



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Walter Bilek im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung der S, x, vertreten durch Masseverwalter Dr. Wolfgang Pitzal, 1040 Wien, Paulanergasse 9, vom 6. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch OR Mag. Brigitte Kempf, vom 27. Januar 2003 betreffend Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum 1. Januar 2002 bis 31. Juli 2002, Wiederaufnahmbescheid betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung 2/2002 sowie Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 1-7/2002 nach der am 11. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Januar und Februar 2002 sowie Juni bis Juli 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide März und April 2002 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Mai 2002 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für Februar 2002 wird gemäß § 256 (3) BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung betreffend den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer Jänner bis Juli 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird 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 des Unternehmens der S ist die Ausübung des Baugewerbes. Alleinige und zugleich geschäftsführende Gesellschafterin ist Sa.

Wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum März 2002 bis Mai 2002 wurden Umsatzsteuervorauszahlungen im Schätzungswege mit jeweils € 13.000,- pro Monat bescheidmäßig vorgeschrieben, wogegen mit Schriftsatz vom 6. September 2002 berufen wurde. Als Begründung wurden die bislang nicht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum März bis Mai 2002 der Berufung angeschlossen und die Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Im Zuge einer die Voranmeldungszeiträume Jänner 2002 bis Juli 2002 umfassenden Umsatzsteuersonderprüfung (idF. USO) wurde bei der Bw. aus Rechnungen von 4 Subunternehmen die Abzugsfähigkeit der in Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern mit nachfolgenden Argumenten versagt:

- a) Z, FN1 (Tz. 2 Umsatzsteuersonderprüfungbericht i.d.F. USO-Bericht)
  - Keine polizeiliche Meldung der Z an der Adresse x1;
  - Erhebungen hätten ergeben, dass der Gesellschaftergeschäftsführer dort weder gemeldet noch tatsächlich wohnhaft gewesen sei;
  - Die Rechnungen der Z wiesen dasselbe Erscheinungsbild wie die Rechnungen der Bw. auf, woraus geschlossen werde, dass die Bw. Machthaber der Z gewesen sei.
- b) B, FN2 (Tz. 3 USO-Bericht)
  - Der Firmenbuchauszug zeige, dass die B nicht unter x2 eingetragen sei;
  - Die zuvor genannte Anschrift stimme mit jener der Z-KEG überein, welche laut Einstufung der Abgabenbehörde, nur zu dem Zweck gegründet worden sei, um anderen Firmen Schein- und Deckungsrechnungen zu liefern;
- c) A, FN3 (Tz. 4 USO-Bericht)
  - Laut Erhebungen bei der Liegenschaftseigentümerin für x3, habe kein Mietvertrag mit der A bestanden, daher liege eine Scheinadresse vor.

---

d) G, (Tz. 5 USO-Bericht)

- Bei der Rechnungsanschrift x4 handle es sich um eine Domizilanschrift.
- An dieser Anschrift seien laut Kenntnis der Abgabenbehörde schon einige Baufirmen domiziliert gewesen. Ein eigener Geschäftsbetrieb sei nicht ersichtlich.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wurde in den Rechnungen sämtlicher Subunternehmungen nicht die richtige Adresse angeführt. Außerdem würden in den Rechnungen nicht die Art der erbrachten Leistung sowie deren Umfang bezeichnet. Aus diesen Gründen wurde der Vorsteuerabzug hinsichtlich der in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge versagt.

Darüber hinaus wurde angenommen, dass obige Firmen nur gegründet worden seien, um Scheinrechnungen an andere Firmen auszustellen, Dienstnehmer formhalber anzumelden und die Abgaben dafür bewusst nicht abzuführen. Aufgrund dieser Zweifel an der tatsächlichen Leistungserbringung durch die zuvor erwähnten Subfirmen wurde der Betriebsausgabencharakter der in Rechnung gestellten Beträge im Wege der Schätzung nur in Höhe von 30 % anerkannt. Die Schätzung wurde damit begründet, dass die Subunternehmungen ihre Leistungsstunden mit € 21,80 fakturiert hätten, während der branchenübliche Facharbeiterstundenlohn nur € 6,54 netto betrage. In Höhe von 70 % der Rechnungsbeträge, d. s. insgesamt € 179.606,66 wurde somit der Betriebsausgabencharakter der Rechnungen nicht anerkannt. Im Ausmaß dieser wurden bei der Bw. Mehrgewinne angenommen und als verdeckte Ausschüttungen der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen. Aufgrund dieser Feststellungen ergingen für den Zeitraum Jänner 2002 bis Juli 2002 entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide sowie der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer. Die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum März 2002 bis Mai 2002 erfolgte mittels abändernden Berufungsvorentscheidungen. Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Februar 2002 erging im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren.

In der gegen die zuvor genannten Abgaben- und Haftungsbescheide eingebrachten Berufung bzw. dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 6. Februar 2003 brachte die Bw. folgendes vor:

**1. Strittige Vorsteuern (Tz. 1 ff. USO-Bericht):**

a) Z

Laut Auszug aus dem Firmenbuch sei die Be im Mai 2002 in Z umbenannt worden und an die Adresse x1 verzogen. Fest stehe, dass die Z beim Finanzamt registriert sei. Tatsache sei auch, dass die Z unter der Adresse x1 einen Telefonanschluß aufweise. Dies gehe aus einem Auszug aus dem elektronischen Telefonbuch hervor. Die Betriebsprüfung versuche die Existenz der Z mit dem Hinweis zu verneinen, dass an der Adresse x1 kein Gesellschafter-Geschäftsführer polizeilich gemeldet sei. Eine derartige Meldung sei nicht erforderlich. Schließlich versuche die Betriebsprüfung die Rechnungen der Z als Scheinrechnungen darzustellen, indem sie ein einheitliches Schrift- bzw.

---

Erscheinungsbild der Rechnungen der Z und der Bw. zu konstruieren versuche. Sowohl das Schriftbild, als auch die Spalteneinteilung, wie überhaupt das gesamte Erscheinungsbild, wiesen keine Ähnlichkeit auf. Wenn die Betriebsprüfung vermeine, die Rechnungen der Z würden nicht über Umfang und Art der Leistung Aufschluss geben, werde auf die Rechnungskopien verwiesen, auf welchen die Leistungs- und Mengenangabe handelsüblich eindeutig aufscheine.

b) B

Wie aus einer beiliegenden Stellungnahme der B eindeutig ersichtlich sei, seien die Geschäfte an der Adresse x2 betrieben worden. Nachdem gegen den Geschäftsführer der B wegen Hinterziehung der Umsatzsteuer ein Strafverfahren eröffnet worden sei, könne die Betriebsprüfung nicht behaupten, die B habe nicht existiert oder die Finanzverwaltung hätte von der Existenz der B nichts gewusst.

Tatsache sei, dass im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und auch zum Zeitpunkt der finanzamtlichen Prüfung bei der B die Adresse x2 jener Ort gewesen sei, von dem aus die Geschäfte der B getätigt worden seien. Wie der Geschäftsführer angegeben habe, würden sich an dieser Adresse auch jetzt noch sämtliche Geschäftsunterlagen und auch Werkzeuge des Unternehmens befinden.

c) A

Die als Bescheidbegründung dienende Niederschrift über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung besage, dass die von der A angeführte Rechnungsadresse x3 eine Scheinadresse gewesen sein solle. Weiters solle nach Angaben der Besitzerin des Hauses kein Mietvertrag bestanden haben und keine Miete bezahlt worden sein. Wie die Betriebsprüfung zu derartigen Feststellungen gelange, sei unklar. Die Besitzerin des Hauses in x3 sei JC. In einem Telefonat habe JC mitgeteilt, dass ein Mietvertrag mit der A bzw. deren Geschäftsführer RD errichtet worden sei. Die Wohnung sei bezogen worden. In der Folge seien jedoch keine Mieten bezahlt worden, sodass es vor ca. 4-5 Monaten zur Delegierung gekommen sei.

Darüber hinaus sei fraglich, wie die Telekom an dieser Adresse den Telefonanschluss der A Tel. Nr. T1 habe herstellen können.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der A würden den Juli 2002 betreffen. In diesem Zeitraum hätte die A jedenfalls den tatsächlichen Firmensitz in x3 innegehabt.

d) G

Aufgrund der Tatsache, dass die G ein Büroservice beschäftigt habe, vermute die Betriebsprüfung das Vorliegen gesetzwidriger Umstände.

Die Betriebsprüfung habe jedenfalls nicht den wirtschaftlichen Inhalt des Büroservices gewürdigter.

Die Betriebsprüfung führe selbst an, dass der Geschäftsführer der G, AM mit dem Büroservice für den Zeitraum 1. August 2002 bis 1. August 2003 einen diesbezüglichen Vertrag abgeschlossen habe.

Ein Bauunternehmen wie die G erledige ihre Arbeiten auf Baustellen und nicht in Büros. Wenn derartige Unternehmen eine gewisse Größe nicht überschreiten, sei es verständlich die Fixkostenbelastung möglichst gering zu halten. Eine nur zum Telefonabheben und der Post entgegenzunehmenden Bürokraft würde Fixkosten darstellen, welche eingespart werden könnten. Dasselbe gelte auch für Büroräume, die nur wenige Stunden in der Woche genutzt würden. Diesem Zweck komme ein derartiges Büroservice entgegen. Ohne Kapitaleinsatz zur Anschaffung stehe die fallweise benötigte Infrastruktur, wie Kopiergeräte, Faxgeräte, Computer etc. zur Verfügung.

Es werde die Vernehmung des Geschäftsführers des gegenständlichen Büroservice als Zeugen zu dem Beweisthema beantragt, inwieweit die Dienste durch die G tatsächlich in Anspruch genommen worden seien.

## 2. Kapitalertragsteuer (verdeckte Ausschüttung)

Die Betriebsprüfung stelle die Vermutung auf, dass die fraglichen Lieferanten der Bw. nur zu Betrugszwecken gegründet worden seien. Sie würde nicht die Frage, ob die in Rechnung gestellten Arbeiten von den Lieferanten ausgeführt wurden. In der Niederschrift seien keine Entscheidungsgründe angeführt, die die Annahme von Scheinrechnungen rechtfertigen würden.

Ohne nähere Begründung behauptete die Betriebsprüfung, dass die fraglichen Rechnungen nicht bezahlt worden und stattdessen Nettolöhne ausbezahlt worden seien. Die Betriebsprüfung habe jedoch keine Auskunft darüber gegeben, wem die Nettolöhne ausbezahlt werden sollen. Auch die angenommene Höhe der Nettolöhne sei nicht begründet worden. Ohne auf die verschiedenen Tätigkeiten Bedacht zu nehmen, sei der Betrag von € 6,54 angenommen worden. Dabei habe die Betriebsprüfung nicht berücksichtigt, dass Vorarbeiter, Maurer, Helfer und Poliere nicht gleich viel verdienen. Es werde behauptet, von irgendjemand seien nicht angemeldete Arbeitskräfte beschäftigt worden. Tatsache sei jedoch, dass von den Subfirmen Arbeitskräfte beschäftigt worden seien oder weiter Subfirmen eingesetzt gewesen wären, welche Arbeitskräfte beschäftigt hätten.

Die Berufung und der Vorlageantrag wurden seitens des Finanzamtes Wien 3/11 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers fanden sich Umsatzsteuervoranmeldungen vom 9. Dezember 2002, mit welchem die Bw. u. a. für den Zeitraum Jänner 2002 bis Juli 2002 folgende Bemessungsgrundlagen erklärt hat:

	Jan 02 Euro	Feb 02 Euro	Mrz 02 Euro	Apr 02 Euro
Umsatz laut Bw.	42.054,54	68.786,68	48.732,91	40.378,93

davon 20 % Umsatzsteuer	8.410,91	13.757,34	9.746,58	8.075,79
Vorsteuer lt. Bw.	-	<u>-11.561,81</u>	<u>-7.736,13</u>	<u>-7.094,07</u>
	<u>8.034,63</u>			

Zahllast lt. Bw.	376,28	2.195,53	2.010,45	981,72
------------------	--------	----------	----------	--------

	Mai 02	Jun 02	Jul 02	
	Euro	Euro	Euro	
Umsatz laut Bw.	60.416,44	113.936,15	95.336,10	
davon 20 % Umsatzsteuer	12.083,29	22.787,23	19.067,22	
Vorsteuer lt. Bw.	<u>-6.117,66</u>	<u>-15.202,02</u>	<u>-28.451,14</u>	
Zahllast lt. Bw.	5.965,63	7.585,21	-9.383,92	

Den laut Betriebsprüfung strittigen Vorsteuern sollen laut der im Arbeitsbogen aufliegenden Aufstellung folgende Geschäftsfälle zugrunde liegen:

a) Z

	Baustelle	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag in EUR brutto	Vorsteuer in EUR
Nr. 05 vom 19.6.2002	Sst	Juni 2002	1.248,06	208,01
Nr. 07 vom 19.6.2002	BKI	Mai 2002	1.913,08	318,85
Nr. 07 vom 19.6.2002	KBu	Mai/Juni 2002	4.641,22	773,54
Nr. 06 vom 9.7.2002	SHL415	Juni 2002	4.284,66	714,11
Nr. 08 vom 19.7.2002	NKi	Juni 2002	5.251,14	875,19
<u>Nr. 09 vom 24.7.2002</u>	<u>WS29</u>	<u>Juni 2002</u>	<u>5.984,36</u>	<u>997,39</u>
Summe			23.322,52	3.887,09

b) B

	Baustelle	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag in EUR brutto	Vorsteuer in EUR
Nr. 33			2.393,88	398,98
Nr. 34			2.891,33	481,89
Nr. 2C/02 vom 31.1.2002	Pu	Nov./Dez. 2001	9.120,00	1.520,00
Nr. 2B/02 vom 31.1.2002	KHL	Nov./Dez. 2001	5.643,68	940,61
Nr. 2A/02 vom 31.1.2002	ES	Nov./Dez. 2001	8.959,49	1.493,25
Nr. 1A/02 vom 31.1.2002	F65-67	Nov./Dez. 2001	13.880,39	2.313,40
Nr. 6A/02 vom 7.2.2002	F/L	Dezember 2001	7.543,22	1.257,20
Nr. 14A/02 vom 11.2.2002	Mg	Nov./Dez. 2001	6.320,96	1.053,49
Nr. 16A/02 vom 22.2.2002	R2-3	Februar 2002	22.680,00	3.780,00
Nr. 24/02 vom 28.2.2002	TP19	Feb./März 2002	4.679,25	779,88
Nr. 23/02 vom 28.2.2002	W	Feb./März 2002	5.159,46	859,91
Nr. 2/03 vom 1.3.2002	BH	Nov./Dez. 2001	1.662,07	277,01
Nr. 1/03 vom 1.3.2002	EEZ228	Nov/Dez 2001	12.012,00	2.002,00
Nr. 3/03 vom 6.3.2002	R2-3	Februar 2002	2.934,08	489,01
Berichtigung	R2-3		-1.134,00	-189,00
Nr. 4/03 vom 15.3.2002	Kg	Nov./Dez. 2002	3.576,00	596,00
Nr. 2/04 vom 18.4.2002	B9	März 2002	8.669,70	1.444,95
<u>Nr. 1/04 vom 18.4.2002</u>	<u>CAAA</u>	<u>März/April 2002</u>	<u>7.620,00</u>	<u>1.270,00</u>
Summe			124.611,52	20.768,59

c) A

	Baustelle	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag in EUR brutto	Vorsteuer in EUR
Nr. 10/02 vom 22.7.2002	St	Juni/Juli 2002	4.801,20	800,20
Nr. 11/02 vom 22.7.2002	Frg	Juni 2002	4.401,66	733,61
Nr. 13/02 vom 24.7.2002	KV	Mai/Juni 2002	47.301,46	7.883,58

Nr. 14/02 vom 24.7.2002	PJS	Juni/Juli 2002	3.744,60	624,10
<u>Nr. 15/02 vom 26.7.2002</u>	<u>AMGu</u>	<u>Juli 2002</u>	<u>10.539,06</u>	<u>1.756,51</u>
Summe			70.787,98	11.798,00

d) G

	Baustelle	Leistungszeitraum	Rechnungsbetrag in EUR brutto	Vorsteuer in EUR
Nr. 045/02 vom 13.6.2002	KIMa	Mai/Juni 2002	1.552,92	258,82
Nr. 065/02 vom 10.7.2002	GNs	Mai/Juni 2002	21.625,08	3.604,18
<u>Nr. 070/02 vom 26.7.2002</u>	<u>KIBa</u>	<u>Juli 2002</u>	<u>14.672,35</u>	<u>2.445,39</u>
Summe			37.850,35	6.308,39

Zwecks Überprüfung der tatsächlichen Erbringung der in den Rechnungen angeführten Leistungen durch die o. a. Firmen wurde die Bw. daher mit Vorhalt vom 11. Oktober 2005 um Vorlage nachfolgender Unterlagen ersucht:

a) fehlende Rechnungen der B bezüglich bisher nicht belegter Vorsteuern in Höhe von € 16.305,98 sowie

b) zu sämtlichen Rechnungen der o. a. Firmen gehörige

- Anbote, Auftragsschreiben bzw. Vertragsurkunden;
- Leistungsnachweise wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc. sowie
- die Abnahme- und Übergabeprotokolle betreffend die fertig gestellten Bauleistungen.

Darüber hinaus wurde die Bw. ersucht, anzugeben, mit welchen für die jeweiligen Firmen zuständigen Personen und wo die jeweiligen Geschäftsbeziehungen von der Bw. aufgenommen wurden. Ebenso wurde die Bw. aufgefordert, bekannt zu geben, wie die in Rechnung gestellten Beträge von der Bw. an die jeweiligen Firmen entrichtet wurden (Banküberweisung, Barzahlung etc.) sowie von wem (Angabe des Namens) die Zahlung für die jeweilige Firma entgegen genommen wurde und die entsprechenden Zahlungsbelege in Kopie vorzulegen. Bezuglich ihrer Zeugen- und Beweisanträge wurde die Bw. ersucht, Beweisthema und ladungsfähige Adresse genau zu bezeichnen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 2005 legte die Bw. folgende Unterlagen (in Ablichtung) vor:

a) Z

- Sämtlichen Rechnungen waren auch die zugehörigen Auftragsschreiben sowie Zahlungsbelege (ausschließlich Kassenquittungen) angeschlossen.
- Ein Firmenbuchauszug (Ausdruckdatum 2.12.2005).

b) B

- Mit Ausnahme für die auf dem Konto Fremdarbeiten als Aufwand verbuchten Geschäftsfälle R33 in Höhe von € 1.994,90 netto (Vorsteuer € 398,98) und R34 in Höhe von € 2.409,44 netto (Vorsteuer € 481,89) wurden sämtliche Rechnungen vorgelegt. Sämtlichen Rechnungen waren auch die zugehörigen Zahlungsbelege (Kassenquittungen bzw. Überweisungsbelege) angeschlossen. Auftragschreiben waren fast allen Rechnungen angeschlossen.

- 
- Ein notariell beglaubigter Firmenbuchauszug vom 7.11.2001;
  - Ein Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 6. November 2001 aus dem hervorgeht, dass der Firmenwortlaut von T auf B abgeändert wurde;
  - Ein Bürountermietvertrag vom 31. Oktober 2001 abgeschlossen zwischen der ASZ als Unter Vermieterin und der B als Untermieterin betreffend das Gassenlokal in x2 abgeschlossen für den Zeitraum 1. November 2001 bis 31. Oktober 2002;
  - Ein Schreiben der B an den steuerlichen Vertreter der Bw. vom 23. Jänner 2003 aus dem hervorgeht, dass gegen den Geschäftsführer der B ein Strafverfahren wegen Hinterziehung der Umsatzsteuer laufe.

Weiters geht aus diesem Schreiben hervor, dass die B aus Kosteneinsparungsgründen im Herbst 2001 von der x5 nach x2 übersiedelt sei und dort eine Bürogemeinschaft mit der Z-KEG und der ASZ bestanden habe. Von dort seien alle Büroangelegenheiten der B erledigt worden.

In der Blindengasse 6 würden sich bis heute sämtliche Geschäftsunterlagen, der Computer und die Werkzeuge und Maschinen befinden. Die B habe die Arbeiten einerseits mit eigenen Arbeitern und andererseits mit Subauftragnehmern ausgeführt.

- Ein Schreiben der B vom 10.6.2002 an die Bw. über die Stilllegung des Unternehmens per 31.5.2002.

c) A

- Sämtlichen Rechnungen waren auch die zugehörigen Auftragschreiben sowie Zahlungsbelege (Kassenquittungen bzw. Banküberweisungsbelege) angeschlossen.
- Ein Gewerbeschein vom 17.6.2002;
- Ein Bescheid vom 3.4.2002 des Amtes der Wiener Landesregierung über die Erteilung der Bewilligung des Baumeistergewerbes;
- Eine Mitteilung des Finanzamtes vom 10. Juli 2002 über die Vergabe einer Steuernummer;
- Ein Firmenbuchauszug (Ausdruckdatum 22.6.2002);
- Ein Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters über ein am 5.2.2003 mit JC wonach mit der A ein Mietvertrag errichtet wurde und die Wohnung bezogen worden sein soll, es aber aufgrund fehlender Mietzahlungen zur Delogierung gekommen sei.

d) G

Sämtlichen Rechnungen waren auch die zugehörigen Auftragsbestätigungen sowie Zahlungsbelege (ausschließlich Kassenquittungen) angeschlossen.

- Ein Vertrag vom 1.8.2002 zwischen der G und dem Bürodienst HP betreffend Büroservice an der Anschrift x4 unterschrieben von AM;
- Firmenbuchauszüge (Ausdruckdatum vom 16.1.2002 sowie vom 2.12.2005) aus denen hervorgeht, dass die Geschäftsanschrift am 16. Jänner 2002 von x6 nach x4 verlegt wurde;
- Eine Reisepassablichtung mit Unterschriftenprobe von MJ (laut Firmenbuchauszug seit 16.1.2002 für die G vertretungsbefugter Geschäftsführer);

- 
- Ein Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung vom 30.11.2001 mit welchem der G die Ausübung des Gewerbes "Baumeister (§ 202 GewO)" mit Standort x6 genehmigt wurde;
  - Eine Mitteilung des Finanzamtes vom 3. Mai 2002 über die Vergabe einer Steuernummer;
  - 10 Anmeldungen von Dienstnehmern bei der WGKK.

Die im Vorhalt aufgetragenen Leistungsnachweise, wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten bzw. Abnahme- und Übergabeprotokolle hinsichtlich der fertig gestellten Bauleistungen wurden hinsichtlich sämtlicher Subunternehmungen nicht vorgelegt.

Die Bw. brachte in ihrer Vorhaltsbeantwortung weiters vor:

Z

Die Eintragung der Sitzverlegung der Z im Firmenbuch sei am 22. April 2002 eingelangt und am 16. Mai 2002 eingetragen worden.

Die Rechnungen der Z seien bar beglichen worden. Die Zahlungsquittungen seien den Rechnungen und Auftragsschreiben angeschlossen. Die Unterschrift auf den Kassenquittungen stamme vom damaligen Geschäftsführer VZ.

B

Die B sei im Firmenbuch an der Adresse x5 eingetragen. Im gegenständlichen Zeitpunkt seien die Geschäfte jedoch von x2 aus geführt worden. Zu diesem Punkt sei eine Kopie des Firmenbuchauszuges und eine Kopie des Mietvertrages der B mit der Z-KEG beigelegt worden.

Die Rechnungen seien bar oder per Banküberweisung bezahlt worden. Die Barzahlungsquittungen, Überweisungsträger und Kontoauszüge seien den einzelnen Rechnungen angeschlossen. Im Falle der Barzahlung sei BK der Empfänger der Gelder gewesen.

A

Auf die vorgelegten Unterlagen wurde hingewiesen.

Die Bezahlung der Rechnungen sei bar oder mittels Banküberweisung erfolgt. Die entsprechenden Belege seien den jeweiligen Rechnungen und Auftragsschreiben angeschlossen.

G

Die G und Bürodienst HP hätten einen Domizil- und Büroservicevertrag geschlossen.

Die Bw. habe sich umfangreich über die Existenz der G informiert und darüber die dem Schreiben beiliegenden Unterlagen in Kopie erhalten.

Die Rechnungen seien bar bezahlt worden. Empfänger der Gelder sei der Geschäftsführer der G, MJ gewesen.

Im Zuge einer Überprüfung des Steueraktes bzw. des Arbeitsbogens durch den unabhängigen Finanzsenat wurde weiters festgestellt:

Z

Der Geschäftsführer der Z ist seit 11. Juni 2002 in Österreich nicht mehr gemeldet.

Laut Abfrage vom 22. Juli 2002 über die angemeldeten Dienstnehmer bei der WGKK waren im Leistungszeitraum der abgerechneten Leistungen (Mai bzw. Juli 2002) nur 1 Dienstnehmer mit Ersteintritt 17. Mai 2002 (RS) gemeldet.

---

B

Im Mietvertrag über das Gassenlokal finden sich weder Angaben über die Nutzfläche noch nähere Angaben über die Anzahl der Räumlichkeiten und die Vereinbarung: "Untermieter ist Mitbenutzer aller Räume" enthalten. Bei dem Lokal handelt es sich überdies um ein Cafehaus (Cafe M) welches laut Wohnungseigentümer nur für Zwecke eines Gastgewerbebetriebes benutzt werden darf.

A

Mit Schreiben vom 23. Februar 2006 teilte die Vermieterin JC über Auskunftsersuchen dem unabhängigen Finanzsenat u. a. mit, dass das Lokal von der A nicht genutzt worden sei. Bei der Räumung des Bestandsobjektes seien nur Unmengen von offenen Rechnungen, Mahnschreiben etc. vorgefunden worden. Werkzeug oder Baumaterial oder Maschinen waren in den Räumlichkeiten nicht vorzufinden. Nicht einmal ein Schreibtisch sei vorhanden gewesen.

G

Bezüglich des vorgelegten Büroservicevertrages vom 1. August 2002 wurde festgestellt, dass darin eine Vertragsdauer vom 1. August 2002 bis 1. August 2003 vereinbart wurde. Wie der von der Bw. vorgelegten Rechnungsaufstellung zu entnehmen ist, wurden die fraglichen Rechnungen jedoch bereits vor Abschluss des Domizilvertrages (Datum: 10., 13. und 20. Juli 2002) ausgestellt und auch die darin fakturierten Leistungen vor Abschluss des Domizilvertrages ausgeführt (Leistungszeiträume betreffen laut vorgelegten Rechnungen nur die Monate Mai bis Juli 2002).

Zu BK wurde festgestellt, dass dieser sich laut Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 21. Oktober 2004, y als Geschäftsführer der B "entschloss Steuern zu hinterziehen. Aus diesem Grunde wurden vom Angeklagten im anklagegegenständlichen Deliktszeitraum Scheinrechnungen ausgestellt, denen nur teilweise Leistungen zugrunde lagen. Dadurch gelang es dem Angeklagten, Umsatzsteuer um die im Spruch unter Punkt 1) genannten Beträge zu verkürzen, wobei er den Erfolg für gewiss hielt."

Diese Feststellungen würden laut dem erwähnten Urteil das Jahr 2001 und somit einen Zeitraum der unmittelbar den gegenständlich strittigen Rechnungen der B vorangegangen ist, betreffen.

Über Befragen teilte RT u. a. folgendes mit:

Bis September 2002 habe er seine Gattin (die geschäftsführende Gesellschafterin der Bw. Sa) unterstützt. Ab September 2002 sei er bei der Bw. angestellt gewesen. Auf den fraglichen Baustellen seien auch Fremdarbeiter, die nicht bei der Bw. beschäftigt gewesen seien, tätig gewesen. Die Anzahl der Fremdarbeiter sei ihm nicht bekannt, Leistungen seien im Ausmaß vergeben worden, es sei keine Stundenverrechnung erfolgt. Die Fremdarbeiter seien „für die Bw. in der Zeit bekannt laut Leistungszeitraum von Rechnung und Ausführungsterminen laut Aufträgen“ tätig gewesen.

---

Mit Vorhalt vom 14. Februar 2006 wurde die Bw. neuerlich ersucht, die bislang nicht vorgelegten Leistungsnachweise, wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten und die Abnahme- und Übergabeprotokolle hinsichtlich der fertig gestellten Bauleistungen, dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen sowie Angaben über die Aufnahme der Geschäftsbeziehungen zu den fraglichen Firmen darzulegen.

Mit weiterem Vorhalt vom 24. Februar 2006 wurden der Bw. die Auskunftserteilung von JC vom 23. Februar 2006 sowie die BK betreffenden zuvor angeführten Sachverhalte übersendet. Weiters wurde der Bw. mit Vorhalt vom 23. März 2006 die Auskunftserteilung von RT zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2006 brachte die Bw. vor:

Z

Wie aus dem Vorhalt und dem Aktenvermerk über die Bürobesichtigung hervorgehe, habe das Büro in x1 am 30. Juli 2002 bestanden und der AED habe offensichtlich Zugang durch die Z. Wenn aus der Meldebestätigung hervorgehe, dass der Geschäftsführer der Z am 11. Juni 2002 sich polizeilich abgemeldet habe, sei dies für die Tatsache des obig festgestellten Bürobetriebes unerheblich.

Dem steuerlichen Vertreter der Bw. würden Anmeldebestätigungen von 3 Dienstnehmern aus dem Jahr 2001 der Z bei der Gebietskrankenkasse vorliegen. Rückwirkend betrachtet müsse gesagt werden, dass die Anmeldung von Dienstnehmern bei der Gebietskrankenkasse und baldige Abmeldung eine typische Vorgehensweise für Schwarzbeschäftigung sei. Durch die Anmeldung habe der Betrieb eine von der Gebietskrankenkasse bestätigte Anmeldung erhalten, die in der Folge jederzeit vorgewiesen werden hätte können. Ein derartiges Vergehen könne dem Auftraggeber keinesfalls zugerechnet werden, zumal sich der Auftraggeber im zumutbaren Ausmaß von der Rechtmäßigkeit überzeugt habe. Mögliche Schwarzarbeit bei der Z sei jedenfalls nicht der Bw. zuzurechnen.

B

Die Bw. hätte keinen Grund am Betriebssitz der B Zweifel zu hegen, da die B an besagter Adresse tatsächlich tätig gewesen sei.

Außerdem werde darauf verwiesen, dass in der Folge die B mit der Z-KEG derart in Streit geraten sei, dass nach wie vor Unterlagen, auch Buchhaltungsunterlagen der B von der Z-KEG nicht herausgegeben worden seien.

Auf die Anerkennung der Vorsteuer und der Betriebsausgaben habe das Mietvertragsverhältnis keine Auswirkungen, zumal die Bw. sämtliche ihr zumutbaren Kontrollmöglichkeiten wahrgenommen habe.

A

Die Räumlichkeiten in x3 seien von der A bezogen worden, ansonsten hätte es nicht zur Delogierung kommen können.

---

Laut Vorhalt sei der Finanzverwaltung der am 16. Mai 2002 vergebührte Mietvertrag zwischen JC und dem Geschäftsführer der A, RD mit Begleitschreiben vom 17.12.2002 von der Kanzlei Burger&Gruber vorgelegt worden. In diesem Schreiben werde auf die Delogierung ebenfalls hingewiesen.

Durch die unrichtige Darstellung in der Niederschrift sei der Bw. die Möglichkeit genommen worden, sich zu diesem Punkt konkret zu äußern.

G

Bezüglich der G werde darauf hingewiesen, dass der Büroservicevertrag für die Zeit vom 1. August 2002 bis 1. August 2003 abgeschlossen worden sei. Es handle sich dabei um die Geschäftsanschrift x4.

In der finanzamtlichen Darstellung werde der Eindruck erweckt, vor dem 1. August 2002 habe es keine Betriebsadresse gegeben.

Die Betriebsadresse x4 scheine im Firmenbuch ab dem 16. Jänner 2002 als Geschäftsanschrift auf. Es müsse somit bereits vor dem 1. August 2002 ein Domizilvertrag vorgelegen sein.

#### Bautagebücher

Bei Vorhaben, wie sie die Bw. durchgeführt habe, sei es üblich, dass der Generalunternehmer das Bautagebuch führe und nicht die einzelnen Subunternehmer gegenüber dem Generalunternehmer. Wesentlich erscheine im Baugewerbe die Frage zu sein, wer gegenüber dem Bauherrn zur Garantieleistung herangezogen werden könne. Bei Abschluss und Abrechnung der einzelnen Bauvorhaben seien eventuelle Messkorrekturen vorgenommen worden. Die Regel sei auch gewesen, dass die Abnahme der Subunternehmer-Bauleistung in quantitativer und qualitativer Ausrichtung ebenfalls durch den Generalunternehmer erfolgt sei. Diese Vorgehensweise sei im Baugewerbe üblich und stelle eine herrschende Usance dar.

Ein mögliches Fehlverhalten der Subunternehmer (mögliche Schwarzarbeit durch diese) werde in der finanzamtlichen Betrachtung scheinbar ausgeschlossen.

Leistungsnachweise, wie Bautagesberichte, Regiestundenlisten oder Abnahme- und Übergabeprotokolle waren der Vorhaltsbeantwortung ebenso wenig angeschlossen wie allfällig von den Vertragsparteien gegengezeichnete "Aufmasskontrollblätter" für die in der Vorhaltsbeantwortung erwähnten Messkorrekturen bei Abschluss und Abrechnung der einzelnen Bauvorhaben.

Bei Überprüfung der der Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2005 angeschlossenen Unterlagen wurde festgestellt, dass die Unterschrift von VZ auf den die Z betreffenden Verträgen und Kassenbelegen nicht mit der Musterunterschrift laut Firmenbuch übereinstimmt. Ebenso stimmt Unterschrift bzw. Paraphe von MJ (maßgeblicher Geschäftsführer der G) auf den die G betreffenden Verträgen und Kassenbelegen nicht mit der Musterunterschrift laut vorgelegter Reisepasskopie überein. Auch die Unterschrift von RD auf den die A betreffenden Verträgen und Kassenbelegen stimmt nicht mit der Unterschrift laut Mietvertrag vom 16. Mai 2002

betreffend x3 überein. Ebenso weisen die Überweisungsbelege nicht die in den Rechnungen der A angeführte Bankverbindung auf.

Weiters wurde anhand der Akten festgestellt, dass auf den im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers aufliegenden (offenkundig berichtigten) Umsatzsteuervoranmeldungen vom 9.12.2002 für die Zeiträume 2-7/2002, die den Berufungsanträgen der Bw. zugrunde liegen, die Unterschrift des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters fehlt.

Bei Überprüfung der Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2003 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 5/2002 wurde festgestellt, dass abweichend von der entsprechend berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung vom 9.12.2002 Vorsteuern in Höhe von € 6.177,66 anstelle € 6.117,66 laut UVA berücksichtigt wurden.

Im Übrigen wiesen die in der Berufung vom 6.2.2003 beantragten Zahllisten (Beilage 4) folgende Abweichungen zu den Zahllisten laut Voranmeldungen für 1-7/2002 vom 9.12.2002 bzw. vom 15.4.2002 auf:

Zeitraum	Zahllast lt. Berufungsantrag	Zahllast lt. UVA		Differenz
		Euro	Euro	
Jän.02	321,80	376,28	54,48	
Feb.02	2.072,50	2.195,53	123,03	
Mär.02	2.009,12	2.010,45	1,33	
Apr.02	1.163,56	981,72	-181,84	
Mai.02	5.905,63	5.965,63	60,00	
Jun.02	7.585,20	7.585,21	0,01	
Jul.02	-9.383,92	-9.383,92	0,00	

Mit Vorhalt vom 25. April 2006 wurden der Bw. die o. a. Sachverhalte mitgeteilt. Dabei wurde die Bw. ersucht, die nicht unterschriebenen Umsatzsteuervoranmeldungen vom 9.12.2002 mit Unterschrift versehen, nachzureichen und die Divergenzen hinsichtlich der Zahllisten laut Berufungsanträgen gegenüber den Umsatzsteuervoranmeldungen aufzuklären. Weiters wurden zu den o. a. Unterschriftdivergenzen der Bw. entsprechende Probeablichtungen mit dem Ersuchen übermittelt, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 9. Mai 2006 wurden dem UFS die Umsatzsteuervoranmeldungen unterschrieben übermittelt. Bezuglich der Abweichung der Bankverbindung der A auf den Überweisungsbelegen im Vergleich zu der in den Rechnungen angeführten Bankverbindung wurde die Einholung einer Bankauskunft beantragt. Bezuglich der Echtheit der Unterschriften von VZ, MJ und RD wurde die Erstellung eines graphologischen Gutachtens beantragt.

Die Berufung über die Wiederaufnahme des Verfahrens den Umsatzsteuerbescheid für Februar 2002 betreffend wurde mit Schreiben vom 3. Mai 2006 zurückgezogen.

Im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens wurden vom UFS Divergenzen beim Vergleich der Unterschrift auf dem Untermietvertrag vom 31. Oktober 2001 zwischen der ASZ und der B betreffend x2 hinsichtlich der vertretungsbefugten Gesellschafterin AZ zur Unterschrift auf dem Unterschriftenprobenblatt des Steueraktes der ASZ festgestellt.

Bei einer zeugenschaftlichen Vernehmung am 4. Mai 2006 gab AZ vor dem UFS an dass BK die Räumlichkeiten zwar benutzt, jedoch nie das mündlich vereinbarte Entgelt bezahlt habe. Der gegenständliche Bürountermietvertrag sei nicht von ihr unterzeichnet worden.

Über Auskunftsersuchen teilte die Vermieterin SB Gesellschafterin der B-GesmbH betreffend die Z mit Schreiben vom 30.4.2006 dem unabhängigen Finanzsenat mit, dass sie zur Frage der geschäftlichen Nutzung nichts konkretes sagen könne. Es seien keine Mieten bezahlt worden. Es sei zu keiner Delogierung gekommen, nachdem die Schlüssel zurückgegeben worden seien.

Im Steuerakt G, die sich per 11.9.2002 in Konkurs befunden hat, wurde ein Bericht des Masseverwalters vom 22. Oktober 2002 vorgefunden aus dem hervorgeht, dass er mit dem Gerichtsvollzieher im Rahmen der Begehung bzw. Übernahme des Betriebes feststellen musste, dass es sich um eine reine Deckadresse handle. An der Tür finde sich ein Schild mit der Anschrift G. Es konnte niemand angetroffen werden und auch aus den Räumlichkeiten sei, soweit von außen ersichtlich, feststellbar, dass keine Firma etabliert und überhaupt keine Gegenstände vorhanden seien, die auf eine Firmenaktivität schließen lassen würden.

Mit weiterem Vorhalt vom 23. Juni 2006 wurde der Bw. vorgehalten, dass die mit Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2005 vorgelegten Auftragschreiben unter Punkt "02 Auftragsumfang (Preise)" nur Preisangaben pro Einheit enthalten, nicht jedoch den quantitativen Gesamtumfang und außerdem ein Teil der an die B gerichteten Auftragschreiben von der Bw. nicht unterzeichnet worden sei. Es wurden der Bw. Bedenken dahingehend vorgehalten, dass kein vernünftig denkender und sorgfältiger Kaufmann solch unbestimmte Verträge unterzeichnet hätte.

Weiters wurde der Bw. vorgehalten, dass die von der B an die Bw. in den Rechnungen 002C/2002, 002B/2002, 002A/2002, 001A/2002, 006A/2002, 014/2002 fakturierten Leistungen inhaltsgleich mit Rechnungen der Bw. an die O weiterverrechnet wurden. Sowohl bei der B als auch bei der O sei BK Geschäftsführer gewesen. Infolge der Geschäftsführeridentität bei der B und bei der O erscheine die Weitergabe des Auftrages der B an die Bw. von dieser an die O mit hinsichtlich des geplanten Arbeitsumfanges unbestimmt gefassten Auftragschreiben wirtschaftlich nicht sinnvoll, da die O für die Durchführung der Aufträge selbst Schwarzarbeiter anwerben hätte können.

ZMR Abfragen ergaben, dass der maßgebliche Geschäftsführer der Z, VZ seit 11.6.2002, sowie der maßgebliche Geschäftsführer der G, MJ seit 22.8.2002 nicht mehr in Österreich gemeldet sind.

Außerdem wurde über Anfrage bei der Wiener Gebietskrankenkasse festgestellt, dass Beiträge für allfällig angemeldete Dienstnehmer für das Jahr 2002 von sämtlichen Subunternehmungen nicht an diese abgeführt wurden sondern allenfalls Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung gemäß § 13a IESG aus dem Insolvenz Ausfallgeld Fonds getragen wurden.

Mit Vorhalt des UFS vom 30.3.2007 wurde dem Masseverwalter der Bw. mitgeteilt, das der Bürodienstvertrag der G mit HP auf x4 laute, die Rechnungen hingegen auf die nicht existente Adresse x7.

Zur A wurde dem Bw. die Aussage des Geschäftsführers RD vorgehalten, nach der er die fraglichen Rechnungen weder ausgestellt noch unterschrieben habe.

In der am 11. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass bei Berechnung der verdeckten Ausschüttung bei der B zu bedenken sei, dass die Aufwendungen aus den Rechnungen dieser Gesellschaft gekürzt worden seien, während die Bw. die Erlöse der Bw. an die O in ungekürzter Höhe im Rechenwerk ausgewiesen habe.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 können Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Führt der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, so weit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen – soweit nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Im Falle gesetzlicher oder gewillkürter Stellvertretung ist Unternehmer der Vertretene und nicht der Vertreter (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Tz 19 zu § 2).

Unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit, dass der Unternehmer, aufgrund dessen Leistung der Vorsteuerabzug beansprucht wird, dem Leistungsempfänger eine Rechnung ausgestellt haben muss. Es muss sich im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 um eine Rechnung des Unternehmers handeln, der die steuerpflichtige Lieferung oder die steuerpflichtige sonstige Leistung ausführt und dem gegenüber der Leistungsempfänger den Anspruch auf Rechnungsausstellung hat. Mit anderen Worten: Nur eine Rechnung des leistenden Unternehmers berechtigt zum Vorsteuerabzug. Es genügt daher nicht, dass irgendein Unternehmer die verrechneten Leistungen erbracht hat.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufsjahr geltenden Fassung 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 zum 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) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

§ 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.

§ 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.

Die Abgabenbehörde erster Instanz sowie der zurundeliegende Prüfungsbericht gehen zum einen davon aus, dass in den Rechnungen nicht die richtige Adresse des leistenden Unternehmens angeführt ist bzw. in den Rechnungen nicht Art und Umfang der erbrachten

---

Leistungen angeführt seien und versagt den Vorsteuerabzug infolge mangelhafter Rechnungslegung.

Weiters wird im Prüfungsbericht angenommen, dass die von den rechnungslegenden Subunternehmungen in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, jedoch nicht von den Rechnungslegern bzw. von diesen beauftragten Dienstnehmern oder sonstigen Leistungserbringern (Leiharbeiter, weitere Subunternehmen etc.) sondern von Schwarzarbeitern bzw. sonstigen Leistungserbringern, die der Bw. zuzurechnen sind.

Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der in den Rechnungen ausgewiesenen Steuerbeträge wurde somit sowohl mangels Leistungsaustausch zwischen Bw. und dem jeweiligen Subunternehmen und andererseits aufgrund allfälliger Formgebrechen versagt.

Strittig ist daher, ob die Rechnungen die formalen Voraussetzungen (richtige Adresse der Subunternehmungen, Art und Umfang der erbrachten Leistung) erfüllen bzw. ob die in den jeweiligen Rechnungen angeführten Leistungen tatsächlich von den fraglichen Subfirmen erbracht wurden oder von anderen Leistungserbringern, die der Bw. zuzurechnen sind (Schwarzarbeiter bzw. von der Bw. beauftragte andere Subunternehmer etc.).

Für alle fraglichen Rechnungen ist festzuhalten, dass der von der Bp. getroffenen Feststellung, den in Frage stehenden Rechnungen könnten Art und Umfang der erbrachten Leistung nicht entnommen werden, nicht gefolgt werden kann.

Die gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 erforderlichen Rechnungsmerkmale liegen bei den vorgelegten Rechnungen vor und geben für sich gesehen dem Senat keinen Anlass zur Beanstandung.

Zu den Feststellungen betreffend den Ort der Geschäftsleitung bzw. der äußeren Umstände, die die Bp. dazu bewogen haben, von einem mangelnden Leistungsaustausch zwischen den Subfirmen und der Bw. auszugehen, ist im Einzelnen anzuführen:

Z

Die fraglichen Leistungen der Z wurden in den Monaten Mai/Juni 2002 erbracht und mit Rechnungen von Juni/Juli 2002 fakturiert.

Geschäftsanschrift lt. Firmenbuch war im fraglichen Zeitraum x1.

Laut Aktenvermerk anlässlich einer Erhebung an der Adresse x1 (Begehung 30.7.02) wurde ein Büro mit 20-30qm vorgefunden. Die Einrichtung bestand aus einem Schreibtisch, Computer und Bürokasten.

Dem zugehörigen Erhebungsbericht ist zu entnehmen, dass das Büro seitens der Vermieterin aufgesperrt werden musste wobei eine Vorladung für 7. August 2002 am Schreibtisch hinterlassen worden sei. In dem Raum wurden diverse Ordner vorgefunden. Die Vermieterin teilte mit, dass VZ bereits öfters von der Polizei aufgesucht worden sei.

Über Anfrage gab die Vermieterin, die B-GesmbH zur Nutzung der Liegenschaft bekannt, dass sich der damalige Geschäftsführer der Z, VZ nicht oft dort aufgehalten habe und einige Mappen und Unterlagen ‚da gewesen wären‘.

---

Zu einer wahrnehmbaren Geschäftstätigkeit vermochte die Vermieterin keine Auskünfte zu geben. Es seien keine Mieten bezahlt worden und eine Delogierung unterblieben, nachdem die Schlüssel zurückgegeben worden seien.

Gemäß vorgelegtem Mietvertrag wurde die Liegenschaft ab 1. April 2002 möbliert gemietet. Gemäß den Ausführungen der Bw. zu der Adresse wird angegeben, dass eine polizeiliche Meldung, wie von der Bp. gefordert nicht erforderlich sei und auch der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht dort gemeldet sein müsse. Dem ist zu folgen. Die fragliche Adresse sei im Firmenbuch eingetragen gewesen und sie habe einen Telefonanschluss an obiger Adresse gehabt.

Die Bw. hat hingegen nicht zum Ausdruck gebracht, jemals an obiger Adresse vorstellig geworden zu sein.

Der von der Bw. vorgelegte Firmenbuchauszug stammt (Ausdruckdatum) vom 2.12.2005. Da die Leistungszeiträume der vorgelegten Rechnungen Mai 2002 bis Juni 2002 betreffen, kann die Vorlage desselben keinen Nachweis darüber erbringen, dass sich die Bw. vor Aufnahme ihrer Geschäftsbeziehungen näher über die Z informierte.

Das Finanzamt stellte im Zuge der Erhebungen zur obigen Begehung weiters fest, dass der Geschäftsführer VZ seit 11. Juni 2002 nicht mehr in Österreich gemeldet gewesen und nur ein Dienstnehmer (RS Eintritt 17.5.2002) der Z im fraglichen Leistungszeitraum bei der Wr. Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen sei.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang feststellt, dass die Tatsache der Abmeldung des Geschäftsführers der Bw. unerheblich sei so ist auch festzuhalten, dass er den Behörden der ersten Instanz wie auch dem UFS zur Befragung als Auskunftsperson/Zeuge nicht zur Verfügung stand.

Eine Durchsicht der vorgelegten Rechnungen, Auftragsschreiben und Kassenquittungen führte zu folgendem Ergebnis:

- Sämtliche Rechnungen der Z wurden nach der polizeilichen Abmeldung des Geschäftsführers erstellt;
- Die Auftragschreiben der Bw. an die Z enthalten Preise pro Leistungseinheit für diverse Arbeiten, ein Leistungsumfang ist ihnen nicht zu entnehmen;
- Die Unterschriften auf den Auftragsschreiben bzw. Kassabelegen (die laut Ausführungen der Bw. vom Geschäftsführer VZ stammen sollen) weichen von der Musterzeichnungserklärung des Geschäftsführers ab.

Die Bw. vermochte keine weitere Korrespondenz sowie Unterlagen wie Abnahmeprotokolle, Aufmaßblätter usgl. vorzulegen.

Nähtere Nachweise über das Zustandekommen der Aufträge, die Preisfindung oder auf welche Weise sich die Bw. versicherte, ob die Z überhaupt in der Lage wäre, die von ihr verlangten Leistungen zu erbringen, wurden nicht beigebracht.

Die Ausführungen der Bw. beschränken sich auf die Darstellung, entsprechende Leistungsnachweise würden von der Generalunternehmerin geführt wobei sie die von ihr aufgeworfene Frage, wesentlich erscheine im Baugewerbe die Frage zu sein, wer gegenüber dem Bauherrn zur Garantieleistung herangezogen werden könne' unbeantwortet lässt. Nachdem die Z im fraglichen Zeitraum der Leistungserbringung über lediglich einen Dienstnehmer verfügte, müssten die erbrachten Leistungen von Dritten (Subunternehmen der Z, Leiharbeitern) erbracht worden sein.

Der Versuch, von Seiten der Z Informationen über ihre allfälligen Sublieferanten oder Leiharbeiter durch Einsicht in die entsprechenden Veranlagungsakte zu erhalten scheiterte, da festgestellt werden musste, dass die Z im fraglichen Zeitraum (2002) keine Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse abgegeben hatte. Die für die Bw. wie auch die Z zuständige steuerliche Vertretung erklärte ihrerseits, aufgrund der ihr auferlegten Verschwiegenheitspflicht keine näheren Auskünfte über nicht abgegebene Steuererklärungen/Jahresabschlüsse bzw. ihre Kontaktmöglichkeiten mit der Subfirma nach Abmeldung von dessen Geschäftsführer ins Ausland geben zu können.

Die Z wurde mit 25. Juli 2006 amtswegig gelöscht.

B

Wie die Bp. feststellte, war die Geschäftssadresse gemäß Firmenbuch im fraglichen Zeitraum (Leistungszeitraum 11/2001-4/2002) in der x5 nicht mit jener in den Rechnungen angeführten Adresse, x2 ident.

Der Büroutermietvertrag' zwischen der ASZ sowie der B wurde am 31. Oktober 2001 abgeschlossen und trägt von Seiten der B die Unterschrift von dessen Geschäftsführer, BK. In der Zeugeneinvernahme vom 4. Mai 2006 gab AZ hinsichtlich dieses Vertrages zu Protokoll, dass sie als Geschäftsführerin der ASZ seit Gründung der Gesellschaft am dortigen Standort ein Cafe ,M' betrieben habe. Nach Beendigung der Tätigkeit und einem Umbau sei in den Räumlichkeiten ab September 2001 von ihr und ihren Gatten ein Büro betrieben worden.

Der vorliegende Büroutermietvertrag sei von ihr namens der ASZ weder abgeschlossen noch unterfertigt worden. Die Unterschrift im Vertrag stamme nicht von ihr.

Die Eintragungen im Mietvertrag würden fast sicher von BK stammen. Der sich auf dem Vertrag befindliche Stempel der ASZ sei für BK zugänglich gewesen.

BK habe ein Büro in einem Nebenraum betrieben, d.h. die Einrichtungsgegenstände der ASZ verwendet (u.a. Telefon, Fax). Türkische Arbeiter hätten das Büro aufgesucht. BK sei im Sommer 2002 ohne Bezahlung spurlos verschwunden. Baumaschinen, Baumaterialien und Werkzeug seien an obiger Adresse nicht gelagert worden.

Mit der Vorlage des Firmenbuchauszuges vom 7.11.2001 konnte sich die Bw. bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung zwar über die firmenbuchrechtliche Existenz an der Anschrift x5 vergewissern, nicht jedoch darüber, ob die B tatsächlich eine Geschäftstätigkeit an der

Adresse x2 entfaltet hat bzw. ob sie in der Lage war, die in Rechnung gestellten Arbeiten durchzuführen.

Von der Bw. wurde nicht behauptet, dass die B in den Räumlichkeiten in x2 aufgesucht wurde, sondern dass sie sich über den Betriebsort x2 durch Vorlage des (gemäß Aussage der AZ gefälschten) Büroutermietvertrages vergewissert habe.

Was die beiden Schreiben der B vom 23. Jänner 2002 (an ihren steuerlichen Vertreter) und vom 10. Juni 2002 (an die Bw.) anbelangt, konnten diese der Bw. jedenfalls nicht vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung im November 2001 vorgelegen sein.

Die Aussage von AZ widerspricht auch der Behauptung der Bw. gemäß Berufungsschrift, wonach auch Werkzeuge des Unternehmens (neben sämtlichen Geschäftsunterlagen) in x2 gelagert worden seien.

Die Bw. beantragte den Geschäftsführer der B, BK als Zeugen. Ein an ihn ergangener Vorhalt blieb trotz Übernahme des Schreibens durch seine Gattin unbeantwortet.

Die Unterlagen, die zum Nachweis der mit der B abgeschlossenen Geschäfte vorgelegt wurden ähneln den bereits bei der Z (s.o.) dargestellten.

Beigebracht wurden Auftragsschreiben, denen zwar Preise pro Leistungseinheit, nicht aber die Auftragsvolumen zu entnehmen sind.

Die mit Vorhalt vom 11. Oktober 2005 gestellten Fragen, u.a. mit welchen Personen und wo die jeweiligen Geschäftsbeziehungen aufgenommen wurden, blieben unbeantwortet.

Mit Ausnahme der vorgelegten Auftragsschreiben fehlen bei den behaupteten Geschäftsbeziehungen zu erwartende Unterlagen wie Leistungsnachweise, von den Vertragsparteien gegengezeichneter Abnahme- und Übergabeprotokolle, Aufmaßkontrollblätter u.ä. gänzlich.

Zwei der fraglichen Rechnungen (siehe unten) der B, die der Bw. einen Vorsteuerabzug vermitteln sollen vermochten nicht vorgelegt zu werden.

Rechnungsbetrag Vorsteuer in

	in EUR brutto	EUR
Nr. 33	2.393,88	398,98
Nr. 34	2.891,33	481,89

Der Geschäftsführer der B, BK wurde am 21.10.2004 wegen Finanzvergehen gemäß § 33 FinStrG verurteilt. Gegenstand des Verfahrens war die B für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2001.

Aus dem Urteilsspruch geht u.a. hervor, dass der Angeklagte im Deliktszeitraum Scheinrechnungen ausgestellt hatte, denen nur teilweise Leistungen zugrunde lagen.

Bei Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der B musste festgestellt werden, dass diese für den Veranlagungszeitraum 2002 keine Umsatz- bzw. Körperschaftsteuererklärung oder Jahresabschluss abgegeben hatte und aus diesem Grund näheren Angaben über allfällige Subunternehmer der B nicht zu ermitteln waren.

Eine Anfrage beim steuerlichen Vertreter der B, zugleich Vertreter der Bw., aus welchem Grund keine Steuererklärungen abgegeben wurden bzw. ob aus den Unterlagen die Leistungserbringung von Dritten Gesellschaften an die B hervorgehe, blieb mit Hinweis auf die gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten unbeantwortet.

Wie der UFS weiters feststellte, wurden in mehreren Fällen identische Leistungen von Seiten der B an die Bw. verrechnet die sie wiederum an die O weiterverrechnete.

Geschäftsführer sowohl der B wie auch der O war im fraglichen Zeitraum BK.

Nachfolgende Belege über diese festgestellten 'Leistungs durchrechnungen' wurden der Bw. mit Vorhalt vom 23. Juni 2006 zur Stellungnahme vorgelegt:

1) Bauvorhaben Purkersdorf:

Rechnung v. 31.1.2002 B an S betr. Bauvorhaben Purkersdorf € 7.600,- netto (do. Beilage 2a)

Rechnung v. 31.1.2002 S an O betr. Bauvorhaben Purkersdorf € 8.000,- netto (Beilage 1a)

2) Bauvorhaben KH Lainz

Rechnung v. 31.1.2002 B an S betr. Bauvorhaben KH Lainz € 4.703,- netto (Beilage 2b)

Rechnung v. 31.1.2002 S an O betr. Bauvorhaben KH Lainz um € 5.053,- netto (Beilage 1b)

3) Bauvorhaben Elisabethspital

Rechnung v. 31.1.2002 B an S betr. Elisabethspital € 7.466,24 netto (Beilage 2c).

Rechnung v. 31.1.2002 S an O Bauvorhaben unleserlich um € 7.838,- netto (Beilage 1c)

4) Bauvorhaben Fenzlgasse/Lenneisgasse

Rechnung v. 31.1.2002 B an S betr. Fenzlgasse/Lenneisgasse € 11.566,99 netto (Beilage 2d).

Rechnung v. 31.1.2002 S an O Bauvorhaben Fenzlgasse/Lenneisgasse um € 12.175,78 netto (Beilage 1d).

5) Bauvorhaben Fenzlgasse/Lenneisgasse

Rechnung v. 7.2.2002 B an S betr. Fenzlgasse/Lenneisgasse € 6.286,02 netto (Beilage 2e).

Rechnung v. 7.2.2002 S an O betr. Fenzlgasse/Lenneisgasse € 6.6616,86 netto (Beilage 1e).

6) Bauvorhaben Mariannengasse

Rechnung v. 11.2.2002 B an S betr. Mariannengasse € 5.267,47 netto (Beilage 2f).

Rechnung v. 12.2.2002 S an O betr. Mariannengasse € 5.809,46 netto (Beilage 1f).

Der UFS legte in diesem Zusammenhang dar, dass BK in seinem der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Schreiben vom 23.1.2003 behauptete, die B habe die Arbeiten mit eigenen Arbeitern und Subunternehmen ausgeführt, eine kettenartige Weitergabe eines Bauvorhabens von einem Unternehmer zum nächsten unsinnig erscheine, wenn die Aufträge letztlich bei einer Bauunternehmung landen würden, die wiederum BK zuzurechnen sei.

Die Bw. vermochte dem UFS nach Vorhalt der obigen Feststellung keine wirtschaftliche Begründung für diese Vorgangsweise zu liefern.

Die B wurde mit 15.4.2003 amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.

A

---

Gemäß Bp. wurde bei der Eigentümerin der Liegenschaft in x3 (Firmensitz der A, Antrag zum Firmenbuch vom 17.6.2002) im Zuge von Erhebungen festgestellt, dass kein Mietverhältnis mit der A bestanden habe und keine Mietzahlungen geleistet worden seien. Bei der Adresse handle es sich um eine Scheinadresse.

Diese Feststellung der Bp. entspricht nicht der Aktenlage.

Wie vom UFS festgestellt wurde, hatte JC als Vermieterin der fraglichen Liegenschaft gemäß Schreiben an die Steuerberatungskanzlei Mag. Gruber vom 16.12. 2002 einen Mietvertrag mit RD, dem Geschäftsführer der A (Mietvertragsbeginn 1. Juni 2002) abgeschlossen, wobei es infolge mangelnder Mietzahlungen jedoch per November 2002 zu einer Delogierung kam. Auf weiteren Vorhalt des UFS teilte die Vermieterin am 23. Februar 2006 mit, dass die von RD angemieteten Räumlichkeiten von Mietbeginn bis zur Delogierung weder bezogen noch genutzt worden waren. Es sei keine geschäftliche Tätigkeit festzustellen gewesen.

Die strittigen Rechnungen weisen Leistungszeiträume von Mai 2002 bis Juli 2002 auf.

Der von der Bw. vorgelegte Gewerbeschein vom 17.6.2002 sowie der Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung vom 3.4.2002 weisen als Standort des Gewerbes x8 auf, während in den Rechnungen die Anschrift x3 als Geschäftsanschrift angeführt ist.

Die Mitteilung des Finanzamtes über die Vergabe einer Steuernummer vom 10. Juli 2002 konnte der Bw. vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung im Mai 2002 nicht vorgelegt werden sein. Ein Aktenvermerk über das Mietverhältnis wurde erst am 5.2.2003 erstellt.

Mit der allfälligen Vorlage des Firmenbuchauszuges vom 22. Juni 2002 konnte sich die Bw. über die rein firmenbuchrechtliche Existenz vergewissern, nicht jedoch darüber, ob die A auch tatsächlich eine unternehmerische Tätigkeit an der Anschrift x3 entfaltet hat bzw. ob diese in der Lage war, die in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen.

Auch für die A wurden wie für die bereits oben dargestellten Sublieferanten der Bw. zum Nachweis der einzelnen Rechtsgeschäfte lediglich ihrem Umfang nach unbestimmte Auftragsschreiben vorgelegt. Sonstige, bereits bei obigen Sublieferanten erwähnte Unterlagen fehlen auch hier.

Die A musste im fraglichen Leistungszeitraum (2002) wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen geschätzt werden und wurde mit Eintragung vom 6.11.2004 amtswegig aus dem Firmenbuch gelöscht.

Auf Vorhalt des UFS an RD teilte dieser mit Schreiben vom 17. Juli 2006 mit, dass die A von Anfang Juni 2002 bis August nicht tätig gewesen sei.

Die Bw. hatte mit Vorhalt vom 5.12.2005 angegeben, dass die Rechnungen bar oder mit Überweisung gezahlt worden seien. Es wurden keine Empfänger der Barzahlung angegeben. Der UFS stellte fest, dass die auf Barquittungen über den Erhalt von Zahlungen aufscheinenden Unterschriften nicht mit jener des RD übereinstimmten.

Der UFS stellte weiters fest, dass die auf den Rechnungen der A aufscheinende Kontoverbindung BA CA Kto z nicht mit jener ident war, auf den die Bw. die Zahlungen für Rechnungen der A leistete (z1).

RD, der Geschäftsführer der A teilte seinerseits mit, dass er weder die fraglichen Rechnungen erstellt noch unterschrieben hätte.

Weiters habe er auch keine Zahlungsbelege ausgestellt oder unterschrieben. Schließlich habe er mit dem Konto der A bei der Bank Austria im Zeitraum von Juni 2002 nichts mehr zu tun gehabt und auch kein Geld behoben.

G

Die Bp. hatte festgestellt, dass es sich bei der Rechnungsanschrift x4 um eine Domizilanschrift hande, bei der laut Kenntnis der Abgabenbehörde schon einige Baufirmen domiziliert gewesen seien. Ein eigener Geschäftsbetrieb sei nicht ersichtlich.

Die Leistungen der G sollen im Zeitraum Mai bis Juli 2002 erbracht worden sein.

Der vorliegende Vertrag über ein Domizilservice, welches der Bürodienst HP gegenüber der G erbringen soll, wurde am 1. August 2002 abgeschlossen und weist Unstimmigkeiten auf.

- Die korrespondierenden Rechnungen bzw. Auftragsschreiben stammen sämtlich aus der Zeit vor Abschluss dieses Vertrages.
- Der Vertrag vom 1. August 2002 wurde von AM als handelsrechtlichem Geschäftsführer der G unterzeichnet. Laut Firmenbuch vertrat er die G nur bis 27. September 2001, danach war MJ einziger eingetragener Geschäftsführer.

Der Bürodienst HP hatte seinen Standort in x4.

Der UFS stellte fest, dass nicht nur die Auftragsschreiben der Bw. an die G sondern auch die Rechnungen der G die Rechnungsadresse x7 aufweisen.

Der von der Bw. vorgelegte Bescheid des Amtes der Wiener Landesregierung vom 30.11.2002 weist überdies als Standort 1020 Wien, Ybbsstraße 12/8 aus und nicht x4. Mit der Vorlage des Firmenbuchauszuges vom 16.1.2002 bzw. der Mitteilung des Finanzamtes vom 3. Mai 2002 über die Vergabe einer Steuernummer konnte sich die Bw. zwar über die firmenbuchrechtliche Existenz bzw. steuerliche Erfassung der G vergewissern, nicht jedoch darüber, ob die G an der Adresse x4 zu den in den Rechnungen angeführten Leistungszeiträumen tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat.

Bezüglich der vorgelegten 10 Dienstnehmeranmeldungen bei der Wiener Gebietskrankenkasse ist darauf zu verweisen, dass nach Auskunft der Wiener Gebietskrankenkasse für das Jahr 2002 bei allen fraglichen Subunternehmungen allfällige Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung gemäß § 13a IESG aus dem Insolvenz Ausfallgeld Fonds getragen wurden, womit auch erwiesen ist, dass Sozialversicherungsbeiträge von der G nicht entrichtet wurden. Wie bei allen übrigen Subfirmen wurden lediglich Auftragsschreiben ohne konkreten Leistungsumfang vorgelegt. Auch zu dieser Unternehmung fehlen

---

Leistungsabnahmeprotokolle udgl. die bei derartig unbestimmten Aufträgen vor allem auch in Garantiefällen zu erwarten gewesen wären.

Auch die G gab wie die vorgenannten Subfirmen im fraglichen Leistungszeitraum keine Abgabenerklärungen oder Jahresabschlüsse ab.

Eine Abstimmung der von dieser Gesellschaft abgegebenen Erklärungen sowie eine Ermittlung von allfälligen Subfirmen war somit nicht möglich.

Laut aktueller ZMR-Abfrage ist der maßgebliche Geschäftsführer MJ seit 22.8.2002 nicht mehr in Österreich gemeldet und daher für die Abgabenbehörde seither nicht mehr greifbar. Eine Vernehmung von MJ ist daher nicht mehr möglich.

Aus dem im Steuerakt der G aufliegenden ersten Bericht des Masseverwalters vom 22. Oktober 2002 geht hervor, dass nach Eröffnung des Konkurses am 11.9.2002 bei einer Begehung der Rechnungsanschrift x4 festgestellt wurde, dass es sich um eine hinter einem Bretterverschlag befindliche Substandardwohnung handelt. An der Tür befindet sich ein Schild mit der Aufschrift G. Es konnte niemand angetroffen werden. Es sei erkennbar keine Firma an dieser Adresse etabliert und auch keine Gegenstände vorhanden, die auf eine Firmentätigkeit schließen lassen.

Bei Überprüfung der mit Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2005 vorgelegten Auftragsbestätigungen und Kassenquittungen zu den fraglichen Rechnungen ließ sich keine Identität der angeblich vom Geschäftsführer MJ in Blockbuchstaben angebrachten Abkürzung MJ auf den Auftragsbestätigungen und Kassenquittungen mit der Unterschrift auf der vorgelegten Reisepasskopie bzw. laut Musterzeichnung des Firmenbuches feststellen.

Die G wurde am 13.5.2004 aus dem Firmenbuch gelöscht.

In Beurteilung der Sachlage kommt der erkennende Senat zum Schluss, dass in allen fraglichen Fällen schwerwiegende Zweifel an der Leistungserbringung der jeweiligen Sublieferanten an die Bw. bestehen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die vorgelegten Unterlagen für sich nicht geeignet waren, die tatsächliche Entfaltung einer Geschäftstätigkeit der Subunternehmungen an den in den Rechnungen angeführten Anschriften bzw. den guten Glauben der Bw. daran unter Beweis zu stellen.

Zweifel, dass an den jeweiligen Rechnungsanschriften tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde kommen bei der Z, B und der A schon deshalb auf, weil von diesen für die angemieteten Geschäftsräumlichkeiten von Anbeginn keine Mieten bezahlt wurden. Auch der Bürodienstvertrag der G weist eine Vielzahl von Unstimmigkeiten auf.

Ruppe führt in seinem Kommentar Umsatzsteuergesetz 1994<sup>2</sup> unter Tz. 60 zu § 11 UStG u. a. aus:

Ist eine Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Der Vorsteuerabzug steht nach dieser

---

Textziffer vor allem dann nicht zu, wenn unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde (VwGH 20.11.1996, 94/13/0133, 28.5.1997, 94/13/0230). Unter Anschrift ist demnach nicht eine bloße Zustelladresse zu verstehen, sondern eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen die tatsächliche Geschäftstätigkeit entwickelt.

Das allfällige Vorhandensein von Telefonanschlüssen bei den angemieteten Bestandsobjekten der A sowie der Z – wie von der Bw. ins Treffen geführt wird - ist für sich alleine gesehen kein hinreichender Beweis dafür, dass tatsächlich eine Geschäftstätigkeit an der jeweiligen Anschrift aufgenommen wurde.

Auch wurden von der Bw. – trotz mehrfachen Ersuchens - keine näheren Angaben über die Anbahnung der jeweiligen Geschäftsbeziehung (in welchen Räumlichkeiten, Einholung von Kostenvoranschlägen etc.) gemacht.

Das Fehlen jeglicher Leistungsnachweise, von den Vertragsparteien gegengezeichneter Abnahme- und Übergabeprotokolle oder Aufmasskontrollblätter hinsichtlich der erbrachten Subbauleistungen spricht jedenfalls, insbesondere bei der bereits oben dargestellten unklaren und ungewöhnlichen Vertragsgestaltung gegen einen Leistungsaustausch zwischen den fraglichen Subunternehmungen und der Bw.

Ebenso wenig wurden für die in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2006 erwähnten, angeblich bei Abschluss der Bauarbeiten vorgenommenen Messkorrekturen, von den Vertragsparteien gegengezeichnete Aufmasskontrollblätter vorgelegt.

Es widerspricht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass bei Fertigstellung der Subbauleistungen durch die rechnungslegenden Subunternehmungen – schon im Hinblick auf die unklare Vertragsgestaltung (Fehlen von Mengenangaben in den Auftragschreiben bzw. bloße Pauschalangaben ohne nähere Angaben des Leistungsumfanges) - keine schriftlichen Unterlagen zu Beweiszwecken, vor allem hinsichtlich künftiger Gewährleistungsansprüche bzw. hinsichtlich einer allfälligen Klage auf Vertragserfüllung, erstellt wurden.

Der Umstand, dass im Falle der Z und der A die Rechnungsanschrift mit der Anschrift laut Firmenbuch übereinstimmt, ist in diesem Fall ohne Bedeutung. Bei der G tritt hinzu, dass die Rechnungen eine auch formell falsche Firmenanschrift aufweisen.

Wie die Bw. selbst in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2005 unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.8.2005, 2005/13/0059 vorbringt, ist eine Eintragung im Firmenbuch auf eine nicht überprüfte Angabe des Einschreiters zurückzuführen und somit kein Tatbestandsmerkmal des § 11 Abs. 1 UstG 1994. Es wäre an der Bw. gewesen, sich von der tatsächlichen Geschäftsausübung der jeweiligen Gesellschaft in geeigneter Weise zu überzeugen.

Bezüglich der steuerlichen Erfassung der Subunternehmungen ist anzumerken, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – bereits zum inhaltsgleichen § 11 Abs. 1 UStG 1972 – ohne Vorliegen der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale

ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. u.a. VwGH 14.1.1991, 90/15/0042), selbst wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich von einem Unternehmer erbracht worden ist (VwGH 14.1.1991, 90/15/0042) und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt worden ist (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027) bzw. unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers und auch wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bezahlt hat (VwGH 3.7.2003, 2002/15/0155). Ob das Finanzamt den leistenden Unternehmer steuerlich erfasst hat, ist für die Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers nicht ausschlaggebend (VwGH 20.11.1996, 95/15/00179).

Eine Ungreifbarkeit eines Leistungserbringer ist das Risiko des Leistungsempfängers der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (VwGH 11.7.1995, 95/13/0143 und vom 28.5.1997, 94/13/0230).

Lassen diese Ermittlungsergebnisse bereits schwerwiegende Zweifel an der Leistungserbringung durch die angeführten Sublieferanten erkennen, so erhärten weitere Feststellungen die von der Bp. dargestellte Ansicht, dass die fraglichen Arbeiten durch die Bw. selbst erbracht wurden.

Unterschriftenvergleiche auf Kassenquittungen bzw. Auftragschreiben bei drei der angeführten Gesellschaften, der Z, A und G ergaben, dass diese von den jeweiligen Musterzeichnungen abweichen und die Empfänger der Beträge somit unbekannt sind.

Der (einzig greifbare) Geschäftsführer der A bestätigte dem UFS, dass die Unterschriften auf Quittungen und Auftragschreiben nicht von ihm geleistet worden seien und die A keine Tätigkeit ausgeübt habe.

Eine nähere Befragung der Geschäftsführer der Z bzw. der G musste unterbleiben, da beide Geschäftsführer unbekannten Aufenthaltes sind.

Was die B betrifft, so wurde festgestellt, dass deren Geschäftsführer bereits im Vorjahr (2001) wegen vorsätzlich herbeigeführter abgabenrechtlicher Verkürzungen verurteilt worden war, die Unterschrift der Vermieterin auf einem Mietvertrag (nach Aussage der vorgeblichen Vermieterin) gefälscht war und BK auch auf einen Vorhalt der Behörde nicht reagierte.

Zu den, vom UFS aufgedeckten kettenartigen Leistungsverrechnungen von der B zur Bw. und von dieser zur O ist zu bemerken, dass diese aus h.o. Sicht keinen Sinn ergeben, zumal BK zugleich Geschäftsführer der O und der B war.

BK hätte die von dritter Seite an ihn herangebrachten Aufträge sei es durch die O oder die B jederzeit ohne Zwischenschaltung der Bw. erbringen können.

Unter Bedachtnahme auf seine einschlägigen Kenntnisse im Bereich der Abgabenverkürzung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist davon auszugehen, dass er die von ihm nominell geleiteten Unternehmen der Bw. „zur Verfügung stellte“, um dieser den Aufbau einer unverdächtigen „Leistungskette“ (Eingangs- und Ausgangsrechnungen der Bw.) zu ermöglichen.

---

Es ist weiters davon auszugehen, dass die Bw. die fraglichen Leistungen an Dritte selbst erbrachte und sich dazu billiger ‚schwarzer‘ Arbeitskräfte bediente wobei ein Großteil der an BK ausbezahlten Beträge an die Bw. zurückfloss.

Dass die Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden, wird im Prüfungsbericht nicht behauptet. Auch sind dem Prüfungsbericht keine konkreten Ermittlungsergebnisse zu entnehmen, die einen Zweifel an der tatsächlichen Leistungserbringung aufkommen lassen. Vielmehr sprechen die zum Teil im Arbeitsbogen aufliegenden Ausgangsrechnungen dafür, dass die Leistungen von anderen Unternehmungen der Bw. in Auftrag gegeben wurden. Auch im Hinblick auf die Feststellungen betreffend der Anerkennung von Betriebsausgaben in Höhe von 30% der Rechnungsbeträge geht der Prüfer offenkundig davon aus, dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, jedoch nicht von den fakturierenden Subunternehmungen, sondern von der Bw. zuzurechnenden billigeren Schwarzarbeitern oder sonstigen Leistungserbringern.

Infolge der o. a. Ermittlungsergebnisse kann jedenfalls in freier Beweiswürdigung (§162 BAO) mit überwiegender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die als Auftragschreiben titulierten Verträge nicht mit den Geschäftsführern der Z, A und G abgeschlossen und die Zahlungen von den jeweiligen Geschäftsführern nicht in Empfang genommen wurden bzw. an die Bw. zurückgeflossen sind. Hinsichtlich der A liegt eine entsprechende Aussage des Geschäftsführers vor.

Auch bei der B ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Beträge nur zum Schein auf Bankkonten der Subunternehmung überwiesen wurden und in der Folge zum Großteil wieder an die Bw. zurückgeflossen sind womit die Löhne bzw. Entgelte der der Bw. zuzurechnenden Schwarzarbeiter bzw. sonstigen Leistungserbringer abgedeckt wurden. Der übersteigende Restbetrag ist der an der Bw. zu 100 %beteiligten geschäftsführenden Gesellschafterin zugeflossen.

Zu Recht hat daher die Betriebsprüfung sämtliche Subunternehmerrechnungen als Schein- bzw. Deckungsrechnungen qualifiziert, welche offensichtlich nur zu dem Zweck erstellt worden sind, Vorsteuern in Anspruch zu nehmen sowie die Rechnungsbeträge, die wesentlich höher waren als die Löhne bzw. Entgelte für tatsächlich eingesetzte Schwarzarbeiter oder Leistungserbringer, als Betriebsausgaben zu belegen bzw. abzudecken, um zusätzliches Schwarzgeld zu lukrieren.

Bezüglich der von der Bw. eingesetzten gegenüber den Rechnungsbeträgen kostengünstigeren Leistungserbringern war deren Entgelt bzw. Entlohnung im Schätzungswege (§184 BAO) als Betriebsausgabe zu ermitteln. Laut Prüfungsbericht sollen die Subunternehmungen ihre Leistungsstunden mit € 21,80 pro Stunde fakturiert haben. Diesem wird vom Prüfer ein branchenüblicher Facharbeiterlohn von € 6,54 pro Stunde d.s. genau 30 % von € 21,80 gegenübergestellt. In der Folge wurde der Betriebsausgabenanteil von 30 % aus den Rechnungsbeträgen geschätzt.

In den Rechnungen wurde fast ausschließlich nach Mengen, Stück, Flächenausmaßen etc bzw. pauschal und nicht nach Stundensätzen abgerechnet. Die Bw. bringt außerdem vor, dass der für die Schätzung gewählte Lohnstundensatz von € 6,54 nicht nachvollziehbar sei, zumal dieser nicht näher auf die verschiedenen Bautätigkeiten (Vorarbeiter, Maurer, Helfer, Poliere etc.) eingehen und auch nicht feststellbar sei, wie dieser ermittelt wurde. Da die Bw. selbst keine genauen Angaben bezüglich der Art und der Anzahl der eingesetzten Arbeiter bzw. sonstigen Leistungserbringer gemacht hat, kann aus der der Berufung angeschlossenen Aufstellung "KV für Bauindustrie und Baugewerbe" kein durchschnittlicher Stundensatz ermittelt werden. Da aus den Rechnungen außerdem die Gesamtstundenanzahl nicht ermittelbar ist, ist eine Schätzung nach Lohnstundensätzen nicht möglich.

Demzufolge können die anzuerkennenden Betriebsausgaben nur pauschal wie folgt geschätzt werden:

Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, ist eine Schätzung von 50% der in den Rechnungen der Subunternehmer ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben angemessen.

Zu den Ausführungen des Vertreters der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung im Zusammenhang mit der Durchfakturierung von Leistungen der Leistungskette B – Bw. – O ist zu bemerken, dass der UFS von einer Leistungserbringung der Bw. in Höhe der an die O fakturierten Leistungen ausgeht.

Die Kürzung des Aufwandes aus Rechnungen, die von Seiten der B an die Bw. fakturiert wurde entspricht der erwähnten Schätzung und ist konsequent, geht der Senat doch wie oben dargestellt davon aus, dass sich die Bw. durch Beschäftigung von Schwarzarbeitern Kostenvorteile bei der Erbringung von Leistungen verschaffte.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt zufolge des Abs. 2 Z. 1 lit. a leg. cit. auch für verdeckte Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Hiezu ist gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, 410, 618/77 ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Wil-

lenseschluss der Körperschaft erforderlich, welcher gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78, bzw. vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann. Es genügt dazu ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993, Zl. 90/13/0155, allesamt in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 7. Auflage, 2000, Seite 326).

Werden im Zuge einer Betriebsprüfung Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, so ist gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1982, 81/13/0072 und 24. März 1998, 97/14/0119 (ÖStZB 1998, 737), davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen im Verhältnis ihrer Beteiligungen zugeflossen sind (oa. Doralt/Ruppe S 327).

Wie sich aus den vorherigen Feststellungen ergibt, hat die Bw. Mehrgewinne in Höhe der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge abzüglich der tatsächlich an die billigeren Leistungs erbringer bezahlten (geschätzten) Entgelte erzielt, die im Betriebsvermögen der Bw. keinen Niederschlag gefunden haben. Diese Vermögensminderung wurde von der geschäftsführenden Gesellschafterin Sa geduldet.

Mit Berufung vom 6.2.2003 wird die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 2002 in einer unter Punkt 'Anträge' dargestellten Höhe der Zahllasten begehrt.

Die Zahlen der beantragten Umsatzsteuerfestsetzung divergieren jedoch, wie im Vorhalt des UFS vom 25. April 2006 dargestellt, für die Monate Jänner bis Juni 2002 von den erklärten Zahllasten gemäß Umsatzsteuervoranmeldungen, die für die Monate Februar 2002 bis Juli 2002 der Bw. mit gleicher Post mangels Unterschriftenleistung vorgelegt und von ihr unterfertigt wurden. Da keine näheren Erläuterungen zu den Differenzen gegeben wurden, war von den Zahlen gemäß der unterfertigten Umsatzsteuervoranmeldungen auszugehen. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide der Monate März und April 2002 wird im Sinne der Berufungsvorentscheidungen laut Betriebsprüfung teilweise gefolgt. Der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Mai 2002 wird entsprechend der Berufungsvorentscheidung laut Betriebsprüfung im wesentlichen gefolgt. Der Bescheid ergeht in erklärungsgemäßer Höhe.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Februar 2002 wurde mit Schreiben der Bw. vom 3.5.2006 zurückgezogen und wird daher gemäß § 256 (3) BAO als gegenstandslos erklärt.

## **Umsatzsteuer**

Die Besteuerungsgrundlagen ermitteln sich wie folgt:

März 2002	April 2002	Mai 2002
€	€	€

Vorsteuer lt. Erstbescheid 0,00 0,00 0,00

---

Vorsteuer lt. BVE	4.561,10	4.379,12	6.177,66
Vorsteuer lt. UFS	4.561,10	4.379,12	6.117,66

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuern betragen

	März 02 €	April 02 €	Mai 02 €
BMGL f. Lief. u. Leistungen	48.732,91	40.378,93	60.416,44
20% Normalsteuersatz	9.746,58	8.075,79	12.083,29
Vorsteuer	4.561,10	4.379,12	6.117,66
Zahllast	5.185,48	3.696,67	5.965,63

### **Kapitalertragsteuer**

Die Besteuerungsgrundlage ermittelt sich wie folgt:

Bruttobetrag der nicht anerkannten Rechnungen: € 256.572,37  
davon 50%      € 128.286,18 verdeckte Ausschüttung lt. UFS

<b>Kapitalertragsteuer</b>	1-7/2002
	€
verdeckte Ausschüttung	128.286,18
KEST	<u>42.762,06</u>
verdeckte Ausschüttung brutto	171.048,23
KEST (25%)	<b>42.762,06</b>
KEST bisher:	59.866,87

Wien, am 16. Juli 2007