

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch WTGes.m.b.H., über die Beschwerden vom 29.12.2010 und vom 23.12.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Stadt vom 23.09.2010 und 21.09.2011, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009, Körperschaftsteuer 2008 und 2009, Anspruchszinsen 2008 sowie Haftung betreffend Kapitalertragsteuer 2008 zu Recht erkannt:

- ☐ Den Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- ☐ Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen.
- ☐ Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2008 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- ☐ Die Beschwerde betreffend den Anspruchszinsenbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Übergangsbestimmung

Infolge Einrichtung eines Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) ist eine seit 1. Mai 2008 im Bereich der Gebäudereinigung tätige GmbH. In den Streitjahren 2008 und 2009 war GF Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Dieser führte den Betrieb der Bf bis zum 30. April 2008 als Einzelunternehmer.

Bei einer das Jahr 2008 betreffenden Außenprüfung, verbunden mit einer die Monate Jänner bis September 2009 umfassenden Umsatzsteuernachschau, wurde im Wesentlichen die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen größtenteils nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen. Die nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen und Vorsteuerbeträge wurden als verdeckte Ausschüttungen an den Geschäftsführer beurteilt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 23. September 2010 die entsprechenden Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008, den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis September 2009, den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf innerhalb verlängerter Frist Beschwerde.

Im Rahmen der Veranlagung 2009 erließ das Finanzamt am 22. September 2011, unter Hinweis auf den Bericht über die Außenprüfung, die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009.

Auch gegen diese Bescheide erhob die Bf, wiederum in verlängerter Frist, mit gleich lautender Begründung Beschwerde.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 23. Juni 2014 setzte das BFG die Entscheidung über die Beschwerden unter Bezugnahme auf das, das Einzelunternehmen des Geschäftsführers betreffende, beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Verfahren aus.

Gegen die im Zuge einer Außenprüfung über die Jahre 2006 bis 2008 ergangenen Bescheide war Berufung erhoben worden, deren Begründung im Wesentlichen jener der gegenständlichen Beschwerden entspricht. Der UFS ging in seiner Berufungsentscheidung vom 16. Oktober 2013, RV/0011-S/11, davon aus, dass Scheinrechnungen verbucht worden seien, weshalb die in diesen Rechnungen – die zudem den Anforderungen des § 11 UStG nicht entsprächen – ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar sei. Der Fremdleistungsaufwand wurde wie zuvor vom Finanzamt geschätzt, wobei – gestützt auf das Ergebnis eines inneren Betriebsvergleiches – die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Aufwendungen in einzelnen Jahren zugunsten des Bf erhöht wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die als Revision geltende Beschwerde mit Beschluss zurück (VwGH 39.09.2015, 2013/15/0302). Eine grundsätzliche Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG werde nicht aufgezeigt. Der unabhängige Finanzsenat habe die im Zusammenhang mit den „Fremdleistungsrechnungen“ festgestellten Umstände in ihrer Gesamtheit gewürdigt und sei solcherart in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen ganz oder teilweise nicht erbracht worden seien. Ein relevanter Verfahrensmangel werde nicht dargelegt. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, die Schätzung sei auch nicht unzureichend begründet.

In der Folge übermittelte das BFG dem steuerlichen Vertreter der Bf einen Schätzungsvorschlag zur Berücksichtigung von zusätzlichem Arbeitsleistungsaufwand.

In seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2017 erklärte er sich mit der Schätzungsmethode einverstanden, schlug aber eine Ausdehnung des Vergleichszeitraums und die Berücksichtigung eines Lohnaufwandes für die im Gehaltsaufwand berücksichtigte, jedoch auch Reinigungsleistungen erbringende Ehegattin des Geschäftsführers vor.

Daraufhin wurde dem Finanzamt ein adaptierter Schätzungsvorschlag samt Stellungnahme des steuerlichen Vertreters übermittelt.

Das Finanzamt erklärte sich in seiner Stellungnahme vom 15. März 2017 mit einer Schätzung eines zusätzlichen Schwarzlohnaufwandes nicht einverstanden. Der Fremdleistungsaufwand sei aufgrund vorliegender Scheinrechnungen gekürzt worden. Ein zusätzlicher Lohnaufwand könne nur nach Empfängernennung nach § 162 BAO bekanntgegeben werden.

Unversteuerter Schwarzlohn könne nicht anerkannt werden. Die Prüferin habe aufgrund der vorgefunden tatsächlichen Stundenaufzeichnungen vermutet, dass die eigenen Arbeiter zusätzlich mehr gearbeitet hätten und diesen Lohn „schwarz“ bezahlt bekämen. Dies sei vom Geschäftsführer bestritten worden und es seien keine zusätzlichen Empfänger genannt worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

3. Sachverhalt

Den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakt, Akten über die Außenprüfung) sind folgende Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen:

3.1. Die Bf wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. März 2008 gegründet und übt das Gewerbe der Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung aus. Geschäftsführer ist GF, der in den Beschwerde Jahren auch Alleingesellschafter war. Seit September 2010 hält seine Ehegattin G 100 % der Anteile am Stammkapital.

Die Bf führt seit 1. Mai 2008 den von ihrem Geschäftsführer am 30. April 2008 aufgegebenen Gewerbebetrieb weiter.

In der Gewinn- und Verlustrechnung 2008 wies die Bf Erlöse aus Hausbetreuung in Höhe von 917.816,50 Euro, Fremdleistungen in Höhe 237.665,95 Euro und Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) in Höhe von 304.067,58 Euro aus.

Für das Jahr 2009 wurden 1.144.859,42 Euro Erlöse aus Hausbetreuung, 163.955,93 Euro Fremdleistungsaufwand und 466.375,86 Euro Lohnaufwand erklärt.

Ab Oktober 2009 wurden keine Fremdleister mehr für die Bf tätig.

Für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2009 betragen die Erlöse 270.689,59 Euro und der Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) 169.539,57 Euro, somit rund 64 % der Erlöse.

In der GuV 2010 wurden Erlöse aus Hausbetreuung in Höhe von 1.002.960,34 Euro und Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) von 488.605,52 Euro (rund 49 % der Erlöse), in der GuV 2011 Erlöse aus Hausbetreuung 869.455,30 Euro und Lohnaufwand (ohne LNK) von 392.697,63 Euro (rund 45 % der Erlöse) und

in der GuV 2012 Erlöse aus Hausbetreuung von 1.280.019,23 Euro und Lohnaufwand (ohne LNK) von 678.875,21 Euro (rund 53 % der Erlöse) ausgewiesen.

3.2. In den Jahren 2006 - 2008 wurden wiederholt KIAB-Kontrollen an diversen Reinigungsorten des bis April 2008 noch von Herrn GF als Einzelunternehmen geführten Betriebes durchgeführt. Dabei wurde praktisch ausschließlich dessen (angemeldetes und nicht angemeldetes) Personal angetroffen und - mit Ausnahme der Fa. FL2 - in keinem einzigen Fall die Fremdleistungsunternehmer bzw. deren Personal. Das Zollamt stellte auch fest, dass Reinigungskräfte ohne Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse und teilweise ohne gültige arbeitsmarktrechtliche Bewilligung beschäftigt wurden. In diesem Zusammenhang ergingen gegen Herrn GF mehrere Straferkenntnisse, mit denen wegen Verstößen gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz Verwaltungsstrafen verhängt wurden.

3.3. Beginnend mit November 2009 wurde über den Betrieb der Bf eine Außenprüfung über das Jahr 2008 mit einer Umsatzsteuernachschau über den Zeitraum Jänner bis September 2009 durchgeführt, in deren Zuge umfangreiche Erhebungen und Ermittlungen durchgeführt wurden, die zu zahlreichen Prüfungsfeststellungen führten. Diese Feststellungen wurden in einer Niederschrift vom 07.09.2010 und einem Bericht vom 21.09.2010 festgehalten. Die gesamte Niederschrift mit den detaillierten Feststellungen wird diesem Erkenntnis als Anlage beigelegt. Auszugsweise wird daraus Folgendes zitiert:

„1. Fremdleistungsaufwand

Im Prüfungszeitraum wurden ein Großteil der Reinigungsleistungen angeblich von Fremdleistungsunternehmen erbracht.

	2008	1 - 9/2009
Fremdleistungsaufwand gesamt lt. Vlg.	237.665,05	164.068,33

Die meisten der ausgestellten Rechnungen werden von der Bp. aufgrund folgender Feststellungen als Scheinrechnungen gewertet:

Die Zahlung der Fremdleister erfolgte fast ausschließlich bar (teilweise sehr hohe Beträge).

Auch von den Fremdleistungsunternehmen konnte kein Nachweis einer tatsächlichen Zahlung

durch z.B. Einzahlung auf ein Konto ihrerseits erbracht bzw. konnten keine konkreten Angaben gemacht werden, wofür die Gelder verwendet wurden.

- Zahlung: die tatsächlichen Vorgänge stimmen mit den buchmäßigen nicht überein:

Die Bezahlung der Fremdleistungsunternehmer hat teilweise nicht an den vom Abgabepflichtigen behaupteten Tagen stattgefunden (Abhebung von Barbeträgen vom Geschäftskonto um Fremdleister zu zahlen, tatsächlich wurden die Gelder auf ein Privatkonto eingezahlt). Laut schriftlicher Stellungnahme RA Dr. RA wird folgender Erklärungsversuch festgehalten:

"Um Zahlungen der Auftraggeber pünktlich leisten zu können, hat Herr GF von seinem Sparbuch Behebungen gemacht, um betriebliche Forderungen zu begleichen ... später wurden

Behebungen vom Geschäftskonto getätigt und diese Behebungen auf das Sparbuch bezahlt".

Es unterblieb jedoch die Erfassung angeblicher Privatentnahmen und -einlagen in der Buchhaltung.

z.B.

30.06.2009 25.000,00 Barauszahlung vom Geschäftskonto

lt. Buchh.: 25.000,00 Bareinzahlung in Kassa und

24.900,00 Zahlung FL6

Tatsächlich wurden am 30.6.2009 25.000,-- auf ein Privatkonto eingezahlt.

Folgende Auszahlungen vom Geschäftskonto (um angeblich Ausgaben zu bezahlen oder Verbuchung als Kassaeingang) wurden wieder auf das Privatkonto eingezahlt:

Auszahlung vom Geschäftskonto		Einzahlung aufs Privatkonto	
29.08.2008	21.000,00	29.08.2008	21.000,00
26.05.2009	15.000,00	26.05.2009	15.000,00
30.06.2009	25.000,00	30.06.2009	20.000,00
13.07.2009	28.000,00	13.07.2009	28.900,00
31.08.2009	32.000,00	31.08.2009	30.000,00

- Bankeingänge am Privatkonto und Privateinlagen konnten nicht aufgeklärt werden,

zudem konnten die zahlreichen am Privatkonto getätigten Bareinzahlungen und -auszahlungen nicht nachvollzogen werden.

z.B.

18.06.2008 83.376,50 Bareinzahlung, Raika Kto. 02.559730 (Sparkonto)
07.04.2009 20.000,00 Bareinzahlung, Raika Kto. 02.537090 (Privatkonto)

20.06.2008 30.000,00 Verr.Kto. GF: Einlage
03.07.2008 20.000,00 Verr.Kto. GF: Einlage

- **Unklarer Rechnungsinhalt bezüglich der Leistungserbringung:**

Es wurden nur pauschale Leistungen vereinbart. In den Rechnungen wurden ungenügende

Angaben über das Ausmaß und den Ort der Leistungserbringung gemacht.

Hr. GF stellt an seine Auftraggeber hingegen sehr detaillierte Rechnungen betreffend Leistungserbringung, Einsatzorte und Stundenzahl. Es ist ihm daher offensichtlich die Problematik genauer Rechnungsinhalte bzw. steuerlicher Anforderung an Rechnungsinhalten

genau bekannt. Warum er diese Sorgfalt bei den Eingangsrechnungen der Subunternehmer nicht

walten hat lassen ist nicht nachvollziehbar und kann nach Ansicht der Betriebsprüfung nur den Grund

haben, dass den Eingangsrechnungen kein wahrer wirtschaftlicher Gehalt zu Grunde liegt.

- **Es konnte kein Nachweis einer tatsächlichen Leistungserbringung erbracht werden.**

Mit den Fremdleistungsunternehmen wurde nur ein pauschaler Subunternehmervertrag geschlossen, es gibt jedoch keine Arbeitsaufträge, Stundenaufzeichnungen, Lieferscheine etc.

Auch aus den von der Bf ausgestellten Lieferscheinen geht nicht hervor, dass Subunternehmer tatsächlich tätig wurden.

Im Rahmen von **KIAB-Kontrollen** des Finanzamtes an diversen Reinigungsorten wurde - zwar

oftmals Stammpersonal der Bf angetroffen, jedoch außer dem Subunternehmer FL2 - welcher ohne eigenes Personal tätig war - sind keine weiteren der im

Prüfungsverfahren

angesprochenen Subunternehmer vorgefunden worden.

Es ist daher unwahrscheinlich, dass sie in dem verrechneten Ausmaß tatsächlich tätig wurden.

- **Die auf den Rechnungen angeführten Leistungen können mit dem zur Verfügung stehenden**

Personal nicht erbracht worden sein (siehe Einzelbetrachtung der Subunternehmer).

- **Die Fremdleistungsunternehmen sind ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nach-
gekommen.**

Es wurden meist keine UVAs und Steuererklärungen abgeben und keine Arbeitskräfte gemeldet. Die Fremdleistungserlöse wurden bei ihnen meist steuerlich nicht erfasst bzw. wurde den steuerlichen Verpflichtungen nicht entsprochen.

Der Großteil der Fremdleister ist in Konkurs oder der Konkurs wurde mangels Masse abgewiesen.

- Bei den Zeugeneinvernahmen konnten die Fremdleister meist **keine Angaben** machen, wo sie

gearbeitet haben und wer gearbeitet hat.

- Hr. GF konnte nicht erklären, warum so viele **Subunternehmer** für ihn tätig waren, obwohl er laut eigener Aussage mit seinem eigenen Personal einen höheren Rohaufschlag hat und damit mehr verdient. Er konnte keine Angaben machen, wie die Fremdleistungen von ihm kalkuliert wurden.

- Seit Beginn der Prüfungsmaßnahmen sind keine Subfirmen mehr tätig, die Reinigungsleistungen

werden durch **vermehrte Stundenanzahl des angestellten Stammpersonals erbracht.**

- Mit den **Auftraggebern** (AG) wurde vereinbart, dass für erteilte Aufträge keine Subunternehmer einzusetzen sind.

- **Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden für den April 2009 tatsächliche Stundenaufzeichnungen**

gefunden, wobei alle Reinigungskräfte mehr als in den offiziellen Stundenaufstellungen angeführt, gearbeitet haben. Die zusätzlichen Stunden wurden mit € 8,00 multipliziert. Originalaussage GF: "Für den restlichen Teil der geleisteten Stunden wurde der Stundenlohn mit € 8,00 angenommen, die Überstunden dann ausgerechnet und dann in Stunden wieder umgelegt, damit die Arbeiter wussten, wieviel Zeitausgleich sie sich nehmen können. Das was sie geleistet haben wurde ihnen ausbezahlt, was mehr war haben sie Zeitausgleich genommen."

Zur Berechnung des Zeitausgleichs hat er aber keine Aufzeichnungen geführt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist dieser Erklärungsversuch weder realistisch noch den allgemeinen geschäftlichen Gepflogenheiten entsprechend.

Ehemalige Arbeitnehmer sagten aus, dass sie immer mehr gearbeitet haben, als sie offiziell gemeldet waren und sie die zusätzlichen Stunden bar ausbezahlt bekamen.

2. Vorsteuerkürzung Fremdleistungen

Die von den Fremdleistern ausgestellten Rechnungen führen meist nur eine pauschale, vage Leistungsbeschreibung an ("div. Reinigungsarbeiten"), sind nicht nachvollziehbar und entsprechen nicht den gesetzlich geforderten Voraussetzungen gem. § 11 Abs. 1 UStG 1994.

Aufgrund der mangelhaften und die Leistung auch nicht konkretisierender Leistungsbeschreibung scheidet ein Vorsteuerabzug von diesen Rechnungen allein schon aus formellen Gründen aus."

3.4. Es wurden die Rechnungen von sechs Fremdleistern detailliert dargestellt, Auffälligkeiten geschildert, die Aussagen der betreffenden Personen, die zum Teil als Auskunftspersonen

und/oder Zeugen einvernommen wurden, zitiert und daraus folgende steuerliche Konsequenzen gezogen.

Die Rechnungen von zwei Fremdleistern wurden nicht beanstandet. Der Großteil der Rechnungen wurde von den Prüfern als Scheinrechnungen qualifiziert und nicht als Betriebsausgabe anerkannt und der Vorsteuerabzug bereits aus formellen Gründen versagt. Bei zwei Fremdleistern ging das Finanzamt davon aus, dass diese Personen tatsächlich Leistungen erbrachten und schätzte entsprechende Betriebsausgaben, indem ein realistisch erscheinender Stundenaufwand mit einem durchschnittlichen Stundensatz multipliziert wurde.

Insgesamt wurde der Fremdleistungsaufwand im Jahr 2008 um 220.980,83 Euro gekürzt, im Jahr 2009 um 160.680,00 Euro. Die entsprechenden Vorsteuerkürzungen betragen 2008 46.596,17 Euro und 2009 32.136,00 Euro. Der nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand und die nicht zum Abzug zugelassenen Vorsteuerbeträge, im Jahr 2008 insgesamt 267.577,00 Euro, wurden als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer und damaligen Alleingesellschafter beurteilt.

3.5. Der Gf der Bf wurde als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren einvernommen und es wurden zahlreiche Personen als Zeugen vernommen. Die Ergebnisse dieser Einvernahmen werden unter Punkt 6 dargestellt.

3.6. Am 5.11.2009 fand in den Betriebsräumlichkeiten und in der Privatwohnung des Geschäftsführers eine Hausdurchsuchung statt, bei der diverse Unterlagen, vor allem das Jahr 2009 betreffend, sichergestellt wurden. In der Privatwohnung, nämlich im Schlafzimmer bzw. im Kinderzimmer wurden zwei Kuverts mit Stundenaufzeichnungen für 2009 gefunden.

Zu den Eingangsrechnungen wurden überhaupt keine Grundaufzeichnungen zu den Eingangsrechnungen gefunden.

Gefunden wurden weiters blanko unterschriebene Kassaeingangs- und Kassaausgangsformulare, die keine Beträge und teilweise kein Datum enthalten, sondern lediglich die Unterschrift eines Empfängers. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden auch die Bankkonten der Bf und des Geschäftsführers geöffnet und von den Prüfern einer Untersuchung unterzogen. Dabei wurden zahlreiche Barabhebungen vom Geschäftskonto der Bf festgestellt und am selben Tag Bareinzahlungen auf das private Konto des Geschäftsführers, häufig genau in der Höhe des zuvor abgehobenen Betrages, teilweise auch etwas weniger.

Aus den für 2009 gefundenen Stundenlisten geht hervor, dass es für die Arbeitnehmer der Bf "offizielle" Stundenlisten gibt, die alle mit der gleichen Handschrift geschrieben sind. Die darin aufgezeichneten Stunden entsprechen der Stundenanzahl, mit der der jeweilige Arbeitnehmer angemeldet ist. Daneben gibt es Stundenlisten, die offenkundig von den

Arbeitnehmern selbst geführt worden sind. Diese weisen die tatsächlichen Arbeitszeiten, welche in Summe immer höher waren, und auch die Pausen aus. Zu diesen Listen wurden mehrere Arbeitnehmer befragt. Einige gaben an, dass ihnen die Mehrstunden bar ausbezahlt wurden, andere sagten aus, dass ihnen die Mehrarbeit mit Zeitausgleich abgegolten wurde.

3.7. Im Zuge der Außenprüfung wurde vom Rechtsanwalt der Bf (Verteidiger im Strafverfahren) am 24.06.2010 folgende Stellungnahme zu den Feststellungen der Prüfer abgegeben:

"Thema Bankbewegungen:

Hier wird von Seiten der Finanzverwaltung behauptet es sei auffällig, dass Abhebungen vom Geschäftskonto erfolgten und gleichzeitig ein gleich hoher Betrag als Einzahlung auf einem Sparbuch des Geschäftsführers GF erfolgte. Hier wurde beispielsweise auf eine Behebung vom 20.08.2007 über € 30.000,00 verwiesen der eine Einzahlung auf dem Sparbuch in Höhe von € 30.000,00 gegenübersteht.

Weiters wird darauf verwiesen, dass mit diesem Geld angeblich eine Zahlung der P über € 18.684,00 (Beleg mit einer Barbestätigung ist im Akt) geleistet wurde bzw. hier eine entsprechende Verbuchung erfolgte. Dazu wird wie folgt ausgeführt:

Gerade dieses Beispiel, welches von der Finanzverwaltung herangezogen wird, ist exemplarisch. Herr GF bzw. nachfolgend die Bf haben Zahlungen von ihren Kunden immer zum Teil wesentlich verspätet erhalten. Demgegenüber mussten die beiden Einschreiter ihre Zahlungen immer pünktlich leisten, nachdem gerade im Reinigungsgewerbe bei den einzelnen Firmen und auch beim Personal immer "Geldknappheit" geherrscht hat bzw. herrscht. Herr GF, vorher als Einzelunternehmer und jetzt als Geschäftsführer der Bf, wurde und wird immer bedrängt von seinen Auftragnehmern Zahlungen ehestmöglich zu leisten. Dies hat es notwendig gemacht, dass er von seinem Privatgeld Abhebungen getätigt hat, um eben die Vakanz zwischen einerseits der Zahlung an seine Auftragnehmer und andererseits dem Eingang des Geldes von seinen Auftraggebern zu überbrücken.

Die einzelnen Zahlungen zuzuordnen ist praktisch nicht möglich. Gerade aber bei der Zahlung von € 30.000,00 ersieht man vorher erhebliche Abhebungen von diesem Konto bzw. Sparbuch, die eben durch diesen Betrag wiederum mehr oder weniger "aufgefüllt" wurden. (Anmerkung: Übereinstimmung der Beträge ist nicht gegeben, rechtlich aber auch überhaupt nicht erforderlich). Es gibt zwar Aufstellungen über die einzelnen Behebungen und Zahlungen, wobei allerdings eine exakte Zuordnung praktisch nicht möglich ist, nachdem es hier immer wieder "Querszahlungen" gegeben hat. Tatsache ist aber und kann dies aufgrund der vorhandenen Belege ja ohne weiteres nachvollzogen werden, dass Herr GF von seinem Sparbuch Behebungen gemacht hat, um eben betriebliche Forderungen zu begleichen. Demgegenüber hat er dann wenn Gelder seiner Auftraggeber eingelangt sind, wiederum Behebungen vom

Geschäftskonto getätigt und diese Behebungen auf das Sparbuch bezahlt. Dies zieht sich durch, beginnend mit dem Jahr 2006 bis in das Jahr 2009 hinein. Tatsache ist sohin, dass Herr GF mit Privatgeld Forderungen des Unternehmens beglichen hat, wobei er dann, wenn beim Unternehmen Gelder eingegangen sind, diese Gelder eben entnommen hat und wiederum auf private Konten bzw. auf ein privates Sparbuch bezahlt hat. Der Vorgang ist somit vollkommen ganz leicht erklärbar, völlig unspektakulär und in keiner Weise bedenklich.

Dazu kommt, dass Herr GF Gelder von seiner Mutter erhalten hat als Darlehen, die ebenfalls in das Unternehmen eingebracht wurden. Dies ist ebenfalls leicht erklärbar und nachvollziehbar. Auch die damalige Freundin und nunmehrige Ehefrau von Herrn GF hat einen Kredit eingeräumt über € 35.000,00, der ebenfalls für betriebliche Zwecke verwendet wurde."

3.8. Bereits während der Außenprüfung wurde der Geschäftsführer der Bf von den Prüfern darauf hingewiesen, dass die Rechnungen der Fremdleister zum weitaus überwiegenden Teil nicht alle wesentlichen Rechnungsmerkmale aufweisen. So fehlt regelmäßig eine genaue Leistungsbezeichnung.

3.9. In ihren (gleichlautenden) Beschwerden gegen die als Folge der Außenprüfung erlassenen Bescheide brachte die Bf im Wesentlichen Folgendes vor:

Das Finanzamt habe in rechtswidriger Weise unterlassen, den den Bescheiden zu Grunde zu liegenden Sachverhalt gemäß § 115 BAO ordnungsgemäß zu ermitteln und in der Bescheidbegründung schlüssig darzulegen, auf Grund welcher Überlegungen oder Schlussfolgerungen sich der als gegeben angenommene Sachverhalt ableite. Soweit sich dies aus den angefochtenen Bescheiden überhaupt entnehmen ließe, seien die von der Abgabenbehörde angestellten Erwägungen und Folgerungen nicht schlüssig im Sinn der Denkgesetze.

Im Zuge der streitgegenständlichen Außenprüfung seien jedoch von Subunternehmen in Rechnung gestellte Entgelte für erbrachte Reinigungsleistungen bis auf einen geringen Anteil als nicht erbracht qualifiziert worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handle es sich bei den Rechnungen der Subunternehmer um Scheinrechnungen.

Scheingeschäfte und Scheinrechnungen iSd § 23 BAO lägen dann vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt sei. Die Beweislast für Scheingeschäfte trage derjenige, der sich hierauf beruft. Es obliege somit der Finanzverwaltung zu beweisen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt. Im vorliegenden Fall sei die zuständige Behörde aufgrund der bereits oben angeführten Indizien im Zuge der freien Beweiswürdigung zu der Folgerung gekommen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen der Subunternehmer um Scheinrechnungen iSd § 23 BAO handeln müsse. Diese Folgerung sei aus folgenden Gründen nicht schlüssig im Sinn der Denkgesetze (im Folgenden wörtlich zitiert):

„1) Der Einsatz von Fremdpersonal war/ist notwendig:

Die Berufungswerberin war immer bestrebt, die übernommenen Aufträge pünktlich und ordentlich auszuführen. Aufgrund eines Personalengpasses musste sie sich hierfür - mangels genügend eigenen Personals - verschiedener Subunternehmer bedienen. Der Einsatz von Subunternehmern war insoweit notwendig, als die Verträge mit verschiedenen Kunden für den Fall der Nicht - oder verspäteten Erbringung der vereinbarten Leistung Pönalezahlungen in wesentlicher Höhe vorsahen. Die Inanspruchnahme von Subunternehmern verursachte zwar höhere Kosten, als wenn die Leistungen von eigenem Personal erbracht wurden, allerdings lagen die Kosten hierfür noch immer wesentlich unter jenen für die Pönalezahlungen.

Dass die Aufträge allein mit dem Stammpersonal der Berufungswerberin nicht erfüllt werden konnten, wurde auch im Zuge der Außenprüfung festgestellt (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 1 BAO vom 7. September 2010 S. 3): Seit Beginn der Außenprüfungsmaßnahmen werden keine Subfirmen für den Berufungswerber tätig. Die Reinigungsarbeiten werden nun großteils durch eigenes Personal erbracht, wobei die Anzahl der Arbeitsstunden des eigenen Personals nun wesentlich über der Stundenzahl vor Beginn der Außenprüfung liegt.

Diese Tatsache bestätigt eindeutig, dass die Bf über das eigene "Stammpersonal" hinaus, weiteres Personal beschäftigt haben musste, um alle übernommenen Aufträge erfüllen zu können. Im vorliegenden Fall hat die Finanzverwaltung zwar Leistungen einzelner Subunternehmer als nicht erbracht qualifiziert, es aber im Gegenzug rechtswidrig unterlassen, zu ermitteln, ob die Aufträge der Firma der Berufungswerberin mit dem verbleibenden Personal bzw. Subunternehmern tatsächlich erbracht hätten werden können.

Dass dies nicht der Fall war, zeigt sich eindeutig in der oben dargestellten Tatsache. Dass zusätzliches Personal, in welcher Form auch immer, bei der Berufungswerberin zum Einsatz gekommen sein muss, zeigt sich auch darin..., dass bei Kürzung der in Rede stehenden Fremdleistungen sich Lohnaufwand und Fremdleistungen auf 52 % zum Umsatz verringern würden, was vollends unrealistisch ist. Der österreichische Durchschnitt der Umsatzrentabilität für die Denkmal-, Fassaden-und Gebäudereiniger liegt bei 4 %. Die Cash-flow-Quote beträgt 9 %.

2) Die Anerkennung einer Ausgabe als Betriebsausgabe setzt nur deren betriebliche Veranlassung voraus, nicht jedoch deren wirtschaftlichen Erfolg (s. Indiz mangelnde Wirtschaftlichkeit des Einsatzes von Subunternehmern).

Alleine aus der Tatsache, dass Kosten für das Fremdpersonal höher waren als jene für eigenes Personal kann nicht abgeleitet werden, dass die gegenständlichen Reinigungsleistungen nie erbracht wurden, zumal die Kosten für die Beschäftigung von Subunternehmern noch immer wesentlich niedriger waren als die drohenden Pönalezahlungen. Betriebsausgaben iSd § 4 Abs

4 EStG liegen dann vor, wenn „Ausgaben oder Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind“. Nach Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4 Rz 228 ist "die betriebliche Veranlassung" weit zu sehen", wobei es auf die Zweckmäßigkeit, Angemessenheit und Wirtschaftlichkeit grundsätzlich nicht ankommt. Der Grundsatz der Kausalität von Betriebsausgaben verlangt nur die betriebliche Veranlassung nicht jedoch den tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg einer Aufwendung.

3) Bei den durchgeführten KIAB-Kontrollen handelt es sich lediglich um Stichproben (Ad) Hinweis KIAB-Kontrollen)

Der Vorwurf der Finanzverwaltung, dass im Rahmen von KIAB-Kontrollen an diversen Reinigungsorten oftmals zwar Stammpersonal der Berufungswerberin, aber außer dem Subunternehmer FL2 keine Subunternehmer angetroffen wurden, muss entgegengehalten werden, dass es sich bei den durchgeführten Kontrollen lediglich um einzelne Stichproben handelt. Aufgrund dieser Stichproben können keine allgemeinen Aussagen bzw. Folgerungen darüber getroffen werden, ob und in welchem Umfang die Bf tatsächlich Subunternehmer beschäftigte oder nicht.

4) Aus dem abgabenrechtlichen Fehlverhalten der Subunternehmer kann nicht darauf geschlossen werden, dass verrechnete Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden (Ad) Indiz Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch die Subunternehmer). Der Vorwurf der Finanzverwaltung, dass die Fremdleistungsunternehmen ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind und idR keine Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen abgegeben haben bzw. bei diesen keine Arbeitskräfte gemeldet waren, liegt nicht in der Verantwortung des Berufungswerbers. In diesem Zusammenhang muss festgehalten werden, dass es sich hierbei lediglich um einen Teil der Subunternehmer handelt und alle anderen Subunternehmer ihren Verpflichtungen nachgekommen sind. Allerdings steht aufgrund des Hinweises der Finanzverwaltung, dass der Großteil der Fremdleister, die ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, jetzt in Konkurs sind bzw. bei vielen der Konkurs mangels Masse abgewiesen wurde, eindeutig fest, dass diese Subunternehmer beim Finanzamt steuerlich erfasst waren. Die Finanzverwaltung hatte jedes Instrument zur Kontrolle dieser Subunternehmer zur Verfügung. In diesem Zusammenhang muss auch darauf hingewiesen werden, dass es sich bei diesen nun in Konkurs befindlichen Personen um jene Personen handelt, die nun im Zuge von Vernehmungen angeben, dass sie die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht und die Rechnungen auch nicht ausgestellt haben. Es liegt somit die Annahme nahe, dass diese die Bestreitung der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung als Schutzbehauptung vorbringen, um eigenes Fehlverhalten zu vertuschen. Diese Subunternehmer haben durch deren Unterschrift auf den Rechnungen die Leistungen als erbracht bestätigt und die Entgegennahme der Beträge quittiert. Auch dieses Indiz, lässt aufgrund der mangelnden Glaubwürdigkeit der vernommenen und angeführten Personen nicht glaubwürdig darauf schließen, dass es sich bei

den gegenständlichen Rechnungen um Scheinrechnungen handelt. Der Schluss der Finanzverwaltung aus dieser Tatsache widerspricht allen logischen Denkgesetzen.

5) Für die Zahlungsmodalitäten der Bf konnte eine eindeutige Erklärung vorgebracht werden (Ad) Vorwurf mangelnde Übereinstimmung Zahlungen und Buchhaltung)

Hinsichtlich der Vorwurfs der Finanzverwaltung, dass die Zahlungen an Fremdleister fast ausschließlich bar erfolgten, die Zahlungen nicht mit den buchmäßigen übereinstimmen und die Bankeingänge am Privatkonto und Privateinlagen teilweise nicht aufgeklärt werden konnten, wird auf die Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. RA verwiesen. In dieser Stellungnahme wird festgehalten, dass die Zahlungen an die Subunternehmer pünktlich erfolgen mussten. Der Gf hat aus diesem Grund bei Liquiditätsengpässen interimistisch benötigte Beträge von seinem Sparbuch behoben und mit diesen die Zahlungen an die Subunternehmer getätigt. Später wurden durch Behebungen vom Geschäftskonto und Einzahlungen auf das Sparbuch die eingelegten Beträge wieder entnommen.

Ergänzend wird jedoch vorgebracht, dass die Finanzverwaltung, wie der Niederschrift vom 7. September 2010 eindeutig entnommen werden kann, davon ausgeht, dass Zahlungen an Fremdleistungsunternehmer erfolgten: "Zahlungen an Fremdleistungsunternehmer erfolgten fast ausschließlich bar."

6) Den einzelnen im Zuge der zweiten Außenprüfung beanstandeten Rechnungen liegen Verträge mit den Subunternehmern zugrunde (Ad) Vorwurf mangelhafte Rechnungen)

Bereits im Zuge der ersten Außenprüfung sowie aufgrund eines Ersuchens der Finanzverwaltung wurden am 11.03.2008 Rechnungskopien in größerem Ausmaß übermittelt. Diese führten zu keinerlei Beanstandungen. Von Seiten des Berufungswerbers wurde somit darauf vertraut, dass der Rechnungsinhalt in Ordnung war. Erst im Zuge der zweiten Außenprüfung wurde der Rechnungsinhalt aufgrund ihres - nach Ansicht der Finanzverwaltung - unklaren Rechnungsinhaltes beanstandet. Dem muss ebenso entgegengehalten werden, dass den einzelnen Rechnungen jeweils gesonderte Verträge mit dem jeweiligen Subunternehmer zugrunde liegen, die die Details der zu erbringenden Leistungen regeln. In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass ein Exemplar eines Subunternehmervertrages am 03.12.2008 per Fax an die Finanzverwaltung übermittelt wurde. Diese Tatsache wurde von der Behörde in keinsten Weise im Rahmen ihrer Beweiswürdigung berücksichtigt. Daraus abzuleiten, dass überhaupt keine Leistung erbracht wurde, entbehrt jeglicher Grundlage. Stundenaufzeichnungen, die im Zuge der Hausdurchsuchung für den Monat April 2009 gefunden wurden, sind Hilfsaufzeichnungen und haben mit ungeklärtem Geldfluss keinen Zusammenhang. Wären Bedenken der Finanzverwaltung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Eingangsrechnungen vorgelegen, erhebt sich die Frage, warum die

Finanzverwaltung nicht schon früher aktiv geworden ist und Mängel aufgezeigt hat."

3.10. Der Geschäftsführer der Bf wurde am 24.02.2010 im Beisein seiner Dolmetscherin und seines Verteidigers als Beschuldigter vernommen und gab dabei Folgendes an:

"F: Stehen den sich in Ihrer Buchhaltung befindlichen Eingangsrechnungen in jedem Fall auch erbrachte Arbeitsleistungen der jeweiligen Subunternehmer gegenüber?"

A: Ja.

F: Haben die Subunternehmer den Wert der Eingangsrechnungen zur Gänze entsprechende Tätigkeiten erbracht?"

A: Ja.

F: Haben Sie Subunternehmer beauftragt, Rechnungen über nicht erbrachte Arbeitsleistungen zu erstellen, um damit Betriebsausgaben für Ihre Buchhaltung zu schaffen?"

A: Nein.

F: Haben Sie Ihr eigenes Stammpersonal zeitlich höher beschäftigt und entlohnt als den gemeldeten Lohnzetteln entsprochen hat?"

A: Nein. Wenn sie mal mehr gearbeitet haben, haben sie dafür einen Zeitausgleich bekommen.

F: Wurden "Schwarzzahlungen" an Löhnen außerhalb der Buchhaltung getätigt?"

A: Nein.

...

F: Welche Vereinbarungen gibt es mit den Subunternehmern (mündlich, schriftlich)? Wann und wie wurden Vereinbarungen hinsichtlich der Leistung und der Höhe des Entgeltes getroffen?"

A: Größtenteils war das alles mündlich. Ich habe ihnen die Baustelle gezeigt und dann wurde vereinbart ob sie die Arbeit ausführen oder nicht. Auch der Preis wurde direkt bei der Baustelle vereinbart. Falls für mich der Preis in Ordnung war, kam das Geschäft zustande und sonst habe ich mich um jemand anderen umgeschaut. Ausgemacht wurde dies auch immer mündlich.

F: Welche Aufzeichnungen gibt es zu den erbrachten Leistungen? Gibt es schriftliche Arbeitsaufträge?

A: Es gibt die Lieferscheine und dort war auch aufgezeichnet wo gearbeitet wurde und ob alles in Ordnung war, d.h. ob die Baustelle angenommen wurde. Die Lieferscheine wurden dann in meinem Büro geschrieben, dem Subunternehmer dann mitgegeben und vom Auftraggeber (Baustelle) abgezeichnet. Nicht alle Lieferscheine habe ich aufbehalten.

F: Wer kontrollierte die Subunternehmer bzw. wie erfolgte die Überwachung der geleisteten Arbeit?

A: Ich, mein Sohn, meine Frau oder auch X haben kontrolliert.

F: Warum erfolgt die Bezahlung der Subunternehmer fast ausschließlich bar?

A: Alle verlangen das bar auf die Hand, weil sie befürchten, dass sie dann nicht bezahlt werden.

F: Warum sind die einzelnen Subunternehmer nur kurze Zeit für Sie tätig geworden?

A: Meistens wollten sie von sich aus keine Zusammenarbeit mehr oder sie wollten die zu reinigenden Objekte im Anschluss selber übernehmen. Mit Herrn Y hatte ich Probleme, weil er die Frauen die in L gearbeitet haben nicht ausbezahlt hat und so musste ich die noch einmal ausbezahlen bzw. es nochmals reinigen lassen, damit ich meinen Platz behalten konnte, d.h. ich nicht vom Auftraggeber gekündigt wurde.

F: Haben Sie selbst Eingangsrechnungen im Namen der Subunternehmer geschrieben und von diesen unterschreiben lassen?

A: Nein, sicherlich nicht.

F: Wer hat die Zahlungsbestätigungen für die Subunternehmer erstellt?

A: Es war meistens so, dass sie auf meinen Kassabelegen oder Lieferscheinen unterschrieben haben, oder eben wenn sie die Rechnung brachten, wurde dies dort oben bestätigt und unterschrieben. Geschrieben haben meine Frau oder ich.

...

F: Gibt es noch Grundaufzeichnungen, die wir noch nicht gesehen haben?

A: Nein, habe ich sicherlich nicht.

...

F: Gab es Regelungen wann Subunternehmer bzw. eigenes Personal eingesetzt wurde?

A: Üblicherweise habe ich mein Personal eingesetzt. Wenn es jedoch zuviel an Arbeit war oder es sehr schnell gehen musste, habe ich die Subunternehmer eingesetzt. Es gibt Einsatzorte wo nur Subunternehmer beschäftigt waren aber es gibt auch Einsatzorte wo ich meine Arbeiter und die Subunternehmer eingesetzt habe.

F: Sind die Subunternehmer und ihre Arbeiter am gleichen Reinigungsort tätig? Wenn ja, wie erfolgt die Abgrenzung der Leistung? Woher weiß der Subunternehmer was er genau reinigen muss?

A: Ja, manchmal vermischte ich es. Dem Subunternehmer habe ich genau die Arbeit zugeteilt und meinen Arbeitern habe ich genau gesagt, was zu tun ist.

F: Können Sie abschätzen, wieviel Ihrer Aufträge im Jahr gesehen vom eigenen Personal und wieviel von Subunternehmern gemacht wurde (in Prozent)?

A: Nein, genau kann ich das nicht abschätzen, aber die Subunternehmer haben immer sehr viel gemacht. Am Anfang habe ich weniger die Subunternehmer beschäftigt, aber je mehr Arbeitsanfall war, desto öfter beauftragte ich Subunternehmer.

F: Wie werden von Ihnen die Aufträge kalkuliert? Mit welchem Stundensatz? Gibt es Unterschiede zwischen kalkulierten Erlösen von eigenem Personal und Subunternehmern?

A: Ich schaue mir die Arbeit an, weiß dann ungefähr was es kostet, bespreche es dann mit dem Auftraggeber und mache dann eine Pauschale bzw. manchmal auch einen Stundensatz aus. Mein Stundensatz beträgt ca. € 15,--. Das eigene Personal wurde nach Kollektivvertrag entlohnt und die Subunternehmer meistens mit einer Pauschale. Ich wollte immer, dass der Kunde zufrieden ist und schaute einfach nur, dass ich den Auftrag bekam. Ein wenig habe ich schon unterschieden, aber das fällt sicherlich nicht ins Gewicht. Der Objektleiter vom AG1 hat meistens zuerst die Arbeit angesehen und machte dann den Vorschlag entweder eine Pauschale zu verlangen oder gab Auskunft darüber wie viele Stunden die Reinigung benötigen würde und wurde dann auch ein Stundensatz vorgeschlagen.

F: Welche Aufzeichnungen über den Einsatz der Arbeiter werden geführt? Gibt es Arbeitspläne oder Stundenaufzeichnungen?

A: Manchmal wurde ein Plan geschrieben, wo die Arbeiter in der Früh zugeteilt wurden. Diese Zuteilung machten meine Angestellten - je nachdem wo jemand benötigt wurde. Einen richtigen Arbeitsplan hatte ich aber nicht. Meine Arbeiter werden nach Kollektivvertrag ausbezahlt, je nachdem wieviel Stunden sie arbeiten. Viele meine Arbeiter sind geringfügig angestellt, weil ich verschiedene Arbeitsplätze an verschiedenen Orten hatte, einer allein

konnte das nicht machen, also habe ich mehrere Arbeiter dafür mit weniger Stunden beschäftigt. Einige wollten auch von sich aus nur wenige Stunden arbeiten. Ob die geringfügig Beschäftigten auch noch woanders arbeiten, weiß ich nicht. Meistens kommen die Arbeiter auf mich zu und fragen, ob sie geringfügig arbeiten können.

F: Beim Einsatz von Subunternehmern: wieviel von der Auftragssumme wird an die Subunternehmer bezahlt bzw. wieviel verbleibt Ihnen (ca. in Prozent)?

A: Das ist verschieden. Manchmal habe ich gar nichts daran verdient, sondern war froh, dass ich den Auftrag bekam. Wenn ich z.B. € 100,00 bekomme, dann behalte ich € 40,00 oder weniger, den Rest zahle ich aus. Wenn es ginge, hätte ich natürlich gerne alles behalten, aber das ist nicht realistisch. Wenn ich z.B. € 1.000,00 verdiene, bin ich manchmal froh, wenn ich € 100,00 bekomme, aber manchmal bleibt mir eben auch nichts, dafür bekomme ich vom Auftraggeber einen neuen Auftrag. Diverse Auftraggeber haben mich angerufen und wollten, dass ich eine Arbeit mache; damit ich diese Firmen nicht verliere, habe ich mich an Subunternehmer gewandt, dass sie das für mich erledigen. Zuerst habe ich nur mit meinen Arbeitern gearbeitet, aber die Arbeit wurde immer mehr und so nahm ich mir die Subunternehmer, eben damit ich nicht die Aufträge verliere. Wenn ich nur mit meinem Personal arbeite, verdiene ich natürlich mehr, als wenn ich Subunternehmer damit beauftrage. Teilweise habe ich 70 bis 100 Leute selber beschäftigt. In meiner Branche ist es so, dass das wichtigste ist, den Kunden also den Auftrag nicht zu verlieren, denn dann hätte ich vielleicht auch noch andere Kunden verloren.

...

F: Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden tatsächliche Stundenaufzeichnungen Ihrer Arbeiter gefunden, die wesentlich höher sind als die offiziell geleisteten Stunden. Was sagen Sie dazu?

A: Wenn Arbeiter Überstunden geleistet haben, dann wurde vereinbart, dass sie dies in Zeitausgleich konsumieren konnten. Die Arbeiter haben verlangt, einen Teil des "offiziellen" Lohnes auszubezahlen und auf der anderen Seite der Stundenaufzeichnung steht dann der restliche Teil der geleisteten Stunden und es wurde der Stundenlohn mit € 8,00 z.B.: angenommen, die Überstunden dann ausgerechnet und dann in Stunden wieder umgelegt, damit die Arbeiter wussten, wieviel Zeitausgleich sie sich nehmen können. Sie wollten mehr haben, als was sie vom Kollektivvertrag bekommen hätten. Das was sie geleistet haben wurde ihnen ausbezahlt, was mehr war, haben sie in Zeitausgleich genommen. Sobald wenig Arbeit war oder eben keine Arbeit für denjenigen, haben sie Zeitausgleich genommen. Zum Zeitausgleich habe ich keine Aufzeichnungen geführt. Die 2 Blätter wurden dann jemals in die Mappe abgelegt, damit ich auch weiß, wann jemand frei hat. Die Arbeiter sind zu mir in die Firma gekommen und haben auch 5 oder 10 Tage frei verlangt. Das wurde dann gut

geschrieben. Beim nächsten Monat als der Arbeiter dann daheim war, wurde aufgezeichnet, dass er nicht bei der Arbeit war.

F: Wurden diese zusätzlichen Stunden Ihrer Arbeiter ausbezahlt?

A: Nein.

....

Zu nächster Frage - Einwand Rechtsanwalt - keine Antwort.

F: Warum unterschrieben Ihre Arbeiter Blankoformulare (Zahlungsbestätigungen)?

A:

F: Auf diversen Konten sind regelmäßig Bareinzahlungen ersichtlich, woher stammen diese Gelder?

A: Meine Gattin hatte einen Kredit in Höhe von 35.000 aufgenommen und 50.000 hat mir meine Mutter geliehen (vor ungefähr fünf Jahren) und diese Beträge habe ich dann zurückbezahlt. Die Subunternehmen habe ich vom eigenen Geld bezahlt. Wenn die Firmen verspätet bezahlen habe ich die Subunternehmer vom eigenen Bargeld ausbezahlt.

F: Welche Reinigungsleistungen wurden von Ihnen im Juni 2008 (Fussball-EM) im Stadion durchgeführt? Von wem wurden die Leistungen erbracht? Bei einer KIAB-Kontrolle im Stadion am 11.6.2008 (nach EM-Spiel) wurden 12 Arbeiter von Ihnen angetroffen.

A: Ich habe dort mit meinen eigenen Leuten gearbeitet und mehrere Subfirmen. Ich weiß, dass FL2 dort gearbeitet hat. Die KIAB hat das sicherlich falsch aufgeschrieben. Die von der KIAB aufgeschriebenen 12 Arbeiter stammen nicht von meiner Firma oder einer von mir beauftragten Subfirma."

3.11. Zusammenfassend steht folgender Sachverhalt fest:

- Im Rechenwerk der Bf wurden zahlreiche Eingangsrechnungen über Reinigungsleistungen von insgesamt 10 Fremdleistern verbucht, die allesamt keine detaillierten Leistungsbeschreibungen enthalten.
- Zu den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen gibt es mit Ausnahme der vorgelegten Rechnungen keinerlei Grundaufzeichnungen oder sonstige schriftliche Beweismittel wie Arbeitsaufträge, Stundenlisten, Personaleinsatzpläne etc., weder

konnte die Bf derartige Unterlagen vorlegen noch die Fremdleister. Auch bei der Hausdurchsuchung wurde nichts dergleichen vorgefunden.

- Der Zahlungsfluss ist hinsichtlich aller streitgegenständlichen Rechnungen nicht nachvollziehbar. Für die angeblich bar bezahlten Beträge gibt es unterschriebene Kassa-Ausgangsbelege. Darüber hinaus existieren aber keine nachvollziehbaren Unterlagen darüber, woher die Bf die teilweise sehr hohen Beträge hatte und wie die angeblichen Empfänger über die Beträge verfügten. Der Erklärung, dass der Geschäftsführer der Bf die Beträge vom Geschäftskonto bar behoben habe, steht die Tatsache gegenüber, dass es oft am gleichen Tag Bareinzahlungen auf sein Privatkonto in gleicher oder ähnlicher Höhe gab. Es existieren keine nachvollziehbaren Unterlagen darüber, wie die angeblichen Empfänger über die Beträge verfügten. Der Barzahlung durch Abhebung der Geldbeträge vom Geschäftskonto steht die Tatsache gegenüber, dass es zum Teil am gleichen Tag Bareinzahlungen auf das Privatkonto des Geschäftsführers in gleicher oder ähnlicher Höhe gab.
- Die Erklärung, der Geschäftsführer habe Betriebsausgaben privat vorfinanziert, indem er die Beträge von seinem Sparkonto abgehoben habe und diese Beträge habe er später wieder vom Geschäftskonto behoben und auf das Sparbuch eingezahlt, ist durch keinerlei Nachweise belegt.
- Bei der im November 2009 bei der Bf durchgeführten Hausdurchsuchung wurden blanko unterschriebene Kassaeingangs- und -ausgangsbelege gefunden sowie "offizielle" und tatsächliche Stundenlisten des Personals für 2009.
- Während der Bf selbst ordnungsgemäße Ausgangsrechnungen legt, entsprechen die streitgegenständlichen Eingangsrechnungen nicht den Formalvorschriften des § 11 UStG.
- Angeblich vom Privatkonto des Bw. vorfinanzierte Fremdleistungsaufwendungen wurden nicht als Privateinlagen verbucht, ebenso wenig die vom Geschäftskonto bar behobenen und auf das Privatkonto eingezahlten Beträge als Privatentnahmen.
- Soweit die Fremdleister ihrerseits überhaupt Steuererklärungen gelegt habe, wurden die von der Bf verbuchten Eingangsrechnungen bei ihnen nicht als Umsätze bzw. Erlöse erfasst.
- Mit einigen seiner Auftraggeber, darunter mit seinem größten Auftraggeber, der Fa. AG1, besteht die vertragliche Verpflichtung, dass die Bf sich nicht selbst eines Subunternehmers bedienen darf, sondern die Leistungen mit eigenem, angemeldetem Personal zu erbringen hat.
- Nach Beginn der Außenprüfung wurden keine Subunternehmer mehr eingesetzt.
- Mit der Bf wurde auch das Einzelunternehmen des Geschäftsführers, dessen Betrieb die Bf seit Mai 2008 fortführt, einer Außenprüfung unterzogen. Dabei wurden die in den Jahren

2006 bis 2008 geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen teilweise nicht als Betriebsausgabe anerkannt und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen. Im Berufungsverfahren schätzte der Berufungssenat zusätzlichen Schwarzlohnaufwand für die Jahre 2006 und 2007, sodass sich ein Arbeitsleistungsaufwand von rund 47 Prozent der Erlöse ergab. Für das Jahr 2008 (Jänner bis Mai) schätzte das Finanzamt die Betriebsausgaben für den Arbeitsaufwand inklusive des erklärten Personalaufwandes mit etwa 51 Prozent der Erlöse, was vom Berufungssenat bestätigt wurde. Eine vom Abgabepflichtigen erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss zurückgewiesen.

- Im Jahr 2016 fand bei der Bf eine Außenprüfung über die Jahre 2009 bis 2015 statt. Wesentliche Feststellung war die Beurteilung eines an den Geschäftsführer im Jahr 2010 gewährten Darlehens zur Begleichung der im Zusammenhang aus der Prüfung seines Einzelunternehmens resultierenden Steuernachforderung als verdeckte Ausschüttung.

Feststellungen zu den erklärten Umsätzen und dem geltend gemachten Personalaufwand wurden nicht getroffen.

4. Beweiswürdigung

4.1. Ausgehend von den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen während der Außenprüfung und der Hausdurchsuchung, den Aussagen des Geschäftsführers der Bf, den Aussagen der Fremdleister sowie einiger (ehemaliger) Arbeitnehmer der Bf kommt das BFG in freier Beweiswürdigung und ergänzend zu den unter Punkt 3.11 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen zu folgenden Ergebnissen:

Tz 3 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL1

Die FL1 mit Sitz in Wien stellte der Bf im Zeitraum 28.10. bis 30.12.2008 zwölf Rechnungen über insgesamt € 81.650,83 zuzüglich Umsatzsteuer.

Bei dieser Subunternehmerin wurde mit Beschluss vom 13.10.2008 ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen und die im März 2007 gegründete Gesellschaft mit den im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftszweigen Gastgewerbe und Lebensmittelhandel gem. § 39 FBG aufgelöst. Die strittigen Rechnungen wurden erst nach diesem Zeitpunkt ausgestellt. Die darauf angeführte UID-Nummer wurde bereits bescheidmäßig mit 10.10.2008 begrenzt, weiters war die ausgewiesene Firmenbuchnummer fehlerhaft.

Nach den Angaben der Komplementärin K war die zwischenzeitlich im Firmenbuch gelöschte KG bereits seit Juli 2008 nicht mehr tätig. Der Aufenthaltsort ihres Mannes und Kommanditisten - dem faktischen Machthaber in der Gesellschaft – war ihr nicht bekannt.

Das „Auftragsverhältnis“ entspricht auch nicht dem von EK am 20.08.2008 unterzeichneten Subunternehmervertrag, der vorsieht, dass der Subunternehmer verpflichtet ist, über sämtliche gewerbebehördlichen Voraussetzungen zu verfügen, um Arbeitsaufträge des Auftraggebers übernehmen zu können. Der Subunternehmer darf nur Mitarbeiter beschäftigen, die in einem Arbeitsverhältnis zu ihm stehen, ausdrücklich keine Werkvertragnehmer. Er verpflichtet sich, dem Auftraggeber über die von ihm erbrachten Leistungen jeweils detaillierte Leistungsnachweise zu erbringen. Das Entgelt, das dem Subunternehmer zusteht, wird jeweils auftragsbezogen kalkuliert. Der Subunternehmer rechnet die Arbeitsaufträge jeweils monatlich im Nachhinein ab. Die Rechnung ist jeweils arbeitsauftragsdetailliert auszustellen.

Die strittigen Rechnungen sind jedoch nicht detailliert abgefasst, sondern beschreiben die abgerechneten Leistungen pauschal, zB „Reinigungsarbeiten in Post Real Oktober 2008“ (Re 17-47 und 18-47), „Reinigungsarbeiten in Stadion S Oktober 2008“, „Reinigungsarbeiten in verschiedenen Objekten Oktober 2008“ oder „Sonderreinigung div. Obj., November 2008“. Alle Rechnungen enthalten lediglich einen Pauschalpreis, der keinerlei Rückschlüsse auf den Umfang der Leistung und die Anzahl der arbeitenden Personen zulässt. Im angeblichen Leistungszeitraum stand der Fremdleisterin kein angemeldetes Personal zur Verfügung und eine Auftragsdurchführung durch EK allein war im Hinblick auf die monatlich in Rechnung gestellten Beträge schlicht unmöglich.

Grundaufzeichnungen irgendwelcher Art existieren nicht, der Zahlungsfluss ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass überhaupt eine Leistungserbringung für die Bf erfolgte. Die Umstände des Falles sprechen für das Vorliegen von Scheinrechnungen.

Tz 4 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL2

Die von FL2 ausgestellten Eingangsrechnungen in Höhe von € 102.720,00 zuzüglich Umsatzsteuer betreffen den Zeitraum Mai bis Oktober 2008.

Der mit diesem Subunternehmer geschlossene Vertrag sieht vor, dass der Subunternehmer verpflichtet ist, über sämtliche gewerbebehördlichen Voraussetzungen zu verfügen, um Arbeitsaufträge des Auftraggebers übernehmen zu können. Der Subunternehmer darf nur Mitarbeiter beschäftigen, die in einem Arbeitsverhältnis zu ihm stehen, ausdrücklich keine Werkvertragnehmer. Er verpflichtet sich, dem Auftraggeber über die von ihm erbrachten Leistungen jeweils detaillierte Leistungsnachweise zu erbringen. Das Entgelt, das dem Subunternehmer zusteht, wird jeweils auftragsbezogen kalkuliert. Basis dafür ist ein

Stundensatz von € 14,50. Der Subunternehmer rechnet die Arbeitsaufträge jeweils monatlich im Nachhinein ab. Die Rechnung ist arbeitsauftragsdetailliert auszustellen.

Tatsächlich sind die in Rede stehenden Rechnungen keineswegs detailliert abgefasst, sondern beschreiben die abgerechneten Leistungen durchwegs pauschal, etwa: "Diverse Reinigungsarbeiten in Hotels SG Mai 2008" oder "div. Reinigungsarb. und Hausbetr. für den Monat Mai 2008" oder "div. Reinigungsarbeit Euro 2008 für Monat Juni 2008" oder „div. Reinigungsarbeit im Stadion KW 23 – 24“. Die meisten Rechnungen enthalten keinen oder keinen genauen Leistungsort. Alle Rechnungen nennen lediglich einen Pauschalpreis, der keinerlei Rückschlüsse auf den Umfang der Leistung und die Anzahl der arbeitenden Personen zulässt. Bei den Rechnungen fällt auf, dass Rechnungsdatum und Rechnungsnummer nicht übereinstimmen (etwa ReNr. 48-08 vom 23.05.2008 an einen anderen AG, ReNr. 29/08 vom 30.05.2008 an die Bf). Außerdem haben die an andere Auftraggeber erstellten Rechnungen ein anderes Schriftbild und einen anderen Aufbau und sind auch genauer abgefasst.

Herr FL2 beschäftigte im Jahr 2008 zwei Frauen mit jeweils 6 Stunden und einen Mann mit 4 Stunden, die nicht angemeldet waren. Am 25.01.2010 wurde er als Zeuge einvernommen, wobei er aussagte, dass seine Firma die verrechneten Leistungen erbracht habe. Gearbeitet hätten die oben genannten Personen, den Rest habe er selbst erledigt, seine Frau habe nicht mitgearbeitet. Subunternehmer habe er nicht beschäftigt. Alle Rechnungen habe er selber geschrieben, die verrechneten Beträge habe er bar erhalten. Wenn Herr GF für ihn Aufträge hatte, habe er ihn angerufen. Die Aufträge seien schriftlich erteilt, von ihm unterschrieben und von den Kunden gegengezeichnet worden.

Tatsächlich konnten überhaupt keine Grundaufzeichnungen wie Arbeitsaufträge, Stundenaufzeichnungen, eingeteiltes Personal oder sonst irgendetwas vorgelegt werden. Nachweise über die Verwendung des von der Bf angeblich erhaltenen Bargeldes gibt es nicht, weder Einzahlungen auf ein Bankkonto noch Nachweise über irgendwelche Zahlungen. Auf die Frage, was er mit dem Geld gemacht habe - laut Kassabelegen hätte er am 30.05.2008 rund € 70.000,- bar auf die Hand erhalten - antwortete er, er sei mit dem Geld ins Casino nach XY gefahren.

Steuererklärungen (UVAs bzw. Jahreserklärungen) hat Herr FL2 nicht abgegeben. Die vom Bf angeblich erhaltenen Barbeträge hat er also nicht dem Finanzamt gegenüber offengelegt.

Nach Überzeugung des BFG sind die Zeugenaussagen des Herrn FL2 nicht glaubwürdig. Wenn er angibt, dass er die verrechneten Leistungen der Bf gegenüber erbracht hat, und zwar ausschließlich mit seinem Personal und durch seine eigenen Leistungen, so ist dies schlicht unmöglich. Für im Juni 2008 erbrachte Leistungen verrechnete er der Bf 32.940,00 Euro. Bei einem Stundensatz von 15,00 Euro (Stundensatz der Bf laut Angaben ihres Geschäftsführers) wären dies 2.196 Stunden. Selbst unter der Annahme, dass an sechs Tagen in der Woche

gearbeitet wurde, wären dies 88 Stunden pro Tag. Dafür würde man zumindest acht bis neun Personen täglich benötigen. Auch wenn nicht nach Stunden abgerechnet, sondern eine Pauschale vereinbart wird, wäre die Diskrepanz nicht erklärbar. Alleine daraus erhellt, dass die Aussagen des Herrn FL2 falsch sind. Damit ist aber die Glaubwürdigkeit seiner Zeugenaussage im Ganzen erschüttert.

Herr FL2 war schon für das Einzelunternehmen des Geschäftsführers tätig, was durch mehrere KIAB-Kontrollen belegt ist. Er wurde mehrmals an Reinigungsorten angetroffen, wo er gemeinsam mit Personal von Herrn GF arbeitete und Reinigungsarbeiten durchführte, die er im Rahmen seines Gewerbescheines nicht durchführen durfte.

Aufgrund des Gesamtbildes der angeführten Umstände, ist – wie bereits beim Einzelunternehmen - davon auszugehen, dass Herr FL2 zwar für die Bf tätig gewesen ist, den strittigen Rechnungen aber keine Leistungen im entsprechenden Ausmaß gegenüberstehen.

Dass Herr FL2 für die Bf tatsächlich gearbeitet hat, wurde vom Finanzamt nicht bestritten. Allerdings ist das tatsächliche Ausmaß der Arbeitsleistungen für die Bf mangels nachvollziehbarer Unterlagen in keiner Weise feststellbar und kann somit nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Tz 5 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL3

Bei diesem Fremdleister handelt es sich um den Schwiegersohn des Geschäftsführers der Bf. Er legte am 29.08.2008 und am 30.09.2008 zwei Rechnungen (ohne UID-Nummer) mit Pauschalbeträgen über diverse Reinigungsarbeiten vom 01.08. bis 29.08.2008 bzw. vom 01.09. bis 30.09.2008 über insgesamt 15.370,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer, die angeblich bar bezahlt wurden.

FL3 war auch einige Monate für den ehemaligen Reinigungsbetrieb des Geschäftsführers als Subunternehmer tätig. Der damals in Rechnung gestellte, weitaus geringere Fremdleistungsaufwand (ca. 1.000,00 Euro/Monat) wurde auch im Hinblick auf die Begleichung mittels Banküberweisung vom Finanzamt anerkannt.

Herr FL3 wurde vom Finanzamt als Zeuge geladen, ist aber zu seiner Zeugeneinvernahme nicht erschienen.

Für die Leistungserbringung im Monat August wurden 7.820,00 Euro, für September 7.550,00 Euro fakturiert. Bei einem Stundensatz von 15,00 Euro wären dies 521 Stunden im August und 503 Stunden im September. Selbst unter der Annahme, dass an sechs Tagen in der Woche gearbeitet wurde, wären dies mehr als 19 Stunden pro Tag. Herr FL3 hatte kein angemeldetes

Personal und alleine konnte er diese Arbeitsleistung nicht erbracht haben. Auch wenn nicht nach Stunden abgerechnet, sondern eine Pauschale vereinbart wird, wäre diese Diskrepanz nicht erklärbar. Es gibt keinerlei Unterlagen, die eine Leistungserbringung im fakturierten Umfang belegen würden. Das BFG geht daher davon aus, dass den strittigen Rechnungen keine Leistungen im entsprechenden Ausmaß gegenüberstehen.

Das Finanzamt nahm an, dass FL3 für die Bf Leistungen, wenn auch nicht im verrechneten Ausmaß, erbrachte und schätzte den Aufwand mit 1.500,00 Euro im Monat, gesamt 3.000,00 Euro. Es gibt keine Nachweise, dass er über das vom Finanzamt geschätzte Ausmaß hinaus Leistungen für die Bf erbrachte.

Tz 6 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL4

Die Rechnungen dieses Fremdleisters wurden vom Finanzamt anerkannt.

Tz 7 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL5

Auch die Rechnungen dieser Fremdleisterin wurden vom Finanzamt anerkannt.

Tz 8 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL6

Die gegenständlichen Eingangsrechnungen betreffen den Zeitraum November 2008 bis September 2009. Für das Jahr 2007 liegen sechs Rechnungen über insgesamt 33.240,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer, für 2008 34 Rechnungen über 160.680,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer vor, die alle angeblich bar bezahlt worden sind.

Noch bevor Herrn FL6 am 21.11.2008 die Gewerbeberechtigung (Anbieten von Hausmeistertätigkeiten ...) erteilt wurde, schloss er am 20.11.2008 mit der Bf einen Subunternehmervertrag. Der damals 24jährige war vor seiner Unternehmensgründung nie im Reinigungsgewerbe tätig. In diesem Zusammenhang erscheint es nicht glaubwürdig, dass er bereits in der ersten Woche mit seinen Reinigungsleistungen – ohne angemeldetes Personal – einen Umsatz von 7.220,00 Euro erzielte (Rechnung vom 28.11.2009).

Zu den nach den Angaben von Herrn FL6 teilweise in Internetcafés in S geschriebenen Rechnungen ist anzumerken, dass es sich bei der im Rechnungskopf (ebenso wie beim Stempel) angeführten Telefon- und Faxnummer um eine schon damals nicht mehr existente Telefonnummer aus Ort handelt, die auch nicht zur angegebenen T Geschäftsadresse passt.

Weiters wurden bei anderen angeblichen Auftraggebern regelmäßig bereits bei der Bf vergebene Rechnungsnummern mit dem Zusatz „A“ verwendet.

Die Rechnungen lauten ausschließlich auf Pauschalbeträge und umschreiben bis Juli 2009 die erbrachte Leistung im Wesentlichen mit „div. Reinigungsarbeiten im Monat ...“ oder „Reinigungsarbeiten in diversen Objekten im Monat ...“. Ab August 2009 sind in den Rechnungen zum Teil die Reinigungsobjekte genannt. Zum Großteil der Rechnungen gibt es Lieferscheine, die meist ein Reinigungsobjekt, einen Leistungszeitraum und den jeweiligen Pauschalpreis nennen. Rückschlüsse auf den Umfang der Leistung und die Anzahl der arbeitenden Personen sind mit diesen Angaben aber nicht möglich.

Grundaufzeichnungen wie Arbeitsaufträge, Leistungsverzeichnisse, Stundenberichte, Personaleinsatzpläne oder ähnliches gibt es nicht. Im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der Bf wurden von FL6 blanko unterschriebene Rechnungsbeilagen gefunden.

Für die behauptete Barzahlung der Rechnungen gibt es ebenfalls keine Nachweise. In zwei Fällen stellte das Finanzamt fest, dass an Tagen einer hohen Barauszahlung vom Geschäftskonto der Bf, mit der angeblich die Barzahlungen erfolgt sein sollen, eine Einzahlung in gleicher Höhe auf das Sparkonto von Herrn GF erfolgte.

Auch über die Verwendung des angeblich erhaltenen Bargeldes fehlen Nachweise, es gibt weder Einzahlungen auf ein Bankkonto noch Nachweise über irgendwelche Zahlungen. Herr FL6 gab an, mit dem Geld die Arbeiter bezahlt und den Rest in Spielstätten umgesetzt zu haben. Steuererklärungen (UVAs bzw. Jahreserklärungen) hat er nicht abgegeben, die von der Bf angeblich erhaltenen Barbeträge wurden also dem Finanzamt gegenüber nicht offengelegt. Die unterschriebenen Kassaausgangsbelege sind bei dieser Sachlage nicht geeignet einen Geldfluss nachzuweisen.

Mit Ausnahme von XX, der von 16.12.2008 bis 11.09.2009 geringfügig beschäftigt war, hatte FL6 kein angemeldetes Personal zur Erbringung der Reinigungsleistung. Bei seiner Zeugenaussage am 05.02.2010 gab er an, in ständiger Fluktuation durchschnittlich vier bis sechs - namentlich nicht genannte - Personen ohne Anmeldung beschäftigt zu haben, die er in Spielstätten angeworben habe. Er habe auch vereinzelt Personen angeworben, welche dann ihrerseits weitere Personen (Familienangehörige und Bekannte) zur Auftragserfüllung herangezogen hätten. Er habe den Arbeitsaufwand beschrieben und festgelegt, wann und wo wieviel Leute zu erscheinen hätten. Die Zahlungsmodalitäten seien vereinbart worden und er habe nur noch auf das Erscheinen der Leute gehofft. Von den Personen, die für ihn tätig gewesen seien, habe er teilweise nur ein bis zwei flüchtig gekannt. Wenn er noch genug Geld gehabt habe, habe er die Arbeiter sofort nach Arbeitserbringung und nach einer Abnahme der Arbeiten bezahlt. Es sei auch vorgekommen, dass er die Arbeiter bis zur Abrechnung mit dem Auftraggeber habe hinhalten müssen. Auf die Frage, in welchem Ausmaß er selbst als

Reinigungskraft an den Einsatzorten tätig war, sagte er aus, dass er bei den großen Sachen anwesend gewesen sei und überprüft habe, ob Leute anwesend gewesen seien und die Arbeit erledigt werde. Über die Stundenanzahl könne er keine Angaben machen.

Für die behauptete Beschäftigung des nicht angemeldeten Personals blieb FL6 jeglichen Beweis schuldig. Die geschilderte Geschäftsabwicklung ist jedenfalls im Hinblick auf das angebliche Auftragsvolumen – bei der Bf durchschnittlich 18.000,00 Euro pro Monat, daneben wurden in nicht unerheblichem Umfang Rechnungen an weitere Auftragsgeber ausgestellt - völlig unglaubwürdig.

Am 23.02.2010 wurde der bei FL6 als geringfügig Beschäftigter angemeldete XX im Beisein des Geschäftsführers der Bf und dessen Rechtsbeistand als Zeuge einvernommen. Zu seiner Tätigkeit bei FL6 gab er an, geputzt und Jobs besorgt zu haben. Die Bezahlung sei nach Stunden erfolgt, wobei er ca. 2.000,00 Euro im Monat erhalten habe. Er sei geringfügig beschäftigt gewesen. Er habe bei Herrn GF gearbeitet, zB im Stadion und in einem Hotel. An weitere Einsatzorte könne er sich nicht mehr erinnern, er sei auch nicht jeden Tag dabei gewesen. Herr FL6 sei der Chef gewesen, der das Geld kassiert habe. Dieser habe teilweise auch gereinigt, sei aber nicht immer dagewesen.

Für die Richtigkeit dieser Aussage gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Es kann nicht gesagt werden, ob und in welchem Umfang Herr XX auch tatsächlich für FL6 gearbeitet hat. Jedenfalls trat er schon beim Einzelunternehmen des Geschäftsführers als Subunternehmer in Erscheinung, wobei die für den Zeitraum Jänner bis Mai 2006 ausgestellten Rechnungen als Scheinrechnungen beurteilt wurden.

Weiters war Herr FL6 nicht nur als Reinigungs-, sondern auch als Transportunternehmer tätig. Er verfügte, ebenfalls seit 21.11.2008, über die Gewerbeberechtigung zur Güterbeförderung. Bei einer KIAB-Kontrolle im März 2009 wurde er als Fahrer mit einem von ihm nicht angemeldeten LKW-Fahrer angetroffen. Nach seinen Angaben bei der Zeugenaussage war er im März und April 2009 als Kraftfahrer tätig, wobei die Reinigungsleistungen zumeist ohne sein Beisein erledigt worden wären. Dass FL6 neben seiner Tätigkeit als Kraftfahrer in diesen beiden Monaten zusätzlich als Reinigungsunternehmer – praktisch nebenbei - einen Umsatz von rund 39.000,00 Euro erwirtschaftet haben soll, ist absolut unglaubwürdig.

Zudem hat das Finanzamt erhoben, dass er im gegenständlichen Zeitraum bis August 2009 als Kraftfahrer tätig war und hierfür auch entsprechende Rechnungen gestellt hat.

Im August 2009 begann beim ehemaligen Einzelunternehmen GF die Außenprüfung über die Jahre 2006 bis 2008, auch mit einem Prüfungsschwerpunkt „Subunternehmer“. Zu diesem Zeitpunkt war FL6 der einzige angeblich noch eingesetzte Subunternehmer der Bf. Die behauptete Geschäftsbeziehung endete im September 2009. Herr FL6 nannte als Grund, dass es ab Mitte des Jahres 2009 Beanstandungen mit mündlicher Verwarnung gegeben habe und

schließlich keine Aufträge mehr erteilt worden seien. Eine Überprüfung des Subunternehmers bei der Leistungserbringung an den angegebenen Reinigungsorten war somit im Rahmen der im November 2009 bei der Bf begonnenen Außenprüfung nicht mehr möglich. Dies rundet das Bild ab. Angemerkt sei noch, dass die Bf seither keine Subunternehmer mehr beschäftigt und die Reinigungsleistungen mit eigenem Personal erbringt.

Das Gesamtbild der dargestellten Umstände spricht dafür, dass Scheinrechnungen vorliegen. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte für eine Leistungserbringung durch den Subunternehmer.

4.2. Zusammenfassend ergibt sich, dass die strittigen Leistungsverhältnisse weder von der Bf noch von den angeblichen Subunternehmern durch eine entsprechende Dokumentation nachgewiesen werden konnten. Indizien für ein Tätigwerden der FL1 und von FL6 gibt es nicht und wird daher als nicht erwiesen angenommen. Bei FL3 und FL2 steht die Annahme des Finanzamtes, dass diese Personen tatsächlich in einem gewissen Ausmaß für die Bf gearbeitet haben, mit den getroffenen Feststellungen und den Ergebnissen des Beweisverfahrens in Einklang. Der tatsächliche Leistungsaufwand ist nicht feststellbar und kann nur im Schätzweg ermittelt werden.

5. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

5.1. Körperschaftsteuer

5.1.1. Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Eine Schätzungsbefugnis ist jedenfalls dann gegeben, wenn Belege nicht vorgelegt werden können, die üblicherweise ausgestellt werden, bzw. wenn Belege tatsächlich ausgestellt wurden, diese aber nicht (mehr) vorgelegt werden können (vgl. VwGH 10.05.1988, 87/14/0104; VwGH 27.04.1994, 92/13/0011). Das Fehlen von aufbewahrungspflichtigen Grundlagen, zB Aufzeichnungen über die Tageslosungen, die eine Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch darstellen, begründen für sich alleine bereits eine Schätzungsberechtigung für die Abgabenbehörde (vgl. VwGH 13.10.1993, 89/13/0078; UFS 16.10.2013, RV/0011-S/11).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (etwa VwGH 08.09.2009, 2009/17/0119; VwGH 29.04.2010, 2008/15/0122). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 08.09.2009, 2009/17/0119).

Im gegenständlichen Fall wurden als Belege zur Dokumentation der als Betriebsausgaben verbuchten strittigen Fremdleistungsaufwendungen ausschließlich Rechnungen vorgelegt, denen wesentliche Rechnungsmerkmale fehlen, wie etwa genaue Leistungsbeschreibung, Ort der Leistung usw. Diesen Rechnungen ist also überhaupt nicht zu entnehmen, für welche Leistungen sie gelegt wurden. Umso mehr Bedeutung kommt daher den diesen Rechnungen zugrunde liegenden Aufzeichnungen und Unterlagen zu, wie etwa Angebotserstellung, Kalkulation, Auftragsbestätigung, Bestätigungen von Kunden über erbrachte Reinigungsleistungen, Personaleinsatzpläne usw. Derartige Unterlagen wurden aber unstrittig nicht vorgelegt und hat der Geschäftsführer der Bf selbst angegeben, dass er solche Unterlagen nicht oder nicht mehr habe. Dabei handelt es sich eben um Uraufzeichnungen für die Verrechnung von Betriebsausgaben, deren Vernichtung bzw. Nichtvorlage einen schweren Buchführungsmangel darstellt.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Die Behörde ist nicht verpflichtet, nicht oder nur unzureichend vorgelegte Aufzeichnungen, die der Steuerpflichtige zu führen und vorzulegen hat, zu (re-)konstruieren (VwGH 22.11.2001, 98/15/0187). Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

5.1.2. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren

Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG19, § 4 Tz 269f). Die Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Ausgaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (VwGH 15.05.1997, 95/15/0093 zu Ausgaben für Schwarzarbeit).

In seinem Erkenntnis VwGH 29.11.2000, 95/13/0029, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Unternehmer, der sich bei Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

Aufgrund der unter Sachverhalt (Pkt. 3.11.) und Beweiswürdigung (Pkt. 4.) dargestellten Umstände gelangte das BFG zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass die verrechneten Leistungen tatsächlich in diesem Ausmaß von den Fremdleistern an die Bf erbracht worden sind. Der Geldfluss sollte durch die Kassabelege nachgewiesen werden. In Anbetracht der Tatsache, dass bei der Bf blanko unterschriebene Kassaeingangs- und -ausgangsbelege vorgefunden wurden, stellen diese überhaupt kein Beweismittel für einen stattgefundenen Geldfluss dar, sondern wurden (zumindest teilweise) offenkundig nach Gutdünken der Bf ausgestellt.

Die Beschwerdeeinwendungen legen dar, dass die Bf aufgrund eines Personalengpasses gezwungen gewesen sei, sich verschiedener Subunternehmen zu bedienen. Bei einer verspäteten Leistungserbringung wären nämlich hohe Pönalezahlungen angefallen. Dem ist zum einen entgegen zu halten, dass die dem BFG vorliegenden Verträge - darunter der mit dem größten Auftraggeber der Bf - keine derartigen Pönalezahlungen vorsehen. Zum anderen ist der Einwand des Personalengpasses eine reine Behauptung, die durch keinerlei Beweise belegt ist. Das BFG ist der Ansicht, dass die Annahme eines Personalengpasses nicht mit dem sonstigen Beweisverfahren in Einklang zu bringen ist. So wurde dieser Einwand bereits im die Jahre 2006 bis 2008 betreffenden Berufungsverfahren des Einzelunternehmens des Geschäftsführers vorgebracht und konnte dort vom Berufungssenat dadurch entkräftet werden, dass die Beschäftigung von nicht angemeldetem Personal wiederholt festgestellt und teilweise auch verwaltungsstrafrechtlich geahndet worden ist.

Weiters wurden bei der Hausdurchsuchung handgeschriebene Stundenaufzeichnungen der Arbeitnehmer für 2009 gefunden, die immer eine (zum Teil weitaus) höhere Arbeitszeit ausweisen als die „offiziellen“ Stundenlisten. Es haben auch einige angemeldete Arbeitnehmer der Bf vor dem Finanzamt ausgesagt, dass sie oft mehr gearbeitet hätten als ihrer Anmeldung entsprochen habe und sie den Rest bar ausbezahlt erhalten hätten. Andere Arbeitnehmer sagten aus, sie hätten oft mehr gearbeitet, dafür aber Zeitausgleich genommen.

Gegen den behaupteten Personalengpass spricht auch, dass seit Oktober 2009 die Reinigungsleistungen im Wesentlichen nur noch mit eigenem angemeldetem Personal erbracht werden können.

Bei dieser Sachlage geht das BFG daher von einer hohen Wahrscheinlichkeit aus, dass die Bf ihre Leistungen an Auftraggeber zum Teil mit Hilfe von nicht angemeldetem Personal erbrachte und dass der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand teilweise der Abdeckung von Schwarzzahlungen dienen sollte.

Für das Jahr 2008 hat das Finanzamt Arbeitsleistungen einzelner Fremdleister für Zeiträume, die den Rechnungen entsprechend möglich erscheinen, mit einem gewissen Stundensatz multipliziert als Aufwand geschätzt. Der so ermittelte Fremdleistungsaufwand ist jedoch relativ gering und ergibt zusammen mit dem erklärten und anerkannten Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) ein Verhältnis von gerundet 35% der erklärten Erlöse.

Für das Jahr 2009 nahm das Finanzamt keine Schätzung von Fremdleistungsaufwand vor. Der anerkannte Fremdleistungsaufwand ergibt gemeinsam mit dem erklärten und anerkannten Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) ein Verhältnis von gerundet 41 % der erklärten Erlöse.

Das BFG vertritt die Auffassung, dass zur Beantwortung der Frage, ob die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Betriebsausgaben zu einem schlüssigen Ergebnis führt, das Verhältnis der Erlöse zum Arbeitsaufwand zu beachten ist. Es ist nämlich als erwiesen anzunehmen, dass die von der Bf erklärten und auch versteuerten Umsätze im Wesentlichen durch Arbeitsleistungen von Reinigungskräften erbracht worden sind. Das BFG geht weiters in freier Beweiswürdigung aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens davon aus, dass die Arbeitsleistungen überwiegend nicht von fremden Unternehmen (Subunternehmern) erbracht wurden, sondern tatsächlich von angemeldetem und nicht angemeldetem Personal.

Der Geschäftsführer der Bf hat zu Protokoll gegeben, dass den Auftraggebern Reinigungsleistungen mit einem Stundensatz von etwa 15,00 Euro verrechnet wurden. Demgegenüber erhielten die Arbeiter laut den vorgefundenen Stundenlisten 8,00 Euro in der Stunde, somit rund 53 % des Erlöses.

Seit Oktober 2009 werden die Reinigungsarbeiten im Wesentlichen nur noch von eigenem Personal der Bf erbracht. Über die Jahre 2009 bis 2015 hat eine Folgeprüfung stattgefunden, wobei die erklärten Erlöse und Personalaufwendungen nicht beanstandet wurden. Betrachtet man das durchschnittliche Verhältnis des Lohnaufwandes (ohne Lohnnebenkosten) zu den Erlösen der Jahre 2010 bis 2012, liegt dieses unter Berücksichtigung eines anteiligen Lohnaufwandes für G (2010 4.500 Euro, 2011 18.000 Euro, 2012 16.000 Euro), die ebenfalls Reinigungsleistungen erbrachte, aber ab September 2010 im Gehaltsaufwand erfasst ist, bei rund 50 %.

Das BFG vertritt daher die Auffassung, dass der vom Finanzamt als Betriebsausgaben geschätzte bzw. anerkannte Arbeitsleistungsaufwand zu gering ist.

Das BFG erachtet eine Schätzung des Arbeitsleistungsaufwandes auf Basis des durchschnittlichen Verhältnisses zwischen Lohnaufwand und Erlösen der dem Streitzeitraum folgenden drei Jahre am ehesten geeignet, um ein möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Ergebnis zu erhalten. Von einer Ausdehnung des Vergleichszeitraums bis zum Jahr 2016, wie vom steuerlichen Vertreter der Bf vorgebracht, war abzusehen, da sich die wahrscheinlichen Verhältnisse der Streitjahre im daran anschließenden dreijährigen Zeitraum eher widerspiegeln als in einem sechsjährigen Zeitraum.

Im Hinblick darauf, dass im Zeitraum Oktober bis Dezember 2009 der Lohnaufwand (ohne LNK) 64 % betrug und das Finanzamt beim Einzelunternehmen die Betriebsausgaben für den Arbeitsaufwand inklusive Personalaufwand für den Zeitraum Jänner bis April 2008 mit rund 51 % der Erlöse schätzte, erscheint es gerechtfertigt, den Arbeitsleistungsaufwand mit 50 % der Erlöse zu schätzen.

Der zusätzlich anzuerkennende Schwarzlohnaufwand ermittelt daher sich wie folgt:

	2008	2009
Erlöse	917.816,50 €	1.144.859,42 €
50 % Arbeitsleistungsaufwand	458.908,25 €	572.429,71 €
- Lohnaufwand (ohne Lohnnebenkosten) lt. GuV	-304.067,58 €	-466.375,86 €
- anerkannter Fremdleistungsaufwand	-16.684,22 €	-3.275,83 €
Zusätzlicher Schwarzlohnaufwand	138.156,45 €	102.778,02 €

Dem vom Finanzamt in seiner Stellungnahme zur beabsichtigten Schätzung vorgebrachten Einwand, die Schätzung eines zusätzlichen Schwarzlohnaufwandes sei nicht gerechtfertigt, ist Folgendes zu entgegnen:

Das Finanzamt hat die Erbringung der Reinigungsleistungen im erklärten Umfang nicht in Frage gestellt. Die gegenständlichen Rechnungen wurden als Scheinrechnungen qualifiziert und eine Aufforderung zur Empfängernennung nach § 162 BAO ist durch das Finanzamt nicht erfolgt.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung sind ausreichend Indizien für das Vorliegen von Schwarzlohnzahlungen enthalten. So sind nach Beginn der Außenprüfung keine Subunternehmer mehr tätig geworden und die Reinigungsleistungen werden durch vermehrte Stundenanzahl des angestellten Stammpersonals erbracht. Bei der

Hausdurchsuchung wurden Stundenlisten mit den tatsächlichen (wesentlich höheren) Arbeitszeiten des Personals gefunden. Weiters haben ehemalige Arbeitnehmer ausgesagt, dass sie immer mehr als offiziell gemeldet gearbeitet haben und die zusätzlichen Stunden ausbezahlt worden sind. Schließlich hat die Prüferin den Erklärungsversuch des Geschäftsführers, wonach die auf den tatsächlichen Stundenlisten erfolgte Errechnung der (höheren) Löhne nur der Ermittlung von Zeitausgleichsguthaben gedient hätte, zutreffend als unrealistisch bezeichnet.

Die vom BFG vorgenommene Schätzung von Schwarzlohnaufwand steht mit den Feststellungen der Prüfung im Einklang. Das Finanzamt hat eine entsprechende Schätzung und in der Folge die Heranziehung der Bf zur Haftung für die Lohnsteuer allerdings unterlassen. Gegen die Schätzungsmethode wurden keine Einwendungen erhoben.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass in der das Einzelunternehmen betreffenden Berufungsentscheidung des UFS vom 16.10.2013, RV/0011-S/11, die Beweiswürdigung in ähnlicher Weise vorgenommen und zusätzlicher Schwarzlohnaufwand geschätzt wurde. Die dagegen erhobene Revision hat der VwGH mit Beschluss vom 30. September 2015, 2013/15/0302, zurückgewiesen und begründend ausgeführt, dass die Beweiswürdigung des UFS nicht unschlüssig erscheine und er nicht erkennen könne, dass die Schätzung unzureichend begründet wäre.

Den Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 war daher teilweise Folge zu geben. Die zusätzlichen Betriebsausgaben für 2008 betragen 138.156,45 Euro und für 2009 102.778,02 Euro. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt für 2008 153.850,96 Euro und für 2009 188.200,47 Euro.

5.2. Umsatzsteuer - Vorsteuerabzug

Gemäß § 12 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, abziehen.

Rechnungen im Sinne des § 11 UStG müssen ua. nach Abs. 1 Z 3 die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Im vorliegenden Fall steht eindeutig fest, dass die streitgegenständlichen Rechnungen allesamt nicht den Anforderungen des § 11 UStG entsprechen. Es fehlen genaue Angaben hinsichtlich Art und Umfang der Leistungen. Leistungsbezeichnungen wie "diverse

Reinigungsarbeiten", "Hausbetreuung in diversen Objekten" oder „Sonderreinigung div. Objekte“ sind jedenfalls nicht ausreichend.

Die Bf konnte den (auch) aufgrund der mangelhaften Formalerfordernisse erforderlichen Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erbringen. Nach dem Gesamtbild der Umstände ist davon auszugehen, dass die Rechnungen nicht das tatsächliche Geschehen widerspiegeln, dass nämlich die behaupteten Leistungen nicht bzw. nicht in diesem Ausmaß erbracht wurden und dass auch der Zahlungsfluss nicht bzw. nicht in dieser Höhe stattgefunden hat (siehe dazu Pkt. 4). Ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen steht der Bf daher aus materiellen Gründen nicht zu.

Eine Schätzung von Vorsteuern kommt im vorliegenden Fall nicht in Betracht, weil der vom BFG geschätzte Betriebsaufwand nicht offiziell erbrachte Arbeitsleistungen (Schwarzlöhne) betrifft und nicht von einem Leistungsaustausch zwischen Unternehmern ausgeht.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Beschwerde gegen Umsatzsteuerfestsetzung und gegen Umsatzsteuerjahresbescheid:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde nach § 253 BAO BGBl I 2013/14 auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

§ 253 idF BGBl I 2013/14, anzuwenden ab 01.01.2014, übernimmt den Inhalt des ersten Satzes des § 274 BAO in der bis 31.12.2013 gültigen Fassung. Die § 274 erster Satz BAO betreffende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bleibt somit weiter anwendbar.

Ein Umsatzsteuerjahresbescheid, der im Zuge der Veranlagung erlassen wurde (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) tritt nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.5.2010, 2009/13/0186, an die Stelle der diesen Veranlagungszeitraum umfassenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden.

Im gegenständlichen Fall erging am 23.09.2010 ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis September 2010 und am 21.09.2011 der Umsatzsteuerbescheid 2009. Dieser Jahresbescheid ist an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides getreten, sodass nunmehr über den Jahresbescheid abzusprechen ist und so die Beschwerde vom 23.09.2010 gegen den Festsetzungsbescheid sowie die als ergänzenden Schriftsatz zu wertende Beschwerde vom 22.09.2011 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 zu erledigen ist.

5.3. Verdeckte Ausschüttung - Kapitalertragsteuer

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

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH 26.06.2014, 2011/15/0076, mwN).

Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei ist es zulässig, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (VwGH 26.06.2014, mwN). Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (zB VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Nach § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Wie oben ausführlich dargestellt, ist davon auszugehen, dass die Bf die Beauftragung von Subunternehmern nur vorgetäuscht hat und die Reinigungsarbeiten im Wesentlichen von eigenen nicht oder geringer angemeldeten und dadurch entsprechend billigeren Arbeitskräften erbracht wurden. Der sich aus der Differenz zwischen dem nicht anzuerkennenden Aufwand aus Scheinrechnungen und dem im Schätzweg ermittelten Schwarzlohnaufwand ergebende Mehrgewinn, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat, begründet nach der oa. ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofs eine verdeckte Ausschüttung an den im Streitjahr zu 100 % an der Bf beteiligten Geschäftsführer. Auch die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge, die von den fingierten Barzahlungen mit umfasst waren, stellen einen diesem zugewendeten Vermögensvorteil dar.

Im Hinblick auf den zusätzlich anerkannten Schwarzlohnaufwand (siehe Pkt. 5.1.) verringert sich die vom Finanzamt angenommene verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer um 138.156,45 Euro.

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Nach der Rechtsprechung des VwGH bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn im Fall einer verdeckten Ausschüttung die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen wird (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragssteuer 2008 war aus den dargestellten Gründen teilweise stattzugeben. Die verdeckte Ausschüttung beträgt somit 129.420,55 Euro und die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % 32.355,14 Euro.

5.4. Anspruchszinsen

Nach § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bf wandte sich gegen den der Nachforderung zu Grunde liegende Körperschaftsteuerbescheid 2008 ohne Einwendungen betreffend die angefochtenen Anspruchszinsen selbst vorzubringen.

Verzinst wird gem. § 205 BAO die Differenz von Körperschaftsteuer, die sich aus dem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gem. § 205 Abs. 3 BAO) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides,

wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt allerdings auch, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Damit wird im Beschwerdefall der Abänderung des ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge der Entscheidung über die gegen den Körperschaftsteuerbescheid gerichteten Beschwerde von Amts wegen ein an den Spruch des Erkenntnisses gebundener (Gutschrifts-)Zinsenbescheid ergehen wird (vgl. Ritz, BAO 5, § 205 Tz 35).

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

6. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Abgaben

6.1. Körperschaftsteuer

	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. AP/Veranlagung	292.007,41 €	290.978,49 €
- Schätzung Schwarzlohnaufwand	-138.156,45 €	-102.778,02 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkenntnis	153.850,96 €	188.200,47 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	153.850,96 €	188.200,47 €
Einkommen	153.850,96 €	188.200,47 €
25 % Körperschaftsteuer vom Einkommen	38.462,74 €	47.050,12 €

6.2. Kapitalertragsteuer

	2008
Verdeckte Ausschüttung lt. AP	267.577,00 €
- Schätzung Schwarzlohnaufwand	-138.156,45 €
Verdeckte Ausschüttung lt. Erkenntnis	129.420,55 €
25 % Kapitalertragsteuer	32.355,14 €

Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfrage gegeben ist, sondern der Umstand, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von den von der Bf vorgeschobenen Subfirmen erbracht wurden, vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Salzburg-Aigen, am 4. September 2017