

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., Mg, vertreten durch Mag. Manfred Takacs, Amtshausgasse 2, 7132 Frauenkirchen, über die Beschwerde vom 24.07.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010, Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1.:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

2.:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 werden abgeändert.

3.:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Besteuerungsgrundlagen sind den diesem Erkenntnis angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

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

4.:

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 17.6.2014 betreffend Haftung gem. § 95 BAO für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 i.V.m. Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

5.:

Hinsichtlich des Vorlageantrages vom 20.6.2016 betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wird folgender

Beschluss

gefasst:

Der Vorlageantrag wird gemäß § 264 Abs. 4 lit.c BAO i.V.m. § 260 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 i.V.m. Art. 133 Abs.9 BAO nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, fand im Jahr 2014 eine Prüfung hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 bis 2010 sowie Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und eine Nachschau für den Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2011 statt.

Im Prüfungsbericht vom 23. Juni 2014 wurde die Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer 2009 und 2010, sowie Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 mit den Feststellungen in Textziffer 1 des Berichtes begründet. Dort wird unter dem Titel "Fremdleistungen" folgendes ausgeführt:

Anlass für die Betriebsprüfung sei Kontrollmaterial als Ausfluss der Ermittlungen der SOKO-MERLIN gewesen. Daraus habe sich ergeben, dass bei diversen Firmen der konkrete Verdacht auf Ausstellung von Schein- bzw. Deckungsrechnungen entstanden sei und in der Folge näher bezeichnete Firmen Rechnungen an die Bf. ausgestellt haben. Bei diesen Firmen handle es sich um solche, die die Bf. als Subunternehmer beschäftigt habe. Im Einzelnen habe es sich um folgende Firmen gehandelt:

1) K1 GmbH

Diese habe folgende Rechnungen laut nachstehender Tabelle an die Bf. gelegt und die Bf. habe daraus den Vorsteuerabzug geltend gemacht bzw. den Aufwand als Betriebsausgaben verbucht.

	netto	VSt	Brutto		
27.02.2009	8.000,00	1.600,00	9.600,00	Bank	
27.02.2009	4.760,00	952,00	5.712,00	Bank	
01.04.2009	7.661,75	1.532,35	9.194,10	Kassa	02.04.2009 inkl. Unterschrift K1
01.04.2009	15.000,00	3.000,00	18.000,00	Kassa	02.04.2009 inkl. Unterschrift K1
17.04.2009	4.934,83	986,97	5.921,80	Kassa	17.04.2009 inkl. Unterschrift K1
	40.356,58				
		8.071,32	VSt-Kürzung		

Diese Rechnungen hätten als Leistungsgegenstand "Personalbereitstellung" angeführt.

Die K1 Consulting GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 11.10.2007 mit Sitz in W, gegründet worden. Bei der Gründung sei Vladimir K1 (= Scheinidentität des Jaroslav S.) Geschäftsführer und Alleingesellschafter gewesen. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.mm.2009 sei der Konkurs eröffnet worden. Jaroslav S. habe bei der Gründung der Gesellschaft einen gefälschten Reisepass und Personalausweis, lautend auf Vladimir K1, verwendet. Von der Masseverwalterin sei in 1060 Wien ebensowenig ein Hinweis auf einen Geschäftsbetrieb vorgefunden worden, wie an der Meldeadresse des Herrn K1 in W2. Dieser sei den Nachbarn nicht bekannt gewesen und habe es an der nämlichen Adresse auch keine Top Nr. 3 gegeben. Bei dem vermeintlichen Firmensitz in 1060 Wien handle es sich um eine in zahlreichen Konkursverfahren auftauchende Briefkastenadresse. Von der Gründung der Gesellschaft, am 23.10.2007 bis zur Konkurseröffnung am tt.mm.2009 seien insgesamt 38 Dienstnehmer bei der WGKK gemeldet gewesen. Es seien jedoch keine nennenswerten Beitragszahlungen geleistet worden. Der Geschäftsführer der Bf., Herr Miroslav K, wurde zu der Fa. K1 am 8.7.2013 befragt und gab folgendes an: Der Kontakt zu der Firma sei durch Herrn D als Objektleiter der Fa. K1 hergestellt worden. Durch die Bf. seien ein Firmenbuchauszug, ein Auszug aus dem GewerbeRegister und der Bescheid über die Vergabe einer UID-Nummer im Zuge der Prüfung vorgelegt worden. Der Geschäftsführer sei niemals am Firmensitz gewesen. Ansprechpartner sei Herr D (Vorname) gewesen. Die Rechnungsabwicklung habe persönlich mit Herrn D erfolgt. Anfangs per Überweisung, später per Barzahlung an den Geschäftsführer Herrn B1 (= Scheinidentität) des Jaroslav S.). Laut Betriebsprüfung sei ein Herr D nie Geschäftsführer, Gesellschafter oder Dienstnehmer der K1 GmbH gewesen und stehe somit in keinem Zusammenhang mit dieser Gesellschaft.

2) IM

Folgende Rechnungen seien von dieser Firma an die Bf. gelegt worden:

	netto	VSt	Brutto
30.11.2009	22.311,55	4.462,31	27.973,86
30.10.2009	18.519,55	3.703,91	22.223,46
30.10.2009	7.580,00	1.516,00	9.096,00
30.09.2009	15.542,55	3.108,51	18.651,06
31.08.2009	11.437,70	2.287,54	13.725,24
	76.391,35		
		15.078,27	

	netto	VSt	Brutto
29.01.2010	19.294,55	3.858,91	23.153,46
26.02.2010	13.094,55	2.618,91	15.713,46
31.03.2010	10.710,55	2.142,11	12.852,66
31.03.2010	7.800,00	1.560,00	9.360,00
31.03.2010	10.800,00	2.160,00	12.960,00
Kürzung	-4.000,00	-800,00	
30.04.2010	12.046,55	2.409,31	14.455,86
05.05.2010	2.458,00	491,60	2.949,60
28.05.2010	13.789,94	2.757,99	16.547,93
30.06.2010	11.948,94	2.389,79	14.338,73
30.07.2010	13.971,40	2.794,28	16.765,68
31.08.2010	12.622,44	2.524,49	15.146,93
30.09.2010	10.378,94	2.075,79	12.454,73
	134.915,86		
		26.983,17	

Die Vorsteuer aus diesen Rechnungen sei in den Jahren 2009 und 2010 geltend gemacht worden, sowie der Aufwand als Betriebsausgabe erfasst worden. Laut Prüfbericht des Finanzamtes 4/5/10 habe sich gezeigt, dass die Firma IM mit dem eigenen Personal die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbringen habe können. Herr I sei vorgeladen worden, jedoch nicht erschienen. Die Hausverwaltung der Rechnungsanschrift W3, habe bekannt gegeben, dass zwar ein Mietverhältnis mit Herrn I bestanden habe aber von einer Reinigungsfirma sei nichts bekannt. Mit 14.9.2011 habe sich Herr I mit seiner Frau in 1140 Wien, B.str., angemeldet. Die Rücksprache mit dem Vermieter habe ergeben, dass dieser mit dem Ehepaar I kein Mietverhältnis eingegangen sei und die beiden nicht kenne. Der Aufenthaltsort sei nicht bekannt. Die Bf. sei schriftlich am 24.7.2013 aufgefordert worden, die von der Firma IM erbrachten Leistungen, nachzuweisen, habe aber nur die Werkverträge und eine Objektaufstellung mit Anzahl der Stunden vorgelegt.

Zu dieser Firma niederschriftlich am 8.7.2013 befragt, habe der Geschäftsführer der Bf. folgendes ausgesagt:

Der Kontakt zu der Firma sei durch Herrn L N, einem ehemaligen Mitarbeiter der Bf. hergestellt worden. Durch die Bf. sei ein Werkvertrag, eine Vereinbarung über einen Stundenpreis von € 14,00 netto, eine Objektaufstellung zu Reinigungsarbeiten vom 11.8.2009, ein Auszug aus dem Gewerberegister und ein Bescheid über die Vergabe einer UID-Nummer vorgelegt worden. Die Namen und die Anzahl der geleisteten Stunden je Arbeiter/Objekt, seien nicht vorgelegt worden. Herr K sei niemals am Firmensitz gewesen. Ansprechpartner seien Herr L bzw. Herr M gewesen, über die auch die Rechnungsabwicklung erfolgt sei. Erhebungen des Finanzamtes 4/5/10 hätten ergeben, dass Herr N mit der Frau von Herrn I zusammengelebt habe. Er sei ebenfalls an der Adresse B.str. gemeldet gewesen, wobei diese Meldung laut dem Vermieter jedoch eine Scheinanmeldung gewesen sei.

3) L1 Bauträger Projektmanagement GmbH

Folgende Rechnungen seien von dieser Firma im Jahr 2011 an die Bf. gelegt worden:

2011			
01.03.2011	L1 56/11	2.008,00	
31.03.2011	L1 64,65	11.789,98	
03.04.2011	82/11	9.639,00	
30.04.2011	83/11	10.507,50	
30.05.2011	95/11	11.241,50	
01.06.2011	97/11	16.668,26	
30.06.2011	110/11	10.346,00	

30.06.2011	112/11	18.000,00	
30.06.2011	111/11	4.261,00	
29.07.2011	122/11	12.180,00	
29.07.2011	123/11	6.041,00	
29.07.2011	125/11	5.600,00	
29.07.2011	124/11	8.134,00	
02.09.2011	138+139 L1	24.830,15	2 Rechnungen nach UID Begrenz
		151.246,39	alles § 19 Reverse Cha

Die L1 Bauträger GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 28.04.2005 mit Sitz in 1130 Wien, F.str., gegründet worden. Am 1.3.2010 seien die Anteile der Alleingesellschafterin Ltd. an Vojin P abgetreten worden. Seit April 2010 habe sich der Firmensitz in 1120 Wien, T.g befunden. Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter Vojin P sei nur im Zeitraum 25.2.2010 bis 20.10.2011 in Österreich gemeldet gewesen, wobei die Meldeanschrift dem Firmensitz der L1 GmbH entsprochen habe. Ab 20.10.2012 habe Herr P über keine aufrechte Meldung im Bundesgebiet verfügt. Erhebungen der Finanzverwaltung im August 2011 am vermeintlichen Firmensitz hätten keinen Hinweis auf die Fa. L1 GmbH ergeben. Es sei weder ein Firmenschild angebracht gewesen, noch eine Türnummer 4 im Stiegenhaus ersichtlich. Auch der Name des Geschäftsführers, der an der selben Adresse gemeldet war, sei nicht aufgeschienen. Eine telefonische Kontaktaufnahme sei nicht möglich gewesen. Auch war die L1 GmbH einem befragten Bewohner nicht bekannt. Ermittlungen der Behörde (Finanzamt 08) hätten ergeben, dass die Fa. L1 ab dem Zeitpunkt der Übernahme durch den Geschäftsführer P offensichtlich benutzt worden sei, um Scheinrechnungen für andere Firmen auszustellen. Eine tatsächliche Ausführung der in Rechnung gestellten Leistungen wäre der Firma L1 nur zu einem minimalen Teil selbst möglich gewesen. Es habe ab dem Zeitpunkt der Übernahme durch Vojin P keine ordnungsgemäße Buchhaltung gegeben. Diese habe sich wissentlich und vorsätzlich dem Prüfungsverfahren entzogen.

Zur Firma L1 befragt, gab der Geschäftsführer der Bf. am 19.5.2014 schriftlich folgendes bekannt: Die Bf. sei von der Firma L1 telefonisch kontaktiert worden. Durch die Bf. seien ein Firmenbuchauszug, ein Auszug aus dem Gewerberegister und der Bescheid über die Vergabe der UID-Nummer im Zuge der Prüfung vorgelegt worden. Es lägen teilweise Regiescheine zu den erbrachten Leistungen vor, diese seien jedoch nicht vorgelegt worden. Über die die Aufträge ausführenden Mitarbeiter lägen keine Aufzeichnungen vor. Herr K sei niemals am Firmensitz gewesen. Ansprechpartner sei Herr K2 gewesen, mit dem auch die Rechnungsabwicklung, meistens bar, erfolgt sei. Ein Herr K2 sei nie

Geschäftsführer, Gesellschafter oder Dienstnehmer der L1 GmbH gewesen und stehe somit in keinem Zusammenhang mit dieser Gesellschaft.

Zusammenfassend hielt die Betriebsprüfung fest, dass die Reinigungsbranche eine sogenannte "Hochrisikobranche" sei. Daher seien an die Befolgung der Abgabengesetze der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes besondere Maßstäbe anzulegen. Herrn K habe aufgrund seiner jahrelangen Tätigkeit in der Branche bekannt sein müssen, dass es malversierende Firmen gäbe, die zu Beginn alle Voraussetzungen für die Erlangung der gewünschten Berechtigungen und Bescheinigungen schaffen. Es sei aber eben gerade in dieser Branche die Pflicht jedes Kaufmannes, sich darüber hinaus von der Redlichkeit des Geschäftspartners im besonderen zu überzeugen. Wenn dies nicht der Fall sei, so fielen die daraus entstehenden Konsequenzen unter das Unternehmerwagnis. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass Arbeiter zum Schein auf nicht mehr operative Gesellschaften - welche vorher über Scheingeschäftsführer übernommen worden seien - in der Absicht, keine Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten - angemeldet worden seien.

Folglich seien Schein- bzw. Deckungsrechnungen ausgestellt worden, um den Aufwand des Beschäftigers weiter zu verrechnen. Daraus folge rechtlich: Werde Personal bei einem Unternehmen tatsächlich beschäftigt, formell jedoch bei einem anderen Unternehmen angemeldet, sei nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Steuerrechtes der tatsächliche Beschäftigte Dienstgeber dieser Arbeitnehmer. Ihm obliege die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Entrichtung der Lohnnebenkosten. Die Arbeiter, deren Kosten formal über die nicht tätigen Subfirmen verrechnet worden seien, seien gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Dienstnehmer des geprüften Unternehmens zu sehen. Die geltend gemachten Betriebsausgaben, inklusive entsprechender Vorsteuerbeträge aus den fingierten Rechnungen seien nicht anzuerkennen. Die geleisteten Zahlungen an die Arbeitnehmer stellten einen zu versteuernden Lohnaufwand des geprüften Unternehmens dar. Da davon ausgegangen werde, dass die Arbeiten erbracht worden seien, werde der Aufwand gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu 50% des Aufwandes als geschätzter Lohnaufwand anerkannt, da Erfahrungswerte zeigten, dass für "Schwarzarbeiten" etwa die Hälfte des Normalstundensatzes gezahlt werde. Durch die Betriebsprüfung werden die Lohnabgaben des geschätzten Lohnaufwandes festgesetzt. Der Differenzbetrag der geltend gemachten Ausgaben stelle somit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die KEST werde der Bf. mit 33,33% vorgeschrieben.

steuerliche Auswirkungen		2009	2010	2011
TZ 1:				
nicht anerkannte Betriebsausgaben netto		116.747,93	134.915,86	151.246,39

nicht anerkannte VSt		23.349,59	26.983,17	
geschätzter Lohnaufwand lt. BP 50% = BA		58.373,97	67.457,93	75.623,20
Lohnabgaben:				
davon Lohnsteuer 15%		8.756,09	10.118,69	11.343,48
davon DB 4,5%		2.626,83	3.035,61	3.403,04
davon DZ 0,40%		233,50	269,83	302,49
		11.616,42	13.424,13	15.049,02
verdeckte Ausschüttung lt. BP:				
50% des nicht anerkannten Aufwandes		58.373,97	67.457,93	75.623,20
geltend gemachte VSt		23.349,59	26.983,17	
Nettoausschüttung		81.723,56	94.441,10	75.623,20
33,33% KESt		27.241,19	31.480,37	25.207,73
Bruttoausschüttung lt. BP		108.964,74	125.921,47	100.830,93
Nachforderung KÖSt:				
verdeckte Ausschüttung		58.373,97	67.457,93	75.623,20
geltend gemachte VSt		23.349,59	26.983,17	
Passivierung USt		-23.349,59	-26.983,17	
Aufwand Lohnabgaben		-11.616,42	-13.424,13	-15.049,02
		46.757,55	54.033,80	60.574,18
davon 25% KÖSt		11.689,39	13.508,45	15.143,54
Gesamtnachforderung TZ 1:				
Lohnabgaben		11.616,42	13.424,13	15.049,02
VSt Rückholung		23.349,59	26.983,17	
KESt		27.241,19	31.480,37	25.207,73
KÖSt		11.689,39	13.508,45	15.143,54
		73.896,58	85.396,12	55.400,29
Gesamtnachforderung TZ 1:	214.692,99			

Gesamt				
Auswirkungen TZ1:		2009	2010	2011
VSt Kürzung		23.349,59	26.983,17	
nicht anerkannte Betriebsausgaben		116.747,93	134.915,86	151.246,39
Betriebsausgabenerhöhung lt. BP				
Lohnaufwand geschätzt		58.373,97	67.457,93	75.623,20
Lohnabgaben		11.616,42	13.424,13	15.049,02
		69.990,38	80.882,06	90.672,21
Betriebsausgabenkürzung lt. BP		46.757,55	54.033,80	60.574,18
Lohnabgaben:				
davon Lohnsteuer 15%		8.756,09	10.118,69	11.343,48
davon DB 4,5%		2.626,83	3.035,61	3.403,04
davon DZ 0,40%		233,50	269,83	302,49
		11.616,42	13.424,13	15.049,02

Ergänzend zu dem hier wörtlich wiedergegebenen Betriebsprüfungsbericht wird die Tz 2 des **Berichtes über die Außenprüfung** bei der Fa. IM angeführt:

"Tz. 2 Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung

Die Firma IM hatte im Jahr 2009 und 2010 im Verhältnis zu den gelegten Rechnungen an die Firma Bf. einen zu geringen Personalstand und konnte daher nur einen Teil der angegebenen Leistungen erbringen.

Für das Jahr 2009 können rechnerisch nur ca. 3000 Arbeitsstunden und für das Jahr 2010 nur etwa 2000 Arbeitsstunden erbracht werden.

Die Firma Bf. wurde schriftlich aufgefordert, die von der Firma IM

erbrachten Leistungen nachzuweisen (Stundenlisten, Name der Arbeiter), legte aber nur die Werkverträge und die Firmen für die gereinigt wurde mit Anzahl der Stunden vor. Die Namen und die Anzahl der geleisteten Stunden je Arbeiter wurden nicht vorgelegt.

Da keine Buchhaltung von der Firma IM vorliegt und die meisten Dienstnehmer nur 20 Stunden in der Woche angemeldet waren, kann nicht davon ausgegangen werden, dass weitere Subfirmen von Hr. I beschäftigt wurden und es wird daher davon ausgegangen, dass nur ein Teil der verrechneten Leistungen von der Firma I erbracht worden ist.

Die Umsatzsteuer für die nicht erbrachten Leistungen wird gemäß § 11 Abs. 12 UstG 1994 kraft Rechnungslegung vorgeschrieben.

2009: 3000 Arbeitsstunden x 14 Euro=42.000.-

Rechnungen netto 2009:94.104,90

nicht erbrachte Leistungen Jahr 2009: 52.104,90

Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung: 10.420,98

2010: 2000 Arbeitsstunden x 14 Euro=28.000.-

Rechnungen netto 2010: 134.735,47

nicht erbrachte Leistungen im Jahr 2010:

106.735,47

Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung: 21.347,09

In der Folge wurden die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010, sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 mit Bescheiden vom 25.6.2014 wiederaufgenommen. Weiters ergingen mit gleichem Datum neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuer 2009 bis 2011. Mit Datum 17.6.2014 wurde ein Haftungsbescheid ausgefertigt, mit dem die Bf. gemäß § 95 EStG 1988 als Haftungspflichtige für die Abgabenschulden des Geschäftsführers der Bf., Herrn Miroslav K im Ausmaß von € 83.929,29 in Anspruch genommen wurde. In diesem Bescheid wurde die Haftung geltend gemacht für:

2009: in Höhe von € 27.241,19,

2010: in Höhe von € 31.480,37 und

2011: in Höhe von € 25.207,73.

Zur Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 17.6.2014 über die Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 verwiesen.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010, sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, sowie gegen die diesbezüglichen Sachbescheide, wurde mit Schriftsatz vom 23.7.2014 Beschwerde erhoben. Weiters wurde gegen den Bescheid betreffend Haftung vom 17.6.2014 mit Schriftsatz vom gleichen Tag Beschwerde erhoben.

In der Beschwerde gegen die Sachbescheide wendet die Bf. zunächst die unrichtige Anwendung des § 21 BAO durch die belangte Behörde ein. Unter Hinweis auf Judikatur und Literaturmeinung verweist sie darauf, dass die Beurteilung eines Sachverhaltes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen solle, und nicht der Umqualifizierung von tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen. Sie führt weiters aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 10.9.1998, 93/15/0051) die Beauftragung von Subunternehmen etwa aus Kapazitätsgründen bei bestimmten Anforderungen an Eigenschaften der beteiligten Unternehmen und aus anderen wirtschaftlichen Gründen durchaus üblich sei. Aus § 21 BAO ergäbe sich darüber hinaus die Verpflichtung der Abgabenbehörde, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Demzufolge wäre es der Behörde daher zuzumuten gewesen die Mitarbeiter zu befragen, wer denn der "Chef" gewesen sei. Denn nur dieser werde wohl eine Arbeitgeberfunktion ausüben können und es wäre zu Tage getreten, dass die Bf. nicht der Chef gewesen sei. Der Vorwurf, dass die Bf. bei der Auswahl der Subfirmen sorglos vorgegangen sei, sei nicht begründet. Dass Firmen in Konkurs gehen, sei täglich gelebte Praxis. Mangelnde Informationen zwischen Gebietskrankenkasse und Finanzamt könnten nicht dazu führen, mittels mangelnder Sachverhaltsermittlung die Abgaben, die vom Subunternehmer geschuldet werden, über einen Kunstgriff bei der Bf. einzuheben.

Die Behörde habe weiters unberücksichtigt gelassen, dass die Bf. auch die Bestimmungen des ASVG betreffend Auftraggeberhaftung (§§ 67a ff ASVG) eingehalten habe. Es sei penibel kontrolliert worden, ob zum Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes die HFU-Listung vorhanden gewesen sei. Darüberhinaus habe die Bf. die Identitäten, die Gewerbeberechtigungen, die UID-Bescheide und die aktuellen UID-Abfragen der Geschäftspartner aufgezeichnet und auch dem Finanzamt vorgelegt. Die unsere Mandantin entlastenden Aktionen seien in einer rechtsstaatlich bedenklichen Art und Weise bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Würdigung des Sachverhaltes überhaupt nicht berücksichtigt worden. Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, hätte der Auftraggeber immer zu befürchten, dass bei der fehlenden Einbringlichkeit der Abgaben die Finanzverwaltung eine Vorschreibung der Lohnabgaben direkt bei ihm vornehme Laut BP-Bericht seien als Lohnnebenkosten der Dienstgeberbeitrag in Höhe von 4,5%, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 0,4% und Lohnsteuer in Höhe von 15%, berücksichtigt worden. Unberücksichtigt seien jedoch folgende Lohnnebenkosten geblieben: Kommunalsteuer 3%, Sozialversicherungsbeiträge Dienstgeber 22,4%, Sozialversicherungsbeiträge Dienstnehmer 18,9% und Mitarbeiter Vorsorgekasse 1,53%. Diesbezüglich habe die Betriebsprüfung der Bf. gegenüber angegeben, dass die Gebietskrankenkasse der Bf. die Sozialversicherungsbeiträge nicht vorschreiben würde, da die streitgegenständlichen Mitarbeiter ordnungsgemäß bei existierenden Firmen angemeldet gewesen seien und somit für die Gebietskrankenkasse in diesem Bereich kein Handlungsbedarf bestünde. Gemäß der Definition für Rückstellungen in § 9 Abs. 3 EStG, wonach diese zu bilden seien, wenn mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei und andererseits

keine Anhaltspunkte vorhanden seien, dass diese Abgaben nicht eingehoben würden (was auch rechtsstaatlich bedenklich sei), sei die Rückstellung für die bisher nicht berücksichtigten Lohnnebenkosten zu berechnen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dementsprechend zu vermindern:

2009: € 26.752,79,

2010: € 30.915,97,

2011: € 34.658,11.

Hinsichtlich der Berechnung des Personalaufwandes moniert die Bf., dass die belangte Behörde nicht ermittelt habe, wie viel die Arbeiter tatsächlich erhalten haben bzw. dass gerade 50% der Bemessungsgrundlage nun Aufwand darstellten. Es sei nicht ermittelt worden, wie viel die Arbeiter überhaupt an Zahlungen von der Bf. über die Subfirmen erhalten haben. Darüber hinaus liege auch mangelndes Parteiengehör gemäß § 115 BAO vor. Dem Ersuchen der Bf. um Übermittlung der Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen, sowie um Erläuterung der Schätzungsmethode sei nicht gefolgt worden. Aufgrund der fehlerhaften Schätzung seien daher die Bescheide rechtswidrig.

Die unrechtmäßigerweise nicht anerkannte Vorsteuer seien bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb passiviert worden. Dies sei korrekt. Falsch sei jedoch, dass in der selben Berechnung die Passivierung wieder rückgängig gemacht worden sei. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien daher für 2009 um € 23.349,59 und 2010 um € 26.983,17 zu reduzieren.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass Schein- oder Deckungsrechnungen vorliegen, entbehre entsprechender Nachweise. Wenn sich die Behörde darauf berufe, trage sie die Beweislast. Diesbezügliche Ermittlungen seien nicht durchgeführt worden. Es sei nicht erwiesen, dass die Bf. an Scheingeschäften beteiligt gewesen sei.

Die Voraussetzungen zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer seien daher nicht gegeben.

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.5.2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass im Prüfbericht jene Tatsachen und Beweismittel festgestellt worden seien, die nunmehr neu hervorgekommen seien und daher eine Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 4 rechtfertigen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.5.2016 wurden die Beschwerden gegen die Sachbescheide als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ident auf die im Bericht vom 23.6.2014 getroffenen Feststellungen betreffend die Firmen K1 Consulting GmbH, IM und L1 Bauträger Projektmanagement GmbH verwiesen, sowie darauf, dass in der Beschwerde keine neuen Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid begründete die Bf. wie folgt:

1): Gemäß § 201 Abs. 4 BAO könne innerhalb der selben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Mit Verweis auf Ritz, BAO 5, § 201 Rz 43 stellte die Bf. fest, dass die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben innerhalb der selben Abgabenart nur für ein Kalenderjahr erfolgen dürfe. Rechtswidrigerweise sei jedoch die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 in einem Haftungsbescheid vorgeschrieben worden. Eine gemeinsame Festsetzung von Abgaben stünde im Ermessen der Behörde, das zu begründen sei, was die Behörde unterlassen habe.

Weiters weise der Haftungsbescheid eine mangelhafte Begründung auf, indem er auf den Bericht vom "17.6.2014" verweise, es aber lediglich einen Bericht vom 23.6.2014 gäbe. Selbst wenn man davon ausginge, dass der Bericht vom 23.6.2014 gemeint sei, so sei dort nicht näher begründet, warum die Nichtanerkennung von Ausgaben in Höhe von 50% des geltend gemachten Aufwandes eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen soll.

Die Beschwerde betreffend die Wiederaufnahmebescheide wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.5.2016 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde auf die Textziffer 1 des Prüfberichtes und die dort getroffenen Feststellungen verwiesen, die die Verfügung der Wiederaufnahme rechtfertigten.

Die Beschwerden gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide wurden mit Beschwerdeverentscheidungen ebenfalls vom 23.5.2016 jeweils als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde darauf verwiesen, dass im Prüfbericht hinsichtlich der Firmen K1 Consulting GmbH, IM und L1 Bauträger Projektmanagement GmbH, ausführliche und konkrete Feststellungen getroffen worden seien, wohingegen in der Beschwerde diesen keine weiteren neuen Tatsachen entgegengesetzt würden.

Weiters wurde am 23.5.2016 auch die Beschwerdeverentscheidung betreffend Haftungsbescheid vom 17.6.2014 ausgefertigt und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich des in der Bescheidebegründung tatsächlich unrichtig angeführten Datums des BP-Berichtes mit 17.6.2014 anstelle 23.6.2014, wurde ausgeführt, dass dies allein nicht die Rechtswidrigkeit des Bescheides bewirke. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der § 201 Abs. 4 BAO, wonach die Zusammenfassung mehrere Jahre im Abgabenbescheid nicht zulässig sei, nicht auf Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer anwendbar.

Mit Schriftsatz vom 17.6.2016 stellte die Bw. einen Vorlageantrag, in dem sie die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung beantragte. Der Vorlageantrag richte sich gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 samt Anspruchsverzinsung, Umsatzsteuer 2009 und 2010, Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer sowie die Wiederaufnahmebescheide.

Folgendes wurde ergänzend ausgeführt:

1): Die Beweislast für das Vorliegen eines Scheingeschäftes treffe die belangte Behörde, die beispielsweise nicht ermittelt habe, inwieweit die erbrachten Leistungen vom beauftragten Subunternehmer durch die tatsächlich beschäftigten Dienstnehmer, durch seinerseits beauftragte Subunternehmer, durch den Geschäftsführer selbst oder im Rahmen familienhafter Mitarbeit erbracht worden seien. Der Finanzverwaltung wäre es zum Beispiel durch Durchsicht der übermittelten Jahreslohnzettel L16 leicht möglich gewesen diese Ermittlungen anzustellen.

2): Der VwGH definiere eine Briefkastenfirma als ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb habe und deswegen keine Leistung erbringen könne. Eine Briefkastenfirma erschöpfe sich demnach in einer bloßen Kombination aus einer Zustelladresse mit einer Firmenbezeichnung. Bei der Verweigerung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bzw. des Vorsteuerabzuges aufgrund des Vorliegens von Scheingeschäften, sowie einer Briefkastenfirma handle es sich um zwei völlig verschiedene Tatbestände, die nicht vergleichbar seien. Die Behörde habe nicht dargelegt, betreffend welcher Rechnungen sie aufgrund welcher Tatsachen, welchen Tatbestand (§ 23 BAO, Briefkastenfirma) als erfüllt annehme. Sie habe das Vorliegen von Geschäftsbeziehungen zu Briefkastenfirmen damit zu begründen versucht, indem sie feststellte, dass Personen oder Vertreter im Inland nicht wohnsitzgemeldet gewesen seien oder aber das Scheinadressen vorliegen. Dabei übersehe die Behörde aber, dass dies Zeiträume betreffe, in denen die Geschäftsbeziehung zur Bf. bereits beendet gewesen sei.

IM: Gewerbestandort bzw. Wohnsitzmeldung

ab 20.7.2009:

1110 Wien, D.g - siehe Gewerbeanmeldung.

ab 8.9.2010:

W3 - siehe UB d. Wr. Gebietskrankenkasse, sowie Bestätigung über die Hinterlegung einer Mietkaution der Hausverwaltung 12/2009.

Ende der Geschäftsbeziehung: 09/2010 (offenbar irgendwann danach lt. BP-Bericht 1140 Wien, B.str.).

L1 GmbH: Wohnsitzmeldung des Geschäftsführers P im Inland von 03/2010 bis 10/2011

B1 der Geschäftsbeziehung von 03/2010 bis 08/2011. Weiters habe mit Herrn K2 eine Handlungsvollmacht für die L1 GmbH bestanden. Der Vorwurf des Mangels an inländischem Wohnsitz, sowie der fehlenden Geschäftsbeziehung zwischen Herrn K2 und der L1 GmbH könne nicht nachvollzogen werden.

3): Verletzung des Parteiengehörs, weitere Unterlagen:

Zum Nachweis des Bestehens der Subunternehmen seien von der Bf. diverse Unterlagen vorgelegt worden, wie Firmenbuchauszüge, Ausweiskopien, Auszüge aus dem Gewerberegister, Abfragen aus ZMR, wiederholte positive UID Validierungen etc. Diese Unterlagen seien von der belangten Behörde in keinsten Weise gewürdigt worden.

Zur Wahrung des Parteiegehörs könnten folgende Unterlagen (nochmals) vorgelegt werden:

Eingangsrechnungen samt Abrechnungs-/Objektaufstellungen;

Leistungsbestätigungen/ Regiescheine.

K1 GmbH 2009:

Im Bereich der Dienstleistung "Unterhaltsreinigung und Winterdienst" sei das Erstellen von Leistungsbestätigungen nach wie vor nicht branchenüblich.

I 2009 und 2010:

Es seien im Rahmen eines Auskunftersuchens der belangten Behörde am 29.2.2012 alle angefragten Rechnungen mit sämtlichen Rechnungsbeilagen übermittelt worden.

L1 2011:

Zumindest sieben Stück Eingangsrechnungen mit Leistungsbestätigungen/ Regiescheinen liegen vor.

Die Behörde habe es unterlassen im Rahmen des Ermittlungsverfahrens der Bf. die konkreten Personen zu nennen, deren Beschäftigung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgeworfen werde. Weiters habe sie es unterlassen, darüber Auskunft zu geben, ob und welche der entsprechenden Lohnabgaben bei den tatsächlichen Dienstgebern festgesetzt worden seien und welche davon, allenfalls aufgrund bestimmter Umstände, dort nicht einbringlich gemacht haben werden können. Mangels Nennung der konkreten Arbeiter habe von der Bf. zu der von der Behörde behaupteten Beschäftigung dieser Personen nicht Stellung genommen werden können. Es werde daher die Vernehmung folgender Zeugen beantragt:

Herr L N und Frau V S!

Diese beiden könnten aussagen, dass sowohl sie selbst als auch andere Mitarbeiter, die sie auch benennen können, für den beauftragten Subunternehmer auf dessen Rechnung tätig geworden und entlohnt worden seien. Weiters laufe gegen Herrn IM ein Finanzstrafverfahren beim Finanzamt 07, bei dem ebenfalls Lohnabgaben Gegenstand der Festsetzung seien. Somit könne nicht ausgeschlossen werden, dass für ein und dieselbe Beschäftigung zweimal Lohnabgaben festgesetzt würden, was dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche. Entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung sei die Bf. nicht verpflichtet über die Empfängerbenennung hinausgehende Nachforschungen anzustellen. Mit der exakten Empfängernennung sei das Auskunftsverlangen gemäß § 143 BAO der Abgabenbehörde im Sinne des § 162 BAO erfüllt, der Abzug als Betriebsausgabe insofern gesichert. Die Bf. habe die Existenz der Subfirmen und die Zahlungsempfänger zweifelsfrei nachgewiesen. Logischerweise und aus den vorgelegten Dokumenten zweifellos folgend, seien die rechnungslegenden Unternehmen auch die Zahlungsempfänger. Gegenteilige Vermutungen und Verdächtigungen der belangten Behörde seien nicht belegt und entbehren daher jeglicher Grundlage. Die

Wiederaufnahmebescheide seien auch insoweit ersatzlos aufzuheben, als es die Behörde unterlassen habe anzuführen, aufgrund welcher konkreten Sachverhalte - und nicht aufgrund welcher Verdachtsmomente oder aufgrund welchen Kontrollmaterials - die belangte Behörde, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansehe.

Bei allen als Fremdleistungen erfassten Rechnungen handle es sich um tatsächlich erbrachte Leistungen (dies wird von der Behörde ausdrücklich bestätigt), welche von tatsächlich existierenden Subunternehmen erbracht worden seien. Die Verweigerung des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzuges habe somit rechtswidrig erfolgt. Entgegen der auch für Schätzungen gebotenen Begründungspflicht, seien die Umstände für die Schätzung des tatsächlichen Fremdleistungsaufwandes mit 50% der ursprünglich verbuchten Betriebsausgaben mit in keinster Weise überprüfbaren Daten begründet und ausgeführt. Weiters sei die Schätzung der einzubehaltenden Lohnsteuer in Höhe von 15% nicht nachvollziehbar. Lt. Lohnkoten der Bf. für die Jahre 2009 bis 2011 habe die Lohnsteuerquote 2,6%, 2,7% und 2,3% betragen. Gemäß der Schätzung ergebe sich ein sechsfacher Lohnsteuerabzug für die Hälfte von Niedriglöhnen und damit die Unverhältnismäßigkeit der Schätzung. Aufgrund der tatsächlichen Gegebenheit hätte die Betriebsprüfung zum Ergebnis kommen müssen, dass gar keine Lohnbesteuerung vorzunehmen sei.

In das der Behörde vorliegende Kontrollmaterial (inklusive eines USB-Sticks) habe die Bf. nicht Einsehen nehmen können, weshalb ein Verfahrensmangel vorliege. Ein weiterer Verfahrensmangel liege in der Nichteinvernahme der beantragten Zeugen.

Exkurs:

Im Jahr 2011 wurde eine Sonderkommission (interner Name „SOKO MERLIN“) beim Bundeskriminalamt bestehend aus Kriminalisten der Länder Wien, Niederösterreich und Steiermark, sowie drei Steuerfahndern und einem Finanzpolizisten zur Aufarbeitung eines großangelegten (Sozial-)Betrugsfalls eingerichtet. Einvernahmen wurden grundsätzlich von der Kriminalpolizei (teilw. im Beisein von Steuerfahndern) durchgeführt. Die steuerlichen Hintergrundinformationen u. Fragenzusammenstellungen – gerade auch in Hinblick auf Schein- u. Deckungsrechnungen – wurden von der Steuerfahndung geliefert. Da erkannt wurde, dass die diversen Firmenmäntel zu weit mehr Malversationen herangezogen wurden, als ursprünglich im Bereich des Sozialbetrugs vermutet, wurden die Ermittlungen auch Richtung Abgabenhinterziehung ausgeweitet. Die im Rahmen von Durchsuchungen und anderen Ermittlungen gewonnenen Erkenntnisse wurden in der Steuerfahndung hinsichtlich der Rechnungskäufer ausgewertet und aufbereitet und im Zuge der sogenannten Netzwerkfälle über das Regionalmanagement an die Finanzämter übermittelt.

Unter den involvierten Firmen befindet sich auch die Firma K1 Consulting GmbH (Geschäftsführer S1, alias Vladimir K1).

Lt. Ermittlungen der SOKO MERLIN war die unternehmerische Tätigkeit auch auf den Verkauf und das Verfassen von Schein- und Deckungsrechnungen gerichtet und war

von Anfang an geplant, Sozialversicherungsbeiträge und BUAK-Zuschläge nicht im gebührenden Ausmaß zu entrichten.

Mit Schreiben vom 8.8.2018 wurde die belangte Behörde ersucht, zu den in der Beschwerde behaupteten Ermittlungsfehlern Stellung zu nehmen.

Dazu wurde mit Schreiben vom 29.10.2018 auf die Niederschrift mit Herrn K am 8.7.2013 verwiesen und festgestellt, dass vom Bf. keine konkreten Angaben über Stundenlisten und zu von den Subfirmen eingesetzten Arbeitern etc. gemacht haben werden können und daher nicht ersichtlich sei, wie von der belangten Behörde konkrete Berechnungen von Lohnaufwendungen erfolgen hätten sollen.

Bei einem Auftragsvolumen an die Subfirmen von insges. ca. € 400.000.- hätten über die formalen Kriterien hinweg noch weitere Ermittlungen betreffend Existenz und Seriosität der Subfirmen angestellt werden müssen, wie Art und Weise des Auftretens nach außen, Aufzeichnungen, wie Stundenlisten, Arbeitsaufzeichnungen und Unterlagen darüber, wie die Arbeiten abgenommen wurden. In diesem Fall hätte dem Bf. auffallen müssen, dass die Subfirmen nicht über das Personal verfügten, dass für die Auftragserfüllung erforderlich gewesen wäre.

Der Bf. übermittelte per E-Mail vom 25.1.2019 weitere Unterlagen:

1.: den Einstellungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt vom 10.8.2018 hinsichtlich des Verdachtes der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und b FinStrG wobei insbesondere auf folgende dort getroffene Aussage verwiesen wird:

Die Verantwortung der hier Beschuldigten, gutgläubig davon ausgegangen zu sein, dass die drei Geschäftspartner – sowie die weiteren im gegenständlichen Zeitraum verwendeten 37 Subfirmen – reale und redliche Unternehmen seien, welche die verzeichneten Leitungen gesetzeskonform erbringen würden, ist mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht zu widerlegen.

Hinsichtlich der Firma I wird die Aussage des Beschuldigten Ing. K zudem durch den Zeugen L N bestätigt.

Angesichts der vorliegenden Ermittlungsergebnisse ist ein bedingter Vorsatz, geschweigedenn die hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteuerhinterziehungen verlangte Wissentlichkeit auf subjektiver Ebene nicht nachweisbar; ein allenfalls vorhandenes fahrlässiges Verhalten ist zur Erfüllung der Strafbarkeit nach § 33 Finanzstrafgesetz nicht ausreichend, sodass mit einer Verurteilung nicht zu rechnen ist.

2.: die Einvernahme des L N bei der belangten Behörde am 28.6.2018, dessen Aussagen sinngemäß wie folgt wiedergegeben werden:

Betreffend Geschäftsverbindung zur Fa. IM (I.):

I. habe ab ca. 2009 für die Bf. Reinigungsleistungen erbracht auf Empfehlung von ihm und Fr. I. Vesna.

Die I. habe auch für andere Firmen gearbeitet.

Die I. habe sich, wenn sie zuwenig Personal hatte, Subfirmen bedient.

Er habe ab 2010 für I. gearbeitet und auch auf die anderen Arbeiter "aufgepasst".

Der Firmensitz sei anfangs in 1110 Wien, D.gasse , später in 1050 Wien, V.gasse gewesen.

Die Firmen (hauptsächlich B) seien an I. M herangetreten. Er habe die Leistung dann mit seinen Leuten erbracht.

Manchmal sei Herr K dabei gewesen, wenn gearbeitet wurde, er habe dann die erbrachte Leistung kontrolliert.

Herr M habe seine Arbeiter kontrolliert. Diese haben Stundenaufzeichnungen geführt, die von Herrn M kontrolliert wurden. Er hoffe dieser habe, diese Aufzeichnungen Herrn K gezeigt.

Herr M habe die Rechnungen geschrieben und dann wahrscheinlich zu B gebracht, das wisse er nicht so genau.

Konfrontiert mit der Aussage des Herrn K vom 8.7.2013, die Rechnungen seien von Herrn L bzw Herrn M überbracht worden: "wir waren gemeinsam im Büro."

Zur Rechnung 011/2009 gab er an, dass viele Leistungen pauschal abgerechnet worden seien, hinsichtlich der ReNr. 006/2010, dass sie viele Bauendreinigungen durchgeführt hätten.

- Gutachterliche Stellungnahme des Sachverständigen Michael L2 zu folgenden Fragen hinsichtlich üblicher Vorgangsweisen in der Reinigungsbranche an Hand von Brachenerfahrungen bei Beschäftigung eines Subunternehmers (stichwortartig wiedergegeben):

1.: Abnahme bei Büro-und Stiegenhausreinigung:

Stichprobenartige Vorortkontrolle, Kontrolle indirekt durch Kundenzufriedenheit

2.: Abnahme im Winterdienst:

Unüblich

3.: Wer macht die förmliche Abnahme bei Bauendreinigung?

Anwesenheit des Hauptauftragnehmers bestimmt der Auftraggeber. Dem Auftragnehmer (AN) wird ein vom Auftraggeber unterfertigter Leistungschein reichen.

...und Arbeit auf Regie?

Abstimmung mit einem Vorarbeiter, wobei es dem Auftraggeber egal sein wird, ob sein Gegenüber vom AN oder einem Subunternehmer entsandt ist.

4.: Winterdienst und Stiegenhaus-Büroreinigung werden nach Pauschalen vergeben, Kalkulation erfolgt jedoch nach verschiedenen Kriterien:

Winterdienst: 5-od. 10 Jahresstatistiken

Stiegenhaus-Büroreinigung: m² Stundenleistungen, Reinigungsmittel ...etc.

"Für die internen Abrechnung (Lohnverrechnung) des durchführenden Unternehmens ist die Führung von Stundenlisten natürlich unabdingbar....Eine Verrechnung auf Basis geleisteter Stunden üblicherweise bei der Anmietung von Personal in Form einer Personalbereitstellung

5.: Zeitaufzeichnungen vom Subleister:

wenn nicht Regieleistung und Weiterverrechnung an den AG für den AN nicht von Bedeutung

6.: Solange die Leistung vom Subunternehmer ordnungsgemäß erbracht wird und kein weiteres Indiz bekannt ist, das eine tiefergehenden Überprüfung notwendig erscheinen lässt, genügen Gewerbeschein, Firmenbuchauszug, gültige UID-Nummer und KSV-auszug, um sich von der Geschäftstätigkeit des Nachunternehmers zu überzeugen.

7.: Keine Üblichkeit, Subunternehmer in den Geschäftsräumlichkeiten aufzusuchen

Per **E-Mail vom 22.2.2019** legte die Bf. vor:

- die **streitgegenständlichen Rechnungen vom 27.2 und 1.4.2009**:

Zwei Rechnungen sind datiert mit 27.2.2009 und geben als Betreff "Personalbereitstellung" an und zwar jeweils für "Februar 2009".

Verrechnet wird einmal eine "Pauschale für diverse Objekte" und einmal eine "Pauschale für diverse Objekte Winterdienst"

Zwei Rechnungen vom 1.4.2009, einmal betreff Personalbereitstellung bzw. "Pauschale diverse Objekte Winterdienst Februar bis April" und einmal betreff "Personalbereitstellung, Pauschale diverse Objekte März 2009"

- eine Tabelle mit dem Titel "Zusatzvereinbarung Winterdienst 2008/2009"

- handschriftliche Vermerke betr. diverse Leistungsorte und Entgelte

- die **streitgegenständlichen Rechnungen I.M.**

- eine Aufstellung "diverse Objekte" mit einem Leistungsentgelt von € 3.182,55

- Tabellen in Ergänzung zu den jeweiligen Rechnungen über monatliche Abrechnungen, die neben den "diversen Objekten" auch andere Leistungsorte enthalten,

weitere die Handlungsvollmacht der Fa. L1 vom 2.1.2011 an Herrn Kr

Der Schriftverkehr wurde der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht.

Per **E-Mail vom 26.3.2019** legte die Bf. wiederum Unterlagen als Ergänzung zum Betriebsprüfungsbericht vor und zwar:

- die Rechnungen IM, Nr. 001,002,007,011,014 aus dem Jahr 2009, jeweils mit einer Objektaufstellung, wobei zu beachten sei, dass die Leistungen vom 1.-8.8.2009 noch mit dem Vorgängerunternehmen "C" abgerechnet worden sei und die Aufstellung der in jeder Abrechnung enthaltenen "Diversen Objekte",
- die Einvernahme des Geschäftsführers der Bf. vom 8.7.2013.

Betreffend die Fa. L1 wurden vorgelegt:

- Rechnung 97 vom 1.6.2011, Leistungszeitraum 25.5-31.5.2011, und Leistungsbestätigungen, alle vom 1.6.2011 über diverse Regieleistungen am 25.5., 26.5., 27.5., 28.5., 29.5., 30.5., 31.5.2011
- Rechnung 111 vom 30.6.2011, Leistungszeitraum 1.6.-4.6.2011, über Regieleistungen und Leistungsbestätigungen vom 1.6.2011 über erbrachte Leistungen am 1.6., 2.6., 3.6., und 4.6.2011
- Rechnung 123 vom 29.7.2011, Leistungszeitraum 5.7.-29.7.2011 und diverse Leistungsbestätigungen vom 1.7.2011 oder undatiert über diverse Regieleistungen am 5.7., 6.7., 7.7., 8.7., 11.7., 12.7., 13.7., 14.7., 15.7., 18.7., 19.7., 20.7., 21.7., 22.7., 25.7., 26.7., 27.7., 28.7., 29.7.2011.
- Rechnung 139 vom 31.8.2011, Leistungszeitraum August 2011, "It. Stundenaufstellungen" und 5 Stundenaufstellungen bezügl. diverser Objekte.

Die Leistungsbestätigungen geben auch die Anzahl der Reinigungskräfte an, die geputzt haben sollen:

ReNr. 97: 12,4,20,15,10,18,11,10

ReNr. 111: 4,4,4,6,

ReNr. 123: 4,4,4,2,2,3,3,3,3,3,2,2,2,2,2,2

ReNr. 139: nur Stundenaufstellung

Über die am 2.4.2019 über Antrag der beschwerdeführenden Partei durchgeführte mündliche Verhandlung wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

V: K (K1) wurde für den Winterdienst beauftragt. Es war damals nicht branchenüblich festzuhalten, wer genau die Arbeiten im Bedarfsfall durchgeführt. Alle formalen Kriterien wie zB. Abfrage der UID-Nr., Gewerberegisterauszug wurde vom GF überprüft, auch die Kapazität.

Der GF bringt allgemein zum Thema Beauftragung von Subunternehmern vor: Es gibt einen Werkvertrag in Form eines Rahmenvertrages. Weiters werden Routen vorgegeben, aber es gibt keine genauen Aufzeichnungen, wer, wann, wo im Einzelnen

putzt. Es kommt nur darauf an, dass der Subunternehmer die Leistung ordnungsgemäß erbringt.

Der GF legt als Beispiel einen Routenplan und eine Objektaufstellung vor. Die Bf. war - was den Winterdienst betrifft - bis zum Winter 2009/2010 Subunternehmer der Fa. A. In diesen Fällen hat der Kontrollor der Fa. A die Arbeit kontrolliert. Im Beschwerdezeitraum wurde nur an K Winterdienst im Subauftrag übergeben.

Eine Art Qualitätskontrolle war auch, dass im Falle eines Unfalles im Verantwortungsbereich des Subunternehmers die Bf. zur Haftung herangezogen worden wäre bzw. die Versicherung den Schaden nicht gedeckt hätte.

FA: Das Vorbringen vom GF ändert nichts an der bisherigen rechtlichen Würdigung.

Dem Bf. wird eine Frist bis zum 16. April 2019 eingeräumt, per Post weitere Unterlagen nachzureichen in der Sache Vertragsverhältnis mit der K GmbH.

2.: IM (IM)

Eingesehen werden die von der Bf. vorgelegten Rechnungen und tabellenmäßigen Aufstellungen von Objekten.

V verweist auf Prüfbericht FA 4/5/10 bezügl. beschäftigter AN und/od. Familienmitglieder.

Dies wurde bei BP vom FA nicht ermittelt. (siehe 4/5/10: "mit eigenem Personal nicht.")

FA: Herr M ist zu keiner Vorsprache gekommen, daher waren weitere Ermittlungen nicht möglich.

Zu Objektaufstellungen: Die eine Objektaufstellung vom 11.8.2009 betrifft Objekte, die die Vorgängerfirma von IM (VM) betreut hat und von IM übernommen wurden.

FA: Diese Position scheint in jeder Objektaufstellung der Jahre 2009 bis 2010 auf. Dies erscheint dem FA eigenartig.

GF: Bei diesen Objekten lt. Aufstellung handelt es sich um Schlüsselobjekte. Nach Büroschluss wurde dort gereinigt. Daran hat sich im betreffenden Zeitraum nichts geändert. Diese Objektaufstellung wurde gleichzeitig mit einem Werkvertrag mit der IM abgefasst.

Dem FA fehlen trotz der Tabellen mit div. Objekten Anhaltspunkte, dass tatsächlich die Fa. IM die verrechnete Leistung erbracht hat.

Mein Ansprechpartner bei IM war hauptsächlich Herr N. Wenn es Probleme mit der Leistung bei einzelnen Auftragnehmern gab, war ich als GF die letzte Ansprechperson. Probleme wurden vor Ort gelöst. Ich habe die Arbeit vor Ort nicht kontrolliert, sondern mich auf Frau M! bzw. Frau S! verlassen.

Der V legt vor: Beschäftigungsvertrag N-IM.

FA: Wer hat wirklich geputzt?

Verwiesen wird auf die Liste der Personen im Vorlageantrag (Beilage 7 und 8 des Vorlageantrages). Diese werden dem BFG übermittelt.

FA: "Wird wohl so sein", lt. Prüfbericht, ist zu wenig.

V: N nennt in seiner Aussage ausdrücklich bestimmte Personen.

V: Beim Vorgängerbetrieb C wurde nichts beanstandet, bei der Bf. mit gleichen Abrechnungsmodalitäten sehr wohl.

3.: L1 (L)

V: Regiescheine wurden vorgelegt. Es besteht keine Verpflichtung, den Subunternehmer an seinem Firmensitz aufzusuchen. Dass sich der GF nach Beendigung der Geschäftsbeziehung von seinem Wohnsitz abgemeldet hat, tut nichts zur Sache.

Der Bf. wird der Auszug der WGKK über Anzahl der gemeldeten Arbeitnehmer zur Kenntnis gebracht.

Auf die Frage, warum auf der Leistungsbestätigung zB. 25.5.2011 steht, die Durchführung der Leistung am 27.5.2011 bestätigt wird.

GF: Es handelt sich um eine Art Formular, das im vorhinein erstellt wird. Bei der Unterschrift handelt es sich um die Unterschrift des Kunden bzw. dessen der für die Leistung die Verantwortung trägt.

Bezüglich Berechnung von Rückstellung und Passivierung der Vorsteuer (s. Seite 12 und 13 der Beschwerde) wird die belangte Behörde Stellung nehmen.

4. Haftungsbescheid:

Der belangten Behörde wird das Erkenntnis des BFG vom 6.8.2018, RV/710517/2011 zur Kenntnis gebracht.

Am 6.5.2019 wurde im Zuge einer Vorsprache beim Bundefinanzgericht ein Ordner mit diversen Unterlagen, wie in der mündlichen Verhandlung vereinbart, vorgelegt und darüber folgende Niederschrift aufgenommen:

FA: warum kommen Rechnungen mit A so spät?:

BP war überraschend und auch deren Abschluss.

Vorgelegt wird eine Mappe mit den Geschäftsbeziehungen zu A und Mi

Zu A: die Bf. war als Subunternehmer beschäftigt. Vertrag mit A gibt es nicht mehr.

Seine Objektaufstellung als Ergänzung zum Werkvertrag und "Übersicht". Sub=K1 bekam 65% von der Auftragssumme. K1 ist im Februar eingesprungen für eine andere Firma (Name nicht bekannt), mit der die Saisonplanung gemacht wurde (siehe Objektaufstellung). Diese ist in der Zwischenzeit in Konkurs gegangen. K1 (Herr D) ist schon vorher an die Bf. herangetreten und als der Bedarf dann da war, beauftragt worden.

Bei der Übersicht handelt es sich auch um die Zusammenstellung der Routen (anschließend Aufstellung der Routen im Detail).

Ab Saison 2009/2010 (Bf. war noch Subunternehmer von A) war Subunternehmer der Bf. Fa. MI (VMi).

Für das FA bleibt nachwievor zweifelhaft, ob die Leistungserbringung durch K1 erfolgte. (siehe auch Schreiben Ks). Es gibt zwar Ausgangrechnungen (Weiterverrechnung) aber keine Schnittstelle mit K1.

Ablauf: Ks war Einsatzleiter, informiert Kontrollor bei Einsatz, diese rufen B an oder deren Ansprechpartner. B informiert K1.

Bf: Konnex zur Fa., K1 bestätigt durch: Werkvertrag, Objektaufstellung, Übernahme der Routen durch K1 vom Vorgänger und in der Offenlegung des Ausmaßes der Weiterverrechnung und durch Kontrolle von A (siehe Bestätigung Herr Ks es gab Kontrollore, die den ordnungsgemäßen Ablauf bestätigen).

Bezügl. M:

Vorgelegt werde Beil. 7+8 zum Vorlageantrag (seine NS mündl. Verhandlung).

Hingewiesen wird insbes. auf:

- Pkt. 10+11 der Beil. 7.

- Beilage 8: Pkt. 9+11: Objektnennungen

- Beilage 6 zum Vorlageantrag=Versicherungsdaten Auszug V S! Bestätigung Fr. S!, diverse Fotos. Beweist, dass Fa. M bei Hotel H tätig war als Subunternehmer von Bf. .

Schriftlicher Auftrag von H kann nicht vorgelegt werden . Es wird aber auf Aufstellung bezügl. "Tägl. Aufgaben" verwiesen und Fotos als Nachweis für Vertragsverhältnis mit H. Bf. würde diese nicht haben, wenn sie nicht beauftragt worden wäre.

Vorgelegt werden 4 Bestätigungen von derzeitigen Kunden, die keine Änderung der Qualitätskontrolle wünschen (als Art Auftragsbestätigung) . Es handelt sich um langjährige Kunden (siehe Tabelle Schlüsselobjekte) , die Kontrolle selbst durchführen. Irgendetwas Schriftliches wird es geben.

Die belangte Behörde gab zu diesen Ausführungen per E-Mail vom 22.5.2019 folgende Stellungnahme ab:

Tatsächlich gibt es nur wenig neue Schriftstücke/Fotos, vielmehr wurden anhand der bereits vorhandenen Rechnungen und Unterlagen Routen und Tabellen zum Winterdienst nachträglich erstellt und per Mail mit vorgefertigter umfassender Darstellung von bestimmten Sachverhalten nachgefragt, ob diese zutreffen würden.

Nach wie vor bleibt das Beweisthema für die Firmen K1 und M unerledigt, denn es gibt keine Unterlagen, die das Vorbringen objektiv beweisen können.

Fa K1 GmbH:

Die vorgelegten Unterlagen sind nicht neu hervorgekommen. Aus der Objektübersicht 2008/2009 der Zusatzvereinbarungen zum Winterdienst 2008/2009 kann kein Zusammenhang mit einer Beauftragung einerseits durch A an B noch B an K1 hergestellt

werden. Festzuhalten ist, dass im Werkvertrag zwischen B und K1 kein Hinweis auf Zusatzvereinbarungen existiert.

Die in der Objektübersicht aufgelisteten Adressen können zu keinem Leistungserbringer zugeordnet werden. Die am Ende der Liste als A bezeichnete Firma führt in der Spalte Objekt drei Codenamen, lautend auf traviata, menz und wiener an. Dazu wird A per Mail vom 08.04.2019 von Hrn. K befragt, eventuell noch vorhandene Verträge oder sonstige Unterlagen an ihn zu übermitteln. Eine Antwort durch A gibt es nicht. Die neuerlich beigelegten Rechnungen betreffen aber ausschließlich die Rechtsbeziehung B als Leistungserbringer und A als Leistungsempfänger.

Zusätzlich wird per Mail vom 05.04.2019 Herr Ks als ehemaliger Einsatzleiter bei A befragt, wobei ua sogar einzelne Details aus Vorkommnissen 2009 angeführt wurden. Teilweise in ähnlichem Wortlaut werden in einem Schreiben, das als Absender Hrn. Peter Ks ausweist, sogar Details der Angaben des Hrn. K wiederholt und bestätigt. Das beigelegte Dienstzeugnis des Hrn. Ks vom 30.06.2010 erklärt sich auf Befragung des Hrn. K aus dem Umstand, dass Herr Ks 2010 A verlassen und sich mit dem Gedanken getragen hätte, sich bei der B zu bewerben, aber nie für diese gearbeitet hat. Ein Hinweis auf die Subfirma K1 kann auch aus diesen Schreiben nicht entnommen werden. Die beigelegten Routenpläne wurden nachträglich anhand der in den Rechnungen bezeichneten Adressen in Google-Maps erstellt.

Die streitgegenständlichen Rechnungen der K1 an die B umfassen als Leistungsbeschreibung Winterdienst und Personalgestellung.

Dazu hat sich der Gf der B in seiner Einvernahme durch die BP am 08.07.2013 dahingehend festgelegt, dass neben Winterdienst auch Stiegenhausreinigung gegenüber der K1 beauftragt war. Demgegenüber widerspricht Hr. K in der mündlichen Verhandlung erstmals seiner eigenen Darstellung und gibt an, dass bedingt durch den Konkurs der von der B beauftragten ursprünglich mit dem Winterdienst 2009/2010 beauftragten Firma die B gezwungen gewesen sei, die Firma K1 als Subfirma anzuheuern. Diese hätte ab Februar 2009 bis April 2009 der B gegenüber – entgegen der Leistungsbeschreibung in den Rechnungen – ausschließlich den Winterdienst gemacht, wobei erstmals vorgebracht wurde, dass die B ihrerseits mit dem Winterdienst von der Firma A beauftragt gewesen sei. Die nach den Behauptungen des Hrn. K damals durch A an die B übergebenen genauen Routenpläne sowie die vertraglichen Vereinbarungen zwischen A und B können nicht vorgelegt werden. Die ursprünglich mit dem Winterdienst Ende Jänner 2009 als Subunternehmerin von der B beauftragte Firma kann vom Gf Hrn. K nicht mehr benannt werden, obwohl es diesbezügliche Werkverträge und Routenpläne gegeben haben soll.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es nichts Schriftliches gibt, obwohl nach den Ausführungen des Hrn. K sowohl Routenpläne und Werkverträge abgeschlossen worden seien, die das Vorbringen der Bf hätten belegen können. Dass keine Aufzeichnungen über von der Subfirma K1 erbrachte Leistungen gemacht wurden, wird von Hrn. K als Gf der

B ebenso nicht bestritten wie der Umstand, dass keine Leistungskontrolle durch die B gegenüber der K1 vorgenommen wurde.

Fa M I

Neu vorgelegt wurden ein Schreiben (datiert mit 10.04.2009) mit Absender Fr. S! V, verfasst von Hrn. K und unterschrieben von Fr. S!, in dem neben der Bestätigung, dass diese im betreffenden Zeitraum 11.08.2009 bis 14.05.2010 eine Mitarbeiterin der Fa I M gewesen sei auch, undatierte Fotos als Teil des Schreibens, die beweisen sollen, dass Fr. S! im Hotel H als Reinigungskraft gearbeitet hätte. Die weiter beigelegte QM-Dokumentation des Hotels H vom 12.07.2006 wurde aus dem Internet entnommen. Eine schriftliche Beauftragung bzw. Werkvertrag sowie eine eigene Dokumentation über die von der B als erste Auftragnehmerin zu erbringenden Leistungen (konkreter Leistungskatalog) gibt es nicht.

Die übrigen vorgelegten Rechnungen M an B sind bereits aktenkundig.

Zuletzt befinden sich vier Antwort-Mails von Kunden im übergebenen Ordner. Diese Kunden befinden sich auch auf der Dezember Abrechnung mit 23 anderen Positionen. In den jeweiligen Anfrage-Mails vom 29.04.2019 bzw. 02.05.2019 wird von Hrn. K im Wesentlichen gefragt, ob Zufriedenheit über die bisher über viele Jahre erbrachten Reinigungsleistungen bestehe und ob Änderungen gewünscht werden. Eine Aussage darüber, wann und wie lange bereits eine Beauftragung besteht, findet sich nicht darin. Ebenso konnte Hr. K zu keinem der Kunden eine schriftliche Vereinbarung vorlegen und führte dazu aus, dass früher derartige Vereinbarungen auch nicht üblich gewesen seien.

Zusammenfassend ergibt sich aus diesem Vorbringen kein Zusammenhang dahingehend, dass die Fa M als Subunternehmer den Kunden gegenüber aufgetreten ist.

Nach Auffassung des FA Baden Mödling wird durch die neu zusammen gestellten Unterlagen kein neues Vorbringen erstattet, das die von der B aufgestellten Behauptungen beweist.

Nachdem der Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht worden war, wurde dem Bundesfinanzgericht folgende Antwortmail übermittelt:

Fa. K1 GmbH:

Nachdem Herr K in der Verhandlung über die Entstehungsgeschichte und den Ablauf der Geschäftsbeziehung berichten wollte, stand die Auftraggeberin Fa. A GmbH im Mittelpunkt und es wurde seitens Herrn Mag. S der Wunsch geäußert eine nachvollziehbare Routenplanung mit Objekt Kennzeichnungen, Umfang, Anfahrsplanung, etc. nachzureichen.

Die Anfahrsplanung und die bildliche Markierung in Google Maps des Räumumfangs und somit die Detailplanung wurde nachgezeichnet und auch so mitgeteilt, die Routenaufstellungen wurden jedoch dem historischen Datenbestand entnommen.

*In der Verhandlung wurde ausgesagt, dass die Fa. K1 aufgrund des Ausfalles der vorherigen Winterdienstsubfirma beschäftigt wurde und dieser Umstand (mitten im Winter) der Hauptgrund einer Kontaktaufnahme bzw. Zusammenarbeit war. Die vorherige Winterdienstfirma war „Die P1 GmbH“ (FN xxx 2009, siehe **Anhang 1** incl. Lieferantenkonto bzw. Umsatzauflistung 2009). Unmittelbar danach (am 2. Februar 2009) wurde der Werkvertrag mit der Fa. K1 GmbH abgeschlossen. Dass ausschließlich der Winterdienst beauftragt wurde, wurde seitens B GmbH nicht behauptet. In der Verhandlung galt die Aufmerksamkeit der Auftraggeberin A GmbH und somit primär dem beauftragten Winterdienst. Beispielsweise kann man in der per Mail am 22.2.2019 übermittelten Rechnungsbeilage zur Re.Nr.20090227/1 ersehen, dass daneben auch Stiegenhausreinigungen und Reinigungsleistungen erbracht und abgerechnet wurden.*

Die Zusatzvereinbarung zum Winterdienst ist als Objekt- und Rechnungsgrundlage zu betrachten und war natürlich immer Teil des Werkvertrages. Die Zusatzvereinbarung zum Werkvertrag diente auch der Offenlegung der Weitergabe von 65% des Werklohns an den jeweils beauftragten Subunternehmer.

*Dass es zwischen Fa. A GmbH und Fa. B GmbH natürlich einen Vertrag gegeben hat legen nicht nur die vorgebrachten Unterlagen sondern auch das von der Finanzverwaltung geprüfte Kundenkonto bzw. Umsatzauflistung (siehe **Anhang 2**) nahe. Die Antwortmail von A GmbH legen wir der Ordnung halber auch bei (siehe **Anhang 3**), welche darin bestätigt über so lange zurückliegende Zeiträume Verträge, Räum- und Detailpläne nicht mehr im Archiv aufbewahrt zu haben.*

Das vorgelegte Dienstzeugnis von Herrn Ks hat dieser am Tag der Unterfertigung (9.4.2019) im Büro der Fa. B Reinigungsservice GmbH mitgebracht und stammt nicht aus historischen Bewerbungsunterlagen. Dieses kann Herr Ks auf Wunsch auch gerne bestätigen.

Fa. IM:

Da mein Mandant Herr K nicht damit gerechnet hat, dass im Rahmen der Vorsprache die Vertragsbeziehungen bzw. Tätigkeiten für seine Stammkunden (Beauftragungen aus dem Jahr 2008 und älter, durch zwei Betriebsprüfungen jeweils anerkannt) angezweifelt werden konnte er sich bei der Erörterung der Frage ob es auch einen schriftlichen bzw. unterfertigten Vertrag zwischen dem Hotel H und der Fa. B GmbH gegeben hat bzw. auffindbar ist nicht abschließend festlegen.

*Im Zuge der Nachbearbeitung der Vorsprache hat sich tatsächlich ein schriftlich unterfertigter Auftrag vom Hotel H inkl. ursprünglichen Leistungsverzeichnis ausheben lassen, dieser wurde seinerzeit dem Kunden zur Genehmigung gefaxt und am 11.11.2008 von Hotel H bestätigt retourniert (siehe **Anhang 4**), ebenso konnte ein Arbeitsplan welcher die zu reinigenden Bereiche kennzeichnet (siehe **Anhang 5**) im Archiv gefunden werden.*

*Die QM Dokumentation / Detailauftrag vom Hotel H stammt nicht aus dem Internet, sondern war eine Überarbeitung des ursprünglichen Leistungsverzeichnisses welches am 22.9.2009 per Mail übermittelt wurde (siehe **Anhang 6**). Aus dem Internet wurde lediglich*

*das Vergleichsbild mit dem Speisesaal welche die Räumlichkeiten und die speziellen Salzstreuer, die individuellen Wandziegel, etc. zeigen sollen ausgedruckt. Wie oben bereits erwähnt gibt es eine unterfertigte Auftragsbestätigung und die ursprünglichen Leistungsverzeichnisse welche übermittelt werden (siehe **Anhang 4**).*

*Die vier Mails zur Kundenzufriedenheit sollten das Gutachten des Sachverständigen sowie die praktische Vorgehensweise der Fa. B GmbH bestätigen, dass eine Qualitätskontrolle entbehrlich ist. Es konnte auch hier von den vier Kunden eine gefaxte Auftragsbestätigung vom Notar Dr. D1 (von 29.1.2007, siehe **Anhang 7**) gefunden werden.*

Ergänzend zum Sachverhalt wird die Vernehmung des Geschäftsführers der Bf., Miroslav K, angeführt:

Firma K1 GmbH

Wie kam es zur Kontaktaufnahme mit der Firma K1 GmbH und wer hat den Kontakt hergestellt?

Die Firma ist an uns herangetreten. Erstkontakt durch Außendienstmitarbeiter, Objektleiter Hr.D, von der Firma K1. Er ist telefonisch an uns herangetreten. Wir arbeiten viel mit Subunternehmer, und diese treten auch telefonisch an uns heran und bieten uns ihre Tätigkeit an, damit wir sie anrufen wenn wir Arbeit haben. Das ist in der Branche üblich und machen andere Firmen auch.

Haben Sie Informationen über die oben genannte Firma eingeholt? Wenn ja welche?

Wir haben uns einen Gewerbeauszug und Firmenbuchauszug geholt. Steuerliche Registrierung ,ATU Nr. wurden uns von der Firma übermittelt.

Wo war der Firmensitz o.a. Firma? Waren Sie jemals vor Ort?

Meines Wissens war er in Wien, aber dort war ich nie.

Wie haben Sie sich vergewissert, ob diese Firma existiert bzw. tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben kann?

Ich habe mir notiert, dass ich beim Gewerbeamt angerufen habe und nachgefragt habe ob das Gewerbe aufrecht ist.

Wer war der Ansprechpartner bzw. die Kontaktperson?

Hr D (Vorname) Nachname weiß ich leider nicht.

Wie gestaltete sich die Auftragsabwicklung?

Es ist so, der Winterdienst lag im Vordergrund, da gab es eine Objekt besichtigung und dann

kam es zum Auftrag.

Wir haben die Firma angerufen und haben gesagt der Bedarf ist da und haben abgeklärt wie

groß ist der Umfang, haben ihnen die Objekte gezeigt und wenn Sie es von Ihrer Kapazität schaffen konnten, dann haben sie den Auftrag bekommen.

Wir haben mit dieser Firma ca. 2 Monate gearbeitet.

Dann war Winterdienst vorbei. Es wurden von der Firma auch ein paar Reinigungsaufträge angenommen.

Wie erfolgte die Zeitkontrolle bzw. welche Stundenaufzeichnungen liegen vor?

Bei Winterdienst wird grundsätzlich auf Pauschalen abgerechnet. Auch mit den anderen Firmen welche für uns tätig waren, wurde der Winterdienst auf Pauschale abgerechnet. Zeitkarten oder Stundenaufzeichnungen liegen keine vor.

Welche Arbeiter waren hinsichtlich der Leistungsverrechnung beschäftigt (Namen) und für welche Zeit?

Das weiß ich leider nicht.

Wie erfolgte die Rechnungsabwicklung? Wie wurden die Rechnungen zugeleitet?

Wer überbrachte die Rechnungen?

Der Hr. D hat die Rechnungen im Nachhinein vorbeigebracht. Bei Stiegenhausreinigung (Es gab Zeitvorgaben) habe ich gewusst wie lange man ungefähr dafür braucht. Wenn es im normalen Bereich war, war es für mich in Ordnung.

Wie erfolgte die Bezahlung?

Die Rechnungen wurden überwiesen, später dann bar ausgezahlt. Bei der Barzahlung habe

ich verlangt dass der Geschäftsführer mitkommt, Hr K1. Die Barauszahlung habe ich mir mit einer Unterschrift auf der Rechnung bestätigen lassen. Bereits bei der Überweisung wurde

gebeten, ob nicht eine Barzahlung möglich wäre, wegen Problemen mit der Bank. Auch das

kommt in der Branche oft vor.

Ihnen werden Rechnungen der K1 Consulting GmbH vorgelegt. Was können Sie dazu sagen?

Die Rechnungen sind mir bekannt. Ob das alle sind, kann ich nicht sagen. Es ist auch die

Unterschrift von Hr.K1 ersichtlich. Diese Leistungen wurden auch immer durchgeführt.

Zur Frage warum auf der Rechnungen Personalbereitstellung steht, gebe ich folgende Antwort:

Ich habe kein Personal von ihm bekommen, er hat die Leistungen mit seinen Leuten ausgeführt.

Möchten Sie zur Firma K1 noch etwas hinzufügen ?

Eigentlich nicht.

Firma Reinigungsservice IM

Wie kam es zur Kontaktaufnahme mit der Firma Reinigungsservice IM

und wer hat den Kontakt hergestellt?

Das war Hr. Lasar N. Er war ein Mitarbeiter von mir, und der hat mir die Firma empfohlen.

Haben Sie Informationen über die oben genannte Firma eingeholt? Wenn ja welche?

Das Übliche, w.o.

Wo war der Firmensitz o.a. Firma? Waren Sie jemals vor Ort?

nein

Wie haben Sie sich vergewissert, ob diese Firma existiert bzw. tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben kann?

Im Zuge der Überprüfung des Gewerbescheins, bin ich davon ausgegangen, dass das in Ordnung ist.

Wer war der Ansprechpartner bzw. die Kontaktperson?

Hr M bzw Hr L.

Wie gestaltete sich die Auftragsabwicklung?

Wir fahren hin, schauen uns das Objekt an und vergeben den Auftrag.

Wie erfolgte die Zeitkontrolle bzw. welche Stundenaufzeichnungen liegen vor?

Es gibt keine Aufzeichnung, es kann sein dass die eine oder andere Auftragsbestätigung beigebracht wurde. Die Firma hat Winterdienst und Objekt rein ig ung für mich gemacht.

Welche Arbeiter waren hinsichtlich der Leistungsverrechnung beschäftigt (Namen)und für welche Zeit?

Das weiß ich nicht

Wie erfolgte die Rechnungsabwicklung? Wie wurden die Rechnungen zugeleitet?

Wer überbrachte die Rechnungen?

Die Rechnung kam ins Büro. Sie wurde persönlich von Hr.L bzw. Hr. M überbracht.

Bezahlung mittel Überweisung oder bar.

Es war der Wunsch der Firma, dass die Bezahlung bar erfolgt, da es mitunter finanziell problematisch war.

Firma C- Frau M! Vesna (I Vesna)

Das ist die Gattin des Hr.M

Wie kam es zur Kontaktaufnahme mit der Firma C und wer hat den Kontakt hergestellt?

Der Kontakt war da, da sie in meiner Firma tätig war.

Haben Sie I nformationen über die oben genannte Firma eingeholt? Wenn ja welche?

w.o. ATD Gewerbeschein ect.

Wo war der Firmensitz o.a. Firma? Waren Sie jemals vor Ort?

nein

Wer war der Ansprechpartner bzw. die Kontaktperson?

Vesna, mitunter auch der L.

Wie gestaltete sich die Auftragsabwicklung?

w.o.

Wie erfolgte die Zeitkontrolle bzw. welche Stundenaufzeichnungen liegen vor?

nein

Welche Arbeiter waren hinsichtlich der Leistungsverrechnung beschäftigt (Namen)und für welche Zeit?

Weiß ich nicht.

Wie erfolgte die Rechnungsabwicklung? Wie wurden die Rechnungen zugeleitet?

Wer überbrachte die Rechnungen?

Persönlich, bar oder überwiesen.

Die Rechnungen wurden von Vesna oder Hr.L gebracht.

Über Hr.L kann ich folgendes sagen:

Hr. L stand in einem freundschaftlichen Verhältnis zur Vesa und war bei mir beschäftigt

ca. 1 1/2 bis 2 Jahre. Hr. L hatte Kontakte in der Reinigungsbranche und hat gemeinsam

mit Vesna als Einheit gewirkt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

**1.: Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der
Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und
Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010:**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF BGBl I 20/2009 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Strittig ist, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliegt.

Ohne auf die gesetzlichen Voraussetzungen näher einzugehen bestreitet die Bf. die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme durch die belangte Behörde und begründet diese im Wesentlichen gleich lautend wie die Beschwerde gegen die in Folge der Wiederaufnahme ergangenen neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuer betreffend 2009 bis 2011 wie folgt:

- Die Behörde habe nicht ordnungsgemäß ermittelt, ob der Bf. Arbeitgebereigenschaft zukomme,
- sie habe sich nicht ausreichend mit dem von ihr herangezogenen § 21 BAO auseinandergesetzt,
- sie habe bei der Schätzung der Lohnabgaben keine Sozialabgaben berechnet bzw. keine Rückstellung für die zu erwartende Einhebung eingestellt,
- sie habe 50% der Rechnungssumme als Lohnaufwand geschätzt ohne diese Höhe näher zu begründen bzw. ohne zu ermitteln, wieviel die Arbeiter tatsächlich erhalten hätten,
- sie habe zu Unrecht die aberkannte und passivierte Vorsteuer wieder rückgängig gemacht,
- es sei nicht erwiesen, dass die Bf. an Scheingeschäften beteiligt gewesen sei,
- sie habe unerwähnt gelassen, dass die Bf. die Identitäten, Gewerbeberechtigungen und UID-Bescheide der Geschäftspartner aufgezeichnet und dem Finanzamt vorgelegt habe. Zu prüfen ist daher, ob nach dem im gegenständlichen Beschwerdefall zur Anwendung kommenden Tatbestand Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich zu der Frage, was unter "neu hervorgekommenen Tatsachen" im Sinne des Gesetzes zu verstehen ist, wie folgt geäußert:

"Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB 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 (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB 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). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie zB die Zahlungsunwilligkeit, VwGH 14.6.1982, 82/12/0056) (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 21). "

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 (zB 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; Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 24).

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).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221) (Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 30).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.2.2005, 2001/14/0007; 22.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114).

Wenn die Beschwerdeführerin ohne nähere Begründung lediglich vermeint, es bestünden keine Wiederaufnahmegründe, so ist dies nicht richtig.

Letztendlich sind durch das finanzbehördliche Ermittlungsverfahren im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung wesentliche Grundlagen erst hervorgekommen. Dabei handelt es sich insbesondere um die Tatsachen, dass die Firmen K1, IM und L1 Rechnungen an die Bf. gelegt haben. Nähere Ausführungen dazu, dass die Kenntnis dieser Umstände bereits in den wiederaufgenommenen Verfahren im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte, folgen im Rahmen der rechtlichen Würdigung betreffend die im Zuge der Wiederaufnahme ergangenen Sachbescheide.

Gegen die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren wurden von der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 2.4.2019 keine Einwände erhoben.

2.: Beschwerde gegen die im Zuge der Wiederaufnahme ergangenen Bescheide betreffend

a) Umsatzsteuer 2009 und 2010

Strittig ist, ob aus Rechnungen der Firmen K1 und I M der Vorsteuerabzug zulässig ist.

Es ist daher zunächst allgemein auf die Voraussetzungen, die vorliegen müssen, damit eine Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt, einzugehen.

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.

Unionsrechtlich sind die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Art. 168, Buchst. a der MwStRL geregelt, wonach die verrechneten Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem Steuerpflichtigen erbracht werden müssen und vom Leistungsempfänger auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen.

Sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch unionsrechtlich muss daher jedem Vorsteuerabzug ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern zu Grunde liegen.

Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

- 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.

Erforderlich für den Vorsteuerabzug sind also Rechnungen, die den Anforderungen des § 11 UStG entsprechen. Die Bezahlung der Rechnungen ist nicht Voraussetzung des Vorsteuerabzuges. Der VwGH vertritt jedoch die Auffassung, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten Entgeltes gehört; daher schließe das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug aus (Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 41).

Entspricht eine Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen. Die Rechnungsberichtigung kann durch Ergänzung oder Berichtigung der ursprünglichen Rechnung im Wege einer Berichtigungsnote oder durch Ausstellung einer neuen Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche erfolgen. Eine Berichtigung oder Ergänzung der Rechnung durch den Leistungsempfänger, um sie zu einem tauglichen Dokument für den Vorsteuerabzug zu machen, ist unzulässig (Ruppe/Achatz, aaO, § 12 Tz 45).

Fehlende oder unrichtige Rechnungsmerkmale berechtigen die Behörde nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des EuGH und des VwGH nicht, den Vorsteuerabzug zu versagen. Es muss aber zumindest eine berichtigbare Rechnung vorliegen (vgl. EuGH vom 15.9.2016 in der RS Senatex, C-518/14).

Können unzureichende Rechnungsmerkmale, wie z.B. die Leistungsbeschreibung durch andere Unterlagen plausibel gemacht werden, so darf der Vorsteuerabzug nicht versagt werden (EuGH vom 15.9.2016, RS Barlis 06, C-516/14). Dieser Rechtsprechung zufolge muss eine Rechnung über die Angaben verfügen, die für die Feststellung der materiellen Voraussetzungen erforderlich sind, wobei gem. Art. 219 der Richtlinie 2006/2012 einer Rechnung jedes Dokument und jede Mitteilung gleichgestellt ist, das oder die die ursprüngliche Rechnung ändert und spezifisch und eindeutig auf diese bezogen ist.

Die Steuerverwaltung darf sich daher nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken, sondern hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (Aigner/Kofler/Tumpel, Vorsteuerabzug trotz fehlerhafter Rechnung, SWK 30/2016, S. 1294ff). Ausdrücklich hat dies der EuGH in der Rs Polski Trawertyn, C-280/10 vom 1.3.2012 festgehalten.

Nach der jüngeren Rsp des EuGH ist entsprechend dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren, wenn bestimmte formelle Rechnungsmerkmale (z.B. detaillierte Beschreibung der Art und des Umfanges der erbrachten Dienstleistung) fehlen, die Steuerverwaltung aber über gesicherte Angaben verfügt, die für die Feststellung des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts erforderlich sind. Fehlen andere Angaben, wie die UID-Nummer, die Rechnungsnummer, das Ausstellungsdatum, etc. hat dies nur dann Auswirkungen auf

die Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn deswegen-auch nach Einbeziehung sämtlicher Informationen-am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen gezweifelt werden muss (vgl. EuGH vom 15.11.2017, in der RS C-374/16, Geissl und C-375/16, Butin, ebenso auch VwGH vom 29.5.2018, Ra 2016/15/0068).

Fehlende oder unrichtige Rechnungsmerkmale allein, berechtigen die Behörde nicht, den Vorsteuerabzug zu versagen. Sie muss nachweisen, dass der Leistungsempfänger in betrügerischer Absicht handelte (vgl. das Urteil des EuGH in der RS C-277/14 PPUH Stehcomp vom 22.10.2015).

Insofern ist auch der Bf. in ihrem gesamten Vorbringen, sofern es sich auf die von der Bf. bei Auswahl der Subunternehmer geübte Sorgfalt und die Ermittlungspflicht der Behörde bezieht, zuzustimmen.

Davon zu unterscheiden sind jedoch jene Fälle, in denen es bereits an den materiellen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mangelt:

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts geht aus Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112) hervor, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. EuGH 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn. 28).

Bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen (Leistung durch einen Unternehmer an einen Unternehmer zur Verwendung der bezogenen Leistung für einen besteuerten Umsatz) und einer formell vollständigen Rechnung führte der EuGH aus (**EuGH vom 21.6.2012, Rs C-80/11 und C-142/11 Mahageben und David**), dass (Rn 45ff) der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen nur auf der Grundlage der sich aus den Randnrn. 56 bis 61 des Urteils Kittel und Recolta Recycling ergebenden Rechtsprechung verweigert werden darf, wonach aufgrund objektiver Umstände feststehen muss, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert bzw. dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser Umsatz in eine vom Liefernden bzw. vom Leistenden oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

Hingegen ist es mit der in den Randnrn. 37 bis 40 des vorliegenden Urteils beschriebenen Vorsteuerabzugsregelung der Richtlinie 2006/112 nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Liefernden begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht

oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Verweigerung dieses Rechts zu sanktionieren (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u. a., Randnrn. 52 und 55, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnrn. 45, 46 und 60).

In diesem Zusammenhang ist auch die Grundregel für die Beweiswürdigung durch die Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO, die auch in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshof ihren Niederschlag gefunden hat, von Bedeutung:

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur.

Daraus folgt: Ist eine Rechnung unter Einbeziehung sämtlicher Indizien so mangelhaft, dass ihr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt, steht der Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. z.B. UFS vom 25.11.2013, RV/0011-S/11, BFG vom 20.6.2018, RV/7100079/2011).

Siehe auch EuGH vom 6.12.2012 in der RS C-285/11, Bonik EOOD, auf das auch die Bf. in ihrer Stellungnahme vom Jänner 2019 verweist, wonach nach allgemeinen Beweisregeln zu beurteilen ist, ob die in Rede stehende Lieferung tatsächlich bewirkt und diese Gegenstände von Bonik auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze verwendet wurde.

Die Bf. legte auch die Einstellungsbegründung der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt für das gegen den Geschäftsführer der Bf., Herrn Miroslav K, geführte Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a und b FinStrG vor.

Dort wird folgendes ausgeführt:

" Die Verantwortung der hier Beschuldigten, gutgläubig davon ausgegangen zu sein, dass die drei Geschäftspartner – sowie die weiteren im gegenständlichen Zeitraum verwendeten 37 Subfirmen – reale und redliche Unternehmen seien, welche die verzeichneten Leitungen gesetzeskonform erbringen würden, ist mit der für das Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nicht zu widerlegen.

Hinsichtlich der Firma IM wird die Aussage des Beschuldigten Ing. K zudem durch den Zeugen L N bestätigt.

Angesichts der vorliegenden Ermittlungsergebnisse ist ein bedingter Vorsatz,

geschweigedenn die hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteuerhinterziehungen verlangte Wissentlichkeit auf subjektiver Ebene nicht nachweisbar; ein allenfalls vorhandenes fahrlässiges Verhalten ist zur Erfüllung der Strafbarkeit nach § 33 Finanzstrafgesetz nicht ausreichend, sodass mit einer Verurteilung nicht zu rechnen ist."

Damit zeigt sich aber, dass sich die hier anzuwendende Bundesabgabenordnung wesentlich vom Strafrecht unterscheidet: für die Abgabenschuld bedeutsame Tatsachen müssen eben nicht mit Sicherheit feststehen (siehe oben).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" 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. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind. Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wirklichkeit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. etwa die in Ritz, Kommentar zur BAO⁶, unter Rz. 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

Ob die materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auf Grund der gegenständlichen Rechnungen vorliegen und ob der Geschäftsführer hinsichtlich der Redlichkeit seiner Geschäftspartner gutgläubig war ist daher nach den Beweisregeln der Bundesabgabenordnung zu beurteilen.

Zu den von der Betriebsprüfung beanstandeten Rechnungen ist unter diesen Gesichtspunkten folgendes auszuführen (der besseren Übersicht halber werden hier auch die Rechnungen der Firma L1 analysiert, obwohl das Ergebnis nur im Bereich der Körperschaftsteuer Auswirkung hat):

1. K1 GmbH

Zunächst ist festzuhalten, dass die Betriebsprüfung in ihrem Bericht von dieser GmbH nicht von einer "Briefkastenfirma" spricht, wie die Bf. behauptet, sondern von einer "Briefkastenadresse". Daher braucht auf die von der Bf. vorgebrachte und tatsächlich auch bestehende unterschiedliche Bedeutung dieser Begriffe nicht näher eingegangen zu werden.

Die Voraussetzungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen müssen für den Zeitpunkt überprüft werden bzw. vorliegen, für den der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

Die K1 GmbH befand sich seit tt.mm.2009 in Konkurs.

Feststellungen zu einem späteren Zeitpunkt (durch die Masseverwalterin und die Betriebsprüfung), nämlich dass sich am vermeintlichen Firmensitz in 1060 Wien kein Hinweis auf eine Geschäftstätigkeit befand, würden daher für die Zeiträume davor kein ausreichender Nachweis dafür sein, dass es sich bei der K1 GmbH um eine Scheinfirma handelte. Im Übrigen muss der Rechnungsaussteller nach der Judikatur des EuGH in den RSn Geissel, C-374/16 und Butin, C-375/16 an der in der Rechnung angegeben Adresse keine Geschäftstätigkeit entfalten, wenn es der Behörde auf Grund anderer Rechnungsmerkmale möglich ist, den Rechnungsaussteller zu identifizieren und Kontrollen durchzuführen.

Die von der SOKO Merlin festgestellten Umstände (siehe Darstellung in den Entscheidungsgründen) sowie die weiteren Feststellungen lt. Tz 1 des Berichtes sind aber jedenfalls Indizien dafür, dass den Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt, ergeben doch diese keinerlei Hinweis darauf, dass die K1 GmbH jemals Reinigungsleistungen, wie von der Bf. behauptet, ausgeführt hat.

Auch wird der Leistungsgegenstand in den Rechnungen mit "Personalbereitstellung" angegeben.

Im Zuge der Vernehmung des Bf. am 8.7.2013 bei der belangten Behörde konnte der Gf. keine Angaben machen, warum in der Rechnung als Leistungsgegenstand "Personalbereitstellung" angeführt wurde, er jedoch kein Personal von der K1 bekommen habe. "Er (K1) habe die Leistungen immer mit seinen Leuten durchgeführt."

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist es mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht vereinbar, wenn vermeintliche Reinigungsleistungen in der Rechnung mit "Personalbereitstellung" bezeichnet werden und der Leistungsempfänger dies vom Rechnungsaussteller nicht korrigieren lässt bzw. wenn ihm dieser doch beträchtliche Unterschied in der Leistungsbeschreibung nicht auffällt.

Dies wiegt umso schwerer, als zusätzliche oder ergänzende Unterlagen, die die durchgeführte Leistung beschreiben, nicht vorgelegt werden konnten. Die Auftragsvergabe soll mündlich erfolgt sein. So sagte der Gf. aus, die Auftragsabwicklung habe in der Weise erfolgt, dass K1 bei Bedarf angerufen worden sei, dann habe es eine Objektbesichtigung gegeben und die Auftragsvergabe.

Die Aussage des Geschäftsführers bei Vorlage der strittigen Rechnungen durch die belangte Behörde, "diese Leistungen wurden auch immer durchgeführt", erscheint im Hinblick auf das Fehlen einer genauen Leistungsbeschreibung in der Rechnung nicht nachvollziehbar.

In Zusammenhang mit der verrechneten Leistung, nämlich "Personalbereitstellung" und der behaupteten Leistung, nämlich "Reinigungsleistungen" und dem Fehlen weiterer Unterlagen wie beispielsweise eines Werkvertrages, einer Leistungsbeschreibung, Objektlisten, Beschreibung der durchgeführten Leistungen, Stundenaufzeichnungen, etc., geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den genannten

Rechnungen der K1 kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt und diese daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Bei der Beweiswürdigung blieb nicht unberücksichtigt, dass nach dem Vorbringen der Bf. in ihrer Branche u.U. Pauschalentgelte üblich seien und vom Subunternehmer keine Stundenaufzeichnungen (durch den AG) verlangt würden. Soweit sich das Vorbringen der Bf. auf das Verhältnis Auftraggeber-Subunternehmer bezieht, übersieht sie allerdings, dass es im gegenständliche Fall nicht um dieses Verhältnis geht, sondern um das Verhältnis zwischen der Bf. als Auftraggeberin und ihren Geschäftspartnern.

Wenn die Bf. vorbringt, der Gf. habe sich von der Existenz der K1 u.a. dadurch überzeugt, dass er "beim Gewerbeamt angerufen habe und nachgefragt habe, ob das Gewerbe aufrecht sei", so ist nicht mehr überprüfbar, welche Auskunft ihm genau erteilt wurde.

In Zusammenhang mit der von der Bf. vermeintlich erwarteten Leistung (Reinigung) wäre ein schriftlicher Auszug aus dem Gewerberegister angezeigt gewesen. Ein ordentlicher Kaufmann würde sich mit der Auskunft, dass irgendein Gewerbe aufrecht gemeldet sei nicht zufrieden geben. Ein ordentlicher Kaufmann würde Winterdienst- bzw- Reinigungsleistungen für die er sich seinem Auftraggeber gegenüber verpflichtet hat nicht an eine Subfirma vergeben, ohne sich vorher zu überzeugen, ob und wie die Firma diesen Auftrag ausführen kann. Die Bf. selbst war-zumindest für den Winterdienst- als Subunternehmer der Fa. A tätig und dieser gegenüber verpflichtet.

Allgemein kommt Unterlagen wie Firmenbuchauszüge, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern udgl. Indizwirkung zu, aus deren Vorhandensein aber noch keinesfalls eindeutig geschlossen werden kann, dass das abgefragte Unternehmen die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat oder nicht.

Die offenbar von der Bf. vertretenen Ansicht, dass (unabhängig von der Leistungserbringung) alleine aufgrund derartiger Unterlagen mit Sicherheit davon ausgegangen werden kann, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen auch (operativ) tätig waren und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden) ist nicht zutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen (vgl. BFG vom 10.4.2017, RV/7102667/2013).

Insbesondere hinsichtlich der Beweiskraft einer UID-Nummer i.Z.m. einer behaupteten Leistungserbringung ist auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19.2.2019 , RV/7100884/2017 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach durch die Vergabe einer UID-Nummer keine Rückschlüsse auf den Umfang der unternehmerischen Tätigkeit zulässig sind.

Wenn sich die Bf. auf die Eintragung in HFU-Listen beruft so ist dazu folgendes auszuführen:

Die Eintragung in die HFU-Gesamtliste bewirkt nach § 67b Abs. 6 ASVG den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82a Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 67a Abs. 1 ASVG. Hieraus lässt sich aber keine reale Geschäftsbeziehung mit der Bf. ableiten, da die Nennung in der HFU-Liste nur besagt, dass nach dem Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums

bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67b ASVG nicht vorzunehmen war. Dieser Kenntnisstand muss nicht - siehe die Feststellungen der Außenprüfung - mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, vom Dienstleistungszentrum kann keine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden. Das Nichtvorliegen von Beitragsrückständen im Zeitpunkt der Antragstellung sagt nichts aus über die rechtmäßige Beschäftigung von Dienstnehmern und richtige Berechnung und Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, solange keine Überprüfung stattgefunden hat (vgl. BFG 10.12.2014, RV/7102747/2013).

Auch beim Firmenbuch erfolgen weder Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei späteren Änderungen (vgl. Koppensteiner, GmbHG-Komm. § 4 Rz. 4f). Gleiches gilt auch für die Gewerbe- und Finanzbehördenadresse (vgl. UFS vom 1. Dezember 2010, Gz. RV/1633-W/10).

Richtig ist, dass die Bf. nicht am Firmensitz der K1 gewesen sein muss.

Auch steht nicht fest, wie bereits ausgeführt, ob nicht bis April 2009 ein Firmensitz in 1060 Wien bestanden hat, auch wenn dort keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde.

Die Tatsache jedoch, dass sich die Bf. offensichtlich nicht für die Identität des "Herrn D" interessierte, der mit ihr erstmals Kontakt aufgenommen hatte (siehe die Niederschrift mit dem Gf., wonach er nicht einmal den Nachnamen kannte), ist ein weiteres Indiz dafür, dass den Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde liegt. Obektiv gesehen, gibt es keinen feststellbaren Zusammenhang zwischen einem Herrn "D" und der Fa. K1.

Dem Vorbringen vom 6.5.2019, wonach der Konnex zwischen der Bf. und der Fa. K1 durch den Werkvertrag, Objektaufstellung, Übernahme der Routen durch K1 vom Vorgänger und in der Offenlegung des Ausmaßes der Weiterverrechnung und durch Kontrolle von A (siehe Bestätigung Herr Ks es gab Kontrolloren, die den ordnungsgemäßen Ablauf bestätigen) nachweisbar sei, ist folgendes entgegenzuhalten:

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Geschäftsführer ausgesagt, die Fa. K1 sei für den Winterdienst beauftragt worden. Am 6.5.2019 wurde ergänzt, die Fa. K1 sei für eine andere Firma im Februar 2009 eingesprungen, mit der ursprünglich die Saisonplanung gemacht worden war und diesbezüglich auf die Objektaufstellung verwiesen. Es sei nicht behauptet worden, K1 sei nur für den Winterdienst beauftragt worden. Zu dieser Objektübersicht ist zunächst grundsätzlich auszuführen, dass es sich um eine Auflistung von Firmen und Adressen in Tabellenform handelt, wobei jeder Firma diverse, oft auch mehrere Eurobeträge zugewiesen sind. Weder die entsprechende Spalte noch die einzelnen Beträge sind näher bezeichnet, sodass nicht ersichtlich ist in welchem Zusammenhang die Beträge mit den Objekten stehen. Die Bezeichnung der Tabelle lautet "Zusatzvereinbarungen für den Winterdienst 2008/2009, Objektübersicht 2008/2009". Ein Zusammenhang dieser Tabelle bzw. Zusatzvereinbarung ist weder mit der Fa. K1 noch mit der Fa. P1, zu erkennen. Die Fa. P1 ist lt Schreiben der Bf. vom 28.5.2019 ursprünglich für die Saison 2008/2009 von der Bf. mit dem Winterdienst beauftragt worden

aber im Jänner 2009 in Konkurs gegangen, sodass dann ab Februar 2009 die Fa. K1 einsprang. Wenn die Bf. daher einerseits generell zum Nachweis der Beauftragung von K1 auf die Objektaufstellung verweist und andererseits vorbringt diese sei nicht nur für den Winterdienst beauftragt worden, so erweist sich dieses Vorbringen als widersprüchlich. Zu Recht verweist auch die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 22.5.2019 darauf, dass der Bf. bereits in seiner Vernehmung vom 8.7.2013 vorbringt, die K1 sei auch mit Stiegenhausreinigung beauftragt gewesen und widerspreche damit dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

Weiters ist nicht erklärlich, warum mit einer Rechnung vom 27.2.2009 eine "Pauschale für diverse Objekte Winterdienst" für Februar verrechnet wird und mit einer Rechnung vom 1.4.2009 eine "Pauschale für diverse Objekte Winterdienst", diesmal für (wiederum) Februar bis April. Auf Grund fehlender, ergänzender Unterlagen ist davon auszugehen, dass der Monat Februar noch einmal in Rechnung gestellt wird.

Nicht in Zweifel gezogen wird, dass die Bf. Auftragnehmer der Fa. A war.

Der Bf. ist es jedoch weder an Hand der Rechnungen noch anderer diesen gleichzuhaltenden Unterlagen mit der im Abgabenverfahren nötigen an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gelungen nachzuweisen, dass überhaupt ein Leistungsaustausch mit der Fa. K1 stattfand zumal auch nicht feststeht, welche Leistung in welchem Zeitraum von der Fa. K1 erbracht worden sein soll. Es kommt entgegen der Auffassung der Bf. nicht darauf an, ob überhaupt Leistungen gegenüber den Auftraggebern der Bf. erbracht wurden. Daher ist auch aus Kundenmeinungen betreffend Zufriedenheit der Leistung durch die Bf. nichts für die Frage zu gewinnen, ob ein Leistungsaustausch mit der Fa. K1 stattfand.

Für die Würdigung des Sachverhaltes sind auch die bereits in den Entscheidungsgründen dargestellten Ermittlungsergebnisse der Soko Merlin zu beachten, in denen das Geschäftsmodell der Fa. K1 dargestellt ist. Auch hier ist keine Rede davon, dass die K1 jemals Reinigungsleistungen erbracht hätte, sondern dass die Ermittlungen die Erstellung von Scheinrechnungen und Scheinanmeldungen von Arbeitnehmern zu Tage gebracht hätten.

Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass in den bezughabenden Rechnungen als "Betreff", somit als Leistungsgegenstand, "Personalbereitstellung" angeführt wird.

In seiner Vernehmung vom 8.7.2013 sagte der Geschäftsführer der Bf. angesichts der nämlichen Rechnungen aus, "diese Leistungen seien immer erbracht worden" und "er hat die Leistungen mit seinen Leuten erbracht". Diese Aussagen müssen als nicht begründbare Behauptungen gewertet werden:

- Eine andere Leistung als "Personalbereitstellung" wird in der Rechnung nicht genannt, obwohl der Geschäftsführer im Verfahren vorbringt, die K1 hätte Winterdienst und weitere Reinigungsarbeiten für sie als Subunternehmer durchgeführt. Er konnte auch nicht aufklären, warum als Leistungsgegenstand "Personalbereitstellung" angeführt wurde.

- Es ist auch nicht erklärlich wie es zu diesen Aussagen kommen kann, wenn nie eine Kontrolle der ausführenden Firma vor Ort erfolgt ist.

- Von der Fa. K1 erstellte und dieser eindeutig zuordenbare Unterlagen, die die verrechneten Leistungen belegen könnten, gibt es nicht.

Die Vorsteuern aus Rechnungen der Fa. K1 i.H. von € 8.071,32 waren daher mangels Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen.

2. IM (kurz I. oder I.M.)

Von der beantragten Zeugeneinvernahme des L N wurde abgesehen, da dem Bundesfinanzgericht dessen Einvernahme durch die belangte Behörde von dieser vorgelegt wurde.

Es ist davon auszugehen, dass es sich bei der Firma I. im fraglichen Zeitraum um ein existierendes Unternehmen handelte, das Reinigungsleistungen erbrachte.

Dennoch müssen die Rechnungen aus denen ein Vorsteuerabzug geltende gemacht wurde auf die oben dargestellten materiellen und formellen Kriterien hin überprüft werden.

In diesem Sinne ist daher, wie bereits in Zusammenhang mit der K1 dargestellt, der Verweis der Bf. auf Firmenbuch, Gewerberegister, UID-Nummer etc. kein ausreichender Nachweis, dass die verrechnete Leistung tatsächlich erbracht wurde.

Die Leistungsbeschreibung in den Rechnungen erschöpft sich im Begriff "Reinigungsleistungen, diverse Objekte lt. Aufstellung".

Eine Ausnahme bildet die Rechnung vom 30.10.2009, mit der über eine Reinigungsleistung beim "Bauvorhaben Meldemannstrasse" abgerechnet wird.

Nicht nachvollziehbar ist der Leistungsgegenstand in der Rechnung vom 31.3.2010, mit der eine Schlussrechnung betreffend "Meldemannstraße" gelegt wird, allerdings über eine **Bauendreinigung von November 2009 bis Februar 2010** . Eine Bauendreinigung, die sich über einen Zeitraum von vier Monaten erstreckt, erscheint nicht glaubwürdig.

Die Betriebsprüfung begründete die Aberkennung sämtlicher Vorsteuern und Betriebsausgaben damit, dass, bis auf eine Objektaufstellung für Dezember 2009, keine Rechnungsbeilagen vorgelegt wurden und auch bei dieser ein Zusammenhang mit der I. nicht festgestellt werden könne. Weiters verwies sie auf den Betriebsprüfungsbericht des FA Wien 4/5/10, wonach die I. mit ihrem eigenen Personal die der Bf. verrechneten Leistungen nicht erbringen habe können.

Im Zuge des Verfahrens wurde von der Bf. eine von beiden Parteien unterfertigte "Zusatzvereinbarung" zum Werkvertrag vorgelegt. Es handelt sich dabei um die Aufstellung von sog. "Schlüsselobjekten", deren Reinigung per 11.8.2009 von der zuvor durch die Bf. beauftragte Firma übernommen wurde. Die Wochenstundenanzahl beträgt demnach 52,5 Stunden und der dafür vereinbarte Preis € 3.182,55. Dieser Betrag findet sich auch in jeder weiteren "Abrechnung", für weitere Objekte, die von der Bf. als

Rechnungsbeilage ergänzend zu den Rechnungen vorgelegt wurden. Es wird nicht in Zweifel gezogen, dass die Bf. von diesen in der Objektaufstellung genannten Firmen zur Objektreinigung beauftragt wurde. Dies mögen auch die nachträglich vorgelegten "Bestätigungen" der für diese Objekte Verantwortlichen betreffend Kundenzufriedenheit mit der beauftragten Leistung durch die Bf. glaubwürdig machen. Diese Bestätigungen sagen jedoch nichts darüber aus, wer tatsächlich dort geputzt hat.

Zuzustimmen ist der belangten Behörde daher, dass die Zuordnung dieser Monatsabrechnungen zu der I. zweifelhaft ist. Glaubwürdig ist jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zumindest, dass die I. für die Bf. als Subunternehmer tätig war.

Zur Frage in welchem Ausmaß ist wiederum auf den Betriebsprüfungsbericht des FA Wien 4/5/10 zu verweisen, der jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht den Schluss zulässt, sämtliche Vorsteuern und Betriebsausgaben mit dem Argument zu versagen, die I. habe "die in Rechnung gestellten Leistungen mit dem eigenen Personal nicht erbringen können". Dies deshalb, weil die Prüfung des FA Wien 4/5/10 zu dem Schluss gelangt (vgl. Tz.2 des Berichtes vom 18.4.2012), dass ein Teil der verrechneten Leistungen sehr wohl erbracht worden sei. Auch widerspricht der Bericht des FA Wien 4/5/10 dem Vorbringen des N, wonach die I. ihrerseits Subunternehmer beschäftigt habe.

Das Bundesfinanzgericht geht daher im Hinblick auf das Vorbringen des Bf. und das Prüfungsergebnis bei der I. davon aus, dass die Fa. I. Subunternehmer der Bf. war und in den Jahren 2009 und 2010 Leistungen gegenüber der Bf. erbracht hat.

Selbst wenn man daher nur die Zusatzvereinbarung bezüglich "diverser Objekte" als eindeutig der I. zuordenbar betrachtet, ergibt sich bei einer Gesamtwochenstundenanzahl für diese Objekte von 52,5 Stunden und die Anzahl der geleisteten Stunden pro Jahr im Hinblick auf die Monate, für die Rechnungen gelegt wurde, für

2009 (19 Wochen ab 11.8.2009-12/2009): 997,5 Stunden

2010 (36 Wochen ab 1/2010-9/2010): 1.890 Stunden.

Das FA Wien 4/5/10 ist daher, vor allem für 2009 von einer höheren erbrachten Stundenanzahl ausgegangen als allenfalls für die "Schlüsselobjekte" vereinbart war.

Die Bf. verwies im Zuge des Verfahrens auch darauf, dass sie Auftragnehmerin des "Hotel H" gewesen sei. Eine diesbezügliche schriftliche Auftragsbestätigung, sowie Schriftverkehr zwischen der Bf. und der im Hotel offensichtlich für die Reinigung Verantwortlichen wurden nachträglich vorgelegt und dokumentieren ein Auftragsverhältnis zwischen dem Hotel H und der Bf. Solche Unterlagen fehlen jedoch als Nachweis dafür, ob und in welchem Umfang die Fa. I. für die Bf. als Subunternehmer im Hotel tätig war.

Zum Nachweis dafür, dass die Fa. I. als Subunternehmerin der Bf. im Hotel tätig gewesen sei, wurde im Zuge der weiteren Urkundenvorlage die Aussage von Fr. S! vorgelegt, dass diese in der fraglichen Zeit bei der I. beschäftigt gewesen sei (nachgewiesen durch den Versicherungsdatenauszug der Sozialversicherung) und überwiegend alleine,

hauptsächlich im Hotel gereinigt habe. Auch zwei Fotos, die Frau S! im Speisesaal des Hotels bei der Arbeit zeigen, wurden vorgelegt. Diese sind undatiert und daher kein tauglicher Nachweis. Lt. Versicherungsdatenauszug war Frau S! von 11.8.2009 bis 14.5.2010 bei der I. beschäftigt. Der Beginn der Beschäftigung stimmt mit dem Unterfertigungsdatum der Zusatzvereinbarung überein, nicht jedoch das Ende, da die I. auch im Juni, Juli, August und September Rechnungen legte.

In der Zusammenschau der Ermittlungsergebnisse der belangten Behörde, des Bundesfinanzgerichtes und den Feststellungen der Betriebsprüfung des FA Wien 4/5/10, wonach "nur ein Teil der der B verrechneten Leistungen durch die I. erbracht worden sein kann", geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die vom FA Wien 4/5/10 letztlich geschätzte Anzahl der erbrachten Arbeitsstunden den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt.

Konkrete Stundenabrechnungen konnten nicht vorgelegt werden.

Es wird daher bei der Berechnung der nicht anerkannten Vorsteuern das Ergebnis der Betriebsprüfung (BP) bei der Fa. I. so wie in den Entscheidungsgründen dargestellt, herangezogen.

2009: Rechnungen netto lt. BP: 76.391,35

gel. Arbeitsstunden: 42.000

nicht erbrachte Leistung: 34.391,35

nicht anerkannte Vorsteuer: 6.878,27 (20%), (statt bisher 15.278,27)

2010: Rechnungen netto lt. BP: 134.915,86

gel. Arbeitsstunden: 28.000

nicht erbrachte Leistung: 106.915,86

nicht anerkannte Vorsteuer: 21.383,17 (20%), (statt bisher 26.983,17)

Die nicht anerkannten Vorsteuern aus Rechnungen der K1 und der I.M. betragen daher insgesamt:

2009: 14. 949,59 (K1 8.071,32+I.M. 6.878,27)

2010: 21.383,17

Ausgehend von den Erstbescheiden verbleiben daher folgende abzugsfähige Vorsteuerbeträge:

2009: Erstbescheid vom 23.9.2010: 34.701,65

nicht anerkannt: -14.949,59

abzugsfähig 19.752,06

2010: Erstbescheid vom 4.10.2011: 112.099,54

nicht anerkannt: -21.383,17

3. L1

Dem Betriebsprüfungsbericht sind zunächst zwei Tatsachen entgegenzuhalten, die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht zu Tage getreten sind:

1.: Es liegen nunmehr Leistungsbestätigungen (Regiescheine) vor, die von der Bf. als Rechnungsbeilagen (in den streitgegenständlichen Rechnungen wird auf "Regieberichte" verwiesen) geltend gemacht werden.

2.: Es wurde eine Vollmacht, ausgestellt von der L1 für Herrn K2 vorgelegt, die dessen Verbindung mit der L1 dokumentieren soll.

Wie bereits ausgeführt, besteht wohl keine Verpflichtung, den Subunternehmer am Firmensitz aufzusuchen.

Auch hier ist jedoch wiederum auszuführen, dass der Hinweis auf Firmenbuchauszug, Gewerberegister und den Bescheid über die Vergabe der UID-Nummer allein nicht ausreichen die Leistungsbeziehung mit der L1 nachzuweisen, wenn Zweifel am Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bestehen.

Folgende Indizien sprechen gegen einen Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der L1:

Erhebungen der Finanzverwaltung im August 2011, also vor Ende der angeblichen Geschäftsbeziehung (die letzte Rechnung ist mit 2.9.2011 datiert)-und nicht nach Ende der Geschäftsbeziehung, wie im Vorlagebericht vorgebracht- haben keinen Hinweis auf eine Geschäftstätigkeit an der angeblichen Firmenadresse oder einen sonstigen Hinweis auf eine Geschäftstätigkeit ergeben. Die Gültigkeit der UID-Nummer wurde daher mit Ende August begrenzt. Dennoch ist danach, nämlich am 2.9.2011 noch eine Rechnung ausgestellt worden.

Die streitgegenständlichen Rechnungen verweisen hinsichtlich des Leistungsgegenstandes in Zusammenhang mit dem in den Rechnungen angegebenen Leistungsumfang nicht so ausreichend konkretisiert, dass auf Grund der Rechnungen alleine der Vorsteuerabzug zustehen würde.

Zu den vorgelegten Leistungsbestätigungen ist hinsichtlich der Frage, ob diese als die Rechnungen konkretisierende Rechnungsbeilagen gewertet werden könnten, folgendes auszuführen:

Die Leistungsbestätigungen wurden von der Bf. erstellt, und vom Kunden bzw. einem für die Reinigung Verantwortlichen unterfertigt.

Ein Hinweis auf eine Tätigkeit der L1 ergibt sich daraus nicht.

Das Datum, an dem die Leistungsbeschreibung ausgestellt wurde entspricht, außer in Einzelfällen (z.B. Rechnung 97, Leistungsbestätigung vom 25.5.2011 über Leistungserbringung am 25.5.2011), nicht jenem, des Tages, an dem die Leistung

ausgeführt worden sein soll. Vielmehr wird die Leistungserbringung in vielen Fällen für einen späteren Zeitpunkt bestätigt als die Ausstellung dieser Bestätigung datiert ist.

Bezüglich der Rechnung 123 sind die Leistungsbestätigungen bis auf zwei, undatiert.

Lt. dem Geschäftsführer der Bf. handelt es sich bei diesen Leistungsbestätigungen um eine Art "Formular". Dies mag zutreffen. Als Rechnungsbeilage sollten sie jedoch die Rechnung ergänzen und nicht Zweifel aufkommen lassen, wann nun tatsächlich die Leistung erbracht wurde.

Die Leistungsbestätigungen geben auch die Anzahl der Reinigungskräfte an, die geputzt haben sollen:

ReNr. 97: 12,4,20,15,10,18,11,10

ReNr. 111: 4,4,4,6,

ReNr. 123: 4,4,4,2,2,3,3,3,3,3,2,2,2,2,2,2

ReNr. 139: nur Stundenaufstellung

Der Bf. wurde in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung am 2.4.2019 die Dienstgebersuche betreffend die L1 beim Hautverband der Österreichischen Sozialversicherungsträger durch die belangte Behörde anlässlich der Prüfung zur Kenntnis gebracht.

Der Abfragezeitraum beginnt mit 1.3.2011.

Ein Vergleich der in den Leistungsbestätigungen angegebenen Anzahl von Reinigungskräften mit der im angegebenen Leistungszeitraum bei der L1 angemeldeten Arbeitnehmern ergibt folgendes Bild:

ReNr. 97 LZR: 25.5.-31.5. : angemeldet 2, Reinigungskräfte lt. Leistungsbestätigungen (RLB): 4-20

ReNr. 111, LZR: 1.6.-4.6.: angemeldet 2, RLB: 4-6

ReNr. 123, LZR 5.7.-29.7.: angemeldet: 2, RLB : 2-4

Abgesehen davon, dass aus den Leistungsbestätigungen und Stundenaufstellungen kein Zusammenhang zwischen der L1 und der Bf. zu erkennen ist, ergibt sich auch aus diesem Vergleich als weiteres Indiz für den fehlenden Leistungsaustausch, dass die L1 allenfalls im Leistungszeitraum ReNr. 123 überhaupt über die Anzahl Arbeitnehmer verfügt hätte, die in den Leistungsbestätigungen angeführt wird.

Somit ergibt sich auch für diese Rechnungen der Fa. L1, dass mangels Vorliegen der materiellen Voraussetzungen ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der Rechnungslegerin nicht glaubwürdig ist

Das Gleiche gilt für die weiteren Rechnungen lt. Betriebsprüfungsbericht, da im März nur drei Arbeitnehmer, im April zwei, im Mai zwei, im Juni zwei, im Juli drei und im August vier angemeldet waren. Zusätzlich zu den in den Rechnungen mit Leistungszeitraum Mai, Juni

und Juli verrechneten Leistungen hätten mit diesem geringen Personalstand auch noch die weiteren Leistungen lt. Rechnungen Nr. 97, 111 und 123 erbracht werden müssen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die im Betriebsprüfungsbericht festgehaltenen Ermittlungsergebnisse des FA 08 hinzuweisen, die weitere Indizien dafür sind, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der Fa. L1 nicht stattgefunden hat.

Diese wurden von der Bf. nicht in Abrede gestellt.

Im Ergebnis ändert daran auch nichts die nunmehr vorgelegte Bevollmächtigung des K2 durch die L1, weil diese allein keinen ausreichenden Nachweis dafür darstellt, ob und in welchem Umfang die L1 der Bf. gegenüber Leistungen erbracht hat.

Die nicht anerkannten Vorsteuern betragen daher insgesamt:

2009: K1: 8.071,32 2010: I.M.: 21.347,09

I.M.: 6.878,27

insges.: 14.949,59

b) Körperschaftsteuer 2009 bis 2011

Zur **Schätzung der Betriebsausgaben** in Höhe von 50 % des geschätzten Lohnaufwandes betreffend **Körperschaftsteuer 2009 bis 2011** ist folgendes auszuführen:

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 13 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 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.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (zB VwGH 27.01.2016, 2012/13/0068).

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben 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 größere 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).

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 und Beweiswürdigung dargestellten Umstände gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass eine Leistungserbringung durch die Firmen K1 und L1 bzw. IM im behaupteten Ausmaß erfolgte.

Wenn man aber zu dem Schluss kommt, dass die gegenständlichen Rechnungen kein ausreichender Nachweis für einen Leistungsaustausch sind, können diese einen Betriebsausgabenabzug in Höhe der Rechnungsbeträge nicht rechtfertigen.

Richtig ist das Vorbringen der Bf., dass diese nicht wissen musste, **welche Personen** tatsächlich geputzt haben.

Unter der Annahme, dass grundsätzlich Reinigungsleistungen erbracht worden sind, sind auch dementsprechende Ausgaben entstanden. Da es dazu jedoch keine gesicherten Unterlagen gibt, kommt nur eine Schätzung der Betriebsausgaben in Frage (vgl. auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6.2.2018, RV/6100539/2007).

Diese Schätzung hat die belangte Behörde in der Weise vorgenommen, dass sie 50 % des nicht anerkannten Aufwandes für Fremdleistungen dennoch als Lohnaufwand anerkannte, somit statt € 116.747,93 € 58.373,97. Bezüglich der Höhe des geschätzten Prozentausmaßes berief sie sich auf nicht näher erläuterte "Erfahrungswerte", was die Bf. zu Recht in der Beschwerde bemängelte. Wenn sie allerdings weiters moniert, es

sei von der belangten Behörde nicht ermittelt worden, wieviel die Arbeiter an Zahlungen von der Bf. über die Subfirmen erhalten hätten, so bleibt sie eine Erklärung schuldig wie dies bewerkstelligt hätte werden sollen, wenn nicht einmal die Bf. wusste bzw. auch nicht wissen musste, wer bei den einzelnen Subfirmen, wenn sie tatsächlich die Leistungserbringer gewesen wären, tatsächlich gearbeitet hat.

In Ergänzung der Schätzung der Höhe der Aufwendungen mit 50 % ist darauf zu verweisen, dass diese sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der ständigen Rechtsprechung und zwar des Unabhängigen Finanzsenates (z.B. UFS vom , RV/1337-W/12 vom 6.5.2012) und des Bundesfinanzgerichtes (z.B. RV/7104671/2016 vom 3.2.2017 und RV/7101247/2016 vom 6.8.2018) entspricht.

Der unabhängige Finanzsenat erwog in seinem Erkenntnis vom 11.07.2013, RV/0243-W/13:

Im Schätzungswege wurde von der BP die Hälfte dieses Fremdleistungsaufwandes als Lohnaufwand und die andere Hälfte als verdeckte Ausschüttung an die beiden Gesellschafter der ... GmbH, ... behandelt. ...

Was die Deckungsrechnungen anbelangt, sind demnach die BP bzw. das FA aufgrund der Ermittlungsergebnisse zu Recht davon ausgegangen, dass nur ein Teil der angeblich den Subfirmen gegebenen Gelder zur Bezahlung von "Schwarzarbeitern" verwendet wurde. Die Schätzung der Höhe der Aufwendungen für "Schwarzarbeiter" mit 50 % entspricht, worauf auch die BP in ihrem Bericht hingewiesen hat, sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115). Die "Schwarzarbeiter" werden hier "netto für brutto" entlohnt, demnach die Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge "eingespart".

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 16.05.2002, 96/13/0168: "Dass die betreffenden Arbeiten durchgeführt wurden, ist unstrittig und wurde von der hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides belangten Behörde dahingehend berücksichtigt, dass sie bei der Ermittlung der zur Kapitalertragsteuerpflicht führenden verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) von den zugeschätzten Umsätzen einen mit 50 % geschätzten Lohnaufwand abgezogen hat".

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erfolgte daher die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes sowohl dem Grund als auch der Höhe nach zu Recht.

Dieser Prozentsatz entspricht der von Erfahrungswerten gestützten langjährigen Entscheidungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. zB UFS 19.08.2003, RV/0052/-W/02; BFG 22.07.2013, BFG RV/2239-

W/12; 05.10.2017, BFG RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Wie bereits in Zusammenhang mit der Frage der Anerkennung der Vorsteuern aus Rechnungen der Firma IM ausgeführt, wird davon ausgegangen, dass ein Teil der der Bf. verrechneten Leistungen von der I.M. erbracht wurde.

In Zusammenhang mit der vom FA Wien 4/5/10 aufgestellten Berechnung betragen daher die nicht anerkannten Betriebsausgaben

2009: K1: 40.356,58 (wie bisher) 2010: I.M. 106.915,86

I.M.: 34.391,35

ges.: 74.747,93

2011 unverändert € 151.246,39.

Der geschätzte Lohnaufwand (50%) bzw. der damit zulässige Betriebsausgabenabzug beträgt daher:

2009: 37.373,96

2010: 53.457,93

2011: 75.623,20

Lohnabgaben bzw. Lohnnebenkosten waren im Zuge der Schätzung der Betriebsausgaben mit 50% des erklärten Lohnaufwandes nicht (zusätzlich) zu schätzen.

Folglich war auch dem Beschwerdebegehren, eine Rückstellung für bisher nicht berücksichtigte Lohnnebenkosten in Ansatz zu bringen, nicht Folge zu leisten.

Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilseigner kann nach der Rspr des VwGH auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilseigner nahestehende Person begünstigt wird (vgl. VwGH 20.11.1989, Zl. 89/14/0141, 19.4.2007, Zl. 2005/15/0020; 24.9.2007, Zl. 2004/15/0166). Die Vorteilsgewährung an eine dem Anteilseigner nahestehende Person stellt eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn die Zuwendung durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (vgl. VwGH 21.11.2007, Zl. 2004/13/0001). Insbesondere sind der Ehegatte oder die Ehegattin des Anteilseigners nahestehende Personen (vgl. VwGH 20.4.1982, 81/14/0120-0123, 82/14/0094, 0095, ÖStZB 1983, 31; 3.8.2000, 96/15/0159, ÖStZB 2002, 86; 8.2.2007, 2004/15/0149, ÖStZB 2007, 552).

Bei der Körperschaft nicht erfasste Mehrgewinne aus berechtigten Zuschätzungen stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine verdeckte Ausschüttung dar (vgl. VwGH 21.9.2005, Zlen. 2002/13/0230, 0231; 21.9.2005, Zlen. 2001/13/0261, 0262; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz 112).

Im gegenständlichen Fall stellen daher die zunächst gewinnmindernd geltend gemachten, jedoch nunmehr nicht anerkannten Vorsteuern verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Miroslav K dar.

Die verdeckte Ausschüttung berechnet sich daher wie folgt:

2009: nicht anerkannten Aufwand: 37.373,96 (50%)

nicht anerkannte Vorsteuer: 14.949,59

netto 52.323,55

33,33% KESt 17.439,43

brutto 69.762,98

2010: nicht anerkannter Aufwand: 53.457,93

nicht anerkannte Vorsteuer: 21.383,17

netto 74.841,10

33,33% KESt 24.944,53

brutto 99.785,63

2011: unverändert: netto 75.623,20

brutto 100.830,93

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen sich daher gegenüber den Erstbescheiden wie folgt:

2009: Erstbescheid vom 23.9.2010: $2.596,87 + 37.373,96 = 39.970,83$

2010: Erstbescheid vom 4.10.2011: $15.975,05 + 53.457,93 = 69.432,99$

2011: Erstbescheid vom 23.11.2012: $57.284,27 + 75.623,20 = 132.907,47$

Wenn die Bf. in der Beschwerde moniert, die nicht anerkannte Vorsteuer sei bei Ermittlung der Einkünfte zwar zu recht passiviert aber zu Unrecht den Einkünften wieder hinzugerechnet worden und dabei auf Seite 9 des Berichtes verweist, so ist dazu auszuführen, dass es sich bei den den Einkünften aus Gewerbebetrieb zunächst hinzugerechneten Vorsteuerbeträgen um Mehrgewinne aus nicht anerkannten Vorsteuern handelt, die, so wie die nicht anerkannten Betriebsausgaben, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als verdeckte Gewinnausschüttungen erhöhen.

Zu der beantragten Zeugeneinvernahme von Frau S! ist auszuführen, dass diese entbehrlich war, weil das Bundesfinanzgericht nunmehr davon ausgeht, dass die Firma I.M. als Subunternehmer für die Bf. tätig war.

Gemäß § 183 Abs 3 BAO kann von der Aufnahme beantragter Beweise abgesehen werden, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, die Partei erklärt sich zur Tragung der Kosten bereit oder leistet für diese Sicherheit, oder wenn die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten wurden. Eine zu beweisende Tatsache ist dann unerheblich, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung des entscheidungsrelevanten

Sachverhaltes beizutragen und damit eine mangelnde Relevanz des Beweisantrages vorliegt (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 183 Rz 10).

Zulässigkeit einer Revision (Erkenntnis hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 und Umsatzsteuer 2009 und 2010 wie im Spruch angeführt)

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.

Mit der Frage, was unter "neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zu verstehen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in zahlreichen Erkenntnissen auseinandergesetzt, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Zulässigkeit einer Revision (Erkenntnis hinsichtlich der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011)

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.

In Entsprechung umfangreicher EUGH-Judikatur sind auch bereits zahlreiche Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu der hier maßgeblichen Frage ergangen, dass der Vorsteuerabzug dann nicht zusteht, wenn die materiellrechtlichen Voraussetzungen nicht vorliegen (z.B. VwGH vom 29.5.2018, Ra 2016/15/0068).

Gleiches gilt für den Nachweis von behaupteten Betriebsausgaben bzw. der Berechtigung zu deren Schätzung.

c) Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 17.6.2014

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass der Bescheid zur Begründung auf den (einen) Betriebsprüfungsbericht vom 17.6.2014 verweist. Dieser trägt allerdings das Ausfertigungsdatum 23.6.2014. Unter der Annahme, dass es sich bei der Bescheidebegründung um einen Schreibfehler handelt, wäre somit der Bescheid vor Verfassung des Berichtes ausgefertigt worden.

Die Schlussbesprechung hat bereits am 26.5.2014 stattgefunden.

Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid und gegen die Sachbescheide ist zu entnehmen ist, dass diese dem steuerlichen Vertreter am 26.6.2014 zugegangen sind. Es kann daher vorausgesetzt werden, dass der Bericht zu diesem Zeitpunkt schon bekannt war und eine ausreichende Begründung für den Haftungsbescheid darstellt.

Dieser ist jedoch dennoch rechtswidrig und war aus folgendem Grund zu beheben:

Wie das Bundesfinanzgericht unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (2004/14/0102 vom 17.5.2006) bereits mehrfach ausgesprochen hat (vgl. RV/71054000/2016 vom 21.11.2016 und RV/7100517/2011 vom 6.8.2018) ist die Haftungsinanspruchnahme für in mehreren Jahren entstandene Kapitalertragsteueransprüche in einem einzigen Bescheid unzulässig.

Dies ergibt sich eindeutig aus § 201 und § 202 Abs.1 BAO, die wie folgt lauten:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Im gegenständlichen Bescheid wird die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009, 2010 und 2011 im Ausmaß einer Gesamtsumme von € 83.929,29 geltend gemacht, weswegen er im Sinne der o.a. Judikatur und der gesetzlichen Bestimmungen aufzuheben war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Da sich die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides unmittelbar aus dem Gesetz (§ 202 iVm § 201 BAO) ergibt, handelt es sich im gegenständlichen Fall um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zum Vorlageantrag vom 20.6.2016 hinsichtlich Anspruchszinsen bezüglich Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 wird folgender

Beschluss

gefasst:

Der vom 20.6.2016 wird, soweit er sich auf Anspruchszinsen für Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 bezieht, gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO in Verbindung mit § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Gemäß § 264 Abs 4 lit e BAO idgF ist auf Vorlageanträge § 260 Abs 1 BAO idgF (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 264 Abs 5 BAO idgF obliegt die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge dem Bundesfinanzgericht.

In der Beschwerde vom 23.7.2014 wurde gegen Anspruchszinsen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 keine Beschwerde erhoben.

Es erging daher auch keine entsprechende Beschwerdeentscheidung.

Hingegen richtet sich der Vorlageantrag vom 20.6.2016 gegen die "Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 samt Anspruchszinsen" und wurde diese "Beschwerde" (mit Datum der "Beschwerde" 20.6.2016) dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 7.12.2016 vorgelegt.

Nach der vorzit. Rechtslage sind ausschließlich Beschwerde-vorentscheidungen mit Vorlageantrag anfechtbar, weshalb ein Vorlageantrag, der sich nicht gegen eine Beschwerde-vorentscheidung richtet, als nicht zulässig zurückzuweisen ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die oben dargestellte Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellte sich dabei nicht.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 6. November 2019