



GZ. RV/2382-W/11,
miterledigt RV/2383-W/11,
RV/2386-W/11, RV/2387-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Elisabeth Isabella Krejci und Dr. Wolfgang Baumann über die Berufungen der x, y, vertreten durch Dr. Schmalzl&Partner OEG, 1040 Wien, Floragasse 7/302, vom 3. September 2010 bzw. 10. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Mag. Regina Osojnik, vom 4. August 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 8/2009 bzw. 12/2009 und für Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß §§ 93, 95 Abs. 2 EStG 1988 für 8/2009 bzw. 12/2009 (zugestellt am 9. August 2009) sowie vom 20. Mai 2011 betreffend Umsatz -und Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 nach der am 6. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend 8/2009 bzw. 12/2009 wird zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer betreffend 8/2009 bzw. 12/2009 wird abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 wird abgewiesen, der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 wird abgewiesen, der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der x (i.d.F. Bw.) ist die Vermietung von Grundstücken. Geschäftsführer und zugleich 100%iger Gesellschafter ist H.

Aufgrund von Erhebungen der Behörde bei zwei Bauunternehmen, der B sowie der L, die Rechnungen an die Bw. gelegt hatten stellte die Außenprüfung im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung fest, dass aufgrund näher angeführter Umstände davon auszugehen sei, dass diese Gesellschaften keine Leistungen an die Bw. erbracht hätten. Da die Leistungserbringung für sich unbestritten war, wurde 50% des verbuchten Nettoaufwandes anerkannt, die Vorsteuer gekürzt und die Differenz zu den Rechnungsbeträgen als verdeckte Ausschüttung behandelt und dem Gesellschafter H zugerechnet.

Das Finanzamt Wien für den 1. und 23. Bezirk folgte den Ausführungen der Außenprüfung und erließ Umsatzsteuerfestsetzungs- bzw. Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Monate August und Dezember 2009.

Die Außenprüfung stellte fest, dass die B die Ausstellung zweier Rechnungen vom Dezember 2009 über € 97.000,- netto (+20% USt, B1) sowie € 59.000,- netto (+ 20% USt, B2) an die Bw. bestritten habe.

Die B habe im Jahr 2009 Rechnungen lediglich bis zur Rechnungsnummer 104 ausgestellt, die fraglichen Rechnungen würden die Rechnungsnummern 109 bzw. 113 aufweisen.

Die Rechnungen würden im Vergleich zum Originalrechnungsbild der B im Bereich der e-mail Adresse eine seitliche Verschiebung aufweisen, zudem werde auf den Rechnungen eine Dienstgebernnummer angeführt.

Die Rechnungen seien bar bezahlt worden, wobei neben Kassenquittungen der Empfang des Geldes auch auf der Rechnung bestätigt werde.

Die auf den Kassenquittungen aufgebrachten Stempel würden sich von den von der B verwendeten unterscheiden und die auf den Rechnungen bzw. Kassenbestätigungen aufscheinenden Unterschriften würden nicht mit der im Firmenbuch vorgelegten Musterzeichnung der B übereinstimmen.

Es seien nur mündliche Angebote abgegeben worden, schriftliche Auftragsvereinbarungen bzw. -bestätigungen würden fehlen.

Die Bw. habe zu der Geschäftsverbindung angeführt, dass D für die B aufgetreten sei.

Die Rechnung seien der Bw. von D übergeben worden, der auch Barzahlungen für die B entgegengenommen habe.

Der Geschäftsführer der Bw. sei nie in den Firmenräumlichkeiten der B gewesen, eine telefonische Kontaktaufnahme sei nur über D erfolgt.

Der Geschäftsführer der Bw., H habe (mit Fragenkatalog bzw. Sachverhaltsdarstellung) bekanntgegeben, dass ihm D seit Jahren (als Geschäftsführer und Baukoordinator mehrerer Firmen) bekannt sei. Er habe D mit der Durchführung der Arbeiten beauftragt woraufhin dieser ihn an eine befreundete Baufirma, die B zur Verrichtung der Arbeiten verwiesen habe. H habe darin keine Probleme gesehen, sofern D die Baukoordination übernehme.

D habe in einer Niederschrift bekannt gegeben, dass er Aufträge an die B weitergegeben habe, aber über keine Vollmacht dieser Gesellschaft verfüge.

Für die B seien laut D ein Herr K und T aufgetreten.

Die Rechnungen seien laut D von der B in seinem Beisein weitergegeben und Geld von Herrn K (Anmerkung: z war zu dieser Zeit Geschäftsführer der B) übernommen worden. D habe keine Geldübernahme bestätigt. Die Handzeichen auf den Kassenbelegen seien D nicht bekannt, er verfüge auch über keine die Baustellen betreffenden Unterlagen.

Zur L, die der Bw. eine Rechnung vom 20. August 2009 über € 46.200,- netto (+ 20% USt, B3) ausgestellt habe sei festgestellt worden, dass die UID-Nummer dieser Firma mangels Geschäftstätigkeit mit 6. August 2009 begrenzt worden sei. Der Geschäftsführer M sei seit 17. Juli 2009 unbekannten Aufenthaltes.

Aus einer Fragenbeantwortung der Bw. gehe hervor, dass M für die L aufgetreten sei.

Die auf den Rechnungen bzw. Kassenbestätigungen aufscheinenden Unterschriften würden nicht mit der beim Firmenbuch vorgelegten Musterzeichnungserklärung übereinstimmen.

Die auf der Eingangsrechnung ausgewiesene Firmenadresse (z1) würde nicht mit der, dem Firmenbuch per 12. August 2009 bekanntgegebenen Adresse (z2) übereinstimmen.

Es gebe keine schriftlichen Unterlagen (Angebote, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen).

Es würden keine Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc. existieren aus denen ersichtlich sei, welche Arbeiter auf der Baustelle eingesetzt worden seien.

Die Rechnungsübergabe und die Barzahlungen seien laut Bw. an M erfolgt, Kontakt habe die Bw. über Telefon gehalten.

Die Ap. ging in Würdigung obiger Feststellungen davon aus, dass der Bw. kein Nachweis gelungen sei, dass die fakturierten Leistungen von den in den Rechnungen bezeichneten Unternehmungen erbracht worden seien.

Da die Leistungen jedoch unbestritten durchgeführt worden seien, würden Aufwendungen i.H.v. 50% des Nettobetrages der Rechnungen anerkannt. Die Vorsteuer sei gekürzt und in Höhe der Differenz zwischen den anerkannten Aufwendungen und den Rechnungsbeträgen verdeckte Ausschüttungen der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer H angenommen worden.

Mit Eingabe vom 3. September 2010 erhob die Bw. Berufung u.a. gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Monate August und Dezember 2009.

Bei der Darstellung der Geschäftsleitung der B, die die Ausstellung der Rechnungen bestreite habe das Finanzamt nicht in Betracht gezogen, dass es sich dabei um eine Schutzbehauptung handeln könne.

Zu den auf den Rechnungen der B vergebenen Rechnungsnummern (109 bzw. 113) sei anzumerken, dass es durchaus möglich sei, dass die Firma nach der letzten verbuchten Rechnung mit Nr. 104 weitere Rechnungen erstellt, jedoch nicht verbucht habe.

Das Rechnungsbild der vorgelegten Rechnungen sei bis auf die Angabe der Dienstgebernnummer völlig identisch. Die angenommene seitliche Verschiebung der e-mail Adresse könne im Zuge eines Kopier- oder Druckvorganges entstanden sein. Zahlungen die mittels Quittungen bestätigt würden, würden den Vorschriften der BAO entsprechen. Wenn die bisherigen Zahlungen auf der Schlussrechnung angeführt würden, diene dies offensichtlich der Umsatzsteuerverrechnung der Anzahlungen. Dass auch die Restzahlung angeführt würde sei erklärlich, da diese bei Übergabe der Rechnung fällig gewesen sei.

Dass unterschiedliche Stempel zum Einsatz gekommen seien sei nicht unüblich, da eine Firma über mehrere Stempel verfügen könne und neben dem Bürostempel offensichtlich auf den Quittungen ein Taschenstempel zum Einsatz gekommen sei.

Zu den auf den Rechnungen und den Kassenbestätigungen aufscheinenden Unterschriften die keine Identität zu jenen laut Musterzeichnung im Firmenbuch aufweisen würden wurde dargelegt, dass es sich bei der Musterzeichnung um die volle Unterschrift handle wohingegen die Rechnungen und Quittungen bloß paraphiert seien.

Wenn D ausgesagt habe, dass ihm die Handzeichen auf den Rechnungen unbekannt seien sei davon auszugehen, dass K bereits unterfertigte und gestempelte Belege gebracht habe.

Die Behörde habe auch die Möglichkeit, dass die B eine andere Stampiglie bzw. eine andere Paraphe verwenden würde, wenn sie vorhabe Belege nicht zu verbuchen, nicht in Betracht gezogen.

Zur Feststellung hinsichtlich der L, dass die UID Nummer während des laufenden Auftrags der Bw. (am 6. August 2009) begrenzt worden sei erläutert diese, es sei nicht zumutbar, die UID Nummer täglich zu überprüfen.

Der Geschäftsführer der L, M habe sich am 17. Juli 2009 im Melderegister abgemeldet, da er jedoch am 12. August 2009 einen mit seiner beglaubigten Unterschrift versehenen Antrag auf Änderung der Anschrift im Firmenbuch eingebracht habe zeige dies, dass er unabhängig von einer polizeilichen Meldung anwesend gewesen sei.

Zu den nicht übereinstimmenden Unterschriften laut Musterzeichnungserklärung bzw. Rechnungen und Kassenbestätigungen sei anzuführen, dass die Musterzeichnungserklärung sowohl eine buchstabenweise möglicherweise ungeübte Unterschrift als auch eine möglicherweise kyrillische zügig ausgeführte Paraphe aufweise. Die Paraphe sei jenen auf den Quittungen nicht unähnlich.

Die L habe am 12. August 2009 einen Antrag auf Änderung der Firmenadresse gestellt. Der Geschäftsführer der Bw. der das Büro am Sitz in z1 kenne, habe nicht von einer zwischenzeitlichen Verlegung des Firmensitzes ausgehen können. Eine Umstellung der Geschäftspapiere innerhalb eines Zeitraumes von 7 Kalendertagen sei für Unternehmen durchaus üblich. Die genaue Zeit des Umzuges sei nicht bekannt.

Die Ap. erläutere nicht, weshalb sie davon ausgehe, dass kein Leistungsaustausch mit der B erfolgt sei, obwohl D den Auftrag an die Firma weitergegeben, von deren Geschäftsführer Rechnungen und Quittungen übernommen habe und die Leistungen auch ausgeführt worden seien. Im Falle der L stütze sich die Versagung des Vorsteuerabzuges lediglich auf eine Abmeldung des Geschäftsführers sowie eine Adressänderung wenige Tage vor Rechnungsausstellung.

Die Bw. weise im Zusammenhang mit der Versagung des Vorsteuerabzuges auf § 12 (1) Z 1 UStG 1994 hin, wonach der Vorsteuerabzug aus Rechnungen, die alle erforderlichen Rechnungsbestandteile aufweist dann zustehen, wenn der Rechnungsempfänger keinerlei Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Rechnung und am gesetzeskonformen Handeln des Rechnungsausstellers habe.

Zu den nur zur Hälfte anerkannten Aufwendungen erläutert die Bw., dass die Erbringung der Arbeiten durch die unstrittig erbrachten Arbeitsleistungen, die vorgelegten Rechnungen, die Zahlungsquittungen sowie die Aussagen von D nachgewiesen seien. H habe den Auftrag der seiner Ansicht nach günstigsten Baufirma erteilt. Es sei nicht dargelegt worden, aus welchem Grund diese Preise um 50% unterschritten werden sollten.

In den Rechnungen scheine u.a. auch der Einsatz von technischen Geräten wie Bobcat, Bagger etc. auf, wie sie bei Schwarzarbeitern nicht zum Einsatz stehen würden. Es bleibe daher kein Raum für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen an H.

Die Bw. brachte in der Folge Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für 2009 in elektronischer Form ein, wobei nach ihrer Darstellung vom 16. Dezember 2010 die Feststellungen der Ap. berücksichtigt wurden.

Die Veranlagung zur Umsatz- sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 wurde mit 20. Mai 2011 erklärungsgemäß vorgenommen.

Mit Eingabe vom 10. Juni 2011 brachte die Bw. Berufung gegen die o.a. Bescheide ein.

Die Begründungen entsprechen jenen der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungs- und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer.

Einer ordnungsgemäß zugestellten Ladung zur Zeugeneinvernahme seitens des UFS vom 15. Februar 2013 ist D nicht nachgekommen.

Im Zuge eines Vorhalts des UFS vom 6. März 2013 wurde die Bw. um Beantwortung weiterer Fragen bzw. um Vorlage weiterführender Unterlagen ersucht. Unter anderem sollte bezüglich der leistenden Gesellschaften bekanntgegeben werden, welche Vereinbarungen in Bezug auf Beginn und Ende der Arbeiten getroffen worden seien und was für den Fall vereinbart worden sei, dass sich die Bauarbeiten verzögern würden. Es sollte dargelegt werden, auf welche Weise sich die Bw. versichert habe, dass die leistenden Unternehmen auch zur Ausführung der Tätigkeiten qualifiziert seien; Originalrechnungen seien vorzulegen.

Da die Bw. davon ausgegangen sei, dass sie der jeweils günstigsten Firma die Aufträge erteilt habe, sollten Unterlagen vorgelegt werden die diese Behauptung stützen.

Im Falle der B sollte eine Fensterlieferung, die im Juni/Juli 2010 erfolgt sei, näher erläutert werden.

In Bezug auf die L waren die seinerzeit erstellte Firmenbuch-sowie UID-Abfrage vorzulegen.

Zur Darstellung der Bw., wonach der Geschäftsführer der L M einen Antrag auf Änderung der Firmenadresse vom 12. August 2009 in beglaubigter Unterschrift eingebracht habe wurde vorgehalten, dass eine Beglaubigung nicht ersichtlich sei und die Unterschrift von jener auf der Musterzeichnungserklärung abweiche.

Weiters sollte bekanntgegeben werden, wer die Baukoordination an der Baustelle B3 gehabt habe.

Zur Erstellung des Jahresabschlusses 2009 wurde weiters vorgehalten, dass die darin berücksichtigten Korrekturen aufgrund der Feststellungen der Ap. rechnerisch unrichtig seien, da die nicht abzugsfähige Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuerkorrekturen nicht einbezogen worden sei.

In Beantwortung des Vorhalts vom 29. März 2013 erläutert die Bw., dass mit den leistenden Unternehmen vereinbart worden sei, die Arbeiten an den Objekten umgehend zu beginnen

und schnellstmöglich abzuschließen. Pönalvereinbarungen seien nicht getroffen worden, da kein Zweifel an der termingerechten Ausführung der Arbeiten bestanden habe.

Beide Baustellen der B seien durch H laufend überwacht worden wobei nicht ersichtlich gewesen sei, ob es sich bei dem Personal um Eigenpersonal der leistenden Gesellschaften oder von Subunternehmern gehandelt habe. Die Originalrechnungen wurden vorgelegt.

Zu den im Juni/Juli 2010 gelieferten Fenstern betreffend das B2 wurde dargelegt, dass diese in der Rechnung 113/2009 enthalten seien. Wer im Auftrag der B die Lieferung der Fenster übernommen habe sei Herrn H ebensowenig bekannt wie der Lieferant der Fenster.

Zur Frage hinsichtlich der Bestbieter führt die Bw. aus, dass entsprechende Unterlagen nicht mehr vorliegen würden, da diese nach Fertigstellung der Aufträge nicht mehr benötigt worden seien.

Zur L wurde eine Firmenbuchabfrage vom 29. September 2009 vorgelegt und darauf hingewiesen, dass die fragliche Rechnung vom 20. August 2009 stamme und somit vor Konkurseröffnung dieser Gesellschaft vom 25. August 2009 ausgestellt worden sei.

Die Bestellung eines externen Baukoordinators an der Baustelle B3 sei nicht notwendig gewesen.

Zu der nach Ansicht des UFS unrichtigen Berücksichtigung des Ergebnisses der Ap. im Zuge des Jahresabschlusses erläutert die Bw., dass der Umsatzsteueraufwand nicht die verdeckte Ausschüttung auf Grund der nicht anerkannten Eingangsrechnungen, sondern die mit Bescheid vom 4. August 2010 vorgeschriebene Umsatzsteuer auf Grund des versagten Vorsteuerabzuges betreffe. Auf ein Urteil des EuGH vom 6.9.2012 RS.C-273/11 wurde hingewiesen, wonach ein Unternehmer bei aufrechter UID-Nummer kein Scheinunternehmer sein könne. Dass die Arbeiten von eigenen Schwarzarbeitern und nicht von Auftragnehmern erbracht worden seien, entbehre jeder Grundlage, da die Beauftragung, Abrechnung und Bezahlung der Auftragnehmer belegt sei.

In der mündlichen Verhandlung wurde der Bw. weiters vorgehalten, dass aus einem abgabenrechtlichen Prüfbericht zur L vom 20. Dezember 2010 hervorgehe, dass die Firma laut Sozialversicherungsauszug (nominell) bis zu 675 Dienstnehmer beschäftigt habe weshalb davon auszugehen sei, dass Ziel des Unternehmens seit Übernahme der Geschäftsanteile durch M (8. 10. 2008) die Verkürzung von Steuern und Sozialversicherungsabgaben gewesen sei. Die Überprüfung der Rechnungen zeige, dass die Rechnungsnummern nicht fortlaufend nummeriert waren und von verschiedenen Personen ausgefertigt worden sein dürften.

In der am 6. Juni 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass D dem Geschäftsführer der Bw. bereits aus früheren Bauvorhaben bekannt gewesen sei. In seiner Aussage habe D ausdrücklich erklärt, dass die Rechnungen und Gelbeträge von Herrn K übergeben bzw. entgegen genommen worden seien.

Zu den unterschiedlichen Stempeln sei anzuführen, dass die Verwendung mehrerer Stempel in einem Unternehmen üblich seien. Die Voraussetzungen für die Versagung des Vorsteuerabzuges seien außerhalb der Einflussosphäre der Bw. gelegen. Die Bw. habe niemals über Dienstnehmer verfügt und deshalb auch keine Bauleistungen ausführen können. Der Umstand, dass die L über 635 (Anmerkung: lt. Ap-Bericht 675) Dienstnehmer verfügt und daher als ‚Betrugsfirma‘ qualifiziert worden sei, sei der Bw. unbekannt gewesen. Der Geschäftsführer der L sei laut Abfrage (der Bw. vom 22. Mai 2013) nur einmal im Firmenbuch aufgeschienen, woraus man schließen könne, dass es sich nicht um eine Betrugsfirma handle, seien die handelnden Personen doch in solchen Fällen oft in einer Vielzahl von Firmen tätig. Die Bauleistung der L sei zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits abgeschlossen gewesen.

Die Vertreterin des Finanzamtes erläuterte, dass entgegen den Ausführungen der Bw. kein allgemeiner Gutglaubensschutz für den Vorsteuerabzug bestehe und das Vorliegen einer Leistung und einer ordnungsgemäßen Rechnung Bedingung für den Vorsteuerabzug sei. Darüberhinaus würden die Rechnungen kein Liefer- bzw. Leistungsdatum enthalten. Auf die Rechtsprechung des UFS v. 12.4.2011, RV/928-W/06 werde verwiesen.

Der Bw. replizierte, dass ein Leistungsdatum auf sämtlichen Rechnungen ausdrücklich ersichtlich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 12. (1) UStG 19994 lautet (auszugsweise):

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

§ 274 BAO lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

§ 184 BAO Abs. 1+2 lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

§ 167 BAO lautet:

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

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

§ 4 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind....

§ 93. (1+2) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

...

§ 95 (1-3) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs.

2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide haben insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung eines Jahresbescheides außer Kraft gesetzt werden. Die gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufung gilt gemäß § 274 BAO auch gegen den Veranlagungsbescheid gerichtet (vgl. Ritz, BAO⁴ § 273 Rz. 14 mwN) wobei gegen die Umsatzsteuer des Jahres 2009 überdies eine gesonderte Berufung eingebracht wurde.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ist daher als unzulässig zurückzuweisen.

Umsatzsteuer 2009

Die Bw. hat mit 12. Jänner 2011 eine Umsatzsteuererklärung elektronisch eingebracht und darin die Feststellungen aus der Betriebsprüfung berücksichtigt.

Mit 20. Mai 2011 erging ein erklärungskonformer Umsatzsteuerbescheid für 2009.

Gegen diesen Umsatzsteuerjahresbescheid wurde mit Eingabe vom 12. Juni 2011 Berufung erhoben. Aus den nachfolgenden unter ‚Körperschaftsteuer 2009‘ dargestellten Erwägungen, nach der der Senat zur Überzeugung gelangte, dass ein tatsächlicher Leistungsaustausch mit den genannten Unternehmen nicht stattgefunden hat und die verrechneten Bauarbeiten von (nicht angemeldeten) Personen außerhalb des Unternehmensbereiches erbracht wurden folgt, dass ein Vorsteuerabzug für die in diesen Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer nicht möglich ist (vgl. § 12 (1) Z 1 UStG 1994).

Aber selbst für den Fall, dass die Leistungen von den auf den Rechnungen aufscheinenden Firmen erbracht worden sein sollten (wovon der UFS aufgrund der Überlegungen siehe nachfolgend Punkt ‚Körperschaftsteuer 2009‘ nicht ausgeht) würden die Rechnungen aufgrund vorliegender formeller Mängel nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Gemäß § 11(1) Z 1 UStG 1994 hat eine Rechnung die zum Vorsteuerabzug berechtigt den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers zu enthalten.

Die Ap. hat dazu festgestellt, dass die Rechnungsanschrift hinsichtlich der Rechnung der L vom 20. August 2009 nicht mit der im Firmenbuch aufscheinenden Adresse, die mit 12. August 2009 in z2 geändert wurde, übereinstimmt. Die Bw. hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass sie zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung nicht davon ausgehen konnte, dass die L den Unternehmenssitz zwischenzeitig verlegt habe.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist die Angabe einer korrekten Adresse des Leistenden Unternehmers ein unverzichtbares Erfordernis für die Vorsteuerabzugsberechtigung vgl. VwGH 2007/15/0173 vom 22.3.2010 RS 1: *„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - auch bereits zur inhaltsgleichen Bestimmung des UStG 1972 - muss in einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sowohl der richtige Name als auch die richtige Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers angegeben sein. Ob in einer Rechnung die richtige Anschrift angegeben ist, ist eine auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage (Hinweis E 31. Juli 2002, 98/13/0170).“*

Die Annahme einer auch nur kurzfristigen ‚Toleranzfrist‘ für die Umstellung der Rechnungsformulare im Zuge einer Verlegung der Geschäftsleitung ist aus dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen.

Gemäß § 11(1) Z 3 UStG 1994 muss eine Rechnung die Menge und handelsüblichen Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw. von Art und Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Die leistenden Bauunternehmen haben in ihren Fakturen die Art der ausgeführten Leistungen zum Teil in einer sehr allgemeinen Art pauschal beschrieben, sodass daraus der Umfang der sonstigen Leistungen bzw. die Art der gelieferten Gegenstände nicht erkennbar war.

Die Beschreibung laut Rechnungen lauten auszugsweise:

- Rechnung B vom 28.12.2009:

„Eingangstür – Holzzarge entfernt neue Stahlsicherheitstüre sowie Zarge eingebaut;

„Etagenheizung mit Therme Vaillant saniert, Dusche, WC, Waschtisch, WM-

Anschluss, Teeküche Anschlüsse“;

„sämtliche Leitungen laut Ö Norm sanieren sowie Gas und Stromzähler versetzen;

- Rechnung B vom 23.12.2009:

„Haussprechanlage für Top 1 sanieren, Deckenleuchten neu verlegen und anschließen“;

„Erdgeschoß Fassade tlw. abschlagen isolieren, verputzen färbeln“;

„Holzfenster Erdgeschoß ausbessern, kitten und färbeln“;

„Dachziegel tlw. erneuern ,

- Rechnung L vom 22.8.2009:

„Gas Wasser Installationen ganze Wohnung Etagenheizung inkl. Kücheninstallationen, Dusche, WC, Waschtisch, Ablaufrohr in Keller installiert inkl. Material“;

„Sämtliche Wände Farbe entfernen, geschliffen, verspachtelt, genetzt, gefärbelt“;

Die Leistungsbezeichnungen lassen den Umfang der Arbeiten (Dacharbeiten, verlegte Deckenleuchten, Umfang der Fassadenarbeiten) ebensowenig erkennen wie eine genauere Bezeichnung des dafür beigestellten (gelieferten) Materials die eine handelsübliche Bezeichnung vermissen lassen (Dusche (Größe, Seitenwände mit Plastikvorhang, Palstikwände, verglaste Wände?) Waschtisch (Größe, Material, Qualität), Holzboden (rohe Bretter oder hochwertiger Pakett?).

In den Rechnungen der B wird jeweils auf Sanierungsarbeiten gemäß Angebot verwiesen, wobei das zugrundeliegende Anbot nicht vorgelegt werden konnte.

Vielmehr sollen die Angebote mündlich im Zuge der Baustellenbesichtigungen abgegeben worden sein.

Daraus folgt, dass keine Aufzeichnungen über die geleistete Arbeitszeit vorliegen sondern ‚Pauschalpreise‘ vereinbart wurden.

Was die in den Rechnungen dargestellten Leistungszeiträume betrifft (§ 11 (1) Z 4 UStG 1994) einem weiteren für den Vorsteuerabzug erforderlichen Rechnungsmerkmal so sind die Ausführungen der Behörde, wonach die fraglichen Rechnungen kein Liefer- bzw. Leistungsdatum enthalten nicht nachvollziehbar. Die in der Entscheidung des UFS Gz. RV/0928-W/06 dargelegte Rechtsansicht, dass die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitraum nicht ausreicht, da es sich bei den dortigen Bauarbeiten um keine Sammelrechnungen gemäß (§11 (1) Z 4 UStG 1994 handelt ist für den Senat nicht nachvollziehbar.

Auch wenn in den vorliegenden Rechnungen die Leistungszeiträume ersichtlich sind, enthalten sie dennoch in einigen Fällen Mängel.

Hinsichtlich der Rechnung der B vom 23. Dezember 2009, die einen Leistungszeitraum *„LRZ 19. November bis 29. Dezember 2009“* angibt ist festzustellen, dass dieser erst nach der Rechnungserstellung und letzten Restzahlung (vom 23. Dezember 2012 endet. Nachdem nicht anzunehmen ist, dass die gesamte Zahlung vor Ende der Bauarbeiten erfolgte und zukünftige Leistungen ohne Vorbehalte endgültig abgerechnet werden erweist sich der angeführte Leistungszeitraum als unzutreffend.

Auch hinsichtlich der Rechnung vom 28. Dezember 2009 der B sind die Angaben zum Leistungszeitraum in Zweifel zu ziehen.

Laut Sachverhaltsdarstellung von H vom 27. April 2010 wartete die Bw. hinsichtlich der Baustelle B2 auf Fenster, die D bezahlt wurden und im Jänner 2010 geliefert werden sollten

wobei eine Lieferung nicht erfolgte, weil die Firma im Dezember 2009 in Konkurs gegangen sei. D wurde demnach eine Frist bis Ende April 2010 zur Beschaffung von Fenstern gesetzt. Im Schreiben vom 5. April 2011 erläutert die Bw, dass die Fenster im Montagezeitraum 6-7/2010 montiert wurden und der Auftragswert € 3.500,- bis 4.000,- betrug. Die Montage ist demnach über eine von D beauftragte Firma erfolgt.

In der Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem UFS erläutert die Bw., dass die Fenster in der Rechnung der B Nr. 113/2009 vom 28. Dezember 2009 enthalten sind.

Dies ist unverständlich, geht aus der benannten Rechnung doch hervor, dass 4 Stk. Holzfenster ausgebaut und durch Kunststofffenster ersetzt wurden, wobei auch 4 ‚Tollbalken‘ (gemeint wohl Rollbalken) eingebaut wurden.

Demnach wurden Fenster gemäß der fraglichen Rechnung bereits im Dezember 2009 eingebaut wiewohl der Montagezeitraum der Fenster gemäß Darstellung der Bw. (Juni bis Juli 2010) mehr als 6 Monate danach lag.

Körperschaftsteuer 2009

B

Die B ist seit Oktober 2011 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Der alleinige Gesellschafter Geschäftsführer, z ist seit 12. Oktober 2010 polizeilich im Inland nicht mehr gemeldet und ohne aufrechte Zustelladresse. Eine Einvernahme war daher im Prüfungsverfahren nicht möglich.

Die Ap. kam aufgrund einer Reihe von Ihr erhobener Sachverhaltselemente zum Schluss, dass mit Rechnungen dieser Firma abgerechnete, an die Bw. unbestritten erbrachte Leistungen nicht von ersterer geleistet worden waren.

Dabei stützt sie ihre Annahme z.T. auf Sachverhaltselemente, die isoliert betrachtet nicht geeignet wären, eine Leistungserbringung durch das fakturierende Unternehmen in Frage zu stellen.

So wurde u.a. festgestellt, dass das Rechnungsbild der fraglichen Rechnungen (im Vergleich zu Originalrechnungen) im Bereich der e-mail Adresse seitlich verschoben ist und die Rechnungen zudem eine ‚Dienstgebernummer‘ enthalten. Nun ist es, wie von der Bw. dargestellt durchaus denkbar, dass die geringfügige ‚seitliche Verschiebung‘ beispielsweise im Zuge des Druckvorganges (sofern der Rechnungskopf durch Einsatz von Textverarbeitung geändert werden kann) bei der Erstellung der Rechnung entstanden ist.

Auch die Dienstgebernummer, die auf der vorgelegten Rechnung vom 30. Dezember 2009 enthalten ist wohingegen sie auf den fraglichen Rechnungen nicht aufscheint vermag keinen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, dass die B diese Rechnungen nicht erstellt hätte, zu vermitteln. Dass das Rechnungsbild einer Unternehmung im Zeitablauf Änderungen unterworfen ist ist an sich nichts Ungewöhnliches.

Eine Nachweisführung erweist sich auch insofern schwierig, als eine einzige Vergleichsrechnung vorliegt, sodass nicht beurteilt werden kann, ob die genannten Unterscheidungsmerkmale auch im Verhältnis zu den übrigen von der B erstellten Rechnungen gegeben sind.

Dass die fraglichen Rechnungen den mit Paraphe und Stempel versehenen Vermerk ‚Betrag dankend erhalten‘ enthalten und zudem eine gleichlautende Kassaquittung (ebenfalls mit Paraphe und Stempel versehen) erstellt wurde, ist ungewöhnlich aber ebenfalls denkbar. Die übrigen von der Ap. aufgezeigten Unstimmigkeiten vermögen jedoch in ihrer Gesamtheit die Annahme der Ap. zu stützen, wonach die B keine Leistungen an die Bw. erbracht hat.

- D ist für die B aufgetreten, obwohl er weder Geschäftsführer noch Dienstnehmer der Gesellschaft war und auch über keine entsprechende Vollmacht verfügt.

Die Bw. hat sich diesbezüglich lediglich auf die Bestätigung von D gestützt, wonach er berechtigt war, verbindliche Angebote zu erstellen, Aufträge anzunehmen und Gelder entgegenzunehmen verlassen.

Die Unterlassung jeglicher Überprüfungshandlung über eine bestehende Vollmacht unter Verweis auf die persönliche Bekanntschaft stellt ein die Bw. treffendes, ihr vorwerfbares Verhalten dar, da sie nicht aufzuzeigen vermag, weshalb sie von einer Bevollmächtigung des D ausgehen konnte.

- Die Zeichnung der Rechnungen bzw. Kassenbestätigungen mit Paraphe ist nicht mit der im Firmenbuch aufscheinenden Musterzeichnung ident.

Auch wenn die Bw. darauf hinweist, dass die Rechnungen und Kassaquittungen lediglich Paraphen enthalten wäre angesichts der behaupteten Berechtigungen des Ds zu erwarten, dass die Bw. weitergehende Kontrollhandlungen (wie etwa eine Nachfrage beim Geschäftsführer der B) setzt.

Ihre Darstellung, anhand der gestempelten und unterschriebenen Quittungen überzeugt gewesen zu sein, dass D auch inkassoberechtigt gewesen wäre erweist sich in diesem Zusammenhang als völlig unglaubhaft (siehe unten).

- Die Bezahlung der Rechnungen (Teilzahlungen bis zu € 60.000,-) erfolgte in bar.

Die Ap. hat hierzu festgestellt, dass alle Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber Kreditoren mit Ausnahme der B bzw. der L mit Banküberweisung beglichen wurden.

Auch wenn die Bw. dazu anführt, dass diese Zahlungsform von den Auftragnehmern verlangt wurde und sie auch die theoretische Verfügbarkeit der Mittel nachzuweisen vermochte stellen (hohe) Barzahlungen und die damit verbundene Unmöglichkeit der Weiterverfolgung des Zahlungsflusses Handlungsweisen dar, denen erhöhtes Augenmerk zu schenken ist, umso mehr als die Bw. von ihren Zahlungsmodalitäten abgewichen ist und der Transfer derart hoher Barbeträge nicht den allgemeinen Gepflogenheiten entspricht.

- Zur Auftragsabwicklung hat die Bw. bekanntgegeben, dass nur mündliche Angebote im Zuge der Baustellenbesichtigung abgegeben wurden.

Es liegen keine schriftlichen Auftragsvereinbarungen oder –bestätigungen, Bautagesberichte oder Regiestundenlisten vor aus denen die eingesetzten Arbeiter oder der Baufortschritt ersichtlich ist, vielmehr wurde laut Bw. ein Fixpreis vereinbart.

Auch bei Pauschalvereinbarungen werden keine Fixpreise vereinbart zumal sich im Zuge der Bauarbeiten aufgrund der Beschaffenheit der Bausubstanz (insbesondere bei Altbauten) häufig Änderungen der ursprünglichen Bauvolumenzusage ergeben, welche niemals mit einem Pauschalhonorar abgedeckt sind sondern gesondert abgerechnet werden.

Auch D als Baukoordinator vermochte im Zuge seiner Einvernahme im Prüfungsverfahren keine Unterlagen über die von ihm überwachten Baustellen beizubringen.

Die Arbeiten sollten laut Bw. umgehend nach der Auftragserteilung erfolgen und schnellstmöglich abgeschlossen werden. Ein Pönale wurde nicht vereinbart, da laut Bw. kein Zweifel an der termingerechten Ausführung der Arbeiten bestanden hat.

Das vollständige Fehlen schriftlicher Unterlagen z.B. eine genaue Beschreibung der durchzuführenden Arbeiten, Umfang der vereinbarten Pauschalleistungen, Folgen von Bauzeitüberschreitungen (Pönalvereinbarungen) udgl. ist ungewöhnlich weil zu erwarten wäre, dass der Leistungsumfang bei Leistungen i.H.v. € 59.000,- bzw. € 97.000,- netto genau und nachvollziehbar bezeichnet wird um eventuell auftretende Unklarheiten bezüglich der Bauausführung bzw. Meinungsverschiedenheiten über Art und Umfang der zu erbringenden Leistung einer eindeutigen Klärung zuführen zu können und über eindeutige Leistungsbeschreibungen etwa im Falle von Rechtsstreitigkeiten zu verfügen.

- Der Geschäftsführer der Bw. war nie in den Firmenräumlichkeiten der B, eine Kontaktaufnahme erfolgte ausschließlich über D.

- Auf die Frage des UFS, ob die Bw. näher hinterfragt habe, ob die B über Arbeiter die eine entsprechende Qualifikation verfügen (u.a. wurden auch Elektroarbeiten bzw. Arbeiten an der Gas Etagenheizung ausgeführt) wurde nicht näher eingegangen.

- Die Sachverhaltsdarstellungen über die Übergabe der Zahlungen divergiert.

Laut Fragenbeantwortung der Bw. erfolgte die Rechnungsübergabe durch D bei Schlussabnahme der Baustelle und dieser kassierte demnach auch die Barbeträge.

In einer Sachverhaltsdarstellung vom 27. April 2010 gab H dazu an, dass die Teilzahlungen an D bzw. Mitarbeiter der B erfolgt seien.

In der mit D aufgenommenen Niederschrift vom 19. Mai 2010 gab dieser bekannt, dass er ohne von der B bevollmächtigt zu sein, Aufträge an die B weitergegeben habe. Rechnungen der B seien in seinem Beisein weitergegeben worden. Das Geld habe Herr K übernommen. Das Handzeichen auf den Kassabelegen ist D nicht bekannt.

Auf die divergierenden Aussagen betreffend der Zahlungen angesprochen gab H (Schreiben v. 5. April 2011) an, Zahlungen in Gegenwart von ihm nicht bekannten Personen laut Auskunft von D Mitarbeitern der B an D geleistet zu haben der das Geld an Mitarbeiter der B Takt übergeben habe.

D konnte hinsichtlich der behaupteten Geldübergabe bzw. weiteren Sachverhaltselementen (Umfang der behaupteten Vollmacht...) nicht näher befragt werden, da er seiner Ladung als Zeuge durch den UFS nicht nachgekommen ist.

Dass H insgesamt 6 Mal Geld (Beträge bis € 60.000,-) an D übergeben haben will, der es an Mitarbeiter der B weiterreichte ist völlig unglaublich, weil anzunehmen ist, dass Geschäfte mit der B vorausgesetzt, derartige Summen entweder vom Geschäftsführer in Empfang genommen werden oder klare und zweifelsfreie Inkassoberechtigungen vorliegen.

Weitere Unstimmigkeiten liegen in den Rechnungen begründet:

- Wie die Ap. festgestellt hat, wurden von der B im Jahr 2009 Rechnungen mit fortlaufender Nummer bis ReNr. 104 erstellt. Die fraglichen Rechnungen tragen die Rechnungsnummern 113 bzw. 109.
 - Die Bw. erläutert u.a., dass auf den Rechnungen der Einsatz technischer Geräte wie Bagger, Bobcat aufscheine, die bei Schwarzarbeitern nicht im Einsatz stünden.
- Die fraglichen Rechnungen enthalten keine derartigen Angaben über technische Arbeitsmittel, wohingegen diese Arbeitsmittel auf der von der Ap. zum Vergleich herangezogenen, bei der B (verbuchten) Rechnung Nr. 104 aufscheinen.
- D gab im Rahmen seiner Einvernahme gegenüber der Ap. an, dass neben z auch T für die B aufgetreten sei.

Festgestellt wurde dazu, dass T in der B von 21. April bis 23. Oktober 2009 als Dienstnehmer beschäftigt war und zu der Zeit, während der die B Leistungen an die Bw. erbracht haben will (lt. Rechnungen Leistungszeitraum November/Dezember 2009) in keiner Funktion aufscheint.

- Im Zuge von Erhebungen bei der B wurde die Ausstellung der fraglichen Rechnungen von dieser bestritten. Bei der B fanden sich weder korrespondierende Zahlungseingänge noch entsprechende Verbuchungen der Geschäftsvorfälle.
- Mit Ergänzungsersuchen vom 14. März 2011 wurde die Bw. ersucht bekanntzugeben, welches Entgelt D für die Übernahme der Baukoordination erhalten habe. Die Bw. erläuterte dazu, dass D von der Bw. keine Vergütung für seine Tätigkeit als Baukoordinator erhalten habe.

Dazu ist festzustellen, dass sich die von D bezogenen Einkünfte im Jahr 2009 sich auf Krankengeld, Arbeitslosenunterstützung und Notstandshilfe beschränken. Auch im Jahr 2010 bezog er keine Einkünfte aus der Baustellenkoordination.

Da nicht davon auszugehen ist, dass D unentgeltlich als Baustellenkoordinator tätig wurde ist von einer diesen treffenden Verstoß gegen die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) auszugehen, die zwar der Bw. nicht zur Last gelegt werden kann, aber im Ergebnis zu einer zu beachtenden verminderten Glaubwürdigkeit der seinerzeitigen Aussage des D führt. L

Auch hinsichtlich der L wurden von der Ap. Feststellungen getroffen, die zu berechtigten Zweifeln an der Leistungserbringung dieser Gesellschaft an die Bw. führen.

Die L ist seit 3. Juni 2010 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Der alleinige Gesellschafter Geschäftsführer, M ist seit 17. Juli 2009 im Inland polizeilich nicht mehr gemeldet.

- Die am 20. August 2009 ausgefertigte Rechnung (Leistungszeitraum Juni bis August 2009) wurde zu einem Zeitpunkt erstellt als der Geschäftsführer der L im Inland nicht mehr gemeldet war. Wenn die Bw. dazu erläutert, dass am 12. August 2009 ein mit einer beglaubigten Unterschrift versehener Antrag auf Änderung der Geschäftsanschrift beim Firmenbuch eingebracht worden sei, so ist dazu zu bemerken, dass der in Beantwortung eines Ergänzungersuchens mit Eingabe vom 17. Jänner 2011 beigebrachten Antrag eine Unterschrift enthält, die weder beglaubigt wurde noch mit der gleichzeitig beigebrachten Musterzeichnungserklärung übereinstimmt.

Die Bw. bestätigt dies mit Schreiben vom 29. März 2013 erläutert jedoch, dass die Eingabe von einem für die Gesellschaft Verantwortlichen unterschrieben sein musste.

Auf die Feststellung des UFS, dass der Antrag auf Änderung der Adresse eine unbekannte, von der Musterzeichnung des Geschäftsführers der L differierende Unterschrift trägt, wurde nicht eingegangen.

Es mag zutreffen, dass ein Wohnsitz im Inland für die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit keine notwendige Voraussetzung darstellt, insgesamt liegt jedoch keinerlei Nachweis dafür vor, dass sich der Geschäftsführer der L nach seiner Abmeldung weiter im Inland aufgehalten hat oder Arbeiten unter seiner Leitung bzw. in seinem Auftrag erbracht wurden.

- Die Bw. hat u.a. bekanntgegeben, dass sie sich mittels Firmenbuchabfrage bzw. Besuch im Büro in der z1 von der Existenz der L überzeugt hätte. Zur Feststellung der Ap., wonach die L bereits mit Bescheid vom 6. August 2009 die UID-Nummer begrenzt worden sei hat die Bw. erläutert, dass es nicht zumutbar sei, 'täglich' die UID-Nummer zu überprüfen.

Nach Aufforderung des UFS zur Vorlage entsprechender Unterlagen wurde eine Firmenbuchabfrage vom 29. September 2009 und somit von einem Zeitpunkt vorgelegt, da die Leistungserbringung (Juni bis August 2009) bzw. die Rechnungslegung an die Bw. bereits erfolgt war. Eine UID-Abfrage wurde nicht vorgelegt.

Wenn die Bw. in Beantwortung eines Fragenkatalogs behauptet, sich von der Existenz der L anhand einer Firmenbuchabfrage bzw. durch persönlichen Besuch im Büro der Gesellschaft in der z1 überzeugt zu haben so ist zumindest der Hinweis auf eine rechtzeitige Firmenbuchabfrage in Zweifel zu ziehen.

Der Bw. ist zuzustimmen, dass es nicht zumutbar ist, ‚täglich‘ eine UID-Abfrage über Geschäftspartner durchzuführen, anlässlich der erstmaligen Aufnahme von Geschäftsbeziehungen (bzw. auch danach in regelmäßigen Abständen) wäre eine solche nach Ansicht des Senates aber jedenfalls erforderlich und als Teil der Belegsammlung aufzubewahren.

- Zu den laut Ap. nicht übereinstimmenden Unterschriften auf den Rechnungen bzw. der Musterzeichnungserklärung hat die Bw. erläutert, dass es nicht üblich sei, Unterschriften auf Quittungen mit dem Firmenbuch zu vergleichen. Nachdem die Barzahlungen an den Geschäftsführer M erfolgt sein sollen und sich seine Unterschrift nicht auf der Rechnung bzw. den Kassenbelegen findet, kann daraus geschlossen werden, dass die Zahlungen an andere bislang unbekannte Person erfolgte und es sich bei der Darstellung der Bw., nach der die Zahlungen an M geleistet worden seien, um eine Schutzbehauptung mit dem Ziel der Anerkennung der fraglichen Zahlungen an die L als Betriebsausgaben handelt.

Die divergierenden Unterschriften finden sich auf den Kassenbelegen der Vorauszahlungen vom 26. Juni 2009 bzw. 17. Juli 2009 und wurden somit zu einem Zeitpunkt geleistet, als der Geschäftsführer noch eine Adresse im Inland hatte (bzw. am Tag seiner Abmeldung). Die Restzahlung erfolgte am 20. August 2008 zu einem Zeitpunkt, da es keinen Nachweis für die Anwesenheit von M im Inland gab.

- Zu den im Zusammenhang mit der Bauausführung üblicherweise vorliegenden Unterlagen wurde festgestellt, dass mit Ausnahme der Rechnung sowie der Kassenquittungen keinerlei schriftliche Unterlagen wie Anbot, Auftragsvereinbarung, Auftragsbestätigungen, Bautageberichte, Regiestundenlisten udgl. existieren würden.

Es wurden demnach keine schriftlichen Auftragsvereinbarungen oder –bestätigungen, Bautagesberichte oder Regiestundenlisten aus denen die Arbeiter oder der Baufortschritt ersichtlich sind vor, vielmehr wurde laut Bw. ein Fixpreis vereinbart. Zu dieser unglaublichen Behauptung siehe oben.

Die Arbeiten sollten laut Bw. umgehend nach der Auftragserteilung erfolgen und schnellstmöglich abgeschlossen werden. Ein Pönale wurde nicht vereinbart, da laut Bw. kein Zweifel an der termingerechten Ausführung der Arbeiten bestanden hat.

Wie bereits bei der B ist auch in diesem Fall das vollständige Fehlen schriftlicher Unterlagen z.B. eine genaue Beschreibung der durchzuführenden Arbeiten, Folgen von Bauzeitüberschreitungen (Pönalvereinbarungen) udgl. ist ungewöhnlich weil zu erwarten

wäre, dass bei dem vereinbarten Leistungsumfang i.H.v. € 46.200,- netto genau bezeichnet wird um eventuell auftretende Unklarheiten bezüglich der Bauausführung bzw.

Meinungsverschiedenheiten über Art und Umfang der zu erbringenden Leistung einer eindeutigen Klärung zuführen zu können und über eindeutige Leistungsbeschreibungen etwa im Falle von Rechtsstreitigkeiten zu verfügen.

- Auf die Frage des UFS, ob die Bw. näher hinterfragt habe, ob die L über Arbeiter die eine entsprechende Qualifikation hätten (u.a. wurden Elektroarbeiten bzw. Arbeiten an der Gas Etagenheizung durchgeführt) verfüge, wurde nicht näher eingegangen.

- Laut Vermerk des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 14. August 2009 erfolgten nach der Meldung der Lohnabgabe für 5/2006 keinerlei weitere Meldungen oder Zahlungen der L an das Finanzamt.

- Im Zuge einer Prüfung der L wurde festgestellt, dass Ziel des Unternehmens die Verkürzung von Steuern und Sozialversicherungen gewesen sei. Zeitweise seien bei dieser Gesellschaft 675 Dienstnehmer beschäftigt gewesen, zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung waren es 48 Dienstnehmer. Die auf den Rechnungen aufscheinenden Rechnungsnummern seien in ‚keinster‘ Weise fortlaufend geführt worden, weshalb der Verdacht nahe liege, dass diese von verschiedenen Personen ausgefertigt worden seien. Auch das Erscheinungsbild der Rechnungen (Firmenkopf, Schriftart und allgemeiner Aufbau der Rechnungen) sei teilweise unterschiedlich.

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

Der ermittelte Sachverhalt führt beim UFS zu der Überzeugung, dass die B bzw. die L keine Leistungen an die Bw. erbracht haben, ein tatsächlicher Leistungsaustausch mit den genannten Unternehmen nicht stattgefunden hat und die verrechneten Bauarbeiten von (nicht angemeldeten) Personen erbracht wurden.

Bei der B ist davon auszugehen, dass D die Baukoordination an den Baustellen B2 bzw. B1 innehatte und die Leistungen mit von ihm angeheuerten Schwarzarbeitern durchgeführt hat ohne dass Lohn- und Sozialabgaben geleistet wurden.

Zwar wurden von der Bw. Rechnungen bzw. Zahlungsbelege der B vorgelegt, die dem Originalbild der dort fakturierten Rechnungen weitgehend entsprechen, diese wurden aber von einer unbekannten Person unterzeichnet. Jegliche weitere Unterlagen die auf eine Leistungserbringung im Rahmen eines Unternehmens schließen lassen würden, fehlen.

Zu den Leistungen, die von der L erbracht worden sein sollen ist nach Ansicht des UFS der Darstellung von H insoweit zu folgen, wonach die Geschäftsverbindung dadurch entstand,

dass er Arbeiter der L auf einer Baustelle angesprochen hat. Auch dass H im Büro der Gesellschaft in z1 vorsprach ist glaubhaft.

Angesichts der unbekannten, von der Musterzeichnung des M als Geschäftsführer der L differierenden Unterschriften auf Rechnung bzw. Kassenbelegen ist aber davon auszugehen, dass die Leistungen von unbekannten Personen, die sich ohne Vollmacht des Namens der L bedienten und Rechnungen erstellten, durchgeführt wurden.

Auch hier fehlen Unterlagen, die im Zuge der Leistungserbringung durch ein ordnungsgemäß organisiertes Unternehmen üblicherweise anfallen.

Die Angaben der Bw. wonach M sämtliche Barbeträge kassiert hat erweisen sich mangels nachgewiesenem Aufenthalt des Geschäftsführers bzw. aufgrund der divergierenden Unterschriften als Schutzbehauptung der Bw.

Für diese Annahme spricht neben den Feststellungen im Zuge der Abgabenprüfung bei der L (Ausfertigung von Rechnungen durch verschiedene Personen) auch, dass der Antrag auf Änderung der Firmenbuchadresse vom 11. August 2008 von einer weiteren, bislang unbekannten Person eingebracht wurde, stimmt die auf dem Antrag aufscheinende Unterschrift doch weder mit der Musterzeichnungserklärung von M noch mit den auf den hier fraglichen Rechnungen bzw. Kassenbestätigungen vorgefundenen Zeichnungen überein.

Der erkennende Senat geht aufgrund der Art der Abwicklung der Geschäftsbeziehung (fehlt: schriftliche Anbote, Regielisten, Barzahlungen) auch im Falle der L davon aus, dass es der Bw. bekannt war, die Leistungen nicht von der vorgeblich fakturierenden Gesellschaft erhalten und mit dieser kontrahiert zu haben sondern für die unbestritten erbrachte Leistungserbringung Zahlungen an (tatsächlich tätige) Schwarzarbeiter geleistet zu haben.

Da die fraglichen Leistungen von nicht gemeldeten Arbeitern außerhalb des Unternehmensbereiches erbracht wurden ist davon auszugehen, dass die leistenden Personen für die Bw. ungleich kostengünstiger tätig wurden als Dienstnehmer für ein steuerlich und sozialversicherungsrechtlich erfasstes Unternehmen das entsprechende Abgaben zu leisten hat. Aufgrund dieses Umstandes lag unzweifelhaft eine Schätzungsberechtigung i.S.d. § 184 BAO vor.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO⁴ § 184 Rz. 12).

Im vorliegenden Fall erweist sich eine detaillierte Schätzung auf Basis der den Rechnungen zugrundeliegenden Leistungsbeschreibungen schon deshalb als undurchführbar, weil die fraglichen Rechnungen keine ausreichenden Angaben über den Umfang der Leistung bzw. nähere Beschreibungen über Art und Qualität des beigestellten Materials enthalten und auch keine Angaben über die geleisteten Stunden bzw. Stundensätze auf deren Basis die Pauschalpreisvereinbarungen kalkuliert wurden vorliegen.

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (vgl. Ritz, BAO⁴ § 184 Rz. 3). Zu bedenken war dabei, dass die beschäftigten Personen ihre Leistungen ohne Berücksichtigung von ordnungsgemäße Unternehmen üblicherweise treffende Lohnnebenkosten (Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag, Kommunalsteuer) die für sich rund 27% Arbeitskosten betragen tätig wurden. Weiters ist davon auszugehen, dass jemand der Schwarzarbeiter beschäftigt diesen auch keine adäquate Entlohnung die im Vergleich von regulär beschäftigten Personen als Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung abgeführt werden, auszahlt (rund 18% der Arbeitskosten).

Zu bedenken war auch, dass gerade im Baubereich oft Personal tätig wird, das infolge fehlender Beschäftigungsbewilligung, mangelnder Sprachkenntnisse oder nachgewiesener Qualifikation mit einem im Vergleich zu angemeldeten Arbeitnehmern weiter vermindertem Stundensatz zu Arbeitsleistungen herangezogen wird, kann sich dieser Personenkreis u.a. doch auch nicht auf kollektiververtraglich festgesetzte Mindestsätze berufen.

Angesichts dessen geht der erkennende Senat in Übereinstimmung mit der Ap. davon aus, dass lediglich 50% des abgerechneten Nettoaufwandes tatsächlich zur Auszahlung gelangte und der verbleibende Teil einen Mehrgewinn darstellt, der dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zukam.

Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z. 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Der UFS geht in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Ap. im Schätzungsweg (§ 184 BAO) davon aus, dass Aufwendungen für die unstrittig erbrachten Leistungen in Höhe von 50% der in den Rechnungen dargestellten Nettobeträge vorlagen und in Höhe der Differenz eine verdeckte Ausschüttung an den alleinigen Gesellschafter der Bw. H gegeben war. Die Schätzung des fiktiven Lohnaufwandes wurde mit 50% des Nettoaufwandes u.a. deshalb angenommen, weil Arbeitskräfte mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich kostengünstiger beschäftigt werden können als regulär Beschäftigte (siehe oben).

Vor dem Hintergrund der Sachverhaltsannahmen des UFS, wonach die Bw. die Beauftragung von Unternehmen lediglich vorgetäuscht und die Bauaufträge durch nicht angemeldete (und entsprechend billigere) Arbeitskräfte erfüllt wurden lag ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin keinen Niederschlag gefunden hat. Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH Zl. 2003/13/0115 v. 19. September 2007).

Berechnung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb

Aus einem Schreiben der Bw. vom 16. Dezember 2010 an das Finanzamt (unter Beilage des Jahresabschlusses) geht hervor, dass die nichtabzugsfähige Vorsteuer als Position im Aufwand berücksichtigt wurde.

Gegen den auf Basis der Erklärung ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2009 wurde mit Eingabe vom 12. Juni 2011 Berufung erhoben, da in dem Bescheid laut Bw. die Feststellungen aus der Betriebsprüfung berücksichtigt wurden.

Laut Ap.-Bericht stellt die Differenz zwischen dem Nettoaufwand und dem geschätzten Lohnaufwand (50% der nicht anerkannten Aufwendungen) zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer aus den Rechnungen eine verdeckte Ausschüttung dar. Der UFS hat sich (wie oben dargestellt) der Ansicht der Ap. wonach Zahlungen in Höhe von 50% des Nettoaufwandes geleistet wurden angeschlossen.

Bei der Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer wurden nach Darstellung der Bw. (mit Ausnahme der Afa für eine Rechnung - siehe unten) die Nettobeträge angesetzt.

Die auf die Rechnungen vom 20. August 2009 sowie 28. September 2009 entfallende Vorsteuer wurde in dem den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugrundeliegenden Jahresabschluss 2009 i.H.v. 50% d.s. € 21.040,- zu Unrecht als ‚weitere Position im Aufwand‘ verbucht (vgl. Jahresabschluss S 10 Pkt. 6) da die mit dem Nettobetrag hinzugerechnete verdeckte Gewinnausschüttung dadurch vermindert wurde.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist entsprechend zu korrigieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer für 2009 ermittelt sich wie folgt:

Die Feststellungen betreffen nachfolgende Rechnungen:

		netto	Ust	brutto
		€	€	€
Rechnung 20.8.2009	L	46.200,00	9.240,00	55.440,00
Rechnung 23.12.2009	B	97.000,00	19.400,00	116.400,00
Rechnung 28.12.2009	B	59.000,00	11.800,00	70.800,00

Summe	202.200,00	40.440,00	242.640,00
-------	------------	-----------	------------

Die den Rechnungen vom 20. August 2009 bzw. vom 28. Dezember 2009 zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle wurden sofort aufwandswirksam verbucht.

Die der Rechnung vom 23. Dezember 2009 zugrundeliegende Leistung wurde aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 50 Jahren verteilt abgeschrieben.

Zurechnung (KZ 9304) laut Bw.

Rechnung 20.8.2009	L	23.100,00	Zurechnung 50% Nettoaufwand
Rechnung 28.12.2009	B	29.500,00	Zurechnung 50% Nettoaufwand
Rechnung 23.12.2009	B	<u>582,00</u>	Zurechnung 50% Bruttoaufwand
Zurechnung (KZ 9304 laut Bw. iR. der Körperschaftsteuererklärung)		<u>53.182,00</u>	Zurechnung KZ 9304 lt. Bw.

Die Berechnung der Afa (Rechnung v. 23.12.2009) ermittelt sich wie folgt:

Aktivierungsbetrag laut Bw. ND 50 Jahre

Inbetriebnahme 2. Halbjahr

		netto	Ust
		€	€
Rechnung 23.12.2009	B	97.000,00	19.400,00
		netto	brutto
		€	€
Aktivierung		97.000,00	116.400,00
Afa (50% d. Aufwendungen)		485,00	582,00

Zurechnung (KZ 9304) laut UFS

Re 20.8.2009	L	23.100,00	Zurechnung 50% Nettoaufwand
Re 28.12.2009	B	29.500,00	Zurechnung 50% Nettoaufwand
Re 23.12.2009	B	485,00	Zurechnung 50% Nettoaufwand
Umsatzsteuer		<u>21.040,00</u>	aufwandswirksam verbucht
sonst. Zurechnung KZ 9304 lt. UFS		<u>74.125,00</u>	Zurechnung KZ 9304 lt. UFS

	2009
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid	441.623,46
abzüglich Zurechnung KZ 9304 lt. Bw.	-53.182,00
zuzüglich Zurechnung KZ 9304 lt. UFS	<u>74.125,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	<u>462.566,46</u>

Körperschaftsteuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	462.566,46
Verlustabzug	-121.726,89
Einkommen	340.839,57
Köst 25%	85.059,89

einbehaltene Steuerbeträge	<u>-2,50</u>
festgesetzte Körperschaftsteuer	<u><u>85.207,39</u></u>

Wien, am 12. Juni 2013