



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RS , x, vertreten durch Dr. Andrea Simma, 1040 Wien, Favoritenstraße 22/12a, vom 30. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 27. August 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre/den Zeitraum 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1996 bis 2000 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1/1996 bis 12/2000 wird gemäß § 275 BAO i.V.m. § 250 BAO als zurückgenommen erklärt.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand der RS (idF Bw.) ist die Erbringung von Reinigungsleistungen. Gesellschafter waren FA (50%) zugleich Geschäftsführer, CA (49%) sowie KA (1%).

Die Bw. wurde hinsichtlich der Jahre 1994 bis 2000 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen.

Parallel dazu wurde die M., eine Gesellschaft mit Sitz in Funchal abgabenrechtlich geprüft wobei nach Auftrag des Landesgerichtes für Strafsachen in Wien am 29.3.2001 Hausdurchsuchungen durchgeführt und Beweismaterial beschlagnahmt wurde.

Die M erbrachte als Subunternehmer Leistungen an die Bw.

Die Bp. sah es als erwiesen an, dass es sich bei den Rechnungen der M um Scheinrechnungen gemäß § 23 BAO handelt und rechnete in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Umsätze und Betriebsergebnisse der M der Bw. (sowie der PAx) zu.

Des Weiteren ging die Bp. aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon aus, dass KA Verfügungsberechtigter über die Geschäfte der M war, rechnete ihm die resultierenden Gewinne als verdeckte Ausschüttung zu und schrieb im Haftungsweg Kapitalertragsteuer vor.

Das Finanzamt für den 6./7. und 15. Bezirk in Wien folgte der Ansicht der Betriebsprüfung, erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für 1996, setzte die vorläufig ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 1999 endgültig fest und erließ Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2000 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 bis 2000.

Die Bp. stellte u.a. fest, dass die M 1996 mit Sitz in Madeira gegründet und von den portugiesischen Behörden für vorerst 5 Jahre von der Körperschaftsteuer befreit worden war.

Die Geschäftsführerin der M, MP gab niederschriftlich bekannt dass die Firma aus steuerlichen Gründen gegründet worden sei. KA sei an sie herangetreten und habe sie als Geschäftsführerin eingesetzt. De facto sei KA von Anfang an Geschäftsführer gewesen. Ihre einzigen Leistungen hätten in der Unterschriftenleistung bei der Gründung der Gesellschaft sowie einen Liegenschaftsankauf am 4.12.1997 bestanden. Sie habe auch nur ein einziges Mal zu Beginn ihrer Tätigkeit eine Bankabhebung durchgeführt und im Jahre 2000 ihre Funktion als Geschäftsführerin zurückgelegt. Sie sei an der M zu 90% beteiligt gewesen und habe im Jahre 1998 80% ihrer Anteile an KA abgetreten und ihren Anteil an der M im Sommer 2002 um € 400,- verkauft.

Aus den bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Unterlagen geht hervor, dass das Stammkapital von Esc 750.000,- auf MP (Esc 675.000,-) sowie KA (Esc 75.000,-) entfällt. Am 2. Juni 1998 trat MP einen Anteil i.H.v. Esc 600.000,- an KA ab.

Einem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Kodizill, das KA für den Fall seines Ablebens am 19. November 1997 errichtete ist zu entnehmen, dass er Gesellschafter der M sei uzw. hinsichtlich 10% des Stammkapitals das er in eigenen Namen und weiterer 80% die MP treuhänderisch für ihn halte.

Hinsichtlich der durchgeführten Reinigungsleistungen wurde festgestellt dass Kunden der Bw. nicht in der Lage gewesen seien zu erkennen, ob das Reinigungspersonal von ihr oder der M stamme. Die M fakturiere ihre Rechnungen an die Bw. ohne Mehrwertsteuer nach dem 'Regel 800 Gesetz'.

Aus den Darstellungen des Bp.-Berichtes (auf die sich über 23 Seiten erstreckende Sachverhaltsdarstellung wird hier verwiesen) geht hervor, dass es sich bei den Kunden und Lieferanten der M um österreichische Kunden uzw. ehemalige Geschäftspartner der Bw. gehandelt habe.

Die Bw. habe der M die gesamte Infrastruktur (Geschäftsräume, Personal, Telekommunikationsgeräte etc.) zur Abwicklung ihrer Geschäfte überlassen und dafür kein Entgelt verrechnet. Auch die Kunden seien ohne Entgelt der M überlassen worden.

Die M verfüge in Madeira lediglich über ein kleines Büro, wobei keine operativen Tätigkeiten festgestellt werden konnten. Die dort einlangende Post sei über Boten nach Wien versendet worden.

Im Rahmen der Hausdurchsuchung seien umfangreiche Geschäftsunterlagen wie u.a. Kassabücher, Saldenlisten, Bilanzen sowie ein Firmenstempel der M in Wien vorgefunden und beschlagnahmt worden.

Die M habe sich österreichischer Fax- und Handynummern sowie österreichischen Personals bedient, die beschlagnahmten Geschäftsunterlagen seien in den Räumlichkeiten der Bw. geführt worden.

KA sei laut Darstellung der Oberbank über alle Bankkonten der M zeichnungs- und verfügberechtigt und habe sie alleine nach außen vertreten.

Die Bp. sah es u.a. auf Grund dieser Feststellungen als erwiesen an (vgl. Bp-Bericht S 28 unten) dass die Fakturierung über die M in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß §§ 21, 23 BAO nur aus steuerlichen Gründen erfolgt und Rechnungen an die tatsächlichen Leistungsempfänger in Wahrheit ausschließlich im Auftrag von KA über die M ausgestellt worden seien.

Tatsächlicher Leistungserbringer der Reinigungsleistungen sei die Bw.

Als Konsequenz wurden alle Umsätze und Gewinne der M der Bw. sowie der PAx (an die die M ebenfalls fakturiert hatte) zugerechnet.

Für die Berechnung der Umsatzsteuer wurden die Umsätze der (bei der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Bilanzen) M herangezogen, diese um Umsätze lt. Rechnungen der M an die PAx gekürzt (Bp-Bericht Tz. 26) und der verbleibende Betrag der Bw. zugerechnet.

In analoger Weise wurde bei der Erhöhung des Gewinnes sowie der Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung vorgegangen (vgl. Bp-Bericht Tz. 33).

Die Bw. erhab mit Eingabe vom 30. September 2003 fristgerecht Berufung. Die Bp. sei (bei der M) von einer Scheinfirma ausgegangen, was angesichts der Tatsache, dass diese auch im Ausland Aufträge abgewickelt habe, leicht zu entkräften sei.

Das zuständige Finanzamt erließ am 27. Oktober 2003 einen Mängelbehebungsbescheid, mit dem es u.a. darauf hinwies, dass die Berufung näher umschriebene Mängel gemäß § 250 BAO aufweise und wies die Bw. an, diese gemäß § 275 BAO bis 20. November 2003 zu beheben.

Einem Ersuchen der Bw. auf Fristverlängerung vom 20. November 2003 wurde mit Bescheid des Finanzamtes Wien für den 6./7. und 15. Bezirk mit Hinweis auf die Gefahr der Verschleppung des Verfahrens mit Bescheid vom 28. November 2003 nicht stattgegeben.

Der zuständige Betriebsprüfer hatte in einer Stellungnahme vom 29. Oktober 2003 darauf hingewiesen, dass die Bw. bereits während des Verfahrens wiederholt in die beschlagnahmten Unterlagen Einsicht genommen und von den relevanten Unterlagen Fotokopien (z.T. mit einem von ihr selbst mitgebrachten Kopiergerät) erstellt habe, ihr am 1. April 2003 eine vollständige Sachverhaltsdarstellung übermittelt und auch nach Beendigung der Betriebsprüfung am 23. Mai 2003 eine Besprechung über sämtliche Feststellungen abgehalten, im Zuge derer die sachverhaltsrelevanten Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

Die Behörde gewährte eine letztmalige Nachfrist von zwei Wochen.

Die Bw. ergänzte ihr Begehren mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 unter Beilage einer Aktennotiz vom 4. Dezember 2003 aus der hervorgeht, dass die M nahezu ausschließlich Umsätze an die Bw. und nur im geringen Maß an Dritte erbracht habe. Leistungen der Bw. an ihre jeweiligen (dritten) Auftraggeber seien mit Umsatzsteuer fakturiert worden. Rechnungen der M an die Bw. (dort Subunternehmerleistungen) seien hingegen ohne Umsatzsteuerausweis erfolgt. Die Bp. unterstelle Scheingeschäfte, rechne die Umsätze der M der Bw. zu und unterziehe diese der Umsatzsteuer (gesamt € 1.489.914,84 für die Jahre 1996-2000). Dabei sei unberücksichtigt geblieben, dass der weitaus größte Teil dieser Rechnungen an die Bw. (als Leistungsempfänger) ausgestellt worden sei.

Selbst wenn man von Scheingeschäften der M ausgehe (was bestritten werde) sei auch in diesem Fall kein umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalt gegeben, würden die steuerfreien Umsätze diesfalls doch zu nicht steuerbaren Innenumsätzen führen.

Die (wenigen) von der M direkt (an Dritte) fakturierten steuerfreien Leistungen würden nach Vorlage konkreter Zahlen durch die Bp. von der Bw. berichtet.

Aus den Annahmen der Bp. könne sich lediglich eine Gewinnverschiebung ergeben, umsatzsteuerlich relevante Vorgänge seien nicht vorhanden.

Das Finanzamt erstreckte in der Folge die Frist zur Behebung der Mängel der Berufung bis 30. Jänner 2004.

Die Bw. ergänzte mit Eingabe vom 23. Jänner 2004 ihre Berufung in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages wie folgt:

,1. Die Bescheide werden hinsichtlich der vorgeschriebenen Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragsteuer angefochten.

2. Hinsichtlich der Umsatzsteuer verweise ich auf beiliegenden Aktenvermerk. Die Umsatzsteuervorschreibung entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage und ist daher zur Gänze aufzuheben.

3. Dementsprechend kann auch die verdeckte Gewinnausschüttung in der vorliegenden Form – da aus Innenumsätzen abgeleitet – nicht weiter aufrecht erhalten werden und ist ebenfalls aufzuheben.'

Mit Fax vom 23. Februar 2004 wurde der Bw. erneut die Möglichkeit zur Akteneinsicht gewährt.

Zur Darstellung der Bw. dass es sich bei den Umsatzzurechnungen um nicht steuerbare Innenumsätze handle wurde erläutert, dass KA wiederholt vergeblich aufgefordert worden sei, die zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung notwendige kausale Buchhaltung sowie Belege der M vorzulegen, weshalb eine Kontenabstimmung zwischen den Unternehmen nicht vorgenommen werden konnte. Es sei zwar behauptet worden, dass auf Seiten der Bw. in den Bilanzen Konten mit der Bezeichnung M offen gelegt worden seien, eine derartige Kontenbezeichnung sei indes nicht feststellbar.

In weiterer Folge nahm die Bp. zur Berufung der Bw. mit Schreiben vom 11. März 2004 Stellung.

Hinsichtlich der von der Bw. behaupteten fehlenden Möglichkeit der Akteneinsicht wurde die Stellungnahme der Bp. vom 29. Oktober 2003 wiederholt und um die zwischenzeitlich weitere ergebnislose Aufforderung zur Akteneinsicht ergänzt.

Zur Ansicht der Bw. wonach die Bp. hinsichtlich der M eine Scheinfirma unterstelle wurde ausgeführt, dass es sich bei der M um keine Scheinfirma sondern um eine in Portugal ansässige Firma handle, die in Österreich missbräuchlich für Rechnungsausstellungen (Gewinnverlagerung nach Portugal) eingesetzt worden sei. Die gegenständlichen Umsätze seien nicht von der M sondern von der Bw. erbracht worden. Der Berufung, wonach die M im

Ausland Umsätze erbracht habe sei entgegenzuhalten, dass in den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bilanzen der M keine ausländischen Kunden aufscheinen würden.

Zu den Innenumsätzen wurde dargelegt, dass die M gemäß den bei der Hausdurchsuchung vorgefundenen Bilanzen (Hinweis auf Tz. 21 des Bp.Berichtes) Umsätze nicht nur an die Bw. sondern auch an andere Kunden erbracht habe. Von der M seien Teile der Buchhaltung zur Überprüfung der Vollständigkeit der beschlagnahmten Ausgangsrechnungen bzw. zur Konsolidierung zwischen Aufwendungen und Erträgen zwischen M und Bw. ergebnislos abgefordert worden. Es habe demnach keine Kontenabstimmung erfolgen können.

Die im Firmenbuch ausgewiesene Masseverwalterin der zwischenzeitlich in Folge des Konkursverfahrens aufgelösten Bw. ersuchte mit Schreiben vom 30. April 2004 die Frist für die Gegenäußerung bis 1. Juni 2004 zu erstrecken, was das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Mai 2004 ablehnte, nachdem die Bw. die Frist zur weiteren Akteneinsicht ungenutzt habe verstreichen lassen.

Gemäß der mit Schreiben vom 6. Mai 2004 erfolgten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp. wird zur dort getroffene Aussage, wonach die M in Österreich auch andere Kunden gehabt hätte angeführt, dies sei nur insofern richtig, als es sich um ca. 1% des Gesamtumsatzes der M gehandelt habe. Die Bp. sei den Beweis schuldig geblieben, um welche Kunden es sich handle, was einen schweren Verfahrensmangel darstelle.

Aus den Konten der Bw. leite sich ab, dass der Großteil des Umsatzes der M aus Geschäften mit der Bw. stamme. Die M habe Leistungen an die Bw. im Gesamtausmaß von € 8.115.454,- erbracht und darüber Rechnungen gelegt. Es sei zu begründen, warum Ausgangsrechnungen der M nicht Eingangsrechnungen der Bw. sein sollten.

Die Auswirkung der Fakturierung zwischen diesen Unternehmen wurde wie folgt dargelegt:

	Umsätze Bw.	Fremdleistungen	davon M
	€	€	€
1996	1.706.776	429.276	390.482
1997	2.314.151	853.334	757.948
1998	2.619.804	1.358.012	1.290.443
1999	3.021.017	1.763.814	1.710.246
2000	3.324.328	1.932.597	1.831.225
2001	3.613.249	2.243.794	2.135.443
Gesamt	16.599.325	8.580.827	8.115.787

Mit Bescheid vom 24. Februar 2005 erließ der UFS erneut einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO. Der Berufung vom 30. September 2003 könne weder die gemäß § 250

BAO erforderliche Begründung entnommen werden, noch welche Änderungen des Bescheides beantragt würden.

Nach Fristerstreckung legte die Bw. die bislang im Verfahren mit dem Finanzamt angefallene Korrespondenz mit Eingabe vom 22. März 2003 (richtig wohl 22. März 2005) vor.

In einem weiteren Vorhalt des UFS vom 24. Oktober 2008 wurde die Darstellung der Bw. vom 6. Mai 2004 einer näheren Analyse unterzogen. Demnach sei den Bilanzen der Bw. zwar die Höhe der an sie erbrachten Fremdleistungen in gesamter Höhe zu entnehmen, nicht jedoch welcher Anteil auf Fremdleistungen der M entfalle. Für das Jahr 1996 gehe aus einer von der Bw. am 20. Jänner 1998 dem Finanzamt vorgelegten Darstellung (Fragenbeantwortung) hervor, dass die fraglichen Fremdleistungen an die Bw. durch eine Reihe von Gesellschaften erbracht worden seien. Wenn die Bw. behaupte, dass die M im Jahr 1996 Fremdleistungen i.H.v. € 390.482,- (öS 5.373.149,-) an die Bw. erbracht habe stehe dem die Darstellung aus dem erwähnten Schreiben vom 20. Jänner 1998 gegenüber, wonach die M lediglich (Fremd-)Leistungen i.H.v. öS 1.818.020,- an die Bw. erbracht habe. Die Bw. wurde um Aufklärung der Differenz sowie entsprechende Aufgliederungen für die Jahre 1997 bis 2000 ersucht.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 14. November 2008 einen Fristverlängerungsantrag bis 28. November 2008 ein, der ohne Vorlage weiterer Unterlagen verstrich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer/Kapitalertragsteuer

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat.

Gemäß § 245 Abs. 3 BAO kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufung gehemmt.

§ 250 Abs. 1 BAO lautet:

Die Berufung muss enthalten:

- die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- eine Begründung.

§ 275 BAO lautet:

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Die Zuständigkeit des UFS als Abgabenbehörde 2. Instanz zur Erklärung, dass eine Berufung als zurückgenommen (u.a. gemäß § 275 BAO) gilt, ergibt sich u.a. aus § 284 Abs. 3 BAO: Der Berufungssenat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Berufung zurückzuweisen (§ 273) oder als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist oder wenn eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 erfolgt.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz erließ hinsichtlich der, am 30. September 2003 eingegangenen Berufung am 27. Oktober 2003 einen Bescheid gemäß § 275 BAO mit der sie die Bw. aufforderte, die der Berufung innwohnenden Mängel zu beheben. Der Berufung fehle - die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden; - die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden; - eine Begründung.

Dem Ansuchen um Fristverlängerung der Bw. vom 20. November 2003 wurde mit Bescheid vom 28. November 2003 nicht stattgegeben. Eine Nachfrist von 2 Wochen ab Zustellung des Bescheides wurde gewährt.

Die Bw. brachte daraufhin mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 (eingelangt am 10. Dezember 2003) eine Ergänzung zur Berufung ein. Die der Eingabe beiliegende Aktennotiz betrifft Erläuterungen zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide.

Die im Bescheid vom 28. November 2003 (Abweisung der Fristverlängerung) festgelegte Frist wurde (einem Aktenvermerk entnehmbar) bis 31. Jänner 2004 verlängert.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2004 wurde der Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes wie folgt beantwortet:

- "1. Die Bescheide werden hinsichtlich der vorgeschriebenen Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuer angefochten.
2. Hinsichtlich der Umsatzsteuer verweise ich auf beiliegenden Aktenvermerk. Die Umsatzsteuervorschreibung entbehrt jeglicher Rechtsgrundlage und ist daher zur Gänze aufzuheben.
3. Dementsprechend kann auch die verdeckte Gewinnausschüttung in der vorliegenden Form – da aus Innenumsätzen abgeleitet – nicht weiter aufrecht erhalten werden und ist ebenfalls aufzuheben."

Eine Begründung der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbescheide ist dem Schreiben nicht auszumachen.

Dass, wie die Bw. vermeint, für den Fall, dass die Umsätze der M, sollten sie als Scheingeschäfte qualifiziert und der Bw. zugerechnet werden, ein nicht steuerbarer Innenumsatz vorliegen würde hat auf die ertragsteuerliche Beurteilung keinen Einfluss.

Die Argumentation der Bw., nach der sie die (steuerfrei behandelten)

Subunternehmerleistungen der M ihrerseits steuerpflichtig an Auftraggeber verrechnet hätte vermag nicht zu begründen weshalb keine Gewinnverlagerung zu Lasten der Bw. verbunden mit einer Ausschüttung zugunsten des Gesellschafters und faktischen Machthabers KA vorliegen sollte.

Wie die Bp. i.R.d. Niederschrift zur Schlussbesprechung Tz. 10 dargestellt hat, wurde die M zwischengeschaltet, um Gewinne aus rein steuerlichen Gründen nach Madeira zu verlagern. Die Korrektur erfolgte durch Zurechnung des bei der M angefallenen adaptierten Gewinnes (Bp. Bericht Tz. 27).

Die Bw. bestätigt die aus Sicht der Bp. bei den von ihr getroffenen Annahmen erforderlichen Korrekturen (wenn sie diesen auch nicht folgt) indirekt mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 wenn sie nach Darstellung umsatzsteuerlicher Aspekte ausführt: „Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass aus dem Gesichtspunkt der Betriebsprüfung lediglich eine Gewinnverschiebung vorliegen kann, umsatzsteuerlich relevante Vorgänge sind nicht vorhanden“.

Die Ausführungen zur Begründung der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide können der Bw. hinsichtlich der Berufung gegen die Körperschafts- und Kapitalertragsteuerbescheide nicht zum Erfolg verhelfen zumal festzuhalten ist, dass (zwei) Mängelbehebungsaufträge ergebnislos blieben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Umsatzsteuer

§ 119 (1) BAO lautet:

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

§ 184 BAO 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.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder

Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 21 (1) BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Laut § 23 (1) BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Bp. ist in Ansehung des von ihr erhobenen Sachverhaltes zum Schluss gekommen, dass die Rechnungen der M in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO der Bw. zuzurechnen sind.

Maßgeblich dafür war u.a., dass die M de facto einem Gesellschafter der Bw. zuzurechnen war. Dies ergibt sich u.a. wie in Tz. 14 Bp.-Bericht dargestellt, aus einem Kodizill von KA vom 17. November 1997, wonach er 10% an der Gesellschaft direkt und 80% über die Treuhänderin MP (zugleich Geschäftsführerin der M) hält sowie der Aussage von MP, nach der die Gesellschaft aus steuerlichen Gründen errichtet worden ist und KA von Beginn weg de facto Geschäftsführer war.

Weiters die Feststellungen, nach denen die gesamte Geschäftsabwicklung (Auftragerteilung für den Wareneinkauf, Vertragsabschlüsse, Kundenbetreuung, Personalaufnahme und Entlassung udlg.) durch KA unter Inanspruchnahme der Räumlichkeiten und des Personals der Bw. erfolgt sei. Das Personal das die Arbeiten für die M durchführte war bei der österreichischen Gebietskrankenkasse gemeldet. In Portugal befindet sich lediglich ein 20-30qm großes Büro. Auf diverse Niederschriften i.Z.m. der Personaleinstellung und Verwendung (vgl. Tz. 21 Bp. Bericht) wird verwiesen.

Die Bw. tritt obigen Feststellungen der Bp. nicht entgegengetreten. Sie behauptet zwar im Rahmen ihrer Berufung vom 30. September 2002 die M habe auch im Ausland Aufträge in nicht unbeträchtlichem Ausmaß abgewickelt, legt hiezu aber keine Nachweise vor.

Bei dem von der Bp. festgestellten Sachverhalt kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass Leistungsbeziehungen zwischen der M und der Bw. Scheingeschäfte darstellen und tatsächlicher Leistungserbringer der fraglichen Reinigungsleistungen die Bw. war.

Die Bw. geht in der Folge davon aus, dass, würde man der Ansicht der Bp. folgen, ein nicht steuerbarer Innenumumsatz vorliegen würde, da Leistungsempfänger und Leistungserbringer zusammenfallen.

Von einem Innenumumsatz ist nur dann auszugehen, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich und die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Gesellschaften gewährleistet ist. Eine solche Einheitlichkeit liegt nicht vor.

Die Bw. geht wohl, zieht man ihre Darstellung laut Schreiben vom 6.5.2004 heran davon aus, dass den im Aufwand erfassten Fremdleistungen der M an sie entsprechende Ausgangsrechnungen gegenüberstehen, weshalb es bei Erfassung der Erlöse der M bei der Bw. durch die Bp. zu einer nochmaligen Erfassung käme.

Eine solche Sichtweise könnte gerechtfertigt sein, wenn man zugrundelegt, dass die Bw. sämtliche Ausgangsrechnungen der M (bei ihr) als Eingangsrechnungen erfasst und (weiterfolgend) entsprechende Erlöse gegenüber Dritten (Kunden) verbucht hat.

Die Bp. ist jedoch erkennbar davon ausgegangen, dass den Erlösen der M aus Leistungen an die Bw. keine entsprechenden Eingänge und Erlöse bei der Bw. gegenüberstanden.

Eine Konsolidierung der Verrechnung zwischen den Leistungen der M und der Bw. scheiterte daran, dass der Bp. die erforderlichen Buchhaltungsunterlagen der M nicht zur Verfügung gestellt wurden.

Kann die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind, hat sie zu schätzen (§ 184 BAO).

Die Bp. hat nach ergebnislosen Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen die im Zuge der Hausdurchsuchung beschlagnahmten Bilanzen der M ihrer Erlöszurechnung zu Grunde gelegt und davon Umsätze der M an die PAx in Abzug gebracht (vgl. Bp. Bericht Tz. 26).

Fraglich ist, ob sich die Erlöszurechnung der Bp. der Höhe nach als gerechtfertigt erweist. Hierbei ist nach Ansicht des UFS davon auszugehen, dass bei der Bw. verbuchte Fremdleistungsaufwendungen der M auch zu entsprechenden Erlösen und somit versteuerten Umsätzen geführt haben.

Im Schreiben der Bw. vom 6. Mai 2004 findet sich eine Aufstellung der an die Bw. erbrachten Fremdleistungen laut Bilanz (bezogene Leistungen) sowie eine wertmäßige Aufgliederung der davon (anteilig) auf die M entfallenden Fremdleistungen. Demnach hat die M per 1996 Leistungen i.H.v. € 390.482,- an die Bw. erbracht.

Im Veranlagungsakt liegt ein Antwortschreiben vom 14. April 1998 auf ein Ergänzungsansuchen des Finanzamtes vom 20. Jänner 1998 auf, mit dem die Bw. zur Aufgliederung der Aufwendungen für bezogene Leistungen des Jahres 1996 i.H.v. S 5.906.971,93 (€ 429.276,-) aufgefordert wurde. Der tabellarischen Übersicht ist zu entnehmen, dass die Leistungen der M an die Bw. S 1.818.020,- (€ 132.120,67) betragen.

Die Darstellungen der Leistungen der M an die Bw. per 1996 divergieren somit um € 258.361,- (€ 390.482,- abzügl. € 132.121,-) wobei den Angaben gemäß Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 1998 höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist, wurden sie doch einerseits

zeitnäher erstellt und findet sich dort auch eine genaue zahlenmäßige Auflistung sämtlicher Gesellschaften, die Fremdleistungen an die Bw. erbracht haben.

Die Bw. wurde mit Vorhalt des UFS auf die Divergenz des Jahres 1996 mit der Bitte um Aufklärung ebenso hingewiesen wie aufgefordert, der Tabelle (laut Antwortschreiben vom 14. April 1998) analoge Aufstellungen auch für die Jahre 1997 bis 2000 vorzulegen.

Die Vorlage entsprechender Aufklärungen/Unterlagen unterblieb.

Nach Ansicht des UFS stellen die von der Bw. im Schreiben vom 6. Mai 2004 dargestellten Fremdleistungen der M eine taugliche Grundlage dar, die von dieser an die Bw. erbrachten nicht verbuchten Leistungen abzuschätzen, wobei davon auszugehen ist, dass ihnen keine Umsätze der Bw. gegenüberstehen. Mangels Vorlage weiterer Unterlagen werden die Verhältnisse des Jahres 1996 auf die Folgejahre umgelegt.

Dabei wird angenommen, dass ein prozentuell gleich bleibender Anteil an Fremdleistungen von der M (bezogen auf die Gesamtleistungen) erbracht und in der Buchhaltung der Bw. im Aufwand (=Fremdleistungen M 'verbucht' vgl. Tab. unten) sowie Erlös erfasst wurde.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Schätzung mangels Mitwirkung der Bw. einen hohen Grad der Unsicherheit aufweist aber auch unter Bedachtnahme auf die Behauptung der Bw., dass die M rund 1% ihres Gesamtumsatzes gegenüber Dritten Kunden erbringt ist ein 30%iger Sicherheitszuschlag gerechtfertigt.

Fremdleistungen 1996 lt.
Schreiben vom 14.4.1998

	öS	€	
Fremdleistungen M	1.818.020,00	132.120,67	30,78%
Fremdleistungen andere	4.088.946,54	297.155,33	69,22%
Fremdleistungen 1996 lt. Bilanz	5.906.966,54	429.276,00	

Fremdleistungen gesamt lt.

Bw., Bilanz	1996 €	1997 €	1998 €	1999 €	2000 €
davon M (geschätzt) in %	30,78%	30,78%	30,78%	30,78%	30,78%
Fremdleistungen M 'verbucht'	132.120,67	262.635,36	417.962,92	542.858,86	594.806,15

Fremdleistungen M lt.

Schreiben 6.5.2004	390.482,00	757.948,00	1.290.443,00	1.710.246,00	1.831.225,00
ergibt Fremdleistungen 'unverbucht'	258.361,33	495.312,64	872.480,08	1.167.387,14	1.236.418,85

zuzügl. 30% Sicherheitszuschlag	77.508,40	148.593,79	261.744,02	350.216,14	370.925,66
Zurechnung Erlöse lt. UFS	335.869,73	643.906,43	1.134.224,11	1.517.603,28	1.607.344,51

Erlöszurechnung lt. Bp. 178.645,38 764.247,00 1.918.314,79 2.675.343,34 1.892.801,03

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	1996	1997	1998	1999	2000
	€	€	€	€	€
Entgelte 20% lt. Bescheid	1.873.904,87	3.080.534,18	4.536.144,27	5.667.296,24	5.216.404,03
abzügl. Zuschätzung Bp.	-178.645,38	-764.247,00	-1.918.314,79	-2.675.343,34	-1.892.801,03
zuzügl. Zuschätzung UFS	335.869,73	643.906,43	1.134.224,11	1.517.603,28	1.607.344,51
Entgelt lt. UFS 20%	2.031.129,23	2.960.193,61	3.752.053,59	4.509.556,18	4.930.947,51

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer

	1996	1997
	€	€
Gesamtbetrag der Entgelte	2.031.129,23	2.960.193,61
davon zu versteuern mit 20%	2.031.129,23	406.225,85
Summe Umsatzsteuer		406.225,85
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-96.938,08
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	309.288,00	514.613,00

	1998	1999
	€	€
Gesamtbetrag der Entgelte	3.754.246,94	4.510.862,72
davon zu versteuern mit 20%	3.752.053,59	750.410,72
davon zu versteuern mit 10%	2.193,35	219,34
Summe Umsatzsteuer	750.630,05	1.306,54
		130,65
		902.041,89

Gesamtbetrag der Vorsteuern	<u>-62.168,79</u>	<u>-72.936,65</u>
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)	<u>688.461,00</u>	<u>829.105,00</u>

	2000	
	€	€
Gesamtbetrag der Entgelte	4.931.058,70	
davon zu versteuern mit 20%	4.930.947,51	986.189,50
davon zu versteuern mit 10%	111,19	11,12
Summe Umsatzsteuer		986.200,62
Gesamtbetrag der Vorsteuern		<u>-84.903,54</u>
Zahllast (gerundet gem. § 204 BAO)		<u>901.297,00</u>

Wien, am 15. Dezember 2008