

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, und ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1*** über die Beschwerde vom 14. Juni 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 23. Mai 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 und hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sowie Umsatzsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2010

I. den Beschluss gefasst:

I.I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

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

II. zu Recht erkannt:

II.I. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde am 24.04.2008 im Firmenbuch unter der 0000 eingetragen. Geschäftsführerin und alleinige Gesellschafterin war bis zum 02.10.2008 Frau DN, geboren am x.1976, wohnhaft in 1140 Wien, L-straße. Seit 02.10.2008 ist Herr VN, geboren am x.1956, wohnhaft in 1060 Wien, C-gasse, Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Bf.

Die Geschäftsfelder der Bf. liegen in der Reinigung von Denkmälern, Fassaden und Gebäuden sowie Transportgewerbe und Hausbetreuung.

Für das Jahr 2010 fand eine **Außenprüfung** gemäß § 149 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer statt, die folgende Feststellungen getroffen hat:

Tz 2: Selbstanzeige

Zu Prüfungsbeginn am 22.04.2013 wurde seitens des steuerlichen Vertreters Selbstanzeige hinsichtlich der Änderung der Bilanz zum 31.12.2010 und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkung an Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 erstattet.

Diese Änderungen resultieren aus einer Nichterklärung der Umsätze aus einer Rechnung der Bf. an die Fa. ***6*** GmbH, Gasse, 1030 Wien.

Diese Umsätze seien entgegen der Selbstanzeige nicht zu den Beträgen des Erstbescheides, sondern den seitens der Abgabenbehörde abgeänderten Beträgen zuzurechnen.

Diese Änderungen wurden seitens des Finanzamtes im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr korrigiert.

Tz 3: S-GmbH

Firmenbuchnummer	Finanzamt	StrNr	UID	Begrenzt per
00000	08	Nr.	UID-S-B	30.07.2010

Konkursverfahren:

Eröffnung	Aufhebung	Masseverwalterin	Adresse
29.09.2010	22.05.2012	MV	1., D-straße

Geschäftsführer:

von - bis	Name	Geburtsdatum
16.08.1979 - 22.07.1996	***3***	x.1942
22.07.1996 - 04.10.1996	***4***	x.1955
04.10.1996 - 27.04.2010	RH	x.1939
27.04.2010 -	TC	x.1957

Die S-GmbH stellte folgende Rechnungen an die Bf. aus:

Datum	ReNr	Betrag	USt
31.05.2010	2010/102	131.205,08 €	26.241,02 €
30.06.2010	2010/128	123.000,25 €	24.600,05 €
31.07.2010	2010/142	133.606,15 €	*26.721,23 €
31.08.2010	2010/157	226.290,09 €	*45.258,02 €
Summe		614.101,57 €	122.820,32 €

* UID begrenzt mit 31.07.2010

Auf Basis der Berichte der Insolvenzverwalterin MV konnte festgestellt werden:

An der Geschäftsadresse der Fa. S-GmbH in 1140 Wien, J-gasse seien mehrere Firmen ansässig. Hinweise auf eine Fa. S-GmbH gebe es jedoch keine.

Der Liegenschaftseigentümer habe mitgeteilt, dass nicht die Fa. S-GmbH, sondern (der damalige Alleingesellschafter) TC im Mai 2010 einen Raum als Büro gemietet habe. Nach etwa einem Monat sei Herr TC "verschwunden", ohne auch nur eine ausstehende Miete zu bezahlen. In den Räumlichkeiten wurde nichts zurückgelassen.

Am 27.04.2010 wurden die Gesellschaftsanteile und die Geschäftsführung an Herrn TC übertragen, welcher den Firmensitz an die oben angeführte Adresse verlegte und 320 Dienstnehmer zur Gebietskrankenkasse anmeldete. Aus dem Konkursantrag ergebe sich, dass er bereits ab Juni 2010 keine Beträge an die Sozialversicherungsträger abführte.

Aus den Erhebungen des Insolvenzverwalters sei weiters zu entnehmen, dass die angemeldeten Dienstnehmer in Wahrheit für Rechnungen eines anderen Rechtsträgers tätig gewesen seien.

Alle der Betriebsprüfung vorliegenden Indizien würden auf ein Betrugsszenario hinweisen. Es könne anhand der beschriebenen Umstände nicht von einer ordentlichen Geschäftstätigkeit ausgegangen werden.

Tz 4: steuerliche Würdigung

Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen sei davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch den angeführten Subunternehmer erfolgte.

Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass seitens der Bf. keinerlei Nachweise über eine Leistungserbringung durch Subunternehmer erbracht und zur gesamten vorgebrachten Leistungsbeziehung keine aufklärenden Angaben gemacht wurden, was auch dem Fragenbogen mit dem Geschäftsführer der Bf., Herrn VN, zu entnehmen sei.

Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen oder ähnliches, auch ein Schriftverkehr mit den Subfirmen sei nicht vorgelegt worden.

Vorgelegt wurden Firmenbuchauszüge, Abfragen der Gültigkeit der UID-Nummern sowie schriftliche Bauverträge.

Danach habe es immer nur mündliche Aufträge gegeben, was schon allein aufgrund der Größenordnung als nicht denkbar erscheine.

Eine Notwendigkeit für einen Schriftverkehr hätte es nie gegeben, da es beispielsweise nie zu Terminverzögerungen gekommen sei oder Leistungen mangelhaft erbracht wurden. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens seien derartige Vorgänge als nicht glaubhaft zu qualifizieren.

Laut Rechnungswesen der Bf. erfolgten die Bezahlungen der Subfirmen durch Barzahlungen, sodass die Geldflüsse nicht überprüfbar seien.

Derartige Vorgehensweisen entsprächen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens und seien im allgemeinen Wirtschaftsleben vollkommen unüblich.

Weiters stehe aufgrund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben worden seien, um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren.

Des Weiteren sei auffällig, dass die von der Bf. als Subunternehmer benutzten Unternehmer bei zahlreichen anderen Betriebsprüfungen als Scheinfirmen auftreten.

Es sei daher der Schluss zu ziehen, dass es sich bei den verbuchten Rechnungen um Deckungsrechnungen für eigenen, nicht im Rechnungswesen enthaltenen Personalaufwand

handle, ob die Rechnungen seitens der Bf. gekauft oder selbst erstellt wurden, konnte von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden.

Die Höhe dieses eigenen Personalaufwandes werde mit 50% der verbuchten Rechnungsbeträge angenommen (Schätzung im Wege des § 184 BAO).

Die übrigen Rechnungsteile (50% zuzüglich Umsatzsteuer) werden als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt und unterliegen der Kapitalertragsteuer. Des Weiteren stehe keinerlei Vorsteuer aus den Deckungsrechnungen zu. Die geltend gemachte Vorsteuer wurde seitens der Betriebsprüfung passiviert.

Der Geschäftsführer der Bf., Herr VN trage die Kapitalertragsteuer.

Da im Zuge der Betriebsprüfung neue Tatsachen hervorgekommen seien, welche in der Tz 3 detailliert beschreiben sind, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt haben, waren die Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagungen 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen und die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen durch die Abgabenbehörde zu berücksichtigen:

Umsatzsteuer-Passivierung 2010:

Summe Subleistungen*	736.921,89 €
50% Scheinaufwand	368.460,95 €
nicht anerkannt	368.460,95 €
USt-Passivierung	-122.820,32 €
	245.640,63 €
abzüglich Verlustabzug	0,00 €
	245.640,63 €
Zurechnung laut Selbstanzeige	179.493,03 €
	425.133,66 €
25% Köst	106.283,41 €
abzüglich veranlagte Kest	0,00 €
Köst	106.283,41 €

*Die Subleistungen ergeben sich aus den in Tz 3 angeführten Rechnungen von der Fa. S-GmbH an die Bf.

Tz 5: verdeckte Ausschüttung - Kest

Verdeckte Ausschüttungen seien immer dann anzunehmen, wenn Personen, die rechtlich oder wirtschaftlich Eigentümer oder Miteigentümer des Betriebsvermögens oder sonst an der steuerpflichtigen Körperschaft beteiligt sind, Vermögensteile zugewendet erhalten, deren Zuwendung ihren Grund lediglich in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmen oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft hat und sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommensteile oder Gewinnanteile ausgeschüttet werden.

Anhand des Fragebogens über die beauftragten Subfirmen und den Antworten des Geschäftsführers der Bf. Herrn VN, konnte keine Nachvollziehbarkeit über die tatsächliche Leistungserbringung und über die tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge erzielt werden.

Aus dem Gesamtbild ergebe sich, dass es sich bei den vorgelegten Rechnungen um Deckungsrechnungen handle. Da die von der Bf. gestellten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, wird der hierfür notwendige Aufwand mit 50% der Summe der Deckungsrechnungen geschätzt.

Die übrigen 50% werden dem Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter, Herrn VN zugerechnet und mit 25% der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die Kapitalertragsteuer werde vom Geschäftsführer getragen.

Summe Subleistungen*	614.101,57 €
50% Scheinaufwand	307.050,79 €
Vorsteuer*	122.820,32 €
BMG verdeckte Ausschüttung	429.871,11 €
Kest	107.467,78 €

*Die Subleistungen und die Vorsteuer ergeben sich aus den in Tz 3 angeführten Rechnungen von der Fa. S-GmbH an die Bf.

Mit Eingabe vom 29.09.2012 erstattete der steuerliche Vertreter namens der Bf. eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG betreffend das Jahr 2010, da der Umsatz sich um einen Betrag von 179.493,03 € erhöhe, dadurch würde sich auch die Körperschaftsteuer durch Erhöhung des Gewinnes auf 210.126,62 € erhöhen. Dieser Betrag resultiere aus einer nicht verbuchten Rechnung vom 31.05.2010, ausgestellt am 10.06.2010 an die Fa. ***6*** GmbH.

Mit Bescheiden vom 23.05.2013 wurden die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 wiederaufgenommen und neue den Feststellungen der Außenprüfung entsprechende Sachbescheide erlassen:

Bescheid vom	28.09.2012	23.05.2013	Differenz
Umsatzsteuer			
Umsätze	3.600.892,89	3.780.385,92	*179.493,03
Vorsteuer	543.906,80	421.086,48	**122.820,32
Körperschaftsteuer			
Einkünfte aus Gw	36.199,38	461.333,46	***425.134,12

* Dieser Betrag ergebe sich aus der Selbstanzeige (nicht erklärte Umsätze betreffend der ***6*** GmbH).

** Dieser Betrag ergebe sich aus den streitgegenständlichen vier Rechnungen der Fa. S-GmbH (Nichtanerkennung der diesbezüglichen Vorsteuern).

*** Dieser Betrag errechnet sich folgendermaßen:

Einkünfte laut	461.333,46 €
Einkünfte laut Erklärung (Bescheid vom 28.09.2012)	36.199,38 €
Differenz	425.134,12 €
Selbstanzeige (Rechnung ***6*** GmbH)	-179.493,03 €
Tz 4	245.641,00 €

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. mit Eingabe vom 13.06.2013 innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde, die sich gegen folgende Punkte richtet:

1. Nichtanerkennung von Vorsteuern 2010 in Höhe von 122.820,32 € (S-GmbH)
2. Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Betrag von 307.050,79
 - a) Vorschreibung von Körperschaftssteuer in Höhe von 106.283,41 € (= 25% von 425.134 €)
 - b) Vorschreibung von Kapitalertragssteuer Höhe von 107.467,78 €

3. Nichtberücksichtigung der nicht anerkannten Vorsteuer als Betriebsausgabe in der Höhe von 122.820,32 €

Begründend wurde ausgeführt:

Seitens des Finanzamtes sei die Durchführung von Subaufträgen durch die Firma S-GmbH unter mangelhafter Beweisführung und ohne sachliche Begründung als nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend aberkannt worden.

Hinsichtlich der tatsächlichen Existenz der Firma S-GmbH sei aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung ersichtlich, dass der dem handelsrechtlichen Geschäftsführer der Bf. (damals iL) Herrn VN und der gewerberechtlichen Geschäftsführerin DN persönlich bekannte Geschäftsführer, Herr TC die Gesellschaft am 27.04.2010 übernommen und 320 Dienstnehmer bei der Sozialversicherung angemeldet habe. Für Mai 2010 (Zeitraum der ersten Rechnung an die Bf.) seien die Sozialversicherungsbeiträge bezahlt worden.

Die Eröffnung des Konkurses erfolgte mit 29.09.2010, für 26.01.2011, 31.05.2011 und 30.03.2012 wurden nachträgliche Prüfungstagsatzungen anberaumt und der Konkurs am 22.05.2012 nach Verteilung der Masse an die Massegläubiger aufgehoben.

Seitens der Masseverwalterin, Frau MV, wurde die in der Niederschrift angeführte Äußerung, dass „die angemeldeten Dienstnehmer in Wahrheit für Rechnungen eines anderen Rechtsträgers tätig waren“ in Abrede gestellt.

Die in der Niederschrift unter Tz 4 angeführte „steuerliche Würdigung“ sei größtenteils unrichtig:

- Keinerlei Nachweise über die Leistungserbringung durch die Fa. S-GmbH
- Keine aufklärenden Angaben zur Leistungsbeziehung mit der Fa. S-GmbH in einem Fragebogen mit Herrn VN.
- Von der Bf. beauftragte Subunternehmen treten bei zahlreichen anderen Betriebsprüfungen als Scheinfirmen auf.
- Die Rechnungen von der Fa. S-GmbH wären von der Bf. gekauft oder selbst erstellt, jedenfalls aber Deckungsrechnungen für eigenen, nicht im Rechnungswesen enthaltenen Personalaufwand.

Ein Fragebogen mit Antworten des handelsrechtlichen Geschäftsführers VN in Tz 5 sei unbekannt. Dem Geschäftsführer und der Bf. werde ein Betrugsszenario unterschoben und die ordentliche Geschäftstätigkeit abgesprochen.

Dem Geschäftsführer sei keine Gelegenheit gegeben worden, in die Erhebungen der Steuerfahndung, dass angebliche Geschäftsführer vorgeschoben wurden, um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren wurden, einzusehen.

Beantragt werde, die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommenen Vorsteuerkürzungen und Vorschreibungen zurückzunehmen.

Für den Fall der nichtantragsgemäßen Erledigung der Berufung werde die Vorlage an den UFS und die Behandlung durch den gesamten Berufungssenat und die Ladung von Zeugen, zu deren Namhaftmachung dem Steuerpflichtigen in der Aufforderung eine angemessene Frist zu setzten ist, beantragt.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an den UFS werde vorsorglich der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Hinzuziehung des Parteienvertreters gestellt.

Mit Eingabe vom 14.06.2013 wird die Berufung (nunmehr **Beschwerde**) ergänzt:

Die Beschwerde richtet sich gegen:

- Umsatzsteuer 2010 samt Wiederaufnahme
- Körperschaftsteuer 2010 samt Wiederaufnahme
- Anspruchszinsen Körperschaftsteuer 2010 (erledigt, Abweisung vom 25.06.2013)

Begründung:

a) Argumentation der Behörde

I. Die Begründung der angefochtenen Sachbescheide sei kurz und bündig. Sie lautet: „Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

2. In der Sache selbst gehe es um die Geschäftsbeziehung zur S-GmbH. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.05.2013 und der mit ihr idente BP-Bericht mit demselben Ausfertigungsdatum treffen dazu - soweit hier bedeutsam - an zwei Stellen Aussagen zum Sachverhalt.

2.1. Die Tz 4 hat zusammen mit der einleitenden Überschrift auszugsweise folgenden Wortlaut:

Tz. 4 steuerliche Würdigung

Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen ist davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch den angeführten Subunternehmer erfolgte.

Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass seitens der Bf. keinerlei Nachweise über eine Leistungserbringung durch Subunternehmer erbracht wurden und zur gesamten

vorgebrachten Leistungsbeziehung keine aufklärenden Angaben gemacht wurden, was aus dem Fragebogen mit dem Geschäftsführer der Bf., Herrn VN, zu entnehmen ist.

Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen oder ähnliches konnten nicht vorgelegt werden. Es ist auch kein Schriftverkehr mit den Subfirmen oder sonstige Aufzeichnungen vorgelegt worden. Lediglich Firmenbuchauszüge, Abfragen der Gültigkeit der UID-Nummern sowie schriftliche Bauverträge wurden vorgelegt.

Dies würde bedeuten, es habe immer nur mündliche Aufträge gegeben, was schon alleine aufgrund der Größenordnung als nicht denkbar erscheint.

Die Notwendigkeit für einen Schriftverkehr würde es nie gegeben haben, da es beispielsweise nie zu Terminverzögerungen gekommen sei oder Leistungen mangelhaft erbracht worden seien.

Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens sind derartige Vorgänge als nicht glaubhaft zu qualifizieren.

Laut Rechnungswesen der Bf. erfolgten die Bezahlungen der Subfirmen durch Barzahlungen, sodass die Geldflüsse nicht überprüfbar sind. Derartige Vorgehensweisen entsprechen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens und sind im allgemeinen Wirtschaftsverkehr vollkommen unüblich.

Weiters steht aufgrund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden, um Scheinaufwand zu generieren.

Des Weiteren ist auffällig, dass die von der Bf. als Subunternehmer benutzten Unternehmen bei zahlreichen anderen Betriebsprüfungen als Scheinfirmen auftreten.

Es ist daher der Schluss zu ziehen, dass es sich bei den verbuchten Rechnungen um Deckungsrechnungen für eigenen, nicht im Rechnungswesen enthaltenen Personalaufwand handelt, ob die Rechnungen seitens der Bf. gekauft oder selbst erstellt sind, kann von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden.

Die Höhe des eigenen Personalaufwandes wird mit 50% der verbuchten Rechnungsbeträge angenommen (Schätzung im Wege des § 184 BAO). Die übrigen Rechnungsteile (50% zuzüglich Umsatzsteuer) werden als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt und unterliegen der Kapitalertragsteuer. Des Weiteren steht keinerlei Vorsteuer aus den Deckungsrechnungen zu. Die geltend gemachte Vorsteuer ist seitens der Betriebsprüfung zu passivieren.

Der Geschäftsführer der Bf., Herr VN trägt die Kest.

..."

2.2. Ergänzend dazu heißt es in der Beilage zu Tz 3 auszugsweise:

"... Anhand der Berichte der Insolvenzverwalterin MV, F-straße , 1040 Wien konnte Folgendes festgestellt werden: An der Geschäftsadresse der Fa. S-GmbH in 1140 Wien, C-gasse sind mehrere Firmen ansässig. Hinweise auf eine Fa. S-GmbH gibt es jedoch keine.

Der erhobene Liegenschaftseigentümer teilte mit, dass nicht die Fa. S-GmbH, sondern der damalige Alleingesellschafter TC im Mai 2010 einen Raum als Büro angemietet hat. Nach etwa einem Monat ist Herr TC "verschwunden" ohne auch nur eine ausstehende Miete zu bezahlen. Weiters wurde in den Räumlichkeiten nichts zurückgelassen.

Am 27.04.2010 wurden die Geschäftsanteile und die Geschäftsführung an Herrn TC übertragen, welcher den Firmensitz an die oben angeführte Adresse verlegte und 320 Dienstnehmer zur Gebietskrankenkasse anmeldete. Aus dem Konkursantrag ergibt sich, dass er bereits ab Juni 2010 keinerlei Beiträge an die Sozialversicherungsträger abführte.

Alle der Betriebsprüfung vorliegenden Indizien weisen auf ein Betrugsszenario hin. Es kann anhand der beschriebenen Umstände nicht von einer ordentlichen Geschäftstätigkeit ausgegangen werden."

b) Einwendungen

Damit sei die Behörde aus einer Reihe von Gründen nicht im Recht, die sich auf folgenden Punkt bringen lassen:

1. Das in besagter Niederschrift samt BP-Bericht geschilderte Geschehen zur Fa. S-GmbH sei uns nicht überprüfbar, jedoch soweit wir es aus unserer Sicht beurteilen können unvollständig, unrichtig, in sich widersprüchlich und einseitig.
2. Diese Schilderung läuft im Ergebnis darauf hinaus, dass die Fa. S-GmbH Steuer- und Sozialbetrug in großem Stil begangen habe. Das sei inakzeptabel, deswegen aber noch lange kein Grund, den dortigen Ausfall bei uns wettmachen zu wollen.
3. Die - sofern zutreffenden - Verhältnisse haben in hohem Maße mit Schludrigkeit auf Seiten des Staates zu tun: Der Wiener GKK sei der urplötzliche Wegfall von 320 Dienstnehmern nicht aufgefallen (!) und das Finanzamt wende sich überhaupt erst zwei Jahre später an uns.

Dass unser damaliger Subunternehmer (möglicherweise) in großem Stil Steuer- und Sozialbetrug begangen habe, ist nur die eine Seite der Medaille, die ausnahmslos die Fa. S-GmbH und ihre (damaligen) Machthaber betreffen. Die andere Seite der Medaille betreffe die Leistungsbeziehung zu uns (und zu möglichen anderen Auftraggebern). Insoweit sei alles im „grünen Bereich“ gelegen. Doch genau dazu sei den angefochtenen Bescheiden - wenig

überraschend - rein gar nichts zu entnehmen: Fakten und Beweise, aus denen schlüssig abzuleiten wäre, dass diese Geschäftsbeziehung (weshalb eigentlich?) nur auf dem Papier bestanden hätte, seien in besagter Niederschrift nicht einmal mit der Lupe zu finden. - Unsere Einwendungen beziehen sich auf die Umsatz- und die Körperschaftsteuer 2010 gleichermaßen.

Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuer 2010

1. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung (ebenso der BP-Bericht) treffen zur Wiederaufnahme am Ende der Tz 4 folgende Aussage:

"§ 303 Abs. 4 BAO besagt, eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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 hätte."

Da im Zuge der Prüfung neue Tatsachen hervorgekommen sind, welche in der Beilage zu der Tz 3 detailliert beschreiben sind, die zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten, sind die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen und die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen durch die Abgabenbehörde zu berücksichtigen. Details siehe Beilage Tz 4."

2. Diese Begründung sei ziemlich nichtssagend und als Begründung für einen Eingriff in die Rechtskraft von Steuerbescheiden völlig ungeeignet. Das bedeute im Einzelnen:

2.1. Die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 werde ausnahmslos auf besagte Beilage zur Tz 3 gestützt. Demnach seien die diese Maßnahme rechtfertigenden Neuerungen im Tatsachenbereich (nur) dort zu finden.

2.2. Nach den Berichten der Insolvenzverwalterin enthalte die Geschäftsanschrift der Fa. S-GmbH keine Hinweise auf diese Gesellschaft. Diese Behauptung sei zu allgemein gehalten, um überzeugend zu sein: So sei es ohne jedwede Bedeutung, dass an diesem Standort „mehrere Firmen ansässig" sind. Alleine entscheidend seien die Verhältnisse im Zeitraum Mai bis August 2010. Dass die Fa. S-GmbH damals dort nicht ansässig gewesen sei, wurde weder von der (erst viel später bestellten) Insolvenzverwalterin noch vom Prüfer behauptet. Damit nehme sich dieses Argument - weil zu unkonkret - für Zwecke der Wiederaufnahme von selbst aus dem Spiel.

2.3. Das weitere Argument, dass der damalige Alleingesellschafter an diesem Standort doch einen „Raum als Büro angemietet" habe, spreche klar für uns (und damit ebenso klar gegen die Insolvenzverwalterin). Wer als Mieter in Erscheinung getreten ist, sei ohne praktische Bedeutung, ob die Miete bezahlt worden ist ebenfalls.

2.4. Dass die Fa. S-GmbH damals über einen Pool von bis zu 320 Mitarbeitern hatte, spreche in kaum mehr zu überbietender Weise für das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung. Das leitet über zum Kernproblem dieses Falles, den es nicht gäbe, wenn die Fa. S-GmbH ihren (Deklarations- und Zahlungs-)Pflichten nachgekommen wäre anstatt - so die Niederschrift Steuer- und Sozialbetrug in großem Stil zu begehen. Dass der damalige Machthaber der Fa. S-GmbH unredlich vorgegangen ist, sei bedauerlich, deswegen aber definitiv nicht von uns zu vertreten. Für uns stelle sich in diesem Zusammenhang eine ganz andere Frage. Sehen wir es richtig: Die S-GmbH

- habe anfangs (April 2010) bei der Wiener GKK 320 Dienstnehmer angemeldet,
- doch sei sie die Sozialabgaben bereits ab Juni 2010 schuldig geblieben.
- Das sei aber trotz der auffallend hohen Zahl an Beschäftigten (320) auf Seiten der Gebietskrankenkasse durch geraume Zeit hindurch niemandem aufgefallen mit dem Ergebnis,
- dass der Fiskus zwei Jahre später von uns genau jenen Schaden ersetzt haben will, den es nicht gäbe, wenn der Staatsapparat funktioniert hätte anstatt sich nur selbst zu verwalten. Anders herum: Der Steuerausfall auf Seiten von der Fa. S-GmbH sei nur mit einer auffallend stark ausgeprägten Ineffizienz des Apparates zu erklären.

Eine Rechtsgrundlage, die es rechtfertigen könnte, uns für die (behaupteten) Malversationen unseres damaligen Geschäftspartners zur Kasse zu bitten, sei weit und breit nicht zu sehen, das hier gewählte Vorgehen somit rechtswidrig, ja unzulässig. Es erwecke ernste verfassungsrechtliche Bedenken: Eine solche Ausfallhaftung, wie sie dem Finanzamt hier ganz offensichtlich vorschwebt, sei dem österreichischen Steuerrecht fremd. Dazu sei an die zu § 6 Abs. 2 BAO ergangene Entscheidung VfSlg 5318/1966 erinnert, wenn es dort heißt, dass es „unsachlich sei, wenn jemand verhalten wird, für etwa einzustehen, mit dem ihm nichts verbindet“. Diese wahrhaft „goldenen Worte“ lassen sich auf diesen Fall vorbehaltlos übertragen: Uns verbinde mit dem (behaupteten) Steuer- und Sozialbetrug der S-GmbH rein gar nichts.

2.5. Der Hinweis auf einen „anderen Rechtsträger“ führe ebenfalls am Kernthema vorbei: Auch dabei gehe es um Fragen, die nur die Fa. S-GmbH und deren Verhältnis zu anderen Gesellschaften betreffen. Die allein entscheidende Frage sei indes, ob die Fa. S-GmbH für uns ab 2010 tätig geworden ist. Dem war ganz eindeutig so.

2.6. Der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) gehe selbst - zu Recht - davon aus, dass die von ihm zusammen getragenen Fakten bloße „Indizien“ für Unregelmäßigkeiten auf Seiten der Fa. S-GmbH sind. Doch seien Rückschlüsse auf die Leistungsbeziehung zu uns unzulässig: Auch ein Umsatzakt ist nicht unwirksam, nur weil der Verkäufer die für erbrachte Leistung in Rechnung gestellte und vereinnahmte Umsatzsteuer in die eigene Tasche wirtschaftet anstatt

sie wie es seine Aufgabe gewesen wäre - dem Fiskus abzuführen. Genauso sei die Situation hier.

3. Somit bleibt festzuhalten:

3.1. Die Beilage zur Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.05.2013 beschäftigt sich: ausnahmslos mit (behaupteten) Unregelmäßigkeiten auf Seiten der Fa. S-GmbH. Treffen sie zu, so rechtfertigen sie eine Wiederaufnahme nur in deren Steuerbescheide, nicht hingegen bei uns.

3.2. In besagter Beilage werde zu Recht nicht einmal behauptet, geschweige denn anhand konkreter Tatumstände schlüssig dargetan, dass die Fa. S-GmbH trotz eines Pools von (bis zu) 320 Arbeitskräften für uns nicht tätig gewesen sei. Damit fehle es aber an jenen Neuerungen im Tatsachenbereich, die für einen Eingriff in die Rechtskraft eines Steuerbescheides unerlässlich gewesen wären. Damit sei die Wiederaufnahme der Steuerbescheide 2010 mangels tauglicher Wiederaufnahmegründe rechtswidrig (unzulässig) und die Sache demgemäß ein erstes Mal zu unseren Gunsten entschieden.

Körperschaft- und Umsatzsteuer 2010

Der schon längst gewonnene Eindruck setze sich hier fort. Darum gehe es im Folgenden, und zwar in Form von Veranschaulichung: Es soll anhand konkreter Beispiele anschaulich vor Augen geführt werden, dass auch die angefochtenen Sachbescheide mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen sind.

aa) Hintergrund des Verfahrens

Die Tz 3 der Beilage liefert die Begründung dafür, warum es dieses Verfahren überhaupt gibt.

Dort heißt es:

„Am 27.04.2010 wurden die Gesellschaftsanteile und die Geschäftsführung an Herrn TC übertragen, welcher den Firmensitz an oben angeführte Adresse verlegte und 320 Dienstnehmer zur Gebietskrankenkasse anmeldete. Aus dem Konkursantrag ergibt sich, dass er bereits ab Juni 2010 keinerlei Beiträge an die Sozialversicherungsträger abführte.

Aus den Erhebungen des Insolvenzverwalters ist weiters zu entnehmen, dass die angemeldeten Dienstnehmer in Wahrheit für Rechnungen eines anderen Rechtsträgers tätig waren.“

Im Klartext: Demnach soll auf Ebene der Fa. S-GmbH Steuer- und Sozialbetrug im großen Stil begangen worden sein. Es spreche in der Tat Einiges dafür, dass dem tatsächlich so gewesen ist. Nur wäre es dann konsequent, jene Personen zur Rechenschaft zu ziehen, die sich in der beschriebenen Weise steuerunehrlich verhalten haben, anstatt den nicht unproblematischen

Versuch zu unternehmen, sich beim (damaligen) Geschäftspartner schadlos zu halten. Das kann nur in die Irre führen.

bb) Ergänzende Bemerkungen zur Geschäftsbeziehung mit der Fa. S-GmbH

1. Wir haben zu Beginn der Geschäftsbeziehung eine UID-Abfrage mit einem positiven Ergebnis vorgenommen (./A). Weitere UID-Abfragen seien unterblieben, zum einen weil diese Geschäftsbeziehung nur wenige Monate gedauert hat und zum anderen, weil gehäufte UID-Abfragen selbst nach der Verwaltungspraxis nicht erforderlich seien (Rz 4360 UStR 2000: „Die Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens zur Überprüfung der Gültigkeit der UID ist gesetzlich nicht vorgeschrieben.“).

2. Der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) sei an das Steuergeheimnis zu erinnern (§ 48a BAO): Was auch immer sich bei der Fa. S-GmbH zugetragen habe, sei für uns weder absehbar noch überprüfbar gewesen. Wie hätte das zuständige Finanzamt auf unser Anliegen nach näheren Auskünften über unseren damaligen Subunternehmer wohl reagiert? Eben.

3. Und überhaupt: Warum hätten wir uns bei einer nach außen hin funktionierenden Geschäftsbeziehung um das Innenleben unseres (damaligen) Geschäftspartners kümmern sollen? Zumal wir uns im umgekehrten Fall solche Einmischungen ebenfalls verbieten würden.

cc) Fehlen einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung

1. Mindestanforderung einer Bescheidbegründung sei es, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (VwGH 31.07.1996, 95/13/0225) auf nachprüfbare Weise (ZB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

- welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt,
- weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 28.05.1998, 96/15/0220; VwGH 02.02.2010, 2009/15/0029; VwGH 01.09.2010, 2008/17/0174), und
- weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (zB VwGH 23.04.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; VwGH 03.10.1996, 95/16/0084; VwGH 31.03.2005, 2000/15/0127; VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148).

Das sei nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „effizienten Rechtsschutz“ von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung mache den Bescheid für den Bürger „nachvollziehbar und kontrollierbar“, der „nicht rätseln“ sollen muss, „warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser, Steuern⁸ Rz 761). Gemeint sei der für die rechtliche Beurteilung notwendige Sachverhalt (Ritz, BAO, § 288 Tz 13 unter Hinweis auf VwGH 25.09.2001, 2001/14/0066). Das gelte auch für erstinstanzliche Erledigungen (§ 93 Abs. 3 lit. a

BAO), und erst recht dann, wenn daraus massive Grundrechtseingriffe abgeleitet werden (Stichworte: Sicherstellungsaufträge, Lohnpfändung).

2. Diesem Maßstab würden die angefochtenen Bescheide nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht werden. Einige Beispiele ohne Anspruch auf Vollständigkeit sollen dies verdeutlichen:

2.1. Eine auch nur halbwegs geschlossene Sachverhaltsdarstellung fehlt, ohne dass dazu noch viel zu sagen wäre. Die Niederschrift erschöpfe sich darin, einzelne - scheinbar belastende Aspekte ins Treffen zu führen, denen aus bereits dargelegten Gründen aber keine allzu große Bedeutung beizumessen sei. Dazu ein ebenso einfaches wie einleuchtendes Beispiel: Der schönste Nachweis dafür, dass die Geschäftsbeziehung mit der Fa. S-GmbH tatsächlich nur auf dem Papier bestanden hat, wäre darin gelegen, schlüssig darzutun, dass es dieser Arbeitskräfte nicht bedurft hätte, um die bestehenden Aufträge abzuwickeln. Dazu hätte ein schlichter Vergleich der benötigten Mannstunden mit den vorhandenen Ressourcen vollauf genügt. Doch sei nicht einmal diese simple Kontrollrechnung angestellt worden.

2.3. Die als Begründung beabsichtigten Ausführungen der Niederschrift hätten über weite Teile (so gut wie) keinen Begründungswert.

2.3.1. Signifikant dafür sei das bereits im Einleitungssatz der Tz 4 bemühte „Gesamtbild der Tatsachen“. Ein Gesamtbild setze denknotwendig Einzelbilder voraus, die man in den angefochtenen Erledigungen selbst mit der Lupe nicht findet. Im Gegenteil: Der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) habe in der Beilage zur Tz 3 selbst eingeräumt, dass die Fa. S-GmbH über einen Pool bis zu 320 Arbeitskräften verfügt hat. In dieser Situation und vor diesem Hintergrund sei es mutig, eine Leistungsbeziehung durch diesen Betrieb kategorisch auszuschließen.

2.3.2. Ähnlich habe es sich mit den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ verhalten. Sie werden auch hier - ob nun Zufall oder nicht - immer dann auf ein bloßes Vehikel reduziert, ein gefühlsmäßig für richtig empfundenes Ergebnis (scheinbar) zu begründen (Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 81 FGO Tz 6). Die Gründe dafür liegen auf der Hand: Erfahrungssätze sind als bloße Verallgemeinerungen aus Wahrscheinlichkeiten in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 110) hochgradig unbestimmt, daher nur schwer greifbar und zudem Gegenstand des in aller Regel aber nicht eingeholten Beweises (Rosenberg/Schwab/Gottwald, Zivilprozessrecht'6 § 110 Rz 1). An sich ist der Nachweis ihres Vorliegens über ein Gutachten eines Sachverständigen oder eine demoskopische Umfrage zu führen in Fasching/Konecny ZPO Vor § 266 Rz 52; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 81 FGO Tz 6), was jedoch im Regelfall unterbleibt. Solcherart werden dann der Entscheidung mehr oder minder unbewiesene Erfahrungssätze zugrunde gelegt (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO § 167 Rz 66). Das ist freilich keine Besonderheit des österreichischen Steuer(verfahrens)rechts, sondern in ähnlicher Weise auch in anderen Ländern (zB Deutschland) und Rechtsgebieten (zB dem Zivilprozess) anzutreffen. So kann man (Bauerbach/Lauterbach/Albers/Hartmann ZPO68, Anh § 268 Rz 15)

unter"Berufung auf so schillernde Begriffe wie „Lebenserfahrung" oder "typischer Geschehensablauf" [...] dem Prozess eine gewünschte Richtung geben, die derjenigen ohne eine Anwendung solcher oft gefährlich unkontrollierten Begriffe gerade entgegengesetzt verläuft. Eine „Lebenserfahrung“ ist rasch dahin geredet und nur mühsam als Leerformel widerlegbar.

Rönitz, früherer Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf, „übersetzt" diesen Befund ins Steuerliche: Er kann sich als Praktiker des Eindrucks nicht erwehren (Rönitz, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung, DStJG 3 [1980], 309), dass *„dies letzten Endes auf unsere weit verbreitete Freude daran zurückzuführen ist, eine Nebelwand zu schaffen, hinter der es sich prächtig arbeiten lässt, ohne der Kontrolle durch Juristen anderer Sparten ausgesetzt zu sein. Sollte nicht auch für uns wie auf anderen Rechtsgebieten nur der Sachverhalt als erwiesen angesehen werden, der sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen lässt? Nur die Bejahung dieser Frage entspricht dem Gesetz. Die Besteuerungspraxis würde - verführe man entsprechend - keinen Schaden nehmen und die Schwierigkeiten würden sich gegenüber den bisherigen mit Sicherheit jedenfalls nicht vergrößern. Ich glaube sogar, sagen zu können, dass der größte Teil der Fälle, die bisher mit dem mehr oder minder lapidaren Hinweis auf die Lebenserfahrung oder die typisierende Betrachtungsweise entschieden worden sind, nicht anders ausgegangen wäre, wenn man mit dem herkömmlichen, allgemeinen juristischen Rüstzeug gearbeitet hätte."*

Diese wahrhaft „goldenen Worte" lassen sich auf diesen Fall vorbehaltlos übertragen, der sich damit ein weiteres Mal von selbst auflöst: Ohne Leerformeln wie ein Gesamtbild oder die Erfahrungen des täglichen Lebens bleibe von den als Begründung beabsichtigten Ausführungen nicht mehr allzu viel übrig. Doch zurück zu den Erfahrungssätzen: Sie sind keine homogene Gruppe, sondern vielmehr nach ihrer Überzeugungskraft in mehrere Stufen zu unterteilen. Der Bogen spannt sich von banalen Alltagstheorien, Vorurteilen etc bis hin zu Gesetzmäßigkeiten im mathematisch-naturwissenschaftlich exakten Sinn (weiterführend in Kotschnigg/Pohnert, in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 167 Rz 58 ff).

2.4. In Tz 4 der Niederschrift ist von „Deckungsrechnungen" die Rede, ohne dass auch nur in Ansätzen erkennbar wäre, was genau „gedeckt" hätte werden sollen und zu welchen Zweck sie erstellt worden sein sollen. Hier „rächt" sich das Fehlen einer (auch nur halbwegs) geschlossenen Sachverhaltsdarstellung.

dd) Bemerkungen zur Beweislast

1. Der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) stützt sein bereits im Einleitungssatz der Tz 4 besagter Niederschrift bemühtes Gesamtbild auch auf die „Tatsache, dass seitens der geprüften Gesellschaft keinerlei Nachweise über eine Leistungsbeziehung durch Subunternehmer erbracht" worden seien. Das ist das Schulbeispiel einer unzulässigen

Beweislastumkehr: Es sei Aufgabe der Behörde, die materielle Wahrheit zu erforschen (§ 115 Abs. 1 BAO). Dazu sei sie an die objektive Beweislast erinnert: Sie liegt für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen ausnahmslos bei ihr (VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, VwSlg 6143/F, VwGH 10.03.1994, 92/15/0160; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02, VwGH 19.02.2008, RV/1210-W/07; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ Tz 1301; Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 134). Das hat mit der „Grundregel des Beweises“ zu tun: Demnach hat derjenige, der eine für ihn günstige Norm in Anspruch nimmt, auch den Nachweis ihrer Voraussetzungen zu erbringen (grundlegend: OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EVBl 1959/38 = JBI 1959, 135; 23.01.1997, 2 Ob 2390/96a, EVBl 1997/104 - JBI 1997, 450; Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 134 mwN).

2. Bezogen auf den Fall:

2.1. Die Niederschrift bestreitet nicht, dass wir die Aufträge der vorhandenen Mannschaft nicht bewältigen konnten, somit externes Personal benötigt haben, und weiters, dass die Fa. S-GmbH objektiv in der Lage gewesen ist, diesen Bedarf zu decken.

2.2. Erst recht behauptet die Niederschrift - zu Recht - nicht, dass wir diesen Bedarf von (welcher?) dritter Seite gedeckt und die Fa. S-GmbH nur zwecks der Optik benötigt hätten. Ganz abgesehen davon mache ein solches Szenario - und damit das tragende Argument der „Deckungsrechnungen“ nur sehr bedingt Sinn: Rechnungen von A für Leistungen von B seien in einem Fall wie diesem mit der Lebenserfahrung gerade nicht in Einklang zu bringen.

2.3. Und überhaupt: Der Abzug von Betriebsausgaben sei kein Steuerprivileg (so explizit VwGH 28.04.2004, 2001/14/0101), sondern vielmehr Ausfluss des objektiven Nettoprinzip als einem der tragenden Grundsätze der Einkommensteuer (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0227; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹⁰ Tz 25). Das Gleiche gelte - dort unter dem der Kosten- und Wettbewerbsneutralität sinngemäß auch für die Umsatzsteuer.

ee) Zu den Anforderungen an ein Scheingeschäft

1. Die Niederschrift spricht in Tz 4 von „Deckungsrechnungen“ und meinte damit erkennbar das Vorliegen von Scheingeschäften, ohne schlüssig darzulegen, ob damit ein absolutes (§ 916 ABGB; § 23 Abs. 1 erster Satz BAO) oder ein relatives Scheingeschäft gemeint ist (§ 23 Abs. 1 letzter Satz BAO).

2. Der Nachweis eines (absoluten oder relativen) Scheingeschäfts stelle hohe Anforderungen an Sachaufklärung und Beweisführung.

2.1. Das habe mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ganz allgemein zu tun, deren Ausfluss § 23 BAO ist. Es mache zuweilen einen erheblichen Unterschied, ob sich eine Norm aus Gründen einer möglichst einfachen Handhabung mit äußeren (formalen) und daher leicht

auffindbaren Modalitäten begnügt (VwGH 16.11.2004, 2004/16/0125; VwGH 10.04.2008, 2007/16/0228, beide zu den Gerichtgebühren) oder ob es des Durchgriffes auf das wirtschaftliche Substrat des verwirklichten Lebenssachverhaltes bedarf (VwGH 18.11.1993, 91/13/0005, VwSlg 6.801/F). In diesem Fall bedürfe es eines zweistufigen Vorgehens: Zunächst seien die Ereignisse aus der realen Welt nach Zivilrecht zu beurteilen; die Feinprüfung unter wirtschaftlichem Aspekt erfolgt erst in einem zweiten Schritt (VwGH 11.03.1992, 90/13/0230, VwSlg 6662/ F; VwGH 21.09.2006, 2003/13/0053). Das gelte in sinngemäß gleicher Weise auch für § 23 BAO: Solange nicht feststeht (also nicht festgestellt ist), was sich in der realen Welt zugetragen hat (und was nicht), hänge jeder Gedanke an ein Scheingeschäft völlig in der Luft.

2.2. Bezogen auf diesen Fall: Hier steht nicht (nicht einmal ansatzweise) fest, wer das behauptete Scheingeschäft überhaupt abgeschlossen hat. Erst recht stehe nicht fest, dass wir (wer?) von den Malversationen bei der Fa. S-GmbH Bescheid gewusst haben; denn nur unter dieser (unausgesprochenen) Voraussetzung sei an ein Scheingeschäft überhaupt erst zu denken.

3. Abgesehen davon setze ein Scheingeschäft auch den Willen der Beteiligten voraus, ein solches abschließen zu wollen. Die Rechtslage zeige dazu folgendes Bild:

3.1. Das Scheingeschäft erfordert gemeinsamen Dolus bei Vertragsabschluss (VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214; OGH 22.07.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/134 = EVBI 1971/3; 22.09.1970, 4 Ob 65/70, SZ 43/134 = EvBI 1971, 24; 8.11.1995, 3 Ob 7/95, JBI 1996, 578; 31.03.2004, 7 Ob 263/03g). Beide Partner müssen sich bei Abgabe der Willenserklärungen darüber einig sein, dass nur der äußere Schein eines Rechtsgeschäfts hervorgerufen werden soll, die Rechtsfolgen dagegen nicht eintreten sollen (OGH 09.11.1982, 4 Ob 167/82, JBI 1983, 444; BFH 20.05.1998, BStBl 1998 11 721 - BFHE 186, 236; FG Baden-Württemberg 15.03.2006, EFG 2006, 1330). Sie beabsichtigen, kein oder nur das verdeckte Geschäft zu schließen (Schwimmann/Binder, ABGB³ § 916 Rz 2, VwGH 19.01.2005, 2000/13/0162; VwGH 24.10.2005, 2001/13/0263; VwGH 18.11.2008, 2006/15/0205; VwGH 25.02.2009, 2006/13/0111; BFH 28.4.1987, BStBl 1987 II 814; BFH 10.02.1988, BStBl 1988 II 640 [643]; BFH 28.01.1997, BStBl 1997 II 655 = BFHE 182, 542; Ritz, BAO § 23 Tz 1 ff). Die Unverbindlichkeit der Erklärung ist allen Beteiligten bewusst und von ihnen gewollt (VwGH 20.09.1984, 82/16/0105, 1985, 246; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214, 2005/319, 403; Ritz BAO⁴ § 23 Tz 1). Das „Einverständnis“, ein Scheingeschäft abzuschließen, muss bereits bei Zustandekommen des Scheinvertrages gegeben sein (VwGH 03.02.1972, 1540/71, VwSlg 4.339/F; 25.11.1992, 89/13/0043, VwSlg 6.733/F; VwGH 12.09.2001, 99/13/0166 f, 550; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214; OGH 22.07.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/134, EvBI 1971, 16; 12.03.1980, 3 Ob 4/80, SZ 53/42; 16.09.2003, 10 ObS 207/03v, SZ 2003/108, zu S 539a ASVG). Stets muss der böse Wille bei Abschluss des Scheingeschäfts gegeben sein. Nachträgliche Erklärungen, von dem getätigten (gültigen) Rechtsgeschäft keinen Gebrauch zu machen, machen es nicht (rückwirkend) zum

Scheingeschäft (OGH 22.07.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/143= EvBl 1971, 16; Schwimann/Binder, ABGB § 916 Rz 2).

3.2. Bezogen auf diesen Fall: Hier stehe nicht einmal auf der objektiven Seite fest,

- wer
- mit wem
- wann
- wozu

ein Scheingeschäft abgeschlossen habe. Damit hänge der Vorsatz (bei wem?) mehr oder minder völlig in der Luft. Mehr sei dazu nicht mehr zu sagen.

ff) Bemerkungen zur Umsatzsteuer

1. Bis zur Begrenzung der UD-Nummer per 30.7.2010 bedarf es von vornherein nicht mehr vieler Worte: Bis dahin sei selbst der Fiskus bei der Fa. S-GmbH von einem einwandfreien, integren, steuerehrlichen Unternehmer ausgegangen. Ein besseres Wissen, als der Fiskus es hat, dürfe von einem Geschäftspartner vernünftigerweise nicht erwartet werden, außer er habe zu den Malversationen aktiv beigetragen. Das sei hier aber nicht der Fall. Derartiges wird - zu Recht - nicht einmal vom Prüfer (und damit dem Finanzamt insgesamt) behauptet. Auf die Entscheidung des EuGH vom 06.09.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, sei verwiesen (dazu weiterführend Kotschnigg, SWK 2012, 1494).

2. Davon, dass gehäufte UID-Abfragen selbst nach der Verwaltungspraxis nicht erforderlich sind (Rz 4360 UStR 2000: „Die Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens zur Überprüfung der Gültigkeit der UID ist gesetzlich nicht vorgeschrieben“) war bereits die Rede. Daher kann uns auch unter diesem Aspekt kein Vorwurf gemacht werden: Wir haben diese Erlassregelung nicht zu vertreten.

gg) Vorschlussbemerkungen

1. Die angefochtenen Bescheide stünden mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch. Dieser Nachweis sei längst erbracht.

2. Dem Finanzamt fehle es an einer klar erkennbaren Linie: Wäre die Behörde von der eigenen Arbeit und damit vom Inhalt der angefochtenen Bescheide selbst restlos überzeugt, so hätten die darauf entfallenden Betriebsausgaben/ Vorsteuern zur Gänze versagt (storniert) werden müssen. Doch wurde die Hälfte (50%) dieses Aufwandes unter Hinweis auf einen (welchen?) „eigenen Personalaufwand“ anerkannt. Somit stehe diese Schlussfolgerung unter der - unausgesprochen gebliebenen - Prämisse, dass wir auf diese Weise eigenes Personal „gedeckt“ hätten, das in Wirklichkeit in einem Dienstverhältnis zu unserer Gesellschaft gestanden, aber nicht als solches behandelt worden sei. Ohne diese Grundvoraussetzung mache die teilweise

Anerkennung des Fremdleistungsaufwandes - mit Verlaub - schlichtweg keinen Sinn. Sie ist - zu Recht - aber nicht einmal behauptet worden. Damit hänge die Kürzung der Geschäftsbeziehung mit der Fa. S-GmbH entfallenden Betriebsausgaben/Vorsteuern völlig in der Luft.

3. Es sei mutig, ein derart unausgegrenztes, mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch stehendes Prüfungsergebnis zum Anlass für massive Grundrechtseingriffe zu nehmen (Stichworte: Sicherstellungsaufträge, Gehaltspfändung). Diese Maßnahmen seien daher umgehend wieder aus der Welt zu schaffen. Auch deshalb bedarf diese Sache einer raschen Lösung. Wir sind dazu bereit und stehen redensartlich „Gewehr bei Fuß“.

hh) Abschließende Bemerkungen zum Sachverhalt und zur Beweisführung.

Im Folgenden geht es darum, anhand aussagekräftiger Fakten und Beweisen (Urkunden) schlüssig darzutun, dass das Ergebnis der Außenprüfung 2012 mit der Lebenswirklichkeit nur sehr bedingt (also rein gar nichts) in Einklang zu bringen sei.

1. Aus der Übersicht über die Tätigkeit im Mai 2010 (./B) ergebe sich schlüssig und auf leicht nachprüfbarer Weise, wie viele (und welche) Objekte wir damals zu betreuen hatten und wer - wir, X, S-GmbH - welche Leistungen (jeweils auf unsere Rechnung) erbracht hat. Diese Unterlage sei vom Prüfer (und damit vom Finanzamt insgesamt) unwidersprochen geblieben. Damit sei die Sache auch auf (oder gerade) auf Tatsachenebene zu unseren Gunsten entschieden.

1.1. Es bedarf nicht vieler Worte, um zu erkennen, dass dieses Auftragsvolumen mit unserem (damaligen) Personal und jenem von X nicht (nicht einmal ansatzweise) bewältigt werden konnte.

1.2. Mit der Anerkennung dieser Aufstellung (./B) stehen das Auftragsvolumen und damit auch die Einnahmenseite als solche außer Streit (wohl wissend, dass die BAO ein förmliches Außer-Streit-Stellen nach dem Vorbild der ZPO nicht kennt: VwGH 07.06.2005, 2001/14/0086). Wenn die Behörde nun einen nicht unerheblichen Teil des dazu benötigten (Personal-)Einsatzes in Zweifel zieht, wäre es ihre geradezu selbstverständliche Aufgabe gewesen, spätestens in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf Basis einer ordnungsgemäßen Ermittlungstätigkeit Auskunft darüber zu geben, wer - wenn nicht die Fa. S-GmbH - diese Leistungen dann erbracht hat. Doch schweigen sich Niederschrift und (inhaltsgleicher) BP-Bericht dazu im Kollektiv aus. Damit hängen aber die gesamten (sehr ergebnisorientierten) Feststellungen völlig in der Luft, weil wir die Leistungen nach außen hin ja erbracht und - nicht ganz unwichtig dafür Einnahmen (Umsätze) erzielt haben.

1.3. Die gleiche Unterlage gebe es auch (nicht nur) für die Folgemonate.

2. Damit bestätige sich der schon längst gewonnene Befund ein weiteres Mal: Die Ergebnisse der Außenprüfung 2012 haben mehr mit Wunschdenken auf Behördenseite als mit den Ereignissen der realen Welt zu tun.

III. Berufungsantrag

III. Berufungsantrag

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt: Das Finanzamt Wien 6/7/15 möge

- der Berufung in vollem Umfang stattgeben; sonst
- die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorlegen. Für diesen Fall beantragen wir eine stattgebende Erledigung nachgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelsenatorIn (kein voller Senat).

Dieser Beschwerde wurde beigelegt:

./A: Ergebnis der Überprüfung der Mwst-Nummer der S-GmbH (Abfragedatum 05/05/2010)

./B: Abrechnung Mai 2010

Die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer wurde mit Bescheid (**Beschwerdevorentscheidung**) vom 30.09.2014 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt: Im vorliegenden Fall sei im BP-Bericht hinsichtlich der Wiederaufnahmsgründe auf die Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz. 4 hingewiesen worden. In der Tz. 4 wird unter anderem auch auf die Beilage zu Tz. 3 und auf die Beilage zu Tz. 4 verwiesen. Aus den genannten Stellen gehe klar hervor, auf welche Feststellungen die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme der Verfahren stützte:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei erstmals festgestellt worden, dass Fremdleistungsaufwand des Subunternehmers S-GmbH aufwandwirksam geltend gemacht wurde. Die Bf. konnte allerdings keine ausreichenden Nachweise erbringen, dass die Leistungen auch tatsächlich durch die S-GmbH erbracht wurden. Vielmehr seien zur Leistungsbeziehung zur rechnungsausstellenden S-GmbH folgende Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung erstmals getroffen worden:

- Die Bezahlung der Rechnungen der S-GmbH erfolgten durch Barzahlung.
- Zum Nachweis der Leistungserbringung durch die S-GmbH wurden lediglich Firmenbuchauszüge, UID-Abfragen sowie schriftliche Bauverträge (gemeint sind hier Reinigungsverträge) vorgelegt.
- Es konnte kein Schriftverkehr mit der Firma S-GmbH vorgelegt werden.
- Die gewerberechtliche Geschäftsführerin der Bf. war laut Niederschrift vom 13.05.2013 nie in den Firmenräumen der S-GmbH.

- Es erfolgte durch die Bf. keine Überprüfung, ob die Arbeiter der S-GmbH ordnungsgemäß angemeldet waren.
- Es wurde seitens der Bf. nicht überprüft, ob die Person, welche die Rechnungen übergab für die Firma S-GmbH auftreten durfte.
- Laut Bericht der Insolvenzverwalterin gab es an der Geschäftsadresse 1140 Wien, C-gasse keinen Hinweis auf die S-GmbH.
- Der Raum in der C-gasse wurde laut Aussage des Liegenschaftseigentümers durch Herrn TC, den damaligen Alleingesellschafter der S-GmbH im Mai 2010 angemietet. Nach einem Monat ist Herr TC allerdings wieder verschwunden ohne die ausstehende Miete zu bezahlen: In den Räumlichkeiten wurde nichts zurückgelassen.
- Herr TC hat nach Übernahme der Geschäftsführung am 27.04.2010 320 Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet, jedoch ab Juni 2010 keinerlei Beiträge an die Sozialversicherungsträger abgeführt.
- Laut Erhebungen der Insolvenzverwalterin wären die Dienstnehmer in Wahrheit für Rechnung eines anderen Rechnungsträgers tätig gewesen.

Die Abgabenbehörde kam aufgrund der getroffenen Feststellungen zur Ansicht, dass die Leistungen nicht durch die S-GmbH erbracht wurden. Vielmehr kam die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass die Leistungen durch eigenes, nicht gemeldetes Personal, erbracht wurden. Die entsprechenden Betriebsausgaben und Vorsteuern aus den Rechnungen der S-GmbH waren daher nicht anzuerkennen. Es wurden im Schätzungswege 50 % der geltend gemachten Aufwendungen aus diesen Rechnungen als zusätzlicher Personalaufwand anerkannt.

Da somit die neu festgestellten Tatsachen zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führten, sind die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme jedoch erfüllt.

Ergänzend wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung zur Umsatzsteuer 2010 und Körperschaftsteuer 2010 verwiesen.

Die Beschwerde gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2010 wird mit Bescheid (Beschwerdevorentscheidung) vom 30.09.2014 als unbegründet abgewiesen.

Von der Bf. wurden Aufwendungen für Subunternehmerleistungen der S-GmbH für die Durchführung von Reinigungsleistungen geltend gemacht.

Es handelt sich dabei um vier Rechnungen von insgesamt 736.921,89 €. Die Aufwendungen wurden als Betriebsausgaben geltend gemacht und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen.

Die geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern seien jedoch aufgrund nachfolgender Gründe nicht anzuerkennen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Erhebungen zur S-GmbH durchgeführt. Dabei wurden folgende Feststellungen getroffen:

Laut Firmenbuchauszug wurde am 27.04.2010 die Anteilsabtretung an den handelsrechtlichen Geschäftsführer, Herrn TC, vorgenommen.

Erhebungen der Steuerfahndung haben ergeben, dass innerhalb von 5 Monaten bis zu 500 Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse angemeldet, jedoch keine Lohnabgaben abgeführt wurden.

Laut Erhebungen der KIAB am 27.7.2010 waren weder die Gesellschaft noch der Geschäftsführer auffindbar. Folglich wurde vom Finanzamt per 30.07.2010 die UID begrenzt. In einem Telefonat vom 28.07.2010 wurden dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter ZLO Wth GmbH mitgeteilt, dass die Kanzlei die Vollmacht mit sofortiger Wirkung zurücklegt, da die Firma S-GmbH verkauft wurde (damals handelte es sich um ein Cafe) und der neue Geschäftsführer Herr TC, sich mit der Kanzlei trotz mehrmaliger Aufforderung nicht in Verbindung gesetzt hat. Unterlage betreffend des Jahres 2010 wurden der Kanzlei nicht mehr übermittelt. Die letzten Unterlagen betrafen das Jahr 2009, somit nicht das Cafe.

Bei der Liegenschaft C-gasse, 1 140 Wien, der Geschäftsadresse der S-GmbH, handelt es sich um ehemaliges Industrie- bzw. Fabriksgelände, dessen Gebäude als Gewerbegebiet von mehreren Firmen genutzt werden.

Laut Auskunft von Angestellten der Firma ***5***, die an derselben Liegenschaft ihren Sitz hat, und deren Postkasten unmittelbar neben dem der S-GmbH angebracht ist, sei ihnen keine Person der Firma bzw. kein konkretes Büro bekannt. Der Postkasten sei meistens überfüllt und würde selten geleert.

Über die S-GmbH wurde am 29.9.2010 der Konkurs eröffnet.

Aus den Berichten der Insolvenzverwalterin, Frau MV, ist zu entnehmen, dass eine Kontaktaufnahme trotz schriftlicher Aufforderung und persönlicher Nachschau an der Geschäftsanschrift nicht gelungen ist. An der Geschäftsanschrift befindet sich ein kleiner Gewerbepark, in welchem mehrere Firmen ansässig sind. Von der Insolvenzschriftnerin fehlte jedoch jede Spur.

Nach Auskunft des Liegenschaftseigentümers war nicht die S-GmbH, sondern der Alleineigentümer TC ab Mai 2010 Mieter der 35 m² Wohnung, welcher nach etwa einem Monat wieder „verschwunden“ ist. Es wurden keine Mieten bezahlt. Im Büro wurde nichts zurückgelassen. Weiters geht aus den Insolvenzberichten hervor, dass die Gemeinschuldnerin über eine Gewerbeberechtigung für die Überlassung von Arbeitskräften verfügte. Sie wurde erst im April 2010 von TC übernommen. Davor dürfte es sich um ein Firmenunternehmen gehandelt haben, welches relativ ausgeglichen bilanzierte und lediglich einen Dienstnehmer

beschäftigte. Am 27.4.2010 wurden die Gesellschaftsanteile und die Geschäftsführung an TC übertragen, welcher den Firmensitz an die C-gasse, 1140 verlegte und 320 Dienstnehmer zur Gebietskrankenkasse anmeldete. Aus dem Konkursantrag ergibt sich, dass bereits ab Juni 2010 keinerlei Beiträge an die Sozialversicherungsträger abgeführt wurden.

Nach Ansicht der Insolvenzverwalterin würde es sich abzeichnen, dass die Dienstnehmer in Wahrheit für Rechnungen eines anderen Rechtsträgers tätig waren.

Die Insolvenzverwalterin beantragte laut Bericht vom 12.10.2010 die Schließung des insolvenzschuldnerischen Unternehmens, da bis zum Schluss kein Kontakt mit dem Geschäftsführer hergestellt werden konnte, und der angebliche Firmensitz offensichtlich verlassen war. Das Unternehmen scheine - sofern es überhaupt als solches tätig geworden sei - bereits vor Konkurseröffnung de facto eingestellt worden zu sein. Laut Aktenlage konnte an den Geschäftsführer auch nicht zugestellt werden.

Seitens der Betriebsprüfung wurden Erhebungen zur Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der S-GmbH durchgeführt. Hinsichtlich der Kontaktaufnahme und des diesbezüglichen Geschäftsverkehrs wurden folgende Feststellungen getroffen:

Seitens der Betriebsprüfung wurde die gewerberechtliche Geschäftsführerin der Bf., Frau DN, zur Firma S-GmbH befragt. Im Zuge der ersten Befragung vom 02.05.2013 konnte Frau DN zu dieser Firma so gut wie keine Angaben machen. Weder zum Ansprechpartner noch zur erfolgten Kontaktaufnahme konnte Frau DN Aussagen tätigen. Sie müsse erst recherchieren, Unterlagen müsste es geben und würden nachgereicht werden.

In der Befragung vom 13.05.2013 gab Frau DN an, dass die Geschäftsverbindung zur S-GmbH durch ihren Vater zustande gekommen sei. Ansprechpartner bei der S-GmbH sei Herr TC gewesen. Eine Überprüfung der Arbeiter hinsichtlich ihrer ordnungsgemäßen Anmeldung sei nicht erfolgt. Frau DN gibt auch an, nie in den Firmenräumlichkeiten der S-GmbH gewesen zu sein. Für die Übergabe der Rechnungen habe Herr TC jemanden geschickt. Wer die Rechnungen überbracht hat, wurde nicht genannt, auch Vollmachten, ob die Person überhaupt für die S-GmbH tätig werden durfte, wurden nicht vorgelegt. Die Bezahlung der Rechnungen seien bar an Herrn TC erfolgt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden von der Bf. folgende Unterlagen betreffend der Fa. S-GmbH vorgelegt:

- Subunternehmervertrag vom 30.04.2010 zwischen der Bf. und der Fa. S-GmbH
- Kündigungsschreiben vom 14.08.2010
- Firmenbuchauszug vom 30.04.2010
- Firmenbuchauszug vom 04.05.2010
- Firmenbuchauszug vom 31.07.2010

- Firmenbuchauszug vom 30.09.2010
- Bestätigung der Meldung aus dem Zentralem Melderegister vom 26.04.2010 (2x)
- Kopie des slowakischen Reisepasses von Herrn TC (2x)
- Überprüfung der UID-Nummer der Fa. S-GmbH vom 05.05.2010
- Ausdruck „Daten des Steuerkontos“ vom 09.10.2009
- Arbeitsstundennachweise und Beauftragung für die Monate Mai bis August

Aus den Arbeitsstundenaufzeichnungen geht nicht hervor, welcher Arbeiter, Angestellter, geringfügig Beschäftigter für wie viele Stunden an der jeweiligen Arbeitsstelle tätig war. Auch ein genaues Tätigkeitsdatum fehlt. Zudem konnten keine Unterlagen zu den auf den Arbeitsstellen tätigen Personen, wie Passkopien, Unterlagen bezüglich der Überprüfung der ordnungsgemäßen Anmeldung der tätigen Personen vorgelegt werden. Es liegt auch kein Schriftverkehr zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer (z.B. über Reklamationen, Preisvereinbarungen, usw.) vor.

Die Bf. habe nach Ansicht des Finanzamtes nur mangelhafte Erkundigungen über Ihren Geschäftspartner eingeholt. Durch die vorgelegten Unterlagen, unter anderem Kopien von Firmenbuchauszügen, ZMR-Abfrage, Bescheid über die Vergabe der UID, Ausdruck des Steuerkontos konnte kein Nachweis darüber erbracht werden, dass die S-GmbH die gegenständlichen Leistungen auch tatsächlich erbracht habe.

Es erscheint vielmehr äußerst ungewöhnlich, dass keine E-Mail oder sonstiger Schriftverkehr über die Geschäftsanbahnung, Geschäftsdurchführung wie allfällige Reklamationen vorliegt. Die Barbezahlung von Beträgen in Höhe der gegenständlichen Rechnungen sei auch keineswegs üblich. Es erfolgte keine Überprüfung der Person, welche die Rechnungen überbrachte. Die Person konnte weder namentlich genannt werden, noch konnte angegeben werden, in welchem Verhältnis die Person zur S-GmbH stand und welche Befugnisse sie hatte. Es wurden keine Aufzeichnungen darüber geführt, welche Arbeiter wann und wo tätig wurden. Der Subunternehmervertrag und dessen Aufkündigung seien nach Ansicht der Behörde nicht ausreichend, um nachzuweisen, dass die Leistungen von der S-GmbH durchgeführt wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es viel wahrscheinlicher, die Bf. selbst Deckungsrechnungen benötigte, um Aufwand für ihre Schwarzarbeiter zu generieren und somit an den vorliegenden Malversationen mitwirkte. Selbst wenn man von einer Mitwirkung nicht ausgeht, habe die Bf. durch die Mindestanforderungen eines ordentlichen Unternehmers nicht angewendet.

Seitens der Betriebsprüfung wurde - entgegen der Behauptungen in der Beschwerde - sehr wohl eine Kalkulation bezüglich der für die durchgeführten Aufträge benötigten Mannstunden durchgeführt. Die Kalkulation (siehe Beilagen A bis D) stütze das Ergebnis der Betriebsprüfung, dass die geleisteten Arbeiten nicht durch das eigene Personal durchgeführt werden konnten. Zumindest nicht durch die angemeldeten Arbeitskräfte.

Aufgrund der vorstehenden Feststellungen kam die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die Leistungserbringung nicht durch die S-GmbH erfolgte. Es bestehe vielmehr der begründete Verdacht, dass das Ausstellen der Rechnungen durch die S-GmbH dazu diene, Sozialabgaben und Steuern zu verkürzen. Es sei aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen der Schluss zu ziehen, dass es sich bei den verbuchten Rechnungen um Deckungsrechnungen für eigenen, nicht im Rechenwerk enthaltenen Personalaufwand handelt. Die Höhe dieses Personalaufwandes wird mit 50 % der verbuchten Rechnungsbeträge geschätzt. Die 50 % gründen sich auf Erfahrungswerte der Betriebsprüfung und finden ihre Deckung darin, dass Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich kostengünstiger als ordnungsgemäß gemeldete Arbeitskräfte beschäftigt werden können.

Hinsichtlich der Rechnung Nr. 2010/142 vom 31.07.2010 und der Rechnung Nr. 2010/157 vom 31.08.2010 sei der Vorsteuerabzug zudem auch aus formalrechtlichen Gründen zu versagen. Gemäß § 11 UStG hat eine Rechnung u.a. die UID des Rechnungsausstellers zu enthalten.

Die UID der S-GmbH wurde mit Bescheid vom 30.07.2010 begrenzt. Die nach diesem Zeitpunkt ausgestellten Rechnungen berechtigen somit schon aus formalen Gründen nicht zum Vorsteuerabzug.

Gegen diesen Bescheid stellte die Bf. mit Eingabe vom **30.10.2014** einen **Vorlageantrag** und führte begründend aus:

Die Behörde dürfte unpassende Bescheidformulare verwendet haben. Die angefochtenen Erledigungen sind als Bescheid und nicht als Beschwerdeentscheidung bezeichnet und die Rechtsmittelbelehrung spreche ebenfalls nicht für eine Rechtsmittelerledigung. Trotzdem gehen wir bei den angefochtenen Erledigungen von BVE's aus.

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die Bescheide, mit dem die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 wiederaufgenommen wurden sowie gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2010.

Die angefochtenen Bescheide werden ihrem gesamten Inhalt (in vollem Umfang) bestritten.

Weiters wurde der Antrag gestellt, der Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung Folge zu geben.

Mit Eingabe vom 24.09.2015 wurde folgendes Vorbringen unter Zurücknahme des bisherigen Vorbringens eingebracht:

A. Technisch-Organisatorisches

Mit diesem Schriftsatz gehe es darum, unser Vorbringen zu aktualisieren und zugleich abzuschließen. Doch trifft Aktualisierung nicht ganz den Punkt: Es geht nicht um punktuelle Änderungen, sondern um den völligen Austausch des bisherigen durch das nun folgende Vorbringen. Dadurch soll ein Mix aus Alt und Neu bzw dem BFG ein mühsames Blättern erspart bleiben.

Von der Berufungsschrift vom 14.06.2013 und dem Vorlageantrag vom 30.10.2014 sind nur mehr die Anträge auf stattgebende Erledigung im Streitpunkt S-GmbH nach durchgeführter mündlicher Verhandlung durch die Einzelrichterin des BFG aufrecht (kein voller Senat).

Mit hoher Wahrscheinlichkeit werden wir den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückzuziehen, wenn es soweit ist.

B. Wiederaufnahme (Zurücknahme)

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Umsatz- (USt) und der Körperschaftsteuer (KSt) 2010 am 23.05.2013 verfügt. Wir halten die dagegen erhobene Bescheidbeschwerde mit Blick auf die in der Selbstanzeige vom 22.04.2013 nacherklärten Erlöse nicht mehr aufrecht. Das bedeutet: Die Wiederaufnahme der USt und KSt 2010 ist fortan kein Thema mehr. Im weiteren Verfahren vor dem BFG geht es daher nur mehr um die Sachbescheide 2010 bzw noch genauer: nur um den Streitpunkt S-GmbH (Tz 3 und 4 des BP-Berichts vom 21.05.2013 samt Beilage 3).

C. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010

I. Ausgangslage, bisheriges Verfahren

1.1. So beginnt die Tz 4 des BP-Berichts vom 21.5.2013 mit folgender Behauptung:

„Tz. 4 steuerliche Würdigung: Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen ist davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch den angeführten Subunternehmer erfolgte.“

An anderer Stelle heißt es: „Weiters steht aufgrund der Erhebungen der Steuerfahndung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden, um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren.“

bzw

„Es ist daher der Schluss zu ziehen, dass es sich bei den verbuchten Rechnungen Deckungsrechnungen für eigenen, nicht im Rechnungswesen enthaltenen Personalaufwand handelt, ob die Rechnungen seitens der Bf. gekauft oder selbst erstellt sind, von der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden.“

Die Betriebsprüfung hat daraus folgende Schlüsse gezogen (Tz 4 ganz am Ende):

„Die Höhe des Personalaufwandes wird mit 50% der verbuchten Rechnungsbeträge angenommen (Schätzung im Wege des § 184 BAO).

Die übrigen Rechnungsteile (50% zuzüglich Umsatzsteuer) werden als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt und unterliegen der Kapitalertragsteuer: Des Weiteren steht keinerlei Vorsteuer aus den Deckungsrechnungen zu. Die geltend gemachte Vorsteuer ist seitens der Betriebsprüfung zu passivieren.

Der Geschäftsführer (gemeint wohl: der Gesellschaft) der Bf., Herr VN trägt die Kest.“

Die im Anschluss an diese Außenprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen, hier angefochtenen Sachbescheide haben zu einer Kürzung der Vorsteuer um 122.820,32 € und zu einer Gewinnerhöhung um 245.640,63 € geführt.

2. Wir haben dagegen frist- und formgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und sinngemäß vorgetragen, dass es den angefochtenen Bescheiden an Beweis und Sachverhalt mangelt und es sich daher sowohl bei den (behaupteten) Scheingeschäften mit der S-GmbH als auch bei der daraus abgeleiteten Schwarzarbeit bei uns um reine Annahmen, Mutmaßungen, Spekulationen ohne schlüssigen Beweis handelt.

3. Das Finanzamt hat in den beiden - fälschlich als Bescheid bezeichneten - Beschwerdeverentscheidungen (BVE) vom 30.09.2014 die Arbeit der Betriebsprüfung verteidigt und bestätigt.

II. Einwendungen zum BP-Bericht

a) Einleitender Überblick, Vorbemerkungen

Dass es diesen Steuerfall überhaupt bzw noch immer gibt, ist leicht zu erklären, aber nur schwer zu verstehen: Einem ungeschriebenen Gesetz zufolge wird bei A (wir) nur das zum Abzug zugelassen, was B (S-GmbH) korrespondierend versteuert hat. Diese rein ergebnisorientierte Praxis ist mangels Rechtsgrundlage gesetzlos. Die technische Umsetzung erfolgt über völlig unbewiesene Scheingeschäfte. Bezogen auf diesen Fall: Die Geschäftsbeziehung mit S-GmbH hätte - so die Betriebsprüfung im Ergebnis - nur auf dem Papier bestanden, die Rechnungslegung durch sie nur dem Zweck des unerlaubten Steuer-sparens gedient.

Das genaue Gegenteil trifft zu: Nicht die Geschäftsbeziehung mit der S-GmbH besteht auf dem Papier, sondern (nur) deren Umdeutung in ein rein steuerlich motiviertes Täuschungsmanöver. Zumal der Prüfer (und damit das Finanzamt als Ganzes) einen schlüssigen Beweis für diese Behauptung schuldig bleibt. Dazu einige Beispiele ohne Anspruch auf Vollständigkeit zum Nachweis der Beweislosigkeit auf Seiten der Betriebsprüfung, an der die BVE rein gar nichts geändert hat:

- Jedes Rechtsgeschäft setzt eine Willensübereinstimmung der Beteiligten voraus, daher auch ein Scheingeschäft. Doch wurde das Vorliegen einer solchen Scheingeschäftsabrede nicht einmal behauptet.
- Selbst mit viel Phantasie ist nicht erkennbar, zwischen welchen Personen das behauptete Scheingeschäft zustande gekommen sein soll. Dafür kommen bei uns zwei Personen Vater und Tochter N - in Betracht.
- Zudem hängt auch der Inhalt dieser Abrede völlig in der Luft. Das verwundert nicht, wenn der Prüfer - ebenso fair wie ernüchternd - eingesteht, mangels ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit nicht einmal zu wissen, wie viel Geld wir an S-GmbH bezahlt haben. So konnte der Tz 4 zufolge seitens der Betriebsprüfung „nicht festgestellt“ werden, ob die Rechnungen seitens der Bf. gekauft oder selbst erstellt sind.“ Umgekehrt wird in der Beilage 3 die Existenz der Kassaeingangsbestätigungen über die volle Rechnungssumme bestätigt.
- Im Klartext: Ein konkretes Beweisergebnis wurde durch eingestandenes sachverhaltsbezogenes Nichtwissen aus dem Spiel genommen (sonst wären die Sachbescheide 2010 grundlegend anders ausgefallen). Ein solches grob BAO-widriges Vorgehen kann nur in die Irre - sprich: in die Rechtswidrigkeit - führen: Solange der Geldfluss völlig im Dunkeln bleibt, ist schon aus diesem Grund an ein Scheingeschäft nicht zu denken.
- Zur Beweislosigkeit kommt noch Sinnfreiheit: Die uns so ohne weiteres unterstellten Scheingeschäfte rechnen sich für uns nur dann, wenn der Preis für das Rechnungsausstellen in einer marginalen Provision bestanden hätte. Mangels gegenteiliger Feststellung ist von der Bezahlung der vollen Rechnungssumme auszugehen. Demnach hätten wir - so die Betriebsprüfung im Ergebnis - einem fremden Dritten (S-GmbH) 100 für Nichts bezahlt, nur um dadurch Steuern von maximal 70 (KSt, USt, KESt) unerlaubt zu sparen. Das ist kein Scheingeschäft, sondern ein Verlustgeschäft wie aus dem Lehrbuch, auf das sich kein Mensch bei klarem Verstand jemals einlassen würde.

Dieser kurze Überblick genügt, um zu erkennen, wohin es führt, wenn bloße - teils einander sogar widersprechende - Behauptungen so ohne Weiteres in den Raum gestellt werden anstatt einen aus Beweisen abgeleiteten Sachverhalt geschlossen zu schildern.

3. Die beweisrechtlichen Zusammenhänge zeigen bei retrograder Betrachtung - aus dem Blickwinkel des Finanzrichters - folgendes Bild (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 9 f):

- Ein Verfahren ist nicht Selbstzweck, sondern dazu da, einen bestimmten (hier: steuerlichen) Anspruch geltend zu machen und durchzusetzen. Am Ende des Verfahrens ergeht die Entscheidung in der Sache selbst, mit der über eben diesen Anspruch abgesprochen wird.

- Um zuverlässig beurteilen zu können, was rechtens ist, muss feststehen (also festgestellt sein), welches Geschehen sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen hat. Darum ist ein richtig, vollständig und wahr festgestellter Sachverhalt Grundvoraussetzung (*conditio sine qua non*) eines richtigen iS von gerechten Spruches in Fasching/Konecny ZPO² Vor § 266 Rz 1).
- Der von der Behörde (oder dem Gericht) als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt hat sich mit dem historischen Geschehen aus der realen Welt zu decken, um das es in concreto geht (Fasching, Lehrbuch Rz 799). Das ist keine Besonderheit der BAO: Sachaufklärung ist stets Rekonstruktion eines fremden historischen Geschehens (Kühne, Strafprozessrecht Rz 751).
- Das gilt auch in Abgabensachen: Der Besteuerung sind ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ möglich, eben fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen (zB VwGH 12.01.1993, 88/14/0077-0079; VwGH 19.10.1999, 94/14/0048; VwGH 30.07.2002, 2001/14/0105; VwGH 25.02.2003, 99/14/0340; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136).
- Nur: Die mit der Entscheidung betraute Person (und damit die Behörde oder das Gericht insgesamt) kann die zu beurteilende Sachlage mangels Teilnahme daran nicht aus erster Hand kennen (sonst läge Befangenheit vor; zB § 76 BAO). Um sich dennoch ein zuverlässiges Bild von den damaligen Ereignissen, Vorgängen und Zuständen machen zu können, werden Informationen darüber benötigt. Die Träger solcher Information werden gemeinhin Beweismittel bezeichnet.
- Solcherart besteht die Aufgabe des Beweises darin, den Entscheidungsträger davon zu überzeugen, dass sich der maßgebliche Sachverhalt so und nicht anders zugetragen hat (Fasching, Lehrbuch² Rz 799; in Fasching/Konecny ZPO Vor § 266 Rz 4).

Damit steht zugleich fest, was herauskommt, wenn eine Behörde vermeint, ohne Beweis auszukommen, weil es genüge, einen „Sachverhalt“ einfach nur schnell herbeizureden.

4. Dazu ein konkretes Beispiel zur Illustration des eben Gesagten: Obwohl die Außenprüfung uns betrifft, dreht sich das im BP-Bericht geschilderte Geschehen primär um die S-GmbH. Signifikant dafür ist die Behauptung am Ende der Beilage 3, sie betreibe Steuer- und Sozialbetrug in großem Stil („Alle der Betriebsprüfung vorliegenden Indizien weisen auf ein Betrugsszenario hin.“). Wenn dem so ist (selbst das entzieht sich unserem Wissen und Urteil), ist damit für die behauptete Scheinhaftigkeit dieser Geschäftsbeziehung noch wenig bis rein gar nichts gewonnen. Faktum ist:

- Für ein zuverlässiges Gesamtbild ist es unverzichtbar zu wissen, was sich seinerzeit bei der S-GmbH zugetragen hat: Die Kernfrage - Leistungserbringung ja oder nein - kann aussagekräftig nur über die dortigen Verhältnisse beantwortet werden.

- Für die dazu nötige Information(en) wäre eine zeitnahe (vorzugsweise simultane) Außenprüfung bei der S-GmbH hilfreich gewesen, die es aber nicht gibt.
- Stattdessen war primäre Auskunftsource des Prüfers die damalige Masseverwalterin. Doch kann auch sie aus unmittelbar einsichtigen Gründen die operative Seite bei der S-GmbH nicht kennen. Bei ihr handelt es sich um einen unter beweisrechtlichem Aspekt unergiebigem Zeugen vom Hörensagen (OGH 19.02.1981, 13 Os 191/80: „Die Vernehmung eines Zeugen vom Hörensagen (testes de auditu) ist unzulässig, wenn das Originalbeweismittel weder aus tatsächlichen noch aus rechtlichen Gründen unerreichbar ist“; 14.02.2001, 7 Ob 301/00s: „Dem Beweis vom Hörensagen (Zeugenaussage über die Wahrnehmungen eines Dritten) ist im allgemeinen mit Vorsicht zu begegnen; er kann aber herangezogen werden, wenn kein unmittelbarer Beweis zur Verfügung steht“.).

5. Fazit: Es ist völlig ausgeschlossen, dass die Betriebsprüfung jenes Faktenwissen erlangt hat (erlangen konnte), das vonnöten gewesen wäre, um zuverlässig beurteilen zu können, ob die behaupteten und abgerechneten Leistungen real erbracht oder bloß vorgetäuscht worden sind. Die augenscheinliche Beweislosigkeit geht nach allgemeinen Grundsätzen voll zu Lasten des Finanzamtes. Solcherart erweisen sich die behaupteten Scheingeschäfte als eine reine Erfindung der Betriebsprüfung. Wir sollen - so das Kalkül - für den Steuerausfall bei der S-GmbH herhalten, obwohl uns damit rein gar nichts verbindet (mit dieser Begründung wurde die Stammfassung des § 6 Abs. 2 BAO durch VfSlg 5318/1966 als verfassungswidrig aufgehoben: Es sei unsachlich, "wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, womit ihn nichts verbindet, hier also auch für Umstände, die außerhalb seiner Interessen und Einflussphäre liegen"). Genauso verfassungswidrig wie dieses Gesetz ist die hier angefochtene Steuervorschreibung.

b) Verfahrensmängel

Der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der angefochtenen Sachbescheide ist mit schweren Verfahrensmängeln behaftet. Die Wichtigsten von ihnen zeigen im Überblick folgendes Bild:

- **Fehlen einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung** (S 8, B.II.c.I.). Weder der BP-Bericht noch die BVE lassen erkennen, von welcher historischen Sachlage das Finanzamt ausgeht. Damit hängt die aus einem nicht festgestellten Sachverhalt gezogene Schlussfolgerung völlig in der Luft.
- **Fehlen einer Beweiswürdigung** (S 13, B.II.c.2.). Die Defizite beim Sachverhalt nehmen hier ihren Ausgang, und das gleich in zweierlei Hinsicht:
 - Das als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Geschehen ist das Ergebnis der Überlegungen der Behörde oder des Gerichts zur Beweiswürdigung (für viele: VwGH 28.05.1997, 94/13/0200; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050; VwGH 18.11.2008, 2008/15/0089;

VwGH 26.08.2009, 2004/13/0092; VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053) und damit des Beweisverfahrens insgesamt.

- Auch Erfahrungssätze sind Gegenstand des Beweises (zB Rosenberg/Schwab/Gottwald, Zivilprozessrecht¹⁶, § 110 Rz 1). Daher müssen auch sie in aller Regel nachgewiesen werden, und zwar durch ein Gutachten oder durch eine demoskopische Meinungsumfrage oder unberücksichtigt bleiben.
- **Unzulässiger Einsatz „geheimer“ Beweismittel** (S 18, B.II.c.3.). Es ist mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliche Beweise zu stützen (Ritz, BAO § 166 Tz 7). Das gilt auch hier: Das zur S-GmbH Gesagte ist für uns aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) nicht überprüfbar und solcherart unverwertbar. Damit tendiert die ohnedies spärliche Beweismasse gegen Null.
- **Beweislast auf Seiten des Finanzamtes/BFG** (S 20, B.II.c.4.). Nach der Grundregel des Beweises hat jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Norm(en) nachzuweisen (NS-Justiz RS0039939; grundlegend OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 = JBl 1959, 135; Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht Rz 760). Das gilt auch für Scheingeschäfte: Auch hier liegt die Beweislast bei dem, der sich darauf beruft (BFH 31.01.2002, BStBl 2004 II 622 [625] = BFHE 198, 208; Ritz, BAO § 23 Tz 2).
- Anforderungen an den **Nachweis eines absoluten Scheingeschäfts** (S 24, B.II.c.5.). Der BP-Bericht verfehlt auch diesen Maßstab klar. Keine Beweise und keine Fakten sprechen eine klare Sprache.

Fehlen einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung

aa) Soll-Zustand

Es ist Mindestanforderung an eine Bescheidbegründung, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 31.7.1996, 95/13/0225; 28.02.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbare Weise (ZB VwGH 18.12.1997, 97/ 15/0040) darzulegen,

- welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt,
- weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (ZB VwGH 28.05.1998, 96/15/0220; VwGH 02.02.2010, 2009/15/0029; VwGH 01.09.2010, 2008/17/0174), und
- weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (ZB VwGH 23.04.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; VwGH 03.10.1996, 95/16/0084; VwGH 31.03.2005, 2000/15/0127; VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148).

Das ist nicht Selbstzweck, sondern Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips und für einen „effizienten Rechtsschutz“ von grundlegender Bedeutung. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Bürger „nachvollziehbar und kontrollierbar“, der „nicht rätseln“ sollen muss, „warum ihm eine

Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser, Steuern¹², Rz 761). Zu diesem Zweck hat sie den Bürger darüber aufzuklären,

- welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen,
- welche Ermittlungen gesetzt worden sind,
- welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind,
- wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.

Der VwGH hat diese Anforderungen in seiner - x-fach (bspw durch 28.02.2014, 2013/16/0053) bestätigten - Leitentscheidung vom 28.05.1997, 94/13/0200, erstmals zu Papier gebracht. Die Kernaussage der Begründung hat, soweit sie den Sachverhalt betrifft, auszugsweise folgenden Wortlaut:

„Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig ist damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder ggf Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. [...]“

Dieser Maßstab gilt auch für erstinstanzliche Bescheide (§ 93 Abs. 3 lit a BAO) und hätte solcherart auch hier gegolten.

bb) Ist-Zustand

1. Der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der angefochtenen Sachbescheide wird diesem Maßstab aus den bereits angedeuteten und den nun folgenden Gründen nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht.

1.1. Bloßes Durchlesen genügt, um zu erkennen, dass der Sachverhalt darin so gut wie nicht vorkommt. Einzelne Sachverhaltselemente genügen nicht. Der VwGH bringt die Sache auf den Punkt: *„Erst wenn die Behörde ein genaues Bild über die tatsächliche Abwicklung und den Weg der in Rede stehenden Waren, insbesondere vom Erdtank in F., Deutschland, zur jeweiligen Tankstelle in Österreich, und über die konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführerin geschildert hat, kann ein Urteil über die Abgabepflicht, insbesondere zur Frage der Person des Steuerschuldners gebildet werden“* (so explizit VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053).

1.2. Der Zusammenhang zwischen Beweis und Sachverhalt ist einfach und klar: Letzterer wird über Ersteren gewonnen. Darum führt Beweislosigkeit zu Feststellungslosigkeit. Davon, dass die Arbeit der Betriebsprüfung (und damit des Finanzamtes als Ganzes) frei von Beweis ist, war bereits die Rede. Damit gehen zwei folgenschwere Rechtsanwendungsfehler einher: Das geschilderte Geschehen ist von der historischen (und nunmehr zu beurteilenden) Sachlage genau so weit entfernt wie zur steuerlichen Beurteilung ungeeignet.

1.3. Selbst wenn die behaupteten steuerunehrlichen Praktiken der S-GmbH zutreffen (bereits das entzieht sich unserem Wissen und unserem Urteil), ist damit für die angestrebte Umdeutung dieser Geschäftsbeziehung in Scheingeschäfte noch rein gar nichts gewonnen. Das bedeutet im Einzelnen:

1.3.1. Folgende Szenarien für eine Leistungserbringung durch diese Subfirmen stehen zur Auswahl:

- S-GmbH erbringt die Leistung mit eigenem, dh mit dem ordnungsgemäß angemeldetem Personal (immerhin 320 Personen; Beilage 3).
- S-GmbH erbringt die Leistung mit illegal beschäftigten Personen, dh mit „Schwarzarbeitern.
- S-GmbH erbringt die Leistung in einem Mix aus legal und illegal beschäftigten Mitarbeitern.
- S-GmbH bedient sich seinerseits eines oder mehrerer Subunternehmer, die dann für sie tätig werden.
- S-GmbH „verkauft“ seinen Namen, um anderen Personen zu ermöglichen, in ihrem Namen aufzutreten und die Leistung zu erbringen.

Fazit: Die Betriebsprüfung kann mangels ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit zur S-GmbH weder beurteilen, welche dieser Varianten zutrifft noch jede einzelne von ihnen zuverlässig ausschließen. Zudem setzt sie sich mit der eigenen Arbeit in unauflösbarem Widerspruch, wenn sie ernsthaft behauptet, die S-GmbH hätte bei den Sozialversicherungsträgern 320 Personen angemeldet, um die hier behauptete, abgerechnete und in voller Höhe bezahlte Leistung (Stichwort: „Kassaeingangsbestätigungen“; Beilage 3) dann doch nicht zu erbringen. Ein solches Szenario ist nicht nur lebensfremd, sondern in kaum mehr zu überbietender Weise unwahrscheinlich, daher bei lebensnaher Betrachtung völlig auszuschließen.

1.3.2. Es zeigt sich ein weiteres Mal mit schonungsloser Offenheit, dass und warum der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) völlig im Dunkeln tappt und solcherart nicht mehr in der Hand hat als seit je her unerhebliche Annahmen, Mutmaßungen, Spekulationen. So hat der VwGH bereits frühzeitig ausgesprochen, dass Relevantes in die Entscheidung „nicht auf Grund bloßer Vermutungen oder auf Grund des Anscheines, sondern nur auf Grund entsprechender verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen“ einfließen darf (VwGH 25.11.1992, 91/13/0172, unter Hinweis auf Stoll, BAO, 587; ebenso Erk 17.08.1994, 94/15/0018). Zudem ist eine Beweisführung nur dann als mängelfrei anzusehen, wenn beweistaugliche Gegenargumente der Partei entkräftet worden sind (VwGH 24.09.1986,

84/13/0212; VwGH 10.05.1994, 90/14/0050, VwSlg 6891/F). Der Gerichtshof legt nach (VwGH26.5.1993, 89/13/0082, VwSlg 6783/F):

„Vermutungen und Möglichkeiten können zwar maßgebend dafür sein, einen vom Abgabepflichtigen dargestellten Sachverhalt danach zu untersuchen, ob sein tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt nicht in Wahrheit ein anderer ist als vorgegeben. Ergebnis einer solchen Untersuchung muss aber stets ein als erwiesen anzunehmender und nicht bloß ein von Mutmaßungen getragener Sachverhalt sein. Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles sorgfältig zu prüfen und einer schlüssigen Beweiswürdigung zu unterziehen.“

Hätte sich die Betriebsprüfung daran orientiert, so gäbe es diesen Fall schon längst nicht mehr.

1.3.3. Das Arbeiten mit rein ergebnisorientierten Annahmen, Mutmaßungen, Spekulationen durch die Betriebsprüfung zeigt sich auch an folgendem - wiederum ernüchternden - Beispiel aus der Beilage 3: Wie es dort auf Seite 2 unten heißt, hätte der damals Gesellschafter-Geschäftsführer von der S-GmbH (TC) „320 Dienstnehmer zur Gebietskrankenkasse“ angemeldet, jedoch „bereits ab Juni 2010 keinerlei Beiträge an die Sozialversicherungsträger“ abgeführt. Damit wird nur ein Sozialbetrug durch die S-GmbH geschildert, der - anders als das Finanzamt es wahrhaben will - eindeutig für Leistungsbereitschaft und -erbringung steht: Warum sonst werden 320 Dienstnehmer angemeldet und für sie zumindest kurzfristig Sozialabgaben entrichtet? Die Antwort ergibt sich bei lebensnaher Betrachtung von selbst. Damit offenbart sich die Zwickmühle, in der sich das Finanzamt befindet, ein weiteres Mal: Ohne ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit bleibt nur der zum Scheitern verurteilte Rückgriff auf Spekulationen ohne schlüssigen Beweis, bei der gebotenen Sachaufklärung ist die These von Scheingeschäften nicht mehr aufrecht zu erhalten. Das Verfahren, das es nie geben hätte dürfen, ist für das Finanzamt so oder so verloren.

1.4. Das Argument in Tz 4 des BP-Berichts „Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen oder ähnliches“, ist nicht unproblematisch:

1.4.1. Solcherart werden unverhohlen investigative Nachforschungen über Geschäftspartner eingefordert, obwohl weder die BAO noch die Einzelsteuergesetze eine solche Verpflichtung normieren und diese bereits am Steuergeheimnis (§ 48a BAO) scheitern würde. Vor allem ist ein solches Ansinnen mit der MwSt-SystRL und der Rechtsprechung des EuGH schlichtweg unvereinbar. Dazu sei auf den rechtskräftigen Beschluss des FG Münster vom 12.12.2013, 5 V 1934/ 13 U, EFG 2014/157, 395 verwiesen (JA), dessen zweiter Leitsatz auch auf diesen Fall das entscheidende Licht wirft. Er lautet:

„2. Da es grundsätzlich Sache der Steuerbehörden ist, erforderliche Kontrollen durchzuführen, um Unregelmäßigkeiten und Steuerhinterziehungen aufzudecken und zu sanktionieren, kann von dem den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer nur bei entsprechenden Anhaltspunkten verlangt werden, Auskünfte einzuholen, um sicherzustellen, dass dessen

Umsätze nicht in einen auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangenen Betrug einbezogen sind. Ohne solche Anhaltspunkte muss der Steuerpflichtige keinen echten „Negativbeweis“ führen; vielmehr trägt insoweit dann das Finanzamt die objektive Feststellungslast.“

Bezogen auf diesen Fall: Nach der Grundsatzentscheidung des EuGH vom 06.12.1982, 283/81, C.I.L.F.I.T., sind die nationalen Gerichte in Fällen mit EU-rechtlichem Bezug prinzipiell zur Vorlage an den EuGH verpflichtet, wenn Zweifel über die Auslegung einer anzuwendenden europäischen Rechtsvorschrift auf den konkreten Fall bestehen (Rz 11). Doch bestehen davon gewisse Ausnahmen. Die nachfolgenden Rz 12 bis 18 haben auszugsweise folgenden Wortlaut (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch uns, die Einschreiterin):

„12 Die von der Corte di Cassazione vorgelegte Frage geht dahin, ob der Verpflichtung nach Artikel 177 Absatz 3 unter bestimmten Umständen gleichwohl Grenzen gezogen sind.

13 Hierzu ist auf das Urteil des Gerichtshofes vom 27. März 1963 in den verbundenen Rechtssachen 28 bis 30/62 (Da Costa, Slg 1963, 63, 80, 81) hinzuweisen, in dem es heißt: Wenn auch Artikel 177 letzter Absatz nationale Geschichte, deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, ohne jede Einschränkung dazu verpflichtet, dem Gerichtshof alle sich in bei ihnen anhängigen Verfahren stellenden Fragen der Auslegung des Vertrages vorzulegen, so kann die Wirkung, die von einer durch den Gerichtshof gemäß Artikel 177 in einem früheren Verfahren gegebenen Auslegung ausgeht, doch im Einzelfall den inneren Grund dieser Verpflichtung entfallen und sie somit sinnlos erscheinen lassen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die gestellte Frage tatsächlich bereits in einem gleichgelagerten Fall Gegenstand einer Vorabentscheidung gewesen ist.

14 Die gleiche Wirkung kann sich für die Grenzen der in Artikel 177 Absatz 3 aufgestellten Verpflichtung ergeben, wenn bereits eine gesicherte Rechtsprechung des Gerichtshofes vorliegt, durch die die betreffende Rechtsfrage gelöst ist, gleich in welcher Art von Verfahren sich diese Rechtsprechung gebildet hat, und selbst dann, wenn die strittigen Fragen nicht vollkommen identisch sind.

15 Dennoch bleibt es den innerstaatlichen Gerichten, einschließlich der in Artikel 177 Absatz 3 genannten Gerichte, in all diesen Fällen unbenommen, den Gerichtshof anzurufen, wenn sie es für angebracht halten.

16 Schließlich kann die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig sein, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt. Das innerstaatliche Gericht darf jedoch nur dann davon ausgehen, dass ein solcher Fall vorliegt, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit

bestünde, Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, darf das innerstaatliche Gericht davon absehen, diese Frage dem Gerichtshof vorzulegen, und sie stattdessen in eigener Verantwortung lösen.

17 ...

18 Zunächst ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in mehreren Sprachen abgefasst sind und dass die verschiedenen sprachlichen Fassungen gleichermaßen verbindlich sind, die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift erfordert somit einen Vergleich ihrer sprachlichen Fassungen. "

Damit ist die Sache ein weiteres Mal zu unseren Gunsten entschieden: Wenn das FG Münster bei vergleichbarer Sach- und Rechtslage X entscheidet, kann die Entscheidung des BFG (oder eines anderen Gerichts) nicht Y sein. Das gilt zwar vordergründig „nur für den Vorsteuerabzug, damit indirekt aber auch für die Gewinnsteuern.

1.4.2. Erst recht problematisch wird die Sache, wenn man diesen Gedanken konsequent zu Ende fühlt. Dann bedeutet er in seiner Allgemeinheit, dass selbst die schönste betrieblich veranlasste Zugfahrt erst bzw nur dann steuerlich abzugsfähig ist, wenn Namen und des Zugpersonals (bis hin zum Lokführer) bekannt sind und von der ÖBB bzw bei Auslandsreisen auch von den ausländischen Bahnverwaltungen Nachweise wie „Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen“ vorgelegt werden können. Bereits dieses - beliebig ausbaubare - Beispiel kommt einem argumentum ad absurdum recht nahe, ist aber nur die Quintessenz dieses Ansinnens der Betriebsprüfung.

1.4.3. Die Folge davon ist eine weitere Zwickmühle der Betriebsprüfung: Bei Allgemeingültigkeit dieses Ansinnens wird grundlegend Falsches behauptet. Sollen diese Anforderungen hingegen nur bzw ausgerechnet hier gelten, so werden aus durchsichtigen Gründen eigene Regeln zu dem alleinigen Zweck aufgestellt, eine Steuer gesetzlos doch noch vorschreiben zu können. Das ist Willkür und solcherart das genaue Gegenteil des Objektivitätsgebots des § 115 Abs. 3 BAO (vgl nur Ritz, BAO § 115 Tz 23: „Absage an einseitig fiskalische Praktiken“), aus dem der VwGH eine „Art materieller Neutralität“ des Steuerprüfers ableitet (VwGH 26.06.1985, 85/09/0074, VwSlg 11.812/A). Das Finanzamt zieht auch hier so oder so den Kürzeren. Die Ursache dafür liegt bereits in den Anfängen: Es dürfte diesen Fall aus Gründen der Rechtsrichtigkeit schon längst nicht mehr geben.

1.5. Zudem unterliegt der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) dabei auch einem Trugschluss: Es ist unstatthaft, von einem misslungenen Beweis auf das Vorliegen des genauen Gegenteils auszugehen (desillusionierend daher VwGH 20.09.1995, 93/13/0006: „Aus dem bloßen Misslingen eines Nachweises kann nicht zwingend auf das Erwiesensein des Gegenteils geschlossen werden.“).

2. Fazit: Die Erledigungen des Finanzamtes (BP-Bericht, BVE) sind frei von Sachverhalt. Das verwundert nicht, fehlt es doch bereits an einer ordnungsgemäßen Ermittlungstätigkeit und damit an den nötigen Beweisen. Ohne Beweis kein Sachverhalt. Dieser beweisrechtliche Zusammenhang - darauf ist gleich im Anschluss noch näher zurückzukommen - gilt auch hier.

Fehlen einer Beweiswürdigung

aa) Sollzustand

Auch hier ergibt sich der Maßstab aus der Leitentscheidung des VwGH vom 28.05.1997, 94/13/0200. Die Kernaussage zur Beweiswürdigung lautet:

„Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. [...].

Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen.“

bb) Ist-Zustand

1. Der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der angefochtenen Sachbescheide verfehlt auch diesen Maßstab klar.

1.1. Selbst mit viel Phantasie ist nicht erkennbar, welche Beweise aufgenommen (erhoben) und welche davon wie gewürdigt worden sind bzw warum. Soweit Aussagen zur S-GmbH getroffen werden, sind sie bzw die ihnen allenfalls zugrundeliegenden Beweise - weil uns nicht zugänglich - als „geheime“ Beweise unverwertbar (dazu weiterführend S 18, B.II.c.3.).

1.2. Fehlende Beweise sind der Grundstein für Defizite beim Sachverhalt. Dieser Zusammenhang liegt auf der Hand: Das als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Geschehen ist das Ergebnis der Überlegungen der Behörde zur Beweiswürdigung (zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0200;

VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050; VwGH 18.11.2008, 2008/15/0089; VwGH 26.08.2009, 2004/13/0092; VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053) und damit des Beweisverfahrens insgesamt (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 14).

2. Die Beweislosigkeit setzt sich bei den Erfahrungssätzen fort. Auch sie sind Gegenstand des Beweises (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 65, 92; Rosenberg/Schwab/Gottwald, Zivilprozessrecht 16 § 110 Rz 1). Darum müssen auch sie schlüssig - idR durch ein Gutachten oder eine demoskopische Meinungsumfrage - untermauert sein (Kotschnigg/Pohnert, in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 95; Rechberger in Fasching/Konecny ZPO Vor S 266 Rz 52; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 81 FGO Tz 6) oder unberücksichtigt bleiben. Das bedeutet im Einzelnen:

2.1. Erfahrungssätze sind ihrem Wesen nach bloße Verallgemeinerungen aus Wahrscheinlichkeiten (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 110) und solcherart hochgradig unbestimmt, daher nur schwer greifbar. So kann man (Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann dZPO 70, Anh § 268 Rz 15) unter

„Berufung auf so schillernde Begriffe wie „Lebenserfahrung“ oder „typischer Geschehensablauf“ [...] dem Prozess eine gewünschte Richtung geben, die derjenigen ohne eine Anwendung solcher oft gefährlich unkontrollierten Begriffe gerade entgegengesetzt verläuft. Eine „Lebenserfahrung“ ist rasch dahin geredet und nur mühsam als Leerformel widerlegbar.“

Rönitz, früherer Präsident des Finanzgerichts Düsseldorf, „übersetzt“ diesen Befund ins Steuerliche: Er kann sich als Praktiker des Eindrucks nicht erwehren (Rönitz, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung, DStJG 3 [1980], 309), dass

„dies letzten Endes auf unsere weit verbreitete Freude daran zurückzuführen ist, eine Nebelwand zu schaffen, hinter der es sich prächtig arbeiten lässt, ohne der Kontrolle durch Juristen anderer Sparten ausgesetzt zu sein. Sollte nicht auch für uns wie auf anderen Rechtsgebieten nur der Sachverhalt als erwiesen angesehen werden, der sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen lässt? Nur die Bejahung dieser Frage entspricht dem Gesetz. Die Besteuerungspraxis würde — verführe man entsprechend - keinen Schaden nehmen und die Schwierigkeiten würden sich gegenüber den bisherigen mit Sicherheit jedenfalls nicht vergrößern. Ich glaube sogar, sagen zu können, dass der größte Teil der Fälle, die bisher mit dem mehr oder minder lapidaren Hinweis auf die Lebenserfahrung oder die typisierende Betrachtungsweise entschieden worden sind, nicht anders ausgegangen wäre, wenn man mit dem herkömmlichen, allgemein juristischen Rüstzeug gearbeitet hätte.“

Dieser Befund gilt auch für uns, wie das Beispiel der vermeintlichen „Lebenserfahrung“ zur Senfzugabe bei Würstelständen eindrucksvoll beweist (VwGH 16.07.1996, 92/14/0140). Es führt anschaulich die enorme Gefahr, die von einer „auf gut Glück“ bzw „ins Blitzblaue hinein“

behaupteten „Lebenserfahrung“, anschaulich vor Augen: Mit dieser an Beliebigkeit kaum mehr zu überbietenden Behauptung ist mehr oder minder jedes Ergebnis möglich.

2.2. Das hat seine Ursache darin, dass die Lebenserfahrung kein fest besetzter Begriff mit einem klaren Inhalt ist. Erfahrungssätze sind keine homogene Gruppe, sondern vielmehr nach ihrer Überzeugungskraft in mehrere Stufen zu unterteilen. Der Bogen spannt sich von banalen Alltagstheorien, Vorurteilen über Gesetzmäßigkeiten im mathematisch-naturwissenschaftlich Sinn bis hin zu den Denk-, Lebens- und Naturgesetzen (weiterführend Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 167 Rz 58 ff). Während sich Letztere angesichts ihrer Allgemeingültigkeit und Selbstverständlichkeit des Beweises entziehen, sind Erstere angesichts ihrer Beliebigkeit de facto unbeweisbar. Um diesen Gedanken anhand einer „wenn-dann-Verknüpfung“ zu illustrieren:

- Alltagstheorien, Vorurteilen etc kommt kein ernstzunehmender Beweiswert zu. Das gilt bspw für die ungesicherte Meinung, dass derjenige, der sich in einem einer Aussage geirrt hat, auch in allen übrigen Punkten falsch liege (VwGH 20.02.1986, 85/02/0229; VwGH 27.07.2001, 95/08/0285; VwGH 08.02.2007, 2004/15/0094). Vorurteile sind dadurch gekennzeichnet, dass für sie keine Wahrscheinlichkeitsaussage gemacht werden kann. Da insoweit eine Beziehung „wenn - dann“ unmöglich ist, ist sie für Beweis Zwecke schlichtweg unverwertbar (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 167 Rz 59). Trotzdem werden im Steueralltag Alltagstheorien, Meinungen oder Vorlieben, Vorurteile etc immer wieder als „Lebenserfahrung“ hingestellt.
- Einfache Erfahrungssätze (Erfahrungstatsachen) sind dadurch gekennzeichnet, dass sie eine gewisse (jedoch schwankende) Wahrscheinlichkeit aufweisen, die aber in keinem Fall ausreicht, für sich alleine die nötige Überzeugung zu vermitteln (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 117). Für sie gilt die Formel: „wenn - dann mehr oder weniger häufig“ (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 117; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 22). Sie vermitteln nur Wahrscheinlichkeiten, die auf den konkreten Einzelfall zutreffen können, aber nicht müssen. Sie können jedenfalls für sich keine allgemeine, von den Umständen des Einzelfalles unabhängige Gültigkeit in Anspruch nehmen (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 120; in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 22). Deshalb ist es wichtig, die Quelle dieser Erfahrung in einer der Nachprüfung zugänglichen Weise darzutun (BFH 21.06.1989, BStBl 1989 11 786 = BFHE 157, 165). In diese Kategorie fällt bspw das Ansinnen, die Zuverlässigkeit von Beweisen nach dem Zeitpunkt ihrer Aufnahme zu beurteilen (VwGH 13.09.1991, 91/18/0066: *„Ein Erfahrungssatz, später aufgenommene Beweise seien grundsätzlich und allgemein weniger verlässlich als früher aufgenommene Beweise, besteht nicht.“*). Es mag im Einzelfall zutreffen, dass ein früher aufgenommener Beweis den höchsten Beweiswert hat, doch lässt sich daraus keine Regel ableiten.

- Erfahrungsgrundsätze: beruhen auf der Beobachtung von Geschehensabläufen, die sich zwar nicht ausnahmslos, aber typischerweise auf gleichartige Weise ereignen („wenn - dann meist“). Sie müssen mit höchster Wahrscheinlichkeit zutreffen, brauchen aber nicht unbedingt wissenschaftlich verifizierbar sein (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 167 Rz 61). Typische Beispiele dafür sind Beobachtungen im Straßenverkehr, wonach das Nichtbeachten von Verkehrszeichen, das Fahren auf dem Gehsteig oder das Abkommen von einer trockenen und sauberen Fahrbahn in aller Regel auf einem Fahrfehler beruhen. Bezogen auf das Steuerrecht: Ein PC in der Privatwohnung wird regelmäßig auch privat genutzt (BFH 19.02.2004, BStBl 2004 II 958 [960] = BFHE 205, 220); ein allgemeiner Erfahrungssatz über die Höhe des Privatanteils besteht aber nicht (Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 27). Für sie reicht es aus, dass der hohe Grad ihrer Bestätigung nach der Lebenserfahrung mit einer gewissen Evidenz festgestellt werden kann.

- Denk-, Lebens-, Naturgesetze (zwingende Erfahrungssätze) sind jedermann zugängliche Sätze, die nach einer allgemeinen Erfahrung unzweifelhaft und ausnahmslos gelten und die deshalb notorisch (§ 167 Abs. 1 BAO) sind (Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 110). Es handelt sich dabei um aus der Beobachtung und zulässigen Verallgemeinerung von Einzelfällen gewonnene Einsichten, die bezogen auf ihren Anwendungsbereich schlechthin zwingende Folgerungen enthalten (BFH 21.06.1989, BStBl 1989 11 786 = BFHE 157, 165). Sie enthalten - wie Rechtssätze - Obersätze, an denen die im Einzelfall festgestellten Tatsachen gemessen werden (BFH 29.01.1999, BFH/NV 1999, 1103 ;Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 110). Solche Sätze sind durch einen mathematischen Beweis, durch zwingende Logik oder durch eine keinerlei Ausnahme duldende Erfahrung festgestellt („wenn - dann immer“).

2.3. Bezogen auf den Fall:

2.3.1. Die in Tz 4 (auf S 3 ganz unten) behaupteten „Erfahrungen des täglichen Lebens“ bzw die „Lebenserfahrung“ der „Notwendigkeit für den Schriftverkehr“ sind ebenso schnell herbei geredet wie leicht zu widerlegen. So ist selbst bei Familienverträgen die Schriftform nicht unbedingt erforderlich (VwGH 21.02.1996, 92/14/0079, VwSlg 7071/F: „Selbst unter Berücksichtigung der strengen Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen sind „schriftliche Unterlagen“ nicht unbedingt erforderlich.“). Fehlt es an einer schriftlichen Vereinbarung, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (für viele: VwGH 08.09.1992, 87/14/0186; VwGH 18.03.2004, 2000/15/0211: *“Wenn auch nach zivilrechtlichen Vorschriften ein Darlehensvertrag nicht schriftlich abgefasst sein muss, so muss eine solche Vereinbarung entsprechend den Kriterien, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden,”*; VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018).

Fazit: Diese Lebenserfahrung erweist sich schon jetzt als reine Leerformel, um dem Verfahren die gewünschte Richtung zu geben.

2.3.2. Ganz am Ende der Beilage 3 heißt es wortwörtlich: *„Alle der Betriebsprüfung vorliegenden Indizien weisen auf ein Betrugsszenario hin. Es kam anhand der Umstände nicht von einer ordentlichen Geschäftstätigkeit ausgegangen werden.“*

Auch hier agiert und argumentiert der Prüfer aus bereits dargelegten Gründen vorschnell: Dass die S-GmbH die fälligen Steuern und Sozialabgaben zwecks Ergebnismaximierung nicht abführt, besagt nicht, dass sie keine steuerauslösenden Sachverhalte verwirklicht hat. An die Anmeldung von 320 Dienstnehmern sei erinnert.

3. Der völlig unpassende Umgang der Betriebsprüfung mit dem Beweis zeigt sich auch am Beispiel der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG). Wir haben am 22.04.2013 zu Beginn dieser Außenprüfung eine solche erstattet, und zwar zu einem ganz anderen Punkt (Tz 2), nicht hingegen auch für die im Raum stehenden Scheingeschäfte mit der S-GmbH. Dieses Unterlassen ist bei lebensnaher Betrachtung nur damit zu erklären, dass die Betriebsprüfung mit ihrer Scheingeschäftsthese grundlegend falsch liegt. Die auf die wesentliche reduzierte Rechtslage zeigt folgendes Bild:

3.1. Eine Selbstanzeige bedeutet einen Strafaufhebungsgrund (zB VwGH 21.01.2003, 2002/17/0062; VwGH 26.04.2007, 2005/14/0072; VwGH 28.04.2011, 2009/16/0099, beide Male: „Der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG“), der bei jedem Finanzvergehen möglich und zulässig ist (Reger/Nordmeyer/Hacker/Kurcki FinStrG I⁴, § 29 Rz 3). Solcherart kann im Nachhinein noch immer Straffreiheit erlangt werden (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁷ Tz 1428).

3.2. Die zu Prüfungsbeginn nacherklärten Erlöse hätten ohne Selbstanzeige nur zu einer Verurteilung wegen Hinterziehung (§ 33 Abs. 1 FinStrG) und damit nur zu einer Geldstrafe geführt (§ 33 Abs. 5 leg cit).

3.3. Anders verhält es sich mit dem durch Art 1 Z 22 FinStrGNov 2010 (BGBl 1 2010/104) mit Wirkung ab dem 01.01.2011 nachträglich in das Gesetz eingefügten (§ 265 Abs. 1 p FinStrG idF Art 1 Z 61 FinStrGNov 2010) § 39 FinStrG. Mit ihm wurde bei der Bekämpfung der steuerlichen Schwerekriminalität ein gänzlich neuer Weg beschritten und ein nach dem Vorbild des § 147 StGB konzipierter, völlig neuer - als Abgabebetrag bezeichnet - Straftatbestand geschaffen. Die Materialien (874 BlgNR 24. GP, 10 f) treffen zu diesem neuen Straftatbestand auszugsweise folgende Aussage:

„Durch die vorgeschlagene Schaffung eines eigenen Abgabebetragstatbestandes, der sich in seiner Konzeption an § 147 StGB anlehnt, sollen nunmehr vorsätzliche Finanzvergehen, die sich durch ihre Begehungsweise als solche mit besonderer krimineller Energie darstellen, mit einer

dem betragsqualifizierten schweren Betrug entsprechenden Strafdrohung belegt werden. Es handelt sich somit hier um ein Verbrechen im Sinne des § 17 Abs. 1 StGB."

Dieser Straftatbestand will Scheingeschäfte explizit erfassen (§ 39 Abs. 1 lit b FinStrG). Er ist zwar erst am 01.01.2011 in Kraft getreten und damit erst nach dem hier maßgeblichen Streitjahr 2010. Allerdings kommt es für das Vorliegen eines Finanzvergehens nicht auf die steuerliche Tatbestandsverwirklichung an (§ 4 Abs. 1 bis 3 BAO), sondern auf die Abgabe der Steuererklärung (Versuch) bzw auf die Bescheiderlassung (Vollendung; § 33 Abs. 3 lit a FinStrG). Da die Steuererklärungen 2010 logischerweise frühestens erst ab dem 01.01.2011 eingereicht werden konnten, ist § 39 FinStrG auf diesen Fall prinzipiell anwendbar.

3.4. Daraus folgt: Wir haben - so die Betriebsprüfung im Ergebnis - zu Beginn dieser Außenprüfung Selbstanzeige nur für das weniger streng bestrafte Delikt erstattet (Hinterziehung; § 33 Abs. 1 FinStrG), für das zwingend mit Haftstrafe bedrohte Finanzvergehen (Abgabenbetrug; § 39 Abs. 3 lit a FinStrG) hingegen nicht. Ein solches Vorgehen ist außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit und nur damit zu erklären, dass die Geschäftsbeziehung mit der S-GmbH in der behaupteten und abgerechneten Form abgewickelt worden ist.

Unzulässiger Einsatz "geheimer" Beweismittel

aa) Rechtslage

Der Einsatz „geheimer“ Beweise ist mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht in Einklang zu und belastet die Erledigung(en) schon deshalb mit Rechtswidrigkeit (vgl nur Ritz, BAO § 166 Tz 7 mwN). Die in dieser Frage eindeutige, klare, kompromisslose Rechtsprechung des VwGH zeigt folgendes grobes Bild:

„Anonyme Mitteilungen sowie Aussagen geheim gehaltener Personen können zwar für die Behörde einen Verdacht begründen, der sie zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt. Als Beweismittel zur Begründung von Feststellungen im Bescheid dürfen sie jedoch nicht herangezogen werden.“ (VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; VwGH 17.02.1999, 98/14/0105).

bzw

„Die Namen allfälliger Zeugen sind der Partei schon im Verwaltungsverfahren bekannt zu geben, damit die Partei von dem ihr gemäß § 45 Abs. 3 AVG zustehenden Recht, zu den Ergebnissen der Beweisaufnahme Stellung zu nehmen, ausreichend Gebrauch machen kann (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, Zl. 85/08/0149; zum Ausschluss geheimer Beweismittel auch die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze 12, E 342 zu § 45 AVG, angeführten Entscheidungen).“ (VwGH 20.12.2000, 95/08/0205).

bzw

„Mit seinem Hinweis auf die Anonymität des Zeugen zeigt der Beschwerdeführer allerdings eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil der Grundsatz, daß es im rechtsstaatlichen Strafverfahren keine geheimen Beweismittel gibt, keine Ausnahme duldet, die auf die in Anonymität gehaltenen Gewährsleute hinausliefere (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Jänner 1984, Zl. 83/10/0238, Slg. N.F. Nr. 11.285/A, nur Rechtssatz).“ (VwGH 13.09.1991, 91/18/0065).

bb) Praktische Anwendungen

1. Der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der angefochtenen Sachbescheide verfehlt auch diesen Maßstab klar. So ist die der S-GmbH gewidmete Beilage 3 als ein „geheimen“ und solcherart unverwertbares Beweismittel zu werten: Dort werden Verhältnisse unseres damaligen Geschäftspartners beschrieben, die wir aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) weder kennen noch kennen können. Der Entscheidung darf nur zugrunde gelegt werden, was auch der Partei zugänglich gemacht worden ist bzw werden darf (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg 6.979/F). Darum hat jenes Beweismaterial unberücksichtigt zu bleiben, das der Partei

- aus Gründen des Steuergeheimnisses (VwGH Beschluss 19.08.1997, 97/16/0304),
- wegen der dem Informanten zugesagten Geheimhaltung seiner Identität (VwGH 18.10.1988, 88/14/0092, 1989, 143; VwGH 17.02.1999, 98/14/0105, 1999, 520),

nicht zur Kenntnis gebracht worden ist oder werden durfte. Dieser Grundsatz duldet keine Ausnahme (VwGH 16.01.1984, 83/10/0238, VwSlg 11.285/A; VwGH 13.09.1991, 91/18/0065). Dahinter verbirgt sich eine Verletzung des Parteiengenhörs (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 166 Rz 47) und damit eines prozessualen Grundrechts (VwGH 27.02.1995, 94/16/0275 f; VwGH 31.01.2001, 95/13/0032 f; VwGH 18.09.2003, 2000/16/0319). Solcherart sind die angefochtenen Bescheide ein weiteres Mal mit Rechtswidrigkeit belastet (Ritz, BAO, § 166 Tz 7). Zumal es nicht angeht, einen Bescheid auf ein der Partei nicht zugängliches Beweismaterial zu stützen (zB VwGH 06.05.1980, 1217/79; VwGH 14.02.1991, 90/16/0210; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159). Die von vornherein unzureichende Beweisdecke wird nach Eliminierung des S-GmbH -spezifischen Materials nochmals dünner, so dass die daraus abgeleiteten Feststellungen (bloße Behauptungen trifft die Sache besser) völlig in der Luft hängen. Dieser Mangel ist unsanierbar, daher ein Dauerzustand.

2. Dazu einige Beispiele zur Illustration:

2.1. Auf Seite 4 der Tz 4 heißt es wortwörtlich:

„Weiters steht aufgrund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren.“

Das ist der Musterfall des unerlaubten Einsatzes „geheimer“ Beweismittel durch die Betriebsprüfung: Hier werden kryptische Angaben zu der S-GmbH mit einer völlig unangebrachten Selbstverständlichkeit in den Raum gestellt, um daraus für uns nachteilige Schlüsse abzuleiten. Zumal auch diese „Erhebungen“ Teil des „Gesamtbildes der Tatsachen“ sind, von denen bereits zu Beginn dieser Tz 4 die Rede ist.

2.2. Es geht in dieser Tonart weiter, gleich im Anschluss daran heißt es:

„Des Weiteren ist auffällig, dass die von der Bf. als Subunternehmer benutzen Unternehmen bei zahlreichen anderen Betriebsprüfungen als Scheinfirmen auftreten.“

Hier wiederholt sich dasselbe Bild: Wie sollen wir angesichts des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) wissen können, was bei anderen - uns nicht betreffenden - Außenprüfungen zutage gefördert wird? Die fehlende Zugänglichkeit hat die Betriebsprüfung aber nicht davon abgehalten, auch diesen Umstand gegen uns einzusetzen. Und überhaupt: Die Bezeichnung einer im Firmenbuch eingetragenen, daher rechtlich (§ 2 Abs. 1 erster Satz GmbHG) und steuerrechtlich (§ 1 Abs. 1 Z 1 KStG 1988) bestehenden GmbH als „Scheinfirma“ ist Widerspruch in sich und fundamentaler Rechtsirrtum zugleich. Der VwGH klärt auf:

„Die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt kann nicht negiert werden, um so deren Tätigkeit einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen. Denn eine Gesellschaftsgründung allein führt noch nicht dazu, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem Schluss zu gelangen, die Kapitalgesellschaft sei iSd § 17 SlbG LAO nicht existent.“ (VwGH 14.12.2000, 2000/15/0124).

Zur Beweislast auf Seiten des Finanzamtes/des BFG

aa) Rechtslage

1. Nach der Grundregel des Beweises hat jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Rechtsvorschrift(en) zu behaupten und zu beweisen (OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvB1 1959/38 = JBI 1959, 135; 16.09.1975, 5 Ob 115/75, SZ 48/92 -JBI 1976, 261; SZ 60/119; 25.01.1994, 1 Ob 532/94, SZ 67/9; 23.01.1997, 2 Ob 2390/96a, EvB1 1997/104 = JBI 1997, 450; 26.11.2002, 1 Ob 134/02s, SZ 2002/156; Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht⁸, Rz 760; in Fasching/Konecny ZPO Vor § 266 Rz 31 f). Die Beweislast legt als Ausfluss dieser Grundregel fest, zu wessen Lasten es geht, wenn eine Tatsache unbewiesen geblieben ist, obwohl alle Beteiligten ihren Pflichten nachgekommen sind. Die Beweislast - der VwGH spricht lieber von Feststellungslast (zB VwGH 20.05.1983, 81/16/0105, VwSlg 5789/F; 23.02.1994, 92/15/0159; VwGH 26.07.2007, 2005/15/0051) - gilt auch in Abgabensachen. Sie regelt die Folgen der Nichterbringung eines Beweises für die Entscheidung (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 878; Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht⁸ Rz 759), sie ist somit das Risiko des Prozessverlustes aus Mangel an Beweisen (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 124). Sie liegt

- beim Finanz-Zollamt für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen (zB VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, VwSlg 6143/F; 10.3.1994, 92/15/0160; VwGH 25.06.2007, 2004/17/0105; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02; UFS 19.2.2008, RV/1210-W/07; BFH 25.6.2000, BStBl 2001 11 9 = BFHE 192, 241; 30.10.2001, BStBl 2002 11 138 = BFHE 197, 126; FG München 06.11.2003, EFG 2004, 338; Ehrke-Rabl in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁷ Tz 1301; Tipke, Steuerrechtsordnung 1194 f; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 83 - 85);
- spiegelbildlich beim Bürger für die steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027; VwGH 28.02.1995, 95/14/0016; BFH 20.9.1994, BStBl 1995 11 79 = BFHE 175, 456);
- bei der Ausnahme von einem steuermindernden (also einem steuererhöhenden) Tatbestand wiederum bei der Behörde (grundlegend VwGH 20.10.1999, 94/13/0027, VwSlg 7456/F = RYZ 1999, 358 [Wiesner] = SWK 1999, S 803[Kotschnigg] = ecolex 2000, 159 [Bachl] = Östz 2000, 4 [Zöchling]).

2. Die Beweislast gilt auch bei Scheingeschäften. Sie liegt bei dem, der sich darauf beruft (BFH 31.01.2002, BStBl 2004 II 622 [625] - BFHE 198, 208; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 23 Rz 82; Ritz, BAO⁵, § 23 Tz 2), sohin definitiv nicht bei uns.

bb) Praktische Auswirkungen

1. Die objektive Beweislast für die Richtigkeit der (bloßen) Behauptungen des BP-Berichts (Tz 3 und 4, Beilage 3) liegt beim Finanzamt bzw aktuell beim BFG. Deren Verschiebung hin zu uns ist unstatthaft. Es ist unzulässig, aus dem (behaupteten) Umstand, dass uns der Nachweis einer ordentlichen Geschäftsbeziehung mit der S-GmbH nicht gelungen ist, den Umkehrschluss auf Vorliegen von Scheingeschäften zu ziehen. Dieser Versuch ist zum Scheitern verurteilt, hat er doch den VwGH gleich zweimal gegen sich: Zum einen wird die der Betriebsprüfung *„auferlegten Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit ... durch eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben“* (VwGH 22.01.1988, 86/17/0117). Zum anderen geht es nicht an, aus dem *„bloßen Misslingen eines Nachweises auf das Erwiesensein des Gegenteils“* zu schließen (VwGH 20.09.1995, 93/13/0006),

2. Eine solche Umkehr/Verschiebung der Beweislast weist eine weitere Facette auf:

2.1. Sie bringt die nicht beweisverpflichtete Seite unzulässiger Weise in die Bedrängnis, eine negative Tatsache beweisen zu müssen. Die Kernaussage des Urteils des OGH vom 20.05.1999, 6 Ob 57/99x, lautet:

„Soferne nicht besondere gesetzliche Vorschriften die Beweislast speziell regeln, gilt die seit der Entscheidung EvBl 1959/39 in ständiger oberstgerichtlicher Rechtsprechung vertretene Grundregel, dass jede Partei das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen der für ihren Rechtsstandpunkt günstigen Normen beweisen muss (SZ 66/29 uva; Rechberger in Rechberger, ZPO Rz 11 vor § 266; Fasching, ZPO² Rz 882). Der Kläger hat also die rechtsbegründenden

Tatsachen nachzuweisen, der Beklagte die rechtsaufhebenden, hemmenden oder hindernden Umstände. Beispielsweise hat der Verkäufer die Lieferung, der Käufer die Zahlung zu beweisen, der Werkunternehmer die vollendete Werkleistung, der Besteller die Zahlung oder die Umstände, die die Fälligkeit des Werklohns hindern, der Dienstnehmer die Erbringung der Dienstleistung, der Arbeitgeber die Zahlung des Lohns. In Lehre und Rechtsprechung ist ferner die ergänzende Hilfsregel anerkannt, dass grundsätzlich nur das Bestehen von Tatsachen zu behaupten und zu beweisen ist, nicht aber das Nichtbestehen von Tatsachen, weil dies nur sehr schwer erweislich ist (Fasching aaO Rz 883; Rechberger aaO). Schon nach den beiden genannten Grundregeln ist der Auffassung des Klägers zuzustimmen, er habe nicht den Negativbeweis anzutreten, dass er die Zahlungen nicht aus Mitteln des Beklagten geleistet hat."

Diese Problematik ist nicht neu (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 77). Sie war bereits vor 2000 Jahren dem Römischen Recht bekannt („negativa non sunt probanda"): Wie soll - so das Schulbeispiel - die Mutter eines außerehelichen Kindes beweisen (können), dass sie in der „kritischen Zeit" mit keinem anderen Mann als mit dem als Vater Bezeichneten intim verkehrt hat, wenn sie es tatsächlich nicht getan hat. Die Unzulässigkeit der Verschiebung der Beweislast ist auch steuerlich anerkannt. So ist die Aufforderung, Unterlagen zur Widerlegung von Geschäftsvorfällen vorzulegen, ein kaum erfüllbares und deshalb unzuverlässiges Verlangen (VwGH 05.11.1986, 85/13/0021) bzw der Bürger zur negativen Beweisführung der Mittelverwendung für Wirtschaftsgüter des übergebenen Betriebes nicht verpflichtet (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142). Weiters hat der VwGH der Kapitalspiegelmethode eine klare Absage erteilt (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027, VwSlg 7456/F = SWK 1999 S 803 - RWZ 1999, 358 [Wiesner] = ecolex 2000, 159 [Bachl] = ÖStZ 2000, § 4 [Zöchling]) und zudem klargestellt, dass die der Betriebsprüfung „auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit ..." eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben" wird (VwGH 22.01.1988, 86/17/0117).

2.2. Eine solche Beweislastumkehr ist hier gehäuft festzustellen. Dazu einige Beispiele zur Illustration:

2.2.1. Die Behauptung in Tz 4

„Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass seitens der geprüften Gesellschaft keinerlei Nachweise über eine Leistungserbringung Subunternehmer erbracht wurden und zur gesamten vorgebrachten Leistungsbeziehung keine aufklärenden Angaben gemacht wurden, was aus dem Fragebogen dem der Bf., Herr VN, zu entnehmen ist."

ist Schulbeispiel einer unzulässigen Beweislastumkehr in Kombination mit einem Trugschluss: Es geht nicht an, aus einem misslungenen oder fehlenden Beweis das Vorliegen des genauen Gegenteils abzuleiten (vgl VwGH 20.09.1995, 93/13/0006: „Aus dem bloßen Misslingen eines Nachweises kann nicht zwingend auf das Erwiesensein des Gegenteils geschlossen werden".).

2.2.2. Ein besonders krasses Beispiel findet sich wenig später, wenn es heißt:

„Laut Rechnungswesen der Bf. erfolgten die Bezahlungen der Subfirmen durch Barzahlungen, sodass die Geldflüsse nicht überprüfbar sind.“

Hier wird der geradezu tollkühne Versuch unternommen, die Arbeitsunlust des Prüfers bzw die Ineffizienz der Finanzverwaltung uns in die Schuhe zu schieben, will heißen: Erstens, es hätte sich von selbst verstanden, dass die Betriebsprüfung wenigstens die Bankkonten überprüft. Doch kommen sie im gesamten BP-Bericht nicht vor. Zweitens, es liegt am allerwenigsten an uns, dass die S-GmbH von einer zeitnahen Betriebsprüfung verschont geblieben ist und der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) keine Kenntnis hat (haben kann), was sich dort zugetragen hat, dh welche Einnahmen sie von uns erhalten haben. Drittens, die Betriebsprüfung gesteht - ebenso fair wie ernüchternd - ihr völliges Nichtwissen von den Geldflüssen offen ein, um trotzdem an den auch insoweit völlig beweisfreien Scheingeschäften festzuhalten.

2.2.3. Das setzt sich in der BVE nahtlos fort, wenn es dort (auf S 3 obere Mitte) heißt,

„Die Beschwerdeführerin hat nach Ansicht des Finanzamtes nur mangelhafte Erkundigungen über ihren Geschäftspartner eingeholt.“

um daraus abzuleiten, es sei „kein Nachweis darüber erbracht“ worden, dass die S-GmbH „die gegenständlichen Leistungen nicht auch tatsächlich erbracht hat“. Hier wird die Beweislast in kaum mehr zu überbietender Eindeutigkeit außer Kraft gesetzt: Nicht das Finanzamt hat - so das Kalkül - den Nachweis der behaupteten Scheingeschäfte zu erbringen, sondern wir den negativen Beweis ihres Nichtvorliegens. Zudem ist VwGH 20.09.1995, 93/13/0006, auch hier zu beachten: „Aus dem bloßen Misslingen eines Nachweises kann nicht zwingend auf das Erwiesensein des Gegenteils geschlossen werden.“.

2.2.4. Wenig später (auf S 3 unten) heißt es in der BVE wortwörtlich (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck auch hier durch uns, die Einschreiterin):

„Aufgrund der vorstehenden Feststellungen kam die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass die Leistungserbringung nicht durch die S-GmbH erfolgte. Es besteht vielmehr der begründete Verdacht, dass das Ausstellen der Rechnungen durch die S-GmbH dazu diente, Sozialabgaben und Steuern zu verkürzen.“

Dem ist entgegen zu halten:

- Es ist dürftig und signifikant zugleich, wenn das Finanzamt selbst nach einer Außenprüfung nicht mehr als einen - so bezeichneten - begründeten Verdacht zustande bringt, bei dem es sich aber nur um eine Annahme, Mutmaßung, Spekulation ohne schlüssigen Beweis handelt.

- Verdacht ist ein höherer Grad von Wahrscheinlichkeit (OGH 15.04.1997, 11 Os 54/97; 28.08.2002, 15 Os 99/02). Er setzt auf der Seite bestimmte Tatsachen voraus, aus denen mit Hilfe von Erfahrungssätzen (OGH 15.04.1997, 11 Os 54/97; VwGH 23.11.2000, 95/15/0185) auf eine Straftat geschlossen werden kann (VwGH 15.03.1989, 88/16/0209; VwGH 28.06.1989, 89/16/0036, VwSlg 6415/F; VwGH 25.05.1992, 92/15/0061). Daraus folgt umgekehrt: Ohne Tatsachen kein Verdacht (so explizit VwGH 29.03.2006, 2006/14/0097; ähnlich OLG Graz 12.05.2011, 10 Bs 104/11m: „*durch entsprechende Tatsachen begründeten Verdacht*“). Bloße Gerüchte, vage Vermutungen etc reichen dafür nicht aus (OGH 28.07.1999, 11 Os 87/99; VwGH 05.03.1991, 90/14/0207; VwGH 20.09.1995, 93/13/0283; VwGH 14.12.1995, 95/15/0176; VwGH 25.02.2010, 2010/16/0021), sie genügen nicht einmal den deutlichen reduzierten steuerlichen Anforderungen (VwGH 21.02.1981, 455, 457, 459/79: „*Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung nicht ersetzen*“). Es muss sich also um eine konkretisierte Verdachtslage (Pilnacek/Pleischl, Das neue Vorverfahren Rz 176) mit einem Mindestmaß an Konkretisierung handeln (Ahammer WK-StPO § 48 Rz 3).

Doch zurück zur Beweislastumkehr durch das Finanzamt: Der Nachweis, dass die S-GmbH die behaupteten, abgerechneten und in voller Höhe bezahlten Leistungen nicht erbracht hat, ist auch der BVE nicht gelungen. Wie sollte es angesichts des Fehlens von Beweisen und auch anders sein.

3. Im Übrigen sei auf den Beschluss des FG Münster vom 12.12.2013, 5 V 1934/13 U, EFG 2014/157, 395 (. /A) erinnert (S 11, Pkt 14.1.).

5. Zu den Anforderungen an den Nachweis eines absoluten Scheingeschäfts

aa) Rechtlicher Rahmen

Die Begründung eines Steuerbescheides hat Auskunft darüber zu geben (Beiser, Steuern¹² Rz 761),

- welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen,
- welche Ermittlungen gesetzt worden sind,
- welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind,
- wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.

Das gilt auch für absolute Scheingeschäfte (§ 916 Abs. 1 ABGB, § 23 Abs. 1 erster Satz BAO). Solcherart wäre es Aufgabe des BP-Berichts gewesen, Auskunft über die Modalitäten des behaupteten Scheingeschäfts zu geben, also bspw darüber,

- zwischen wem es zustande gekommen ist (dafür kommen bereits bei uns zwei Personen - Vater und Tochter DN - in Betracht);

- wann, wie und wo der Abschluss des Scheingeschäfts erfolgt ist;
- welchen Inhalt die Scheingeschäftsabrede gehabt hat (ZB Höhe der Provision für das Rechnungsausstellen).

Zudem hätte es konkreter Angaben zum Dolus bedurft. Ein jedes Rechtsgeschäft ist seinem Wesen nach Willensübereinstimmung (ZB OGH 08.11.1983, 4 Ob 140/83; 15.07.1987, 9 ObA 35/87, beide zu Dienstverhältnissen). Das gilt auch für Scheingeschäfte: Auch sie erfordern einen solchen Willen (Dolus) bei Zustandekommen des Scheingeschäfts (NS-Justiz 0018121, ZB OGH 22.07.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/134 = EvB1 1971/3; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214). Beide Partner müssen sich bei Abgabe der Willenserklärungen darüber einig sein, dass nur der äußere Schein eines Rechtsgeschäfts hervorgerufen werden soll, die Rechtsfolgen dagegen nicht eintreten sollen (OGH 09.11.1982, 4 Ob 167/82, JBI 1983, 444; BFH 20.5.1998, BStBl 1998 11 721 = BFHE 186, 236). Sie beabsichtigen, kein oder nur das verdeckte Geschäft zu schließen (VwGH 19.01.2005, 2000/13/0162; 24.10.2005, 2001/13/0263; 18.11.2008, 2006/15/0205; 25.2.2009, 2006/13/0111; BFH 28.04.1987, BStBl 1987 11 814; 10.02.1988, BStBl 1988 11 640 [643]; VwGH 28.01.1997, BStBl 1997 11 655 = BFHE 182, 542; in Kletacka/Schauer ABGB-ON1.01., § 916 Rz 2; Ritz, BAO § 23 Tz 1). Die Unverbindlichkeit der Erklärung ist allen Beteiligten bewusst und von ihnen gewollt (VwGH 20.09.1984, 82/16/0105; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214; Ritz, BAO § 23 Tz 1). Doch ist - dem Fehlen näherer Angaben zum Sachverhalt zufolge - dem BP-Bericht zu alledem nichts zu entnehmen. Die hohen Anforderungen an Sachaufklärung Beweisführung beim absoluten Scheingeschäft spiegeln sich auch in der Rechtsprechung des VwGH wieder. Die Kernaussage des Erkenntnisses, VwGH 28.06.1988, 86/14/0140, 88/14/0050, VwSlg 6340/ F, lautet:

„Alle diese Fakten wären an sich geeignet, Zweifel an der Ernsthaftigkeit des Vertragswillens aufkommen zu lassen. Die belangte Behörde hat es aber unterlassen, diese Zweifel durch entsprechende Erhebungen zu erhärten. Dazu wäre es insbesondere erforderlich gewesen, sich mit der „Kalkulation“ der Bf., allenfalls unter Beiziehung eines Sachverständigen, detailliert auseinanderzusetzen. Auch die Vorlage eines Finanzierungskonzeptes nicht nur die Ratenzahlungen, sondern vor allem auch die Produktionskosten betreffend [...], wäre geeignet gewesen, Aufschluss darüber zu geben, ob die Bf. tatsächlich über die für eine zeitnahe Realisierung erforderlichen Planungsunterlagen betreffend Produktion und Vertrieb diverser Geräte in dem behaupteten Ausmaß verfügte. Ohne derartige Erhebungen und eine eingehende Beweiswürdigung sowie ohne der Bf. gemäß § 183 Abs. 4 BAO Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern, konnte die belangte Behörde jedoch nicht unbedenklich als erwiesen annehmen, es handle sich um keinen steuerlich anzuerkennenden Anschaffungsvorgang. Zunächst kann nämlich nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass sich die Bf. unrealistische Vorstellungen von der wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit der erworbenen Rechte gemacht hat [...].“

Das liegt auf der Hand. Schließlich wird auf peinliche Erhaltung von Formvorschriften ja gerade dann geachtet, wenn Geschäfte nur zum Schein geschlossen werden (Ruppe in Ruppe, Handbuch der Familienverträge [1985]² 116). Ein bloß vorgetäushtes Geschäft (Luftgeschäft) macht aus dem Blickwinkel der Beteiligten nur dann Sinn, wenn das Täuschungsmanöver nicht auffällt, was eine entsprechend gute Tarnung erfordert Beweisrecht BAO § 23 Rz 78).

bb) Praktische Auswirkungen

Diesem Maßstab wird die bisherige - die BVE einschließende - Arbeit des Finanzamtes bei weitem nicht gerecht. Das bedeutet im Einzelnen:

1. Die objektive Beweislast für das Vorliegen der behaupteten Scheingeschäfte liegt nach allgemeinen Grundsätzen bei demjenigen, der sich darauf beruft (BFH 31.01.2002, BStBl 2004 II 622 [625] = BFHE 198, 208; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 23 Rz 82; Ritz, BAO5, § 23 Tz 2), sohin definitiv nicht bei uns.
2. Solcherart wäre es dem Finanzamt oblegen, auf Basis schlüssiger Beweise überzeugend darzutun, dass und warum die S-GmbH die behaupteten, abgerechneten und in voller Höhe bezahlten Leistungen trotz 320 angemeldeter Dienstnehmer nicht erbracht hat. Hier fällt der Betriebsprüfung eine Judikaturlinie zu § 115 BAO auf den Kopf: Wenn der Steuerbürger ungewöhnliche und mit der Lebenserfahrung schlichtweg unvereinbare Verhältnisse behauptet, so trifft ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht (für viele: VwGH 28.06.1989, 89/16/0005, VwSlg 6412/F; VwGH 07.06.2001, 95/15/0049). Das gilt analog auch für das Finanzamt: Stellt es ein Geschehen so ohne Weiteres in den Raum, so hat sie entsprechenden Nachweise mitzuliefern. Zum selben Ergebnis gelangt man auch über die Grundregel des Beweises: Demnach hat jede Seite - hier also die Betriebsprüfung - das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Norm(en) nachzuweisen (RIS-Justiz RS0039939; grundlegend OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvB1 1959/38 = JBI 1959, 135; Fasching, Lehrbuch, Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht Rz 760).
3. Mindestens genauso krass ist die Situation bei der uns aus durchsichtigen Gründen „auf gut Glück“ und „ins Blitzblaue hinein“ unterstellten Schwarzarbeit. Diese völlig unbewiesene Behauptung - mehr ist es nicht - soll die genauso unbewiesenen Scheingeschäfte mit der S-GmbH untermauern.

Fazit: Beweislosigkeit folgt auf Beweislosigkeit. Das kann nicht gutgehen. Mehr ist dazu nicht mehr zu sagen.

6. Zum anzuwendenden Beweismaß

1. Das Beweismaß ist der vom Richter (Amtsorgan) bei der Beweiswürdigung geforderte Überzeugungsgrad, der erreicht sein muss, um eine Tatsache als wahr (bewiesen,

erwiesen, feststehend) anzusehen (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 815; in Fasching/ Konecny ZPO Vor § 266 Rz 8). Diese Überzeugungsbildung ist Aufgabe des Beweises und darum der eigentliche Zweck des Beweisverfahrens (Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht⁸ Rz 755). Das Beweismaß ist in aller Regel im Gesetz nicht explizit geregelt (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 97). Doch bedarf es einer Regelung dafür, welcher Grad an Wahrscheinlichkeit benötigt wird, wenn ein Verfahrensgesetz anordnet, dass die Prüfung und Bewertung des gesamten Verfahrensstoffes nach „freier Überzeugung zu erfolgen hat (zB § 45 Abs. 2 AVG; § 167 Abs. 2 BAO; § 98 Abs. 3 FinStrG; § 258 Abs. 2 StPO; § 272 Abs. 1 ZPO). Der Begriff des Beweismaßes wird mit der Beweiswürdigung in Verbindung gebracht, zuweilen sogar als ein Teil von ihr gesehen, obwohl er von ihr streng zu trennen ist: Die Beweiswürdigung gibt Auskunft (nur) darüber, ob der Beweis geglückt ist, das Beweismaß hingegen, wann dem so ist und damit auch darüber, wovon der Richter (das Amtsorgan) überzeugt sein muss (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 97).

2. Das BFG ist zwar aus einer Behörde hervorgegangen doch Finanzgericht (so explizit die ErlRV 2007 BlgNR, 24 GP, 14, zu Art 2 Z 1). Damit stellt sich die Frage des Beweismaßes von Neuem: Ist die bisherige größte (überragende, überwiegende) Wahrscheinlichkeit, somit ein Überzeugungsgrad von knapp über 50 % (UFS 14.07.2008, RV/0304-Z2L/03; Kotschnigg, SWK 2002, S 685; Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 98) weiterhin zulässig oder bedarf es nunmehr der „vollen Überzeugung des Richters“, somit eines Grades an Überzeugung bzw Sicherheit knapp unterhalb der 100 %-Grenze (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 815). Die Materialien zum FVwGG 2012 schweigen sich zu dieser Frage aus. Das überrascht nicht wirklich, ist doch - siehe oben - das Beweismaß in aller Regel im Gesetz nicht festgelegt. Zu dieser Frage liegt - soweit ersichtlich - noch keine Rechtsprechung des VwGH vor, sie ist daher als noch ungelöst zu bezeichnen (Art 133 Abs. 4 zweiter Fall B-VG). Doch kann es unseres Erachtens keinem Zweifel unterliegen, dass auch im Verfahren vor dem BFG - und damit auf lange Sicht auch im erstinstanzlichen Verfahren - der Sachverhalt nur mit der „vollen Überzeugung des Richters“ gewonnen werden kann. Die Gründe dafür liegen auf der Hand:

- 2.1. Der mit der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit angestrebte Zweck einer Entlastung des VwGH kann nur erreicht werden, wenn bereits auf Ebene des Finanz-Zollamtes größeres Augenmerk auf die Tatfrage gelegt wird. Dieser Fall - nur einer von Hunderten oder Tausenden - ist signifikant: Beweise, Sachverhalte kommen im BP-Bericht (so gut wie) nicht vor. Dafür ist er übersät mit bloßen - rein ergebnisorientierten - Behauptungen ohne Substrat und teils ohne Bezug zur Lebenswirklichkeit. Bei einem solchen Dauerzustand hätte man sich diese Reform gleich sparen können.

2.2. Dieser Überzeugungsgrad ist das Regelbeweismaß vor Gericht, dh im Straf- und Zivilprozess, Es ist kein vernünftiger Grund erkennbar, warum dies bei Verwaltungsgerichten anders sein sollte.

2.3. Die volle Überzeugung ist auch das in Deutschland im Verfahren vor den Finanzgerichten übliche Beweismaß. Die Rechtslage zeigt folgendes Bild: Dort besteht die Notwendigkeit der „vollen Überzeugung des Richters“ auch für die Finanzgerichte (für viele: BFH 08.02.2011, BStBl 2011 II 718 = BFHE 233, 104 = BFH/NV 2011, 1412; Gräber/Stappenfend, FGO⁷, § 96 Rz 28; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 55 – 57; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO Tz 65 f). Es genügt also nicht die bloße Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit eines Sachverhalts. Erforderlich ist vielmehr, dass der Tatrichter ohne Bindung an gesetzliche Beweisregeln und nur seinem Gewissen unterworfen persönliche Gewissheit in einem erlangt, dass er an sich mögliche Zweifel überwindet und sich von einem bestimmten Sachverhalt als wahr überzeugen kann (BFH 11.07.2007, BFH/NV 2007, 2241). Dabei ist weder absolute noch objektive Gewissheit, sondern ein für das praktische Leben brauchbarer Grad an Gewissheit anzustreben (BFH 24.03.1987, BFH/NV 1987/560; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 96 FGO Rz 55; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, § 96 FGO Tz 66), dh ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass er nach der Lebenserfahrung praktisch der Gewissheit gleich (BFH 10.07.1974, BStBl 1974 III 736 = BFHE 13, 209; 24.03.1987, BFH/NV 1987, 560; 19.07.1995, BStBl 1996 II 19 = BFHE 178, 308; FG Düsseldorf 22.8.2008, EFG 2008, 1926).

Demnach ist ein erst mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehender Sachverhalt als erwiesen anzusehen (BFH 07.11.2006, BStBl 2007 II 364 = BFHE 215, 66; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, § 96 FGO Tz 66). Das deckt sich mit der „vollen Überzeugung des Richters“ nach österreichischem Verständnis.

c) Inhaltliche Rechtswidrigkeiten

Die angefochtenen Bescheide sind - wie eben gezeigt - nicht nur mit schweren Verfahrensmängel behaftet. Sie stehen darüber hinaus auch mit den anzuwendenden Normen des materiellen Steuerrechts gehäuft in Widerspruch. Darum geht es im Folgenden.

1. § 12 Abs. 1 Z 1 letzte beiden Sätze UStG 1994

1. Da es diesen Steuerfall nur deshalb gibt, weil die S-GmbH ihre steuerlichen Deklarations- und Zahlungspflichten völlig negiert hat (bereits das entzieht sich aus den Gründen des § 48a BAO unserem Wissen und unserem Urteil), liegt hier ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 1 Z 1 letzte beiden Sätze UStG 1994 vor. Diese durch Art. Z 3 AbgSiG 2007, BGBl 1 2007/99, mit Wirkung ab dem 01.01.2008 nachträglich in das Gesetz eingefügte und seither unverändert gebliebene Neuregelung hat folgenden Wortlaut:

„Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.“

Die Materialien treffen dazu folgende Aussage (270 BlgNR 24. GP, 13):

„Nach der des EuGH (verb. Rs C-354/03, C-355/03 und C-484/03; verb. Rs C-439/04 und C-440/04) steht einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war. Die Änderungen haben daher lediglich klarstellenden Charakter.“

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die ein anderer Unternehmer für Leistungen an sein Unternehmen ausgeführt hat, als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug dient der Kosten- und Wettbewerbsneutralität der USt (Ruppe/Achatz, UStG 1994 Einf Tz 47 mwN). Dieses Recht darf als integrierender Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer (Mwst) grundsätzlich nicht eingeschränkt werden (für viele: EuGH 6.7.1995, C62/93, BP Soupergaz, Rn 18; 21.03.2000, C-110/98, Gabalfrisa, Rn 43; 30.09.2010, C-392/09, Uszodaépítő). Doch besteht davon eine ebenso richtige wie wichtige Ausnahme: Nach der Judikatur des EuGH ist der Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn der Unternehmer – im unionsrechtlichen Sinne - selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine MwSt-Hinterziehung einbezogen und er deswegen als an diesem Steuerschwindel Beteiligter anzusehen ist (EuGH 6.7.2006, C-439 und 440/04, verbundene Rechtssachen Kittel und Recolta Recycling, Slg 1-6161, Rz 53, 55 f; vgl auch BGH Beschlüsse 1.10.2013, 1 StR 312/13, NStZ 2014, 331; 19.11.2014, 1 StR 219/14, wistra 2015, 147, Rz 9). Wurde also die Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser, ein vor- oder nachgelagerter Umsatz mit einem USt-Betrug behaftet war, so entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug (Schuchter/Kollmann in Tumpel/Melhardt UStG 1994, § 12 Rz 45). In solchen Fällen geht der Unternehmer den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich mitschuldig (EuGH 06.07.2006, C-439 und 440/04, Kittel und Recolta Recycling, Slg 1-6161, Rz 57; so schon EuGH 12.01.2006, C-354/03, Optigen Ltd Slg 1-483). Anders herum: Das nach objektiven Gegebenheiten entstandene Recht auf Vorsteuerabzug steht somit unionsrechtlich dem Wirtschaftsteilnehmer nur dann zu, wenn er alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind (Ruppe/Achatz, UStG 1994 § 12 Tz 92). Die Regelung bewirkt, dass der Vorsteuerabzug beim Vorliegen von USt-Betrug verwirkt ist, selbst wenn sämtliche

Voraussetzungen dafür - objektiv betrachtet - erfüllt sind. Dies leitet der EuGH aus dem allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken und dem Ziel der MwSt-Systemrichtlinie ab, Steuermisbrauch zu bekämpfen (für viele: EuGH 21.02.2006, C-255/02, Halifax, Slg 1-1609).

2. Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Dass die Betriebsprüfung diese Bestimmung erst gar nicht in Betracht gezogen hat, ist aus ergebnisorientierten Gründen verständlich, deswegen aber nicht rechters: Sie hätte dann jene Ermittlungen führen müssen, die sie sich - so die krasse Fehleinschätzung - bei einem Scheingeschäft ersparen kann. Das erklärt zugleich hinreichend, dass und warum in Fällen wie diesem (so gut wie) ausschließlich auf § 23 Abs. 1 BAO zurückgegriffen wird.

2.2. Bei - jedoch völlig auszuschließender - Anwendbarkeit dieser Regelung sind die KSt und die KESt mangels einer vergleichbaren Regelung aus dem Spiel. Übrig bliebe dann nur mehr die USt 2010 (genauer: der Vorsteuerabzug).

2.3. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 letzten beiden Sätze UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug nur dann ausgeschlossen, wenn der Unternehmer (hier: wir) wusste oder vernünftigerweise wissen hätte müssen, dass sein Umsatz in einen Steuerschwindel eingebunden ist. Dieser Nachweis hätte bspw auf folgende Weise geführt werden können:

- Dieser Fremdleistungsaufwand war zur ordnungsgemäßen Durchführung unserer Aufträge nicht erforderlich. Doch wird diese Variante in der BVE explizit aus dem Spiel genommen. Dazu heißt es auf Seite 3 unten wortwörtlich: „Die Kalkulation (siehe Beilagen A bis D) stützt das Ergebnis der Betriebsprüfung, das die geleisteten Arbeiten nicht durch das eigene Personal durchgeführt werden konnten. Zumindest nicht durch die angemeldeten Arbeitskräfte.“.
- Die selbst nach Ansicht des Finanzamtes benötigten zusätzlichen Kapazitäten sind über eigene Schwarzarbeiter worden. Das wird zwar behauptet, doch bleibt es angesichts des Fehlens jedweden schlüssigen Beweises bei der bloßen Behauptung.
- Die zusätzlich benötigten Personalressourcen wurden anderweitig besorgt, dh die Leistung wurde von X erbracht, während die Rechnungslegung durch Y (die S-GmbH) erfolgt ist. Ein solches Szenario ist außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit.

Fazit: Die Varianten 1 und 3 scheiden von vornherein, die Variante 2 wegen absoluter Beweislosigkeit aus.

2. Zur Bedeutung des Vorliegens einer UID-Nummer

1. Dass die S-GmbH über eine UID-Nummer verfügt hat, steht außer Frage, nachdem bzw weil das Finanzamt diesen Umstand auf Seite 1 der Beilage 3 selbst - gleich mehrfach - eingestanden hat, dass wir sie zu Beginn der Geschäftsbeziehung abgefragt haben (./B) ebenfalls.

2. Es ist - das soll nun gar nicht verschwiegen werden - angesichts der Kürze dieser Geschäftsbeziehung bei dieser einen UID-Abfrage geblieben. Nur sind gehäufte (zB monatliche oder gar wöchentliche) Abfragen selbst nach der Verwaltungspraxis nicht erforderlich (UStR 2000 Rz 4360: „Die Häufigkeit der Nutzung des Bestätigungsverfahrens zur Überprüfung der Gültigkeit der UID ist gesetzlich nicht vorgeschrieben.“).
3. Wenn das Finanzamt nunmehr aus durchsichtigen - rein ergebnisorientierten - Gründen so tut, als ob die S-GmbH eine UID erst gar nicht erhalten hätte dürfen bzw diese ihr viel früher entzogen hätte werden müssen, so mag das sein, ist aber nicht von uns zu vertreten. Abgesehen davon steht die Arbeit der Betriebsprüfung ein weiteres Mal mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch, wenn sie sich in der Beilage 3 (auf S 1 unten) bei den letzten beiden Rechnungen auf die Begrenzung der UD beruft, die ersten beiden Rechnungen trotz aufrechter UID aber nicht anerkennt.
4. Zudem ist das Finanzamt an die Judikatur zu EuGH zur UD zu erinnern. So heißt es in Rz 63 des Urteils vom 6.9.2012, C-273/11, Mecsek-Gabano, wortwörtlich: „Da die zuständige nationale Behörde den Status eines Steuerpflichtigen zu prüfen hat, bevor sie ihm eine UID zuteilt, können eventuelle Unregelmäßigkeiten des Registers nicht dazu führen, dem Wirtschaftsteilnehmer, der sich auf die Angaben in diesem Register gestützt hat, die Steuerbefreiung zu nehmen, auf die er einen Anspruch hätte.“ Das gilt auch hier:
 - 4.1. Eine aufrechte UID-Nummer ist angesichts des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) das einzige Indiz über die steuerliche Zuverlässigkeit des Geschäftspartners: Wer selbst vom Finanzamt als zuverlässig angesehen wird (sonst müsste ihm die UID entzogen werden), der darf auch von einem (allenfalls potentiellen) Geschäftspartner als zuverlässig angesehen werden.
 - 4.2. Die UID ist nicht nur im grenzüberschreitenden Verkehr mit Waren und Dienstleistungen bedeutsam, sondern auch rein national, ist die Angabe der UID doch Rechnungsmerkmal (§ 11 Abs. 1 Z 3 lit b und i UStG 1994). Im Klartext: Wenn der Fiskus durch seine eigene Ineffizienz einem Steuerschwindler eine UID erteilt und seine Malversationen dadurch überhaupt erst ermöglicht, dann hat er auch die Konsequenzen seiner eigenen Schludrigkeit selbst zu tragen.

III. Ergänzende Stellungnahme zur Beschwerdeverentscheidung

Der Beschwerdeverentscheidung zu den Sachbescheiden 2010 ist entgegen zu halten:

1. Weite Teile des ursprünglichen Beschwerdevorbringens seien unwidersprochen geblieben, so bspw die Hinweise auf das Fehlen von Beweisen, Fakten, Sachverhalten zu den behaupteten Scheingeschäften mit der S-GmbH und zur behaupteten Schwarzarbeit durch die Bf. Einer Judikaturlinie zufolge wirken die in einer Beschwerdeverentscheidung „getroffene Feststellung des Finanzamtes wie ein Vorhalt“ (zB VwGH 09.02.1982, 81/14/0096; VwGH 26.02.2004, 2004/16/0034; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125, VwSlg 8336/F). Das gelte angesichts der ihm

obliegenden Beweise "Feststellungslast spiegelbildlich auch für das Finanzamt. Das BFG werde daraus mit Sicherheit die passenden Schlüsse ziehen.

2. Die Ausführungen zur S-GmbH (S 1 bis 2 unten) führen aus den bereits dargelegten Gründen ins Leere. Reine Wiederholung mache die Sache nicht besser.

3. Das Argument (auf S 3 Mitte), die Bf. hätte „nach Ansicht des Finanzamtes nur mangelhafte Erkundigungen“ über diesen Geschäftspartner eingeholt, sei aus bereits dargelegten Gründen völlig verfehlt. Das gelte analog auch für das nachfolgende Argument (auf S 3 Mitte) zur behaupteten Ungewöhnlichkeit der Abwicklung der Geschäftsbeziehung mit der S-GmbH.

4. Die Beschwerdevorentscheidung setze die nicht unproblematische Praxis der Betriebsprüfung fort, die Ermittlungstätigkeit (§ 115 Abs. 1 BAO) bereits auf halber Strecke einzustellen. Signifikant dafür sei der vorletzte Absatz auf Seite 3 unten. Er lautet:

„Seitens der Betriebsprüfung wurde - entgegen der Behauptungen in der Beschwerde - sehr wohl eine Kalkulation bezüglich der für die durchgeführten Aufträge benötigten Mannstunden durchgeführt. Die Kalkulation (siehe Beilagen A bis D) stütze das Ergebnis der Betriebsprüfung, dass die geleisteten Arbeiten nicht das eigene Personal durchgeführt werden konnten. Zumindest nicht durch die angemeldeten Arbeitskräfte.“

Faktum ist: Der Schlusssatz dieses Zitats hätte Auftakt jener Ermittlungen zum „Wie der Leistungserbringung“ sein müssen, die man in der gesamten bisherigen Arbeit des Finanzamtes vergeblich sucht.

5. Die der Beschwerdevorentscheidung angeschlossenen Beilagen seien als Nachweis der behaupteten Scheingeschäfte völlig ungeeignet. Mehr sei dazu nicht zu sagen.

Mit **Vorlagebericht vom 13.01.2015** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die **mündliche Verhandlung** wurde für den 19.11.2020 angesetzt.

Mit **Schreiben vom 17.11.2020** hat der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Mit **Schreiben vom 18.11.2020** brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor:

I. Außerstreitstellungen

Ich stelle für meine Mandanten die zu Tz 2 des BP-Berichtes vom 21.05.2013 ("Selbstanzeige") getroffene Feststellung als richtig außer Streit und ziehe aus eben diesem Grund hiermit auch den Einspruch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Jahressteuern 2010 zurück.

Beide Bereiche sind fortan nicht mehr Gegenstand dieses Einspruches. Solcherart reduziert sich dieser Fall auf den Fremdleister S-GmbH (Tz 3) samt KEST (Tz 5).

II. Fremdleistungsaufwand S-GmbH

Wir - meine MandantInnen und ich - halten am bisherigen Vorbringen fest und ergänzen dieses in Bezug auf Beweisdefizite und Begründungsmängel wie folgt:

a) Begründungslosigkeit

1. Die "Begründung" des BP-Berichts zu S-GmbH (Tz 3 und 4) ist ihrem Fehlen gleichzuhalten. Der Prüfer (und mit ihm das Finanzamt als Ganzes) verfügt über keinen einzigen schlüssigen Beweis für die Nicht-Leistungserbringung durch diese Subfirma. Bezeichnenderweise endet das Fazit am Ende der Beilage zur Tz 3 des BP-Berichts mit der ziemlich nichtssagenden Wendung, dass "alle der Betriebsprüfung vorliegenden Indizien" auf ein "Betrugsszenario" hinweisen. Die bloße Bekundung irgendwelcher (nicht näher spezifizierter) Indizien können eine schlüssige Beweisführung nicht ersetzen, die hier grundlegend fehlt.

2. Zudem haben die angefochtenen Bescheide samt BVE's auch die jüngere Judikatur des VwGH zu Fällen der Bauwirtschaft gegen sich. Die Kernaussagen des zu einem weitaus größeren Wiener Bauunternehmens (17 beanstandete Subfirmen, Mehrergebnis: 1,7 Mio €) ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2017, Ra 2014/13/0030, lauten:

¹³ Die Revision führt zur Zulässigkeit u.a. aus, dass das angefochtene Erkenntnis keine geschlossene Sachverhaltsdarstellung enthalte und das BFG Umstände, die zugunsten der Revisionswerberin sprächen, nicht berücksichtigt habe.

¹⁴ Die Revision ist schon im Hinblick auf den aufgezeigten Begründungsmangel zulässig und auch begründet.

[...].

¹⁶ Das BFG gibt im Erwägungsteil angefochtenen Erkenntnisses die im BP-Bericht angeführte Anzeige wieder und listet auf rund 110 Seiten Feststellungen zu 17 Subunternehmen, zu Vereinbarungen, die die Revisionswerberin mit diesen Subunternehmern abgeschlossen hat, sowie zu Arbeitern auf, die bei diesen Subunternehmern angemeldet waren. Aufgrund dieser "Sachverhaltsfeststellungen" gelangt das BFG sodann zur Überzeugung, dass es sich bei den Rechnungen der - rechtlich existierenden - Subunternehmer (GmbH) um "Deckungsrechnungen" für Arbeiten gehandelt habe, die tatsächlich von Schwarzarbeitern der Revisionswerberin erbracht werden seien. Es sei ein System eingerichtet worden, "dass zahlreiche Dienstnehmer einer GmbH in der Folge Dienstnehmer einer ganzen Reihe weiterer eingeschalteter GmbH's waren". Die zwischen der Revisionswerberin und den angeführten Gesellschaften abgeschlossenen Bauverträge seien das Ergebnis systematischer

Malversationen", weil die Musterfirmenzeichnungen "im Regelfall" keine Ähnlichkeit mit den Unterschriften der Geschäftsführer auf den Bauverträgen und Auftragsbestätigungen aufweisen "und im Übrigen wiederhole Male keines der angefertigten Schriftstücke und die Stampiglie den Firmenlautwort laut Firmenbuch und Musterfirmazeichnung wiedergeben". Auffällig sei auch, dass die Rechnungen der eingeschalteten Gesellschaften "in einer Reihe von Fällen" die gleichen Merkmale enthielten und die Anbotschreiben zweier Gesellschaften „weitestgehend ident" seien.

¹⁷Diesen Ausführungen kommt im Ergebnis kein Begründungswert zu, weil damit nur die Mitwirkung der Revisionswerberin an "Malversationen" in den Raum gestellt wird, ohne dass das BFG zu den im Einzelnen davon abgeleiteten abgabenrechtlichen Ergebnissen nähere Feststellungen getroffen hat.“

Dort wie hier fehlt es an den vom VwGH zu Recht eingeforderten "näheren Feststellungen" der behaupteten Malversationen bei der S-GmbH auf die ***Bf1***. Das zu einem anderen Wiener Bauunternehmen ergangene Erkenntnis des VwGH vom 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, weist in dieselbe Richtung. Die Rz 38 lautet:

³⁸ Soweit ersichtlich begründet das BFG das hier angefochtene Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass die Revisionswerberin ihrer Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen sei, weil sie sich in keinem Fall davon überzeugt habe, dass der jeweilige Subunternehmer an der im Firmenbuch angeführten Adresse tatsächlich seinen Sitz gehabt habe, und auch keine näheren Informationen über den Betrieb des jeweiligen Subunternehmers eingeholt worden seien, insbesondere darüber, ob dieser in der Lage sei, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Diesbezüglich ist auf das in der Revision ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, zu verweisen, in dem der VwGH ausgesprochen hat, dass solche Feststellungen nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar sind, solange im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist. Allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich beim Baugewerbe um eine Risikobranche handle, bei der ein erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbedingung zugrunde zu legen sei, können Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen.“

3. Das war angesichts der methodisch unhaltbaren Herangehensweise an diesem Fall durch den Prüfer (so) zu erwarten: Im Fokus seines Tuns ist nicht die Bf. gestanden, sondern an deren Stelle S-GmbH. Solcherart kann er (und mit ihm das Finanzamt als Ganzes) lediglich bekunden, diese Subfirma sei steuerlich unzuverlässig, nicht hingegen schlüssig bewiesen, ob bzw wie sich diese behauptete Unzuverlässigkeit auf die Bf. ausgewirkt hat. Dazu hätte es jener Ermittlungstätigkeit zu ihr bedurft, die es aber nicht gibt, weil die "Sachaufklärung" bereits bei S-GmbH endet. Diese Fehlerhaftigkeit "an der Wurzel" haften nicht nur diesem Fall an.

4. Fürs Erste bleibt festzuhalten: Ermittlungslosigkeit zieht Beweis- und Begründungslosigkeit nach sich. Dementsprechend nichtssagend und jedenfalls für Besteuerungszwecke völlig unzureichend ausgefallen ist der BP-Bericht vom 21.05.2013.

b) Zur methodisch verfehlten Herangehensweise an diesen Fall von Prüferseite

Hauptursächlich für die Begründungsmängel des BP-Berichtes (und damit der angefochtenen Bescheide samt BVES als Ganzes) ist die auf Seiten des Fiskus zwar weit verbreitete, methodisch jedoch unhaltbare Herangehensweise an diesem Fall durch den Steuerprüfer: Obwohl die Bf. Subjekt der Außenprüfung (AP) und Adressat der neu erlassenen bzw hier angefochtenen Bescheide ist, ist nicht sie im Fokus der Arbeit der Behörde gestanden, sondern an deren Stelle die S-GmbH, um die es hier bestenfalls nur sehr bedingt geht. Dazu im Einzelnen:

1. Selbst die schönste Erkenntnis zu einem fremden Dritten endet als bloßes Kontrollmaterial an dessen Außengrenze, also den, wo die Sphäre des Betroffenen (hier: jene der Bf.) erst beginnt. Solcherart hat Kontrollmaterial lediglich Indiz-, aber keinen Beweiswert. Das FG Berlin-Brandenburg hat in Rz 36 seines Urteils vom 15.04.2016, 14 K 14207/15, dazu längst konstatiert (./1):

„Erlangt das Finanzamt Informationen über eine angebliche Geldanlage eines deutschen Anlegers bei einer liechtensteinischen Bank aus einem kriminellen Umfeld und unternimmt das Finanzamt keine weiteren Ermittlungsmaßnahmen, die die Existenz einer Geschäftsbeziehung zu dieser Bank beweisen bzw. wie die Geldanlage hätte erwirtschaften werden können, lässt sich selbst bei einer Verlagerung des Wohnsitzes und der Mitnahme des Vermögens ins Ausland, nicht auf die Absicht zur Steuerhinterziehung schließen (vgl. FG Rheinland Pfalz, Urteil vom 12.12.2011, 2 K 1427/11, NZWiSt 2012, 308).“

Was zu einer Steueroase wie Lichtenstein (vgl VwGH 25.05.1993, 93/14/0019) gilt, gilt erst recht in einem Inlandsfall wie diesem. Zumal die Heranziehung deutscher Quellen bei - wie hier - vergleichbarer Rechtslage sinnvoll und zweckmäßig ist (so explizit VwGH 11.12.1990, 90/15/0014).

2. Um die methodische Fehlerhaftigkeit anhand eines ebenso einfachen wie unmittelbar einsichtigen Beispiels zu illustrieren: Eine bei B vorgefundene: Eingangsrechnung des A sagt rein gar nichts darüber aus, wie er diesen Umsatz bei sich behandelt. Ob er ihn ordnungsgemäß erfasst, deklariert und versteuert oder ob er ihn am Fiskus vorbeigeschleust hat, kann logischerweise nur bei ihm - bei A - beantwortet werden. Der Versuch, bei ihm (nur) über B "schlau zu werden", ist aus Gründen zum Scheitern verurteilt, die sich von selbst verstehen. Doch genau dieser ebenso unstatthafte wie untaugliche Versuch ist hier unternommen worden. Um zu erkennen, genügt es, B durch S-GmbH und A durch die Bf. zu ersetzen.

Die Folgen liegen – im Beispiel wie hier – auf der Hand: Die Argumentation der Behörde erschöpft sich in einer reinen Vermutungskette mit folgenden drei Gliedern:

- Aus der relativ ermittlungs- und absolut beweisfreien Bekundung, S-GmbH sei nicht leistungserbringend gewesen (Vermutung 1),
- wird abgeleitet, deren Eingangsrechnungen seien allesamt Scheinfakturen und handle es sich um ein "Betrugsszenario" (Beilage Tz 3 Seite 2 ganz unten; Vermutung 2),
- um daraus erst recht ermittlungs- und beweisfrei zu Schwarzarbeit durch die Bf. zu schließen (Vermutung 3).

Die methodisch gebotene Herangehensweise an diesen Fall hätte im genauen Gegenteil, konkret darin bestanden, den Betrieb der Bf. in den Fokus der eigenen Arbeit zu stellen und aus nachgewiesener Schwarzarbeit die passenden Schlüsse in Bezug auf die Rolle von der S-GmbH zu ziehen. Da Letzteres nicht einmal behauptet, geschweige denn schlüssig bewiesen werden ist, hängt die Nichtleistungsthese von Prüferseite mangels jeglichen Unterbaus auf der Beweis-/Tatsachenebene völlig in der Luft.

3. Fazit: Die Arbeit des Prüfers (und damit jene des Finanzamtes als Ganzes) endet bereits dort, wo sie richtigerweise erst beginnen hätte müssen. Damit gemeint ist die Außengrenze von S-GmbH und damit der "Grenzübergang" von ihr zu der Bf. Solcherart hätte es der Überprüfung der zur Subfirma gewonnenen Erkenntnisse bei ihr bedurft, um (nur) so zuverlässig beurteilen zu können, ob S-GmbH leistungserbringend gewesen ist oder eine dubiose (malversive) Rolle gespielt hat. Wie weit der BP-Bericht von schlüssigen Beweisen samt konkreten und nachprüfbaren Tatsachenkonstatierungen dazu entfernt ist, ergibt sich aus ihm selbst, wenn am Ende der Beilage zur Tz 3 von bloßen (von welchen?) "Indizien" anstatt richtigerweise von schlüssigen Beweisen die Rede ist.

c) Zum Verbot geheimer Beweise

1. Es geht nicht an, einen Bescheid auf ein der Partei nicht zugängliches Beweismaterial zu stützen (zB VwGH 14.02.1991, 90/16/0210; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159). Der Entscheidung darf nur zugrunde gelegt werden, was dem Betroffenen zugänglich gemacht worden ist bzw werden darf (VwGH 27.02.1995, 94/16/0275, Vwslg 6979/p). Dieser Grundsatz duldet keine Ausnahme (so explizit VwGH 29.05.2006, 2005/17/0252). Das Verbot "geheimer" Beweismittel gilt auch dann, wenn das Material der Partei aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) weder bekannt noch zugänglich ist. Der einschlägige Rechtssatz lautet (zB VwGH 14.02.1991, 90/16/0210; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159; Beschluss 19.08.1997, 97/16/0304):

„Es ist mit einem rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahren grundsätzlich unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei (zB wegen zugunsten einer anderen Partei bestehenden Steuergeheimnisses) nicht zugängliche Beweismittel zu stützen (Hinweis Erkenntnisse 09.04.1962, 528/59 und vom 04.03.1971, 243/70).“

2. Bezogen auf diesen Fall: In Tz 4 des BP-Berichts ist von "Erhebungen der Steuerfahndung/ Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung die Rede, aus denen sich ergäbe, dass die "angeblichen Geschäftsführer" der S-GmbH bloß "vorgeschoben" worden seien, um "Scheinaufwand für Schwarzarbeiter" zu generieren. Dieses Material ist unverwertbar: Was sich bei dieser Subfirma zugetragen hat und was nicht, entzieht sich aus Rechtsgründen (§ 48a BAO) unserem Wissen. Weder haben wir solche Informationen noch können wir sie haben, weil das Steuergeheimnis als Schutzschild deren Weiterleitung an Dritte wie uns verhindert, ja verbietet.

3. Diese Problematik wird – auch in Teilen des BFG – weithin unterschätzt. Dazu sei auf das nicht zur Nachahmung empfohlene, beim VwGH zu Ra 2020/13/0040 angefochtene Erkenntnis, VwGH 25.03.2020, RV/7106143, verwiesen. Dazu heißt es auf Seite 16 unten/ 17 oben wortwörtlich:

„Hierbei handelt es sich keineswegs um ein geheimes Beweismittel, sondern um den auf Ermittlungen der Finanzverwaltung basierenden objektiven Umstand, dass die in Rede stehenden Umsätze der Bf. in eine auf einer nachfolgenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen waren. Geheim ist dieser Umstand gegenüber der Bf. auch nicht geblieben, weil im Bericht und in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausdrücklich der von der Geschäftspartnerin der Bf., der N.N., bzw. von dem für diese auftretenden XV begangene, durch die Prüfungshandlungen der Finanzverwaltung festgestellte USt-Betrug angesprochen wird. Dass die Betrugshandlungen des XY im Bericht nicht in ihren Einzelheiten dargestellt wurden, ändert daran nichts. Durch die Bezugnahme auf einen "USt-Betrug" wird deutlich zum Ausdruck gebracht, dass mit einem USt-Ausfall verbundene Betrugshandlungen begangen wurden.“

Diese Ausführungen von Richterseite können nur mehr mit Staunen zur Kenntnis genommen werden. Das ist zugleich einer der vielen Gründe, dass und warum der VwGH diese Revision bereits wenige Tage nach ihrem Einlangen zugelassen hat.

4. Fazit: Ohne Rückgriff auf das finanzinterne Geheimwissen zu S-GmbH hängen die Bekundungen im BP-Bericht zu diesem Fremdleister angesichts absoluter Beweislosigkeit ein weiteres Mal völlig in der Luft.

d) Streifzug durch den BP-Bericht vom 21.05.2013

Der folgende Streifzug ist nicht auf Vollständigkeit ausgerichtet, sondern auf Veranschaulichung: Das längst gewonnene Bild der mangelnden Eignung des BP-Berichtes für Besteuerungszwecke angesichts fundierter Ermittlungs- und Beweislosigkeit soll anhand einiger ausgewählter Beispiele aus den Tz 3 und 4 bestätigt bzw untermauert werden. Dazu im Einzelnen:

1. Bereits im einleitenden Absatz der Tz 4 ist beweistechnisch Einiges in Unordnung geraten. Demnach sei "aufgrund des (aufgrund welchen?) Gesamtbildes der Tatsachen" davon auszugehen, dass "keine Leistungserbringung" durch die S-GmbH erfolgt sei. Nach der traditionellen Judikaturformel ist der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt das Ergebnis der Überlegungen der Behörde oder des Gerichts zur Beweiswürdigung (zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0200; VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053) und damit des Beweisverfahrens insgesamt (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 14). Daraus ergibt sich folgende Abfolge:

- Aufnahme von Beweisen (Beweiserhebung),
- deren abschließende, sorgfältige und gewissenhafte Bewertung auf ihre Glaubwürdigkeit und Beweiskraft, und zwar sowohl einzeln als auch in ihrem inneren Zusammenhang (Beweiswürdigung; vorbildlich § 258 Abs. 2 erster Satz StPO):
- Feststellung des maßgeblichen - des zur steuerlichen Beurteilung notwendigen (vgl nur VwGH 27.06.2001, 98/15/0182, VwSlg 7631/F; VwGH 25.09.2001, 2001/14/0066; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0033) – Sachverhalts.

Der hiesige BP-Bericht ist aus bereits dargelegten Gründen von alledem bemerkenswert frei. Es hapert bereits an schlüssigen Beweisen, womit an deren abschließender Bewertung (vgl § 167 Abs. 2 BAO) nicht mehr zu denken ist, an konkrete und nachprüfbare Tatsachenkonstatierungen sowieso nicht mehr. Solcherart erweisen sich die von Prüferseite behaupteten "Tatsachen" in Wirklichkeit als bloße Bekundungen, die über die Behauptungs-/Vermutungsebene nicht hinausgehen.

2. Der nachfolgende Absatz ist Musterfall einer Grundlegend unstatthaften Beweislastumkehr: Der Prüfer (und mit ihm das Finanzamt als Ganzes) vermeint; aus nicht zu seiner Zufriedenheit ausgefallenen Unterlagen den Schluss auf operative Untätigkeit der S-GmbH ziehen zu dürfen (oder zu müssen). Es sei daran erinnert: Die der Behörde "auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit durch eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben" (VwGH 22.01.1988, 86/17/0117). Zumal es nicht angeht, aus dem "bloßen Misslingen eines Nachweises auf das Erwiesensein des Gegenteiles" zu schließen (VwGH 20.09.1995, 93/13/0006). Doch genau das ist - wiederum voll zu Lasten von der Bf. - hier der Fall.

3. Der zweite Absatz auf Seite 4 oben

„Derartige Vorgehensweisen entsprechen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens und sind im allgemeinen Wirtschaftsverkehr vollkommen unüblich.“

ist in mehrfacher Hinsicht völlig missglückt. Zum einen wird hier ein unbewiesener Erfahrungssatz behauptet, der selbst Gegenstand des Beweises gewesen wäre (vgl Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 833 ff; Rechberger in Fasching/Konecny ZPO³ Vor § 266 Rz 40; Kotschnigg/Pohnert, Beweisrecht BAO § 167 Rz 64) und solcherart vor seiner Verwendung erst

schlüssig bewiesen hätte werden müssen, und zwar entweder über ein SV-Gutachten oder über eine demoskopische Umfrage. Unterbleibt dieser Nachweis, so wird der Entscheidung - wie hier - ein unbewiesener Erfahrungssatz zugrunde gelegt, was sich von einer unbewiesenen (beweisfreien) Bekundung nur graduell unterscheidet.

Zum anderen verweigert das Finanzamt jegliche Auskunft darüber, was mangelhaft Aufzeichnungen von der Bf. mit der Frage zu tun haben (können), ob die S-GmbH operativ tätig gewesen ist oder nicht. Dazu sei an die beiden bereits eingangs zitierten Entscheidungen des VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0030 Rz 17, und VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107 Rz 38, erinnert.

Zum Dritten dürfte sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise noch nicht überall herumgesprochen haben. Faktum ist: § 21 Abs 1 BAO erfordert den Durchgriff auf das wirtschaftliche Substrat des Sachverhalts und verbietet es solcherart, bereits bei der äußeren Form Halt zu machen, Der VwGH hat dazu längst konstatiert (vgl VwGH 11.08.1993, 91/13/0005, Vwslg 6801/F):

„Die im § 21 Abs. 1 BAO normierte Beweiswürdigung ist nicht als einseitig fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, sondern verhält die Abgabenbehörde dazu, bei Wahrnehmung ihrer Verpflichtung, die für die Besteuerung maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, auf das tatsächliche Geschehen abzustehen, gleichgültig, ob dieser zwingend gebotene Durchgriff fiskalisch oder ungünstig ist, und gleichgültig, ob durch die gewählte, dem Tatsächlichen nicht entsprechende formale Gestaltung Abgabenersparnisse beabsichtigt waren oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Handbuch, Seite 50).“

Hätte der Prüfer - wie es seine Aufgabe gewesen wäre - sein Verhalten an § 21 Abs. 1 BAO ausgerichtet, so wären die Akten und Bücher dieses Falles längst für immer geschlossen, weil es das Thema S-GmbH samt Kest dann nicht (oder nicht mehr) gäbe. Es bleibt dabei: Weite Teile des BP-Berichts erschöpfen sich in bloßen Bekundungen auf der Behauptungs-/Vermutungsebene.

4. Das Argument von Behördenseite, andere Subunternehmer der Bf. seien "bei zahlreichen anderen Betriebsprüfungen als Scheinfirmen aufgetreten", fällt ein weiteres Mal in die Kategorie "unzulässiger Einsatz geheimen Materials". Abgesehen davon verstößt es nach Ansicht des VwGH gegen die Denkgesetze, eine im Firmenbuch eingetragene GmbH als inexistent hinzustellen. Dazu heißt es im eben bereits zitierten Erkenntnis, VwGH 11.08.1993, 91/13/0005, Vwslg 6801/F, wortwörtlich:

„Insoweit die belangte Behörde aber unter dem Aspekt der steuerrechtlicher Verdächtigkeit der G. und der gefundenen Beurteilung deren Rechtsbeziehungen zu ihren überseeischen Partnergesellschaften zum Ergebnis zu gelangen scheint, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die G. in ihrer Existenz gedanklich schlicht zu eliminieren sei, entfernt sie

sich mit einer solchen Überlegung von den Denkgesetzen. [...]. Aus der verdächtigen Gebarung einer im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft auf ihre rechtliche Inexistenz zu schließen, verstößt gegen die Denkgesetze. [...]. Der zur Vorsicht gemahnende Umstand des liechtensteinischen Sitzes der Gesellschaft erlaubt hingegen der Auffassung der belangten Behörde eine andere Beurteilung nicht.“

Dabei geht es definitiv nicht um Wortklauberei: Ein in einer realen GmbH inexistentes, als nur „auf dem Papier“, nicht hingegen in der realen Welt bestehendes Vehikel ermöglicht es dem Prüforgan, deren Leistungen mit einem Minimum an Aufwand „vom Tisch zu wischen“, weil ein Gebilde, das es nicht gibt, logischerweise keine Leistung erbracht haben kann. Im Gegensatz zur Bezeichnung als Scheinfirma hätte es bei der Bezeichnung der S-GmbH als Betrugsfirma jener Ermittlungstätigkeit bedurft, die sich der Prüfer (auch, aber nicht nur) mit der Scheinfirma-Variante zu ersparen geglaubt hat.

Es bleibt dabei: Der BP-Bericht vom 21.05.2013 ist in kaum mehr zu überbietender Weise ermittlungs-, beweis- und feststellungsfrei gehalten.

5. Auch, wenn es darauf längst nicht mehr entscheidend ankommt: Die Schätzung des "eigenen Personalaufwandes" mit nur "50% der verbuchten Rechnungsbeträge" greift zu kurz: Da im Fremdleistungsaufwand logischerweise keine Lohnnebenkosten enthalten sind, wären sie hier zusätzlich gewinnmindernd zu berücksichtigen, konkret jeweils 20 % für die Lohn- (LSt, DB samt DZ, Kommst) und die Sozialabgaben (vgl § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG).

III. Kapitalertragsteuer

Das längst gewonnene Bild wird - wenig überraschend - in Tz 5 nahtlos fortgesetzt. Dazu im Einzelnen:

1. Die hochspekulative Argumentation der Behörde ist auch hier zu konstatieren, wenn auch hier von nach wie vor unbewiesenen Deckungsrechnungen der S-GmbH die Rede ist (vgl Vermutung 1), um daraus Kest-pflichtige Rückflüsse in das Umfeld der Bf. abzuleiten.

2. Auch bei der Kest läuft auf Behördenseiten rein gar nichts zusammen. Dazu im Einzelnen:

2.1. Kick-back-Zahlungen wurden von Niemanden – nicht einmal seitens der S-GmbH – behauptet. Zudem gibt es keinen einzigen schlüssigen Beweis für deren Existenz. Es bleibt als auch hier bei Beweislosigkeit pur.

2.2. Kick-back-Zahlungen wurden nicht einmal von der Behörde behauptet. Diese Behauptung ist bedeutsamer, als es auf den ersten Blick erscheinen mag: Behauptungslosigkeit zieht Ermittlungs-, Beweis- und Feststellungslosigkeit nach sich. Dieser beweistechnische Zusammenhang bewahrheitet sich hier aufs Neue. Was zB wegen Nichterkennens oder Fehleinschätzung erst gar nicht behauptet wird. Löst logischerweise auch keine

Ermittlungstätigkeit aus, deren Fehlen somit von Behörde – wenn auch ungewollt, so doch – Auf diese spezielle Weise selbst eingestanden wird.

2.3. Auch wenn es darauf längst nicht mehr ankommt: Die behaupteten Kest-pflichtigen Vorgänge sind angesichts der Nichtberücksichtigung der Lohnnebenkosten zu hoch ausgefallen.

Beigelegt wurde dieser Eingabe das Urteil des Finanzgericht Berlin-Brandenburg vom 20.04.2016, 14 K 14207/15.

Niederschrift mit DN, geb. x.1976 vom 02.05.2013 betreffend Fremdleistungen 2010 – 2011 als Auskunftsperson:

Zur Firma S-GmbH:

- Wie und wann kam die Geschäftsverbindung zustande?

„wird nachgereicht“

- Welche Leistungen wurden vom genannten Unternehmen erbracht?

„Reinigung und Hilfsarbeiten“

- Können Sie Unterlagen über diese Subfirma vorlegen (Gewerbeschein, Unterlagen über steuerliche Erfassung, Firmenbuchauszug etc.)?

„wird nachgereicht“

- Wer war Ihr Ansprechpartner im genannten Unternehmen?

„Kann ich nachreichen. Herr TC sagt mir momentan nichts.“

- Wie erfolgte die Kontaktaufnahme mit diesem Ansprechpartner?

„wird nachgereicht“

- Haben Sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem Auftragnehmer versucht? Wenn ja, über welche Telefonnummer?

„Es wird immer telefonisch Kontakt aufgenommen. Unterlagen werde ich nachreichen.“

- Durch welche Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass der Ansprechpartner berechtigt war, für das angeführte Unternehmen Geschäfte abzuwickeln?

„Ich werde recherchieren. Ev. hat die mein Vater gemacht.“

- Waren Sie jemals in den Firmenräumlichkeiten des Auftragnehmers?

„nein“

- Durch wen erfolgte die Materialbeistellung?

- Existieren Bauberichte, Regiestundelisten, etc. aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter wieviele Stunden auf den Baustellen tätig waren?

„Müsste es geben.“

- Haben sie sich von der ordnungsgemäßen Anmeldung der auf den Baustellen tätigen Arbeiter überzeugt? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Unterlagen.

„Ich werde recherchieren und die Unterlagen nachreichen.“

- Wann und durch wen wurde Ihnen die Rechnung übergeben?

*

- Wie erfolgt die Abnahme des Auftrages mit dem Auftragnehmer?

*

- Wie erfolgte die Bezahlung des Auftrages an den Auftragnehmer?

*

- Wenn Barzahlung, wer kassierte die Beträge?

*

- Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für den Auftragnehmer zu kassieren?

*

- Wenn Banküberweisungen getätigt werden, auf welche Bank bzw. auf welche Konten?

*

*“Die Unterlagen werden bis Montag, den 13.05.2013 nachgereicht. Weiters wird ein Termin für Montag, den 13.05.2013 vereinbart.“

**Niederschrift mit DN, geb. x.1976 vom 13.05.2013 betreffend Fremdleistungen 2010 – 2011
als Auskunftsperson:**

Zur Firma S-GmbH:

- Wie und wann kam die Geschäftsverbindung zustande?

„Die Geschäftsverbindung kam mit meinem Vater vor den Projekten zustande.“

- Welche Leistungen wurden vom genannten Unternehmen erbracht?

„Reinigung und Hilfsarbeiten“

- Können Sie Unterlagen über diese Subfirma vorlegen (Gewerbeschein, Unterlagen über steuerliche Erfassung, Firmenbuchauszug etc.)?

„Unterlagen wurden übergeben. Gewerbeschein wurde nie übergeben.“

- Wer war Ihr Ansprechpartner im genannten Unternehmen?

„GF TC“

- Wie erfolgte die Kontaktaufnahme mit diesem Ansprechpartner?

„telefonisch“

- Haben sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem Auftragnehmer versucht? Wenn ja, über welche Telefonnummer?

„Ja, Telefonnummer weiß ich nicht mehr.“

- Durch welche Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass der Ansprechpartner berechtigt war, für das angeführte Unternehmen Geschäfte abzuwickeln?

„siehe Unterlagen.“

- Waren Sie jemals in den Firmenräumlichkeiten des Auftragnehmers?

„nein“

- Durch wen erfolgte die Materialbeistellung?

- Existieren Bauberichte, Regiestundelisten, etc. aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter wieviele Stunden auf den Baustellen tätig waren?

„siehe Unterlagen.“

- Haben sie sich von der ordnungsgemäßen Anmeldung der auf den Baustellen tätigen Arbeiter überzeugt? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Unterlagen.

„Nein“

- Wann und durch wen wurde Ihnen die Rechnung übergeben?

„Herr TC hat jemanden geschickt (keine Vollmacht!).“

- Wie erfolgt die Abnahme des Auftrages mit dem Auftragnehmer?

„Durch den Auftraggeber“

- Wie erfolgte die Bezahlung des Auftrages an den Auftragnehmer?

„Bar“

- Wenn Barzahlung, wer kassierte die Beträge?

„Herr TC“

- Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich davon überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für den Auftragnehmer zu kassieren?

„Firmenbuchauszug, Reisepass“

- Wenn Banküberweisungen getätigt werden, auf welche Bank bzw. auf welche Konten?

- Gibt es seitens der Bf. noch offene Forderungen?

„Nein, es gibt keine offenen Forderungen mehr.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Von der Bf. wurden Aufwendungen im Gesamtbetrag von 736.921,89 € für Subunternehmerleistungen der S-GmbH für die Durchführung von Reinigungsleistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht und die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen.

Strittig sind im gegenständlichen Verfahren die in Rede stehenden vier Rechnungen der S-GmbH, von denen die Abgabenbehörde ausging, dass es sich um Deckungsrechnungen handelt. Streitgegenständlich ist die Frage, ob die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich von der S-GmbH erbracht wurden und folglich als Betriebsausgaben und die Vorsteuern anzuerkennen sind.

Die S-GmbH hat im Jahr 2010 vier Rechnungen an die Bf. gelegt. Bei diesen Rechnungen handelt es sich um Deckungsrechnungen, da die Fa. S-GmbH die Leistungen nicht erbracht hat.

Da jedoch Reinigungsarbeiten erbracht wurden, wird ein Aufwand von 50% als Betriebsausgaben anerkannt. Die restlichen 50% sind als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer VN zu werten.

2. Beweiswürdigung

Am 27.04.2010 wurde mit Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbHG Frau RH als Geschäftsführerin bei der S-GmbH abberufen und Herr TC als vertretungsbefugter Geschäftsführer bestellt. Mit selben Datum hat Herr TC alle Anteile der Gesellschaft erworben und den Sitz der Geschäftsleitung nach 1140 Wien, C-gasse verlegt. Der Unternehmensgegenstand wurde in Überlassung von Arbeitskräften geändert (ursprünglich betrieb die Gesellschaft ein Cafe). Mit Beschluss vom 29.09.2010 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet, am 13.04.2013 wurde die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die im Firmenbuch angegebene Geschäftsadresse der S-GmbH hat Herr TC angemietet, bei diesem Gebäude handelt es sich um ein Industriegebäude, welches von verschiedenen Firmen genutzt wurde. Herr TC war an dieser Anschrift im Zeitraum vom 26.04.2010 bis 24.09.2010 auch wohnsitzlich in Österreich gemeldet. Dieser Zeitraum überschneidet sich mit seiner Geschäftsführertätigkeit bei der S-GmbH. Die private Wohnadresse von Herrn TC und die Geschäftsanschrift sind ident.

Der Versuch der Masseverwalterin den Geschäftsführer und Gesellschafter TC anlässlich des Konkursverfahrens zu kontaktieren, misslang. Weder die KIAB noch die Masseverwalterin der S-GmbH, MV konnten Herrn TC erreichen, auch anderen Mietern der Liegenschaft war weder eine S-GmbH noch Herr TC bekannt. Es gab keine Hinweise einer Firma an dieser Adresse. Aus dem Schlussbericht der Masseverwalterin vom 12.10.2010 ergibt sich, dass die S-GmbH – sollte sie jemals unternehmerisch tätig geworden sein – zumindest bereits vor Konkurseröffnung die Geschäftstätigkeit eingestellt hat. Unstrittig steht fest, dass weder an Herrn TC noch an die S-GmbH eine Zustellung vorgenommen werden konnte.

Angesichts der weiteren Tatsachen, dass die S-GmbH keine Unterlagen beim Finanzamt abgab, der ehemalige Steuerberater seine Vollmacht zurücklegte, da Herr TC sich nicht mit ihm in

Verbindung setzte und für ihn nicht erreichbar war, wurde am 27.07.2010 die UID-Nummer von der S-GmbH mit 30.07.2010 begrenzt.

Hinsichtlich der Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der S-GmbH ist auszuführen: Frau DN, die gewerberechtliche Geschäftsführerin der Bf. gab bei ihrer ersten Einvernahme vom 02.05.2013 sehr vage Auskunft über diese Geschäftsbeziehung, ihr war nicht viel erinnerlich, sie verwies, dass Unterlagen nachgereicht werden. Zur Kontaktaufnahme und etwaigen Ansprechpartner hat sie keine Aussage getätigt. Sie verwies auf Herrn VN, ihrem Vater und im streitgegenständlichen Zeitraum alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf.

Erst anlässlich der zweiten Befragung vom 13.05.2013 war Frau DN der Name TC erinnerlich und gab zur Geschäftsabwicklung niederschriftlich zu Protokoll, dass Herr TC der Ansprechpartner gewesen sei, die Kontaktaufnahme sei telefonisch erfolgt. Angemerkt wird, dass Frau DN über keine Telefonnummer von Herrn TC verfügte. Weiters hat Frau DN ausgesagt, dass die Rechnungen von Herrn TC geschickten Personen übergeben wurden, die Bezahlung erfolgte in bar. Die Aufträge sind von den Auftraggebern erfolgt. Zu einem etwaigen Bankkonto der S-GmbH wurden keine Angaben gemacht.

Durch die Barzahlung einerseits an eine Person (TC), die nicht auffindbar ist und nicht in Österreich aufhältig und andererseits an „von Herrn TC geschickte“ Personen kann nicht nachgeprüft werden, an wen tatsächlich und in welcher Höhe die Gelder flossen. Völlig ungewöhnlich ist es, dass derartige hohe Summen – die Rechnungsbeträge weisen Summen zwischen 123.000 € und 226.290 € auf - bar bezahlt werden und dass die S-GmbH über kein Geschäftskonto verfügt (auf der Rechnung ist kein Konto angeführt).

Die Bf. hat mehrere Firmenbuchabfragen (Auszüge von 30.04.2010, 04.05.2010, 31.07.2010 und 30.09.2010) getätigt, sowie am 05.05.2010 eine Abfrage der UID-Nummer durchgeführt. Vorgelegt wurde weiters ein Subunternehmervertrag mit der Fa. S-GmbH, sowie ein Kündigungsschreiben vom 14.08.2010. Die Firmenbuchabfragen stehen mit Gesellschaftsänderungen der S-GmbH zeitlich in Zusammenhang, wie die Erstabfrage, direkt nach Eintragung der Neuübernahme der S-GmbH durch TC, jene am 31.07.2010 mit der Begrenzung der UID-Nummer, die am 30.07.2010 erfolgte und jene am 30.09.2010 mit Eröffnung des Konkurses. Auch dies deutet darauf hin, dass Herr VN über die Vorkommnisse der S-GmbH näher Bescheid wusste. Hinsichtlich der Überprüfung von Herrn TC wurde ein ZMR-Auszug vom 26.04.2010 sowie eine Kopie des Reisepasses vorgelegt.

Die streitgegenständlichen vier Rechnungen wurden für die Zeiträume Mai, Juni, Juli und August 2010 ausgestellt. Die Außenprüfung hat festgestellt, dass für diese Zeiträume Reinigungsarbeiten an verschiedene Auftraggeber erfolgten. Aus den Arbeitszeitaufzeichnungen geht jedoch nicht hervor, welche Personen diese Arbeiten erbrachten, es fehlt ebenso ein genaues Tätigkeitsdatum und Beschreibung der Tätigkeit.

Die Rechnungen wurden am 31.05.2010 (Rechnungsnummer 2010/102), am 30.06.2010 (Rechnungsnummer 2010/128), am 31.07.2010 (Rechnungsnummer 2010/142) und am 31.08.2010 (Rechnungsnummer 2010/157) ausgestellt.

Es liegt kein Schriftverkehr zwischen der Bf. und der S-GmbH vor, in Anbetracht der hohen Summen und vielen Aufträge über doch einen längeren Zeitraum ist dies sehr ungewöhnlich. Hinsichtlich der Geschäftsbeziehungen mit anderen Firmen gibt es sehr wohl einen Schriftverkehr (X, Y).

Aufgrund der von der Betriebsprüfung durchgeführten und von der Bf. nur vage widersprochenen Kalkulation der Arbeitsstunden wurde berechnet, dass die abgerechneten Leistungen nicht durch das eigene Personal der S-GmbH erbracht werden konnte.

Es liegen folglich Deckungsrechnungen vor, das heißt, dass die Rechnungsausstellerin (in diesem Fall die S-GmbH) nicht die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht hat.

Dem Sachverhalt und der Beweismwürdigung ist noch hinzuzufügen, dass die Bf. zu Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige über nicht erklärte Erlöse in Höhe von 179.493,03 € resultierend aus einer Rechnung der ***6*** GmbH erstattet hat.

Der festgestellte Sachverhalt gründet auf den Feststellungen der Betriebsprüfung, den Beschwerdeausführungen und den Ergänzungen, den im Akt befindlichen Rechnungen und der Niederschrift von DN., sowie den Berichten der Masseverwalterin. Weiters auf den Firmenbuchauszug der Fa. S-GmbH, FN 00000 und der UID-Nr Abfrage vom 05.05.2010 und dem ZMR-Auszug betreffend TC.

Die Geschäftsanschrift und der Gesellschafter und Geschäftsführer ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug (FN 00000).

Die Rechnungen der S-GmbH sind aktenkundig. Festgestellt wird, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge bar bezahlt wurden (Niederschrift vom 13.05.2013 mit DN) und keine Angabe zu einem Bankkonto enthält.

Dass sich an der im Firmenbuch angeführten Adresse kein Unternehmen befand, ergibt sich einerseits aus den Berichten der Masseverwalterin MV und andererseits aus den Aussagen der Liegenschaftsverwaltung. In dieses Bild passt auch, dass den anderen Mietern an dieser Adresse die S-GmbH ebenfalls nicht bekannt war.

TC, der Geschäftsführer der S-GmbH war im Zeitraum 26.04.2010 (das war ein Tag vor der Übernahme der Geschäftsanteile) bis 24.09.2010 (Tag des Antrages auf Konkurseröffnung) in Österreich wohnsitzlich gemeldet. Davor und danach war er nicht in Österreich gemeldet. Anzumerken ist, dass es sich bei TC um einen slowakischen Staatsbürger handelt.

Folgende Beweismittel werden der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Rechnung vom 31.05.2010 mit der Rechnungsnummer 2010/102 mit einem Betrag von insgesamt 157.446,10 €
- Kassa-Eingangsbeleg von der Fa. S-GmbH vom 30.06.2010 von 157.446,10 €
- Rechnung vom 30.06.2010 mit der Rechnungsnummer 2010/128 mit einem Betrag von insgesamt 147.600,30 €
- Kassa-Eingangsbeleg von der Fa. S-GmbH vom 31.07.2010 von 147.600,30 €
- Rechnung vom 31.08.2010 mit der Rechnungsnummer 2010/142 mit einem Betrag von insgesamt 160.327,38 €
- Kassa-Eingangsbeleg von der Fa. S-GmbH vom 19.08.2010 von 160.327,38 €
- Rechnung vom 31.08.2010 mit der Rechnungsnummer 2010/157 mit einem Betrag von insgesamt 271.548,11 €
- Kassa-Eingangsbeleg von der Fa. S-GmbH vom 20.09.2010 von 271.548,11 €
- Selbstanzeige am 29.09.2012
- Rechnung 31.05.2010 an die S- GmbH mit der Rechnungsnummer 1708
- Ergebnis der Überprüfung der MwSt-Nummer betreffend S-GmbH, S-Adresse, Abfragedatum 05.05.2010, ATU UID-S
- ZMR-Abfrage VN
- ZMR-Abfrage DN
- ZMR-Auszug TC
- Niederschriften mit DN vom 02.05.2013, 13.05.2013
- Firmenbuchauszug der S-GmbH, FN 00000 vom 03.04.2010, 04.05.2010, 31.07.2010, 30.09.2010, 23.04.2013
- Firmenbuchauszug der Bf., 0000 vom 03.12.2019
- UID-Abfrage vom 05.05.2010
- Daten des Steuerkontos der S-GmbH vom 09.10.2010
- Ausweis von TC
- Kündigungsschreiben der S-GmbH vom 14.08.2010
- Anmerkungen des Finanzamtes zum Konkursverfahren der S-GmbH
- Bericht der Insolvenzverwalterin MV zu GZ GZ vom 25.03.2011, 3.04.2012 und 12.10.2010
- Meldung an Netzwerk Steuerfahndung
- Schriftverkehr mit der X vom 07.04.2010, 23.06.2010, 22.07.2010, 03.01.2011
- Schriftverkehr mit dem Verein Y
- Subunternehmervertrag abgeschlossen zwischen der Bf. und der S-GmbH vom 30.04.2010

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Einstellung des Verfahrens betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens)

Mit Bescheid vom 23.05.2013 wurde das Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 nach erfolgter Außenprüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Dagegen wurde fristgerecht mit Eingabe vom 14.06.2013 Beschwerde eingebracht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.09.2014 hat die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht, der dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

Mit Eingabe vom 24.09.2015 an das Bundesfinanzgericht hat die beschwerdeführende Partei die Beschwerde vom 14.06.2013 zurückgezogen.

Daraus folgt rechtlich:

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde im Fall der Zurücknahme (Abs. 1) mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Die beschwerdeführende Partei hat mit Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 24.09.2015 erklärt, die Beschwerde vom 14.06.2013 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2010 zurückzuziehen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Daraus ergibt sich, dass das Beschwerdeverfahren einzustellen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung der Beschwerde gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2010)

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die in Rede stehenden Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich vom Rechnungsaussteller, der Fa. S-GmbH erbracht wurden und folglich

die geltend gemachten Vorsteuern und die Aufwendungen als Betriebsausgaben zu gewähren sind.

Die Rechnungen wurden folgendermaßen von der S-GmbH, 1140 Wien, C-gasse, GF: TC, ATU ***8***, Handelsgericht Wien, FN 00000 ausgestellt:

1. Rechnung 2010/102 mit Rechnungsdatum 31.05.2010:

„Leistungszeitraum: 01.05.2010 – 31.05.2010

Leistungsort: Wien – Wien Umgebung laut Anhang

Verrechnet wurde die Bereitstellung der Fachkräfte im Reinigungsbereich für den Monat Mai 2010 für geleistete Reinigungsarbeiten laut Anhang.“

2. Rechnung 2010/128 mit Rechnungsdatum 30.06.2010:

„Leistungszeitraum: 01.06.2010 – 30.06.2010

Leistungsort: Wien – Wien Umgebung laut Anhang

Verrechnet wurde die Bereitstellung der Fachkräfte im Reinigungsbereich für den Monat Juni 2010 für geleistete Reinigungsarbeiten laut Anhang.“

3. Rechnung 2010/142 mit Rechnungsdatum 31.07.2010:

„Leistungszeitraum: 01.07.2010 – 31.07.2010

Leistungsort: Wien – Wien Umgebung laut Anhang

Verrechnet wurde die Bereitstellung der Fachkräfte im Reinigungsbereich für den Monat Juli 2010 für geleistete Reinigungsarbeiten laut Anhang.“

4. Rechnung 2010/157 mit Rechnungsdatum 31.08.2010:

„Leistungszeitraum: 01.08.2010 – 31.08.2010

Leistungsort: Wien – Wien Umgebung laut Anhang

Verrechnet wurde die Bereitstellung der Fachkräfte im Reinigungsbereich für den Monat August 2010 für geleistete Reinigungsarbeiten laut Anhang.“

Diese Rechnungen wurden im Zeitraum der „Existenz“ der S-GmbH gelegt, nämlich zwischen Übernahme der Anteile durch Herrn TC am 27.04.2010 und Eröffnung des Konkurses am 29.09.2010.

Aus dem Berichten der Masseverwalterin ist ersichtlich, dass es dieser im Zuge des Insolvenzverfahrens nicht gelungen ist, Herrn TC stellig zu machen. Nach Rücksprache mit dem Liegenschaftseigentümer der Geschäftsanschrift der Gesellschaft und Wohnanschrift des Geschäftsführer-Gesellschafters TC brachte die Masseverwalterin in Erfahrung, dass die Liegenschaft von Herrn TC als Büro angemietet wurde. Nach Abschluss des Mietvertrages war Herr TC jedoch nicht mehr erreichbar, alle Mieten blieben unbezahlt. Laut Auskunft der

Hausverwaltung am 28.07.2010 wurde der Mietvertrag wegen Nichtzahlung der Miete seitens des Vermieters aufgelöst.

Bei der Wiener Gebietskrankenkasse wurden von der S-GmbH 320 Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet, Beiträge wurden nicht abgeführt. Die Masseverwalterin hat im Zuge des Insolvenzverfahrens die Abmeldung der Dienstnehmer unter Bestreitung von aufrechten Dienstverhältnissen von der Sozialversicherung und Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse vorgenommen. Aus weiteren Erhebungen der Masseverwalterin ergab sich, dass die angemeldeten Dienstnehmer für einen anderen Rechtsträger tätig waren.

Die Abgabenbehörde hat bei einem Lokalausweis am 27.07.2010 niemanden an der im Firmenbuch eingetragenen Adresse getroffen und auch keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit festgestellt. Die UID-Nummer wurde daher mit 30.07.2010 begrenzt, die Zustellung wurde auf 9999 (Finanzamt) umgestellt.

Das Bundesfinanzgericht nimmt sachverhaltsmäßig folgende Umstände als erwiesen an:

- Bei dem im Betriebsprüfungsbericht angeführten Subunternehmen hat es sich um eine Scheinfirma gehandelt;
- dem Geschäftsführer der Bf. war bewusst, dass trotz der Verträge mit der Gesellschaft, von dieser Firma nicht die behaupteten Leistungen erbracht wurden;
- die Verträge dienten vielmehr der Verschleierung, dass in Wahrheit Schwarzarbeiter diese Leistungen erbracht haben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Körperschaft- und Umsatzsteuer

Gemäß § 23 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist für die Abgabenerhebung das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend.

Weiters ist gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: 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.

Nach § 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO haben die Abgabenbehörde sowie das Bundesfinanzgericht 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).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, 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).

Gemäß § 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, EStG, § 4 Tz 269f). Die Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Ausgaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (VwGH 15.05.1997, 95/15/0093).

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 S-GmbH 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.

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, BFG 6.2.2018, RV/6100539/2007).

Im Zusammenhang mit den vier festgestellten Deckungsrechnungen im Jahr 2010 sind keine Zahlungen an die darin als Leistungserbringerin ausgewiesene S-GmbH geflossen. Vielmehr sollen die fingierten Deckungsrechnungen an die Stelle des tatsächlich bezahlten (Lohn-)Aufwandes des tätig gewordenen, bei der die Bf. nicht angemeldeten Personals treten. Da die Reinigungsleistungen im Jahr 2010 tatsächlich erbracht wurden, die Rechnungsausstellerin aber über zu wenige eigene Arbeiter verfügte um die in Rede stehenden Reinigungsleistungen zu erbringen, musste sie sich oder die Bf. selber weiterer Arbeiter bedienen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen durch die belangte Behörde entspricht sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.05.2002, 96/13/0168; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013). Die Bf. ist dieser Schätzung auch nicht essentiell entgegengetreten, sodass das BFG auch insoweit die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung als sachgerecht ansieht.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog hinsichtlich nicht von der Rechnungsausstellerin erbrachter Leistungen in seinem Erkenntnis, VwGH 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, RV/2239-W/12; BFG 05.10.2017, RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011). Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Mehrwertsteuerbereich nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteueridentifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Der Geschäftsführer der Bf. hat all das nicht einmal im Ansatz versucht. Hierfür spricht auch die Aussage in der Einvernahme vom 02.05.2013 und 13.05.2013 von DN. Sie habe keine Wahrnehmungen zu den Unterlagen, erst in der zweiten Befragung erinnerte sie sich, dass Herr TC der Ansprechpartner gewesen sei. Aus ihrer Aussage kann abgeleitet werden, dass sie auch im Falle der Überreichung von Unterlagen diese nie überprüft hat. In den Geschäftsräumlichkeiten der Subfirma sei sie nie gewesen.

Dieses Verhalten nur damit erklärt werden, dass ihr bzw ihrem Vater VN bewusst war, dass die Leistungen der obigen Firma nur darin bestanden haben konnte, Deckungsrechnungen zu erstellen, die die tatsächlich erbrachten Reinigungsleistungen verschleiern sollten.

Völlig zu Recht weist das Finanzamt auch auf den Umstand hin, dass die die Auswahl der Subfirma, wie Gesellschafterwechsel kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehung, die baldige Konkursöffnung und amtliche Löschung nach Beendigung der Geschäftsbeziehung und der Nichterreichbarkeit der Geschäftsführer der Subfirma (keinen Wohnsitz in Österreich) auffällig ist.

Im Beschwerdefall lagen Scheingeschäfte vor:

Durch die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung der Arbeitnehmer bei Scheinfirmen bzw. Firmen, die lediglich auf dem Papier bestanden, jedoch tatsächlich keine Leistungen erbringen und weder Sozial- noch Lohnabgaben abführen würden, sowie durch die Ausstellung sogenannter Deckungsrechnungen durch diese Firmen sollte verdeckt werden, dass tatsächlich ein Beschäftigungsverhältnis zwischen der Bf. und den auf deren Baustelle tätigen Arbeitnehmern bestanden hat. Die fingierten Deckungsrechnungen sollten bei der tatsächlichen Beschäftigten anstelle des von ihr getätigten Lohnaufwandes (der Lohnzahlungen) treten. Durch die äußere Erscheinungsform dieser Vorgangsweise soll das Dienstverhältnis der Beschäftigten mit den Arbeitnehmern durch das fingierte Dienstverhältnis zwischen einer Scheinfirma und den Arbeitnehmern verdeckt werden.

Es war den Vertragspartnern bewusst, dass die behaupteten Leistungen nicht erbracht werden sollten und auch nicht erbracht worden sind.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde stichprobenweise die Leistungserbringung dokumentiert, an Hand von Kostenvoranschlägen gegenüber den Auftraggebern. Damit konnte die Erbringung der Leistung dokumentiert werden, jedoch nicht, wer die Subleistungen tatsächlich erbracht. In den Aufzeichnungen scheinen die Arbeiter nicht auf. Die Namen der Arbeiter konnten nicht mitgeteilt werden.

Damit mangelt es bereits an einer der Grundvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug, dass nämlich Rechnungen über eine tatsächlich erbrachte und nicht über eine bloß fingierte Lieferung oder sonstige Leistung erstellt worden sind.

Was die ertragsteuerliche Seite anlangt, ist die belangte Behörde aufgrund der Ermittlungsergebnisse (wobei im Übrigen auf die Anwendung der Bestimmung des § 162 BAO verzichtet wurde) zu Recht davon ausgegangen, dass nur ein Teil der angeblich der Subfirma gegebenen Gelder zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wurde. Die Schätzung der Höhe der Aufwendungen für Schwarzarbeiter mit 50 % entspricht, worauf auch die Betriebsprüfung in ihrem Bericht hingewiesen hat, sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115 und VwGH 16.05.2002, 96/13/0168).

Da somit als erwiesen anzunehmen ist, dass die Bf. die Beauftragung von der Fa. S-GmbH lediglich vorgetäuscht und die Aufträge durch eigene nicht angemeldete (und deshalb entsprechend billigere) Arbeitskräfte erfüllt hat, lag ein Mehrge Gewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf. keinen Niederschlag gefunden hat. Diese verdeckte Ausschüttung war daher auch der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Ergänzend wird auf die ausführlich begründete und schlüssige Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 30.09.2014 verwiesen, deren Begründung das Bundesfinanzgericht ausdrücklich teilt.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten

und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172, VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088, VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 138 BAO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet die Richtigkeit seiner Angaben, durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 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 oder nicht.

Es ist im Wirtschaftsleben bekannt, dass es sich bei einem Reinigungsgewerbe um eine Risikobranche in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug handelt.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Bf. die als Umsatzsteuer ausgewiesenen Beträge aus den Rechnungen der S-GmbH als Vorsteuer geltend machen kann. Für die Abgabenbehörde bestanden aufgrund ihrer Ermittlungsergebnisse berechnete Zweifel daran, wer die in Rechnung gestellten Leistungen an die Bf. erbracht hat und hat diese Rechnungen als Deckungsrechnungen qualifiziert. Es liege bei der Rechnungsausstellerin keine unternehmerische Tätigkeit vor, nach Ansicht der Bf. jedoch sei sie hinsichtlich der Überprüfung der unternehmerischen Tätigkeit der Rechnungsausstellerin durch Abfragen der UID-Nummer und des Firmenbuchauszuges ihrer Sorgfaltspflicht hinreichend nachgekommen und der Vorsteuerabzug stehe zu.

Die Außenprüfung stellt anlässlich ihrer Erhebungen fest, dass sich an der Sitzadresse der S-GmbH keine Anhaltspunkte für eine dort ausgeübte Geschäftstätigkeit ergeben haben, die Gesellschaft ist am angeblichen Betriebsort nicht existent und der Geschäftsführer nicht ständig in Österreich aufhältig.

Bezüglich der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen ist auszuführen: Die Bf. legte einen Firmenbuchauszug sowie die Bestätigung einer UID-Nummer vor. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Grundsätzlich kann aus Unterlagen wie Firmenbuchauszügen, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern uä nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen tatsächlich existiert und die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Die Zahlungen zur Begleichung der erbrachten Leistungen erfolgte bar. Auf den Rechnungen ist kein Bankkonto ausgewiesen. Die Tatsache eines fehlenden Bankkontos auf der Rechnung erscheint völlig unüblich.

Die Unauffindbarkeit des Geschäftsführer-Gesellschafters der S-GmbH, die Nichtexistenz der Firma an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse, die Tatsache, dass ohne Kontrolle Bargeld übergeben wurde, waren ausreichend maßgebliche Gründe für die Annahme, dass die S-GmbH nicht Empfänger der Zahlungen war und die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen nicht erbracht hat.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung, VwGH 26.02.2002, 2000/13/0013 erwogen: "Gerade der Erweisbarkeit des Zahlungsflusses kommt im gegebenen Zusammenhang aber entscheidendes Gewicht zu. Geht es doch darum, wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt hat, welche für die Bezahlung nicht gemeldeter Arbeitskräfte Verwendung gefunden haben sollen."

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt nach traditioneller Sicht bei Angabe einer falschen Adresse keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der EuGH hat in seinen Urteilen zur Bedeutung der Rechnung für den Vorsteuerabzug dieser jedoch lediglich eine Dokumentationsfunktion beigemessen, die nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht dazu führen kann, den Vorsteuerabzug nur deshalb zu versagen, weil die Rechnung nicht die vorgeschriebenen Angaben enthält. Vielmehr können die von der Mehrwertsteuerrichtlinie geforderten Angaben auch anders als durch die Rechnung nachgewiesen werden (EuGH 21.04.2005, C-25/03 "HE"; 01.03.2012, C-280/10 "Polski Trawertyn"). Entscheidend ist das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen. Dazu hat die Behörde alle ihr vorliegenden Informationen zu berücksichtigen.

Das Gesetz enthält keine klare Regelung für den Fall, dass die Rechnung zwar die erforderlichen Angaben enthält, die Angaben aber nicht dem tatsächlichen Geschehen oder der Rechtslage entsprechen. Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt eine Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 nicht notwendig Übereinstimmung zwischen der in Rechnung bekundeten Fakten und dem tatsächlichen Geschehensablauf voraus (VwGH 23.06.1983, 82/15/0026; VwGH 16.03.1987, 85/15/0329). Hinsichtlich der materiellrechtlichen Voraussetzungen derartiger Falschrechnungen ist zu unterscheiden, ob die unrichtige Angabe für den sorgfältig handelnden Leistungsempfänger leicht erkennbar ist oder nicht.

Sinn dieser Gesetzesbestimmung ist es, dass der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen ist, der tatsächlich geleistet hat (VwGH 26.11.2014, 2010/13/0185). Die Angabe von Name und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers in einer Rechnung dient

nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (vgl. VwGH 01.06.2006, 2004/15/0069). Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat, es muss der Rechnung eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174; vgl. Ruppe, UStG⁵, § 11 Tz 59).

Der Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt diese Leistung, so kann die Vorsteuer nicht abgezogen werden, auch wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet oder bezahlt hat (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159).

Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen kann daher im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als "richtige" Rechnungsadresse bestehen.

Gleiches gilt für etwaige vorgelegte Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-)Adressen der Unternehmen.

Die Angaben von Namen und Anschrift des liefernden und leistenden Unternehmers in einer Rechnung dienen nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer (vgl. VwGH 01.06.2006, 2004/15/0069).

Auf den "guten Glauben" des Rechnungsempfängers in Bezug auf die Rechnungsmerkmale kommt es nicht an (vgl. etwa VwGH 13.09.2006, 2003/13/0004).

Eine "Ungreifbarkeit des Leistungserbringers" ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (vgl. VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174, 2003/13/0004).

Der in diesem Zeitraum alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer TC war genau in diesem Zeitraum, nämlich für die Dauer der Existenz der S-GmbH laut Firmenbuch, in Österreich wohnsitzlich gemeldet.

Zunächst ist anzuführen, dass es sich bei der Reinigungsbranche (Nebengewerbe der Baubranche) um eine betroffene Branche, in der Umsatzsteuerbetrug häufig vorkommt, handelt.

Bei Aufnahme neuer Geschäftsbeziehungen, wie im gegenständlichen Fall, ist gegebenenfalls vor Ort zu prüfen, ob die handelnden Personen erreichbar sind und ein aktiver Betrieb unterhalten wird. Die im Firmenbuch eingetragene und auf der Rechnung aufscheinende Adresse wurde nicht überprüft.

Die Geschäftsverbindung war neu und von kurzer Dauer. Die rechnungsausstellende Firma wurde vor der Rechnungsausstellung gekauft und wurde bald nach Ausstellung der letzten verfahrensgegenständlichen Rechnung der Konkurs eröffnet. Dass das Unternehmen kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehungen erst erworben wurde, ergibt sich unstrittig aus dem Firmenbuchauszug.

Die Überprüfung des Geschäftspartners durch die Bf. erfolgte durch die Einholung eines Firmenbuchauszuges und Abfrage der UID-Nummer. Eine Überprüfung der tatsächlichen Existenz des Vertragspartners vor Ort wurde nicht vorgenommen. Der Bf. ist auch nicht aufgefallen, dass die Anmeldung des Geschäftsführers, Herrn TC im Zentralen Melderegister zeitgleich mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile zusammenfällt.

Auskünfte von Geschäftspartnern oder aus Firmendatenbanken, eine eindeutige Identifikation der Vertretungsbefugnis der handelnden natürlichen Personen wurde ebenfalls nicht vorgenommen.

Aus den angeführten Gründen lässt sich der Schluss ableiten, dass sich die Bf. der besonderen Ungewöhnlichkeit der Umstände der Geschäftsabwicklung (steuerbetrugsanfällige Branche, fehlender Unternehmensstandort, Aufnahme der neuen Geschäftsbeziehung durch persönliche Kontaktaufnahme, kurzes Bestehen des Unternehmens, Branchenwechsel beim leistenden Unternehmen, Barzahlungen) bewusst war und nicht die erforderlichen Sorgfaltspflichten erfüllt hat und somit vom Mehrwertsteuerbetrug "wusste oder wissen hätte müssen".

Bei den Erhebungen des Finanzamtes, deren Ergebnis das Bundesfinanzgericht als glaubhaft erachtet, konnten an der Rechnungsadresse keine Betriebsräumlichkeiten des Unternehmens oder unternehmerische Tätigkeit festgestellt werden. Aus den Ermittlungsergebnissen ergibt sich damit eindeutig, dass weder der Ort der Geschäftsleitung noch eine Geschäftstätigkeit im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sich im Leistungs- und Abrechnungszeitpunkt an der angegebenen Rechnungsadresse befunden hat. Daraus lässt sich eindeutig ableiten, dass die S-GmbH die verrechneten Leistungen nicht erbracht hat.

Da die S-GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hat, muss davon ausgegangen werden, dass die gegenständlichen Reinigungsarbeiten unter Zuhilfenahme von "Schwarzarbeitern" oder von der Bf. bzw ihrer Bevollmächtigten selbst ausgeführt wurden.

Im vorliegenden Fall konnte die Bf. nach dem vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhalt erkennen, dass ihr Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Maßgebend ist somit nicht eine isolierte Betrachtung bzw. das Herausgreifen einzelner Fakten, weil erst durch das Zusammenspiel sämtlicher Indizien im jeweils konkret zu beurteilenden Einzelfall eine Gesamtbetrachtung überhaupt erst ermöglicht wird.

Im Zuge dieser Gesamtbetrachtung kam das Bundesfinanzgericht aus den oben dargelegten Gründen zum Ergebnis, dass die Bf. den Mehrwerterschwindel hätte erkennen müssen. Damit steht der Bf. das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu.

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

Es ist jeden Geschäftspartner zumutbar und fällt in die Pflicht eines ordentlichen Unternehmers, sich vor Auftragsvergabe von der Redlichkeit seines Kontrahenten durch die zur Verfügung stehenden Kontrollmöglichkeiten zu überzeugen. Dies hat besonders im Bereich der Risikobranchen - wie eine Nebenbranche der Baubranche - Gültigkeit. Wenn von den zahlreichen Möglichkeiten zur Überprüfung und Dokumentation nicht oder unzureichend Gebrauch gemacht wird, der Geschäftspartner sich als unehrlich erweist, so fällt dies unter das Unternehmerwagnis.

Die Bf. ist ihrer Sorgfaltspflicht nicht gerecht geworden. Die Bf. hat sich nicht davon überzeugt, dass das Unternehmen an der im Firmenbuch ansässigen Adresse tatsächlich seinen Sitz hat und verfügte auch über keinerlei sonstige Informationen über feste Adressen des Fremdleisters. Sie hat sich auch nicht näher über den Betrieb der jeweiligen Unternehmung und zwar insbesondere darüber informiert, ob diese in der Lage war, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Eine Beauftragung von Firmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, dies umso mehr, als die Bf. nicht auf entsprechende Erfahrungen mit der in Rede stehenden Firma zurückgreifen konnte, weil sie mit dieser erstmals in Verbindung getreten ist. Dass die Bf. die Firma, von der sie abgesehen von deren rechtlicher Existenz nichts wusste, und zu der sie zuvor noch keinen geschäftlichen Kontakt hatte, nicht näher überprüfte, ist nicht plausibel.

Im gegenständlichen Verfahren wurde seitens der Bf. von Kontrollmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über handelnde Personen oder sonstiger Schriftverkehr, welche in aller Regel bei Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen, wurden nicht vorgelegt.

Die Leistungserbringung durch die in Rede stehende Firma konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden.

Die Ansicht der Bf., dass (unabhängig von der Leistungserbringung) alleine aufgrund ihrer vorgelegten Unterlagen mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass das in der Rechnung ausgewiesene Unternehmen auch (operativ) tätig war (und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden) ist nicht zutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Da sich in Bezug auf die verfahrensgegenständliche Firma aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergab, dass die in der Rechnung aufscheinende Firma die Leistungen nicht erbracht hat, wurde der Abzug der darin ausgewiesenen Vorsteuer zu Recht versagt.

Ein Vorsteuerabzug aus den verfahrensgegenständlichen Rechnungen steht somit nicht zu.

UID-Begrenzung

Im Falle der beiden Rechnungen 2010/142 und 2010/157 ausgestellt am 31.07.2010 und am 31.08.2010 besteht zusätzlich zur Feststellung der nicht erbrachten Leistungen durch den Rechnungsaussteller auch aufgrund der Begrenzung der UID-Nummer per 30.07.2010 kein Vorsteueranspruch. Der Vorsteuerabzug würde nur zustehen, wenn die UID-Nummer nach Zeitablauf verwendet wird und der Rechnungsaussteller (weiterhin) unternehmerisch tätig ist. Wie bereits oben ausgeführt, erbrachte die rechnungsausstellende S-GmbH weder vor noch nach der Begrenzung der UID-Nummer eine unternehmerische Tätigkeit.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Verdeckte Gewinnausschüttung

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 und die nicht anerkannten Betriebsausgaben eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter VN dar.

Da die verdeckte Ausschüttung direkt dem Geschäftsführer vorgeschrieben wurde, ist darüber gesondert zu entscheiden (RV/7100232/2015).

2.3. Zu Spruchpunkt I.II. und II.II. (Revision)

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

I.II. Beschluss:

Da sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung des Beschwerdeverfahrens im Falle der Zurückziehung der Beschwerde unmittelbar aus § 256 Abs. 3 BAO ergibt, liegt im konkreten Fall keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

II.II. Erkenntnis:

Das gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers für die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, wenn die Leistung nicht vom Rechnungsaussteller erbracht wurde. Die Revision ist unzulässig, weil nur Sachverhaltsfragen und keine Rechtsfragen im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zu lösen waren, sondern der Umstand, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von der von der Bf. vorgeschobenen Subfirma erbracht wurden, der vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Wien, am 7. Juli 2021