



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D, vertreten durch Alois Steininger, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum vom 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der D durchgeführten Lohnsteuerprüfung, die sich im Wesentlichen auf Feststellungen der bei der Bw. gleichfalls abgehaltenen abgabenbehördlichen Prüfung stützt, kam das Finanzamt zur Auffassung, dass in Eingangsrechnungen der B und der M abrechnete Leistungen nicht durch diese Gesellschaften, sondern durch Schwarzarbeiter der Bw. erfolgt seien. Es wurden daher fiktive Lohnaufwendungen in Höhe von S 374.920,00 für 1992

und S 607.900,00 für 1993 in Ansatz gebracht, für die mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 7. Juli 1994 folgende lohnabhängige Abgaben zur Vorschreibung gelangten:

	S
Lohnsteuer	245.705,00
Dienstgeberbeitrag	44.227,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	3.931,00
Säumniszuschlag	885,00

Hinsichtlich der bei der D durchgeführten, den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1992 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung sowie der den Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 31. Jänner 1994 umfassenden Umsatzsteuernachschau ist dem Betriebsprüfungsbericht (BPB) u.a. Folgendes zu entnehmen:

### **"Tz 16**

#### ***Vorsteuerkürzungen 1992 – Eingangsrechnungen von Subfirmen***

a) B:

Baustelle S ... (ER v. 24.4.92, 3.6.92, 15.6.92, 13.7.92) gesamt 3.125,5, Std. zu öS 210,00 = 656.355,00 + USt. 131.271,00).

Die Bp stellte fest, dass die in den Leistungsbeschreibungen der o.a. Eingangsrechnungen erwähnten Tätigkeiten durch die B nicht erbracht werden konnten, da nach einer Gegenkontrolle durch die Bp festgestellt wurde, dass der Rechnungsleger im angegebenen Zeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt hatte. Da diesen Fakturen somit keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit zugrunde liegt, kürzt die Bp die beanspruchten Vorsteuern in Höhe von 131.271,000.

b)

M.

Bauvorhaben T: ...

ER v. 18.9.1992 DÜWA 638 m<sup>2</sup> á 105,00 = 66.990,00 + USt. 13.398.-

ER v. 2.11.92 DÜWA 550 m<sup>2</sup> á 105,00 = 57.750,00 + USt. 11.550.-

Im Zuge der Bp wurde festgestellt, dass Eingangsrechnungen der M Leistungsbeschreibungen enthalten, die weder von der M, noch von deren Subfirma durchgeführt werden konnten, da beide Firmen für den im Leistungszeitraum beschriebenen Zeitabschnitt keine Dienstnehmer beschäftigt hatten. Trotz Rücksprache mit dem GF der geprüften Gesellschaft, ND, konnte der Bp nicht mitgeteilt werden, wer auf den in den Fakturen angeführten Baustellen gearbeitet hatte. Es wurden weder Bautagebücher noch Stundenaufzeichnungen vorgelegt. Mangels einer tatsächlichen Geschäftstätigkeit kürzt die Bp die o.a. Vorsteuern in einer Gesamthöhe von öS 24.948,00...."

### **Tz 18**

### ***Eingangsrechnungen der M Jänner 1994***

Im Zuge der Bp wurde festgestellt, dass mit ER v. 7.1.1994 Leistungen (Zimmerer- und Betonierarbeiten) für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1993 für das Objekt 1160, HX in Höhe von 1.215.000,00 + USt 243.160,00 in Rechnung gestellt wurden. Die in dieser Rechnung ausgewiesenen Leistungen wurden weder vom Rechnungsaussteller (trat nur als Vermittler auf und hatte für diese Arbeiten keine Dienstnehmer beschäftigt) noch von dessen Subfirma erbracht. Diese hatte ebenfalls keine Dienstnehmer beschäftigt. Die Bp stellt somit fest, dass obiger Faktura keine tatsächliche und der Leistungsbeschreibung entsprechende Tätigkeit zugrunde liegt. Mangels Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen konnte nicht festgestellt werden, wer auf dieser Baustelle wirklich gearbeitet hat. GF ND gab niederschriftlich an, dass die M eigenverantwortlich gearbeitet haben soll. Seitens der M gab der dortige Handlungsbevollmächtigte an, dass auch seine Subfirma eigenverantwortlich gearbeitet haben soll, obwohl diese Subfirma weder Dienstnehmer beschäftigt hatte, noch auffindbar ist (Firmensitz ist nicht existent, GF seit 1992 unbekannten Aufenthaltes). Die Bp unterstellt daher, dass die ER v. 7.1.1994 gem. § 23 BAO als Scheinrechnung zu qualifizieren ist und kürzt daher die Vorsteuer 1/94 um öS 243.160,00.....".

.....

### ***Tz 24***

#### ***Verdeckte Gewinnausschüttung – ER der B 1992***

Im Zuge der Bp wurde festgestellt, dass es sich bei den in Tz 16 a erwähnten Eingangsrechnungen der Fa. B um sogenannte "Deckungsrechnungen" handelt, die lediglich zur Beschaffung eines Aufwandes zur Bezahlung von Schwarzarbeitern dienen. Die in Rechnung gestellten Leistungen in Höhe von 656.355,-- + 20 % USt (= 3.125,50 Stunden zu S 210.--) werden seitens der Bp nicht anerkannt, da beim Rechnungsaussteller keine Dienstnehmer beschäftigt waren und daher die in der Faktura ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht werden konnten. Da jedoch Leistungen auf der Baustelle S erbracht wurden, unterstellt die Bp, dass als Leistungserbringer nur Schwarzarbeiter tätig gewesen sein können und schätzt daher einen Aufwand in Höhe von S 100,-- pro Stunde; ein Betrag, der für Schwarzarbeiter nach Erfahrungswerten üblich ist. Dies ergibt einen fiktiven Aufwand von S 312.550,--.....

### ***Tz 25***

#### ***VGA – ER der M***

Die lt. Tz 16 b erwähnten ER der M. werden lt. Bp als Scheinrechnungen qualifiziert, da die in der Leistungsbeschreibung ausgewiesenen Tätigkeiten weder von der M noch von deren Subfirma durchgeführt werden konnten, da bei beiden keine Dienstnehmer beschäftigt waren. Die Bp unterstellt jedoch, dass die Arbeiten von Schwarzarbeitern durchgeführt wurden und schätzt einen fiktiven Aufwand von 50 % von S 124.740.-- = S 62.370.--.....

### ***Tz 27 Kapitalertragsteuer 1993***

Im Zuge der Bp wurde festgestellt, dass Teilrechnungen der M. in Höhe von S 1,215.800,--

das Projekt HX betreffend aufwandswirksam verbucht wurden. Da weder von der M. noch von deren Subfirma Leistungen erbracht werden konnten, da beide Firmen keine Dienstnehmer für die in der Leistungsbeschreibung erwähnten Tätigkeiten beschäftigt hatten, geht die Bp davon aus, dass es sich bei diesen Teilrechnungen (die Schlussrechnung wurde erst per 7.1.1994 erstellt) um sogenannte "Deckungsrechnungen" zur Beschaffung eines Aufwandes handelt und kürzt diesen in o.a. Höhe. Darüber hinaus ist die Subfirma der M. nicht auffindbar und der GF seit 1992 unbekannten Aufenthaltes. Da jedoch unbestritten ist, dass auf o.a. Baustelle Leistungen erbracht wurden, mangels Bautagebüchern und Stundenaufzeichnungen jedoch nicht festgestellt werden kann, von wem, unterstellt die Bp, dass die Leistungen von Schwarzarbeitern erbracht wurden (siehe auch Mitteilung des LAA-Wien bezüglich der Baustelle HX, wo Schwarzarbeiter vorgefunden wurden). Die Summe der Teilrechnungen beträgt S 1,215.800,--. Die Bp schätzt einen fiktiven Aufwand von 50% des Volumens der ER;.....".

Die D erhob gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 7. Juli 1994 am 29. September 1994 das Rechtsmittel der Berufung, wobei im Wesentlichen Folgendes eingewendet wurde:

- Im geprüften Zeitraum sei die Bw. u.a. als Subunternehmerin der Firma FM mit der Ausführung von Betonschalungs- u. Betonierarbeiten auf verschiedenen Baustellen betraut gewesen. Mangels genügend eigener Arbeitskräfte habe die Bw. wiederum Subunternehmer beauftragen müssen.
- Hinsichtlich der Baustelle S habe sich die Bw. als Subunternehmerin der B bedient. Die Unterstellung der Behörde, dass als Leistungserbringer keine Subunternehmer, sondern Schwarzarbeiter tätig gewesen seien, stelle einen gravierenden Verfahrensmangel dar, weil die Behörde aus dem Ergebnis der von ihr aufgenommenen Beweise in keiner Weise schlüssig nachweisen könne, dass die in Rede stehenden Arbeiten nicht von der B – sei es durch Subunternehmer, durch Leihkräfte oder durch nicht gemeldete Arbeitskräfte – tatsächlich erbracht worden sind.
- Die Tatsache, dass zwei Jahre später auf einer anderen Baustelle Gesellschafter einer OEG angetroffen wurden, die auf Grund einer nachträglichen Änderung des § 2 AuslBG plötzlich "Schwarzarbeiter" gewesen seien, rechtfertige diese Unterstellung keineswegs.
- Die in Rechnung gestellten Beträge seien – wie aus der Buchhaltung hervorgehe – an die B entrichtet worden. Die Behörde gehe davon aus, dass die Geldmittel an die Bw. zurückgeflossen seien, um diese teilweise für die Bezahlung von Schwarzarbeitern zu verwenden. Die Behörde habe jedoch verabsäumt, Feststellungen hinsichtlich des Rückflusses dieser von der B kassierten Beträge zu treffen, was ebenfalls einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle.
- Eine formell einwandfreie Buchhaltung habe zufolge des § 163 BAO die Rechtsvermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit für sich, sodass nur der in einwandfreiem Verfahren erbrachte Nachweis durch die Behörde, der die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in materieller Hinsicht eindeutig entkräfte, eine Schätzung rechtfertigen würde.

- Die B sei zum Zeitpunkt der Leistungsausführung ein existierendes Unternehmen gewesen, welches die in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht habe. Dass hierfür Schwarzarbeiter der Bw.. beschäftigt gewesen seien, sei von der Behörde nicht nachgewiesen worden. Die Schätzung eines fiktiven Lohnaufwandes sei zu Unrecht erfolgt.
- Die M sei als Subunternehmerin im Rahmen d. Bautätigkeit auf der Baustelle T mit Beton-schalungen und Betonierarbeiten beauftragt gewesen.

Die Begründung der Behörde, die Leistungen hätten nur durch Schwarzarbeiter erbracht werden können, da weder die M noch der von ihr beauftragte Subunternehmer Dienstnehmer beschäftigt habe, sei weder schlüssig noch logisch nachvollziehbar. Auch sei die Schätzung des fiktiven Lohnaufwandes in Höhe v. 50% des Rechnungsbetrages ohne Begründung erfolgt. Insbesondere sei nicht nachvollziehbar, dass im Fall der B eine Schätzung des Lohnaufwandes mit 100 S pro Stunde vorgenommen wurde, im Falle der M jedoch eine Schätzung in Höhe von 50% des Rechnungsbetrages gemäß Eingangsrechnung Platz gegriffen habe.

Bezüglich der Baustelle HX wird ausgeführt, die Bw. sei diesfalls seitens der FM mit Betonier- und Schalungsarbeiten betraut gewesen, die teilweise durch eigene Mitarbeiter, die im Besitz einer Beschäftigungsbewilligung gewesen seien und teilweise durch Gesellschafter der TA erbracht worden seien. Da diese Gesellschafter auf Grund einer nachträglichen Änderung des § 2 Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) unvermutet über keine arbeitsmarktbehördlichen Genehmigungen verfügten, mussten diese durch die TA begonnenen Arbeiten durch ein anderes Unternehmen ausgeführt werden. Dies sei die M gewesen, die im Auftrag der Bw. als Subunternehmerin tätig gewesen sei. Diese habe sich ihrerseits eines Subunternehmers bedient.

Die weiteren Einwände der Bw. entsprechen jenen, die bereits hinsichtlich der Baustellen S und T getroffen wurden.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes für Körperschaften (BPA) zur Berufung gegen die auf Grund der Betriebsprüfung (Bp) erlassenen Bescheide (Zeiträume 1991 bis 1992 sowie 1. Jänner 1993 bis 31. Jänner 1994) wird der Berufungseinwendung, die Subfirmen B und M hätten die Leistungen durch weitere Subfirmen erbringen können, entgegengehalten, dass auch diese Subfirmen im maßgeblichen Zeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt hatten. Bezüglich des Einwandes, für die Subunternehmen hätte auch die Möglichkeit bestanden die Leistungen durch Leiharbeitskräfte besorgen zu lassen, bemerkte die BPA, hierüber hätten keinerlei Vereinbarungen vorgelegt werden können. Zudem wurde darauf hingewiesen, es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, Aufträge an Subfirmen weiterzugeben, ohne sich durch Aufzeichnungen und Vereinbarungen über Art und Ausmaß der Leistungsverrichtung abzusichern. Außerdem stellten Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen Grundaufzeichnungen dar, deren Nichtvorlage einen schweren

formellen Mangel bedeutete.

Zu den Berufungseinwendungen betreffend den gewählten Schätzungsmodus wurde ausgeführt, es entspreche den Erfahrungen der Betriebsprüfung, dass bei Außerachtlassung eines Gewinnaufschlages, der Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnabgaben, die bei Schwarzarbeitern naturgemäß nicht anfielen, ein um 50 % niedrigerer tatsächlicher Einsatz – als in den Eingangsrechnungen angegeben – zu berücksichtigen sei. Nur hinsichtlich der die B betreffenden Eingangsrechnungen habe ein üblichen Schwarzarbeiterstundenlohn von 100 S Anwendung gefunden, da in diesem Fall zumindest die Anzahl der geleisteten Stunden glaubhaft gemacht worden sei. Würde man aber auch in diesem Fall von 50 % der Rechnungssumme ausgehen, wäre das Ergebnis nur geringfügig höher als jenes, das sich bei Anwendung eines Schwarzarbeiterstundenlohns von 100 S ergibt.

Das Finanzamt für Körperschaften wies die Berufung gegen den auf Grund der Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1992 bis 1993 erlassenen Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 7. Juli 1994 mit Berufungsvorentscheidung vom 21. März 1996 als unbegründet ab.

Die Bw. beehrte daraufhin mit Schreiben vom 22. April 1996 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO.

In Ergänzung zum Vorlageantrag betreffend das Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbesteuer- und Kapitalertragsteuerverfahren 1992 bzw. 1993 legte die Bw. mit Schreiben vom 20. Juni 1996 folgende, teilweise von der Auftraggeberin I als Generalunternehmerin zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen vor:

- Originaldurchschriften der mit der Unterschrift des Bauleiters, Hrn. Aigner, abgezeichneten Bautagesberichte der Kalenderwochen 18 bis 21 des Jahres 1993, woraus die von der Bw.. in diesem Zeitraum erbrachten Leistungen ersichtlich seien, sowie die für die einzelnen Bauteile 1, 3 und 5 im Mai 1993 erstellten Bautagesberichte Nr. 1.
- Kopien der von der I erstellten EDV-Listen (Ausmaßblätter) für die Monate Juni 1993 (nach Bauteilen 1, 3, 5 aufgegliederte, während der Monate April, Mai, Juni 1993 tatsächlich verbaute m<sup>3</sup> Beton nach Güteklassen für Fundamentplatten, Wände, Säulen etc. samt den jeweils erforderlichen Schalungsarbeiten unter Angabe der Gesamtlänge des von der Bw.. verwendeten Fugenbandes), Juli 1993 (Beton- u. Schalungsarbeiten, nach Bauteilen geordnet – wobei die von der I selbst, bzw. die nicht von der Bw.. erbrachten Leistungen durchgestrichen worden seien), August bis November 1993 und Jänner 1994.
- Auftragsschreiben der Firma FM an die Bw.. vom 4. Mai 1993 bezüglich Baustelle HX.
- Schreiben der I an die FM vom 4. Juli 1994 bezüglich derselben Baustelle, betreffend Mängelbehebung/Sanierungsarbeiten.

- Werkvertrag vom 22. September 1993, abgeschlossen zwischen der Bw. als Auftragsgeberin und der M als Auftragsnehmerin betreffend Ausführung von Schalungs- u. Betonierarbeiten auf der Baustelle HX.
- Teilrechnung Nr. 1 der M vom 23. Oktober 1993
- Teilrechnung Nr. 2 der M vom 29. November 1993
- Teilrechnung Nr. 3 der M vom 24. Dezember 1993
- Schlussrechnung der M vom 7. Jänner 1994

Aus diesen Rechnungskopien waren mit Ausnahme der Schlussrechnung handschriftlich notierte Schecknummern, versehen mit den jeweiligen Empfangsdaten, ersichtlich.

Weiter gehende Aufzeichnungen gäbe es nicht, da dies nicht branchenüblich sei.

Zwischen der Firma FM als Auftraggeberin und der Bw.. sei nicht vereinbart gewesen, dass die Bw. Bautagesberichte oder andere Aufzeichnungen zu führen hätte.

Die Bw. habe sich nur an die Anordnungen des Vorarbeiters der Firma FM Herrn SA zu halten gehabt, der die von der Bw. erbrachten Leistungen im Auftrag der Generalunternehmerin I kontrolliert und dies in Bautagesberichten fest gehalten habe, welche er sodann der I vorgelegt habe.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Geschäftsabteilung 16 wies die Berufung vom 29. September 1994 mit Berufungsentscheidung vom 12. November 1999 als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diesen Bescheid mit Erkenntnis vom 26. Juni 2002 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Der Begründung des Verwaltungsgerichtshofes ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

"Wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt wird, ist es im Baugewerbe nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen. Die von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen reichen für die Annahme, die Beschwerdeführerin habe sich letzterer Methode bedient, nicht hin:

Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen

angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragsbefriedigung erwarten ließen, verlangt werden (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0029, 0072 zur Beauftragung von GesmbHs, von denen im Wesentlichen nicht mehr erweisbar war als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung). Ob im Beschwerdefall die Beauftragung der M GmbH und der B GmbH in dem aufgezeigten Sinne üblichen geschäftlichen Gepflogenheiten entsprochen hat, kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden. Im Bericht des Prüfers findet sich der Hinweis, der Handlungsbevollmächtigte der M GmbH habe den Erhalt des Auftrags bestätigt (und angegeben, den Auftrag seinerseits an eine weitere GmbH, für deren wirtschaftliche Existenz sich dann allerdings keine Anhaltspunkte mehr finden ließen, weitergegeben zu haben). Warum die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin wahrscheinlicher sei als jene der M GmbH, blieb unbegründet.

Eine Auseinandersetzung mit den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und dem Einwand, die Führung von Bautagebüchern durch den Generalunternehmer entspreche der (auch bei reellen Geschäftsbeziehungen) üblichen Dokumentation, erfolgte nicht. Den Verwaltungsakten kann auch nicht entnommen werden, dass der namentlich bekannte Bauleiter (der die vorgelegten "Bau-Tagesberichte" unterfertigt hat) zum Geschehnisablauf, insbesondere zur Frage, wer ihm für die Bereitstellung der Bauarbeiter in der benötigten Anzahl und Qualifikation verantwortlich war, befragt worden wäre. Unwidersprochen blieb auch das Vorbringen der Bf., die Entgelte lt. Eingangsrechnungen seien an die jeweiligen rechnungslegenden Gesellschaften "entrichtet" worden. Gerade der Erweisbarkeit des Zahlungsflusses kommt im gegebenen Zusammenhang aber entscheidendes Gewicht zu. Geht es doch darum, wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt hat, welche für die Bezahlung nicht gemeldeter Arbeitskräfte Verwendung gefunden haben sollen".

Die I wurde im fortgesetzten Verfahren mit ho. Schreiben vom 4. April 2003 ersucht folgende Fragen zu beantworten:

"1. Wurden die Bau-Tagesberichte von der I erstellt?

2. Um Bekanntgabe des Namens des Bauleiters und dessen, der diese Berichte unterfertigt hat, wird ersucht (Vor- und Zuname sowie Anschrift). Weiters wird um Bekanntgabe der Wohnanschrift des die Bau-Tagesberichte gegenzeichnenden Herrn SA (offenbar Vorarbeiter ...) ersucht. ....

3. Es wird ersucht bekanntzugeben, ob die I die Bauaufsicht über das Bauvorhaben HX ausgeübt hat. Dabei möge auch angegeben werden, welche Arbeitnehmer zum Einsatz gelangten. Soweit deren Namen bzw. Anschriften nicht verfügbar sind, wäre doch mitzuteilen Arbeitnehmer welcher Firma oder Firmen bei Bauvorhaben HX eingesetzt waren. Bezüglich der von der I erstellten Summenblätter – beispielhaft wurde eines derselben dem vorliegenden Schreiben beigelegt – wird ersucht mitzuteilen, welche Vorgänge und Summen in derartigen



Abrechnungen dokumentiert werden....“.

In Beantwortung dieser Anfrage teilte die STR als Rechtsnachfolgerin der I mit, dass die Bautagesberichte von der FM und der D erstellt und von der I abgezeichnet worden seien. Die Berichte seien vom Bauleiter, Herrn GD, wohnhaft in L, unterzeichnet worden. Die Wohnanschrift von SA sei nicht bekannt. Die I habe die Bauaufsicht über die Baumeisterarbeiten gehabt. Die Arbeiten seien zu 100% in SUB an die Firmen FM, ..... vergeben worden. Bei den von der I erstellten Summenblättern sei die Bauleistung gemäß Werkvertrag mit dem Bauherrn (G) dokumentiert worden.

Die Bw. wurde im Hinblick auf die erforderlichen Nachweisbarkeit der Zahlungsflüsse mit ho. Schreiben vom 3. April 2003 ersucht Nachweise über die behaupteten Zahlungen zu erbringen, wie Zahlungsbestätigungen, Bankauszüge sowie andere allfällige Unterlagen, aus denen diese Zahlungen an rechnungslegende Gesellschaften nachgewiesen werden könnten. Sollten Geldübergaben bar oder mit Scheck erfolgt sein, seien ebenfalls entsprechende Unterlagen vorzulegen (z.B. Zahlungsbestätigungen), wobei auch Vor- und Zunamen und Anschrift sowie Telefonnummer der Zahlungs- oder Scheckempfänger bekannt gegeben werden mögen.

In der Anfragenbeantwortung vom 12. Juni 2003 gab der Bw. hiezu an, dass die Bezahlung der Eingangsrechnungen immer direkt an die Geschäftsführer der Subunternehmergesellschaften erfolgt sei. Zahlungen seien tatsächlich erfolgt und die Bw. sei keinesfalls beweispflichtig für die Vorkommnisse in der Betriebssphäre der Subunternehmer gewesen. Dies habe auch für die M zugetroffen. Zahlungen seien an den damaligen Geschäftsführer ZD erfolgt. Der Aufenthaltsort bzw. die aktuelle Adresse des Mannes sei allerdings nicht bekannt.

Die Bw. wurde im Rahmen des Schreibens vom 3. April 2003 auch ersucht Vor- und Zuname sowie Anschrift desjenigen bekanntzugeben, der die Bautagesberichte unterfertigt hat, da dessen Unterschrift auf den Bautagesberichten unleserlich sei und er zum Ablauf der Geschehnisse befragt werden müsse. Weiters wurde um Bekanntgabe des Vor- und Zunamens sowie der Adresse dessen ersucht, der lt. Betriebsprüfungsbericht vom 19. Mai 1994 (Tz 18) angegeben haben soll, auch "seine Subfirma" habe eigenverantwortlich gearbeitet. In diesem Zusammenhang wurde auch um die Vorlage dieses Auftrages mit der Unterschrift des Handlungsbevollmächtigten ersucht.

Hierauf teilte die Bw. mit, dass die Bautagebücher von SA ... als Vorarbeiter bzw. Bauleiter der FM im Auftrag des Generalunternehmers I erstellt worden seien. Die Erreichbarkeit dieses Mannes sei nicht bekannt. Die frühere Adresse habe GR gelautet.

Der Anfragenbeantwortung des Bw. war das bereits dargestellte Schreiben der Bw. vom 20. Juni 1996, eine Ergänzung zum Vorlageantrag vom 21. März 1996 hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbesteuer- und Kapitalertragsteuer 1992 bzw. 1993 darstellend, beigegeben, dem auch die im Betriebsprüfungsbericht (Tz 16) unter dem Titel "Vorsteuerminderungen

1992" genannten Rechnungen in Kopie beigelegt waren. Aus diesen waren auch handschriftlich vermerkte Schecknummern und die jeweiligen Empfangsdaten ersichtlich gemacht. Als Zahlungsempfänger scheinen die M und in einem Fall die B auf (durch Einkopieren des jeweiligen Kassenausgangsbelegs), jeweils dokumentiert durch Firmenstempel und Handzeichen oder Unterschrift des jeweiligen Vertreters der Gesellschaften (unleserlich).

Im Zuge der Einsicht in den ho. Berufsungsakt des Senates III, das Berufungsverfahren zur Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer 1992 bzw. 1993 betreffend, konnten folgende für das hier abzuwickelnde Berufungsverfahren bedeutsame Beweismittel in Erfahrung gebracht werden:

I. Handelsregisterauszug betreffend die TA vom 7. Oktober 1993:

".... Persönliche haftende Gesellschafter:

.....TC ..., ..... KJ ..., DB ..., ..... DL .....".

II. Niederschrift über die am 23. März 1994 erfolgte Einvernahme des ND, Geschäftsführer der D, durch die BPA des Finanzamtes für Körperschaften:

"1. Wer von der Fa. M ist Ihre Kontaktperson? ZD! Eine Handlungsvollmacht lege ich bei (für ZD).

Wer überprüfte den Arbeitsfortgang und die Arbeiter der M auf der Baustelle HX? Die Fa. M arbeitete eigenverantwortlich! Wie viele Arbeiter waren von der M tätig? Das kann ich nicht sagen!

Gibt es eine Stundenliste und/oder eine Liste der Arbeiter der M mit Namen? Nein! Gibt es ein Bautagebuch zur HX? Nein! Kennen Sie die Fa. RFB? Nein! Kennen Sie JF? Nein!

Am 13.10.1993 ist eine Überprüfung des LAA –Wien auf der Baustelle HX erfolgt. U.a. bestätigten Herr SA, Vorarbeiter der Fa. FM und Herr MM von der D die Betriebszugehörigkeit von ausländischen Arbeitnehmern, die keine Arbeitsbewilligung vorweisen konnten, zur D. Für wen arbeiteten diese Personen, wer entlohnte sie und woher stammte das Geld dafür?

Ich war der Meinung, dass diese Arbeiter berechtigt waren, die Arbeit aufzunehmen, was auch geschehen ist, habe erst durch die Kontrolle erfahren, dass dies nicht so war. Es wurden keine Zahlungen geleistet!

Wie sind Sie zu den Arbeitern gekommen?

Ich habe die Fa. "TA" beauftragt die Arbeiten durchzuführen, nachdem aber keine Arbeitsbewilligungen, lt. Kontrolle des LAA erkennbar waren, habe ich mich sofort von dieser Firma distanziert und auch nichts bezahlt. Es wurden keine Rechnungen für die kurzfristigen Tätigkeiten gelegt ....".

III. Bericht des Landesarbeitsamtes Wien vom 27. Oktober 1993 über eine auf der Baustelle HX am 13. Oktober 1993 durchgeführte Erhebung:

„Bei der Kontrolle wurden folgende ausländische Arbeitskräfte, für die keine gültige Beschäftigungsbewilligung, Arbeitserlaubnis bzw. Befreiungsschein ausgestellt wurde, arbeitend angetroffen:

1. DB ...
2. TC
3. JZ
4. DL
5. NM
6. DR
7. KJ
8. VB

Der bei der Kontrolle anwesende Vorarbeiter der FM Hr. SA ... sowie ein Arbeiter der Fa. D Hr. MM ... bestätigten die Betriebszugehörigkeit der Ausländer zur Fa. D eindeutig ...

Die Ausländer Nr. 1., 2., 3., 4. sowie 7 scheinen in einer Liste von Gesellschaftern einer T auf, welche in der Bauleitung auflag.

Für Ausländer Nr. 2 wurde am 28.9.93 um Beschäftigungsbewilligung durch die Fa. D angesucht. Für Ausländer Nr. 3 wurde im Jahre 1992 durch die Fa. D um Beschäftigungsbewilligung angesucht, diese jedoch nicht erteilt (Abl. V. 8.10.92). Für Ausländer Nr. 5 wurde um Beschäftigungsbewilligung von der Fa. D angesucht, diese jedoch nicht erteilt (Abweisung v. 30.9.93). Für Ausländer Nr. 8 wurde ebenso von der Fa. D um BB angesucht, diese jedoch nicht erteilt (Abw. V. 7.10.93).

Alle Ausländer trugen schmutzige Arbeitskleidung und hatten ein gemeinsames Quartier mit folgenden ausl. Arbeitskräften der Fa. D, welche arbeitsmarktbehördliche Genehmigungen besitzen und auf der Baustelle arbeiteten: GV ..., MV ..., VV ..., DS ..., MI ..., LS ..., PS..., DM ..., GD ..., SP ..., MM ....“.

IV: Niederschrift über Einvernahme des MM vom 13. Oktober 1993 durch das Landesarbeitsamt Wien

„Als Zimmerer der Fa. D bestätige ich dem Landesarbeitsamt Wien, dass ... DB ..., TC ..., JZ ..., DL ..., NM ..., JS ..., DR ..., KJ ..., VB ... als Dienstnehmer der Fa. D auf dieser Baustelle eingesetzt sind ...“.

V. Niederschrift über die Einvernahme des SA vom 13. Oktober 1993 durch das

Landesarbeitsamt Wien

"Als Vorarbeiter der FM bestätige ich ... dass die FM die D als Subunternehmen für diverse Bauarbeiten beauftragt hat. Die ausländischen Staatsbürger DB ..., TC ..., JZ ..., DL ..., NM ..., JS ..., DR ..., KJ ... und VB ... wurden von der Fa. D auf die Baustelle entsandt. Über eine etwaige weitere Subfirma ist mir nichts bekannt. ...." .

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 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.

Gem. § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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

Im vorliegenden Fall besteht zwischen dem Finanzamt und der Bw. Uneinigkeit darüber, ob die im Betriebsprüfungsbericht vom 19. Mai 1994 (Tz 16 und Tz 18) genannten Rechnungen Schein- bzw. "Deckungsrechnungen" darstellen, die dazu dienten einen buchmäßigen Aufwand zur Bezahlung von Schwarzarbeitern zu schaffen oder ob der Auffassung der Bw. Berechtigung zukommt, die in den Rechnungen genannten Leistungen seien durch die Subunternehmen der Rechnungsaussteller erbracht worden, keinesfalls aber durch Schwarzarbeiter der Bw. .

Die BPA des Finanzamtes für Körperschaften führte hiezu im BPB aus, dass weder die B noch die M oder ihre Subfirmen in den maßgeblichen Zeiträumen Arbeitnehmer beschäftigt hatten, weshalb den strittigen Rechnungen die wirtschaftliche Grundlage fehle und davon ausgegangen werden müsse, dass diese Leistungen durch Schwarzarbeiter erbracht worden seien.

Dem diesbezüglichen Einwand der Bw., sie habe keine Kenntnis über Vorgänge in der Betriebssphäre ihres Auftraggebers und ihrer Subunternehmer gehabt und sei hiefür nicht beweispflichtig, ist allerdings entgegenzuhalten, dass eine Beauftragung eines Subunternehmers wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftraggeber sei in der Lage den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, ver-

langt werden (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 26. Juni 2002, Zl. 2000/13/0013). Es entspricht nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmer, der sich zur Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat (vgl. in diesem Zusammenhang: Verwaltungsgerichtshof vom 29. November 2000, Zl. 95/13/0029).

Entsprechende ein Subauftragsverhältnis dokumentierende Unterlagen wären aber schon deshalb erforderlich gewesen, weil die Bw. auch Verpflichtungen ihren Auftraggebern gegenüber eingegangen ist, deren Erfüllung nur durch entsprechende Unterlagen oder Aufzeichnungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden könnte. Bedeutung gewinnen derartige Unterlagen und Aufzeichnungen nämlich dann, wenn Schadensfälle eintreten und eine Haftungsinanspruchnahme durch den Auftraggeber erfolgt.

So wurde etwa im Zuge der Vereinbarung zwischen der FM und der Bw. vom 4. Mai 1993 bei Verstößen gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz, das Fremdenpolizeigesetz sowie das Passgesetz eine Haftung des Auftragnehmers vereinbart, was zwingend die Verpflichtung einschließt, auch für den Bereich der Subunternehmer die Einhaltung dieser gesetzlichen Vorschriften zu beachten und diese Einhaltung durch entsprechende Aufzeichnungen zu dokumentieren. Zudem war auch vertraglich geregelt, dass die mit der örtlichen Bauleitung vereinbarten Termine unbedingt einzuhalten seien. Bei Nichteinhaltung derselben war ein Abzug eines Pönale in Höhe von 0.5 % pro Kalendertag von der Schlussrechnung vereinbart. Im Übrigen bestimmt auch Pkt. 2.41.1 der ÖNORM B 2110, dass der Auftragnehmer bis zur Übernahme im Regelfall die Gefahr für seine Leistungen trägt.

Die Führung entsprechender Aufzeichnungen war aber auch schon deshalb geboten, weil gem. § 1313 a Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) der, der einem andern zu einer Leistung verpflichtet ist, diesem für das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters sowie der Personen, deren er sich zur Erfüllung bedient, wie für sein eigenes haftet. Dies bedeutet jedenfalls eine Haftung der Bw. gegenüber ihrem Auftraggeber, der FM, für ein mögliches Verschulden ihrer Subunternehmer. Wenn, wie die Bw. in der Ergänzung zum Vorlageantrag betreffend die Umsatz-, Körperschaft -, Gewerbesteuer- und Kapitalertragsteuerverfahren (20. Juni 1996) für 1992 bzw. 1993 dartut, diese Haftung gem. § 1313 a ABGB für allfällige schuldhaftes Fehlleistungen auch ihre Auftraggeberin trifft, so schränkt dies die Haftung der Bw. selbst jedoch keinesfalls ein. Eine diese Haftung einschränkende Vereinbarung ist aber auch aus den Werkverträgen zwischen der D und der B bzw. der M nicht erkennbar. Diesfalls

hätte die Bw. nicht nur für Fehler aufzukommen gehabt, die auf einem eigenem Verschulden beruhen, sondern gem. § 1313 a ABGB auch für jene Fehler eintreten müssen, die von ihren Subunternehmern verschuldet wurden (vgl. Oberster Gerichtshof vom 15. Mai 1968, 5 Ob 51/68; 26. Mai 1983, 7 Ob 524/83; 24. Juni 1992, 1 Ob 589/91).

Bei dieser Sach- und Rechtslage hätte ein Unternehmer, der im Rahmen der im Wirtschaftsleben gemeinhin herrschenden Usancen agiert, Aufzeichnungen und Unterlagen, jedenfalls solche hinsichtlich der eingesetzten Arbeitnehmer, angelegt bzw. aufbewahrt, um für den Fall einer Haftungsinanspruchnahme seine Rechte auch entsprechend wahrnehmen zu können.

Dies muss unabhängig davon gelten, ob Bautagesberichte vom Auftragnehmer oder Auftraggeber zu führen sind. Dem Bw. ist zwar zuzustimmen, dass eine eindeutige Regelung in der maßgeblichen ÖNORM B 2110 nicht getroffen wird, wiewohl in Pkt. 2.21.2.2 als eine Form der schriftlichen Aufzeichnungen neben dem Baubuch, das im konkreten Fall nicht vorlag, Bautagesberichte genannt werden, "in denen vom Auftragnehmer alle wichtigen, die vertragliche Leistung betreffenden Tatsachen ..... fortlaufend festgehalten werden". Dies spricht wohl eher dafür, dass die Führung derartiger Aufzeichnungen durch den Auftragnehmer wirtschaftlichem Usus entspricht.

Darüber hinaus sind den Auftragnehmern im Punkt 2.20 der besagten ÖNORM Pflichten auferlegt, die ohne geeignete auch den Bereich der Subunternehmer betreffende Aufzeichnungen nicht wahrgenommen werden können. Dies darf an folgenden Regelungen dokumentiert werden:

Pkt. 2.20.1 ÖNORM B 2110: "Der Auftraggeber ist berechtigt, die vertragsgemäße Ausführung der Leistung am Erfüllungsort zu überprüfen. Der Auftragnehmer hat dafür zu sorgen, dass dies auch hinsichtlich seiner Subunternehmer ermöglicht wird".

Pkt. 2.20.2 ÖNORM B 2110: "Der Auftragnehmer hat die Ausführungsunterlagen auf Verlangen dem Auftraggeber zur Einsicht vorzulegen, insoweit hierdurch keine Produktions- oder Geschäftsgeheimnisse preisgegeben werden.....".

Der Bw. wurde im Verfahren betreffend Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuer für 1992 bzw. 1993 mit Schreiben vom 14. August 2002 ein umfangreicher Fragenvorhalt übermittelt, mit dem um Übermittlung allenfalls aufliegender Anbotschreiben, Kalkulationsunterlagen, Auftragsschreiben und dgl. ersucht wurde. Weiters wurden Fragen hinsichtlich der Vertragsinhalte bezogen auf die Subfirmen B und M, getrennt nach Bauvorhaben gestellt, die Vorlieferanten der B und der M namentlich genannt, die Ergebnisse der hiezu durchgeführten Sachverhaltsermittlungen dargelegt und um entsprechende Stellungnahme ersucht. Hiezu wurde seitens der Bw. dargetan (Schreiben vom 21. November 2002),

dass für diese keinerlei Verpflichtung zu Führung schriftlicher Aufzeichnungen bestanden habe, die über das Maß der im Verfahren bereits vorgelegten Unterlagen hinausgehe. Zudem wurde die Meinung vertreten, eine Prüfung des Vorhandenseins qualifizierten Personals der leistenden Unternehmen sei für die steuerliche Anerkennung korrespondierender Eingangsrechnungen nicht erforderlich.

Dieses Vorhalteverfahren ist im Rahmen der unter der GZ RV/0052-W/02 (Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Wien Senat 14) ergangenen Berufungsentscheidung vom 19. August 2003 abgewickelt worden. Auf den diesbezüglichen, einen korrespondierenden Teil der vorliegenden Berufungsentscheidung darstellenden, Sachverhalt wird der Kürze halber nur verwiesen.

Jedenfalls steht das Fehlen von Unterlagen, die behaupteten Subauftragsverhältnisse betreffend, sowie von Aufzeichnungen über allenfalls mündlich getroffene Vereinbarungen im Widerspruch zu den im Wirtschaftsleben gemeinhin herrschenden Usancen.

Der Hinweis, dass Bautagebücher auf Grund vertraglicher Anordnung vom Generalunternehmer geführt worden seien, vermag an dieser Fremdunüblichkeit nichts zu ändern, würde dies doch auf Grund des Fehlens von Stundenaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen der erbrachten Leistungen bedeuten, dass lediglich der Auftraggeber, also die I, Aufzeichnungen über erbrachte Leistungen geführt hätte und diese Aufzeichnungen Grundlage für die Kontrolle der Leistungsverrechnung gewesen seien. Eine Kontrolle der von Seiten der Subunternehmer verrechneten Leistungen wäre aber der Bw. mangels eigener Unterlagen sowie entsprechend konkretisierter Aufzeichnungen in den Baubüchern der I nicht möglich gewesen. Den im vorliegenden Verfahren teilweise vorgelegten Bautagesberichten der I hinsichtlich des Bauvorhabens HX ist übrigens zum Teil nicht einmal die Anzahl der Arbeiter, geschweige denn der Umstand zu entnehmen, welcher Firma (Subfirma) die Arbeiter angehört haben.

Wenn nun die Bw. dartut, hinsichtlich der im Bereich der Subunternehmungen herrschenden Arbeitsumstände insbesondere im Hinblick auf dort eingesetzte Arbeitnehmer keinerlei Aufsichtspflicht und Kenntnis gehabt zu haben, so ist ihr jedenfalls die niederschriftlich festgehaltene Aussage des SA vom 13. Oktober 1993 entgegenzuhalten, wonach die ausländischen Staatsbürger DB, TC, JZ, DL, NM, JS, DR, KJ und VB von der D auf die Baustelle entsandt worden seien. Der hieraus folgende Schluss, die D selbst hätte die in den strittigen Eingangsrechnungen genannten Leistungen durch Schwarzarbeiter erbracht, kann auch nicht dadurch entkräftet werden, dass die durch das Landesarbeitsamt im Zuge der Erhebung am 27. Oktober 1993 auf der Baustelle HX angetroffenen Arbeitnehmer ohne Beschäftigungsbe-

willigung, Arbeitserlaubnis oder Befreiungsschein Gesellschafter der TA gewesen seien, da im Zuge dieser Erhebung in vier Fällen auch Arbeitnehmer angetroffen wurden (NM, VB, JS, DR) die nicht Gesellschafter der besagten TA gewesen sind.

Auch MM hat im Verlaufe der Einvernahme am 13. Oktober 1993 durch das Landesarbeitsamt Wien angegeben, dass die Ausländer DB, TC, JZ, DL, NM, JS, DR, KJ sowie VB als Dienstnehmer der D auf dieser Baustelle eingesetzt gewesen seien, wobei NM, JS, DR und VB nicht Gesellschafter der vorhin genannten TA waren.

Bei den weder über Beschäftigungsbewilligungen, Arbeitserlaubnis noch Befreiungsscheine verfügenden Arbeitern muss es sich jedoch schon deshalb um Arbeiter der D gehandelt haben, unabhängig davon, ob sie Gesellschafter der TA waren oder nicht, weil in vier Fällen (TC, JZ, NM und VB) vor dem durch das Landesarbeitsamt Wien nachgewiesenen Einsatz dieser Arbeiter die D um Beschäftigungsbewilligungen angesucht hat, in jedem dieser Fälle aber abweisende Bescheide ergingen. Das unrechtmäßige Tätigwerden dieser vier Personen, wobei zwei Gesellschafter der TA waren, ist nun aber nicht anders zu beurteilen, als dass die Bw. , nachdem Beschäftigungsbewilligungen nicht erlangt wurden, jedenfalls diese Arbeiter unter Nichtbeachtung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen, also als "Schwarzarbeiter", eingesetzt hat. Diese Vorgangsweise blieb aber nicht auf das Jahr 1993 beschränkt, weil im Fall des JZ das entsprechende Ansuchen bereits 1992 und die diesbezügliche Ablehnung am 8. Oktober 1992 erfolgte (vgl. Erhebungsbericht des Landesarbeitsamtes Wien vom 27. Oktober 1993).

Wenn nun die Bw. dartut (vgl. Gegenäußerung vom 29. Jänner 1995 betreffend das Umsatz-, Körperschaft-, Gewerbe- und Kapitalertragsteuerverfahren 1992 bzw. 1993), jene auf der Baustelle HX arbeitend angetroffenen persönlich haftenden Gesellschafter der TA seien auf Grund einer "unvermutet" rückwirkend in Kraft gesetzten Änderung des AuslBG "plötzlich" "Schwarzarbeiter" geworden, so ist darauf hinzuweisen, dass das diese Gesetzesänderung bewirkende Bundesgesetzblatt am 29. Juli 1993 ausgegeben worden ist (BGBl. 502/1993) und demnach der Bw. die Unrechtmäßigkeit eines späteren Einsatzes von Gesellschaftern der TA , die weder über Beschäftigungsbewilligungen, Arbeitserlaubnis noch Befreiungsscheine verfügten, bekannt gewesen sein musste.

Da somit die Beschäftigung von "Schwarzarbeitern" durch die Bw. in den Jahren 1992 und 1993 nachgewiesen wurde, wobei die Annahme, dass "Schwarzarbeiter" bereits vor der am 13. Oktober 1993 erfolgten Erhebung durch das Landesarbeitsamt Wien und zwar auch auf anderen Baustellen eingesetzt wurden, den Lebenserfahrungen entspricht, erscheint in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) die Annahme des Finanzamtes, die seitens der Bw.



behaupteten Subauftragsverhältnisse hätten nicht bestanden, nachvollziehbar. Jedenfalls ist diese Lösungsvariante, die die in den berufungsgegenständlichen Rechnungen (vgl. Tz 16 – 19 des BPB) dargestellten Leistungen als durch "Schwarzarbeiter" der Bw. erbracht ansieht, bei weitem wahrscheinlicher als die Auffassung der Bw., Subunternehmer, über deren Tätigkeit werden keinerlei Aufzeichnungen bestehen, seien tätig geworden. Dies deshalb, weil ein Auftragnehmer sich eines Subunternehmers nur dann bedienen wird, wenn dieser in der Lage ist einen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, weshalb das Nichtvorliegen von Unterlagen, die derartige Vertragsverhältnisse nachweisen oder glaubhaft machen könnten, gegen die Annahme spricht, die in Rede stehenden Leistungen seien durch Arbeitnehmer der Subunternehmen erbracht worden.

Tatsächlich haben diese Subunternehmen – dies ist auch seitens der Bw. nicht in Abrede gestellt worden – in den maßgeblichen Zeiträumen über keine Dienstnehmer verfügt. Anderweitige Indizien, etwa Aufgriff von "Schwarzarbeitern" sind nicht zu Tage getreten, weshalb im Hinblick auf das nachgewiesene Tätigwerden von "Schwarzarbeitern" der Bw. in freier Beweiswürdigung von einer Arbeitgebereigenschaft der Einschreiterin auszugehen ist. Derartige Indizien liegen jedoch hinsichtlich der behaupteten Subunternehmungen nicht vor, weshalb ein Anhaltspunkt für die Annahme, diese seien durch ihnen zurechenbare Arbeitnehmer ("Schwarzarbeiter") tätig geworden, nicht besteht.

Zu den Anmerkungen des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 2000/13/0013) betreffend die Sachverhaltsfeststellung der in diesem Verfahren belangten Behörde (Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) wird Folgendes ausgeführt:

Bezüglich des Hinweises des Betriebsprüfers, der Handlungsbevollmächtigte der M habe den Erhalt des Auftrages bestätigt (und angegeben, den Auftrag seinerseits an eine weitere GmbH weitergegeben zu haben) wurde die Bw. mit ho. Schreiben vom 3. April 2003 ersucht, diesen Auftrag mit der Unterschrift des Handlungsbevollmächtigten vorzulegen sowie Vor- und Zuname desselben bekanntzugeben. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 12. Juni 2003 wurde auf diese Anfrage allerdings nicht Bezug genommen, sodass insoweit Erhebungen seitens der Berufungsbehörde nicht möglich waren. Im Übrigen widerspricht die Aussage des SA vom 13. Oktober 1993 diesem Hinweis, gab dieser doch an, dass die D als Subunternehmer für die FM tätig geworden sei, über etwaige weitere Subfirmen sei ihm aber nichts bekannt.

Die Einvernahme des die Bautagesberichte unterfertigenden Bauleiters (GD) wurde gleichermaßen versucht, wie jene des SA, in beiden Fällen konnten jedoch Meldeauskünfte durch die

Zentralmeldebehörde nicht erreicht werden.

Hinsichtlich der Zahlungsflüsse wurde die Bw. mit ho. Schreiben vom 3. April 2003 ersucht Zahlungsnachweise vorzulegen, wie Zahlungsbestätigungen, Bankauszüge sowie andere allfällige Unterlagen, aus denen diese Zahlungen an rechnungslegende Gesellschaften nachgewiesen werden könnten. Sollten Geldübergaben bar oder mit Scheck erfolgt sein, seien gleichfalls Unterlagen vorzulegen (z. B. Zahlungsbestätigungen), wobei auch Vor- und Zuname und Anschrift sowie Telefonnummer der Zahlungs- oder Scheckempfänger bekannt gegeben werden mögen. Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juni 2003 führte die Bw. hiezu lediglich aus, die Bezahlung der Rechnungen sei immer direkt an die Geschäftsführer der Subfirmen erfolgt, eine Beweispflicht für die Sphäre der Subunternehmer bestehe aber nicht. Hinsichtlich der M sei an den damaligen Geschäftsführer ZD gezahlt worden. Aufenthaltsort bzw. aktuelle Adresse desselben seien aber nicht bekannt.

Eine diesbezügliche zentralmeldebehördliche Anfrage brachte kein Ergebnis, sodass eine Befragung des ZD, ob er Empfänger von Geldbeträgen gewesen sei und wie er diese verwendet habe, nicht möglich war.

Die Vorlage von Rechnungen, auf denen Schecknummern sowie teilweise Empfangsbestätigungen aufscheinen, vermögen für sich aber nicht den Standpunkt der Bw. zu stützen, da Subaufträge dieses Ausmaßes jedenfalls durch entsprechende Aufzeichnungen und Unterlagen glaubhaft zu machen gewesen wären und selbst der als Vorarbeiter bzw. Bauleiter der FM agierende und die Bautagebücher erstellende SA (vgl. Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 12. Juni 2003) von allenfalls tätig gewordenen Subfirmen nichts wusste (vgl. Niederschrift über die Einvernahme des SA vom 13. Oktober 2003). Zudem fällt auf, dass die im Zuge der Erhebung des Landesarbeitsamtes Wien ohne Beschäftigungsbewilligung, Arbeitserlaubnis oder Befreiungsschein angetroffenen Arbeiter ausschließlich der Bw. zugerechnet wurden (vgl. Erhebungsbericht des Landesarbeitsamtes Wien vom 27. Oktober 1993, Niederschriften vom 13. Oktober 1993 über die Einvernahmen des MM und des SA), während die Zuordenbarkeit dieser Arbeiter zu einer Subfirma nicht einmal behauptet worden ist.

Berücksichtigt man weiters, dass die Bw. schlussendlich erfolglose Ansuchen um Beschäftigungsbewilligungen stellte, während Indizien für ein Tätigwerden der behaupteten Subunternehmen nicht vorliegen, so erweist sich die Auffassung der BPA des Finanzamtes, den strittigen Rechnungen lägen keine tatsächlich durch Subunternehmer erbrachte Leistungen zugrunde, als schlüssig und in Übereinstimmung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Was schließlich die Kritik der Bw. am gewählten Schätzungsmodus betrifft, so wird darauf

verwiesen, dass ein Ansatz von 50 % des Lohneinsatzes für "Schwarzarbeiter" – bezogen auf in den Eingangsrechnungen abgerechnete Arbeitslöhne – den wirtschaftlichen Erfahrungen entspricht, fallen doch in diesen Fällen weder Lohnabgaben noch Lohnnebenkosten an, wobei diese Kosten zuzüglich einer zu berücksichtigenden Gewinnmarge etwa 50 % eines Bruttolohnes ausmachen. Wenn nun eingewendet wird, in Falle der Rechnungen der B sei von einem Aufwand von S 100.—ausgegangen worden, so entspricht dieser Betrag – bezogen auf den in den Rechnungen ausgewiesenen Stundenlohn von S 210.-- - in etwa 48% des Bruttolohnes. Bei einer derart geringfügigen Abweichung kann aber nicht davon gesprochen werden, die Bw. sei durch diesen Berechnungsmodus beschwert, wie überhaupt festzustellen ist, dass die Einschreiterin Anlass zur vorliegenden Schätzung gegeben hat und demgemäß Ungenauigkeiten, die jeder Schätzung immanent sind, hinnehmen muss.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. Februar 2004