vom 19.4.2018, Ra 2017/15/0041 unter Hinweis auf VwGH 28.1.2003,

99/14/0100; 15.9.2016, 2013/15/0274, mit weiteren Nachweisen) insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, Konzept-Erstellungen, Machbarkeitsstudien, Adaptierung von Einreichunterlagen, Projektentwicklungen, etc.).

Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien (Publizität, Fremdvergleich und eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt) tatsächlich erfüllt und umgesetzt werden (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209 zum Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 97/13/0232). Sie dient der Objektivierung von behaupteten Leistungsbeziehungen, bei denen ansonsten übliche Interessensgegensätze in den Hintergrund treten können. Diese Beweiswürdigungsregeln gelten **nicht nur für die Ertragsteuern**, sondern **auch für die Umsatzsteuer** (VwGH 24.9.2014, 2011/15/0135).

Das gänzliche Fehlen einer Leistungsvereinbarung spricht bei dieser Betrachtung gegen eine Anerkennung. Liegt zwar keine schriftliche, wohl aber eine mündliche Vereinbarung vor, so müssen jedenfalls zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 29.2.2022, Ro 2021/15/0026).

Laut ständiger Rechtsprechung sind laufende Zahlungen an ausländische Unternehmen, die mangels genauerer Leistungsaufzeichnungen lediglich aufgrund von Verträgen erfolgen und deren im Vertrag angeführten Leistungsbeschreibungen und Leistungsabrechnungen nicht detailliert nachvollziehbar sind, im Wirtschaftsleben ungewöhnlich und nicht glaubwürdig (vgl. VwGH 31.07.1996, 92/13/0020; 15.09.2016, 2013/15/0274). Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben nur dann Aufwendungen, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind. Den Steuerpflichtigen trifft indes bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten, Auslandsbeziehungen sowie bei Begünstigungsbestimmungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 28. 3. 2000, 96/14/0107; 23. 4. 2004, 2003/17/0207; 1. 6. 2006, 2004/15/0066).

Gemäß § 6 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 in der für das streitgegenständliche Jahr 2015 geltenden Fassung gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen.

Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten.

Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darlegen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung gegeben und somit in jenem bestimmten Wirtschaftsjahr Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien (VwGH 03.02.2022, Ra 2020/15/0118 mwN).

Eine vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der nach § 5 EStG 1988 vorgenommenen Gewinnermittlung dieses späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen (VwGH 19.05.2005, 2001/15/0041 mwN).

Bei behaupteter Rechtsverletzung durch eine im Streitjahr nicht anerkannte Wertberichtigung ist es primär Aufgabe der Beschwerdeführerin, darzustellen, warum gerade im Streitjahr konkret in Bezug auf die in Rede stehende Forderung wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind, die die geltend gemachte Wertminderung rechtfertigen könnten (wiederum VwGH 19.05.2005, 2001/15/0041).

Die Gefährdung der Einbringlichkeit muss darüber hinaus vom Abgabepflichtigen durch tatsächliche Umstände, wie erfolglose Mahnungen, Klagen, notwendig gewordene Anmeldungen im Ausgleichs- und Konkursverfahren oder sonstige beachtliche Bestreitungsgründe des Schuldners bewiesen werden. Eine Wertberichtigung einer Forderung scheint ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt (VwGH 16.06.1970, 405/1968).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist der Unternehmer, für den Fall, dass er Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 ausführt, berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine Rechnung auszustellen. Der Unternehmer hat seiner Verpflichtung zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 lit. i UStG 1994 müssen Rechnungen, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten.

Nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG ist in einer Rechnung demnach die inländische UID des leistenden Unternehmers anzugeben; eine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nummer reicht nicht aus. Enthält eine Rechnung eine nicht mehr gültige UID-Nummer, kann der Vorsteuerabzug dennoch gewährt werden, wenn der Unternehmer anhand dieser Nummer identifiziert werden kann und die übrigen materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

Formelle Mängel wie das Fehlen der UID-Nummer des Leistungsempfängers oder des leistenden Unternehmers können nach ständiger EuGH-Rechtsprechung unschädlich sein, sofern die Steuerverwaltung über alle notwendigen Daten verfügt, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu prüfen (EuGH C- 438/09 Dankowski; EuGH C- 516/14 Barlis 06). Die Prüfung darf sich dabei nicht ausschließlich auf die Rechnung selbst beschränken.

Die Angabe der UID-Nummer des leistenden Unternehmens ist als unwesentlicher Rechnungsbestandteil anzusehen. Das Fehlen der UID-Nummer des Steuerpflichtigen auf Eingangsrechnungen ist daher ein lediglich formeller Mangel, der für sich allein im Sinne der ständigen, neueren Rechtsprechung des EuGH nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt. Laut EuGH 22.12.2010, Dankowski, C-438/09, Rn 30, schadet die fehlende UID-Nummer nicht, wenn die Identifizierung sichergestellt ist. Im Sinne von EuGH 15.9.2016, Barlis 06, C-516/14, Rn 43 f, steht ein derartiger Mangel dem Vorsteuerabzug nicht entgegen, wenn die Steuerverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken (BFG 4.11.2021, RV/7102553/2020).

Nach der Rechtsprechung des EuGH führt eine fehlende UID-Nummer alleine demnach dann nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn die Identifikation des Leistenden auf anderem Weg sichergestellt ist. Ist in einer Rechnung eine nicht mehr gültige UID-Nummer des Rechnungsausstellers enthalten und kann dieser anhand dieser ungültigen UID-Nummer identifiziert werden, steht der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen grundsätzlich dennoch zu.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 36). Vorausgesetzt wird eine entgeltliche, das heißt auf das Zustandekommen eines Leistungsaustausches gerichtete Leistung. Fehlt es an einem Leistungserbringer oder einer Leistung, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gem. § 11 Abs. 14 schuldet oder bezahlt hat (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159). Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist unzulässig (vgl. VwGH 22.03.2006, 2002/13/0116; VwGH 04.06.2008, 2005/13/0129; VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264 zur **Zwischenschaltung von „Nichtleistungsfirmen“**), und zwar auch dann, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (VwGH 27.02.2002, 98/13/0053; VwGH 27.03.2002, 96/13/0148). In diesem Sinne hat auch der VwGH erst jüngst im Erkenntnis vom 29.03.2023, Ra 2020/13/0050, ausgeführt, dass für den Fall, dass die in den Rechnungen der beauftragten GmbH's ausgewiesenen Leistungen nicht von diesen erbracht worden seien, es sich also lediglich um fingierte Rechnungen handle, die geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt werden könnten. Seien die verrechneten Leistungen also nicht bewirkt worden, bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wobei es auf eine Gut- oder Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen, der den Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nicht ankomme.

B. Ad Wiederaufnahme der Verfahren

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2014 und die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 erklärungskonform und ohne Prüfungshandlungen seitens des Finanzamtes erlassen.

Im Zuge der Betriebsprüfung sind die oben dargelegten Sachverhaltselemente betreffend

- die Reinigungsleistungen der S-GmbH,
- die angeblichen Leistungen der ***A-GmbH*** und
- die wertberichtigten Darlehen an die ***S.K-GmbH*** und die ***C.R-GmbH***

für das Finanzamt neu hervorgekommen.

Das Finanzamt hat zu den Feststellungen im BP-Bericht am 18.07.2017 in Anwesenheit der steuerlichen Vertretung der Bf. eine Schlussbesprechung abgehalten und damit das rechtliche Gehör der Bf. gewahrt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 21.07.2017 sind die neu hervorgekommen Sachverhaltselemente betreffend die Reinigungsleistungen der S-GmbH, die angeblichen Leistungen der ***A-GmbH*** und die wertberichtigten Darlehen an die ***S.K-GmbH*** und die ***C.R-GmbH*** entsprechend angeführt worden.

Das Finanzamt hat auf Grundlage der Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2014 und betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 wieder aufgenommen und in diesen Wiederaufnahmebescheiden zulässiger Weise auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen (vgl. z.B. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

In dem Betriebsprüfungsbericht vom 21.07.2017 waren die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen angeführt worden und sind an demselben Tag, an dem die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide erlassen worden sind, die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2014 und die Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015, aus denen die steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung ebenfalls ersichtlich gewesen sind, erlassen worden.

Aus den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2014 und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und den neu erlassenen Umsatzsteuerbescheiden 2013 bis 2014 und Körperschaftsteuerbescheiden 2013 bis 2015 errechneten sich auch nicht bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen.

Unter Zugrundelegung dieser Ausführungen erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2014 und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 durch die belangte Behörde zu Recht und war die Beschwerde der Bf. gegen diese Wiederaufnahmebescheide daher als unbegründet abzuweisen.

C. Ad ***S-GmbH***

Wie oben unter dem Punkt Sachverhalt dargelegt, ist der Vertrag der Bf. mit der S-GmbH mit Datum 01.10.2015 falsch oder verfälscht worden. Die S-GmbH hat in ihren Rechnungen die unrichtige Türnummer angegeben und wiesen die Rechnungen

037/2016 vom 31.8.2016 über 21.062,00 + 4.212,40 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 8/2016),
039/2016 vom 30.9.2016 über 20.013,50 + 4.002,70 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 9/2016)
und

041/2016 vom 12.10.2016 über 7.894,00 + 1.578,80 USt (Hotel ***Name Hotel 1*** 10/2016)
eine zu diesem Zeitpunkt bereits begrenzte UID-Nummer der leistenden Unternehmerin auf.
Die S-GmbH hat sich eines Subunternehmens bedient, das mit Bescheid vom 01.08.2016
rechtskräftig ab 01.10.2015 als Scheinunternehmen gemäß SBBG festgestellt worden ist. Die
tatsächlich handelnden Personen der S-GmbH waren andere als der im Firmenbuch
eingetragene Geschäftsführer.

Umsatzsteuer:

Wie ebenfalls oben unter dem Punkt Sachverhalt dargelegt, konnte die Rechnungsausstellerin trotz Begrenzung der UID-Nummer anhand ihrer ungültigen UID-Nummer eindeutig identifiziert werden und lagen die übrigen materiellen Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vor. Bei der S-GmbH selbst handelte es sich nicht um ein Scheinunternehmen und hat die S-GmbH die Reinigungsleistungen an die Bf. auch tatsächlich erbracht. Die S-GmbH hat vor dem ***Bezeichnung Gericht*** die ausständigen Entgelte für durchgeführte Reinigungsleistungen aus den Rechnungen 034/2016, 037/2016, 039/2016 und 041/2016 von der Bf. eingeklagt.

Wie oben unter dem Punkt „1. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur“ dargelegt, können formelle Mängel wie das Fehlen der UID-Nummer des Leistungsempfängers oder des leistenden Unternehmers nach ständiger EuGH-Rechtsprechung unschädlich sein, sofern die Steuerverwaltung über alle notwendigen Daten verfügt, um das Recht auf Vorsteuerabzug zu prüfen, wobei sich die Prüfung nicht ausschließlich auf die Rechnung selbst beschränken darf.

Die Angabe der UID-Nummer des Leistungsempfängers oder des leistenden Unternehmers ist demnach als unwesentlicher Rechnungsbestandteil anzusehen. Das Fehlen der UID-Nummer des Unternehmers auf Eingangsrechnungen ist daher lediglich ein formeller Mangel, der für sich allein im Sinne der ständigen, neueren Rechtsprechung des EuGH nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt. Nach der Rechtsprechung des EuGH schadet die fehlende UID-Nummer nicht, wenn die Identifizierung sichergestellt ist und steht ein derartiger Mangel dem Vorsteuerabzug nicht entgegen, wenn die Steuerverwaltung über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht.

Nach der Rechtsprechung des EuGH führt demnach eine **fehlende** UID-Nummer alleine dann nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn die Identifikation des Leistenden auf anderem Weg sichergestellt ist. Ist in einer Rechnung eine **nicht mehr gültige** UID-Nummer des Rechnungsausstellers enthalten und kann dieser anhand dieser ungültigen UID-Nummer identifiziert werden, steht der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug grundsätzlich dennoch zu.

Im vorliegenden Fall hat die S-GmbH die Leistungen an die Bf. tatsächlich erbracht und handelte es sich bei der S-GmbH selbst nicht um ein Scheinunternehmen. Die nicht mehr gültige UID-Nummer auf den drei oben angeführten Rechnungen (037/2016, 039/2016 und 041/2016) und auch die Angabe einer unrichtigen TOP-Nummer auf den Rechnungen steht nach der Judikatur des EuGH dem Vorsteuerabzug nicht entgegen, wenn das leistende Unternehmen eindeutig identifiziert werden kann und die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, was in der gegenständlichen Beschwerdesache in Ansehung der S-GmbH der Fall war.

Der Beschwerde der Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 war daher insofern (teilweise) Folge zu geben, als die Vorsteuern in der Höhe von € 16.977,35 zuzuerkennen waren.

Der Beschwerde der Bf. gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 01-10/2016 war Folge zu geben und die Vorsteuern in der Höhe von € 35.842,70 zuzuerkennen.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben wird an dieser Stelle auf die unter dem Punkt „3.1.F. Berechnung der festgesetzten Abgaben“ dargelegten Berechnungen verwiesen.

Körperschaftsteuer:

Die belangte Behörde hat die Betriebsausgaben aus Zahlungen an die S-GmbH um 50% gekürzt, weil es sich nach der Ansicht bei der S-GmbH um ein Scheinunternehmen gehandelt habe.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass bei der S-GmbH verschiedenste Anhaltspunkte dafür vorgelegen haben, dass diese Gesellschaft nicht steuerehrlich und gesetzeskonform agiert hat, ein Scheinunternehmen war in der S-GmbH aber nicht zu ersehen und hat diese die Reinigungsleistungen an die Bf. auch tatsächlich erbracht.

Der Beschwerde der Bf. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 war daher insofern (teilweise) Folge zu geben, als die Betriebsausgaben in der Höhe von € 42.443,37 zuzuerkennen waren.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben wird an dieser Stelle wiederum auf die unter dem Punkt „3.1.F. Berechnung der festgesetzten Abgaben“ dargelegten Berechnungen verwiesen.

D. Ad *A-GmbH*****

Wie unter dem Punkt „Sachverhalt“ ausgeführt, hat im beschwerdegegenständlichen Fall eine Leistungserbringung der ***A-GmbH*** an die Bf. nicht vorgelegen. Zu Beginn der vorgebrachten Leistungsbeziehung war der GS-GF die einzige Person, die in der/für die ***A-GmbH*** tätig gewesen ist. Die ***A-GmbH*** hatte daher keinen eigenständigen, von der Person des GS-GF abgrenzbaren Betrieb. Die ***A-GmbH*** war daher eine zwischengeschaltete „Nichtleistungsfirma“ im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264). Der GS-GF hätte (als einzige für die ***A-GmbH*** tätige Person) 60 Arbeitsstunden pro Monat für die Bf. leisten müssen, obgleich der GS-GF für mehrere Unternehmen im Inland als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer tätig gewesen ist. Auch die Personen, die ab 01.08.2014 bei der ***A-GmbH*** beschäftigt waren, haben keine Tätigkeiten für die Bf. durchgeführt.

Aber selbst, wenn die ***A-GmbH*** – entgegen der Überzeugung des Gerichts – Leistungen an die Bf. erbracht haben sollte, wäre die Leistungsbeziehung nach den durch den Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien betreffend Verträge zwischen „nahen Angehörigen“ daraufhin zu überprüfen (gewesen), ob die Leistungsbeziehung steuerlich anzuerkennen gewesen wäre.

Wie oben unter dem Punkt „Sachverhalt“ dargelegt, stellen sich die Beteiligungsverhältnisse, die Geschäftsführer-Bestellungen und die persönlichen Beziehungen dar wie folgt:

Der 100%-Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A-GmbH*** ist ***Name GS-GF/A-GmbH***, der Gatte von ***Name GFin/Bf.*** und seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF 2***.

100%-Gesellschafterin der Bf. ist die ***Name Muttergesellschaft***, an der ***Name GFin/Bf.***, die Gattin von ***Name GS-GF/A-GmbH***, und ***Name GS-GF 2*** mit je 25% beteiligt und in der die Gattin und der GS-GF 2 als GF tätig sind. ***Name GS-GF 2*** seinerseits ist seit 1991 langjähriger Freund von ***Name GS-GF/A-GmbH*** und auch mit ***Name GFin/Bf.*** befreundet, was insbesondere darin zu ersehen ist, dass ***Name GS-GF 2*** in der Zeit von 24.9.2015 bis zum 28.10.2016 seinen Nebenwohnsitz in ***PLZ, Stadt, Adresse 4*** hatte, wobei seine Unterkunftgeberin ***Name GFin/Bf.*** gewesen ist.

Beschwerdeführerin:

100% - GS: Muttergesellschaft

GF 2012-2015: Gattin

GF 2013-2015: GS-GF 2

GF: 2015-2018 u, 2019-2023: Gatte

Muttergesellschaft–100% GS d. Bf.

GS: 25% GS-GF 2 und 25% Gattin

50% H- GmbH

(GS: 100% GS-GF/H-GmbH)

GF: Gattin, GF: GS-GF 2

A-GmbH

100% GS-GF

Gatte

Wie oben unter dem Punkt „1. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur“ dargelegt, gilt die Rechtsprechung über „nahe Angehörige“ nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen

Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften, ihren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl. VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019).

Im vorliegenden Fall wurden die Bf. und die Muttergesellschaft durch dieselben Personen (Gattin und GS-GF 2) als Geschäftsführer vertreten und waren diese Personen (Gattin und GS-GF 2) auch an der Muttergesellschaft beteiligt. Ab 15.12.2015 war ***Name GS-GF/A-GmbH*** (= Gatte von ***Name GFin/Bf.*** und langjähriger Freund von ***Name GS-GF 2***)) nicht nur Geschäftsführer der Bf., sondern auch 100% Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A-GmbH***.

Entgegen dem Vorbringen der Bf. im Beschwerdeverfahren und in der mündlichen Verhandlung ist auf die Vertragsverhältnisse zwischen der Bf., der Muttergesellschaft und der ***A-GmbH*** unter Zugrundelegung der Beteiligungsverhältnisse, der Geschäftsführer-Bestellungen und der ehelichen und freundschaftlichen Beziehungen sehr wohl die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ anzuwenden.

Verträge (Verpflichtungsgeschäfte) zwischen nahen Angehörigen werden demnach - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Darüber hinaus muss der abgeschlossene Vertrag auch in der Realität tatsächlich so gelebt werden.

Publizität, Klarheit und Eindeutigkeit, Fremdvergleich und tatsächliche Erfüllung sind durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konkretisiert worden wie folgt:

Publizität der Vereinbarung: Die Verträge müssen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, sodass sie für Dritte erkennbar sind (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134, VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034).

Klarheit und Eindeutigkeit: Die Vereinbarungen müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134, VwGH 28.05.2002, 97/14/0053, VwGH 15.12.2010, 2007/13/0082).

Fremdüblichkeit: Die Vertragsinhalte müssen einem Fremdvergleich standhalten, das heißt, sie müssen so gestaltet sein, dass auch Familienfremde bereit wären, die betreffenden Verträge unter den gleichen Bedingungen abzuschließen (VwGH 19.03.2021, Ra 2021/13/0034, VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080).

Tatsächliche Erfüllung: Die tatsächliche Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss ebenfalls diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080).

Dieser Prüfungsmaßstab war auf die vorgebrachte Geschäftsbeziehung der Bf. mit der ***A-GmbH*** anzuwenden.

Ad 1. Publizität:

Im vorliegenden Fall gab es für die Zeit bis zum Abschluss des Vertrages zwischen der Bf. (vertreten durch ***Name GFin/Bf.***) und der ***A-GmbH*** (vertreten durch ***Name GS-GF/A-GmbH***, den Gatten von ***Name GFin/Bf.***) am 25.06.2014 überhaupt keine schriftliche, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung.

Nach dem als Zeugen vernommenen GS-GF gibt es für die Übernahme und den Betrieb der Hotels und auch zu dem Verkauf von Zimmern keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretende Vereinbarung, da der „Verkauf von Zimmern“ in einem durch eine Hotel Betriebs GmbH geführten Hotel nicht unter „Entwicklung im Zusammenhang mit Immobilien und deren Verwaltung und Verwertung“ subsummiert werden kann.

Im vorliegenden Fall gab es bis zum 25.06.2014 überhaupt keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretende Vereinbarung, weil eine im Vertrag angeführte, rückwirkende Geltung desselben für das Steuerrecht nicht maßgeblich ist, da Rückwirkungen im Steuerrecht nur in den gesetzlich normierten Fällen anerkannt werden. Für die Übernahme und den Betrieb der Hotels und den Verkauf von Zimmern gibt es demnach überhaupt keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretende Vereinbarungen.

Im vorliegenden Fall war das Erfordernis der Publizität hinsichtlich der Übernahme und des Betriebes der Hotels sowie hinsichtlich des Verkaufs von Zimmern überhaupt nicht erfüllt.

Hinsichtlich der ab 25.06.2014 abgeschlossenen Vereinbarung ist festzuhalten, dass bis zu diesem Zeitpunkt hinsichtlich der in diesem Vertrag angeführten Leistungsgegenstände die Publizität nicht erfüllt war; ab diesem Zeitpunkt existierte zwar eine Vereinbarung, die vorgebrachte Tätigkeit des GS-GF ist aber mit den in diesem Vertrag angeführten Leistungsgegenständen nicht im Einklang zu bringen.

Ad 2. Klarheit und Eindeutigkeit:

Wie oben unter dem Punkt „1. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur“ dargelegt, bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH einer besonders exakten Leistungsbeschreibung insbesondere dann, wenn der Vertragsgegenstand - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - in der Erbringung schwer fassbarer Leistungen besteht (z.B. "Bemühungen", Beratungen, Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, Konzept-Erstellungen, Machbarkeitsstudien, Adaptierung von Einreichunterlagen, Erarbeitung von Ideen, Projektentwicklungen, etc.).

In dem Vertrag vom 25.06.2014 waren die Leistungen der ***A-GmbH*** umschrieben wie folgt:

- Weltweite Suche und Auswahl von Immobilienprojekten
- Erarbeitung von Marktideen für Projekte für Investments
- Entwicklung im Zusammenhang mit Immobilien und deren Verwaltung und Verwertung

Der als Zeuge vernommene GS-GF gab an, dass seine vermeintliche Tätigkeit im Betrieb der ***A-GmbH*** in der Übernahme und den Betrieb der beiden Hotels (***Name Hotel 1*** und ***Name Hotel 2***) und unter anderem auch im Verkauf von Zimmern bestand. Wie oben unter dem Punkt „Publizität“ dargelegt, gab es zu den durch den GS-GF vorgebrachten Tätigkeiten der ***A-GmbH*** (Übernahme der Hotels und Verkauf der Zimmer) keine nach außen ausreichend in Erscheinung tretenden Vereinbarungen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall lagen daher schwer fassbare Leistungen vor, die Leistungsbeschreibung war aber nicht nur nicht exakt, sondern waren die Leistungen nach dem Vorbringen des als Zeugen vernommenen GS-GF und nach dem Vertrag unterschiedlich.

Hinsichtlich der Bezahlung hat die Bf. nach den diesbezüglich unwidersprochen gebliebenen Feststellungen im BP-Bericht vorgebracht, dass folgende Zahlungen vereinbart worden sind: € 6.000,00 für den Zeitraum von 07/2013 bis 02/2014, € 12.000,00 für den Zeitraum von 03/2014 bis 10/2015 und € 15.000,00 ab 11/2015. Zu den € 6.000,00 und den € 15.000,00 gibt es keine (schriftlichen) Verträge oder wurden solche nicht vorgelegt.

In dem Vertrag vom 25.06.2014 ist festgehalten:

Das Honorar für die Erbringung der unter Punkt 2. beschriebenen Leistungen ist jährlich mit EUR 150.000,00 exklusive Umsatzsteuer gedeckelt, zahlbar in monatlichen Raten zu je EUR 12.500,00 exklusive Umsatzsteuer. Das Jahreshonorar basiert auf einer durchschnittlichen monatlichen Arbeitsleistung von 60 Stunde. Die Bezahlung erfolgt nach Ausstellung der Rechnung am Monatsende sofort und ohne Abzug. Bei überproportionalen Arbeitseinsatz wird das Honorar entsprechend angepasst.

Der als Zeuge einvernommene GS-GF hat demgegenüber angegeben, „manchmal € 12.000“ pro Monat und „manchmal darunter“ verrechnet zu haben. Die Bf. hat € 6.000,00 für den Zeitraum von 07/2013 bis 02/2015, € 12.000,00 für den Zeitraum von 03/2014 bis 10/2015 und

€ 15.000,00 ab 11/2015 verrechnet, wobei die entsprechenden Rechnungen weder durch die Bf. noch durch den als Zeugen vernommenen GS-GF dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sind.

Obgleich in der BVE des Finanzamtes, der nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.11.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164) Vorhaltscharakter zukommt, insbesondere auch ausgeführt worden war, dass es für die Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** keine Vereinbarungen gibt und dass die Leistungsbeziehung nicht fremdüblich ausgestaltet ist, hat es sowohl die Bf. als auch der als Zeuge vernommene GS-GF unterlassen, dem Bundesfinanzgericht entsprechende Unterlagen (Zeitaufzeichnungen, Rechnungen, ...) vorzulegen.

Die Leistungsbeziehung der Bf. mit der ***A-GmbH*** hatte daher in den Hauptpunkten der Vereinbarung, nämlich dem Leistungsgegenstand einerseits und der Bezahlung andererseits keinen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und erfüllte diese Leistungsbeziehung daher das Erfordernis der Klarheit und Eindeutigkeit nicht.

Ad 3. Fremdüblichkeit:

Unter Fremdüblichkeit versteht der Verwaltungsgerichtshof, dass die Vertragsinhalte einem Fremdvergleich standhalten müssen, das heißt, sie müssen so gestaltet sein, dass auch Familienfremde/fremde Unternehmer bereit wären, die betreffenden Verträge unter den gleichen Bedingungen abzuschließen.

Im vorliegenden Fall war die vorgebrachte Leistungsbeziehung so gestaltet, dass die ***A-GmbH*** für ihre Tätigkeiten ohne den Nachweis des Arbeitsaufwandes (vereinbart waren laut Vertrag 60 Stunden) und ohne, dass Rechnungen gelegt worden sind und darüber hinaus für eine Tätigkeiten, die nach dem Vorbringen des als Zeugen vernommenen GS-GF erheblich von der vertraglichen Vereinbarung abweichen, monatlich pauschal mehrere tausend Euro erhalten sollte, wobei hinsichtlich der Beträge teilweise erhebliche Unterschiede zwischen dem Vorbringen der Bf., dem Vorbringen des als Zeugen vernommenen GS-GF und dem Vertrag vom 25.06.2014 bestehen.

Die Tätigkeiten, die die ***A-GmbH*** nach dem Vorbringen des GS-GF hauptsächlich erledigt hat, wären eigentlich in die Zuständigkeit der Geschäftsführer der Bf., nämlich der Gattin des GS-GF und dessen langjährigen Freund, ***Name GS-GF 2***, gefallen. Für die Zeit bis zum 25.06.2014 gab es zur Regelung der Leistungsbeziehung überhaupt keine schriftliche Vereinbarung, ab diesem Zeitpunkt gab es zwar eine Vereinbarung, die aber nach dem Vorbringen des als Zeugen vernommenen GS-GF tatsächlich nicht gelebt worden ist.

Für den gesamten Zeitraum gab es weder Zeitaufzeichnungen der ***A-GmbH*** noch wurden über die vermeintlich erbrachten Leistungen Rechnungen gelegt.

Diese Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** war in keinsten Weise fremdüblich: Kein fremder Dritter zahlt seinem Geschäftspartner für Tätigkeiten, die nicht im Vertrag enthalten und daher nicht vereinbart worden sind, monatlich mehrere tausend Euro, ohne dass Arbeitszeitaufzeichnungen oder Leistungsnachweise und entsprechende Rechnungen übermittelt worden sind. Kein fremder Dritter schließt eine entsprechende Vereinbarung über Tätigkeiten, die eigentlich in die Zuständigkeit der eigenen Geschäftsführer fallen, rückwirkend für ein Jahr ab. Kein fremder Dritter regelt in einem Vertrag eine Bezahlung mit einem Maximalbetrag und zahlt in der Folge (mit Unter sogar) mehr als diesen Maximalbetrag aus, ohne dass Arbeitszeitaufzeichnungen oder Leistungsnachweise übermittelt und entsprechende Rechnungen gelegt worden sind.

Die Leistungsbeziehung der Bf. mit der ***A-GmbH*** war daher nicht fremdüblich.

Resümee:

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass das Vertragsverhältnis zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. bis 25.06.2014 keine einzige Voraussetzung gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über „nahe Angehörige“ und auch danach die Voraussetzungen der „Angehörigenjudikatur“ nicht erfüllt hat. Das Vertragsverhältnis zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** wäre daher – für den Fall, dass eine Leistungsbeziehung entgegen der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts überhaupt vorgelegen hätte – steuerlich nicht anzuerkennen gewesen.

Für die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2015 sowie die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2015 bedeutet das:

Ad Betriebsausgaben:

Da nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts eine tatsächliche Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nicht bestanden hat, waren in Ermangelung des Bestehens einer Leistungsbeziehung die vorgebrachten Zahlungen der Bf. an die ***A-GmbH*** bei der Bf. nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Selbst für den nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts nicht vorliegenden Fall, dass tatsächlich eine Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und der ***A-GmbH*** vorgelegen hätte, wäre dieses Vertragsverhältnis als nicht fremdüblich zu qualifizieren und daher steuerliche nicht anzuerkennen gewesen.

Betriebsausgaben aus der vorgebrachten Leistungsbeziehung der Bf. mit der ***A-GmbH*** stehen der Bf. daher nicht zu. Die Beschwerde der Bf. war daher insoweit abzuweisen.

Ad Vorsteuer:

Da nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts eine tatsächliche Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nicht vorgelegen hat, standen der Bf. in Ermangelung einer Lieferung oder sonstigen Leistung die geltend gemachten Vorsteuern nicht zu.

Unabhängig davon, dass im vorliegenden Fall nach der Überzeugung des BFG eine Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nicht vorgelegen hat, wurden seitens der ***A-GmbH*** keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus denen der Leistungsgegenstand, der Leistungszeitraum, die Steuergrundlage oder der Umsatzsteuerbetrag hätten ersehen werden können.

Nach der Überzeugung des Gerichts hat die ***A-GmbH*** demnach keine Leistung an die Bf. erbracht. Sollte die ***A-GmbH*** – entgegen der Überzeugung des BFG – tatsächlich eine Leistung an die Bf. erbracht haben, wäre unklar, welche Leistungen wann und in welchem Umfang erbracht und welche Leistungsentgelte und Umsatzsteuern wann und in welchem Umfang verrechnet worden wären. Eine Schätzung der als Vorsteuern abzugsfähigen Umsatzsteuern scheidet deswegen aus, weil eine Leistungsbeziehung zwischen der ***A-GmbH*** und der Bf. nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts an sich nicht vorgelegen hat und weil darüber hinaus überhaupt keine Rechnungen (im Sinn des § 11 UStG), in denen eine gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für das Unternehmen der Bf. ausgeführt worden sind, vorgelegt worden sind.

Bereits in der BVE, der Vorhaltscharakter zukommt, wurden die fehlenden Unterlagen hinsichtlich der vermeintlichen Leistungen der ***A-GmbH*** an die Bf. angeführt.

Darüber hinaus wurden der Bf. und der belangten Behörde in der Ladung zur mündlichen Verhandlung aufgetragen, sämtliche Unterlagen, die zur Feststellung des Sachverhaltes dienlich sein können und/oder auf die sich die Parteien zu beziehen beabsichtigen, fristgerecht, mindestens aber eine Woche vor dem Verhandlungstermin dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Die Rechnungen der ***A-GmbH*** an die Bf. wurden dem Bundesfinanzgericht aber weder vor noch in oder nach der Verhandlung vorgelegt. Der als Zeuge vernommene GS-GF der ***A-GmbH*** sagte zwar aus, dass es Rechnungen gegeben habe, eine Vorlage dieser Rechnungen erfolgte auch durch den GS-GF nicht.

Die Leistungen der ***A-GmbH*** an die Bf. wurden sohin nicht erbracht, es wurden von der ***A-GmbH*** an die Bf. keine Rechnungen gelegt und wurden – da die Beweiswürdigungsregeln für „nahe Angehörige“ nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch im Bereich der Umsatzsteuern Anwendung finden – die Umsätze nicht oder nicht für das Unternehmen der Bf. erbracht.

Vorsteuern aus der vorgebrachten, tatsächlich aber nicht bestanden habenden Leistungsbeziehung der Bf. mit der ***A-GmbH*** und aus nicht gelegten Rechnungen standen der Bf. nicht zu. Die Beschwerde der Bf. war daher insoweit abzuweisen.

E. Ad „Darlehen“

Wie oben unter dem Punkt 3.1.A. dargelegt muss eine Wertberichtigung in jenem Jahr vorgenommen werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Es ist primär Aufgabe der Beschwerdeführerin, darzustellen, warum gerade im Streitjahr konkret in Bezug auf die in Rede stehende Forderung wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind, die die geltend gemachte Wertminderung rechtfertigen könnten und ist die Gefährdung der Einbringlichkeit darüber hinaus vom Abgabepflichtigen durch tatsächliche Umstände, wie erfolglose Mahnungen, Klagen, notwendig gewordene Anmeldungen im Ausgleichs- und Konkursverfahren oder sonstige beachtliche Bestreitungsgründe des Schuldners zu beweisen. Die Wertberichtigung einer Forderung scheint ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt.

Wie oben unter dem Punkt „Sachverhalt“ dargelegt, wurden die Darlehensverträge am 30.04.2014 (C.R-GmbH) und am 31.07.2014 (S.K-GmbH) abgeschlossen. Die der S.K-GmbH zugezählte Darlehensvaluta betrug € 28.700,00 und die der C.R-GmbH zugezählte Darlehensvaluta betrug € 2.500,00. Die Darlehen waren endfällig und wären beide bis zum 31.12.2014 zu tilgen gewesen. In Ansehung dieser Darlehen wurden bis zum Prüfungsbeginn (2017) keine Zahlungen geleistet und auch keine Einbringungsmaßnahmen seitens der Bf. gesetzt. Sicherheiten wurden keine vereinbart. Die Darlehensgeberin hat keine konkreten Umstände vorgebracht, geschweige denn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, denen zu Folge gerade im streitgegenständlichen Jahr 2015 die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Darlehensforderungen vorgelegen haben.

Betreffend die Feststellung, wonach die Beschwerdeführerin keine konkreten Umstände nachweisen oder glaubhaft machen konnte, aufgrund derer gerade im streitgegenständlichen Jahr die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung dieser Darlehensforderungen vorgelegen haben, wird wie folgt ausgeführt:

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeiführen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 138 Tz 4 unter Verweis auf VwGH 13.11.1986, 85/16/0109). Eine Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der

maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (Ritz/Koran, BAO⁸, § 138 Tz 5 f. mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung des VwGH).

Die verfahrensgegenständlichen Darlehensverträge wurden am 30.04.2014 (C.R-GmbH) und am 31.07.2014 (S.K-GmbH) abgeschlossen und wurde als Endfälligkeitsdatum der 31.12.2014 vereinbart. Es sind durch die Darlehensnehmerinnen keine Rückzahlungen erfolgt.

Einmahnungen der fälligen Darlehensforderungen oder Einbringungsmaßnahmen wurden bis zum Prüfungsbeginn im Jahr 2017 nicht gesetzt, obgleich auf den Abgabenkonten der S.K-GmbH und der C.R-GmbH erhebliche Guthaben vorhanden waren, die die Darlehensverbindlichkeiten der S.K-GmbH zum Teil und die Darlehensverbindlichkeiten der C.R-GmbH großteils abgedeckt hätten. Hinsichtlich der Wertberichtigungen der Darlehensforderungen hat die Bf. lediglich pauschal das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wertberichtigung vorgebracht, ohne die Voraussetzungen für die Vornahme der Wertberichtigung dem Grunde nach, der Höhe nach oder/und in dem beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 nachzuweisen.

Aus den Umständen, dass durch die Darlehensgeberin Einmahnungen der fälligen Darlehensforderungen oder Einbringungsmaßnahmen bis zum Prüfungsbeginn im Jahr 2017 gänzlich unterlassen worden sind, ergibt sich, dass die - informelle und wohl nicht mit letztem Nachdruck betriebene - Vorgehensweise im Zusammenhang mit der Rückforderung des Darlehensbetrages seit Eintritt des Zahlungsverzuges (Endfälligkeit beider Darlehen am 31.12.2014) zumindest bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 2017 im Wesentlichen unverändert geblieben ist.

Welche konkreten Umstände im Laufe des Wirtschaftsjahres 2015 eingetreten sein sollen, auf die eine Wertberichtigung der Darlehensforderungen gerade in diesem Wirtschaftsjahr gestützt werden kann, hat die Bf. weder dargelegt noch einen Nachweis dafür erbracht. Selbst auf Aufforderung des Bundesfinanzgerichts in der mündlichen Verhandlung hat die Bf. kein weitergehendes Vorbringen zu den Wertberichtigungen erstattet.

Gänzlich unkommentiert ließ die Bf. die Tatsache, dass mit dem Guthaben auf den Abgabenkonten die Darlehen zum (Groß-)Teil hätte abgedeckt werden können und waren der Bf. die Guthaben auf den Abgabenkonten wegen der Geschäftsführeridentität zwischen diesen Gesellschaften (Bf. einerseits und C.R-GmbH bzw. S.K-GmbH andererseits) auch bekannt.

Die Wertberichtigungen der Darlehensforderungen waren daher in Ermangelung des Vorliegens der Voraussetzungen für diese Wertberichtigung im Jahr 2015 nicht vorzunehmen.

Die Voraussetzungen für Wertberichtigungen der Darlehensforderungen der Bf. gegenüber der S.K-GmbH einerseits und der C.R-GmbH andererseits lagen im Jahr 2015 sohin nicht vor.

Die Beschwerde der Bf. war daher in diesem Punkt abzuweisen.

F. Berechnungen der festgesetzten Abgaben:

Körperschaftsteuer 2015:

Erhöhung der Betriebsausgaben um € 42.443,37 (betreffend S-GmbH)

2015	KöSt-Erstbescheid	KöSt-Bescheid nach BP	KöSt laut BFG-Erkenntnis
Eink. aus GW	€ 26.735,35	€ 262.171,30	€ 219.727,93
Verlustabzug	-€ 20.051,51	-€ 14.709,06	-€ 14.709,06
Einkommen	€ 6.683,84	€ 247.462,24	€ 205.018,87
KÖST	€ 1.750,00	€ 61.865,56	€ 51.254,72
anrechenbare MIKÖ		-€ 2.506,50	-€ 2.506,50
Rundung		-€ 0,06	-€ 0,22
festgesetzte KÖST		€ 59.359,00	€ 48.748,00

Umsatzsteuer 2015:

Erhöhung der Vorsteuern um nicht anerkannte Vorsteuern in der Höhe von € 16.977,35

Umsatzsteuer 2015	laut BP	laut BFG
L u L Gesamt	€ 4.169.099,64	€ 4.169.099,64
USt 19(1)	€ 51.164,14	€ 51.164,14
VSt 19(1)	€ 51.164,14	€ 51.164,14
Summe UST	€ 483.303,49	€ 483.303,49
Summe VST	-€ 435.257,83	-€ 452.235,18
Festgesetzte USt	€ 48.045,66	€ 31.068,31

Umsatzsteuerfestsetzung 01-10/2016:

Erhöhung der Vorsteuern um nicht anerkannte Vorsteuern in der Höhe von € 35.842,70

USt-Festsetzung 1-10/2016	laut BP	laut BFG
L u L Gesamt	€ 3.785.187,52	€ 3.785.187,52
USt 19(1)	€ 80.075,69	€ 80.075,69
VSt 19(1)	€ 80.075,69	€ 80.075,69
Summe UST	€ 540.499,40	€ 540.499,40
Summe VST	-€ 408.076,41	-€ 443.919,11
Festgesetzte USt	€ 132.422,99	€ 96.580,29
USt bisher	€ 96.580,31	€ 96.580,31
Nachforderung/Gutschrift	€ 35.842,68	-€ 0,02

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.

Der Umstand, dass es sich bei der S-GmbH um kein Scheinunternehmen gehandelt hat, war auf der Sachverhaltsebene zu beurteilen. Dass die an die S-GmbH bezahlten Beträge Betriebsausgaben darstellen und nicht unter ein Abzugsverbot fallen, hat das Bundesfinanzgericht ebenfalls auf der Sachverhaltsebene beurteilt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen diesbezüglich nicht vor.

Zu dem Umstand, dass Vorsteuern auch dann zuzuerkennen sind, wenn formelle Rechnungsmängel vorliegen, die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aber vorliegen und der Steuerverwaltung die Prüfung dieser materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug möglich ist, besteht eine einschlägige Judikatur des EuGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt auch diesbezüglich nicht vor.

Dass eine Leistungserbringung der ***A-GmbH*** an die Bf. nicht vorgelegen hat, hat das Bundesfinanzgericht in Ermangelung der Vorlage irgendwelcher Unterlagen in freier Beweiswürdigung festgestellt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist in dieser Beweiswürdigung nicht zu ersehen.

Zu den Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung einer Wertberichtigung besteht eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt auch diesbezüglich nicht vor.

Zu den Voraussetzungen, unter denen Verträge zwischen „nahen Angehörigen“ steuerlich anerkannt werden können, besteht eine umfangreiche, einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser Judikatur nicht abgewichen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist auch in Ansehung der Anwendung dieser „Angehörigenjudikatur“ nicht zu ersehen.

Da Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegen, war durch das Bundesfinanzgericht auszusprechen, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Wien, am 17. Dezember 2025