

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***12*** in der Beschwerdesache ***10***, vertreten durch ***11*** über die Beschwerde vom 6. Juli 2015 gegen den abweisenden Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 3. Juni 2015 hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009 vom 3. Juni 2015

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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, betreibt ein Reinigungsunternehmen. Zum Zeitpunkt der Außenprüfung ist der Sitz in ***5***.

Für das Jahr 2009 wurde eine Außenprüfung durchgeführt, die mit Schlussbericht vom 09.06.2010 endete und folgende Feststellungen getroffen hat:

1. Feststellungen der Außenprüfung

Tz. 1 Aufzeichnungen

Das Kassabuch sei erst im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Buchhalterin angefertigt worden. Die fortlaufende Nummernvergabe für die Belege sei ebenfalls erst durch die Buchhalterin erfolgt. Eine Vollständigkeitskontrolle sei daher zwecklos gewesen.

In der Niederschrift vom 29.04.2010 mit der gewerblichen Geschäftsführerin DN, habe diese angegeben, dass die Bezahlungen der Subunternehmen, nicht wie auf den gebuchten Belegen angeführt erfolgte, sondern bereits Teilzahlungen durchgeführt und die dazugehörigen ausgestellten Belege (Uraufzeichnungen) vernichtet worden seien.

Weiters seien in der Buchhaltung bzw. im Kassabuch Ausgabenbeträge doppelt verbucht bzw. aufgezeichnet worden (zB.: Beleg 174 und 175 / 2009 mit Beleg 542 / 2009).

Der verbuchte Beleg V002501/02 ohne Belegnummer sei nicht mehr aufgefunden worden.

Die Buchhaltung sei weiters nicht chronologisch erstellt worden (zB.: Beleg 122/2009 vom 16.2.2009 verbucht nach den Belegen vom 28.2.2009).

Das vorgelegte Kassabuch habe Kassastände zwischen -44.860,87 € (1. - 4.12.2009) und 210.545,01 € aufgewiesen.

Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen würden daher keinesfalls den Erfordernissen der § 124 bzw. § 131 BAO entsprechen.

Eine Überprüfung der Subunternehmer habe ergeben, dass die beauftragten Subunternehmen (Subunternehmer1, Subunternehmen2, Subunternehmen3***1***) in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt hatten.

Laut Angabe der Abgabepflichtigen sei die Beauftragung und die Geschäftsabwicklung mit den Subfirmen wie nachfolgend dargestellt erfolgt: Die Geschäftsführer der beauftragten Subfirmen, hätten von sich aus den Kontakt zur Gesellschaft hergestellt. Seitens der Bf sei nicht überprüft worden, ob die Subunternehmen ausreichend Personal zur Erbringung der Leistung beschäftigt hatten. Der Firmensitz der Subunternehmen sei ebenfalls nicht überprüft worden. Zur jeweiligen Monatsmitte seien die Subfirmen gekündigt worden. Die laut Subunternehmervertrag verlangten nachweislichen schriftliche Mahnungen seien nicht vorgelegt worden. Ebenso sei die Kündigung weder durch Einschreiben mit Rückschein noch durch Zustellung gegen Empfangsbestätigung zugestellt worden. Über die näheren Umstände über den Wechsel der Subfirmen hätten die Geschäftsführer keine Angaben gemacht.

Aufgrund dieser Punkte sei die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO verpflichtet, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, da die Bf. keine ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt hatte bzw. die vorgelegten Aufzeichnungen, derartige formelle und materielle Mängel aufwiesen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (siehe Stoll, BAO, 1921 ff und die dort zit Judikatur) berechtigen Mängel größeren Umfangs, gröberer Art und Systemmängel auch zu einer tiefergreifenden Schätzung.

Insbesondere scheine es geboten, bei Beurteilung der "Wesentlichkeit" eines formellen Mangels auch seine Ursache und die durch bewusste Fehlerhaftigkeit beabsichtigte Wirkung und die angestrebte, in Kauf genommene Tragweite, in die Erwägung miteinzubeziehen.

Bei Beurteilung der Wesentlichkeit, Erheblichkeit und Bedeutsamkeit von Mängeln könne auch nicht ganz die Frage beiseitegeschoben werden, ob der Mangel auf ein erklärbares Versehen zurückzuführen oder ob er Ausdruck eines geplanten, bewussten, zielgerichteten Verhaltens sei.

Tz. 2 Doppelt verbuchte Aufwendungen

Die doppelt im Kassabuch (siehe Tz. 1) erfassten Aufwendungen (Belege 174 und 175) und die ohne Beleg und ohne Nummerierung durchgeführte Buchung (ER vom 12.09.2009), inklusive der darauf entfallenden Vorsteuer und der Kapitalertragsteuer würden eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn VN, geb. VN_Geburtsdatum darstellen.

Die Kapitalertragsteuer trage die Gesellschaft. Die verdeckten Ausschüttungen werden dem Steuersatz von 25% unterzogen.

Die Vorsteuer sei gemäß § 12 UStG nicht abziehbar und werde seitens der Prüfung entsprechend gekürzt.

	03/2009	09/2009
Aufwendungen	1.816,66	1.665,83
darauf entfallende Vorsteuer	363,34	333,17
verdeckte Ausschüttung netto	2.180,00	1.999,00
davon Kest 33,33%	726,67	666,33
verdeckte Ausschüttung brutto	2.906,67	2.665,33
Kest	726,67	666,33

Tz. 3 Sicherheitszuschlag

Aufgrund der Feststellungen (siehe Tz. 1) wurde seitens der Außenprüfung ein gerundeter Gefährdungszuschlag in Höhe von 5% der erklärten Umsätze hinzugerechnet.

	02-12/2009	01/2010
BMG USt	2.603.608,11	208.717,03

Gefährdungszuschlag	130.180,41	10.435,85
BMG USt laut BP	2.733.788,52	219.152,88

Die als Gefährdungszuschlag hinzugerechneten Umsätze, abzüglich eines seitens der Außenprüfung geschätzten Aufwandes für Lohnkosten, Betriebsmittel usw. in Höhe von 80% der hinzugerechneten Umsätze, inklusive der darauf entfallenden Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer würden eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer VN, geb. VN_Geburtsdatum darstellen.

Die Kapitalertragsteuer trage die Gesellschaft. Die verdeckten Ausschüttungen werden dem Steuersatz von 25% unterzogen.

	02-12/2009	01/2010
Gefährdungszuschlag	130.180,41	10.435,85
darauf entfallende USt	26.036,08	2.087,17
Abzüglich Aufwendungen	104.144,32	8.348,68
Verdeckte Gewinnausschüttung	52.072,16	4.174,34
davon Kest 33,33%	17.357,39	1.391,45
Verdeckte Gewinnausschüttung brutto	69.429,55	5.565,79
Kest	17.357,39	1.391,45

Die dargestellte Schätzungsmethode entspreche dem Ziel einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, nämlich im Ergebnis jenem Sachverhalt nahezukommen, von dem anzunehmen ist, dass er die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich habe.

Tz. 4 Subfirmen

Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag nicht durch entsprechende angestellte Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt ist (siehe auch Tz. 1), gehe die Außenprüfung davon aus, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handle.

Wobei die Prüfung zugrunde lege, dass durchschnittlich 22 Arbeitstage im Monat und 8 Stunden pro Tag und Mitarbeiter die Leistungen erbracht wurden.

Als Stundenlohn diene der in der Rechnung ausgewiesene Stundensatz.

Die Anzahl der Mitarbeiter der Subfirmen mal den Stundensatz ergebe den anzuerkennenden Anteil der jeweiligen Rechnung.

Die Vorsteuer wurde daher von der Prüfung entsprechend gekürzt.

	02/2009	03/2009	04/2009	05/2009
Verrechnete Leistungen	93.378,00	96.611,39	88.743,68	113.269,95
Summe der MA mögl. erbrachte Leistung	57.684,00	43.586,00	78.821,84	101.578,32
Differenz	35.694,00	53.025,39	9.921,84	11.691,63
Vorsteuerkürzung	7.138,80	10.605,08	1.984,37	2.338,33

	06/2009	07/2009	08/2009	09/2009
Verrechnete Leistungen	113.800,05	179.726,13	217.816,13	140.332,32
Summe der MA mögl. erbrachte Leistung	114.241,20	119.379,76	163.392,00	9.016,00
Differenz	-441,15	60.346,37	54.424,13	131.316,32
Vorsteuerkürzung	0,00	12.069,27	10.884,83	26.263,26

	10/2009	11/2009	12/2009	01/2010
Verrechnete Leistungen	158.483,48	185.503,78	170.982,15	
Summe der MA mögl. erbrachte Leistung	14.168,00	13.340,00	12.144,00	
Differenz	144.315,48	172.163,78	158.838,15	
Vorsteuerkürzung	28.863,10	34.432,76	31.767,63	

Tz. 5 Reparaturen u. Betriebsmittel PKW

Im Zuge der Außenprüfung wurde weiters festgestellt, dass für Reparaturen von Personenkraftfahrzeugen und deren Betriebsmittel Vorsteuern geltend gemacht wurden.

Die Vorsteuern für Treibstoffe und KFZ-Kosten wurden daher seitens der Prüfung um 50% gekürzt.

Der mit der KFZ-Versicherung unmittelbar abgerechnete Schadensbetrag betreffend die Eingangsrechnung 10033009978 der Porsche Inter Auto GmbH & Co KG vom 9.10.2009 sei in der Buchhaltung der Gesellschaft zusätzlich als Ausgabe über das Kassabuch erfasst worden, obwohl keine Zahlung seitens des Unternehmens direkt an die Porsche Inter Auto GmbH & Co KG erfolgt sei.

Diese erfasste und nicht bezahlte Aufwendung, inklusive der darauf entfallenden Vorsteuer und der Kapitalertragsteuer stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer VN, geb. VN_Geburtsdatum dar.

Die Kapitalertragsteuer trage die Gesellschaft. Die verdeckte Ausschüttung werde dem Steuersatz von 25% unterzogen.

Die Vorsteuer sei gemäß § 12 UStG nicht abziehbar und wurde seitens der Prüfung entsprechend gekürzt.

	10/2009
Aufwendungen	1.501,98
darauf entfallende Vorsteuer	300,40
verdeckte Gewinnausschüttung netto	1.802,38
davon Kest 33,33%	600,79
verdeckte Gewinnausschüttung brutto	2.403,17
Kest	600,79

	02-12/2009	01/2010
Summe Vorsteuer	2.891,12	413,27
Betriebsmittel 50%	300,40	
Vorsteuer ER 10033009978	3.191,52	
Summe Vorsteuerkürzungen	3.191,52	413,27

Tz. 6 Steuern

1) Umsatzsteuer

	02-12/2009	01/2010
BMG USt laut Prüfung	2.733.788,52	219.152,88
davon Umsätze 20% laut Prüfung	2.733.788,52	219.152,88
USt laut Prüfung	546.757,70	43.830,58
Abzüglich Vorsteuern	160.512,83	21.311,00
Zahllast laut Prüfung	386.244,87	22.519,57
Bisher gemeldet bzw bezahlt	189.973,35	22.519,57
Differenz	196.271,52	2.500,44

2.) Kapitalertragsteuer:

	02-12/2009	01/2010
vA brutto Tz 2	5.572,00	
vA brutto Tz 3	69.429,55	5.565,79
vA brutto Tz 5	2.403,17	
Summe vA	77.404,72	5.565,79
Kest	19.351,18	1.391,45

Die Geschäftsführerin machte folgende Angaben:

Über die Bezahlung der sich ergebenden Abgabennachforderung könne zurzeit keine Auskunft gegeben werden. Die Abgabepflichtige werde sich mit der Abgabensicherung diesbezüglich in Verbindung setzen.

Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden am **28.09.2012** der Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuerbescheid 2009 entsprechend der Feststellungen der Außenprüfung erlassen.

Bei der Körperschaftsteuer 2009 erfolgte eine Zurechnung der verdeckten Ausschüttung in Höhe von 77.404,72 € und bei der Umsatzsteuer eine Umsatzzurechnung in Höhe von 130.180,41 €, sowie eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 170.235,46 €.

Gegen diese Bescheide wurde kein Rechtsmittel erhoben.

2. Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009

Am 26.09.2013 stellte die Bf. einen **Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO hinsichtlich des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009**, jeweils vom 28.09.2012 und in eventu einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens. Begründend führte die Bf. aus:

A. Als rein prozessuale Norm gilt § 299 BAO in der jeweils geltenden Fassung für alle laufenden Fälle (Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 69).

Die Antragstellerin sei zu diesem Antrag befugt: Die Bescheide, deren Aufhebung beantragt (und angeregt) wird, sind an die Bf. gerichtet (Ritz BAO⁶, § 299 Tz 16).

Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO - sei es auf Antrag oder von Amts wegen - sind nur binnen Jahresfrist zulässig (§ 302 Abs 1 letzter Satz BAO). Diese Frist sei noch offen: Beide Aufhebungsobjekte weisen das Ausfertigungsdatum 28.09.2012 auf.

Zuständig für die Erledigung dieser Eingabe sei das Betriebsfinanzamt (§ 21 Abs. 2 Z 1 und 2 AVOG 2010). Das sei bei Abfassung dieses Schriftsatzes noch immer das Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf. Daher sei diese Behörde primärer Adressat dieser Eingabe.

Die Antragstellerin habe mittlerweile nicht nur die Phase der Liquidation hinter sich gelassen, sondern auch ihren Sitz in den 16. Wiener Gemeindebezirk verlegt (./A). Daher sei für die Antragstellerin in Hinkunft das Finanzamt Wien 8/16/17 zuständig.

Dieser Übergang erfolgte, sobald das „neue“ Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt (§ 6 erster Satz AVOG 2010). Davon sei der Bürger zu verständigen; bis dahin könne er Anbringen noch an die bisher zuständig gewesene Behörde richten (§ 6 letzte beiden Sätze AVOG 2010). So klar und eindeutig diese Rechtslage an sich ist, so tückisch sei sie in unserem Fall (zumindest sei diese Tücke möglich):

- Zwar wurde das Finanzamt Wien 8/16/17 mit Blick auf diese Eingabe von dessen Zuständigkeit noch nicht explizit in Kenntnis gesetzt, allerdings sei der Firmenbuchauszug (./A) dem noch zuständigen Betriebsfinanzamt zugekommen. Da beide Behörden am selben Standort untergebracht sind, sei die Weitergabe dieser Information auf kurzem Weg möglich, zumindest - aus unserer Sicht - nicht völlig auszuschließen. Zumal bei den Erledigungen der letzten Tage der bisherige Zusatz „in Liquidation“ nicht mehr aufscheint, weil - so unser Eindruck - unsere Eingaben samt Beilagen aufmerksam durchgelesen werden.

- Daher könnte bei ungünstlichem Verlauf der Fall eintreten, dass die Verständigung vom Wechsel der Zuständigkeit des Finanzamtes an unseren steuerlichen Hauptvertreter (RBG) parallel zur Einbringung dieses Antrages durch unseren Co-Vertreter erfolgt. Damit ginge das Risiko eines Terminverlustes (Fristenrisiko) einher.

Um das zu verhindern (und nur aus diesem Grund), werde dieser Antrag vorsichtshalber bei beiden Finanzämtern parallel eingebracht, wohl wissend, dass nur eine von beiden Behörden zuständig sei (sein könne).

Doch sagen wir schon jetzt verbindlich zu, den Antrag bei der unzuständigen Behörde „auf ersten Zuruf“ rasch und unbürokratisch zurückzuziehen, um unnötigem Aufwand zu ersparen.

B. Inhaltliche Rechtswidrigkeit

Die Feststellungen des BP-Berichts vom 09.06.2010 (./B) weisen ungeachtet aller Unterschiede in der Sache und damit im Detail einige Gemeinsamkeiten auf. Das gebe Veranlassung, die weiteren Ausführungen in zwei Teile zu gliedern: Der erste Teil (siehe B.I.) sei diesen Gemeinsamkeiten gewidmet. Er soll schlüssig aufzeigen, dass und warum die Aufhebungsobjekte bereits im Grundlagenbereich qualifiziert fehlerhaft abgefasst sind und deshalb eine Maßnahme nach § 299 BAO unausweichlich sei. Der zweite Teil (§ 12, B.II.) beschäftigt sich dann mit dem BP-Bericht, konkret mit jenen Feststellungen, die für die angestrebte Bescheidaufhebung erforderlich seien, um deren Fehlerhaftigkeit anhand konkreter Beispiele anschaulich vor Augen zu führen.

I. Grundsätzliches

a) Ergebnisorientierung

Der BP-Bericht erwecke trotz gegenteiliger Beteuerungen (bspw am Ende der Tz 3) nicht unbedingt den Eindruck, als sei Rechtsrichtigkeit oberste Maxime gewesen.

Die Nachforderung von mehr als 200.000 € für einen Zeitraum von zwölf Monaten (02/2009 bis 01/2010) habe mit der Leistungsfähigkeit der Antragstellerin rein gar nichts bzw nur mehr sehr bedingt zu tun.

- Der Ton, der am Ende der Tz 1 angeschlagen wird, ist nicht von schlechten Eltern. Dort ist von einem „geplanten bewussten zielgerichteten Verhalten“ die, im Klartext also von einer gewissen Lust am unerlaubten Steuern sparen.
- Allerdings gibt der BP-Bericht weder dort noch an anderer Stelle Auskunft darüber, wie (und nicht nur, dass) die Behörde zu dieser Bewertung gelangt ist. Doch hätte diese Frage schon deshalb nicht offenbleiben dürfen, weil der BP-Bericht insgesamt nicht unbedingt den Eindruck vermitteln, als sei der Prüfer (und damit das damals zuständige Finanzamt insgesamt) mit dem Sachverhalt, seinen Details, Hintergründen und Zusammenhängen in

der vom Gesetz geforderten Weise vertraut gewesen. Mehr noch: Um zuverlässig beurteilen zu können, ob hier auf Seite der Antragstellerin böser Wille oder bloßes Ungeschick (samt einer gewissen Überforderung) vorgelegen ist, hätte es der mittelbaren Beweisführung in Form des sog Indizienbeweises bedurft. Doch genau davon ist der BP-Bericht frei im Sinne von chemisch rein.

- Der aus der Tz 1 abgeleitete Sicherheitszuschlag (Tz 3) stehe auf sehr wackeligen Beinen: Damit er rechtens wäre, hätte es des Nachweises bedurft, dass bestimmte Einnahmen (Erlöse) außerhalb des Rechenwerkes, also „schwarz“ vereinnahmt worden wären. Doch ist besagter Tz 1 des BP-Berichts gerade dazu rein gar nichts zu entnehmen. Dazu wäre es erforderlich gewesen, dass sich die Behörde mit der Auftragslage der Antragstellerin (Einnahmenseite) vertraut gemacht hatte. Dem sei aber nicht so gewesen.
- In Tz 4 werden die Konsequenzen aus behaupteten, der Antragstellerin weder bekannten noch erkennbaren und für sie nicht einmal überprüfbaren Malversationen der Subunternehmen bei ihr gezogen. Anders formuliert: Der Ausfall an Lohn- und Sozialabgaben, den der Fiskus dort erlitten habe, soll bei der Antragstellerin zumindest teilweise wieder wettgemacht werden.
- Doch hat der Prüfer diese Rechnung gleich zweimal ohne den redensartlichen Wirt gemacht, will heißen: Zum einen hätte nach allen Regeln der Logik die von derselben Behörde wenige Monate später durchgeführte GPLA über den Zeitraum 2008 und 2009 den Steilpass des Prüfers aufgreifen und die (behauptete) Schwarzarbeit verwerten müssen. Dem war aber nicht so: Der GPLA-Bericht vom 8.2.2011 (./C) erschöpft sich in unergiebigem Feststellungen im Bagatellbereich fernab jedweder illegalen Beschäftigung von Arbeitskräften. Im Klartext: Der Prüfer habe sich mit dieser Spekulation ohne schlüssigen Beweis - mehr war und ist es nicht - nicht einmal hausintern durchgesetzt. Zum anderen wurden der Antragstellerin für die behaupteten Schwarzarbeiter bis dato keine Sozialabgaben vorgeschrieben. Das verstehe sich von selbst: Dazu hätte es konkreter Angaben zu Namen und Zeiträume bedurft. Doch genau dazu sei dem BP-Bericht rein gar nichts zu entnehmen.
- Fazit: Einen schöneren Beweis der Unrichtigkeit, ja Haltlosigkeit der Außenprüfung 2010 als die GPLA 2011 gebe es nicht: Wenn sich die behauptete Schwarzarbeit nicht einmal hausintern durchsetzt, gebe es nur mehr eine einzige Lösung: sie ganz aus dem Spiel zu nehmen. Damit bleibe aber vom BP-Bericht so gut wie nichts mehr übrig.

b) Fehlen einer klar erkennbaren Linie

Eng damit verknüpft: Den angefochtenen Bescheiden fehle es zuweilen an einer klar erkennbaren Linie. So werde der Sicherheitszuschlag (Tz 3) auf die Tz 1 gestützt, obwohl es weder dort noch an anderer Stelle konkrete Hinweise auf Schwarzzerlöse gebe, deren einziges

Standbein die behauptete Schwarzarbeit sei (Tz 4). Doch werde dort nur in Richtung (behaupteter) Schwindel bei den Lohn- und Sozialabgaben argumentiert. Im Klartext: Unerlaubte Einsparungen auf der Ausgabenseite sollen zugleich Mittel für Schwarzerlöse sein. Mit Verlaub: Es ist selbst mit viel Phantasie nicht erkennbar, wovon der Prüfer (und damit das damals zuständige Finanzamt insgesamt) überhaupt ausgeht und warum. Dieses Vorgehen mache nur unter dem Aspekt der Ergebnisorientierung Sinn, auf die es aber gerade nicht ankommen dürfe. Doch führe dieser BP-Bericht anschaulich vor Augen, dass eine zumindest halbwegs geschlossene Darstellung des maßgeblichen Geschehens nicht Selbstzweck, sondern Grundvoraussetzung eines richtigen iS von gerechten Spruches ist (Rechberger in Fasching/Konecny, ZPO² Vor § 266 Rz 1).

c) Ermittlungs- und Begründungsdefizite

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 01.9.2010, 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, „worum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird“ (Beiser, Steuern⁸, Rz 761). Gemeint sei der für die rechtliche Beurteilung notwendige Sachverhalt (Ritz, BAO⁴, § 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), speziell, wenn ihnen - wie hier - eine Außenprüfung zugrunde liegt.

2. Diesem Maßstab werde der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der hier auf dem Prüfstand stehenden Bescheide nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht. Zwei Beispiele für alle sollen dies verdeutlichen:

2.1. Der „festgestellte“ Sachverhalt ist lückenhaft und unvollständig, die Absatzseite und damit die Auftragslage kommen erst gar nicht vor. Wenn die Behörde mangels Soll-/Ist-Vergleiches aus Eigenem nicht (nicht einmal ansatzweise) beurteilen kann,

- welcher Bedarf zur ordnungsgemäßen Durchführung der Aufträge vonnöten war,
- welche Ressourcen dem gegenübergestanden sind (vorhanden waren),
- wie hoch das Delta zwischen beiden Größen war und wie es abgedeckt worden ist,

erübrige sich jedweder Gedanke an die Beschäftigung von Schwarzarbeitern.

2.2. Bei der vorschnell und leichtfertig in den Raum gestellten „Schwarzbeschäftigung“ seien die Ermittlungsergebnisse derart unzureichend - ja geradezu nichtssagend -, dass der Antragstellerin für die angeblichen Schwarzarbeiter bis dato (und damit für immer) keine Sozialabgaben vorgeschrieben werden konnten. Dafür wären konkrete Angaben über Personen (Name, Anschrift, SV-Nummer etc) und Zeiträume erforderlich gewesen. Doch sei der BP-Bericht davon meterweit entfernt.

Fazit: Prüfungsfeststellungen, die Zwecken der Sozialversicherung bei weitem nicht genügen, seien auch für Besteuerungszwecke völlig unzureichend.

d) Anforderungen an **Schätzungsergebnisse**

1. Die auf das Wesentliche reduzierte Rechtslage zeigt folgendes Bild:

1.1. Wesen der Schätzung. Die Schätzung ist eine Methode der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (VwGH 18.09.1991, 88/13/0003; VwGH 18.12.1995, 95/16/0047, VwSlg 7057/F; VwGH 25.06.1997, 97/15/0058), insb von Besteuerungsgrundlagen in Form des sog Indizienbeweises (VwGH 18.12.1997, 96/16/0143; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 1).

1.2. Ziel der Schätzung. Die Schätzung darf nicht leichtfertig zu hoch angesetzt werden, also nicht zu einer Strafsteuer führen (VwGH 11.12.1987, 86/17/0101, VwSlg 6276/F; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 3). Vielmehr hat sie den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; VwGH 31.07.1996, 92/13/0163; VwGH 25.06.1998, 97/15/0218; 21.12.2010, 2009/15/0006; Ritz, BAO⁴ § 184 Tz 3). Das Ziel ist also die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses (VwGH 11.12.1987, 86/17/0101, VwSlg 6276/F; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0181).

1.3. Ungenauigkeit. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 30.11.1989, 88/13/0177; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 29.04.2010, 2008/15/0122; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 3), die mit zunehmender Inaktivität des Bürgers größer wird (VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125). Der UFS bringt die Sache auf den Punkt: Den Bürger trifft eine Schätzungsvermeidungspflicht (UFS 13.09.2012, RV/0368-W/07).

1.4. Schätzung als Spielart des Indizienbeweises. Die Schätzung wird - weil zumeist arbeitsintensiv - in aller Regel nicht ohne Notwendigkeit gewählt, will heißen: Das Ziel des Beweises ist Überzeugung (Kotschnigg /Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 172).

Beweis ist Beweis und am Ende des Verfahrens geht es nur mehr darum, ob der Beweis geglückt ist (VwGH 24.05.1965, 1624/64, VwSlg 6681/A; VwGH 17.10.1991, 90/13/0005; VwGH 24.03.1994, 92/16/0031; VwGH 13.09.2004, 2002/17/0141). Nach dem Grad der Annäherung lassen sich zwei Beweisarten prinzipiell unterscheiden:

- Der unmittelbare Beweis führt unmittelbar (direkt) zum Vorliegen der streitverfangenen beweisbedürftigen Tatsachen.
- Lassen sich die relevanten Tatsachen (noch) nicht unmittelbar beweisen, so steht vielfach (nicht immer) der mittelbare Beweis zur Verfügung, bei dem auf das Vorliegen der Beweistatsache indirekt (mittelbar) geschlossen wird.

Der mittelbare Beweis ist aufwendiger zu führen: Es macht einen Unterschied, ob für bestimmte Ausgabe ein bestimmter Zahlungsbeleg zur Verfügung steht oder nicht und deren Höhe deshalb auf andere Weise - eben indirekt - zuverlässig ermittelt werden muss.

1.4.1. Der Indizienbeweis will Tatsachen beweisen, die nicht Bestandteil des gesetzlichen Tatbestandes sind (Hilfs- oder Indiztatsachen), aus denen aber unter Zuhilfenahme der Erfahrung auf das Vorhandensein eines im gesetzlichen Tatbestand enthaltenen Merkmals (Haupttatsache) geschlossen werden kann (OGH 25.01.1984, 1 Ob 50/84, SZ 57/20 = EvBl 1984/129; Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 810). Da hier die Erfahrungssätze nur individuell zur Gewinnung einer weiteren Tatsache - der Haupttatsache - verwendet werden, ist die Frage, ob ein Indizienbeweis geglückt ist, stets eine Frage der Beweiswürdigung (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 810). Das bedeutet im Einzelnen:

- Ausgangspunkt ist ein bestimmtes Tatbestandsmerkmal der anzuwendenden Rechtsvorschrift (Steuernorm), das mangels vorhandener oder zuverlässiger Unterlagen nicht auf direktem Weg bewiesen werden kann. Diese Haupttatsache kann bspw sein die Höhe der Einnahmen und/oder der Vorsteuern.
- Um dennoch zu einem Ergebnis zu gelangen wird der Beweis ins Vorfeld verschoben, will heißen: Gegenstand des Beweises ist nicht die (unmittelbar nicht beweisbare) Haupttatsache, sondern sind des Tatbestands angesiedelte Umstände (Hilfs- oder Indiztatsachen), die - isoliert betrachtet - ohne Bedeutung, aus derer Existenz aber mit Hilfe von Erfahrungssätzen auf das Vorhandensein der eigentlich zu beweisenden (Haupt-) Tatsache geschlossen werden kann.
- Die Verbindung zur Beweistatsache (Haupttatsache) erfolgt über entsprechend starke Erfahrungssätze, sei es in Form der Lebenserfahrung, Üblichkeit oder Verkehrsauffassung (VwGH 06.12.1990, 90/16/0031, VwSlg 6557/F; VwGH 26.07.2006, 2001/14/0174; VwGH 27.03.2008, 2006/13/0109; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0022).

1.4.2. Der Indizienbeweis ist arbeitsintensiv und fehleranfällig.

- So ist eine einzige Indiztatsache (Hilfstatsache) im Allgemeinen unzureichend. Es bedarf idR mehrerer von ihnen, somit einer Indizienkette (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht, BAO § 167 Rz 75; Rosenberg/Schwab/Gottwald, Zivilprozessrecht¹⁶, § 109 Rz 15; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, FGO § 96 Tz 37). Zumal die Ausgangsbasis derart stabil sein muss, dass Schlüsse in eine bestimmte Richtung mit einer bestimmten Eindeutigkeit gezogen werden können (BFH 14.09.1999, BStBl 2000 II 67 = BFHE 189, 428; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, FGO § 96 Tz 36). Eine einzige Indiztatsache ermöglicht hingegen Schlüsse de facto in jede Richtung. Diese Indiztatsachen - bei der Schätzung: die Grundlagen - gilt es herauszuarbeiten.
- Erfahrungssätze sind ihren Wesen nach bloße Wahrscheinlichkeitsaussagen, daher unterschiedlich stark. Der Boden spannt sich von banalen Alltagstheorien und reinen Vorurteilen bis hin zu naturwissenschaftlichen Gesetzmäßigkeiten (weiterführend Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 167 Tz 58 ff). Für steuerliche Zwecke benötigt werden solche Erfahrungssätze, für die die Formel gilt: „wenn - dann mehr oder minder häufig“ (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, FGO § 96 Rz 106; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, FGO § 96 Tz 22). Will heißen: Aus der Existenz bestimmter Indiztatsachen (Mehrzahl) ist mit hoher Wahrscheinlichkeit auf die Existenz der Haupttatsache zu schließen.

Die Fehlerquellen des Indizienbeweises liegen auf der Hand, eine unzureichende Indizienkette und/oder schnell herbei geredete, jedoch mehr oder minder unbewiesene Erfahrungssätze, um ein subjektiv für richtig empfundenes Ergebnis scheinbar zu rechtfertigen (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, FGO § 81 Tz 6). Der VwGH bringt die Sache auf den Punkt (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0105):

„Indem die Behörde ihre Schätzungsbefugnis schon damit begründen zu können glaubte, dass die Beurteilung der Eigenschaft der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben (und die Eignung daraus bezahlter Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern) "so schwierig" sei, hat sie die durch § 184 Abs. 1 BAO gestaltete Rechtslage verkannt. "Unmöglichkeit" der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen löst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde aus, nicht aber bloße "Schwierigkeiten" sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (Hinweis VwGH 03.08.2004, 2001/13/0022). Aufgabe der Behörde wäre es gewesen, die vom Steuerpflichtigen umsatz- und ertragsteuerlich geltend gemachten Aufwendungen im Einzelnen sachlich daraufhin zu untersuchen und in Wahrnehmung ihrer Obliegenheit zur Beweiswürdigung zu entscheiden, ob die betriebliche Veranlassung vom Steuerpflichtigen bewiesen oder glaubhaft gemacht worden war, und sodann rechtlich zu beurteilen, ob einer Berücksichtigung des geltend gemachten Aufwandes nicht ein gesetzliches Abzugsverbot wie etwa jenes nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 oder jenes nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 entgegen stand.“

Bloße Schwierigkeiten bei der Sachaufklärung rechtfertigen für sich alleine noch keine Schätzung (Stürzlinger ecolex 2006, 1038; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 6; derselbe SWI 1997,151).

1.5. **Sicherheitszuschlag** als zulässige Schätzungsmethode. Der Sicherheitszuschlag gehört als zulässige Methode (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173) zu den Elementen der Schätzung (VwGH 15.09.1993, 92/13/0004; VwGH 26.11.1996, 92/14/0212). Ihm liegt die Annahme zugrunde, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen über die nachgewiesenen Vorgänge hinaus noch weitere Vorgänge nicht gebucht (aufgezeichnet) worden sind (VwGH 18.02.1999, 96/15/0050; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078). Doch habe er deswegen keinen Strafcharakter, was sich entscheidend auf seine Höhe auszuwirken habe (VwGH 07.07.2011, 2009/15/0223; VwGH 26.01.2012, 2009/15/0155). Er muss vielmehr sachlich und zeitlich in einer Beziehung zu den Aufzeichnungsmängeln stehen, auf die er sich gründet (VwGH 20.01.2010, 2007/13/0034; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 18).

2. Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Selbst wenn man die Schätzungsberechtigung als solche außer Streit stellt (wohl wissend, dass die BAO ein Außerstreitstellen nach dem Vorbild der ZPO nicht kennt; VwGH 07.06.2005, 2001/14/0086), führe die Art und Weise, wie diese Schätzung durchgeführt worden ist, am Gesetz meterweit vorbei.

2.2. Der Sicherheitszuschlag sei - obwohl prinzipiell zulässig - hier fehl am Platz. Er sei seinem Wesen nach keine Ordnungsstrafe für Mängel in der Buchführung (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0155: „kein Strafzuschlag“), sondern Ausfluss des lebensnahen Gedankens, dass nicht nur die entdeckten, sondern weitere Einnahmen nicht gebucht worden sind (so schon VwGH 06.07.1956, 895/54, VwSlg 1462/F). Es gehe also darum, das Risiko möglicher weiterer bisher unberücksichtigt gebliebener Einnahmen auszugleichen (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0155), indem die Erlöse über den Sicherheitszuschlag entsprechend berichtigt werden (VwGH 18.02.1999, 96/15/0050, VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078). Somit sei der allenfalls durch Stichproben (für alle: VwGH 19.3.1985, 84/14/0144; 24.2.2004, 99/14/0247) erbrachte Nachweis nicht aufgezeichneter Einnahmen (VwGH 19.03.2002, 98/14/0026; VwGH 22.02.2007, 2005/14/0111, VwSlg 8204/F; 17.11.2010, 2007/13/0078) Grundvoraussetzung für diese Schätzungsmethode. Doch sei der BP-Bericht nicht einmal auch nur in die entfernte Nähe des Nachweises irgendwelcher Schwarzerlöse gelangt. Damit erwecke der Sicherheitszuschlag aber genau den Eindruck, den er nicht erwecken soll (darf): den einer Ordnungsstrafe für Mängel im Beleg- und Rechnungswesen.

2.3. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit. a bzw des § 288 Abs 1 lit. d BAO der Pflicht zur Begründung (für alle: VwGH 31.07.2012, 2009/13/0052; Ritz, BAO⁴, § 184 Tz 21), die unter anderem

- die Schätzungsmethode,

- die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen,
- die Ableitung der Schätzungsergebnisse

darzulegen hat (VwGH 23.09.1988, 85/17/0132; VwGH 28.05.1998, 96/15/0260; VwGH 10.09.1998, 96/15/0183). Doch könne man davon hier redensartlich „nur träumen“, will heißen: Der BP-Bericht verweigere jedwede Auskunft über jene Tatumstände, auf die es entscheidend angekommen wäre. Im Klartext: Sachverhalt sei hier sehr klein geschrieben worden.

3. Fazit: Die Schätzung des Prüfers (und damit des damals zuständig gewesenen Finanzamtes insgesamt) entspreche selbst dann nicht dem Gesetz, wenn man die aufgezeigten Buchführungsmängel als solche außer Streit stellt. Faktum ist: Die Schätzung sei der letzte Ausweg (ultima ratio), um zu den richtigen Ergebnissen zu gelangen, wenn die Sachbeweise dafür (aus welchen Gründen auch immer) nicht ausreichen. Hingegen sei sie keine Ordnungsstrafe für Buchführungsmängel. Daher genüge es nicht, bloß die eine oder andere Fehlerhaftigkeit aufzuzeigen, ohne auch nur anzudeuten, inwieweit sie sich auf die Höhe der steuerlichen Monats- oder Jahresergebnisse auswirke. Anders herum: Für die schätzungsweise Erhöhung der Einnahmen wäre es zwingend erforderlich gewesen, zumindest in Einzelfällen den Nachweis zu erbringen, dass es Schwarzerlöse tatsächlich gebe. Doch genau davon sei der BP-Bericht als gemeinsame Begründung der angefochtenen Bescheide weit entfernt. Alternativ dazu hätte die Beweisführung über den Nachweis von „Schwarzarbeitern“ erbracht werden können, weil aus deren Existenz geschlossen werden kann (oder muss), dass die über sie erwirtschafteten Umsätze zumindest teilweise keinen Eingang in die Bücher gefunden haben. Doch erschöpft sich der BP-Bericht auch hier in der völlig unbewiesenen Behauptung, der nicht einmal die hauseigene Prüferin bei der wenige Monate später durchgeführten GPLA gefolgt ist (./C). Erst recht seien der Antragstellerin für die behaupteten Schwarzarbeiter keine Sozialabgaben vorgeschrieben worden. Dafür wäre es erforderlich gewesen, Namen und Zeiträume konkret anzugeben. Doch genau dazu sei dem BP-Bericht rein gar nichts zu entnehmen.

4. Zum selben Ergebnis hätte man auch über eine Binsenweisheit gelangen können: Wir arbeiten de facto ausschließlich für kommunale oder gewerbliche Auftraggeber. Warum sollten diese uns - noch dazu in großem Stil - ganz oder zumindest teilweise „schwarz“ bezahlen und solcherart auf abzugsfähigen Aufwand samt Vorsteuern verzichten? Das sei gleichermaßen unwahrscheinlich wie unbewiesen. Aus beweisrechtlicher Sicht gelte: Wahr ist nur, was bewiesen ist. Das habe auch eine Kehrseite: Was nicht bewiesen ist oder werden konnte, ist dementsprechend unwahr. Das gilt für weite Teile des BP-Berichts.

II. Zu Tz 1 des BP-Berichts: **Aufzeichnungen**

a) Argumentation der Behörde

Die Tz 1 des BP-Berichts (./B) lautet im Volltext

*„Die geprüfte Firma betreibt ein Reinigungsunternehmen, in ***5***. Das Kassabuch wurde erst im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Buchhalterin angefertigt. Die fortlaufende Nummernvergabe für die Belege erfolgte ebenfalls erst durch die Buchhalterin. Eine Vollständigkeitskontrolle war daher zwecklos.*

In der Niederschrift vom 29.04.2010 mit der gewerblichen Geschäftsführerin DN, gab diese an, dass die Bezahlungen der Subunternehmer, nicht wie auf den gebuchten Belegen angeführt erfolgte, sondern bereits Teilzahlungen durchgeführt wurden und die dazugehörigen ausgestellten Belege (Uraufzeichnungen) vernichtet wurden.

Weiters wurden in der Buchhaltung bzw. im Kassabuch Ausgabenbeträge doppelt verbucht bzw. aufgezeichnet (zB: Beleg 174 u 175 / 2009 mit Beleg 542 / 2009).

Der verbuchte Beleg V002501/02 ohne Belegnummer wurde nicht mehr aufgefunden. Die Buchhaltung wurde weiters nicht chronologisch erstellt (zB.: Beleg 122/2009 vom 16.02.2009 verbucht nach den Belegen vom 28.02.2009).

Das vorgelegte Kassabuch weist Kassastände zwischen -44.860,87 € (01. - 04.12.2009) und 210.545,01 € auf.

Die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen entsprechen daher keinesfalls den Erfordernissen der § 124 bzw. § 131 BAO.

*Eine Überprüfung der Subunternehmer ergab, dass die beauftragten Subunternehmer (Subunternehmer1, Subunternehmen2, Subunternehmen3***1***) in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Leistungserbringung der verrechneten Leistungen beschäftigt hatten.*

Laut Angabe der Abgabepflichtigen erfolgt die Beauftragung und die Geschäftsabwicklung mit den Subfirmen wie nachfolgend dargestellt: Die Geschäftsführer der beauftragten Subfirmen, stellten von sich aus den Kontakt zur Gesellschaft her. Seitens der Gesellschaft wurde nicht überprüft, ob die Subunternehmen ausreichend Personal zur Erbringung der Leistung beschäftigt hatten. Der Firmensitz der Subunternehmen wurde ebenfalls nicht überprüft. Zur jeweiligen Monatsmitte wurden die Subfirmen gekündigt. Die laut Subunternehmervertrag verlangte nachweisliche schriftliche Mahnungen wurden nicht vorgelegt. Ebenso wurde die Kündigung weder durch Einschreiben mit Rückschein noch durch Zustellung gegen Empfangsbestätigung zugestellt. Über die näheren Umstände über den Wechsel der Subfirmen machten die Geschäftsführer keine Angaben.

Aufgrund der o.a. Punkte ist die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO verpflichtet, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, da das geprüfte Unternehmen keine

ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt hat bzw. die vorgelegten Aufzeichnungen, derartige formelle und materielle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (siehe Stoll, BAO 1921 ff und die dort zitierte Judikatur) berechtigen Mängel größeren Umfangs, gröberer Art und Systemmängel auch zu einer tiefergreifenden Schätzung. Insbesondere scheint es geboten, bei Beurteilung der "Wesentlichkeit" eines formellen Mangels auch seine Ursache und die durch bewußte Fehlerhaftigkeit beabsichtigte Wirkung und die angestrebte, in Kauf genommene Tragweite, in die Erwägung miteinzubeziehen.

Bei Beurteilung der Wesentlichkeit, Erheblichkeit und Bedeutsamkeit von Mängeln kann auch nicht ganz die Frage beiseitegeschoben werden, ob der Mangel auf ein erklärbares Versehen zurückzuführen ist oder ob er Ausdruck eines geplanten, bewußten, zielgerichteten Verhaltens ist."

b) Einwendungen

1. Die festgestellten Mängel im Rechnungswesen stehen als solche außer Streit (wohl wissend, dass die BAO ein Außerstreitstellen nach dem Vorbild der ZPO nicht kennt; VwGH 07.06.2005, 2001/14/0086). Doch gebe dieser bedauerliche Umstand dem Prüfer (und damit dem Finanzamt insgesamt) noch lange nicht das Recht, daraus vorschnell und leichtfertig falsche, weil völlig überzogene Schlüsse zu ziehen. Leichtfertig und vorschnell deshalb, weil die Behörde den maßgeblichen Sachverhalt mit seinen Details, Hintergründen und Zusammenhängen angesichts einer völlig unzureichenden Ermittlungstätigkeit weder kennt noch kennen kann. So suche man bspw konkrete Aussagen zum Verhältnis zu den Auftraggebern (Kunden) der Antragstellerin oder zu Anzahl und Art der der Antragstellerin anvertrauten (Reinigungs-)Aufträge vergeblich, von einer Gegenüberstellung der benötigten und der vorhandenen Kapazitäten (Personalressourcen) erst gar nicht zu reden. Trotzdem gehe dieselbe Behörde von der Beschäftigung von Schwarzarbeitern aus, ohne auch nur entfernt in der Lage zu sein, Angaben über Namen und Zeiträume zu machen. Damit nehmen sich die untere Hälfte der Tz sowie die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen von selbst aus dem Spiel, ohne dass dazu noch viel zu sagen wäre.

2. Eng damit verknüpft: Der Prüfer (und damit das damals zuständig gewesene Finanzamt als Ganzes) unterstellt der Antragstellerin, sie hätte Steuerschwindel als Sport betrieben. Signifikant dafür sei (nicht erst) der letzte Absatz dieser Tz 1. Er lautet: „*Bei Beurteilung der Wesentlichkeit, Erheblichkeit und Behutsamkeit von Mängeln kann auch nicht ganz die Frage beiseitegeschoben werden, ob der Mangel auf ein erklärbares Versehen zurückzuführen ist oder ob er Ausdruck eines geplanten, bewußten, zielgerichteten Verhaltens ist.*“

Ein Streifzug durch die weiteren Textziffern belegt eindrucksvoll, wie viel (genauer wie wenig) davon bei näherem Hinsehen übrigbleibt:

- Die (zweimalige) Doppelbuchung desselben Aufwandes (Tz 2) sei ein Missgeschick der damaligen Buchhalterin gewesen. Zwar gehe diese Fehlerhaftigkeit klar zu Lasten der Antragstellerin. Trotzdem habe sie mit steuerschädlicher Neigung rein gar nichts zu tun.
- Der Sicherheitszuschlag (Tz 3) begegne aus den bereits angedeuteten Gründen denklogischen Bedenken. Dazu komme noch ein hohes Maß an handwerklicher Fehlerhaftigkeit.
- In der nachfolgenden Tz 4 werde der zum Scheitern verurteilte Versuch unternommen, sich für (behauptete) Malversationen unserer Subunternehmer aus Bequemlichkeit bei der Antragstellerin schadlos halten zu wollen, ohne der geradezu auf der Hand liegenden Frage nachzugehen, ob das dort zur Verfügung stehende Personal mit der Erledigung der Aufträge beschäftigt war. Dem vorgelagert sei die (damalige) Auftragslage, die erst gar nicht zum Gegenstand jedweder Ermittlungstätigkeit gemacht worden sei.

Fazit: Die Außenprüfung 2010 sei nicht so verlaufen, wie das Gesetz es vorgesehen hätte. Es fehlte am nötigen Tatsachensubstrat. Schon alleine deshalb hingen die Schlussfolgerungen völlig in der Luft.

3. Dazu kommt noch:

3.1. Was habe es mit der Antragstellerin zu tun, ob die (namentlich genannten) Subunternehmen das ihnen zur Verfügung stehende Personal offiziell oder „schwarz“ beschäftigt habe? Welche sachliche Rechtfertigung gebe es dafür, deren (behauptete) Malversationen mit der Antragstellerin in Verbindung zu bringen? Wie sei es sachlich zu rechtfertigen, den Ausfall an Lohn- und Sozialabgaben, den der Fiskus dort erlitten habe, bei der Antragstellerin durch völlig überzogene Feststellungen zumindest größtenteils wieder wettmachen zu wollen? Die Antworten darauf stehen für sich selbst. Das sei noch lange nicht alles:

3.1.1. Dem BP-Bericht (./B) als gemeinsamer Begründung der angefochtenen Bescheide sei nicht (nicht einmal ansatzweise) zu entnehmen, dass die Antragstellerin von den (behaupteten) dortigen Zuständen gewusst, die initiiert, gefördert oder überhaupt erst ermöglicht haben. Schon alleine deshalb nehme sich dieses Argument von selbst aus dem Spiel.

3.1.2. Es sei rechtsstaatlich unzulässig, den anderswo erlittenen Ausfall an Lohn- und Sozialabgaben und Sozialabgaben bei der Antragstellerin wettmachen zu wollen. So sei den Ambitionen des Gesetzgebers, Bürger für ein Verhalten zu bestrafen, das sich außerhalb ihres Einflussbereiches zugetragen hat, bereits frühzeitig eine klare Absage erteilt worden (illustrativ

VfGH 30.06.1966, B 6/66, VfSlg 5318, zur Aufhebung des früheren § 6 Abs 2 BAO: „unsachlich, wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, mit dem ihm nichts verbindet“). Auf dieser Linie liege auch die Judikatur des VfGH zum Schuldprinzip: So dürfe bspw ein Generalunternehmer nicht für die illegale Ausländerbeschäftigung durch einen Subunternehmer zur Rechenschaft gezogen werden, außer er habe an diesem Schwindel teilgenommen, ihn erleichtert oder begünstigt (VfGH 07.10.2002, G 364/01, VfSlg 16.662). Was der Gesetzgeber nicht darf, ist aus unmittelbar einsichtigen Gründen auch der Vollziehung verwehrt. Doch genau dagegen sei hier verstoßen worden.

3.1.3. In diesem Zusammenhang sei an das Steuergeheimnis zu erinnern (§ 48a BAO), auf Grund dessen die Antragstellerin gar keine rechtlich durchsetzbare Möglichkeit gehabt habe, aus Eigenem in Erfahrung zu bringen, was sich bei unseren Subfirmen abspielt, ob sie ihr Personal offiziell oder „schwarz“ beschäftigen etc. Um das zu erkennen, genügt die simple Kontrollfrage, was wohl passiert wäre, wenn die Antragstellerin sich in dieser Frage an das (welches?) Finanzamt mit der Bitte um Auskunft gewandt hätte.

3.1.4. Die Signalwirkung eines solchen - noch dazu flächendeckenden - Verhaltens auf Behördenseite weise in die völlig falsche Richtung. Die Steuerbetrüger wissen, dass es genügt, dreist und mobil zu sein, um den Fängen des Fiskus zu entgehen, der sich - weil einfacher und bequemer - dann stattdessen lieber bei den unbeteiligten und schuldlosen Geschäftspartnern schadlos hält. Solange sie darauf vertrauen - will heißen: dieses Muster auf staatlicher Seite zum Teil ihres Planes machen - können, werde sich an diesen Missständen rein gar nichts ändern.

3.1.5. Das leitet über zur objektiven Beweislast, die für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen ausnahmslos bei der Behörde liege (VwGH 04.09.1986, 86/16/0114, VwSlg 6143/F; 10.3.1994, 92/15/0160; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02; 19.02.2008, RV/1210-W/07; Ehrke-Rabl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ Tz 1301; Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 134). Daher wäre es hier Sache des Prüfers (und damit des damals zuständigen Finanzamtes) insgesamt gewesen, den Nachweis zu führen,

1. bei welchem Arbeiter
2. um welchen Subunternehmers
3. es sich aus welchen Gründen
4. um ein Schein- oder Schwarzgeschäft handelt.

Doch sei der BP-Bericht davon meterweit entfernt. Als Folge davon konnten der Antragstellerin bis dato (und damit auf ewig) keine Sozialabgaben vorgeschrieben werden. Dazu wären genau jene Angaben über Personen und Zeiträume erforderlich gewesen, die es aber nicht gibt. Daraus folgt weiters: Die Arbeit einer Behörde, die sozialversicherungsrechtlichen Zwecken nicht einmal entfernt genügt, sei auch für steuerliche Zwecke völlig unzureichend.

3.2. Der drittletzte Absatz erwecke den Eindruck, als sei es der damals zuständig gewesenen Behörde darum gegangen, (scheinbar) belastende Argumente „um jeden Preis“ ins Treffen zu führen. Dort heißt es:

„Laut Angabe der Abgabepflichtigen erfolgt die Beauftragung und die Geschäftsabwicklung mit den Subfirmen wie nachfolgend dargestellt: Die Geschäftsführer der beauftragten Subfirmen, stellten von sich aus den Kontakt zur Gesellschaft her. Seitens der Gesellschaft wurde nicht überprüft, ob die Subunternehmen ausreichend Personal zur Erbringung der Leistung beschäftigt hatten. Der Firmensitz der Subunternehmen wurde ebenfalls nicht überprüft. Zur jeweiligen Monatsmitte wurden die Subfirmen gekündigt. Die laut Subunternehmervertrag verlangten nachweislich schriftlichen Mahnungen wurden nicht vorgelegt. Ebenso wurde die Kündigung weder durch Einschreiben mit Rückschein noch durch Zustellung gegen Empfangsbestätigung zugestellt. Über die näheren Umstände über den Wechsel der Subfirmen machten die Geschäftsführer keine Angaben.“

3.2.1. Der Prüfer (und damit die damals zuständig gewesene Behörde insgesamt) dürfte - so der Eindruck - mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs 1 BAO) nicht in der gebotenen Weise vertraut gewesen sein: Sie betont und verlangt (VwGH 11.08.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F) den Vorrang des wirtschaftlichen Verhaltens (Ergebnisses) vor dem juristischen Zustand. Trotzdem wird er maßlos überbewertet anstatt der Kernfrage nachzugehen, welcher Subunternehmer mit welchem Personal welche Leistung für die Antragstellerin erbracht habe. Solange die Behörde darauf keine konkrete Antwort hat (und die hat sie noch immer nicht), hängen die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen - Defizite im formellen Bereich hin oder her - völlig in der Luft. Und überhaupt: Hätte die Antragstellerin Schein- oder Schwarzgeschäfte im Sinn gehabt, so wäre der Kontakt mit den Subfirmen aus unmittelbar einsichtigen Gründen beleg-, papier- und damit spurlos erfolgt. Diese Erkenntnis ist nicht neu. Sie wurde aus damaliger Sicht bereits 25 Jahre zuvor vertreten (Ruppe in Ruppe [Hrsg], Handbuch der Familienverträge² [1985], Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, 101 [116 f], unter Hinweis auf VwGH 21.10.1980, 2385/79; ebenso bspw VwGH 210.2.1996, 92/14/0079):

„Grundsätzlich kann daher die Wahl der Schriftform und die Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften keinesfalls mehr als ein Indiz für den Abschluss und die tatsächliche Durchführung einer Vereinbarung bilden. Auf peinliche Einhaltung von Formvorschriften wird ja uU gerade dann geachtet, wenn Geschäfte nur zum Schein geschlossen werden. Zu Recht hat daher die Judikatur den Standpunkt vertreten, dass die Schriftlichkeit einer Vereinbarung dann nicht erforderlich ist, wenn die Vereinbarung [...] nach außen hin auf andere Weise zum Ausdruck gekommen ist.“

3.2.2. Bezogen auf diesen Fall:

3.2.2.1. Nicht einmal die Behörde zieht - zu Recht - das Bestehen einer Leistungsbeziehung zu den (damaligen) Subunternehmern in Zweifel. Es habe also Leistungsbeziehungen dorthin aus dem alleinigen Grund gegeben, die Kundenaufträge ordnungsgemäß durchführen zu können und die Auftraggeber solcherart zufrieden zu stellen.

3.2.2.2. Es soll nun gar nicht bestritten werden, dass die Dokumentation der Geschäftsbeziehung zu den Subunternehmen viele Wünsche offenlasse. So wurden bspw die Zahlungsbelege mit der Eintragung dieser Ausgaben in das Rechenwerk vernichtet, weil die Antragstellerin damals der Ansicht gewesen ist, sie seien nicht mehr vonnöten. Dass es sich dabei um Grundaufzeichnungen handelt, die deshalb aufzubewahren gewesen wären, sei der Antragstellerin damals nicht bewusst gewesen, weil sie aus ihrer Sicht keine zusätzliche Information mehr geboten haben. Dieses Verständnis ist objektiv unzutreffend, ja sogar grundlegend verfehlt. Trotzdem sei es mit dieser Fehlerhaftigkeit nicht darum gegangen, Steuern zu hinterziehen. Hätte die Antragstellerin Derartiges im Sinn gehabt, so hätte sie - siehe oben - auf eine besonders gefällige äußere Form geachtet, um solcherart den bedenklichen Inhalt der Geschäfte zu verdecken. Dem sei aber nicht so gewesen.

III. Zu Tz 2 des BP-Berichts: **Doppelt verbuchte Aufwendungen**

a) Argumentation der Behörde

Die Tz 2 des BP-Berichts hat auszugsweise folgenden Inhalt (es wird lediglich auf die Wiedergabe des Zahlenmaterials verzichtet, der Text hingegen in voller Länge zitiert):

„Die doppelt im Kassabuch (siehe Tz. 1.) erfassten Aufwendungen (Beleg 174 und 175) und die ohne Beleg und ohne Nummerierung durchgeführte Buchung (ER vom 12.09.2009), inklusive der darauf entfallenden Vorsteuer und der Kapitalertragsteuer stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, VN, geb. VN_Geburtsdatum dar.

Die Kapitalertragsteuer trägt die Gesellschaft.

Die verdeckten Ausschüttungen werden dem Steuersatz von 25% unterzogen.

Die Vorsteuer ist gem. § 12 UStG nicht abziehbar und wird seitens der Prüfung entsprechend gekürzt.“

b) Einwendungen

1. Der Umstand, dass hier doppelt verbuchter Aufwand vorliegt, steht als solcher außer Streit, wohlwissend, dass die BAO ein förmliches Außer-Streit-Stellen nach dem Vorbild der ZPO nicht kennt (VwGH 07.06.2005, 2001/14/0086). Ursächlich dafür waren Fehler der damaligen Buchhalterin, die nicht erkannt wurden.

2. Nach unserem Verständnis könne (ja müsse) mit der ertragsteuerlichen Hinzurechnung das Auslangen gefunden werden. Hingegen sei die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (vGA) überzogen: Zum einen handle es sich hier um einen Fehler, wie er jedem selbst noch so tüchtigen und gewissenhaften Menschen unterlaufen kann. Zum anderen setze eine vGA einen Zufluss an den Gesellschafter (oder in dessen Interesse an einen bestimmten Dritten) voraus. Doch behauptet - zu Recht - nicht einmal der Prüfer (und damit das Finanzamt als Ganzes), dass dieser Betrag Herrn VN (oder seiner Tochter DN) zugeflossen sei. Daher erübrige sich der prinzipiell zulässige, de facto jedoch objektiv unmögliche Gegenbeweis, dass die Mehrgewinne überhaupt nicht ausgeschüttet worden sind (VwGH 21.12.1989, 89/14/0151). Objektiv unmöglich deshalb, weil es sich dabei um eine sog negative Tatsache handle, die sich dem Beweis entzieht: Wie soll jemand, der eine bestimmte Einnahme nicht erhalten hat, beweisen, dass er sie tatsächlich nicht erhalten hat? Dabei handle es sich in aller Regel - so auch hier - um Fälle einer unzulässigen Beweislastumkehr: Richtigerweise müsste das Finanzamt den Nachweis erbringen.

IV. Zu Tz 3 des BP-Berichts: **Sicherheitszuschlag**

Argumentation der Behörde

Die Tz 3 des BP-Berichts hat auszugsweise folgenden Inhalt (es wird auch hier lediglich auf die Wiedergabe des Zahlenmaterials verzichtet, der Text hingegen in voller Länge zitiert):

„Aufgrund der Feststellungen (siehe Tz. 1) wird seitens der Prüfung ein gerundeter Gefährdungszuschlag in Höhe von 5% der erklärten Umsätze hinzugerechnet.

Die als Gefährdungszuschlag hinzugerechneten Umsätze, abzüglich eines seitens der Prüfung geschätzten Aufwandes für Lohnkosten, Betriebsmittel usw. in Höhe von 80% der hinzugerechneten Umsätze, inklusive der darauf entfallenden Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer, VN, geb. VN_Geburtsdatum dar.

Die Kapitalertragsteuer trägt die Gesellschaft

Die verdeckten Ausschüttungen werden dem Steuersatz von 25% unterzogen.

Die dargestellte Schätzungsmethode entspricht dem Ziel einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, nämlich im Ergebnis jenem Sachverhalt nahezukommen, von dem anzunehmen ist, dass er die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat."

b) Einwendungen

1. Die angefochtenen Bescheide seien aus den bereits angedeuteten Gründen auch in diesem Punkt qualifiziert fehlerhaft abgefasst.

2. Es sei mutig, die Tz 1 des BP-Berichts als Rechtfertigung für einen Sicherheitszuschlag heranzuziehen: Dort ist ausschließlich von

- Belegmängeln im Verhältnis zu unseren Subunternehmern,
- von der (versehentlichen) Doppelerfassung von Aufwendungen,
- möglichen Malversationen bei unseren Subunternehmern

die Rede, nicht hingegen von Schwarzumsätzen. Damit erübrigt sich jedweder Gedanke an einen Sicherheitszuschlag. Dafür sei hier mangels konkreter Hinweise auf Schwarzerlöse kein Platz. Dazu kommt noch:

- Der Sicherheitszuschlag sei kein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpfen (VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113, VwSlg 7887/F).
- Zudem wäre auch das Schätzungsergebnis zu begründen gewesen (VwGH 03.12.1986, 85/13/0078: *„Die bloße Behauptung der Sicherheitszuschlag sei keineswegs zu hoch, reicht für eine Überprüfung nicht aus, ob die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengang schlüssig und folgerichtig sind und das Schätzungsverfahren mängelfrei durchführt wurde.“*
- Und Überhaupt: Kein Prüfer (keine Behörde) könne - weder hier noch anderswo - die Vollständigkeit zB von Einnahmen mit Gewissheit iS einer 100 %-igen Richtigkeit unter Ausschluss aller anderen Möglichkeiten beurteilen.

3. Fazit: Es könne nur in die Irre führen, einen Sicherheitszuschlag zu verhängen, wenn es - wie hier - keinen schlüssigen Sachbeweis für die so ohne weiteres unterstellten „Schwarzerlöse“ gebe und die als solche unstrittigen Aufzeichnungsmängel gerade nicht dazu angetan sind, die Hoffnung (mehr sei es nicht) auf nicht deklarierte Einnahmen zu vergrößern. Zudem sei die Behauptung am Ende der Tz 3, der bis dahin „festgestellte“ Sachverhalt habe die „größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich“ - je nach Sichtweise - bloßes Wunschdenken oder eine reine Leerformel.

V. Zu Tz 4 des BP-Berichts: **Subfirmen**

a) Argumentation der Behörde

Die Tz 4 des BP-Berichts hat auszugsweise folgenden Inhalt (es wird auch hier lediglich auf die Wiedergabe des Zahlenmaterials verzichtet, der Text hingegen in voller Länge zitiert):

„Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag nicht durch entsprechende angestellte Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt ist (siehe auch Tz. I), geht

die Prüfung davon aus, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handelt.

Wobei die Prüfung zugrunde legt, dass durchschnittlich 22 Arbeitstage im Monat und 8 Stunden pro Tag und Mitarbeiter geleistet wurden.

Als Stundenlohn dient der in der Rechnung ausgewiesene Stundensatz.

Die Anzahl der Mitarbeiter der Subfirmen mal den Stundensatz ergibt den anzuerkennenden Anteil der jeweiligen Rechnung.

Die Vorsteuer wird daher von der Prüfung entsprechend gekürzt.“

b) Einwendungen

Diese Prüfungsfeststellung sei bereits im Ansatz grundlegend verfehlt, dies insbesondere aus folgenden Gründen:

aa) Prinzipielle Fehlerhaftigkeit

1. Ob unsere Subunternehmer ihren Steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Pflichten ganz, teilweise oder gar nicht nachkommen, entziehe sich dem Einfluss und Urteil der Antragstellerin. Wenn es dort Unregelmäßigkeiten gegeben hat, wären die Konsequenzen aus unmittelbar einsichtigen Gründen dort zu ziehen gewesen. Sie stattdessen bei der Antragstellerin zu ziehen, sei als ein schwerer Verstoß gegen das rechtsstaatliche Prinzip zu werten, der damit bereits in die Verfassungssphäre reicht. Es sei daran erinnert:

„Es ist rechtsstaatlich unzulässig, den anderswo erlittenen Ausfall an Lohn- und Sozialabgaben und Sozialabgaben bei uns wettmachen zu wollen. So wurde den Ambitionen des Gesetzgebers, Bürger für ein Verhalten zu bestrafen, das sich außerhalb ihres Einflussbereiches zugetragen hat, bereits frühzeitig eine klare Absage erteilt (illustrativ VfGH 30.06.1966, B 6/66, VfSlg 5318, zur Aufhebung des früheren § 6 Abs 2 BAO: „ursächlich, wenn jemand verhalten wird, für etwas einzustehen, mit dem nichts verbindet“). Auf dieser Linie liegt auch die Judikatur des VfGH zum Schuldprinzip: So darf bspw ein Generalunternehmer nicht für die illegale Ausländerbeschäftigung durch einen Subunternehmer zur Rechenschaft gezogen werden, außer er hat an diesem Schwindel teilgenommen, ihn erleichtert oder begünstigt (VfGH 7.10.2002, G 364/01, VfSlg 16.662). Was der Gesetzgeber nicht darf, ist aus unmittelbar einsichtigen Gründen auch der Vollziehung verwehrt. Doch genau dagegen wurde hier verstoßen.“

2. Das treffe indes nicht einmal den Punkt:

2.1. Ob die Subunternehmen der Antragstellerin ihr Personal offiziell oder „schwarz“ beschäftigt haben, ist eine Frage, die außerhalb unseres Einflussbereiches liege, sich damit dem Urteil der Antragstellerin entziehe und - noch dazu - für diesen Fall absolut bedeutungslos

sei. Weit wichtiger und richtiger wäre es gewesen, die weitaus bedeutsamere Frage zum Gegenstand ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit zu machen, ob diese Personen bzw die Sublieferanten für die Antragstellerin tätig gewesen sind oder ob diese Subaufträge nur auf dem Papier bestanden haben. Doch genau dazu schweigt sich der BP-Bericht völlig aus. Damit erweise sich diese Prüfungsfeststellung als eine reine Spekulation ohne jedweden (zumindest ohne schlüssigen) Sachbeweis. Das könne nur in die Irre führen, wie folgender Streifzug durch die Judikatur des VwGH deutlich macht.

- Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung nicht ersetzen (VwGH 23.02.1981, 455,457,459/79).
- Ein Sachverhalt, für dessen Annahme es an ausreichenden Beweisergebnissen fehlt, kann nicht Grundlage einer Steuervorschreibung sein (VwGH 11.04.1984, 83/13/0028).
- Eine Beweiswürdigung ist nur dann als mängelfrei anzusehen, wenn beweistaugliche Gegenargumente der Partei entkräftet werden (VwGH 24.09.1986, 84/13/0212).
- Die Subsumtion eines mangelhaft aufbereiteten Sachverhaltes unter einen Steuertatbestand belastet die Erledigung mit Rechtswidrigkeit (VwGH 23.02.2005, 2001/14/0015).

Um in der Lage zu sein, auf diese Frage eine konkrete Antwort geben zu können, wäre es unerlässlich gewesen, sich mit der (damaligen) Auftragslage zu beschäftigen und solcherart der Frage nachzugehen,

- welcher Personaleinsatz (ausgedrückt in Mannstunden) zur ordnungsgemäßen Durchführung jedes einzelnen Auftrages erforderlich gewesen wäre,
- welche Kapazitäten (wiederum ausgedrückt in Mannstunden) vorhanden gewesen sind,
- wie hoch demnach die Unterdeckung gewesen und sie beseitigt worden ist.

Ein solcher Soll-/Ist-Vergleich ist extrem aufwendig und arbeitsintensiv, zugleich aber die einzige Möglichkeit, um in dieser Frage die nötige Klarheit zu gewinnen. Der Prüfer (und damit das Finanzamt insgesamt) hat vermeint, sich diese Arbeit ersparen zu können und trotzdem (oder vielleicht gerade deswegen) zu einem fiskalisch überaus attraktiven Ergebnis zu gelangen. Diese Taktik ist zum Scheitern verurteilt: Sie hat nur den - entscheidenden - Nachteil, dass ein solcherart gewonnenes Ergebnis bereits bei der erstbesten Überprüfung zusammen bricht wie ein Kartenhaus.

2.2. Um das zu erkennen, genügt ein kurzer Blick auf die maßgeblichen Zusammenhänge. Sie zeigen im Überblick folgendes Bild (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 9 f).

1. Ein Verfahren ist nicht Selbstzweck, sondern dazu da, konkrete materielle Ansprüche (hier: Besteuerungsansprüche) geltend zu machen und durchzusetzen.
2. Am Ende des Verfahrens ergeht die Entscheidung in der Sache selbst, mit der über eben diesen Anspruch abgesprochen wird.
3. Doch um zuverlässig beurteilen zu können, was rechtens ist (ob dieser Anspruch zu Recht besteht), muss feststehen (also festgestellt sein), was sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen hat. Darum ist ein richtig, vollständig und wahr festgestellter Sachverhalt Grundvoraussetzung (*conditio sine qua non*) eines richtigen im Sinne von gerechten Spruches (Rechberger in Fasching/Konecny, ZPO² Vor § 266 Rz 1).
4. Sachverhalt ist die Gesamtheit all jener Tatumstände, die benötigt werden, um die ins Auge gefasste Rechtsvorschrift anwenden (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 799) und die angestrebte Rechtsfolge ziehen zu können.
5. Der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt hat sich mit jenen Vorgängen aus der realen Welt zu decken, um die es in concreto geht (Fasching, Lehrbuch² Rz 799).
6. Das wird auch in Abgabensachen so gesehen: Der Besteuerung sind ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche - 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, 2001/14/010; VwGH 25.02.2003, 99/14/0340; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0136).
7. Das leitet über zum kniffligen Teil: Das mit der Entscheidung betraute Amtsorgan kennt die historische (und nunmehr zu beurteilende) Sachlage mangels Teilnahme daran nicht aus Eigenem (sonst lege Befangenheit vor, § 76 BAO). Um sich dennoch selbst ein zuverlässiges Bild von den damaligen Ereignissen, Vorgängen und Zuständen machen zu können, bedarf es der Information darüber. Die Träger solcher Information werden gemeinhin Beweismittel bezeichnet.
8. Das ist indes keine Besonderheit des BAO-Verfahrens: Sachaufklärung ist stets Rekonstruktion eines fremden historischen Geschehens (Kühne, Strafprozessrecht⁸ Rz 751).

Bezogen auf diesen Fall: Es ist faktisch möglich, deswegen aber noch lange nicht rechtens, der Besteuerung einen Sachverhalt ohne hinreichende Untermauerung durch Beweise zugrunde zu legen. Idealtypisch hat sich der als erwiesen (und damit als bewiesen) angesehene Sachverhalt mit dem historischen Geschehen zu decken (Fasching, Lehrbuch² Rz 799; Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 10). Diese Gleichung impliziert ausreichende Beweisergebnisse. Hingegen kann sie sich - so wie hier - bei unzureichender Beweislage nie und nimmer ausgehen.

2.3. Die Antragstellerin erbringe die Reinigungsleistungen auf folgende Weise:

- mittels Stammpersonal (zwischen 40 und 100 Personen),
- über Subfirmen,
- durch Leihpersonal.

Aufgrund der schwankenden Auftragslage sei der Einsatz von Subfirmen und von Leihpersonal notwendig. Spitzen können – auch wenn manche Steuerprüfer dies nicht verstehen können oder wollen – nur auf diese Weise abgedeckt werden. Dass sie dann – wie hier – mit Scheingeschäften argumentieren, beweist, dass sie das Geschäft (und damit diesen Fall) nicht wirklich verstanden haben.

bb) **Scheingeschäft**

- Im BP-Bericht ist von (überhöhten) Scheinrechnungen zur Bezahlung von „Schwarzarbeitern“ die Rede – und damit von Scheingeschäften. Damit ist ein „zurück an den Start“ ein weiteres Mal geradezu vorprogrammiert.
- Die Mängelliste alleine unter diesem Aspekt ist schier endlos. Einige Beispiele sollen dies verdeutlichen.

2.1. Namen und Zeiträume zu den ebenso vorschnell wie leichtfertig behaupteten „Schwarzarbeitern“ fehlen völlig. Aus diesem Grund können nun insoweit keine Sozialabgaben vorgeschrieben werden. Fazit: Prüfungsfeststellungen, die Zwecken der Sozialversicherung nicht genügen, sind auch für Besteuerungszwecke nur sehr bedingt geeignet (also völlig ungeeignet).

2.2. Doch zurück zum (behaupteten) Scheingeschäft. Dem BP-Bericht ist selbst mit viel Phantasie nicht zu entnehmen,

- ob es sich dabei um ein absolutes (§ 23 Abs. 1 erster Satz BAO)
- wer mit wem welche (behauptete) Scheingeschäft abgeschlossen hat;
- welche Schwarzgeschäfte es im Dreieck, bestehend aus den (behaupteten) „Schwarzarbeitern“, den Subunternehmern und uns, gibt und welche davon wie der Besteuerung zugrunde gelegt worden sind (Stichwort: Schätzung).

Es genügt nicht, Scheinrechnungen einfach nur zu behaupten, ohne das dazu nötige Tatsachensubstrat mitzuliefern. Es sei kein Zufall, wenn es – wie hier – fehlt. Nach allgemeiner Lebenserfahrung passieren Begründungsmängel nicht einfach nur so. Sie haben ihre Ursache vielmehr in unzureichender Ermittlungstätigkeit: Was anfangs nicht prozessual ordnungsgemäß

in das Verfahren eingeführt worden ist, kann aus unmittelbar einsichtigen Gründen dann am Ende nicht in Form einer ausgefeilten Bescheidbegründung reproduziert werden. Dann nahmen sich diese Spekulationen (mehr sind es nicht) ein weiteres Mal von selbst aus dem Spiel.

2.3. Die Vorschrift stellt hohe Anforderungen an Sachaufklärung und Beweisführung.

2.3.1. Das habe mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ganz allgemein zu tun: 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 Gerichtsgebühren) oder ob es des Durchgriffes auf das wirtschaftliche Substrat des verwirklichten Lebenssachverhaltes bedarf (VwGH 18.11.1993, 91/13/0005, VwSlg 6801/F).

2.3.2. Scheingeschäfte seien bereits nach Zivilrecht nichtig (§ 916 Abs 1 ABGB) und steuerlich sowohl bei rechtlich-formaler Anknüpfung (mangels eines gültigen Rechtsgeschäfts) als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unwirksam (mangels wirtschaftlicher Ergebnisse). Sie seien für die Besteuerung schlechthin unerheblich, will heißen: Sie entfalten keine steuerliche Wirkung (VwGH 20.02.1992, 90/16/0156; Kotschnigg, Beweisrecht, BAO § 23 Rz 30; Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO § 41 AO Tz 64).

2.3.3. Allerdings seien Scheingeschäfte mit freiem Auge nur ausnahmsweise zu erkennen. Im Regelfall erfordern sie eine intensive Ermittlungstätigkeit: Zum einen seien sie gut getarnt, zum anderen enthalte der Tatbestand neben objektiven auch eine subjektive Komponente: Der gemeinsame Wille (Schwimann/Binder, ABGB³ § 916 Rz 2), das Rechtsgeschäft nur vorzutäuschen (OGH 22.07.1970 3 Ob 86/70, EvBl 1971/3 = SZ 43/134) ist eine Tat-, keine Rechtsfrage (OGH 25.05.1976, 4 Ob 543/76; 8.4.1981, 6 Ob 557/81; 09.11.1982, 4 Ob 1967/82, JBl 1983, 444). Zudem kann sie als sog innere Tatsache nur aus äußeren Umständen erschlossen, dh nur mit Hilfe des Indizienbeweises (dazu grundlegend Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO, Einf Rz 172 ff; § 167 Rz 74 ff) nachgewiesen werden. Beim relativen Scheingeschäft bedarf es überdies weiterer Ermittlungen zum verdeckten Geschäft (VwGH 30.09.1999, 97/15/0075; VwGH 25.11.1999, 97/15/0104, VwSlg 7461/F).

2.3.4. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien einverständlich zwar den äußeren Schein eines Rechtsgeschäftes hervorrufen, die mit diesem Geschäft verbundenen Rechtsfolgen aber nicht eintreten lassen wollen (allg Auffassung zB OGH 06.09.1989, 1 Ob 608/89; 26.05.1999, 3 Ob 318/98 f; 13.11.2002, 7 Ob 254/02g; Koziol/Welser, Grundriss bürgerliches Recht I³, 146; Swimann/Binder, ABGB³ § 916 Rz 2; VwGH 19.03.1979, 465/78; VwGH 25.11.1992, 89/13/0043, VwSlg 6733/F; 15.06.1993, 90/14/0213, VwSlg 6785/F; BFH 1.7.1992, BStBl 1993 II 131 = BFHE 169, 224; Ritz, BAO⁴ § 23 Tz 1 ff; Klein/Brockmeyer/Ratschow AO¹⁰ § 41 Rz 23). Solche Geschäfte sind nur vorgetäuscht, dh weder bestehen sie noch waren sie beabsichtigt (VwGH 04.02.1987, 85/13/0120; VwGH 15.04.1993, 93/16/0056; VwGH 15.6.1993,

90/14/0213, VwSlg 6785/F). Sie werden häufig zur Täuschung Dritter (OGH 27.06.2006, 3 Ob 75/06k), insb von Behörden geschlossen (OGH 08.11.1995, 3 Ob 7/95).

2.3.4.1. Das Scheingeschäft erfordert gemeinsamen Dolus bei Vertragsabschluss (VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214; OGH 22.7.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/134 = EvBl 1971/3; 08.11.1995, 3 Ob 7/95, JB1 1996, 578; 31.03.2004, 7 Ob 263/03g). Beide Partner müssen sich bei Abgabe der Wissenserklärungen 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 II 721 = BFHE 186, 236; FG Baden-Württemberg 15.03.2006, EFG 2006, 1330). Sie beabsichtigen, kein oder nur das verdeckte Geschäft zu schließen (Schwimann in ABGB³ § 916 Rz 2; VwGH 19.01.2005, 2000/13/0162, 388; 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 10.2.1988, BStBl 1988 II 640 [643]; BFH 28.01.1997, BStBl 1997 II 655 = BFHE 182, 542; Ritz, BAO⁴ § 23 Tz 1 ff). Die Unverbindlichkeit der Erklärung ist allen Beteiligten bewusst und von ihnen gewollt (VwGH 20.9.1984, 82/16/0105; 28.1.2005, 2000/15/0214; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 23 Rz 34; Ritz, BAO⁴ § 23 Tz 1).

2.3.4.2. Das Einverständnis muss bereits bei Zustandekommen des Scheinvertrages gegeben sein (VwGH 03.02.1972, 1540/71, VwSlg 4339/F; 05.07.1973, 1264/72; VwGH 25.11.1992, 89/13/0043, VwSlg 6733/F; 12.09.2001, 99/13/0166 f; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0214; OGH 22.07.1970, 3 Ob 86/70, SZ 43/134 = EvBl 1971, 16; 12.3.1980, 3 Ob 4/80, SZ 53/42; 16.09.2003, 10 ObS 207/03v, SZ 2003/108, zu § 539a ASVG).

2.3.5. Die Anforderungen an Sachverhalt und Beweis sind beim Scheingeschäft erheblich (Kotschnigg in Beweisrecht, BAO § 23 Rz 78). Schließlich wird auf peinliche Erhaltung von Formvorschriften ja gerade dann geachtet, wenn Geschäfte nur zum Schein geschlossen werden (Ruppe in Ruppe, Handbuch der Familienverträge², 116). Ein bloß vorgetäushtes Geschäft macht aus Sicht der Beteiligten nur dann Sinn, wenn das Täuschungsmanöver nicht auffällt, was eine entsprechend gute Tarnung erfordert (Kotschnigg in Beweisrecht BAO § 23 Rz 78). Das hat auch eine Kehrseite: Es bedarf des gleichen Maßes an Ermittlungstätigkeit, um zu erkennen, ob ein Geschäft „echt“ oder bloß „scheinhaft“ ist. Die Feststellung eines Scheingeschäfts setzt also eine ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit voraus. Zumal die Möglichkeiten, ein Scheingeschäft für Besteuerungszwecke zu berücksichtigen, vielfältig sind. So ist die Aufnahme bedenklicher Geschäfte in die Handelsbücher zuweilen Grundvoraussetzung für deren steuerliche Relevanz, während umgekehrt die Nichtaufnahme Indiz für fehlende Ernsthaftigkeit sein kann. Der VwGH bringt dieses Dilemma auf den Punkt (VwGH 16.02.1994, 90/13/0010, VwSlg 6861/F):

„Es kann [...] nicht zugestimmt werden, wenn er meint, die buchhalterische Erfassung der Eingangsrechnungen mache Beweis für die tatsächliche Abwicklung der darin verrechneten

Lieferungen und Leistungen. Eine Vortäuschung von Betriebsausgaben ist vielmehr überhaupt erst sinnvoll, wenn sie in das Rechenwerk des Abgabepflichtigen aufgenommen werden. Andere Unterlagen (z.B. eine entsprechende Korrespondenz) können zur Verschleierung des wahren Sachverhaltes dienen. Die Behörde kann daher den durch Rechnungen belegten und als Betriebsausgaben verbuchten Aufwendungen die steuerliche Anerkennung versagen, sie hat aber darzulegen, aus welchen Gründen sie dies tut. Die fehlende Effizienz der strittigen Werbemaßnahme genügt als Begründung für die Annahme eines Scheingeschäftes jedenfalls nicht. Die Unzweckmäßigkeit eines Aufwandes mag Zweifel aufkommen lassen, ob der Abgabepflichtige die behaupteten Ausgaben tatsächlich getätigt hat. Solche Zweifel können freilich nur Ausgangspunkt für weiterführende abgabenbehördliche Erhebungen sein, diese jedoch nicht ersetzen. Insbesondere darf nach der ständigen Rechtsprechung [...] die Abzugsfähigkeit eines Aufwandes als Betriebsausgabe nicht davon abhängig gemacht werden, ob ein entsprechender betrieblicher Erfolg eingetreten ist."

Diese Entscheidung dürfte sich - leider - noch nicht überall herumgesprochen haben. Sonst wären die Aufhebungsobjekte grundlegend anders ausgefallen.

2.3.6. Auch hier sei an die Beweislast zu erinnern. Ihr liege der in seinem Kern schlichte Gedanke zugrunde, dass jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Norm zu behaupten und zu beweisen habe (OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 = JBl 1959, 135; 30.08.1961, 2 Ob 507/60, JBl 1962, 93; 16.09.1975, 5 Ob 115/75, SZ 48/92 = JBl 1976, 261; 24.06.1987, 1 Ob 198/87, SZ 60/119; 25.01.1994, 1 Ob 532/94, SZ 67/9; 26.11.2002, 1 Ob 134/02s, SZ 2002/156; Fasching Lehrbuch² Rz 882). Diese Formel geht zurück auf Rosenberg (Rosenberg, Beweislast⁵ 98 f). Das ist beim Scheingeschäft derjenige, der sich darauf beruft, im Normalfall - so auch hier - daher die Behörde (zB OGH 09.11.1982, 4 Ob 167/82, JBl 1983, 444; 09.03.1993, 5 Ob 133/92; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 23 Rz 82).

2.3.7. Das leitet über zur Begründungspflicht: Die Erledigung habe Auskunft darüber zu geben, aus welchen Gründen (und nicht nur, dass) ein absolutes oder relatives Scheingeschäft vorliege. Zentrales Begründungselement ist eine geschlossene Darstellung des als erwiesen angesehenen Sachverhaltes (zur Begründungspflicht eines relativen Scheingeschäftes siehe VwGH 30.09.1999, 97/15/0075). Aussagekräftig ist das zu einem absoluten Scheingeschäft ergangene Erkenntnis vom 28.06.1988, 86/14/0140, 88/14/0050, VwSlg 6340/F. Die Kernaussage 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 trifft auch hier voll ins Schwarze. Schade, dass sich auch diese Entscheidung noch nicht überall herumgesprochen hat. Die Tz 4 des BP-Berichts führt anschaulich vor Augen, warum. Dort heißt es auszugsweise:

„Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag nicht durch entsprechende angestellte Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt ist (siehe auch Tz. 1), geht die Prüfung davon aus, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handelt.“

Im Klartext: Selbst, wenn man davon ausgeht, dass der Kreis der Subunternehmer feststeht, sei es alles andere als restlos klar, auf welche Weise - also wie - sie überprüft worden sind: durch schlichte Überprüfung ihrer Abgabekonten, mittels Anfrage bei der Wiener GKK, teils überhaupt nicht.

2.3.8. Langer Rede kurzer Sinn: Durch Gegenüberstellung der Eingangs- mit den Ausgangsrechnungen könne nachgewiesen werden, dass die Antragstellerin die von den Subfirmen erbrachten Leistungen mit einem Gewinnaufschlag weiterverrechnet habe. Wo soll da noch Platz für ein (welches?) Scheingeschäft sein?

Zu Tz 5 des BP-Berichts: **Reparaturen und Betriebsmittel**

Diese Feststellung geht in Ordnung.

VII. Zu Tz 6 des BP-Berichts: **Steuern**

Diese Feststellung spielt de facto keine Rolle.

Zweiter Teil: **Wiederaufnahme von Amts wegen (§ 303 Abs 4 BAO)**

1. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO wird an die für diese Sache zuständige Behörde die weitere höfliche Anregung gestellt, sie möge die oben näher bezeichneten Bescheide 2009 jeweils mit Ausfertigungsdatum 28.09.2012, die Kest-Haftungsbescheide 02-12/2009 (19.351,18 €) und 1/2010 (1.391,45 €), jeweils vom 09.06.2010 im Wege der amtswegigen Wiederaufnahme aus dem Spiel nehmen und sie durch neue, entsprechend geänderte Sachbescheide ersetzen

(§ 307 Abs 1 BAO). Dabei handle es sich in Bezug auf die beiden Jahressteuerbescheide 2009 (und nur insoweit) um einen Eventualantrag für den Fall, dass die Wiederaufnahme die für die Behörde im Verhältnis zur Bescheidaufhebung einfacher zu handhabende Maßnahme ist (etwa weil beim Haftungsbescheid von vornherein nur sie in Betracht kommt). Das Wesen eines Eventualantrages liege darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primäranspruch erfolglos bleibt (VwGH 17.12.1993, 92/17/0184; VwGH 09.08.2001, 2000/16/0624; VwGH 20.11.2006, 2003/17/0002). Bringt hingegen bereits er den angestrebten Erfolg, so werde der Eventualantrag gegenstandslos (VwGH 15.10.1991, 90/05/0214; BAO⁴, § 85 Tz 3).

2. Die bisher vorgetragenen Argumente für eine Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) seien in gleicher Weise auch als Wiederaufnahmegründe geeignet. Zumal auch dieser Verfahrenstitel vorzeichenneutral ist: Wenn diese Maßnahme bereits bei einer Nachforderung von Euro 1.000 (oder weniger) zu verfügen ist, so ist sie erst recht dann zu verfügen, wenn sie - wie hier - zu unseren Gunsten geht und dabei zu einer weitaus höheren Gutschrift führt. Der VfGH hat diesen Gedanken in der Entscheidung vom 06.12.1990, B783/89, VfSlg 12.566 auf den Punkt gebracht:

„... Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (Mannlicher-Quell; Das Verwaltungsverfahren, Anmerkung 1 zu § 69 AVG; zu § 3 BAO vergleiche Stoll, BAO-Handbuch 721 und aus der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes etwa VfGH 29.10.1985, Zl. 85/14/0071 oder VwGH 21.12.1989, Zl. 86/14/0180). Das dem Institut der Wiederaufnahme zugrunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel ist es, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VfGH 5.3.1988, B70/87) und unter den Voraussetzungen des § 20 BAO (...) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen (Stoll, aaO, 712).“

Genau darum - um ein „insgesamt rechtmäßiges Ergebnis“ - gehe es hier, um nicht mehr und um nicht weniger.

3. Bei der Anpassung der beiden KEST-Haftungsbescheide an die neuen, deutlich niedrigeren Besteuerungsgrundlagen handle es sich um eine reine Folgemaßnahme.

4. Die sog Nachbescheidkontrolle wurde durch Erkenntnis des VwGH vom 07.07.2012, 2011/15/0060, abgesegnet. Das hat auch eine Kehrseite: Seither besteht die Rechtskraft in Abgabensachen mehr oder minder nur mehr auf dem Papier. Daher ist der Eingriff in die Rechtskraft der hier auf dem Prüfstand stehenden Bescheide problemlos zu bewerkstelligen (zumindest sollte es so sein).

5. Fazit: Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen seien hier ebenfalls gegeben. Daher erweise sich auch diese Alternative als gangbarer Weg, um den rechtsrichtigen Zustand herzustellen.

Beigelegt wurden dem Antrag:

- I. Firmenbuchauszug der Bf.
- II. Bericht der Außenprüfung vom 09.06.2010
- III. Bericht der GPLA-Prüfung

3. Abweisung des Antrages nach § 299 BAO vom 03.06.2015

Mit Bescheid vom 03.06.2015 wurde der Antrag als unbegründet abgewiesen. Die Abgabenbehörde begründete diesen wie folgt:

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Bescheid ist aber nur dann aufzuheben, wenn über die Rechtswidrigkeit Gewissheit besteht, die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht aus. Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wie vom Antragsteller zwangsläufig bestätigt wurde, lasse die Dokumentation der Geschäftsfälle der Antragstellerin viele Wünsche offen, woraus sich gemäß § 184 BAO zweifelsfrei die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung ergeben habe. Irrelevant sei in diesem Zusammenhang, ob diese Mängel in der Buchführung aus Fehlern des Antragstellers oder dessen Buchhalterin resultieren.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.06.2010 seien unter Tz. 1 zahlreiche gravierende Mängel der vorgelegten Bücher aufgezeigt worden, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. So sei es zum Beispiel im Unternehmen der Antragstellerin üblich gewesen, die fortlaufende Nummernvergabe für die verbuchten Belege erst im Nachhinein im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Buchhalterin vornehmen zu lassen. Manche Belege seien doppelt erfasst worden, andere zwar ohne Belegnummer verbucht, jedoch nicht in die Belegsammlung aufgenommen. Auch sei es dazu gekommen, dass Belege nicht in chronologischer Reihenfolge ausgestellt und verbucht wurden. Es sei somit offensichtlich, dass die eingesehenen Belege nur zum Teil die Grundlagen für die Abgabenerhebung abbilden. Vom Prüfer sei daher unter Tz. 3 Sicherheitszuschlag des Berichtes vom 09.06.2010 ein gerundeter Gefährdungszuschlag von 5% der erklärten Umsätze hinzugerechnet worden, weil insbesondere die fortlaufende Nummernvergabe für die verbuchten Belege erst im Nachhinein

im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Buchhalterin ein bedeutsames Indiz für systematische Schwarzumsätze darstellt.

Zu Tz. 4 Subfirmen des Berichtes vom 09.06.2010 bzw. Punkt V. des Antrages sei anzumerken, dass es sich bei den beanstandeten in Rechnung gestellten Beträgen offensichtlich um Scheinrechnungen handle. Dies ergebe sich daraus, dass es sich beim Reinigungsgewerbe um eine „Risikobranche“ handle und die drei beanstandeten von der Antragstellerin beauftragten Subunternehmen erwiesenermaßen nicht über ausreichend Personal zur Erbringung der verrechneten Leistungen verfügten. Es überrasche daher nicht, dass eines dieser Subunternehmen, die X GmbH, am 28.05.2008 gegründet und - weniger als ein Jahr später - am 55.55.5555 bereits der Konkurs über dieses Unternehmen eröffnet worden ist. Auch über die Y HandelsgesmbH ist am 11.11.11111, somit weniger als ein Jahr nach der Namensänderung vom 20.11.2008, der Konkurs eröffnet worden. Die Z GmbH wurde am 02.04.2007 gegründet und wurde am 44.44.4444 der Antrag auf Eröffnung des Konkurses zurückgewiesen. Hinsichtlich ihres letzten, am 21.08.2009 bestellten Geschäftsführers OS, der laut Firmenbuch in OS_Adresse wohnhaft gewesen sein soll, existieren im Zentralen Melderegister typischerweise überhaupt keine Meldedaten. Es würden damit mehrere in § 8 Abs. 3 Z. 2 bis 5 des Ministerialentwurfes des Gesetzestextes des geplanten Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes explizit angeführte Anhaltspunkte für einen Verdacht auf Vorliegen eines Scheinunternehmens vorliegen:

- Unauffindbarkeit von für das Unternehmen tätigen Personen, die dem angegebenen Geschäftszweig entsprechen, an der Abgabenbehörde zuletzt bekannt gegebenen Adresse oder der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift,
- Unmöglichkeit des Herstellens eines persönlichen Kontaktes zum Rechtsträger oder dessen organschaftlichen Vertreter über die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift oder die der Abgabenbehörde zuletzt bekannt gegebene Adresse, Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden oder Beweismittel durch die dem Unternehmen zuzurechnenden Personen, und
- Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen.

Unzutreffend sei auch die Behauptung der Antragstellerin, von der Abgabenbehörde würden die Konsequenzen aus Verfehlungen der kontaktierten Subunternehmer der Antragstellerin selbst angelastet. Wie aus Tz. 4 Subfirmen des Berichtes vom 09.06.2010 ersichtlich ist, sei davon ausgegangen worden, dass zahlreiche „(überhöhte) Scheinrechnungen“ vorgelegt wurden, für die die Antragstellerin sich zu Unrecht Vorsteuer abziehen wollte. Es handle sich bei der Nichtanerkennung dieser Rechnungen aber nicht - wie die Antragstellerin irrig vermeint - um eine Kompensation eines bei den Subunternehmern erlittenen Ausfalls an Lohn- und Sozialabgaben. Vom Gesetzgeber wird vielmehr ausdrücklich normiert, dass der

Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 nur für Lieferungen und sonstige Leistungen zustehen. Eine von einem Unternehmer in einer "Schein"rechnung gesondert ausgewiesene Steuer, die nicht auf eine tatsächlich erfolgte Lieferung oder sonstige Leistung zurückzuführen ist, berechtige den Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug. Da den geltend gemachten Vorsteuern zum Teil keine tatsächlichen Leistungen der rechnungsausstellenden Unternehmen, sondern überhöhte Rechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern zu Grunde lagen, würde diesbezüglich kein Vorsteuerabzug zustehen.

Dementsprechend war die Vorsteuer auf der Basis der vom Prüfer angestellten Berechnungen zu kürzen. Die Anzahl der offiziell beschäftigten Mitarbeiter der Subunternehmer sei vom Prüfer exakt festgestellt worden. Genauere Ermittlungen über die Identität der Schwarzarbeiter und deren Beschäftigungsverhältnisse seien für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang tatsächlich Leistungen erbracht wurden, hingegen absolut bedeutungslos und daher entbehrlich. Entbehrlich seien auch die langen Ausführungen der Antragstellerin zu Scheingeschäften, da es sich bei den beanstandeten Rechnungen nicht um Scheingeschäfte im eigentlichen Sinn handle, sondern um Deckungsrechnungen mit überhöhten Beträgen, welche die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht korrekt wiedergeben würden. Dafür sei vom Prüfer der nicht exakte, jedoch allgemein übliche und verständliche Begriff „Scheinrechnung“ verwendet worden.

Hinsichtlich der übrigen Tz. 5 und 6 des Berichtes vom 09.06.2010 seien von der Antragstellerin keine Mängel beanstandet worden.

Von der Antragstellerin seien alles in allem keine entsprechenden Aufzeichnungen vorgelegt oder angeboten worden, welche die Feststellungen des Prüfers widerlegen würden, sondern nur allgemeine, in keiner Weise belegte Ausführungen vorgebracht, ohne die tatsächlichen Umsätze nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Im gegenständlichen Fall zeige die Antragstellerin somit keine Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der betroffenen Bescheide auf und auch die durchgeführten Ermittlungen des Finanzamtes manifestieren weder Mängel des Umsatzsteuerbescheides 2009 noch des Körperschaftsteuerbescheides 2009 vom 28.09.2012. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Informativ werde mitgeteilt, dass hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2009 und des Körperschaftsteuerbescheides 2009 vom 28.09.2012 aus denselben Gründen, aus denen eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nicht zu erfolgen hatte, auch keine amtswegige Wiederaufnahme geboten war, da sich der Spruch der angefochtenen Bescheide im Zuge der Überprüfung als richtig erwiesen habe. Dementsprechend sei auch keine Anpassung der KEST-Haftungsbescheide 02-12/2009 und 01/2010 vom 09.06.2010 im Wege der amtswegigen Wiederaufnahme geboten gewesen.

4. Bescheidbeschwerde vom 06.07.2015

Mit Eingabe vom 06.07.2015 erhob die Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde gegen den den Antrag nach § 299 BAO abweisenden Bescheid und führte begründend aus:

A. Beschwerdeerklärung

Mit dem angefochtenen Bescheid (Verf 36b) vom 03.06.2015., zugestellt am 05.06.2015, wurde der „Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO der Bf. vom 26.09.2013 betreffend Umsatzsteuerbescheid 2009 und den Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 28.09.2012 abgewiesen. Dagegen richtet sich diese Bescheidbeschwerde. Der angefochtene Bescheid wird in seinem abweisenden Teil, daher seinem gesamten Inhalt nach (in vollen Umfang) angefochten.

B. Begründung

1. Argumentation der Behörde

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte die „Dokumentation der Geschäftsfälle ... viele Wünsche offen“ gelassen (S 1 Mitte), woraus sich die „Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung“ ergäbe. Angesichts in geraffter Form aufgezeigter Praktiken sei „somit offensichtlich, dass die eingesehenen Belege nur zum Teil die Grundlagen für die Abgabensatzung abbilden“ und deshalb der „Gefährdungszuschlag von 5% der erklärten Umsätze“ gerechtfertigt (S 1 unten).

Der Großteil der Begründung betreffe die Kritik an der Tz 4 des BP-Berichts. Dazu heißt es im angefochtenen Bescheid auf den Seiten 2 bis 3 oben wortwörtlich:

*„Zu Tz. 4 Subfirmen des Berichtes vom 09.06.2010 bzw. Punkt V. des Antrages ist anzumerken, dass es sich bei den beanstandeten in Rechnung gestellten Beträgen offensichtlich um Scheinrechnungen handelt. Dies ergibt sich daraus, dass es sich beim Reinigungsgewerbe um eine „Risikobranche“ handelt und die drei beanstandeten vom Antragsteller beauftragten Subunternehmen erwiesenermaßen nicht über ausreichend Personal zur Erbringung der verrechneten Leistungen verfügten. Es überrascht daher nicht, dass eines dieser Subunternehmen, die X GesmbH, am 28.05.2008 gegründet und - weniger als ein Jahr später - am 55.55.5555 bereits der Konkurs über dieses Unternehmen eröffnet wurde. Auch über die Subunternehmen2 wurde am 11.11.1111, somit weniger als ein Jahr nach der Namensänderung vom 20.11.2008, der Konkurs eröffnet. Die Subunternehmen3***1*** wurde am 02.04.2007 gegründet und am 44.44.4444 der Antrag auf Eröffnung des Konkurses zurückgewiesen. Hinsichtlich ihres letzten, am 21.08.2009 bestellten Geschäftsführers OS, der laut Firmenbuch in OS_Adresse wohnhaft gewesen sein soll, existieren im Zentralen Melderegister typischerweise überhaupt keine Meldedaten. Es liegen damit mehrere in § 8 Abs. 3 Z. 2 bis 5 des Ministerialentwurfes des Gesetzestextes des geplanten*

Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes explizit angeführte Anhaltspunkte für einen Verdacht auf Vorliegens eines Scheinunternehmens vor:

- *Unauffindbarkeit von für das Unternehmen tätigen Personen, die dem angegebenen Geschäftszweig entsprechen, an der der Abgabenbehörde zuletzt bekannten gegebenen Adresse oder der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift,*
- *Unmöglichkeit des Herstellens eines persönlichen Kontakts zum Rechtsträger oder dessen organschaftlichen Vertreter über die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift oder die der Abgabenbehörde zuletzt bekannt gegebene Adresse,*
- *Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden oder Beweismittel durch die dem Unternehmen zuzurechnenden Personen, und*
 - *Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen.*

Unzutreffend ist auch die Behauptung des Antragstellers, von der Abgabenbehörde würden die Konsequenzen aus Verfehlungen der kontaktierten Subunternehmer dem Antragsteller selbst angelastet. Wie aus Tz 4 Subfirmen des Berichtes vom 09.06.2010 ersichtlich ist, wurde davon ausgegangen, dass zahlreiche „(überhöhte) Scheinrechnungen“ vorgelegt wurden, für die der Antragsteller sich zu Unrecht Vorsteuer abziehen wollte. Es handelt sich bei der Nichtanerkennung dieser Rechnungen aber nicht - wie der Antragsteller irrig vermeint - um eine Kompensation eines bei den Subunternehmern erlittenen Ausfalls an Lohn- und Sozialabgaben. Vom Gesetzgeber wird vielmehr ausdrücklich normiert, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG nur für Lieferungen und sonstige Leistungen zusteht. Eine von einem Unternehmer in einer „Scheinrechnung“ gesondert ausgewiesene Steuer, die nicht auf eine tatsächlich erfolgte Lieferung oder sonstige Leistung zurückzuführen ist, berechtigt den Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug. Da den geltend gemachten Vorsteuern zum Teil keine tatsächlichen Leistungen der rechnungsausstellenden Unternehmen, sondern überhöhte Rechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern zu Grunde lagen, stand diesbezüglich kein Vorsteuerabzug zu. Dementsprechend war die Vorsteuer auf der Basis der vom Prüfer angestellten Berechnungen zu kürzen. Die Anzahl der offiziell beschäftigten Mitarbeiter der Subunternehmer wurde vom Prüfer exakt festgestellt. Genauere Ermittlungen über die Identität der Schwarzarbeiter und deren Beschäftigungsverhältnisse waren für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang tatsächlich Leistungen erbracht wurden, hingegen absolut bedeutungslos und daher entbehrlich. Entbehrlich sind auch die langen Ausführungen des Antragstellers zu Scheingeschäften, da es sich bei den beanstandeten Rechnungen nicht um Scheingeschäfte im eigentlichen Sinn handelt, sondern um Deckungsrechnungen mit überhöhten Beträgen, welche die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht korrekt wiedergeben. Dafür wurde vom Prüfer der nicht exakte, jedoch allgemein übliche und verständliche Begriff „Scheinrechnung“ verwendet.“

Zusammenfassend seien - so die belangte Behörde - vom Antragsteller „alles in allem keine entsprechenden Aufzeichnungen vorgelegt oder angeboten“ worden, „welche die Feststellung des Prüfers widerlegen würden“ (S 3 Mitte). Solcherart hätte er „somit keine Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der betreffenden Bescheide“ aufgezeigt (ebendort).

2. Einwendungen

a) Einleitender Überblick

1. Die Tz 5 des BP-Berichts im Aufhebungsantrag wurde außer Streit gestellt (S 29 ganz oben, Pkt VI.), werden jetzt zulässigerweise wieder in Streit gezogen (VwGH 07.06.2005, 2001/14/0086: „Den Abgabepflichtigen ist es möglich, Tatbestände über deren Vorliegen bereits Einvernehmen erzielt wurde, bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung neuerlich in Streit zu ziehen.“).

2. Der Bescheid über die Körperschaftsteuer 2009 sei schon aus Gründen der Kapitalertragsteuer aufhebungsreif (Tz 2, 3 und 5 des BP-Berichts).

3. Von weitaus größerer praktischer Bedeutung sei jedoch die Nichtanerkennung der Eingangsrechnungen dreier Fremdleister (Subunternehmer¹, Subunternehmen², Subunternehmen³***1***). Sie stehen darum auch im Mittelpunkt des weiteren Vorbringens (Tz 1 und 4 des BP-Berichts).

b) Verdeckte Ausschüttungen (Tz 2, 3 und 5)

1. Die in den Tz 2, 3 und 5 des BP-Berichts behaupteten verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter VN entsprächen nicht dem Gesetz. Darum gehe es im Folgenden.

1.1. **Doppelt verbuchte Aufwendungen** (Tz 2). Dass Eingangsrechnungen zweimal bezahlt (arg: „doppelt im Kassabuch“), doppelt gebucht und zweimal steuermindernd geltend gemacht worden seien, sei weder intelligent noch rechtens, umgekehrt aber auch keine verdeckte Zuwendung an den Machthaber, die bei einem Sachverhalt wie diesem außerhalb jeder Wahrscheinlichkeit liegt. Daher seien diese Doppelzahlungen zumindest bei der KSt gewinnmindernd zu berücksichtigen, zumal dem Finanzamt eine Prüfung der Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes nicht zustehe (so schon Abschn 4 EStR 1984; vgl weiters VwGH 08.10.1954, 3212/53, VwSlg 1014/F: „Es kann nicht Sache der Abgabenbehörde sein, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Angestellten eines Unternehmens oder die Wahrscheinlichkeit der damit zusammenhängenden Ausgaben zu überprüfen.“; vgl auch 17.11.1992, 92/14/0150: „Die Finanzverwaltung hat nicht zu prüfen, ob die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen angemessen oder zweckmäßig sind.“; VwGH 30.05.2001, 95/13/0288, VwSlg 7618/F: „Den Abgabenbehörden steht es zwar nicht zu, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes zu prüfen, um nach dem Ergebnis

dieser Prüfung die Betriebsausgabeneigenschaft eines bestimmten Aufwandes zu beurteilen"). Die irrtümliche Doppelzahlung ist der Musterfall eines unzweckmäßigen Aufwandes.

Doch zurück zur Umsatzsteuer: Dass dieselben Beträge, die selbst nach Ansicht des Prüfers nachweislich an Lieferanten, mithin an fremde Dritte bezahlt worden seien, nicht zugleich dem Machthaber VN zu Gute gekommen sein können, verstehe sich von selbst. Damit erübrige sich jedweder Gedanke an eine Zuwendung an ihn. Wenn man daran trotzdem - entgegen der Logik - noch immer festhalte, könne sie aus unmittelbar einsichtigen Gründen nur in Höhe des allenfalls ungerechtfertigten doppelten Vorsteuerabzuges bestanden haben. Da die Tz 2 des BP-Berichts aber von der vollen Höhe ausgeht, erweise sie sich als objektiv unrichtig und würden sich damit die Jahressteuerbescheide 2009 ein erstes Mal als aufhebungsreif erweisen.

1.2. Sicherheitszuschlag (Tz 3). Dabei handle es sich um einen Folgefehler aus der Fehlerhaftigkeit rund um die behauptete Schwarzarbeit, Schwarzgeschäfte und Scheinrechnungen: Sei Derartiges - weil unbewiesen und unbeweisbar - auszuschließen, so sei an einen Sicherheitszuschlag (wofür eigentlich?) nicht mehr zu denken (zumindest nicht in dieser Höhe).

1.3. Reparaturen und Betriebsmittel PKW (Tz 5). Hier gelte das eben zu Tz 2 Gesagte sinngemäß: Folge man dem Prüfer, dass es hier nur um Vorsteuern gehe, und berücksichtige man weiter, dass nur sie von der steuermindernden Geltendmachung ausgeschlossen sind (Stichwort: kein Vorsteuerabzug), so könne eine verdeckte Zuwendung denklogisch nur in dieser Höhe bestanden haben. Da der Prüfer und - ihm folgend - auch der angefochtene Bescheid jedoch von der vollen Höhe ausgeht, erweise sich auch diese Feststellung als objektiv unrichtig und würden sich damit der USt-Jahresbescheid 2009 ein weiteres Mal als aufhebungsreif erweisen.

2. Fazit: Nach § 299 Abs. 1 BAO kann ein erstinstanzlicher Bescheid aufgehoben werden, wenn sich sein Spruch „als nicht richtig erweist“. Der Nachweis, dass dies hier der Fall sei, ist bereits erbracht.

c) Bestimmte **Subfirmen**

Die Annahme des Prüfers und - ihm folgend - des Finanzamtes, drei bestimmte Subfirmen seien angesichts „zu wenig“ offiziell beschäftigten Personals objektiv gar nicht in der Lage gewesen, die ihnen erteilten und abgerechneten Aufträge abzuwickeln, sei unbewiesen, unbeweisbar, sinnfrei. Da sämtliche Schlussfolgerungen bis hin zu einer Umsatzhinzuschätzung (Tz 3) darauf aufbauen, würden sie völlig in der Luft hängen. Anders formuliert: Der BP-Bericht sei redensartlich „auf Sand gebaut.“ Das schlüssig darzutun, darum gehe es im Folgenden.

BP-Bericht

aa) **Aufzeichnungen (Tz 1)**

1. Die Schlüsselpassage der Tz 1 des BP-Berichts - sie ist im Aufhebungsantrag (auf den S 12 und 13) im Volltext zitiert - lautet:

*„Eine Überprüfung der Subunternehmer ergab, dass die beauftragten Subunternehmen (Subunternehmer1, Subunternehmen2, Subunternehmen3***1***) in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt hatten.“*

Weit bedeutsamer als das Gesagte sei das, was man dort vergeblich sucht, also das zu Recht Nicht-Gesagte:

- Der gesamte BP-Bericht würde rein gar nichts enthalten, das auch nur entfernt auf un versteuert gebliebene Einnahmen hindeutet (keine Schwarzerlöse durch die Bf.).
- Der gesamte BP-Bericht würde ebenfalls nichts enthalten, das auf illegal beschäftigte Dienstnehmer schließen ließe (keine Schwarzarbeit durch die Bf.).

Erst recht bedeutsam sei das im angefochtenen Bescheid völlig Negierte: der GPLA-Bericht über die Jahre 2008 und 2009 (./C zum Aufhebungsantrag vom 26.09.2013). Er trägt das Ausfertigungsdatum 08.02.2011 und sei damit acht Monate jünger als der BP-Bericht vom 09.06.2010. Daher wäre zu erwarten gewesen, dass er die einfach nur schnell herbei geredete Schwarzarbeit (Tz 3) durch Beweise, Fakten, Ermittlungsergebnisse untermauere. Das genaue Gegenteil sei der Fall: Er beschränke sich für 2009 auf einen Flüchtigkeitsfehler im Bagatellbereich und komme damit einem „Persilschein“ gleich. Der Prüfer konnte den (späteren) GPLA-Bericht nicht kennen. Der Verfasser des Abweisungsbescheids habe ihn schon aus unserem Vorbringen gekannt und habe sich dazu vollends ausgeschwiegen. Damit breche der BP-Bericht in seiner Gesamtheit zusammen:

Ohne Schwarzarbeit durch die Bf. gebe es keine Scheinrechnungen der Subfirmen, die damit als sinnfrei völlig in der Luft hängen (Tz 4).

Ohne Schwarzarbeit durch die Bf. aber auch kein Grund für einen Gefährdungszuschlag (Tz 3), dem die völlig unbewiesene, ja längst widerlegte Spekulation zugrunde liege, die Bf. hätte die in den Eingangsrechnungen der Subfirmen behaupteten Leistungen in Wirklichkeit durch eigene Schwarzarbeiter selbst erbracht und dafür lediglich Deckungsrechnungen benötigt.

2. Der Fiskus habe durch gehäuftes Verkennen der Sach- und Rechtslage an der Bf. zumindest objektive Willkür geübt (zB VfSlg 18.466/2008: „objektive Willkür mangels nachvollziehbarer Begründung“; 18.867/2009: „objektive Willkür mangels Eingehens auf das Vorbringen des Beschwerdeführers bei der Begründung des Bescheides“). Das beginne beim Prüfer: Er habe bei besagten Subfirmen die geradezu auf der Hand liegende Frage nach Schwarzarbeitern bzw weiteren Subfirmen erst gar nicht thematisiert, um dann bei der Bf. - ohne jedweden Beweis, mithin auf gut Glück“, „ins Blitzlaue hinein“ oder einfach nur auf das „gerate Wohl“ - Schwarzarbeit zu unterstellen. Es ende beim Verfasser des angefochtenen Bescheides, der den

GPLA-Bericht vom 08.02.2011 (./C zum Aufhebungsantrag vom 26.09.2013) gekannt, ihn aus durchsichtigen Gründen aber völlig negiert habe. Das wecke Erinnerungen an VwSlg 6955/F: Weil das Ergebnis sonst nicht mehr zur Zufriedenheit der Behörde ausgefallen wäre, ist dort abzugsfähiger Aufwand in großem Stil unter den Tisch gefallen; hier sei es Entlastendes. Zudem verpflichtet § 115 Abs. 3 BAO den Steuerprüfer „zur Objektivität und zu einer Art materieller Neutralität“ (so explizit VwGH 26.06.1985, 85/09/0074, VwSlg 11.812/A). Das werde auch vom OGH so gesehen: Auch Finanzbeamte seien - wie alle Staatsdiener - ausnahmslos verpflichtet, sich an das Gesetz zu halten (OGH 21.10.1987, 1 Ob 38/87, SZ 60/217 = EvBl 1988/30, 205 = JBl 1988, 176; 26.4.1989, 1 Ob 1/89, SZ 62/72 = JBl 1991, 177; 26.2.2002, 1 Ob 310/Olx, SZ 2002/27 = JBl 2002, 520). Das dürfte sich aber noch nicht überall herumgesprochen haben. Sonst wären die Akten und Bücher dieses Falles schon längst für immer geschlossen.

3. Um einen Vorgriff auf den angefochtenen Bescheid zu nehmen: Die dort (speziell im Fazit auf S 3 Mitte) an der Bf. geübte Kritik, keine konkreten Fakten auf den Tisch gelegt zu haben, sei fehl am Platz angesichts der Tatsache, dass es hier zuallererst um negative Tatsachen und die Unmöglichkeit ihrer Beweisbarkeit geht. Von einer negativen Tatsache sei zu sprechen, wenn es um den Beweis gehe, dass eine bestimmte Tatsache nicht eingetreten sei (VwGH 26.05.1998, 93/14/0233; Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 830: in Fasching/Konecny, ZPO² Vor § 266 Rz 44). Ein solcher Beweis sei in aller Regel nicht zu führen. Dieses Problem sei indes nicht neu, es war bereits dem Römischen Recht bekannt („negativa non sunt probanda“). Dazu einige Beispiele zur Illustration:

- Die Mutter eines außerehelichen Kindes soll beweisen, dass sie in der „kritischen Zeit“ mit keinem anderen Mann als dem als Vater Bezeichneten intim verkehrt hat.
- Die Aufforderung, Unterlagen zur Widerlegung von Geschäftsvorfällen vorzulegen, ist ein kaum erfüllbares und deshalb unzulässiges Verlangen (VwGH 05.11.1986, 85/13/0021).
- Der Bürger ist nicht zur negativen Beweisführung in Form der Mittelverwendung für Wirtschaftsgüter des übergebenen Betriebes verpflichtet (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142).
- Die Behörde kann den Nachweis der Fremdfinanzierung einer steuerfreien Einkunftsquelle nicht erbringen und fordert deshalb den Betroffenen auf, die Finanzierung aus dem Eigenkapital nachzuweisen. Dem hat der VwGH zu Recht eine klare Absage erteilt (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027, VwSlg 7456/F = SWK 1999 S 803 [Kotschnigg = RWZ 1999, 358 [Wiesner] = ecolex 2000,159 [Bachl] = ÖStZ 2000, 4 [Zöchling]).

3.1. Dahinter verbirgt sich in Wirklichkeit ein ganz anderes Problem: Der zum Beweis Verpflichtete sei nicht in der Lage, den ihm obliegenden Beweis einer positiven Tatsache zu erbringen. Um doch noch Erfolg zu haben, fordere er die - insoweit beweisfreie - Gegenseite auf, eine bestimmte negative Tatsache zu beweisen, um dann aus dem geradezu

vorprogrammierten Misslingen jene Konsequenzen zu ziehen, die ihm angesichts seiner eigenen Beweislosigkeit verwehrt sind (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 77).

3.2. Dieser „Trick 17“ sei auch hier im Spiel, jedoch zum Scheitern verurteilt:

3.2.1. Nach der Grundregel des Beweises habe jede Seite den Nachweis der für ihn günstigen Rechtsvorschrift zu erbringen (OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 = JBl 1959, 135; 16.09.1975, 5 Ob 115/75, SZ 48/92 = JBl 1976, 261; 25.01.1994, 1 Ob 532/94, SZ 67/9; 23.01.1997, 2 Ob 2390/96a, EvBl 1997/104 = JBl 1997, 450; 26.11.2002, 1 Ob 134/02s, SZ 2002/156; Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht², Rz 882; Rechberger/Simotta, Zivilprozessrecht⁸, Rz 760; Rechberger in Fasching/Konecny, ZPO² Vor § 266 Rz 31 f).

3.2.2. Die objektive Beweislast liege für die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen zu 100 % beim Finanzamt (vgl dazu bereits die S 15 und 16, Pkt 3.1.5. des Aufhebungsantrages).

3.2.3. Der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt sei das Ergebnis der Überlegungen zur Beweiswürdigung (grundlegend: VwGH 28.05.1997, 94/13/0200) und damit des Beweisverfahrens insgesamt (Kotschnigg, Beweisrecht BAO Einf Rz 18), zumindest sollte es so sein. Daraus folge zugleich: Der Sachverhalt werde über den Beweis gewonnen (zu den Zusammenhängen vgl die S 22 und 23 des Aufhebungsantrages). Fehle es daran, so sei an einen Sachverhalt als die Gesamtheit der rechtserheblichen Tatsachen von vornherein nicht zu denken (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 799). Zumal der Besteuerung ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche, also fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen sind (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).

3.2.4. Daraus folgt: Was das Finanzamt nur behauptet, aber nicht bewiesen habe bzw nicht beweisen könne, sei im beweisrechtlichen Sinn unwahr, dh ein Nichts iS des genauen Gegenteils einer Tatsache. Das gelte auch bei Scheingeschäften (§ 916 Abs 1 ABGB; § 23 Abs 1 BAO): Die Beweislast treffe denjenigen, der sich darauf beruft (BFH 31.01.2002, BStBl 2004 II 622 [625] = BFHE 198, 208; FG Niedersachsen 27.06.1991, II 170/90, EFG 1992, 195; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 23 Rz 83; Ritz, BAO⁵, § 23 Tz 2). Dass im angefochtenen Bescheid „Scheingeschäfte im eigentlichen Sinn“ in Abrede gestellt werden (S 3 ganz oben), weil es nur um „Deckungsrechnungen“ für die Bf. so ohne Weiteres unterstellte Schwarzarbeit geht (Tz 3 des BP-Berichts), beweise nur das Fehlen einer klar erkennbaren Linie auf Seiten des Fiskus.

4. Fazit. Die Tz 1 des BP-Berichts zeige Mängel auf, die nicht in Ordnung seien, zugleich aber auch, dass sie zu keinen Steuerausfällen geführt haben. Wie sollte es auch anders sein, wenn

die Defizite auf der Ausgabenseite ohne jedweden Einfluss auf die Einnahmenseite sind. Selbst nach - zutreffender - Ansicht des Prüfers gehe es hier weder um Falschangaben über Erlöse (VwGH 18.02.1999, 96/15/0050) noch um Schwarzgeschäfte, sondern schlichtweg nur darum, dass die Geschäftsfälle nicht „auf deren Vollständigkeit hin überprüfbar“ seien (Tz 1 dritter Absatz). Das sei indes keine Besonderheit dieses Falles, sondern geradezu selbstverständlich: Selbst die schönste Buchhaltung biete keine Garantie, dass jeder einzelne der zu erfassenden Geschäftsfälle auch tatsächlich erfasst ist. Trotzdem gebe es keine Regel, die besagt, dass alleine schon aus diesem Grund in jedem Fall mit einem Sicherheitszuschlag vorzugehen sei. Sie werde bestätigt durch die (unbekämpft gebliebene) Entscheidung des UFS vom 23.03.2004, RV/0268-W/02. Der ihr vorangestellte Rechtssatz lautet:

„Vom Ansatz eines Sicherheitszuschlages war abzusehen, da trotz formaler Buchführungsmängel die Erfassbarkeit der Betriebseinnahmen branchenbedingt (Betriebsberatung) gewährleistet erschien, zumal zwar Fehlbuchungen, aber keine „Schwarzerlöse“ festgestellt wurden.“

Das treffe auch hier den Punkt. Damit würden sich die Jahressteuerbescheide 2009 ein weiteres Mal als aufhebungsreif erweisen.

bb) **Subfirmen** (Tz 4)

1. Der Textteil besagter Tz 4 des BP-Berichts habe folgenden Inhalt:

„Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag nicht durch entsprechende angestellte Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt ist (siehe auch Tz. I), geht die Prüfung davon aus, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handelt.

Wobei die Prüfung zugrunde legt, dass durchschnittlich 22 Arbeitstage im Monat und 8 Stunden pro Tag und Mitarbeiter geleistet wurden.

Als Stundenlohn dient der in der Rechnung ausgewiesene Stundensatz.

Die Anzahl der Mitarbeiter der Subfirmen mal den Stundensatz ergibt den anzuerkennenden Anteil der jeweiligen Rechnung.

Die Vorsteuer wird daher von der Prüfung entsprechend gekürzt.

[...].“

2. Auch hier habe Rechtsrichtigkeit definitiv nicht die Hauptrolle gespielt. Das gelte für den BP-Bericht (FA Wien 12/13/14 Purkersdorf) und dessen Absegnung durch den hier angefochtenen Bescheid gleichermaßen (FA Wien 8/16/17). Die wichtigsten Gründe dafür seien:

2.1. Vermutungen versus Fakten

2.1.1. Bloße Annahmen, Mutmaßungen, Spekulationen haben beim Sachverhalt noch nie genügt. Relevantes dürfe in die Entscheidung „nicht auf Grund bloßer Vermutungen oder auf Grund des Anscheines, sondern auf Grund entsprechender verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen“ einfließen (VwGH 25.11.1992, 91/13/0172, unter Hinweis auf Stoll, BAO, 587; ebenso Erk 17.08.1994, 94/15/0018). Solcherart sei 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). Deshalb sei für eine Vermutung als einem minderen Grad von Wahrscheinlichkeit unterhalb eines Verdachts (zB VwGH 25.05.1992, 92/15/0061; VwGH 18.01.1994, 93/14/0020; VwGH 24.03.1994, 93/16/0118) beim Sachverhalt kein Platz (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109, VwSlg 6170/F: „Eine Vermutung reicht hiezu nicht aus.“). Der Gerichtshof legte nach (VwGH 26.05.1993, 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.“

Deshalb dürfen die Entscheidungselemente nicht auf Grund bloßer Vermutungen oder auf Grund des ersten Anscheins, sondern nur auf Grund entsprechend verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen als erwiesen angenommen werden (VwGH 17.08.1994, 94/15/0018, unter Hinweis auf Stoll, BAO 587).

2.1.2. Diesem Maßstab würden die hier gegenständlichen Erledigungen nicht (nicht einmal ansatzweise) gerecht werden. Die zutreffende Formulierung in Tz 4 des BP-Berichts „Insoweit ... geht die Prüfung davon aus“ sei als Eingeständnis des Prüfers zu werten, den rechtserheblichen das ist der zur steuerlichen Beurteilung notwendige (VwGH 18.07.2001, 2001/13/0081; VwGH 25.09.2001, 2001/14/0066) Sachverhalt nicht zu kennen. Dieses fundierte Nichtwissen der Außenprüfung werde durch den angefochtenen Bescheid bestätigt, wenn es dort (auf S 3 ganz oben) explizit heißt, dass der Prüfer nur die „Anzahl der offiziell beschäftigten Mitarbeiter der Subunternehmer exakt feststellt“, sich hingegen um dort illegal beschäftigte Personen und um beauftragte Subunternehmen nicht gekümmert habe, weil - so die sehr ernüchternde Begründung – „genauere Ermittlungen über die Identität der Schwarzarbeiter und deren Beschäftigungsverhältnisse ...absolut bedeutungslos und daher entbehrlich“ seien. Im Klartext: Der Prüfer habe Interesse nur die bei den Fremdleistern offiziell beschäftigten Person gehabt und ansonsten Augen und Ohren geschlossen, um ja nichts zu entdecken, das die Geltendmachung der dortigen Steuerausfälle bei der Bf.

gefährden könnte. Das sei Arbeitsverweigerung des Prüfers und zugleich Willkür an der Bf., die im angefochtenen Bescheid wenigstens offen eingestanden worden ist.

2.2. Negieren der GPLA. Die Annahme von Schwarzarbeit bei bzw durch die Bf. (Tz 3 und 4) sei nicht nur völlig unbewiesen, sondern durch den GPLA-Bericht vom 08.02.2011 (./C zum Aufhebungsantrag vom 26.09.2013) längst widerlegt. Im Klartext: Die Bf. habe den stärksten Beweis, den man sich nur vorstellen kann, hinter sich. Das wiederum erkläre hinreichend, dass und warum dieser „Persilschein“ im angefochtenen Bescheid völlig negiert worden sei, damit aber auch, dass für das FA Wien 8/16/17 in dieser Frage Rechtsrichtigkeit definitiv keine Rolle gespielt habe.

2.3. Keine ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit zu den Fremdleistern

2.3.1. Die Behauptung in Tz 1 des BP-Berichts, wonach die drei besagten Subfirmen (Subunternehmer1, Subunternehmer2, Subunternehmer3***1***) „in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt hatten“, entziehe sich aus unmittelbar einsichtigen Gründen für die Bf. der Nachprüfbarkeit. Es könne nur beurteilt werden, dass sie die ihnen erteilten und abgerechneten Leistungen in der erwarteten (gebotenen) Weise erbracht hätten.

2.3.2. Die Beschränkung der Ermittlungstätigkeit auf die dort „offiziell beschäftigten Mitarbeiter“ sei unzureichend und völlig ungeeignet, die Frage abschließend und zuverlässig zu beantworten, ob sie in der Lage gewesen wären, die Aufträge ordnungsgemäß abzuwickeln. Um in dieser Frage Klarheit zu gewinnen, hätte es sich geradezu von selbst verstanden, zu überprüfen, ob sie

- Schwarzarbeiter beschäftigt haben und/oder
- sie sich ihrerseits Subfirmen bedient haben und/oder
- sie ihren Namen hergegeben haben, damit andere Personen oder Gesellschaften unter ihrer Firma auftreten können.

Solange diese Möglichkeiten nicht vom Tisch, dh völlig ausgeschlossen sind, hätten der BP-Bericht und der angefochtene Bescheid einen bloß leerformelhaften Charakter.

2.3.3. Dazu komme noch ein weiterer zentraler - wiederum völlig negierter - Aspekt: der Geldfluss. Da die Bf. die Eingangsrechnungen auch diesen drei Fremdfirmen voll bezahlt habe und das Geld nicht im Wege eines kick-back wieder in ihren Einflussbereich zurückgekehrt ist, seien die Spekulationen des Prüfers und des Finanzamtes unter kommerziellem Aspekt frei von Sinn: Demnach hätte die Bf. die eigenen (behaupteten) Schwarzarbeiter und - mangels gegenteiliger Feststellungen - auch die Subleister voll bezahlt, nur um Steuern bzw Sozialabgaben zu hinterziehen und ansonsten einen satten Verlust einzufahren, der sich dann

nur in der Brieftasche auswirke. Kein Mensch bei klarem Verstand würde jemals so vorgehen, wie es der Bf. hier unterstellt werde. Das sei frei von jedwedem Sinn.

2.4. Unzulässiger Einsatz „**geheimer Beweismittel**“. Das Hauptargument der Tz 1 des BP-Berichts, die drei besagten Subfirmen hätten „in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistung beschäftigt“, entziehe sich der Überprüfbarkeit. Es sei aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) nicht zugängliches Beweismaterial und sei damit unverwertbar. Zumal einer Erledigung nur das zugrunde gelegt werden dürfe „was auch der Partei zugänglich gemacht worden ist“ VwGH 27.02.1995, 94/16/0275, VwSlg 6979/F) bzw werden darf (Kotschnigg/Pohnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO § 166 Rz 47). Das sei bei Beweisen auszuschließen, die dem Betroffenen wegen des Steuergeheimnisses nicht zur Kenntnis gelangt sind (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.“). Der Einsatz „geheimer“ Beweismittel (Ritz, BAO⁵, § 166 Tz 7) sei ausnahmslos verboten. Die Rechtsprechung lasse in dieser Frage an Klarheit keine Wünsche offen:

„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. VwGH 18.12.1990, 85/08/0149; zum Ausschluss geheimer Beweismittel auch die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze P, 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 hinausliefe (vgl. VwGH 16.01.1984, 83/10/0238, Slg. N.F. Nr. 11.285/A nur Rechtssatz).“ (VwGH 13.09.1991, 91/18/0065).

Spätestens an dieser Stelle sei die Sache endgültig zu Gunsten der Bf. entschieden, weil

- es sich bei den Beschäftigungsverhältnissen bei den Subunternehmern um aus „geheimen“ und damit unverwertbaren Beweismittel abgeleitete Tatsachen handle;
- diese Beweislücke angesichts einer völlig unzureichenden Ermittlungstätigkeit nicht anderweitig geschlossen worden ist bzw werden konnte.

2.5. Ineffizienz des staatlichen Apparates. Sowohl der BP-Bericht als auch der angefochtene Bescheid würden aus durchsichtigen Gründen eine entscheidende Tatsache verschweigen: das völlige Versagen des Fiskus. Wenn es sich bei den drei gegenständlichen Fremdleistern tatsächlich um „Scheinunternehmen“ handle (so der angefochtene Bescheid auf S 2 oben), hätte ihnen aus unmittelbar einsichtigen Gründen weder eine Steuer- noch eine UID-Nummer vergeben werden dürfen. Doch hätten sie beides anstandslos erhalten. Damit habe der heimische Fiskus den nunmehr behaupteten Steuerschwindel durch sein völliges Versagen erst ermöglicht. Zumal der Steuerbürger mangels anderer Informationsquellen auf die steuerliche Zuverlässigkeit eines mit einer UID versehenen Geschäftspartners vertrauen darf, ja muss (EuGH 06.09.2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, Rz 63: „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 zunehmen, auf die er einen Anspruch hätte.“). Zumal die UID-Nummer Rechnungsmerkmal (§11 Abs. 1 Z 3 lit. b und i UStG 1994) und solcherart für den Vorsteuerabzug essentiell sei.

3. Fazit. Die Tz 4 des BP-Berichts sei mangels einer Begründung, die diese Bezeichnung verdient, unhaltbar. Doch lägen die Ursachen tiefer im Fehlen einer ordnungsgemäßen Ermittlungstätigkeit. So sei Mindestanforderung an eine Bescheidbegründung, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 31.07.1996, 95/13/0225; VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbarer Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

- welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liege,
- weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliege (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 entspreche (zB VwGH 23.04.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 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, Steuern¹², Rz 761). Zu diesem Zweck habe 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 habe diesen Gedanken erstmals in der Leitentscheidung, VwGH vom 28.05.1997, 94/13/0200, kodifiziert. Die Kernaussage der Begründung - sie gelte auch für erstinstanzliche Erledigungen - habe auszugsweise folgenden Wortlaut (vgl. jüngst VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053):

„Das Schwergewicht des Beschwerdevorbringens liegt in jener Verfahrensrüge []. Diese Rüge ist im Ergebnis insoweit berechtigt, als die von der belangten Behörde gewählte Gestalt der Begründung des angefochtenen Bescheides dem VwGH nicht einmal die Beurteilung der Frage ermöglicht, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Rechtswidrigkeiten der behördlichen Sachgrundlagenermittlung in der behaupteten Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung und der behaupteten Verletzung von Parteienrechten des Beschwerdeführers vorliegen. Der VwGH sieht sich im Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer im Ergebnis zu Recht gerügten Begründung des angefochtenen Bescheides zu folgenden Überlegungen veranlasst:

[...].

Für die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides habe der VwGH in zahlreichen Erkenntnissen die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen müsse, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte (vgl. VwGH vom 12.01.1994, 92/13/0272 [] und VwGH vom 15.01.1997, 94/13/0002). Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des VwGH für diesen nachvollziehbar ist (vgl. VwGH vom 11.12.1996, 89/13/0168).

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem VwGH die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, sei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser sei nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen gemeint. Ebenso wenig sei damit die Wiedergabe des Inhaltes von Aussagen, Urkunden oder ggf. Sachverständigengutachten gemeint. Gemeint sei 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 [...].

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.

Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich habe in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachte. Da die Anwendung der Gesetze in der Subsumption von Sachverhalten unter gesetzliche Tatbestände bestehe, werde sich die Behörde für die Ermöglichung eines solchen Subsumtionsvorganges zwangsläufig auf die Feststellung nur desjenigen Sachverhaltes beschränken können, der dazu ausreicht, die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes im dritten tragenden Begründungselement eines Bescheides zu beurteilen."

Der BP-Bericht (Tz 1 bis 5) als gemeinsame Begründung der Aufhebungsobjekte verfehle diesen Maßstab aus den bereits dargelegten Gründen um Längen.

2. Angefochtener Bescheid

Der angefochtene Bescheid habe die Aufhebungsobjekte abgesegnet und sich damit deren Fehlerhaftigkeit zu Eigen gemacht. Darum geht es im Folgenden.

1. Selbst wenn „es sich beim Reinigungsgewerbe um eine Risikobranche" handeln sollte (§ 2 oben), sei das weder Freibrief zu einer typisierenden Betrachtungsweise derart, dass die Behörde berechtigt wäre, sich über die Besonderheiten des zu beurteilenden Sachverhalts hinwegzusetzen und der Besteuerung ein typisches, somit ein fingiertes Geschehen zu unterwerfen (zu Recht ablehnend Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷, Tz 106; Ritz BAO⁵, § 21 Tz 13) noch Rechtfertigung für eine völlig unzureichende Ermittlungstätigkeit, die selbst eingestanden wird. So ist bspw auf Seite 3 ganz oben explizit die Rede davon, dass es „absolut bedeutungslos und daher entbehrlich" sei, ob es bei besagten Fremdleistern neben den „offiziell" auch schwarz beschäftigte Mitarbeiter gegeben hat. Wenn ja, so hätten sie die

erteilten und abgerechneten Aufträge durchführen können, womit sich der BP-Bericht von selbst aus dem Spiel genommen hätte.

2. Dass es sich bei diesen drei Fremdleistern um „**Scheinunternehmen**“ handeln soll (§ 2 Mitte), sei nicht tragfähig begründet.

2.1. Der Ministerialentwurf des § 8 Abs. 3 Z 2 bis 5 Sozialbetrugsbekämpfungsgesetzes sei weder Gesetz noch auf diesen Fall anwendbar noch Freibrief dafür, eine ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit zu unterlassen. Die prozessualen Zusammenhänge zeigen folgendes Bild:

- Ein Verfahren sei nicht Selbstzweck, sondern dazu da, einen bestimmten (hier: steuerrechtlichen) Anspruch geltend zu machen und durchzusetzen.
- Am Ende des Verfahrens ergehe die Entscheidung in der Sache selbst, mit der über eben diesen Anspruch abgesprochen wird.
- Doch um zuverlässig beurteilen zu können, was rechtens sei (ob also dieser Anspruch zu Recht bestehe), müsse feststehen (also festgestellt sein), was sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen habe. Darum sei ein richtig, vollständig und wahr aufbereiteter Sachverhalt Grundvoraussetzung (*conditio sine qua non*) eines richtigen im Sinne von gerechten Spruches (Rechberger in Fasching/Konecny, ZPO² Vor § 266 Rz 1).
- Der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt habe sich mit dem historischen Geschehen zu decken, um das es in concreto geht (Fasching, Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 799). Das gelte auch in Abgabensachen: Der Besteuerung seien ausnahmslos reale, nicht davon abweichende, alternativ mögliche, also fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen (für viele: 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).
- Da das Amtsorgan/der Tatrichter die historische Sachlage mangels Teilnahme daran weder kennt noch kennen kann (sonst läge Befangenheit vor, § 76 BAO), bedarf er der Information über sie. Die Träger solcher Information werden gemeinhin Beweismittel bezeichnet.
- Das sei keine Besonderheit des BAO-Verfahrens: Sachaufklärung sei stets Rekonstruktion eines fremden historischen Geschehens (Kühne, Strafprozessrecht⁸ Rz 751).

Daraus folgt weiters:

Ohne qualitativ und quantitativ ausreichende Bescheide kein Sachverhalt iS des

- Abbildes der damaligen (und nunmehr zu beurteilenden) Ereignisse, Vorgänge, Zustände aus der realen Welt (illustrativ VwGH 28.02.2014, 2013/16/0053 am Ende: „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.“).
- Ohne Sachverhalt kein rechtsrichtiger Spruch.

Bezogen auf diesen Fall: Erst wenn das Finanzamt die konkrete Tätigkeit besagter Subleister geschildert hat, könne ein Urteil darüber gebildet werden, ob sie die behaupteten und abgerechneten Leistungen erbracht haben oder nicht.

2.2. Bei allem Respekt: Es sei - sozialrechtlicher Ministerialentwurf hin oder her - juristischer Unfug, im Firmenbuch eingetragene, daher rechtlich (§ 2 Abs 1 erster Satz GmbHG) und steuerrechtlich (§ 1 Abs 1 Z 1 KStG 1988) existente GmbHs als ein bloß auf dem Papier bestehende „Scheinunternehmen“ hinzustellen (§ 2 oben). Der VwGH liefere die Begründung nach:

„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.“ (so explizit VwGH 14.12.2000, 2000/15/0124).

Mehr ist dazu nicht zu sagen bis auf eines: Die Verwendung von Begriffen wie Scheinfirma, -gesellschaft, -rechnung, -unternehmen sei ebenso bequem wie fatal. Das beweise dieser Fall auf ein Neues:

2.2.1. Der allgemeine Sprachgebrauch verstehe unter einem Scheinunternehmen eine Gesellschaft, die in Wirklichkeit nicht existiert (<https://de.wikipedia.org/wiki/Briefkastengesellschaft>) und damit einen Sammelbegriff für eine Vielzahl von Tatbeständen, bei denen sich Probleme iZm mit der Unternehmereigenschaft einer natürlichen oder juristischen Person ergeben (http://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/scheinunternehmen-1-begriff-des-scheinunternehmens_idesk_PI11525_HI856300.html). Das treffe auch hier den Punkt: Etwas, das nur zum Schein, dh nur auf dem Papier oder in den Gedanken einer einzelnen oder einiger weniger Personen, nicht hingegen in der realen "Welt besteht, könne - ja müsse - mangels rechtlichen oder wirtschaftlichen Verhaltens (Ergebnisse) für Besteuerungszwecke unberücksichtigt bleiben. Das sei unmittelbar einsichtig und frei von Zweifeln und Problemen. Letztere beginnen erst dann, wenn bspw aus Bequemlichkeit oder zwecks Ergebnisorientierung

so getan wird, als sei eine reale GmbH rechtlich nicht existent, also gewissermaßen eine Fata Morgana, um aus diesem grundlegend verfehlten Ansatz dann die angestrebten Konsequenzen zu ziehen. Ein solches in jeder Hinsicht unzulässiges Vorgehen könne nur in die Irre - sprich: in die Beliebigkeit - führen.

2.2.2. Das zeige sich auch hier. Der angefochtene Bescheid gehe von Scheinunternehmen (S 2 oben) und zugleich von „offiziell beschäftigten Mitarbeitern der Subunternehmer“ (S 3 ganz oben) aus. Er stehe daher mit sich selbst in unauflösbarem Widerspruch und habe zudem noch den BP-Bericht gegen sich, wenn dort in Tz 1 die Rede davon ist, besagte Fremdleister hätten „in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt“ gehabt. Fazit: Die Aufhebung der Jahressteuerbescheide 2009 sei ein weiteres Mal unausweichlich.

3. Das Argument auf Seite 3 unten, das Ziel der Außenprüfung 2010 (Zeitraum 2009) sei nicht die Kompensation der Steuerausfälle bei besagten Subunternehmen gewesen, sei völlig unglaubwürdig. Die Beweis- und Faktenlage ist geradezu erdrückend:

- Der Vorsteuerabzug werde ausgerechnet dort versagt, wo die Fremdleister ihre steuerlichen Zahlungspflichten verweigert haben.
- Diese Methode werde seit vielen Jahren in ganz Österreich praktiziert.
- Der Sachverhalt liege noch immer völlig im Dunkeln. So könne die Behörde mangels ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit aus Eigenem nicht einmal beurteilen, ob besagte drei Subunternehmen Personen schwarz beschäftigt hatten.

4. Der angefochtene Bescheid argumentiert mit Leerformeln und Stehsätzen wie jenem auf Seite 3 unten: „Vom Gesetzgeber wird vielmehr ausdrücklich normiert, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG nur für Lieferung und sonstige Leistungen zusteht.“ Das sei ziemlich nichtssagend, wenn es darum gehe, ob die Subleister die ihnen erteilten und abgerechneten Aufträge erbracht haben. Dabei gehe es um das Zusammenspiel zwischen Tat- und Rechtsfrage, zwischen Sachverhalt und Gesetz, also um Rechtsanwendung. Sie bestehe in der Verknüpfung von in der realen "Welt vorgefundenen Sachverhalten mit bestimmten Rechtsfolgen (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II Tz 96), somit in der Beantwortung der Frage, ob der Sachverhalt zum Gesetz passt und umgekehrt (Kotschnigg, Beweisrecht, BAO Einf Rz 18; Tipke, Steuerrechtsordnung 1294). Darum sei beides auf das Engste ineinander verzahnt. Die juristische Methodenlehre verdeutlicht diese Zusammenhänge (Larenz/Canaris, Methodenlehre³ 92):

- Wenn der Tatbestand T in irgendeinem Sachverhalt S verwirklicht ist, gilt für S die Rechtsfolge R (Obersatz).

- In concreto verwirklicht der Sachverhalt S den Tatbestand T, ist also ein „Fall“ von T (Untersatz).
- Für S gilt dann die Rechtsfolge R (Schlussfolgerung).

Bezogen auf diesen Fall: Die Behörde argumentiere nur mit dem Obersatz (Gesetz) und negiert den Untersatz (Sachverhalt) völlig. Solange es keine Beweise, Fakten, Ermittlungsergebnisse dazu gebe, was sich bei den Subfirmen zugetragen habe, erweise sich die Behauptung, sie hätten keine Leistungen erbracht und hätte es keinen Leistungsaustausch mit ihnen gegeben, als Spekulation ohne schlüssigen Beweis und damit um reines Wunschdenken auf Behördenseite.

5. Alles in allem komme die Begründung des angefochtenen Bescheids über eine bloße Scheinbegründung ohne Inhalt nicht hinaus. Dazu habe der OGH in einer Suchtgiftsache ziemlich genau vor einem Jahr klare Worte gefunden (OGH 08.07.2014, 15 Os 44/ 14f):

„Zutreffend zeigt die Mängelrüge nämlich auf, dass die den Schuldspruch tragenden Feststellungen entscheidender Tatsachen unzureichend begründet sind (Z 5 vierter Fall).“

Die schriftliche Darlegung der Begründung im Urteil darf keine bloße Nacherzählung des Inhalts von Zeugenaussagen oder anderen Beweisergebnissen sein, vielmehr muss aus der Beweiswürdigung klar zu erkennen sein, welche Beweise konkreten Feststellungen zugrunde gelegt worden sind (Danek, WK-stopp, § 270 Rz 38). Soweit sich die Tatrichter dabei auf gerichtsnotorisches Wissen berufen, bedarf dieses zwar keiner Begründung, aber einer Feststellung in den Gründen (RIS-Justiz RS0124169; Ratz, WK-StPO § 281 Rz 463; Fabrizy, StPO¹¹ § 258 Rz 13). Keine oder eine nur offenbar unzureichende Begründung liegt dann vor, wenn für den Ausspruch über eine entscheidende Tatsache entweder überhaupt keine oder nur solche Gründe angegeben sind, aus denen sich nach den Gesetzen logischen Denkens und nach allgemeiner Lebenserfahrung ein Schluss auf die zu begründende Tatsache entweder überhaupt nicht ziehen lässt oder der logische Zusammenhang kaum noch erkennbar ist (WS-Justiz RS0099413).

Vorliegend begnügten sich die Tatrichter bei der Beweiswürdigung zu den einzelnen Tatvorwürfen im Wesentlichen mit der unkommentierten "Wiedergabe des Inhalts von überwachten Telefongesprächen und der daran anschließenden „Schlussfolgerung“: „Aufgrund der vorhandenen Beweisergebnisse steht mit der erforderlichen Sicherheit fest, ...“ bzw. „Es steht daher fest ...“ (US 15, 17, 24, 28, 31, 34). Solcherart wird aber das Vorliegen entscheidender Tatsachen nur behauptet, nicht aber begründet (vgl. Ratz, WK-StPO § 281 Rz 446).

Die Erwägungen des Erstgerichts stellen nämlich keinen konkreten Bezug zwischen den angeführten Telefonaten und den daraus abgeleiteten Feststellungen her. Der

Beweiswürdigung lasse sich nicht entnehmen, welcher Gesprächsinhalt oder welche - vernetzt betrachtete - Passagen der - ersichtlich verschlüsselt und mit Hilfe von Codewörtern geführten - Gespräche als Beleg für welche konkrete Tathandlungen („organisieren“, „überlassen“, „verschaffen“) dienen sollen. Auch ein Konnex zwischen einem Beweisergebnis (telefonische Äußerung) und den im Urteil konstatierten Suchtgiftmengen wird nicht hergestellt. Aus den Gesprächen selbst, deren Bedeutung - rein auf Grundlage des Textes und ohne interpretatorischen Zwischenschritt - weder klar noch eindeutig ist, lässt sich jedenfalls nicht ableiten, welche Mengen welchen Suchtgifts ein- und ausgeführt bzw anderen überlassen und verschafft wurden und welchen Tatbeitrag der Angeklagte konkret dazu geleistet haben soll.

Soweit sich die Tatrichter bei der Interpretation der Gespräche ersichtlich auf Gerichtsnotorietät stützten (vgl zB ON 145 S 5: „es herrscht Frieden“ als Code dafür, dass die Lieferung eingetroffen sei), haben sie diese empirischen Prämissen ihrer Beweiswürdigung nicht offengelegt (mit Ausnahme der - dann nicht in Anschlag gebrachten - Ausführungen zu Bezeichnungen für Heroin und Kokain auf US 15). Ihre Erwägungen entziehen sich so einer nachprüfenden Kontrolle und erweisen sich somit als willkürlich.

Die erstgerichtlichen Konstatierungen finden auch in der - leugnenden - Verantwortung des Angeklagten keine Stütze. Zu dieser führten die Tatrichter aus, er habe „an sich auch nie“ bestritten, dass es sich bei den Gesprächen um Suchtgiftlieferungen handelte, er sei aber darin nicht involviert gewesen, lediglich „eine einzige Lieferung von 200 Gramm wäre sein Suchtgift gewesen“ (US 35; vgl aber ON 131 S 12: „120 Gramm“, ON 145 S 5: „8 Kugeln“, ON 161 S 4: „8 Kugeln, ... also diese 135 Gramm“). Eine Lieferung oder Übergabe von 200 Gramm (Heroin oder Kokain?) war weder Gegenstand der Anklage (ON 117) noch liegt eine solche den Schuldspruchfakten zugrunde.

Indem die vom Erstgericht angegebenen Gründe insgesamt keine verlässliche Basis für eine nachvollziehbare Überprüfung der Beweiswürdigung der Tatrichter abgeben, leiden die Feststellungen an einem Begründungsdefizit (Z 5 vierter Fall), das zur Aufhebung der Schuldsprüche zwingt."

Das zeige sich auch bei den Ausführungen auf Seite 3 oben, wenn es dort wortwörtlich heißt:

„Genauere Ermittlungen über die Identität der Schwarzarbeiter und deren Beschäftigungsverhältnisse waren für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang tatsächlich Leistungen erbracht wurden, hingegen absolut bedeutungslos und daher entbehrlich. Entbehrlich sind auch die langen Ausführungen des Antragstellers (gemeint: der Antragstellerin) zu Scheingeschäften, da es sich bei den beanstandeten Rechnungen nicht um Scheingeschäfte im eigentlichen Sinn handelt, sondern um Deckungsrechnungen mit überhöhten Beträgen, welche die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht korrekt wiedergeben.“

Das spreche für sich selbst. Mehr sei dazu nicht mehr zu sagen.

III. Lösungsvorschlag

Aus dem bisherigen Vorbringen sei abzuleiten:

- Das Finanzamt werde um eine Bescheidaufhebung nicht umhinkommen.
- In der Hauptsache (Tz 1, 3 und 4) sei ein Erfolg der Behörde extrem unwahrscheinlich: Die Feststellungen zu den Subfirmen seien auf „geheimes“ Beweismaterial gestützt und damit unverwertbar (VwGH 14.02.1991, 90/16/0210; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159; Beschluss 19.08.1997, 97/16/0304). Schon deswegen hänge der BP-Bericht völlig in der Luft; dies auch deswegen, weil „die auf gut Glück“ unterstellte Schwarzarbeit den GPLA-Bericht gegen sich habe und damit völlig auszuschließen sei und es nicht den geringsten Hinweis auf Schwarzgeschäfte durch die Bf. gebe.
- Übrig blieben die Mängel im Rechnungswesen, die aber - mangels Auswirkungen auf der Einnahmenseite - nicht einmal einen Sicherheitszuschlag rechtfertigen bzw nur einen solchen im Bagatellbereich.

Im Interesse einer raschen Lösung dieses bereits fünf Jahre alten Verfahrens seien wir unpräjudiziell mit einer stattgebenden Erledigung von 80 % einverstanden. Damit verbleiben dem Fiskus 20 %. Das sei mehr, als beim BFG zu erwarten ist.

C. Beschwerdeantrag

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt:

Das Finanzamt Wien 8/16/17 möge

- der Beschwerde Folge geben, den angefochtenen Bescheid aufheben, die beantragte Bescheidaufhebung durchführen und die Ersatzbescheide erlassen; sonst
- die Beschwerde ohne Erlassung einer BVE (§ 262 Abs 1 lit a BAO) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegen. Für diesen Fall beantragen wir eine stattgebende Erledigung nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn (kein voller Senat).

5. Beschwerdeverentscheidung vom 24.07.2017

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.07.2017 als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Am 28.09.2012 ergingen der Körperschaftsteuerbescheid 2009 und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009. Auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung im Schlussbericht gemäß § 150 BAO vom 09.06.2010 erfolgte bei der Veranlagung betreffend Körperschaftsteuer 2009 eine Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 77.404,7 € und bei der Veranlagung betreffend Umsatzsteuer 2009 eine Umsatzzurechnung in der Höhe von 130.180,41 € sowie eine Vorsteuerkürzung in der Höhe von 170.235,46 €.

Weder gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 noch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde Beschwerde (damals Berufung) erhoben.

Am 26.09.2013 wurde innerhalb offener Frist ein Antrag auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheid 2009 und Umsatzsteuerbescheid 2009 nach § 299 Abs. 1 BAO gestellt. Der Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 26.09.2013 wurde mit Bescheid vom 03.06.2015 abgewiesen. Gegen den abweisenden Bescheid vom 03.06.2015 wurde fristgerecht am 06.07.2015 Bescheidbeschwerde erhoben.

Die Beschwerde richtet sich primär abermals, wie bereits im Antrag vom 26.09.2013 gegen die Feststellungen, dargestellt im Prüfungsbericht, da aus Sicht der Beschwerdeführerin der zu Grunde liegende Sachverhalt auf Grund schwerwiegender Unterlassungen und unzutreffender Schlüsse falsch dargestellt worden sei.

Stellungnahme zu den in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen:

Seitens des Finanzamtes Wien 8/16/17 ergäben sich durch die Beschwerde keine Änderungen im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung. Es werde daher auf die Ausführungen im Bescheid vom 03.06.2015 verwiesen.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reiche nicht (vgl. zum bisherigen § 299 BAO, zB VwGH 05.08.1993, 91/14/0127, 0128).

Vom Beschwerdeführer werde selbst vorgebracht, dass es sich (vor allem betreffend Tz. 4 „Subfirmen“ des Prüfberichtes) um negative Tatsachen handle, welche laut diesem unmöglich zu beweisen sind und ein solcher Beweis in aller Regel nicht zu führen ist. Hierbei handle es sich aus Sicht des Finanzamtes Wien 8/16/17 lediglich um Argumente welche für eine Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid geeignet seien, jedoch sicher nicht um Argumente die Gewissheit über die Rechtswidrigkeit der betroffenen Bescheide aufzeigen können und daher eine Aufhebung rechtfertigen würden.

Zumal die Zurechnung betreffend Körperschaftsteuerbescheid 2009 lediglich auf die Feststellungen Tz 2, 3, 5, und 6 zurückzuführen ist und die Tz 4 lediglich die Vorsteuerkürzung beim Umsatzsteuerbescheid 2009 zur Folge hatte. Da sich der Großteil der Argumente, welche seitens der Beschwerdeführerin angeführt werden, auf die Tz 4 des Prüfberichtes beziehen, gehen diese, zumindest betreffend Körperschaftsteuerbescheid 2009, allein schon aus diesem Grunde ins Leere.

Weiters liege die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Antrag setze zwar keine „Beschwer“ der Partei voraus, mangelnde Beschwer könne allerdings bei der Übung des Ermessens als gegen die Aufhebung sprechender Umstand berücksichtigt werden.

Da die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente allenfalls in einer Beschwerde gegen die Jahresbescheide 2009 relevant gewesen wären und aus Sicht des Finanzamtes Wien 8/16/17 selbst diese Beschwerden als unbegründet abgewiesen worden wären, § 299 BAO nicht dazu diene, von den Parteien versäumte Rechtsmittelfristen durch die Aufhebung von Bescheiden zu sanieren. Da die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente sicher zu keiner Gewissheit führen, dass eine Rechtswidrigkeit der betroffenen Bescheide vorliegt. Zumal der Hauptteil der Zurechnung auf Grund der Tz 1 iVm Tz 3 des Prüfberichtes erfolgte und bei den durch die Außenprüfung festgestellten schwerwiegenden formellen und materiellen Mängeln in den vorgelegten Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin niemand die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO an sich in Frage stellen könne, sei eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nicht gerechtfertigt. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

6. Vorlageantrag vom 24.08.2017

Mit Schreiben vom 24.08.2017 stellte die Bf. einen Vorlageantrag, in dem ergänzend vorgebracht wurde:

I. Allgemeine Angaben zur Beschwerdeschrift und zum Vorlageantrag

Die Inhaltserfordernisse des § 250 Abs. 1 Z 1 lit b und c BAO seien in der Beschwerdeschrift vom 06.07.2015 zu kurz gekommen. Das soll nunmehr nachgeholt werden.

I.I. Angefochtene Punkte (§ 250 Abs. 1 lit b BAO)

Der angefochtene Abweisungsbescheid werde seinem gesamten Inhalt nach (in vollen Umfang) angefochten. Es werde beantragt, ihn ersatzlos aufzuheben und die beantragte Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO zu bewilligen. Ein solcher Antrag entspreche den Erfordernissen des § 250 Abs. 1 lit b und c BAO (VwGH 28.01.1998, 96/13/0081; Ritz, BAO⁵, § 250 Tz 9). Der Gerichtshof stellte dazu klar (VwGH 30.09.1998, 93/13/0258, VwSlg 7314/F):

„Es trifft nicht zu, dass das ausdrückliche Begehren der ersatzlosen Behebung eines Abgabenbescheides keine ausreichende Erklärung iS des § 250 Abs. 1 lit. b und c BAO sei. Ein solches Begehren zielt darauf ab, dass von der Erlassung eines Abgabenbescheides überhaupt Abstand genommen wird. Eine Erklärung, welche Änderungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage beantragt werden, kann begrifflich nicht abgegeben werden, weil ein nicht zu erlassender Abgabenbescheid keine Abgabenbemessungsgrundlage haben kann. Mit dem zusätzlichen Begehren, die vorgeschriebenen Abgaben mögen "auf Null gestellt werden" hat der Abgabepflichtige mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass seiner Ansicht nach keine Abgaben vorzuschreiben wären. Was bei einem solchen Begehren fehlt, ist die Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO).“

I.II. Beantragte Änderungen (§ 250 Abs. 1 lit c BAO)

Die lit b und c des § 250 Abs. 1 BAO lägen eng beisammen: Aus dem Umfang der Anfechtungserklärung ergäben sich die beantragten Änderungen in aller Regel mehr oder minder von selbst, speziell wenn es darum gehe, die angefochtenen Bescheide aus dem Rechtsbestand zu eliminieren und den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen.

II. Begründung

II.I. Argumentation der Behörde

Im Kern vermeint das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung,

- mangels Änderungen bei der steuerlichen Beurteilung auf Grund der Beschwerdeschrift sei ein Verweis auf den Bescheid vom 03.06.2015 ausreichend (S 2 oben);
- die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setze Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit genüge dafür nicht (S 2 Mitte);
- die Argumentation zur Tz 4 des BP-Berichts in der Beschwerdeschrift sei nicht geeignet, Gewissheit der Rechtswidrigkeit des Umsatz- und des Körperschaftsteuerbescheides 2009 zu erzeugen (S 2 Mitte);
- die Ermessensübung spräche ebenfalls klar die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung (S 3 oben);
- die hier vorgetragenen Argumente hätten nicht einmal einer Beschwerdeschrift gegen die Jahressteuerbescheide 2009 zum Erfolg verholfen.

II.II. Einwendungen

Die Prämissen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen seien unzutreffend. Dazu im Einzelnen:

a) Tz 1 des BP-Berichts

1. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen sei noch festgehalten:

Der neunte Absatz der Begründung lautet:

„Eine Überprüfung der Subunternehmer ergab, dass die beauftragten Subunternehmer [...] in den überwiegenden Fällen nicht genug Personal zur Durchführung der verrechneten Leistungen beschäftigt hatten.“

Das mag sein, berechtige deshalb die Behörde aber noch lange nicht zur - völlig unbewiesenen - Annahme, die beanstandeten Subfirmen hätten die gegenständlichen Leistungen nicht erbracht. Dabei handle es sich um eine reine Spekulation ohne schlüssigen Beweis. Dazu sei auf das zu einem vergleichbaren, jedoch weit größer angelegten Fall ergangene Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2017, Ra 2014/13/0030, erinnert. Die dortige Argumentation des BFG würde sich nur marginal unterscheiden.

Abgesehen davon mache der einfach nur schnell herbei geredete Einkauf von Deckungsrechnungen zur Bezahlung der eigenen „Schwarzarbeiter“ nur dann Sinn, wenn von der Bf. illegal beschäftigte Arbeitskräfte festgestellt worden wären. Dem sei aber nicht so gewesen: Trotz regelmäßiger Kontrollen durch Arbeitsinspektorat, BUAG, Finanzpolizei und GKK habe die Behörde über keinen einzigen konkreten Beweis dafür verfügt. Daraus folge zweierlei: (1) Ohne Schwarzarbeiter keine Deckungsrechnungen. (2) Die Leermeldung auf dem Beweissektor kein Nachweis von Schwarzarbeit durch die Bf. - spricht klar für die Bf. und ebenso klar gegen die Behörde.

2. Der Behauptung, die Bf. hätte weder den Firmensitz der beanstandeten Fremdleister noch das ausreichende Personal zur Leistungserbringung überprüft, ist entgegen zu halten: Eine solche Verpflichtung bestehe nicht. Hier versuche der Fiskus auf durchsichtige Weise, von seiner eigenen Ineffizienz und der Tatsache abzulenken, dass diese Kontrolle(n) ihm obliegen wäre. Der rechtskräftige Beschluss des FG Münster vom 12.12.2013, 5 V 1934/13 U, EFG 2014, 395 (218), stellt dazu klar:

„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 StPfl keinen echten „Negativbeweis“ führen; vielmehr trägt insoweit dann das Finanzamt die objektive Feststellungslast.“

Dieses Judikat ist aus zwei Gründen relevant: (1) Das Finanzgericht leitet seine Erwägungen aus der umsatzsteuerlichen Rechtsprechung des EuGHs ab, um die es auch hier geht. (2) Die

Heranziehung deutscher Judikatur und Literatur ist bei wie hier - vergleichbarer Sach- und Rechtslage sinnvoll und zweckmäßig (so explizit VwGH 11.12.1990, 90/15/0014). Zum selben Ergebnis gelange man auch über die Rechtsprechung der EuGHs, so bspw über das Urteil vom 22.10.2015, C277/ 14, PPUH Stehoemp. Die Rn. 49 und 50 lauten:

„49 Wenn hingegen die nach der Sechsten Richtlinie vorgesehenen materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt sind, ist es mit der Vorsteuerabzugsregelung dieser Richtlinie nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Lieferer begangene Steuerhinterziehung einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung dieses Rechts zu sanktionieren (vgl. in diesem Sinne Urteile Optigen u.a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rn. 51, 52 und 55, Kittel und Recolta Recycling C-439/04 und C-440/04, Rn. 44 bis 46 und 60, sowie Mahageben und David C-80/11 und C-142/11, EU:C2012:373, Rn. 44, 45 und 47).“

50 Es ist Sache der Steuerverwaltung, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuer-Hinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Bonik, C-285/11, EU:C 2012:774, Rn. 45 und LVK- 56, C-643/11, EU: C: 2013:55, Rn. 64).“

Dass die Behörde diese deutsche bzw europäische Judikatur weder kannte noch kennen konnte, ändere nichts an der materiellen Rechtswidrigkeit der Jahressteuerbescheide 2009. Zumal die (teils zitierte) Vorjudikatur damals bekannt war. Dass die Behörde vermeint hat, auch ohne sie das Auslangen zu finden, gehe definitiv nicht zu Lasten der Bf.

3. Die Ausführungen am Ende der Tz 1 zur Schätzung würden die Kernfrage völlig offenlassen, ob sich die behaupteten Mängel auch auf die Höhe der Besteuerungsgrundlagen ausgewirkt haben. Wenn nicht, sei der Sicherheitszuschlag unberechtigt, weil er nicht zu einer „Strafsteuer“ führen darf (vgl VwGH 11.12.1987, 86/17/0101, VwSlg 6276/ F; Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 3), es hier aber eindeutig getan habe. Zudem sei auf den Berufungsbescheid des UFS 23.03.2004, RV/0268-W/02, verwiesen. Die Kernaussage lautet:

„Vom Ansatz eines Sicherheitszuschlages war abzusehen, da trotz formaler Buchführungsmängel die Erfassbarkeit der Betriebseinnahmen branchenbedingt (Betriebsberatung) gewährleistet erschien, zumal zwar Fehlbuchungen, aber keine „Schwarzerlöse“ festgestellt wurden.“

Das treffe auch hier den Punkt: Der Sicherheitszuschlag gehöre fraglos zu den Elementen einer Schätzung (VwGH 24.02.2005, 2003/15/0019; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0165; Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 18). Diese Schätzungsmethode gehe davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich sei, dass nicht nur die entdeckten, sondern weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden sind (zB VwGH 25.01.2006, 2001/13/0274; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078). Es gehe mit ihr also darum, weitere unentdeckte, jedoch zu vermutende Falschangaben über Erlöse zu berichtigen (VwGH 18.02.1999, 96/15/0050). Solche Schwarzerlöse seien hier aber gerade nicht festgestellt worden. Solcherart erweise sich der Sicherheitszuschlag bereits im Ansatz grundlegend verfehlt. Schon deshalb sei der Nachweis der Unvertretbarkeit der Schätzung schlüssig erbracht.

b) Tz 3 des BP-Berichtes

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen und zu dem eben zur Tz 1 Gesagten sei noch vorgetragen: Die Beschäftigung illegaler Arbeitskräfte durch die Bf. sei eine reine Spekulation ohne schlüssigen Beweis. Nicht nur, dass es dazu keine konkreten Feststellungen gebe, habe die Behörde auch die völlig negierte Beweistatsache gelten zu lassen, dass es trotz rigoröser Kontrollen durch Arbeitsinspektorat, BUAG, Finanzpolizei und GKK keine Beanstandungen gegeben habe, obwohl es solche geben hätte müssen.

c) Tz 4 des BP-Berichtes

1. Die Tz 4 des BP-Berichtes lautet wie folgt:

„Tz. 4 Subfirmen:

Insoweit der von den beauftragten Subfirmen in Rechnung gestellte Nettobetrag nicht durch entsprechende angestellte Arbeitskräfte bei diesen Firmen gedeckt ist siehe auch Tz. 1), gehe die Prüfung davon aus, dass es sich um (überhöhte) Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern handelt.

Wobei die Prüfung zugrunde legt, dass durchschnittlich 22 Arbeitstage im Monat und 8 Stunden pro Tag und Mitarbeiter geleistet wurden.

Als Stundenlohn dient der in der Rechnung ausgewiesene Stundensatz.

Die Anzahl der Mitarbeiter der Subfirmen mal den Stundensatz ergibt den anzuerkennenden Anteil der jeweiligen Rechnung.

Die Vorsteuer wird daher von der Prüfung entsprechend gekürzt. [...]“

2. Dem ist ergänzend zum bisher Gesagten noch entgegen zu halten:

2.1. Dem Prüfer (und damit dem Finanzamt insgesamt) könne der Vorwurf der Uninformiertheit über die Verhältnisse bei den beanstandeten Fremdleistern nicht erspart bleiben. Die lapidare Behauptung, die beanstandeten GmbHs hätten nicht über genug eigenes (angemeldetes) Personal verfügt, sei eine Scheinbegründung und zugleich Musterfall von Willkür: Dort werde ohne Kenntnis des Sachverhalts mit seinen Details, Hintergründen und Zusammenhängen Schwarzarbeit von vornherein kategorisch ausgeschlossen, um eine solche bei der Bf. - wiederum auf Basis fundierten sachverhaltsbezogenen Nichtwissens und ohne schlüssigen Beweis - mit einer Selbstverständlichkeit zu unterstellen, die ihresgleichen sucht. Wer derart unausgewogen und - wie beizufügen ist - uninformat agiere, der gebe damit zu verstehen, die Steuern nicht sachlich festsetzen zu wollen, sondern Willkür zu üben. Dazu sei an die Rz 13 des von mir, dem Verfasser dieser Eingabe, erwirkten Erkenntnisses des VfGH vom 24.11.2016, E 1063/2016-12, erinnert. Sie lautet:

„Einer Behörde kann auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden, sofern sie nur bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, dass es in der Regel nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterlässt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, sodass sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (ZB VfSlg. 12.477/1990, 15.696/1999, 15.698/1999 und 15.826/2000).“

Das trifft aus den bereits dargelegten Gründen auch hier den Punkt.

2.2. Nur der Vollständigkeit halber sei bemerkt: Die beanstandeten Fremdleister können die als solche unstrittigen Leistungen ebenso gut auch

- durch angemietetes Personal (Leiharbeiter),
- durch illegal beschäftigte Arbeitskräfte (Schwarzarbeiter),
- über eigene Subfirmen,
- durch einen Mix von alledem

erbracht haben. Solange die Behörde diese Varianten nicht - um mit ihren Worten zu sprechen mit Gewissheit ausschließen kann, gehe die eigene Uninformiertheit definitiv nicht zu Lasten der Bf. Zumal die Prüfungsorganisation Vorbehaltsaufgabe des Fiskus sei. Wenn er bestimmte Gesellschaft nicht (oder erst „zu spät“) prüft und solcherart über die dortigen steuerrelevanten Sachverhalte ahnungslos ist, so gehe sein eigenes - selbst verschuldetes - sachverhaltsbezogenes Nichtwissen aus Gründen, die sich von selbst verstehen, voll zu seinen

Lasten. Der Versuch, den dort erlittenen Steuerschaden auf die Bf. zu überwälzen, sei ebenso durchsichtig wie unvertretbar.

Demzufolge wird nachstehender Antrag gestellt:

Das Bundesfinanzgericht möge der Beschwerde nach durchgeführter mündlicher Verhandlung vor dem/der EinzelrichterIn (kein voller Senat) vollinhaltlich stattgeben, dh die beantragte Bescheidaufhebung 2009 (§ 299 BAO) bewilligen und neue entsprechend geänderte Jahressteuerbescheide erlassen.

Beigelegt wurde dem Vorlageantrag als Beilage A: Entscheidung des FG Münster, Beschluss vom 12.12.2013, 45 V 1934/13 U.

In der am 31.05.2010 erfolgten Beschuldigtenvernehmung des handelsrechtlichen Geschäftsführers, VN gab dieser zu Protokoll:

- Wer führte die täglichen Geschäfte?
Zum größten Teil werden sie von meiner Tochter wahr genommen, aber dem Grunde nach führen wir sie zusammen.
- Hatten Sie Kontakt zu den beauftragen Subfirmen?
Nein, dem Grunde nach ich hatte ich keinen Kontakt mit diesen Firmen oder deren Vertretern. Im Laufe eines Jahres habe ich diese vielleicht ein bis zweimal gesehen.
- Erfolgte Ihrerseits eine Kontrolle der verbuchten Belege und der Buchhaltung?
Nein
- Welche Subfirma ist zurzeit für die Gesellschaft tätig? Welche Angaben können über diese Firma gemacht werden?
Darüber kann ich keine Auskunft geben.
- Wann wurde die Verträge mit den beauftragen Subfirmen gekündigt? Welche Nachweise hierfür können vorgelegt werden? Wenn nicht vorhanden, warum nicht? Laut den vorgelegten Verträgen hat die Kündigung mit Rückschein bzw. durch Zustellung gegen Empfangsbestätigung zu erfolgen? Warum wurde dies nicht durchgeführt? Die Kündigungen der Subfirmen erfolgte zur Monatsmitte, warum wurden die Arbeiten bis zum Monatsende verrechnet bzw. von den Firmen trotzdem durchgeführt? Laut den Subverträgen sind Mahnungen wegen nicht ordnungsgemäßer Arbeit schriftlich mitzuteilen. Können diese vorgelegt werden? Warum nicht?

- Wie erfolgte die Sicherstellung der von einer neu beauftragen Subfirma zu erbringenden Leistungen? Wie hat sich der Geschäftsführer vergewissert, dass die

Subfirma über die erforderliche Anzahl und Qualifikation (besondere Vertrauenswürdigkeit in den Spitälern usw) der Mitarbeiter verfügt?

- Wie, wann und von wem wurden die Mitarbeiter der neu beauftragten Subfirmen in ihre Arbeit an allen Einsatzorten (gleichzeitig) eingewiesen?

„Ich hatte die Möglichkeit, dieses Protokoll zur Gänze durchzulesen bzw. durchlesen zu lassen. Ich hatte die Möglichkeit, Korrekturen vornehmen zu lassen.“

Die mündliche Verhandlung wurde für den 19.11.2020 angesetzt.

Mit Eingabe vom 17.11.2020 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Am 28.09.2012 wurden der Körperschaftsteuerbescheid 2009 und Umsatzsteuerbescheid 2009 erlassen. Auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung im Schlussbericht gemäß § 150 BAO vom 09.06.2010 erfolgte bei der Veranlagung betreffend Körperschaftsteuer 2009 eine Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 77.404,72 € und bei der Veranlagung betreffend Umsatzsteuer 2009 eine Umsatzzurechnung in der Höhe von 130.180,41 € sowie eine Vorsteuerkürzung in der Höhe von 170.235,46 €.

Die Änderungen erfolgten aufgrund folgender Feststellungen:

Im Kassabuch wurden Aufwendungen doppelt erfasst, Belege wurden nicht aufgefunden, die Buchhaltung wurde nicht chronologisch erstellt, das Kassabuch ist erst bei Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt, die Nummernvergabe erfolgte durch die Buchhalterin (Tz 1). Aufgrund dieser Aufzeichnungsmängel wurde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 5% verhängt, dieser Betrag und die darauf entfallende Umsatzsteuer abzüglich 80% als Betriebsausgaben wurden als verdeckte Ausschüttung gewertet und dem Gewinn hinzugerechnet (Tz 3).

Eine doppelt verbuchte Ausgabe und eine ohne Beleg durchgeführte Buchung wurde als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter, VN gewertet (Tz 2).

Laut Feststellungen der Außenprüfung fanden sich im Rechenwerk der Bf. Rechnungen von Scheinfirmen, wie der Subunternehmen², der Subunternehmen³***1*** und Subunternehmer¹. Aufgrund einer vom Betriebsprüfer vorgenommenen Schätzung wurde ein Betrag von den verrechneten Leistungen abgezogen, wobei die Differenz als Vorsteuer gekürzt wurde.

Die Beauftragung und Geschäftsabwicklung erfolgte immer gleichermaßen: Die Geschäftsführer haben von sich aus Kontakt zur Bf. hergestellt, die Bf. hat nicht überprüft, ob die Subfirmen über genügend Personal zur Erbringung der Leistung verfügt, der Firmensitz ist nicht überprüft worden, jeweils zur Monatsmitte wurden die Subfirmen gekündigt, die Kündigung erfolgte weder durch Einschreiben mit Rückschein noch mit einer Empfangsbestätigung. Die Bezahlung erfolgte in Teilzahlungen und nicht wie auf den verbuchten Belegen vermerkt, die dazugehörenden Belege wurden vernichtet (Tz 4).

Vorsteuern für Treibstoff und Kfz-Kosten wurden von der Außenprüfung um 50% gekürzt. Dieser Betrag wurde als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter VN gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen (Tz 5).

Weder gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 noch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde ein Rechtsmittel erhoben.

Am 26.09.2013 wurde innerhalb offener Frist ein Antrag auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2009 und Umsatzsteuerbescheides 2009 nach § 299 Abs. 1 BAO gestellt. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 03.06.2015, zugestellt am 05.06.2015 abgewiesen. Die gegen den abweisenden Bescheid erhobene Beschwerde vom 06.07.2015 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.07.2017 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist wurde ein Vorlageantrag gestellt.

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Vertrag vom 16.04.2008 errichtet und in Folge im Firmenbuch unter der Firmenbuchnummer FN FN_BF eingetragen wurde. Die Gesellschaft betreibt das Gewerbe der Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung, Transportgewerbe und Hausbetreuung. Der Sitz der Gesellschaft befand sich bei Gründung in ***5***, ab 10.10.2008 in BF_Adresse², ab 26.08.2010 in BF_Adresse³, ab 28.12.2012 in BF_Adresse⁴ und ab 30.08.2013 in ***9***. Die Jahresabschlüsse wurden immer eingereicht.

Alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin war bei der Errichtung der Gesellschaft DN, geboren am ***4***, ab 02.10.2008 und das streitgegenständliche Jahr betreffend VN, geboren am VN_Geburtsdatum.

Laut Auszug aus dem ZMR ist DN ist zwischen 17.04.2008 bis 07.10.2010 in ***5*** mit Hauptwohnsitz (ident mit ursprünglichen Geschäftsanschrift) und VN ab 16.03.2007 in

BF_Adresse4 mit Nebenwohnsitz (Geschäftsanschrift im Zeitraum vom 28.1.22012 bis 30.08.2013) wohnhaft.

Subunternehmen2: Die Gesellschaft wurde unter der Firmenbuchnummer FN 00000* mit Sitz in Wien am 00.00.0000 im Firmenbuch eingetragen. Die ursprüngliche Geschäftsanschrift befand sich in Adresse_P. Am 04.04.2007 wurde der Sitz nach Adresse2_P und am 21.02.2009 nach Adresse3_P verlegt. Jahresabschlüsse wurden für die Jahre 2005, 2006 und 2007 eingereicht.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 11.11.11111 wurde unter der Zahl GZ der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom ***6*** wurde der Konkurs aufgehoben und am ***7*** die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Handelsrechtlicher Geschäftsführer waren zunächst GF1 und GF2, ab 12.02.2009 fungierte als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer GF3.

Die streitgegenständlichen Rechnungen wurden im Zeitraum der Geschäftsführung durch ***3*** erstellt.

3, ein ungarischer Staatsbürger, war lediglich während des die verfahrensgegenständlichen Rechnungen betreffenden Zeitraumes von 12.02.2009 bis 23.04.2010 in Österreich (PF_Adresse***1***) mit Hauptwohnsitz amtlich gemeldet, die Rechnungen wurden vor Konkurseröffnung erstellt.

Folgende Rechnungen der Subunternehmen2 sind verfahrensgegenständlich:

Rechnungsdatum	Re – Nummer	Nettobetrag	Umsatzsteuer
Rechnung vom 31.03.2009	Nr. 0027/2009	96.611,39 €	19.322,27 €
Rechnung vom 30.04.2009	Nr. 0043/2009	88.743,68 €	17.748,74 €
Rechnung vom 31.05.2009	Nr. 0056/2009	113.269,95 €	22.653,99 €
Rechnung vom 30.06.2009	Nr. 0069/2009	113.800,05 €	22.760,01 €
Rechnung vom 31.07.2009	Nr. 0085/2009	179.726,13 €	35.945,23 €
Rechnung vom 31.08.2009	Nr. 0097/2009	217.816,13 €	43.563,23 €
Summe		809.967,33 €	161.993,47 €

Der Leistungsumfang wird als „Diverse Hilfs- und Reinigungsarbeiten“, Umfang wie besichtigt angegeben. Der Leistungszeitraum beträgt jeweils einen Monat.

Die Gesellschaft hatte laut SV-Auszug 143 Dienstnehmer angemeldet, davon am:

- 01.03.2009: 0 Dienstnehmer
- 01.04.2009: 33 Dienstnehmer
- 01.05.2009: 41 Dienstnehmer
- 01.07.2009: 59 Dienstnehmer
- 01.08.2009: 60 Dienstnehmer
- 01.09.2009: 82 Dienstnehmer
- 01.10.2009: 1 Dienstnehmer

Subunternehmen3***1***: Die Gesellschaft wurde der Firmenbuchnummer FN 11111 am 33.33.3333 im Firmenbuch eingetragen. Die ursprüngliche Geschäftsanschrift war Adresse1_D, danach wurde der Sitz am 31.10.2007 nach Adresse2_D verlegt. Der Geschäftszweig liegt im Schlossergewerbe. Jahresabschlüsse wurde für die Jahre 2007 und 2008 eingereicht.

Mit Beschluss des Gerichtes vom 44.44.4444, Geschäftszahl GZ2 wurde der Antrag auf Eröffnung des Konkurses zurückgewiesen. Am ***8*** erfolgte die amtswegige Löschung.

Im verfahrensgegenständlichen Jahr waren ab 03.06.2009 HD, danach BK und ab 21.08.2009 OS, geb. Geburtsdatum als handelsrechtlich alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer tätig.

Die streitgegenständlichen Rechnungen wurden im Zeitraum der Geschäftsführung und alleinigen Gesellschafters OS gelegt. Die im Firmenbuch eingetragene Adresse von OS ist ident mit der Geschäftsanschrift. Laut ZMR-Abfrage war im gegenständlichen Jahr 2009 OS nicht in Österreich aufhältig.

Folgende Rechnungen der Subunternehmen3***1*** sind verfahrensgegenständlich:

Rechnungsdatum	Re-Nummer	Nettobetrag	Umsatzsteuer
Rechnung vom 30.09.2009	Nr. 176	140.332,32 €	28.066,47 €
Rechnung vom 31.10.2009	Nr. 187	158.483,48 €	31.696,70 €
Rechnung vom 30.11.2009	Nr. 195	185.503,78 €	37.100,76 €
Rechnung vom 31.12.2009	Nr. 203	170.982,15 €	34.196,43 €
Summe		655.302,73 €	131.060,36 €

Der Leistungsumfang wird als „Personalbereitstellung“ angegeben. Der Leistungszeitraum beträgt jeweils einen Monat. Den Rechnungen waren jeweils eine Aufstellung der Objekte mit Stundenanzahl, dem Stundensatz und der Gesamtbetrag beigelegt.

Die Gesellschaft hatte laut SV-Auszug 16 Dienstnehmer angemeldet, davon am:

- 01.11.2009: 7 Dienstnehmer
- 01.12.2009: 6 Dienstnehmer
- 31.12.2009: 6 Dienstnehmer

Subunternehmer1: Mit Vertrag vom 28.05.2008 wurde die Gesellschaft errichtet. Die Gesellschaft wurde der Firmenbuchnummer FN 22222 mit Sitz in Wien am ***2*** im Firmenbuch eingetragen. Die ursprüngliche Geschäftsanschrift war zunächst in Adresse1_G, danach wurde der Sitz am 14.10.2008 Adresse2_G verlegt.

Mit Beschluss vom 55.55.5555, GZ GZ3 wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet. Am ***1*** erfolgte nach Verteilung der Masse die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch.

Im verfahrensgegenständlichen Jahr war bis zur Konkurseröffnung FJ, als handelsrechtlicher alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer tätig. Die im Firmenbuch eingetragene Adresse von FJ ist ident mit der Geschäftsanschrift.

Laut ZMR-Auszug ist FJ, ein ungarischer Staatsbürger, ausschließlich im Zeitraum vom 11.11.2008 bis 04.03.2009 in Österreich (FJ_Adresse) mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Folgende Rechnungen der Subunternehmer1 sind verfahrensgegenständlich:

Rechnungsdatum	Re-Nummer	Nettobetrag	Umsatzsteuer
Re vom 31.01.2009*	Nr. 2009/73	79.598,13 €	15.919,63 €
Re vom 28.02.2009	Nr. 2009/81	93.378,00 €	18.675,60 €

*Anzumerken ist, dass diese Rechnung bei der Außenprüfung nicht angesetzt wurde, das heißt, dass die Vorsteuer und der Aufwand als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Der Leistungsumfang wird als Bereitstellung der Reinigungsarbeiter angegeben. Der Leistungszeitraum beträgt jeweils einen Monat. Den Rechnungen waren jeweils eine Aufstellung der Objekte mit Leistung, Stundenanzahl und des Gesamtbetrages beigelegt.

Die Gesellschaft hatte laut SV-Auszug 129 Dienstnehmer angemeldet, davon am:

- 01.01.2009: 13 Dienstnehmer
- 28.02.2009: 32 Dienstnehmer

Die Außenprüfung stellte fest, dass diese Firmen aufgrund des angemeldeten Personals die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbringen konnten und hat die Rechnungen als Scheinrechnungen zur Bezahlung von Schwarzarbeitern qualifiziert.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung gründet auf den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten, wie dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.06.2010, den Bescheiden und folgenden Dokumenten und Unterlagen:

- Protokoll über die Beschuldigten Vernehmung von VN als handelsrechtlicher Geschäftsführer vom 31.05.2010 (unterschrieben)
- Firmenbuchauszug der Subunternehmen2; FN 00000*
- Rechnung vom 31.03.2009, Nr. 0027/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- Rechnung vom 30.04.2009, Nr. 0043/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- Rechnung vom 31.05.2009, Nr. 0056/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- Rechnung vom 30.06.2009, Nr. 0069/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- Rechnung vom 31.07.2009, Nr. 0085/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- Rechnung vom 31.08.2009, Nr. 0097/2009, ausgestellt von der Subunternehmen2
- ZMR-Auszug von ***3*** vom 04.11.2020
- Firmenbuchauszug der Subunternehmen3***1***, FN 11111
- Rechnung vom 30.09.2009, Nr. 176, ausgestellt von der Subunternehmen3***1***
- Rechnung vom 30.11.2009, Nr. 195, ausgestellt von der Subunternehmen3***1***
- Rechnung vom 31.12.2009, Nr. 203, ausgestellt von der Subunternehmen3***1***
- Firmenbuchauszug Subunternehmer1 GmbH, FN 22222
- Rechnung vom 31.01.2009, Nr. 2009/73, ausgestellt von Subunternehmer1 GmbH
- Rechnung vom 28.02.2009, Nr. 2009/81, ausgestellt von Subunternehmer1 GmbH
- ZMR-Auszug von FJ vom 12.05.2009 und 04.11.2020
- Mail von Außenprüfer vom 22.10.2020

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob sich der Spruch der verfahrensgegenständlichen Bescheide als richtig erweist und folglich der abweisende Bescheid hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Finanzamtes Wien 8/16/17 zu Recht ergangen ist oder ob sich der Spruch der verfahrensgegenständlichen Bescheide als nicht richtig erweist und das Finanzamt dem Antrag entsprechend, den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009, jeweils vom 28.12.2012 aufheben und einen neuen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2009 erlassen hätte müssen.

I. Antrag auf Aufhebung des Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2009, jeweils vom 28.09.2012

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2003/124 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Abs. 2 leg. cit. idF BGBl. I 2009/20: Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Abs. 3 leg. cit. idF BGBl. I 2002/97: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Eine Aufhebung ist gestattet, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Eine Aufhebung wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (Verletzung des Parteiengehörs, Rechtsmittelmittelverzicht) oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist nicht zulässig.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschnitt 3; zu § 299 aF Gassner, ÖStZ 1985, 5; VwGH vom 05.08.1993, 91/14/0127, 0128; Stoll, BAO, 2888).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 13, vgl. zu § 299 aF zB VwGH vom 22.02.2000, 96/14/0018; VwGH vom 22.02.2001, 98/15/0123; VwGH vom 19.10.1995, 94/16/0304). Dies gilt nach der neuen Rechtslage umso mehr, als nach § 299 Abs. 2 BAO der den aufhebenden Bescheid ersetzende Bescheid gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid zu erlassen ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 299, Tz 11 bis 13).

Der Antrag auf Aufhebung ist abzuweisen, wenn

- 1) der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist,
- 2) die Aufhebung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben hat,
- 3) der aufzuhebende Bescheid in der Zwischenzeit in einer dem Begehren des Antragstellers Rechnung tragenden Weise abgeändert wurde (Ritz, BAO⁶, § 299 Tz 33).

Um das Anbringen unter das Tatbestandsmerkmal „und sich der Spruch als nicht richtig erweist“ subsumieren zu können, ist die inhaltliche Auseinandersetzung mit den Feststellungen der Außenprüfung erforderlich.

II. Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009

Im ersten Schritt ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt zu klären, um entscheiden zu können, ob sich der Spruch der in Rede stehenden Bescheide als nicht richtig erweist.

Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung wurden sowohl der Umsatzsteuer- als auch der Körperschaftsteuerbescheid geändert.

Der mangels ordnungsgemäßer Aufzeichnungen verhängte Sicherheitszuschlag, die doppelt verbuchten Aufwendungen und eine zu Unrecht als Aufwand gebuchte Zahlung in Zusammenhang mit einem PKW wurden als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter VN gewertet und die geltend gemachten Vorsteuern entsprechend gekürzt, bei den aufgrund von zur Bezahlung von Schwarzarbeitern ausgestellten Deckungsrechnungen wurden die Vorsteuern entsprechend gekürzt.

Der Abgabepflichtige kann einen Antrag auf Aufhebung eines Bescheides stellen, es muss der Abgabenbehörde jedoch möglich sein, aufgrund des Antrages zu erkennen, dass sich der Spruch des Bescheides als unrichtig erweist, um einen mit dem Aufhebungsbescheid zeitgleich zu erlassenden Sachbescheid mit einem „richtigen Spruch“ zu versehen.

Die Antragstellerin hat in ihrem Aufhebungsantrag zunächst die mangelnde Beweiswürdigung gerügt. Bei diesem Vorbringen handelt es sich um ein bloßes Vorbringen und trifft keine klare Aussage zu einer etwaigen Unrichtigkeit des Spruchs. Dieses oben genannte Vorbringen reicht aus folgenden Gründen dazu nicht aus.

Tz 1: Aufzeichnungen

§ 124 BAO normiert:

Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 131 BAO normiert:

Abs. 1: Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und

Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

- Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.
- - Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.
 - Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.
 - Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.
- Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.
- Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein.

Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.

- Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
- - Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.
 - Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.

Abs. 2: Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

Abs. 3: Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

...

Gemäß § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 und § 131b entsprechen, die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zu Grunde zu legen, wenn nicht begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 163 Abs. 2 BAO liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder die Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 131 Abs. 1 BAO wiederum sieht für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden oder freiwillig geführten Bücher und Aufzeichnungen u.a. vor, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden sollen, wobei die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden sollen (Z 2).

Anhand von folgenden Beispielen soll dokumentiert werden, dass jedenfalls fehlende Nachweise vorliegen bzw. teilweise der Zusammenhang mit den eigenen Aufzeichnungen mangelhaft ist: keine chronologische Verbuchung (Beleg 122/2009 vom 16.02.2009 wurde nach Beleg vom 28.02.2009 verbucht), doppelte Verbuchung von Belegen (Beleg 174 und 175/2009 mit Beleg 542/2009), fehlender Beleg (V002501/02), sowie die Vernichtung von Belegen (Niederschrift mit DN vom 29.04.2010).

Auf Grund der festgestellten Nichtordnungsmäßigkeit haben die Bücher und Aufzeichnungen die Vermutung ordnungsmäßiger Führung nicht für sich und sind der Erhebung der Abgaben nicht zu Grunde zu legen. Die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung sind somit im Schätzungswege zu ermitteln.

Auch die Aussage des Geschäftsführers – er glaubte, dass die Belege nicht mehr wichtig seien – hinsichtlich der Vernichtung der Belege, kann die mangelhaften Aufzeichnungen nicht rechtfertigen. Im Abgabenverfahren reicht eine objektive Tatbestandsverwirklichung, ein subjektives Tatbild, wie ein etwaiger Vorsatz ist nicht gefordert.

Zusammengefasst ist also festzustellen, dass mangels Vorliegen ordnungsgemäßer Aufzeichnungen die einzelnen Geschäftsfälle nicht lückenlos nachvollzogen werden können und somit Aufzeichnungsmängel im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen vorliegen (§ 131 BAO).

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers im Betriebsprüfungsbericht vom 09.06.2010 bestanden neben formellen Mängeln auch sachliche Mängel, die von der Bf. im Antrag zugestanden wurden (Punkt II b) und die jedenfalls für sich schon geeignet waren, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, die eine Schätzung der

Besteuerungsgrundlagen für das streitgegenständliche Jahr notwendig machten. Hinsichtlich der sachlichen Mängel wird auf die unstrittigen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht (Tz 2: doppelte Verbuchung von Aufwendungen und Tz 4: Reparaturen und Betriebsmittel PKW) verwiesen.

Aufgrund der festgestellten mangelhaften Aufzeichnungen konnten seitens der Außenprüfung die tatsächlichen gesamten Zu- und Abflüsse nicht festgestellt werden.

Folglich entstand eine Schätzungsberechtigung verursacht eben durch die mangelhaften Aufzeichnungen, sodass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden konnten.

Das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters gegen die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Schätzung konnte der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da keine substantiierten Angaben gemacht wurden, dass trotz formeller und materieller Mängel die Aufzeichnungen dennoch sachlich richtig seien.

Tz 2: Doppelt verbuchte Aufwendungen

Das Vorbringen der Bf., dass die doppelte Verbuchung aufgrund eines Missgeschickes der Buchhalterin erfolgte, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dass keine Kontrolle der Verbuchungen erfolgt, entspricht nicht den Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben und widerspricht der Aufsichtspflicht eines sorgfältigen Unternehmers.

Dazu ist zu ergänzen, dass im Falle einer doppelten Verbuchung und Bezahlung einer Rechnung bei Bemerkung dieses Fehlers eine Rückabwicklung durch den leistenden Unternehmer erfolgen würde. Selbst wenn der Bf. dieser Fehler unbemerkt bliebe, müsste die doppelte Eingangszahlung dem leistenden Unternehmer auffallen.

Der doppelt verbuchte Aufwand wirkte sich gewinnmindernd und folglich steuermindernd aus, weshalb von einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn VN auszugehen ist.

Tz 3: Schätzung - Sicherheitszuschlag

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit die diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist zu schätzen 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.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. Ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zuführen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Jeder Schätzung ist eine Ungenauigkeit immanent (VwGH vom 15.05.1997, 95/16/0144; VwGH vom 23.04.1998, 97/15/0076; VwGH vom 28.11.1998, 95/16/0222; VwGH vom 09.12.2004, 2000/14/0166; VwGH vom 23.02.2012, 2009/17/0127). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, und zwar so, dass das Ergebnis die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (VwGH vom 02.07.2002, 2002/14/0003; VwGH vom 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; VwGH vom 22.03.2010, 2007/15/0165; VwGH vom 29.04.2010, 2008/15/0122).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Aufgrund der mangelhaften und nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen hatte die Abgabenbehörde die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO. Es scheint nicht unschlüssig, wenn der Prüfer die Ansicht vertritt, dass nicht alle Einnahmen erklärt wurden und folglich einen Sicherheitszuschlag verhängt hat.

Ist die Schätzungsberechtigung gegeben, steht die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei. Zu den zulässigen Schätzungsmethoden zählt auch jene, bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ermittelt werden.

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages ist eine allgemein anerkannte und übliche Schätzungsmethode. Die Höhe des Sicherheitszuschlages in diesem Fall bewegt sich im üblichen eher moderaten Bereich und kann nicht als überschießend bezeichnet werden.

Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Aus den Feststellungen der Außenprüfung ist die Begründung ersichtlich.

Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, dass der festgestellte Sachverhalt lückenhaft und unvollständig ist, ist zu entgegnen, dass aufgrund der mangelhaften, nicht vollständigen und nicht ordnungsgemäßen Aufzeichnungen im Sinne der Vorschriften der BAO berechnete Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen bestehen und folglich eine Schätzungsbefugnis besteht. Wie bereits oben ausgeführt, beinhaltet eine Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit.

Bei der Verhängung eines Sicherheitszuschlages handelt es sich nicht um einen Strafzuschlag, sondern es sollen etwaige nicht gefundene Einnahmenerlöse abgedeckt werden.

Dass der doppelte verbuchte Aufwand nicht anerkannt wird, und dies als verdeckte Ausschüttung mit deren rechtlichen Folgen gewertet wird, entspricht den Bestimmungen des Steuerrechts.

Auch die von der Betriebsprüfung angewendete Methode der Verhängung eines Sicherheitszuschlages unter Berücksichtigung eines fiktiven Aufwandes für die erbrachten Leistungen entspricht der gängigen Praxis.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Die dargelegten formellen Mängel rechtfertigen die Schätzung.

Ist nämlich die Buchführung nicht ordnungsgemäß, dann ist die Behörde zur Schätzung berechtigt. Das Ausmaß der dargelegten Mängel lässt die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen und Bücher in Zweifel ziehen. In Folge der solcherart begründeten Vermutung, dass die Besteuerungsgrundlagen über die vorgenommenen Zurechnungen hinaus zu niedrig ausgewiesen wurden, ist von der Behörde eine Hinzurechnung eines zusätzlichen Betrages in Form des Sicherheitszuschlages anzusetzen (VwGH 26.11.1996, 92/14/0212; VwGH 22.5.2003, 2002/16/0269; VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0043, 0106).

Die Abgabenbehörde hat aufgrund der Schätzungsberechtigung einen Sicherheitszuschlag von 5% der erklärten Umsätze hinzugerechnet, wobei davon ausgegangen wurde, dass die Leistungen erbracht wurden, jedoch nicht von den Rechnungsausstellern (Subunternehmer). Unter Berücksichtigung der Erbringung der Leistung wurde ein Aufwand für die Bezahlung von Arbeitern in Höhe von 80% gewinnmindernd abgezogen. Die Differenz und die darauf entfallende Umsatzsteuer wurden als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer VN gewertet und dem Gewinn hinzugerechnet.

Auf Grund der oben angeführten formellen und sachlichen Mängel und der Tatsache, dass einige Anzeigen gegen die Bf. von der Finanzpolizei erfolgten, die zu mehreren Strafbescheiden führten, erachtet der das Bundesfinanzgericht die Verhängung eines in Relation zu den Umsätzen moderaten Sicherheitszuschlages in Höhe von 5%, wobei von diesem errechneten Betrag wiederum 80% als „fiktive Betriebsausgaben“ abgezogen wurden, wie es das Finanzamt vorgenommen hat, als angemessen und nicht überzogen. Wie bereits ausgeführt ist die Schätzungsberechtigung gegeben und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages entspricht als Schätzungsmethode der gängigen Verwaltungspraxis und Rechtsprechung.

Das Vorbringen der Bf., dass mit den von der Betriebsprüfung angesetzten Betriebsausgaben etwaige Personalkosten nicht gedeckt werden konnten, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da keinerlei Angaben gemacht wurden, inwiefern der Spruch unrichtig sei.

Tz 4: Pkw

Gegen diese Feststellungen wurden keine Einwendungen erhoben und erweist sich somit als nicht „unrichtig“.

Tz 5. Subfirmen

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die in Rede stehenden beauftragten Subfirmen die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von den angestellten Arbeitskräften, sondern von Schwarzarbeitern erbracht wurde, wurde von der Bf. mit ihrem Vorbringen in keinerlei Weise widerlegt.

Auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass bei den Kontrollen durch das Arbeitsinspektorat, BUAG, Finanzpolizei und GKK keine Verstöße festgestellt worden seien und folglich keine illegale Beschäftigung von Arbeitskräften durch die Bf. stattgefunden hätte, widerspricht den Gegebenheiten.

Beispielhaft sei angeführt, dass in den Jahren 2009 – 2011 seitens der Finanzpolizei Anzeigen gegen 27 Straftaten vorliegen, auf Grund derer Strafbescheide ergangen sind. Vier Fälle im Jahr 2009 zu GZ 1, 2, 3 sowie 4). Danach waren nach dem AuslBG SR und JS illegal beschäftigt.

Auch das Vorbringen der Bf., dass für einen Abgabepflichtigen keine Verpflichtung bestehe zu überprüfen, ob der Vertragspartner ein redliches Unternehmen sei, kann dem Antrag bzw. Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Gerade in einer Branche, wie auch das Reinigungsgewerbe, mit erhöhtem Betrugsanfälligkeit, in denen sich die Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, und der in diesem Fall vorliegenden Geschäftsabwicklung (von der Entstehung der Geschäftsbeziehung bis zur Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung) hätten bei der Bf. im Falle einer redlichen Leistungsbeziehung Zweifel an der Seriosität der drei beauftragten Subunternehmer aufkommen lassen müssen und diese Bedenken hätten Anlass für weitere Überprüfungen sein müssen.

Das weitwendige Vorbringen gegen die nach Ansicht der Bf. mangelhaften Feststellungen der Betriebsprüfung ist jedoch nicht geeignet eine Unrichtigkeit des Spruches der in Rede stehenden Bescheide aufzuzeigen.

Insgesamt wurden Deckungsrechnungen in Höhe von insgesamt 1.558.648,00 € (809.967,33 € + 655.302,73 € + 93.378,00 €) festgestellt. Der Sicherheitszuschlag wurde in Höhe von 130.180,41 € angesetzt. Unter Einbeziehung der Tatsache, dass die am 31.01.2009 ausgestellte Rechnung der Subunternehmer1 GmbH in Höhe von 79.598,13 € anerkannt wurde, verbleibt

ein Sicherheitszuschlag von ungefähr 50.000,00 €. Dieser Betrag erscheint unter Beachtung der Feststellungen mehr als angemessen.

II.I. Zur Körperschaftsteuer - Verdeckte Ausschüttung

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 der Abgaben wesentlich sind. Nach Abs 2 dieser Bestimmung ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Abgabenverfahrens gehört es, dass die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um einen Abgabensanspruch geltend machen zu können, dies doch die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht befreit. Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 11).

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

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 § 167 Abs 2 BAO iVm § 2a BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

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 Rechnungsaussteller 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 festgestellten Deckungsrechnungen im Jahr 2009 sind keine Zahlungen an die darin als Leistungserbringer ausgewiesenen Gesellschaften 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 2009 tatsächlich erbracht wurden, die Rechnungsaussteller aber über zu wenige eigene Arbeiter verfügten um die in Rede stehenden Reinigungsleistungen zu erbringen, mussten sie sich oder die Bf. selber weiterer Arbeiter bedienen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 80% 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 Bundesfinanzgericht auch insoweit die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung als sachgerecht und moderat 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 80% geschätzten Lohnaufwand abgezogen hat".

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erfolgte daher die Schätzung des Lohnaufwandes mit 80% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes sowohl dem Grund als auch der Höhe nach zu Recht.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Körperschaftsteuer KStG 1988, Tz. 31 zu § 8, 1989).

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen - im Wege von Sicherheitszuschlägen - infolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln bzw. nach dem Beteiligungsverhältnis als zugeflossen zu werten (VwGH 10.03.1982, 81/13/0072; VwGH 18.09.1991, 91/13/0012; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 02.04.1994, 92/13/0011; VwGH 19.07.2000, 97/13/0241). Die Beweislast des behaupteten Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne, also ob die Mehrgewinne weiterhin bei der Gesellschaft verwendet wurden, trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.03.1999, 97/15/0059).

Die Bf. führte keinen Beweis hierfür, dass die Mehrgewinne nicht dem Gesellschafter zugeflossen sind.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Danach haftet die Bf. als Schuldnerin der obigen Kapitalbeträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

II.II. Zur Umsatzsteuer - Vorsteuer

Zu prüfen ist, ob der Vorsteuerabzug aus den verfahrensgegenständlichen Rechnungen von den Subunternehmen zu gewähren ist.

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

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für näher bezeichnete Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Wurde die Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen hätte müssen, 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 (idF des AbgSiG 2007, BGBl I Nr 99/2007).

Den erläuternden Bemerkungen zum AbgSiG 2007 ist Folgendes zu entnehmen: Nach der Judikatur des EuGH (Urteil vom 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Rs Optigen Ltd; sowie Urteile vom 06.07.2006, C-439/04 und C-440/04, Rs Kittel und Recolta Recycling) 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.

Die für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzuges erforderlichen materiellen Voraussetzungen sind in Art 168 lit a der MwStSystRI aufgezählt. So ist es, um dieses Recht geltend machen zu können, zum einen erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie ist, und zum anderen, dass die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl in diesem Sinne EuGH vom 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C- 277/14, Rn 28; EuGH vom 15.09.2016, C-518/14, Senatex, Rn 28).

Gemäß § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Diese Angabe 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. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; 01.06.2006, 2002/15/0174; Ruppe/Achatz, UStG5, § 11 Tz 59).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, unter Bezugnahme insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 15.09.2016, Rs Barlis, C-516/14, Rn 42 bis 44, zum Ausdruck gebracht hat, folgt aus dem Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen dafür erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Daher darf die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für das Vorsteuerabzugsrecht geltenden materiellen Voraussetzungen vorliegen und sich dabei nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen.

Nach Unionsrecht muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, unter anderem eine gemäß Art 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzen (vgl Art 178 lit a MwStSystRL). Ein Vorsteuerabzug ist danach nicht möglich, wenn die Rechnungen nicht ordnungsgemäß oder zu ungenau sind (vgl EuGH 08.05.2013, Petroma Transports ua, C-271/12).

Zum Recht auf Vorsteuerabzug hat der EuGH im Urteil vom 13.02.2014, C-18/13, Maks Pen, für den Fall, dass die Leistung zwar erbracht worden ist, sich aber herausstellt, dass sie nicht tatsächlich von diesem Leistenden oder seinem Subunternehmer bewirkt worden ist, ua Folgendes ausgeführt:

"Rn 23: Nach ständiger Rechtsprechung ist das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die für die von ihnen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen als Vorsteuer geschuldet wird oder entrichtet wurde, ein Grundprinzip des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl Urteil vom 06.12.2012, Bonik, C-285/11, Rn 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). [...]"

Rn 26: ...die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist ein Ziel, dass von der Richtlinie 2006/112 anerkannt und gefördert wird. Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist. Daher habe die nationalen Behörden und Gerichte den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände

feststeht, dass dieses Recht in betrügerische Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl Urteil Bonik, Rv 35 bis 37).

Rn 27: Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn ein Steuerpflichtiger wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Er ist dann für die Zwecke der Richtlinie 2006/112 als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, und zwar unabhängig davon, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze aus dem Weiterverkauf der Gegenstände oder der Verwendung der Dienstleistungen einen Gewinn erzielt (vgl Urteil Bonik, Rn 38 f).

Rn 28: Daher kann der Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug dem Steuerpflichtigen nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer bzw vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl Urteil Bonik, Rn 40).

Rn 29: Da die Versagung des Rechts auf Vorsteuerabzug eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es den zuständigen Steuerbehörden, die objektiven Umstände, auf die sich die vorstehende Randnummer des vorliegenden Urteils bezieht, rechtlich hinreichend nachzuweisen. Anschließend müssen die nationalen Gerichte prüfen, ob die betreffenden Steuerbehörden das Vorliegen solcher objektiven Umstände nachgewiesen haben (vgl in diesem Sinne Urteil Bonik, Rn 43f)."

Nach diesem EuGH-Urteil ("Maks Pen") reicht allein der Umstand, dass die an die Bf erbrachten Leistungen nicht tatsächlich von den in den Rechnungen angegebenen Leistenden bewirkt worden sein sollen ("unrichtiger Lieferant"), zwar für sich genommen nicht aus, um das Abzugsrecht auszuschließen, das die Bf geltend gemacht hat.

Der Vorsteuerabzug ist bei unrichtigen Rechnungsangaben zu verweigern, wenn der Tatbestand eines betrügerischen oder missbräuchlichen Verhaltens erfüllt ist und aufgrund der von der Abgabenbehörde beigebrachten objektiven Umstände feststeht, dass der Leistungsempfänger dies wusste oder hätte wissen müssen. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind.

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat.

Der EuGH verwendet die Begriffe Steuerhinterziehung, Steuerbetrug, Missbrauch, Steuerumgehung und dergleichen synonym für eine nach der Sachlage ungerechtfertigte Verkürzung der Mehrwertsteuer, welche das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems gefährdet. Immer geht es darum, dass es zu einer nach der Sachlage ungerechtfertigten Verkürzung von Mehrwertsteuer kommt, welche das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems gefährdet.

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach dem EuGH ein Ziel, das von der MwStSystRI anerkannt und gefördert wird. Die nationalen Behörden und Gerichte haben deshalb den Vorteil des Rechts auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer oder missbräuchlicher Weise geltend gemacht wird.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 21.06.2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David) hängt es von den Verdachtsmomenten des Einzelfalles ab, welche Maßnahmen ein Leistungsempfänger zu setzen hat. Hat der Leistungsempfänger Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten, könnten sich daraus Verpflichtungen ergeben, nach denen Auskünfte über den leistenden Unternehmer einzuholen sind.

Weiters wird in Rn 53 und 54 dieses Erkenntnisses Folgendes dazu ausgeführt:

"Rn 53: Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes müssen Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (vgl. Urteil Kittel und Recolta Recycling, Rn 51).

Rn 54: Hingegen verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27.09.2007, Teleos ua, C-409/04, Rn 65 und 68, Netto Supermarkt, Rn 24, ...)."

Der Leistungsempfänger kann bei Vorliegen von Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Dienstleistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen (vgl. EuGH vom 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn 52).

Es ist Sache der Steuerverwaltung, die Steuerhinterziehungen oder Unregelmäßigkeiten seitens des Ausstellers der Rechnung festgestellt hat, aufgrund objektiver Anhaltspunkte und ohne vom Rechnungsempfänger ihm nicht obliegende Überprüfungen zu fordern, darzulegen, dass der Rechnungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist (vgl Urteil PPUH Stehcomp, Rn 50, sowie die dort zitierte Judikatur).

Fest steht zwar, dass die in den streitgegenständlichen Fakturen abgerechneten Leistungen erbracht wurden, diese jedoch umsatzsteuerlich aus den Feststellungen der Außenprüfung angeführten Gründen nicht den angegebenen leistenden Unternehmen zugerechnet werden konnten, demnach das in § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1994 geforderte Rechnungsmerkmal des leistenden Unternehmers nicht richtig war.

Im Erkenntnis vom 11. Februar 2017, RV/7101049/2010, kommt das BFG zum Ergebnis, dass - EuGH 15. September 2016, C-516/2014, Barlis und EuGH 15. September 2016, C-518/14 Senatex, folgend - in einer Rechnung zumindest angeführt sein müsse, wer wann an wen was geleistet habe und wie hoch das Entgelt gewesen sei. Fehle eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder seien die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, sei ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringe, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt seien. Als Nachweis dafür sei jede von der Bf. beigebrachte Information zu berücksichtigen. Es sei bei allen Rechnungen als erwiesen anzusehen, dass sie von jenen inländischen Unternehmern ausgestellt worden seien, die die darin angegebenen Leistungen für die Bf erbracht haben.

Der Vorsteuerabzug setzt somit auch voraus, dass in der Rechnung jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung tatsächlich erbracht hat.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde in dem den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Bericht über die Außenprüfung festgestellt, dass es sich bei den Rechnungsausstellern um "nichtleistungserbringende Firmen" gehandelt hat.

Zu prüfen ist, ob die Bf von der Einbeziehung dieser Umsätze in ungerechtfertigte Umsatzsteuerverkürzungen im Sinne der oben zitierten Judikatur des EuGH und des § 12 UStG 1994 hätte wissen müssen, sodass ihr der Vorsteuerabzug aus den fraglichen Umsätzen zu versagen ist.

Da es bei diesen Rechnungen um Deckungsrechnungen, denen Scheingeschäfte zugrunde liegen um „Schwarzarbeiter“ zu bezahlen, handelt, wusste die Bf. von den Umsatzsteuerverkürzungen.

Diesbezüglich wurde von der Bf. kein Vorbringen erbracht, durch dieses erkannt werden kann, dass der Spruch des Umsatzsteuerbescheides sich als unrichtig erweist. Das Bundesfinanzgericht kann durch die Einwendungen der Bf. keine Unrichtigkeit des Umsatzsteuerbescheides erkennen.

Da der Vorsteuerabzug aus den verfahrensgegenständlichen Rechnungen nicht zusteht, erweist sich der Spruch nicht als nicht richtig.

III. Zusammenfassung

Ein Aufhebungsantrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss hält. Die Erklärung, welche Änderungen im gemäß § 299 Abs. 2 BAO gleichzeitig zu erlassenden Ersatzbescheid durchgeführt werden sollen, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus dem Aufhebungsantrag ergeben muss. Demnach müsste der Antragsteller aus eigenem im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und diese Unrichtigkeit auch gewiss ist.

Derartige konkrete Angaben sind im verfahrensgegenständlichen Aufhebungsantrag und im weiteren Verfahren unterblieben. Hinsichtlich der Gründe, weshalb die vorgebrachten Äußerungen nicht zielführend sind, um eine Unrichtigkeit des Spruchs zu begründen, wird auf obige Ausführungen verwiesen.

Abschließend ist zu erwähnen, dass der steuerliche Vertreter weitwendige theoretische Ausführungen zum Beweis vorbringt, jedoch selbst keinen Beweis erbringt, dass die Aufzeichnungen trotz formeller Mängel tatsächlich materiell richtig seien.

Zusammenfassend wird ausgeführt, dass der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht geeignet war, um die Unrichtigkeit des Spruches im Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2009, jeweils ergangen am 03.06.2015 zu begründen und eine etwaige Unrichtigkeit des Spruches aufzuzeigen.

Im gegenständlichen Verfahren liegt wegen der Schätzungsberechtigung und der schlüssig dargelegten Berechnungsmethode und der darauf basierende Bescheiden kein „unrichtiger Spruch“ im Sinne des § 299 BAO vor, weshalb die Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid hinsichtlich des Antrages auf Aufhebung als unbegründet abzuweisen war.

Da der Aufhebungsantrag nicht die Gewissheit der Unrichtigkeit des Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheides 2009 dargestellt hat, der Spruch sich aufgrund der Schätzungsberechtigung und erfolgter Methode nicht als unrichtig erweist, war die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheides des Finanzamtes dem Grunde nach zutreffend.

Zu ergänzen ist, dass selbst bei Vorliegen eines unrichtigen Spruchs, die Aufhebung im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, wobei eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände zu erfolgen hat.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die den Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Die Ermessenübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist z.B. für Aufhebungen gemäß § 299 insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, BAO6, § 20 Tz 7f).

Bei der Ermessenübung sind alle Umstände einzubeziehen. Eines der Kriterien für die Ermessenübung ist die Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für etwaige Rechtswidrigkeit des Bescheides. Dem Finanzamt ist beizupflichten, wenn das Ermessen somit dahingehend geübt wird, dass dem Antrag nach § 299 BAO betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 aufgrund der oben genannten Gründen (Nichtmitwirkung, Nichtoffenlegung, Verschleierung der Einnahmen, ...) auch aus Ermessensgründen nicht nachgekommen ist.

Da der Aufhebungsantrag nicht die Gewissheit der Unrichtigkeit der Bescheide dargestellt hat, der Spruch sich aufgrund der Schätzungsberechtigung und angewandten Methode nicht als unrichtig erweist, war die Abweisung des Finanzamtes dem Grunde nach zutreffend. Weitere Ausführungen zur Ermessenübung durch das Finanzamt erübrigen sich, sind doch die Voraussetzungen für eine Aufhebung über Antrag der Partei nicht gegeben.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision ist im gegenständlichen Verfahren nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend

beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor. Die der Rechtsfrage, ob sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig erweist, ergab sich aufgrund des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung.

Wien, am 7. Juli 2021