



Außenstelle Wien
Senat 4

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0359-W/02
GZ. RV/0360-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, T-Gasse xx, vertreten durch NOVACOUNT Wirtschaftstreuhand GmbH, 1180 Wien, Vinzenzgasse 16, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 bleiben unverändert.

Die Festsetzungen an Umsatzsteuer 1994 und 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 betragen wie folgt:

| Bezeichnung | Betrag in öS: | Betrag in €: |
|---|---------------|--------------|
| Umsatzsteuer 1994: | 599.886,00 | € 43.595,42 |
| Umsatzsteuer 1995: | 1.305.957,00 | € 94.907,60 |
| Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996: | 610.956,00 | € 44.399,90 |

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage geschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. August 1992 gegründet und mit 12. Oktober 1992 in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bw. bildet lt. Gesellschaftsvertrag u.a. die Gebäude- und Baustellenreinigung, die Durchführung von Maler- und Verputzarbeiten sowie die Montage von Metallkonstruktionen. Die Bw. verfügt seit 11. Jänner 1993 über eine Gewerbeberechtigung für das Handwerk der Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung und seit 11. März 1994 darüber hinaus über eine Gewerbeberechtigung zur Aufstellung und Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profile oder Systemwände, unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit.

Am Stammkapital in Höhe von S 500.000,-- sind P.J. und M.E. mit einer Einlage in Höhe von S 400.000,-- bzw. S 100.000,-- beteiligt. M.E. ist zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. bestellt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1994 und 1995 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner 1996 bis Mai 1997 wurde lt. Tz 15 des BP-Berichtes festgestellt, dass die Bw. in den Jahren 1994 bis 1996 Eingangsrechnungen von den nachstehend bezeichneten Subunternehmern geltend machte, die als Scheinrechnungen zu qualifizieren seien:

| Jahr: | Rechnungsaussteller: | Nettobetrag: | USt: |
|--------------|-----------------------------|---------------------|-------------|
| 1994 | T-GmbH | 730.719,40 | 146.143,88 |
| 1995 | T-GmbH | 1.132.312,30 | 226.462,46 |
| | H-GmbH | 1.242.930,35 | 248.586,07 |
| | B-KEG | 313.521,80 | 62.704,36 |
| 1996 | H-GmbH | 97.423,00 | 19.484,60 |

Des Weiteren sei lt. Tz 16 des BP-Berichtes hinsichtlich der von der J-GmbH gelegten Eingangsrechnung Nr. 035/95 im Nettobetrag von S 79.000,-- kein Leistungs- und Zahlungsnachweis erbracht worden. Folglich sei der Bruttobetrag dieser Rechnung von S 94.800,-- als nicht abzugsfähiger Betriebsaufwand dem Gewinn wiederum hinzuzurechnen.

1. Eingangsrechnungen der T2-GmbH:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 15 des BP-Berichtes festgehalten, dass nach der von A.S. unterfertigten Niederschrift vom 29. April 1997 die Eingangsrechnungen der T2-GmbH (im Folgenden mit T-GmbH bezeichnet) der Jahre 1994 und 1995 im Nettobetrag von S 730.719,40 (1994) bzw. S 1.132.312,30 (1995) auf Verlangen des Geschäftsführers der Bw., M.E. ausgestellt worden seien, ohne dass diesen eine entsprechende Leistung zu Grunde liege. Insbesondere habe nach den niederschriftlichen Ausführungen von A.S. der Geschäftsführer der Bw., M.E., "Schwarzgeld" für Investitionen in

Polen machen wollen. Daher seien fiktive Fremdarbeiten bzw. fiktive Zahlungen an die T-GmbH ausgewiesen worden. A.S. habe nicht nur die Ausgangsrechnungen geschrieben und gestempelt bzw. unterschrieben, sondern auch die Kassaquittungen und auch einige Anbote und Verträge. Zu den Quittungen gab A.S. bekannt, dass er die Schecks eingelöst und gleichzeitig ein Betrag in Höhe von 70% an M.E. zurückgegeben worden sei. Das seien der Rechnungsbetrag (100%) abzüglich der Mehrwertsteuer (20%) abzüglich seiner Provisionsvergütung (10%) gewesen. A.S. könne sich auch erinnern, dass einige Schecks *nicht* von ihm unterschrieben worden seien, da M.E. das Geld bereits selbst bei der Bank eingelöst und abgehoben hatte. Weiters gebe A.S. bekannt, dass ihm die Textierung der Ausgangsrechnungen von M.E. vorgeschrieben worden sei. Aufzeichnungen darüber würden noch bei A.S. existieren.

Auf Grund der von A.S. dargestellten Situation seien nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nach Abzug der effektiven Zahlungen an A.S. im Ausmaß der von ihm eingelösten Schecks die Nettoaufwendungen lt. den Eingangsrechnungen wie folgt als Basis für die verdeckte Ausschüttung heranzuziehen:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Nettoaufwendungen: | 730.719,40 | 1.132.312,30 |
| abzüglich Scheckzahlungen: | -107.766,00 | -139.851,80 |
| Zwischensumme: | 622.953,40 | 992.460,50 |
| 50% verdeckte Ausschüttung: | 311.476,70 | 496.230,25 |
| zuzüglich Vorsteuer-Korrektur: | 146.144,00 | 226.462,00 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 457.620,00 | 722.692,00 |
| 28,205% KEST: | 129.072,00 | 203.835,00 |
| verdeckte Ausschüttung: | 586.692,00 | 926.527,00 |

In Zusammenhang mit den in den Jahren 1994 und 1995 von der T-GmbH gelegten Eingangsrechnungen können nach den Feststellungen der Betriebsprüfung weiters die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern von S 146.143,88 (1994) bzw. S 226.462,46 (1995) nicht abgezogen werden.

Von der T-GmbH wurden der Bw. in den Jahren 1994 und 1995 die nachstehend bezeichneten Eingangsrechnungen im Nettobetrag von S 730.719,40 (1994) und S 1.132.312,30 (1995) gelegt:

1.) Eingangsrechnungen 1994:

| Datum: | Re.-Nummer: | Netto: | Bauvorhaben: | Leistungszeitraum: |
|---------------|--------------------|---------------|---------------------|---------------------------|
| 01.09.1994 | 34/94 | 55.688,00 | 1230, BV J-Gasse | Juli 94 |
| 03.10.1994 | 40/94 | 25.784,00 | 1100, BV. B-Gasse | August 94 |
| 03.10.1994 | 39/94 | 83.037,70 | BV. I-Gasse | August 94 |
| 20.10.1994 | 38/94 | 40.714,00 | WM., K-Gasse | August – Sept. 94 |
| 20.10.1994 | 37/94 | 72.936,80 | BV. MB. | August – Sept. 94 |

| Datum: | Re.-Nummer: | Netto: | Bauvorhaben: | Leistungszeitraum: |
|------------|---------------|-------------------|---------------------------------|---------------------|
| 31.10.1994 | 31/10/94 | 63.947,00 | VF-Gasse., 1. TR | September 94 |
| 03.11.1994 | 3/11/1994 | 47.500,00 | BV. EL. | September 94 |
| 03.11.1994 | 4/11/1994 | 106.895,40 | 1230, MN-Gasse | September - Okt. 94 |
| 03.11.1994 | 5/11/1994 | 39.276,00 | BV. K-Gasse | September - Okt. 94 |
| 22.11.1994 | 6/11/1994 | 99.304,00 | BV. HotelA. | Oktober 94 |
| 02.12.1994 | 1/12/1994 | 53.269,50 | 1130, BV. A-Platz | September - Okt. 94 |
| 02.12.1994 | 2/12/1994 | 42.367,00 | BV. C-Platz | Oktober 94 |
| | Summe: | 730.719,40 | Nettoaufwendungen lt. BP | |

2.) *Eingangsrechnungen 1995:*

| Datum: | Re.-Nummer: | Netto: | Bauvorhaben: | Leistungszeitraum: |
|------------|---------------|---------------------|---------------------------------|--------------------|
| 20.05.1995 | 35/5/95 | 104.940,00 | T-Platz, 1190 | März 1995 |
| 20.05.1995 | 36/5/95 | 19.684,00 | GF. | März 1995 |
| 20.05.1995 | 37/5/95 | 29.163,50 | O-Straße., 1160 | März 1995 |
| 20.05.1995 | 38/5/95 | 73.213,00 | H-Straße., 1120 | April 1995 |
| 10.06.1995 | 43/8/95 | 158.304,00 | Q. | April - Mai 1995 |
| 10.06.1995 | 44/6/95 | 17.264,00 | GF. | Mai 1995 |
| 30.06.1995 | 48/6/95 | 79.612,30 | LZ. | Juni 1995 |
| 17.08.1995 | 78/8/95 | 60.160,00 | L. | Juli 1995 |
| 17.08.1995 | 79/8/95 | 130.661,00 | HT-Straße | Juli 1995 |
| 26.07.1995 | 48/7/95 | 42.761,40 | K., S-Gasse | Juni 1995 |
| 10.08.1995 | 54/8/95 | 29.000,00 | Z-Gasse | Juli 1995 |
| 11.08.1995 | 56/8/95 | 11.872,00 | T., B-Straße 7 | Juli 1995 |
| 14.08.1995 | 57/8/95 | 58.236,00 | GT-Straße, 1100 | Juni - Juli 1995 |
| 01.09.1995 | 86/9/95 | 17.406,90 | Fa.N., C. | August 1995 |
| 03.09.1995 | 87/9/95 | 70.148,00 | GF., Haus 13-16 | August 1995 |
| 06.09.1995 | 62/9/95 | 32.547,00 | ET-Gasse, 1130 | Juli 1995 |
| 28.09.1995 | 66/9/95 | 15.400,00 | TB. | August 1995 |
| 28.09.1995 | 67/9/95 | 27.000,00 | R-Platz | August 1995 |
| 06.10.1995 | 70/10/95 | 154.939,20 | FS. | September 1995 |
| | Summe: | 1.132.312,30 | Nettoaufwendungen lt. BP | |

In der Folge seien von der Betriebsprüfung die Scheckeinlösungen für die vorstehend bezeichneten Rechnungen anhand der Scheckkopien überprüft worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass es eindeutige Geldrückflüsse an den Geschäftsführer der Bw., M.E., gegeben habe.

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde von der Betriebsprüfung den beiden Geschäftsführern A.S. und M.E. aufgetragen, jeweils eine Notiz über das "Verspachteln von Putzflächen" mitsamt der dazugehörigen Kalkulation zu verfassen. Dies unter anderem auch zu dem Zweck, um anhand eines Schriftprobenvergleiches die auf den eingelösten Schecks abgegebenen Unterschriften analysieren zu können.

Die von der Bw. in Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen der T-GmbH ausgestellten Schecks seien nach den Feststellungen der BP wie folgt eingelöst worden:

| Datum: | Scheckbetrag: | Scheck abgezeichnet/eingelöst von: |
|----------------------|----------------------|---|
| 09.11.1994 | 97.766,40 | Originalunterschrift von A.S. lt. Steuerakt |
| 18.11.1994 | 10.000,00 | Originalunterschrift von A.S. lt. Steuerakt |
| SUMME 1994: | 107.766,40 | |
| | | |
| 07.03.1995 | 109.851,80 | Originalunterschrift von A.S. lt. Steuerakt |
| 24.02.1995 | 30.000,00 | Originalunterschrift von A.S. lt. Steuerakt |
| SUMME 1995: | 139.851,80 | |
| | | |
| 17.11.1994 | 99.645,24 | M.E. |
| 01.12.1994 | 87.524,16 | M.E. |
| 09.12.1994 | 111.078,20 | M.E. |
| 27.07.1995 | 80.000,00 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 11.08.1995 | 80.000,00 | M.E. |
| 05.07.1995 | 50.000,00 | M.E. |
| 03.01.1995 | 205.274,48 | M.E. – lt. E-Bank |
| 05.10.1995 | 190.000,00 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 06.09.1995 | 120.000,00 | M.E. |
| 25.09.1995 | 195.000,00 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 18.08.1995 | 173.082,20 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 29.08.1995 | 95.534,76 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 23.06.1995 | 100.000,00 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 20.03.1995 | 114.763,80 | M.E. |
| 05.10.1995 | 19.051,08 | abweichende Unterschrift mit S. |
| 06.04.1995 | 129.018,84 | abweichende Unterschrift mit S. |
| GESAMTBETRAG: | 2.097.590,96 | |

Die von der T-GmbH in den Jahren 1994 und 1995 ausgestellten Kassenquittungen seien stets von A.S. unterzeichnet worden, wobei als Buchungsvermerk zumeist ein Hinweis auf die nachfolgende Scheckzahlung zu finden sei.

Für die in den Jahren 1994 und 1995 von der T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen seien von der Bw. die nachstehend bezeichneten Auftragsprotokolle vorgelegt worden, aus denen sich ergebe, dass die Bw. der T-GmbH die nachstehend bezeichneten Leistungen in Auftrag gegeben habe.

| Datum: | Auftragssumme: | Gewerk: | Bauvorhaben: | Termin: |
|---------------|-----------------------|----------------------|---------------------|----------------|
| 10.04.1995 | 200.000,00 | Trockenbauarbeiten | 1120, HT-Straße | ca. LW 15 |
| 21.07.1994 | 77.600,00 | Trockenbauarbeiten | WM., K-Gasse | LW 31 |
| 26.09.1994 | 40.400,00 | Verputzarbeiten | C-Platz | LW 40 |
| 23.09.1994 | 112.200,00 | Trockenbau | HotelA. | 03.10.1994 |
| 27.07.1994 | 71.800,00 | Verputzarbeiten | MB. | 08.08.1994 |
| 11.07.1994 | 82.100,00 | Außenverputzarbeiten | I-Gasse | 2. Aug. Wo. |
| 17.08.1994 | 104.300,00 | Trockenbauarbeiten | 1230, MG-Gasse | LW 36 |
| 24.08.1994 | 35.850,00 | Trockenbauarbeiten | 1130, A-Platz | LW 36 |
| 10.08.1994 | 26.180,00 | Trockenbauarbeiten | 1100, B-Gasse | LW 34 |
| 05.07.1994 | 56.600,00 | Trockenbauarbeiten | 1230, J-Gasse | LW 29 |
| 02.08.1994 | 47.500,00 | Gruppenverkleidungen | EL. | LW 34 |
| SUMME: | 854.530,00 | | | |

Diese Auftragsprotokolle betreffen – mit Ausnahme des Auftragsprotokolles vom 10. April 1995 – ausschließlich die im Jahre 1994 an die Bw. fakturierten Leistungen und enthalten nebst der Auftragssumme – mit Ausnahme des Auftragsprotokolls vom 10. April 1997 – auf deren Rückseite die Kalkulationsgrundlagen. Für das Jahr 1995 wurden hinsichtlich der von der T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen keine weiteren Auftragsprotokolle vorgelegt.

Mangels jeglichen Nachweises eines Leistungsflusses zwischen der Bw. und der T-GmbH seien nach Auffassung der Betriebsprüfung die fraglichen Rechnungen als Scheinrechnungen zu qualifizieren, die gegen Entgelt bezogen worden seien. Da aber unbestritten sei, dass die in diesen Rechnungen angeführten Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien, ergebe sich als logische Konsequenz der Darstellungen in Tz 15 des BP-Berichtes, dass die in den Rechnungen der T-GmbH angeführten Leistungen mit nicht angemeldeten Arbeitskräften der Bw. erbracht worden seien. Da die tatsächlich geleisteten bzw. effektiven Scheckzahlungen vom Firmenkonto der Bw. bezahlt worden seien und Erfahrungswerte zeigen, dass die tatsächlichen Stundensätze von ca. der Hälfte an die am Arbeiterschwarzmarkt beschäftigten Arbeitnehmer bezahlt würden, sei den verbuchten Nettoaufwendungen ein geschätzter Lohneinsatz von 50% zu Grunde zu legen.

Den niederschriftlichen Ausführungen von A.S. hält M.E. mit Niederschrift vom 4. April 1997 entgegen, dass er infolge Personalmangels eine Subfirma benötigt habe. Die T-GmbH habe er "irgendwo auf einer Baustelle kennengelernt". Manche der an die T-GmbH erteilten Aufträge seien schriftlich, manche seien mündlich erteilt worden. Von der T-GmbH seien mit deren eigenem Personal oder manchmal vermischt mit dem Personal der Bw. hauptsächlich Trockenbauarbeiten erbracht worden. Ein Bauabschnitt sei von der Bw., ein anderer Bauabschnitt sei von der T-GmbH erbracht worden. Als Geschäftsführer der Bw. habe M.E. die Leute der T-GmbH kontrolliert, wo es nie Schwierigkeiten wegen deren Arbeitsbewilligungen gegeben habe. Auch seien die von den Leuten der T-GmbH erbrachten Leistungen laufend

von dieser Gesellschaft kontrolliert worden. Nach Fertigstellung der Arbeiten seien von der T-GmbH die Daten an die Bw. übermittelt worden, wo es teilweise zu Korrekturen gekommen sei. Die Abrechnung der Leistungen sei in der Weise erfolgt, dass die T-GmbH die Rechnungen an die Bw. übermittelte, die von der Bw. kontrolliert worden seien. A.S. sei ins Büro der Bw. gekommen und habe die Schecks übernommen. Die Kopien der Quittungen für das Jahr 1995 seien vorhanden.

Den Ausführungen von M.E. in der von ihm mit 4. April 1997 unterfertigten Niederschrift, dass die T-GmbH mit eigenen Leuten Trockenbauarbeiten erbracht habe, schenkte die Betriebsprüfung mangels eines entsprechenden Leistungsnachweises keinen Glauben. In der Folge wertete die Betriebsprüfung die Rechnungen der T-GmbH als Aufwandsdeckungsrechnungen, die auf Verlangen von M.E. ausgestellt worden seien und rechnete für die Jahre 1994 und 1995 einen Betrag in Höhe von S 457.620,-- (1994) bzw. S 722.692,-- (1995) als verdeckte Ausschüttung außerbilanzmäßig hinzu.

Mit Berufung vom 5. Februar 1998 hält die Bw. den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegen, dass die von A.S. getätigte niederschriftliche Aussage vom 29. April 1997 einen Racheakt und eine reine Schutzbehauptung darstelle. Weil offensichtlich die an die Bw. gelegten Rechnungen bei der T-GmbH nicht ordnungsgemäß erfasst worden seien, stelle diese Behauptung die steuerlich günstigere Variante für die T-GmbH dar. Aus der Beilage 1 zur Berufung vom 5. Februar 1998 sei ersichtlich, dass die Bw. beim Bauvorhaben betreffend die BH C. im Zeitraum 1995 und 1996 Bauarbeiten verrichtet und diese vereinbarungsgemäß und mängelfrei durchgeführt habe. Für die von der Bw. im Auftrag der T-GmbH verrichteten Leistungen sei seit 1. März 1996 noch ein (Rest)Werklohn von S 195.875,80 offen. Mit Verjährungsurteil des Handelsgerichtes Wien vom 25. Februar 1997 wurde die T-GmbH zur Zahlung des offenen Restbetrages von S 195.875,80 samt 10% Zinsen binnen 14 Tagen bei Exekution für schuldig befunden.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. April 1998 verweist diese auf die von A.S. mit 29. April 1997 unterfertigte Niederschrift, derzu folge A.S. einen Betrag von 70% an M.E. rückerstattet habe. Im Übrigen habe die von der Bw. gegen die T-GmbH erhobene Klage seinerzeit andere rechtliche Gründe als Ursache gehabt: die Bw. habe an die T-GmbH verschiedene Bauleistungen erbracht, welche diese vorläufig nicht bezahlt habe. Dadurch sei es zu einem Prozess und in der Folge zu einem Vergleich (!) gekommen, worin sich beide Parteien auf einen Zahlungsmodus geeinigt haben. Die Behauptung des Vorliegens von Scheinrechnungen stelle für die T-GmbH sicherlich nicht die (steuerlich) günstigere Variante für die T-GmbH dar. Die Rechnungen der T-GmbH seien daher als Deckungsrechnungen zu werten, die gegen Entgelt bezogen worden seien.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 als unbegründet abgewiesen. Dabei wurde bloß begründend ausgeführt, dass die vorgelegten Beweismittel das Finanzamt nicht von der Richtigkeit der Berufungsausführungen überzeugen können.

Den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Vorlageantrag vom 7. August 1998 entgegen, dass kein Vergleich mit der T-GmbH geschlossen worden sei. Die von A.S. getätigten Aussagen würden daher einen reinen Racheakt darstellen. Es sei daher zu hinterfragen, wie auf den vertragsgegenständlichen Baustellen mit Schwarzarbeitern gearbeitet werden könne, wenn die Kunden der Bw. überwiegend Baufirmen seien, welche die Baustellen laufend mit eigenem Personal überwachen.

1.1 Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH:

Im Zuge einer bereits zuvor bei der T-GmbH stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1994 und 1995 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Jänner 1996 bis November 1996 wurden die an die Bw. gelegten Ausgangsrechnungen im Bruttobetrag von S 800.126,88 (1994) bzw. S 1.592.427,60 (1995) mangels eines Leistungsnachweises ebenso als Schein- bzw. Aufwandsdeckungsrechnungen qualifiziert, die gegen ein Honorar von 30% (d.s. 20% USt zuzüglich 10% Vergütung) ausgestellt worden seien.

Den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH wurde die bereits angesprochene Niederschrift von A.S. vom 29. April 1997 zu Grunde gelegt und der von M.E. unterfertigten Niederschrift vom 4. April 1997 geringere Glaubwürdigkeit beigemessen.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der T-GmbH habe sich bei einer Überprüfung der Scheckeinlösungen anhand der Scheckkopien herausgestellt, dass es eindeutige Geldrückflüsse an M.E. in seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw. gegeben habe. Mangels jeglichen Leistungsnachweises bzw. des Nachweises eines Leistungsflusses zwischen der T-GmbH und der Bw. seien die von der T-GmbH an die Bw. gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen zu qualifizieren, die gegen ein Honorar von 30% ausgestellt worden seien.

In der Folge wurde die auf den Ausgangsrechnungen der T-GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG vorgeschrieben und eine verdeckte Ausschüttung in dem nachstehendem Ausmaß festgestellt:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------|
| Nettobetrag der Ausgangsrechnungen: | 666.772,00 | 1.327.023,00 |
| davon 20% MWSt: | 133.354,40 | 265.404,60 |
| davon 10% Vergütung: | 66.677,00 | 132.702,00 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 200.031,40 | 398.107,00 |

In der Berufung der T-GmbH vom 11. September 1997 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 und 1995 wird hinsichtlich der an die Bw. gelegten Rechnungen die fehlende Leistungserbringung durch die T-GmbH nicht in Abrede gestellt und den Feststellungen der

Betriebsprüfung bei der T-GmbH lediglich entgegen gehalten, dass der T-GmbH maximal eine Provision in Höhe von 10% zugeflossen sei. Der bei der T-GmbH ebenfalls prüfenden Betriebsprüfung sei bekannt gewesen, dass Belege existieren, die nicht von der T-GmbH unterschrieben worden seien. Darüber hinaus sei auf Grund der Rechnungslegung ersichtlich, dass die T-GmbH niemals diese Umsätze habe erbringen können, da diese Umsätze niemals in den Tätigkeitsbereich der T-GmbH gefallen seien. Darüber hinaus sei es der T-GmbH nicht möglich gewesen, derartige Umsätze zu erzielen, da sie niemals so viele Dienstnehmer beschäftigt habe. Die Feststellungen und darauf gerichtete Schlussfolgerungen der Betriebsprüfung bei der T-GmbH würden daher zu einem denkunmöglichen Ergebnis führen. Nach § 184 BAO könnten der T-GmbH nur jene Geschäftsfälle zugerechnet werden, die sich in ihrer Sphäre ereignet haben. Aus diesem Grund könnten der T-GmbH nur Umsätze im Ausmaß des tatsächlichen Zuflusses, das seien 10% des Rechnungsbetrages, zugerechnet werden.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung der T-GmbH vom 2. Dezember 1997 verweist diese ebenso auf die Ausführungen in der von A.S. unterfertigten Niederschrift vom 29. April 1997.

1.2 Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens betreffend A.S.:

Bei der mit 5. September 1997 erfolgten Vernehmung von A.S. als Beschuldigter im Zuge eines Finanzstrafverfahrens beim Landesgericht für Strafsachen sagt A.S. aus, er sei von M.E. ersucht worden, an diesen Rechnungen "*zu stellen, damit dieser zu Schwarzgeld kommen könne*". Da A.S. von Y. entsprechende Rechnungen hätte bekommen sollen, seien diese Rechnungen in der Buchhaltung der T-GmbH nur "Durchlaufer" gewesen. Da aber A.S. "bezüglich der Bw. aber keine Rechnungen von Y. erhalten habe", habe er wiederum an die Bw. nur Rechnungen geschrieben, die er im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung dem Finanzamt vorgelegt habe. Bei diesem Geschäft hätte A.S. keine finanziellen Vorteile gehabt, sondern "*hätte dies als Gegengeschäft für die laufende Geschäftsbeziehung mit der Bw. gemacht*". A.S. hätte seine Provision im Ausmaß von 10% sowie die Mehrwertsteuer in Höhe von 20% an Y. weiterleiten müssen, wenn Y. die Rechnungen gestellt hätte. Da er aber von Y. keine Rechnungen erhalten habe, habe er sowohl die Provision (10%) als auch die Mehrwertsteuer (20%) erhalten. Zu den von der Betriebsprüfung errechneten Beträgen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH könne A.S. mangels Unterlagen nichts sagen. Erst zu dem Zeitpunkt als Y. sich weigerte Rechnungen zu legen, sei A.S. klar geworden, dass es die Firma des Y. nicht gegeben habe.

Nach der weiteren nach Abschluss des BP-Verfahrens bei der T-GmbH von A.S. unterfertigten weiteren Niederschrift vom 29. September 1997 habe die T-GmbH seinerzeit zwischen 6 und 8

Leute beschäftigt gehabt, die an Baustellen in C. für die Firma LM. gearbeitet haben. A.S. habe sonst an keine Firmen Aufträge vermittelt. Für die Bw. habe A.S. "reine Gefälligkeitsrechnungen ausgestellt, die für M.E. gewesen seien". M.E. habe sich mit dem Geld Objekte in Polen gekauft, A.S. habe die obligatorischen 10% an Provision erhalten. Die Buchhalterin der Bw. habe M.E. "nur Geld gegeben", wenn er Rechnungen gebracht habe. Deshalb habe M.E. von A.S. diese Rechnungen benötigt. M.E. habe ihm erzählt, dass er mit der Buchhalterin der Bw. eine Abmachung getroffen habe, dass "er nur ehrliche Geschäfte mache". Die Buchhalterin der Bw. habe auch die Schecks ausgestellt. M.E. streite jetzt alles ab, aber es sei offensichtlich, dass es Gefälligkeitsrechnungen seien. A.S. habe die Rechnungen für "Gebäudereinigungen" ausgestellt, obwohl er keine Reinigungsfirma habe und kein Personal dazu.

Den Aussagen des A.S. anlässlich seiner Einvernahme als Beschuldigter beim Landesgericht für Strafsachen vom 5. September 1997 und in der Niederschrift vom 29. September 1997 hält die Bw. mit Eingabe vom 17. Mai 2005 entgegen, dass die Aussagen des A.S. widersprüchlich und unwahr seien. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmer Rechnungen ausstelle, nur um Rechnungen in gleicher Höhe, also ohne Vorteil zu erhalten. Begründet werde dies ohne nähere Angaben mit dem lapidaren Hinweis auf "Gegengeschäfte" für die laufende Geschäftsbeziehung. Sei A.S. Auftraggeber der Bw. gewesen, seien es zumeist Teile von Aufträgen gewesen, die A.S. bzw. die T-GmbH von LD. erhalten habe. Die T-GmbH habe die Leistungen zu den gleichen Konditionen an die Bw. weitergegeben, wie sie diese mit LD. bei der Ausschreibung festgelegt habe. Es stelle sich somit die Frage, worin hier der Vorteil für A.S. bestanden habe und die Behauptung des A.S. nur Scheinrechnungen zu legen, der Behörde als glaubwürdig erscheine.

Mit Eingabe vom 17. Mai 2005 verweist die Bw. auf einen Fax-Vorhalt vom 18. April 2005, in dem der Bw. mitgeteilt wurde, dass die T-GmbH – anders als im Falle der Bw. – bei der Durchführung eines anderen Auftrages für die X-GmbH die fakturierten Leistungen mit eigenen nicht gemeldeten Arbeitskräften erbracht habe. Nach Auffassung der Bw. sollten diese Widersprüche die Aussagen des A.S. in einem anderen Licht erscheinen lassen. Ebenso sei die Behauptung falsch "die Buchhalterin habe M.E. nur Geld gegeben, wenn er Rechnungen gebracht habe", da die Buchhalterin der Bw. keine Bankvollmacht habe. Es gehöre jedoch sehr wohl zu den Aufgaben einer Buchhalterin, die Schecks vorzubereiten, Rechnungen zu schreiben und das Mahnwesen zu betreiben. Auch sei die Behauptung, A.S. habe die Rechnungen für Gebäudereinigung ausgestellt, maßlos übertrieben. Aus der Beilage 2 sei ersichtlich, dass lediglich drei von 29 Rechnungen die Reinigung von Gebäuden betreffen.

Mit Telefax-Sendung vom 17. Mai 2005 übermittelte die Bw. betreffend das Projekt "Bezirks-hauptmannschaft C." ein Leistungsverzeichnis der Fa. LD. an die T-GmbH mit den

entsprechenden Preisen sowie die Schlussrechnung der Bw. an die T-GmbH vom 29. Feber 1996, Nr. 6512/96-033, im Nettobetrag von S 1.368.700,21. Soweit diese Arbeiten von der Bw. ausgeführt wurden, seien diese Arbeiten zum gleichen Preis an die T-GmbH weiterfakturiert worden. Ein weiteres Leistungsverzeichnis mit den entsprechenden Preisen sowie die Schlussrechnung vom 20. Juli 1995, Nr. 5581/95-033, im Betrag von S 184.772,40 legte die Bw. mit Eingabe vom 19. Mai 2005 vor. Soweit die Arbeiten von der Bw. ausgeführt worden seien, seien diese Arbeiten zum gleichen Preis an die T-GmbH fakturiert worden.

Aus der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien vom 3. Oktober 1997 ergibt sich, dass sich der Beschuldigte A.S. im Tatsächlichen geständig verantwortete. A.S. habe aber nicht erklären können, aus welchem Grund er weiterhin Zahlungen an Y. geleistet habe, obwohl sich dieser nachhaltig weigerte, Rechnungen auszustellen.

Den Ausführungen in der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft Wien vom 3. Oktober 1997 hält die Bw. mit Eingabe vom 17. Mai 2005 entgegen, schon die Behauptung, angeblich Zahlungen an fremde Firmen ohne Rechnung geleistet zu haben, sei kurios, sodass die Nichtigklärung die logische Folge sei.

Nach der Eingabe der Bw. vom 22. Oktober 1997 seien die zu Gunsten der T-GmbH ausgestellten Schecks durch das Personal der Bw., M.E. oder Frau W., behoben worden, da A.S. das Bargeld noch am gleichen Tag benötigt habe, er jedoch erst nach Kassaschluss der Bank die Möglichkeit gehabt habe, zur Bw. zu kommen. Der Gesamtbetrag sei sodann Herrn A.S. in bar ausgefolgt worden. A.S. habe durch seine Unterschrift den Empfang des gesamten Rechnungsbetrages bestätigt.

Bei der mit 23. Jänner 1998 anberaumten Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien bekannte sich A.S. schuldig im Sinne der Anklage. Hinsichtlich der an die Bw. gelegten Rechnungen seien von A.S. Scheinrechnungen gelegt worden. Die Bw. habe ihm geholfen, "weil er Schwierigkeiten gehabt hätte" und "als *Gegenleistung* habe M.E.) gemeint, er würde Rechnungen brauchen, weil er Schwarzgeld benötige". Dieses Geld habe A.S. dann zum Teil zurück überwiesen und die Provision einbehalten. Die für diese Rechnungen der Bw. erhaltenen Schecks habe A.S. eingelöst und davon wieder 70% an M.E. rückerstattet bzw. dieser habe die Schecks gleich selbst eingelöst.

Dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom xx.xxxx.19xx wurde in der Folge der Sachverhalt zu Grunde gelegt, dass A.S. in den Jahren 1994 und 1995 an die Bw. Scheinrechnungen im Bruttobetrag von S 800.126,88 bzw. S 1.592.427,60 legte, denen jedoch keine Leistungen zu Grunde lagen.

Mit Eingabe vom 17. Mai 2005 hält die Bw. den Aussagen von A.S. bei der 23. Jänner 1998 anberaumten Hauptverhandlung entgegen, dass die "schwammige Rechtfertigung" von A.S.

"die Bw. habe ihm seinerzeit geholfen ..." offensichtlich nicht näher hinterfragt worden sei.

Diese Rechtfertigung von A.S. sei daher keineswegs geeignet, seine widersprüchlichen Aussagen als glaubwürdig erscheinen zu lassen.

1.3 Ergebnisse einer Lohnsteuerprüfung sowie Festsetzung von Lohnabgaben:

Ausgehend von einer Verkürzung von Lohnabgaben infolge der von der Betriebsprüfung vermuteten Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bw. wurde diese mit Bescheiden vom 17. Februar 1998 zur Haftung für Lohnsteuer und der Lohnabgaben wie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag herangezogen. Dabei wurde eine Nachversteuerung mit einem Durchschnittssteuersatz von 25% wie folgt vorgenommen:

| Zeitraum: | LSt: | DB: | DZ: |
|---------------|-------------------|------------------|-----------------|
| Jahr 1994: | 77.869,00 | 14.016,00 | 1.246,00 |
| Jahr 1995: | 318.614,00 | 57.351,00 | 6.755,00 |
| SUMME: | 396.483,00 | 71.367,00 | 8.001,00 |

Der Bescheid betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1995 und für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1996, wurde mit Berufung vom 23. Februar 1998 angefochten. Die Berufung gegen den vorstehenden Bescheid wurde mit Berufungsentscheidung vom 22. November 1999, GZ. RV/410-16/13/99, als unbegründet abgewiesen.

In der beim Verwaltungsgerichtshof gegen die Berufungsentscheidung vom 22. November 1999, GZ. RV/410-16/13/99, erhobenen Beschwerde wird von der Bw. ausgeführt, es widerspreche wegen des damit verbundenen hohen Risikos der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand einen anderen wegen erheblich geringerer Beträge gerichtlich in Anspruch nehme, von dem er zuvor gegen Entgelt Scheinrechnungen über weitaus höhere Beträge bezogen habe! Ebensowenig sei es der Fall, dass "Geldrückflüsse" an die T-GmbH stattgefunden hätten. Im Übrigen habe die Bw. selbst dem Finanzamt die bezughabenden Schecks vorgelegt. Es wäre daher lebensfremd, anzunehmen, dem Finanzamt Beweise für die behaupteten Geldrückflüsse in die Hand zu geben, wenn die Bw. nicht davon überzeugt gewesen wäre, dass es keine Geldrückflüsse gegeben habe. Der belangten Behörde sei auch bekannt, dass in einer Vielzahl von Fällen die seitens der T-GmbH gelegten Rechnungen bei dieser buchhalterisch nicht erfasst worden seien. Folglich müsse es sich bei der Behauptung des A.S., dass es sich bei den inkriminierten Rechnungen um bloße Scheinrechnungen handle, *offensichtlich und erkennbar* um Schutzbehauptungen handeln, als er mit dem Verdacht konfrontiert worden sei, in einer Vielzahl von Fällen steuerlich unredlich gehandelt zu haben. In diesem Zusammenhang sei weiters bedeutsam, dass die illegale Beschäftigung von

ausländischen Dienstnehmern nach den Bestimmungen des AuslBG streng bestraft werde. Aus diesem Grund sei davon auszugehen, dass A.S. mit seinen Angaben einen diesbezüglichen Verdacht von sich auf andere abgewälzt habe.

Im Übrigen sei die Feststellung der belannten Behörde, die strittigen Werkleistungen seien von eigenen Schwarzarbeitern der Bw. erbracht worden, nicht durch die Verfahrensergebnisse gedeckt. In der Baubranche würden sehr häufig Leiharbeiter beschäftigt. Weiters entspreche die von der belannten Behörde vorgenommene Schätzung in keiner Weise den diesbezüglichen Vorschriften. Das Schätzungsergebnis der belannten Behörde stehe nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung, da der durchschnittliche Lohnaufwand in der Baubranche wesentlich über 50% der Nettorechnungssummen liege.

Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. November 1999, GZ. RV/410-16/13/99, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0039, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründend wurde in dem aufhebenden Erkenntnis ausgeführt, bei der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation könne keinem der Beteiligten zugebilligt werden, frei von eigenen Interessen zu sein, wenn zum maßgeblichen Sachverhalt widersprüchliche Aussagen vorliegen. Im vorliegenden Fall komme der Erweisbarkeit des *Zahlungsflusses* entscheidendes Gewicht zu, gehe es doch darum, wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt habe.

In dem mit A.S. am 4. November 2004 geführten Telefonat nimmt dieser zu der mit 22. Oktober 2004 durchgeführten schriftlichen Zeugenbefragung gemäß § 173 Abs 1 BAO wie folgt Stellung: Bei den an die Bw. gelegten Ausgangsrechnungen der T-GmbH handle es sich um "echte Scheinrechnungen" im Bruttbetrag von S 800.126,88 (1994) bzw. S 1.592.427,70 (1995), für die er vom Landesgericht für Strafsachen finanzstrafrechtlich verurteilt worden sei. Da diese ganze Angelegenheit ca. 10 Jahre her sei, sei diese Sache für ihn "vom Tisch", weswegen er heute "wertfrei" über die ganze Angelegenheit sprechen könne. Seinerzeit habe er – entgegen den Ausführungen des vorstehend bezeichneten Urteiles vom xx.xxxx.19xx – aber nur 10% des Rechnungsbetrages für das Ausstellen von Scheinrechnungen erhalten. In dem berufungsgegenständlichen Zeitraum habe die T-GmbH zwischen zwei Angestellte und fünf Arbeiter beschäftigt gehabt.

Im Gefolge der Aufhebung der vorstehenden Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 22. November 1999 durch das Verwaltungsgerichtshofurkenntnis vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0039, wurden vom unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 11. Juli 2005, Zl. RV/1384-W/04, die Bescheide vom 17. Feber 1998 des Finanzamtes für Körper-

schaften betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, die nicht näher begründete Annahme des Finanzamtes, die Bw. habe sich zur Durchführung der Bauarbeiten Schwarzarbeiter bedient, stelle einen Begründungsmangel dar, der seine Ursache in einem mangelhaften Ermittlungsverfahren habe.

1.4 weitere Erhebungen iZm unbefugter Gewerbsausübung durch die Bw.:

Im Zuge von Erhebungen durch die Berufsdetektive D. wurde in der Anzeige vom 23. September 1994 festgehalten, dass am 15. September 1994 zwischen 11:00 und 11:45 Uhr an der Baustelle in 3xxx MB., I-Straße 8x, drei Arbeitnehmer in Zusammenhang mit der Errichtung eines Appartementhauses auftrags der Bw. mittels einer Putzmaschine Gipsinnenputz hergestellt haben.

Diese Leistungen stehen in Zusammenhang mit der mit Rechnung vom 20. Oktober 1994, Re-Nr. 37/94, von der T2-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen über die Erbringung von Verputzarbeiten im Nettobetrag von S 72.936,80. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen für die Jahre 1994 und 1995 bei der Bw. und der T-GmbH wurde diese Eingangsrechnung jeweils als Scheinrechnung qualifiziert. Nach Auskunft des auf der Baustelle angetroffenen Bauleiters der Firma "M-GmbH" handle es sich um drei ausländische Staatsbürger, die seit 1 Woche auf der Baustelle beschäftigt gewesen seien. Von Seiten des Generalunternehmers, der Firma "M-GmbH" sei die Bw. als Subunternehmerin mit Innenverputzarbeiten beauftragt worden. An dieser Baustelle sollten 2.000 m² verputzt werden, die Arbeiten hiefür seien erst zu 40% fertig gestellt. In diesem Zusammenhang wird weiters festgehalten, dass die Bw. lediglich über eine Gewerbeberechtigung zum Aufstellen und Montieren von mobilen Trennwänden sowie eine Gewerbeberechtigung für die Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung verfüge.

Aufgrund der vorstehenden Erhebungen der Berufsdetektive D. erstattete die Wirtschaftskammer Niederösterreich mit 6. Juni 1995 unter der GZ. G/I-1/95 gegen den Geschäftsführer M.E. Anzeige an die Bezirkshauptmannschaft Wien-Umgebung wegen des Verdachtes der unbefugten Ausübung des Baumeistergewerbes durch die Bw..

In Zusammenhang mit der von der Wirtschaftskammer Niederösterreich mit 6. Juni 1995 unter der GZ. G/I-1/95 erstatteten Anzeige wurden dem Magistratischen Bezirksamt für den 4./5. Bezirk von der Bezirkshauptmannschaft C. zwei Anzeigen wegen unbefugter Ausübung des Baumeistergewerbes übermittelt und zu den Zlen. MBA 4/5 – S7xxx/19xx und MBA 4/5 – S9xx/19xx protokolliert. Zur Zl. MBA 4/5 – S7xxx/19xx wurde das Strafverfahren gegen M.E.,

am 7. August 1995 eingestellt, zur Zl. MBA 4/5 – S9xx/19xx wurde gegen M.E. mit 1. Oktober 1996 wegen unbefugter Ausübung des Baumeistergewerbes eine Strafe in Höhe von S 3.000,- verhängt.

Der Anzeige der Berufsdetektive "D." vom 23. September 1994 wird mit Eingabe vom 20. April 2005 entgegen gehalten, dass die Unterstellung, auf der Baustelle in 3xxx MB., I-Straße 8x, seien auftrags der Bw. tätige ausländische Staatsbürger tätig gewesen, völlig unzutreffend sei. Die Bw. sei zwar auf der Baustelle in 3xxx MB., I-Straße 8x, tätig gewesen, habe sich jedoch in den Monaten August und September 1994 der T-GmbH als Subunternehmerin bedient. Folglich sei keineswegs geklärt, in wessen Auftrag die drei Arbeiter tätig gewesen seien. Es handle sich lt. persönlicher Vorsprache von Mag.M. daher um die nicht bewiesene Behauptung, dass diese drei Arbeiter für die Bw. tätig gewesen sei. Nach der Auskunft von M.E. sei es in diesem Zusammenhang weder zu einer Strafe, noch zu einem Verfahren gekommen.

1.5 weiteres Verfahren betr. Eingangsrechnungen der T-GmbH:

- Bei der mit 14. Dezember 2004 erfolgten Vorsprache bringt Mag.M. vor, im Hinblick auf das Strafurteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom xx.xxxx.19xx wäre zu klären, ob A.S. das Argument "Scheinrechnungen" zur nachträglichen Rechtfertigung dafür vorbrachte, da keine entsprechenden Umsätze erklärt wurden, oder ob keine Umsätze erklärt wurden, da diese Rechnungen mangels einer zugrunde liegenden Leistung von vornherein "echte" Scheinrechnungen dargestellt haben. Die Bw. sei selbst "Sub-Unternehmerin" größerer Baufirmen wie Fa. N., Fa. E. etc. gewesen, die ihrerseits wiederum Subaufträge an Firmen wie die T-GmbH, H-GmbH und C-KEG vergeben habe. An Subunternehmer habe die Bw. ihrerseits 90% ihres Honorares weitergegeben.

Des Weiteren sei zu beachten, dass insbesondere Ausländer mit langem Familiennamen mit dem Schreiben ihres Familiennamens nicht zurecht kommen und als "halbe Analphabeten" anzusehen seien. Auf den ausgestellten Rechnungen werde daher oftmals nur paraffiert, weshalb man die Paraphen überprüfen müsste. Dass bei Ausländern Unterschriften abweichen, sei normal und besage gar nichts. So würden auch die Unterschriften von M.E. am Unterschriftprobenblatt und auf seinem Personalausweis dermaßen abweichen, dass man glauben könnte, er hätte seine eigene Unterschrift "gefälscht". Die auf den Rechnungen ausgewiesenen Firmen seien aber die tatsächlichen Zahlungsempfänger gewesen.

Nach der Eingabe vom 13. Dezember 2004 sei im vorliegenden Fall aus der Klage die emotionale Komponente ersichtlich. Die Bw. wolle vorerst weder das Urteil selbst, noch dessen Zustandekommen kommentieren. Auffallend für die Bw. sei jedoch der Widerspruch zwischen 10% und 30% Provision. Dass es einen Zahlungsfluss zwischen der Bw. und der T-GmbH

gegeben habe, werde nicht bestritten, da die T-GmbH sowohl Kunde, als auch Lieferant gewesen sei. Die von der T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen würden größtenteils in deren Tätigkeitsbereich fallen. Die T-GmbH habe sich jederzeit von Sub-Unternehmern bedienen können, was natürlich das fachliche, als auch das mengenmäßige Problem in Bezug auf die Zahl der Mitarbeiter bei der T-GmbH lösen würde. Die Anzahl der unter der Aufsicht von der T-GmbH stehenden Mitarbeiter würde sich je nach deren Bedarf richten.

Nach den Ausführungen von Mag.M. bei der persönlichen Vorsprache vom 21. April 2005 sei die Firma LD. als Generalunternehmerin aufgetreten, die an die T-GmbH Subaufträge erteilt habe. In diesen Fällen sei die Bw. als weitere Subunternehmerin der T-GmbH zur Ausführung der Aufträge der Firma LD. beauftragt worden.

In den Fällen wo die Bw. als Subunternehmerin der M-GmbH tätig geworden sei, würden als *Arbeitsnachweise* bloß die Arbeitsnachweise der Bw. an die M-GmbH existieren. Für den Fall, dass die Bw. als Subunternehmerin der M-GmbH weitere Subaufträge an die T-GmbH vergeben habe, sei die T-GmbH als Subunternehmerin der Bw. bloß gefragt worden, ob sie gegen einen bestimmten Preisabschlag eine bestimmte Leistung erbringen könne. Unterlagen (der T-GmbH) hiefür gebe es nicht. Dies sei nach der Auskunft des steuerlichen Vertreters, Mag.M., die Begründung dafür, warum hinsichtlich der von der T-GmbH fakturierten Leistungen keine weiteren Unterlagen wie Pläne, Planskizzen etc. existieren würden.

Mit Eingabe vom 21. April 2005 wurden die nachstehend bezeichneten Auftragsschreiben und Anbote in Kopie vorgelegt, denen – so teilweise vorhanden – nur die an die Auftraggeber der Bw. gerichteten Kalkulationsgrundlagen beiliegen:

| Datum: | Auftraggeber: | Anschreiben: | Leistung: | Bauprojekt: |
|------------|---------------|-------------------|--------------------|------------------------|
| 16.08.1994 | M-GmbH | Auftragsschreiben | Verputzarbeiten | MB., I-Straße 8x |
| 16.01.1995 | M-GmbH | Auftragsschreiben | Gobreinigung | 1XXX, O-Straße 23 |
| 09.05.1995 | B-GmbH | Auftragsschreiben | Vorsatzschalen | HT-Straße 75 |
| 14.03.1995 | B-GmbH | Anbot der Bw. | Trockenbauarbeiten | GF., H. 1,13-16 und 33 |
| 07.12.1994 | B-GmbH | Auftragsschreiben | Trockenausbau | Q. |
| 25.04.1995 | B-GmbH | Anbot der Bw. | Montage | 1190, Ordination |
| 10.05.1995 | F. KG | Auftragsschreiben | Gipsmaschinenputz | 1zzz, L. |

Nach der Eingabe vom 31. Oktober 2005 sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund in dem gegen A.S. eingeleiteten Finanzstrafverfahren M.E. nicht einvernommen und seitens des Landesgerichtes für Strafsachen auf eine Konfrontation verzichtet worden sei. Dieser Umstand lasse eine „vermeintliche Bindung“ an ein rechtskräftiges *Strafurteil* im Falle der Verurteilung *bindende Wirkung* hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, in einem äußerst dubiosen Lichte erscheinen. Im Geschäftsleben sei es weiters üblich, dass die Schecks vom Aussteller selbst eingelöst und die Rechnungen bar bezahlt werden. Im Übrigen sollten die Schutzbehauptungen eines rechtskräftig Verurteilten

sowie ein auf einem mangelhaften Verfahren basierenden Finanzstrafurteil nicht zwingend den Schluss zulassen, dass die Eingangsrechnungen der T-GmbH als Scheinrechnungen anzusehen seien, denen nicht die fakturierten Leistungen zu Grunde liegen. Dies halte einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof nicht stand.

2. Eingangsrechnungen der G-GmbH:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde hinsichtlich der Eingangsrechnungen der G-GmbH (im Folgenden mit H-GmbH bezeichnet) in Tz 15 des BP-Berichtes festgestellt, dass ab August 1995 an der Anschrift in 1XXX Wien, L-Gasse 5xx die Firma sowie deren Geschäftsführer S.G. nicht mehr erreichbar gewesen seien. Ab 30. September 1995 seien bei der Krankenkassa keine Dienstnehmer mehr gemeldet gewesen seien, die eine Leistung an die Bw. hätten erbringen können. Des Weiteren sei die auf den Zahlungsbestätigungen enthaltene angebliche Unterschrift des S.G. völlig verschiedlich zu der Musterunterschrift bei Gründung der H-GmbH. Kein einziger der zehn vorgelegten Scheckeinlösungen weise die Unterschrift von S.G. auf. Eine Aufmasskontrolle zwischen beiden Firmen habe von der Bw. nicht vorgelegt werden können.

Hinsichtlich der von der H-GmbH ausgestellten Eingangsrechnungen ergebe sich nach Tz 20b des BP-Berichtes die logische Konsequenz, dass die in den Eingangsrechnungen angeführten Leistungen ebenso mit nicht angemeldeten Arbeitern der Bw. erbracht worden seien. Somit komme es auch hier zu einer Aberkennung der Abzugsfähigkeit der Nettoaufwendungen sowie zu einem geschätzten Lohneinsatz im Ausmaß von 50%. Der verbleibende Rest werde wie folgt als Basis für eine verdeckte Ausschüttung herangezogen:

| H-GmbH: | 1995 | 1996 |
|--------------------------------------|-------------------|------------------|
| Nettoaufwand: | 1.242.930,35 | 97.423,00 |
| abzüglich 50% Lohneinsatz: | - 621.465,18 | -48.711,50 |
| Nettoaufwand: | 621.465,18 | 48.711,50 |
| nicht anerkannte Vorsteuer. | 248.586,07 | 19.484,60 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 870.051,25 | 68.196,10 |
| abzüglich Auflösung Verbindlichkeit: | - 171.908,00 | |
| Zwischensumme: | 698.143,25 | 68.196,10 |
| 28,205% KEst: | 196.911,30 | 19.234,71 |
| verdeckte Ausschüttung: | 895.054,55 | 87.430,81 |

In Zusammenhang mit den in den Jahren 1995 und 1996 von der H-GmbH gelegten Eingangsrechnungen würden weiters die zusammenhängenden Vorsteuern in Höhe von S 248.586,07 (1995) bzw. S 19.484,60 (1996) nicht abgezogen werden können.

Von der H-GmbH seien im Zeitraum Dezember 1995 bis März 1996 die nachstehenden Rechnungen an die Bw. gelegt worden:

| Datum: | Re.-Nummer: | Netto: | Gegenstand: | Zeitraum: | brutto: |
|---------------|-------------|---------------------|-----------------|---------------|------------|
| 01.12.1995 | 28/95 | 244.650,00 | V-Gasse | 10-11/1995 | 293.580,00 |
| 01.12.1995 | 29/95 | 167.131,30 | B-Gebäude | 10-11/1995 | 200.557,56 |
| 05.12.1995 | 31/95 | 69.629,50 | Post-W-Straße | 10-11/1995 | 83.555,40 |
| 11.12.1995 | 33/95 | 20.000,00 | NZ., L-Straße | 11/1995 | 24.000,00 |
| 28.12.1995 | 38/95 | 352.097,00 | C. | 10-12/1995 | 422.516,40 |
| 28.12.1995 | 39/95 | 389.422,55 | 1zzz, S-Straße. | 10-11/1995 | 467.307,06 |
| SUMME: | | 1.242.930,35 | | SUMME: | |
| Datum: | Re.-Nummer: | netto: | Gegenstand: | Zeitraum: | brutto: |
| 04.03.1996 | 7/96 | 7.500,00 | H-Gasse | 2/1996 | 9.000,00 |
| 11.03.1996 | 9/96 | 44.380,00 | V-Straße 2x | 2-3/1996 | 53.256,00 |
| 29.03.1996 | 12/96 | 45.543,00 | L. | 3/1996 | 54.651,60 |
| SUMME: | | 97.423,00 | | SUMME: | |

Die nachstehend bezeichneten Schecks weisen bei deren Einlösung jeweils eine Unterschrift auf, die von der Unterschrift des S.G. im Unterschriftenprobenblatt seines Steueraktes völlig abweicht:

| Datum: | Betrag: | eingelöst von: |
|---------------|------------|----------------------------|
| 28.12.1995 | 164.137,56 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 18.07.1996 | 100.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 01.08.1996 | 35.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 11.04.1996 | 86.307,06 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 26.06.1996 | 80.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 19.03.1996 | 135.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 02.04.1996 | 162.516,40 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 13.02.1996 | 180.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 22.01.1996 | 83.555,40 | von S.G. abw. Unterschrift |
| 01.02.1996 | 80.000,00 | von S.G. abw. Unterschrift |
| SUMME: | | 1.106.516,42 |

Von der Bw. seien die von der Betriebsprüfung angeforderten jeweils gegenseitig abgezeichneten Aufmasskontrollen nicht vorgelegt worden. Hinsichtlich der von der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen seien bloß die nachstehenden Auftragsprotokolle vorhanden:

| Datum: | Auftrags-summe: | Gewerk: | Bauvorhaben: | Termin: |
|---------------|-----------------|--------------------------|-----------------|---------|
| 29.02.1996 | 35.000,00 | Maschinenputz | 1180, V-Straße | LW 10 |
| 13.02.1996 | 7.500,00 | Spachteln einer GK-Decke | H-Gasse | LW 8 |
| 13.02.1995 | 45.000,00 | Trockenbauarbeiten | 1zzz, L. | LW 9 |
| 15.09.1995 | 60.000,00 | Trockenbauarbeiten | 1150, W-Straße | LW 40 |
| 23.10.1995 | 400.000,00 | Maschinenputz | 1zzz, S-Straße. | LW 45 |
| 23.10.1995 | 500.000,00 | Trockenbauarbeiten | C. | LW 44 |
| 23.10.1995 | 20.000,00 | Montage von GK-Wänden | NZ., L-Straße | LW 45 |
| 30.10.1995 | 240.000,00 | Montagearbeiten | V-Gasse | LW 45 |
| SUMME: | | 1.307.500,00 | | |

Die vorstehenden Auftragsprotokolle haben das gleiche optische Erscheinungsbild (Layout) wie die namens der T-GmbH unterzeichneten Auftragsprotokolle, doch sind den Auf-

tragsprotokollen der H-GmbH auf deren Rückseite nicht einmal die Ermittlung der Kalkulationsgrundlagen entnehmbar. Diese Auftragsprotokolle weisen zwei Unterschriften auf, wobei die eine Unterschrift M.E. zugeordnet werden könnte, während die andere, namens der H-GmbH geleistete Unterschrift jeweils von der im Steuerakt des S.G. aufscheinenden Unterschrift erheblich abweicht.

Da die in den Eingangsrechnungen der H-GmbH angeführten Leistungen ebenso mit nicht angemeldeten Arbeitern der Bw. erbracht worden seien, rechnete die Betriebsprüfung für die Jahre 1995 und 1996 einen Betrag in Höhe von S 895.054,55 (1995) bzw. S 87.430,81 (1996) als verdeckte Ausschüttung außerbilanzmäßig hinzu.

Die H-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Mai 1995 gegründet und mit 17. Juni 1995 in das Firmenbuch eingetragen. Die H-GmbH verfügt über eine Gewerbeberechtigung zur Aufstellung von mobilen Sichtschutzeinrichtungen (zB für Toiletteanlagen, Umkleidekabinen etc.) durch einfaches Zusammenstecken oder Verschrauben fertig bezogener Bestandteile unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit. Dieses Gewerbe hat die H-GmbH mit 20. Juni 1995 angemeldet.

Nach den Ausführungen der Bw. sei zwischen der Bw. und der H-GmbH (als Auftragnehmerin) im Oktober 1995 der nachstehende (undatierte) Nachunternehmervertrag des folgenden Inhaltes abgeschlossen worden:

1. Der Auftragnehmer übernimmt die komplette Montage von Innenausbauarbeiten.
 2. Arbeiten, welche in unserem Auftrag nicht enthalten sind, sich jedoch während der Bauausführung ergeben, müssen vor Ausführung durch uns schriftlich in Auftrag gegeben werden.
 -
 5. Vor Beginn der Arbeiten hat der Auftragnehmer die ordnungsgemäße Vorarbeit zu überprüfen und Mängel der selben sofort dem Auftraggeber anzuzeigen. Beginnt der Auftragnehmer mit seinen Arbeiten, ohne Anzeige, gilt die Vorarbeit als ordnungsgemäß abgenommen.
 6. Der Auftragnehmer muss zur Ausführung der vertraglichen Leistungen ausgebildete Fachkräfte einsetzen. Montagearbeiten, die bereits während der Ausführung zur Beanstandung Anlass geben, hat der Auftragnehmer sofort kostenlos zu beseitigen und neu durchzuführen. Bei nicht fachgerechter Leistung kann der Auftrag fristlos gekündigt werden.
 7. Abgenommen ist das Werk des Auftragnehmers erst bei der endgültigen Abnahme des Werkes und der Arbeiten durch den Bauherrn gegenüber dem Auftraggeber.
- Schlusszahlungen erfolgen nur für endgültig abgenommene Arbeiten durch den Bauherrn. Abschlagszahlungen werden aufgrund vorgelegter und geprüfter Massenaufstellungen zu ca. 90% angewiesen.
-
9. Der vereinbarte Montagetermin und das vereinbarte Montageende sind unbedingt einzuhalten. Werden die vereinbarten Termine voraussehbar vom Auftragnehmer nicht eingehalten,

hat der Auftraggeber das Recht, eigene Monteure einzusetzen und die Kosten dem Auftragnehmer zu dem üblichen Montagestundensatz in Rechnung zu stellen.

10. Sollten in Sonderfällen Regiestunden anfallen, so sind diese täglich vorzulegen und vom Obermonteur des Auftraggebers täglich zu unterschreiben.

....

14. Der Auftragnehmer bestätigt hiermit, dass er im Besitz der Gewerbeberechtigung ist, eine Haftpflichtversicherung in Höhe von S 5.000.000,-- für Sachschäden abgeschlossen hat und seinen Verpflichtungen gegenüber GKK und Finanzamt nachkommt.

....

20. Der Auftragnehmer versichert, dass er der Regelbesteuerung (MWSt) unterliegt.

....

22. Der Auftragnehmer ist verpflichtet, nach Fertigstellung der Arbeiten, binnen 30 Tagen sämtliche Aufmaße dem Auftraggeber vorzulegen und nach Prüfung der Aufmaße eine Rechnung zu stellen.

Für die Jahre 1995 und 1996 hat die H-GmbH keine Abgabenerklärungen eingereicht. Mit 10. Juni 1996 wurde die Gewerbeberechtigung der H-GmbH zurückgelegt und deren Gewerbeberechtigung im Gewerberегистер gelöscht.

Mit Berufung vom 5. Feber 1998 hält die Bw. den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegen, dass seitens der Bw. alle Vorkehrungen getroffen worden seien, um die Ordnungsmäßigkeit der H-GmbH zu dokumentieren. Der Umstand, dass S.G. an der angegebenen Adresse oft nicht erreichbar gewesen sei, sei durch die vielen Baustellenbesichtigungen erklärbar. Aus diesem Grund sei der Bw. von S.G. eine Handynummer angeführt worden. Auch die Tatsache, dass seitens der H-GmbH keine Dienstnehmer angemeldet worden seien, besage noch nichts, da in dieser Branche sehr häufig Leiharbeiter beschäftigt würden. Des Weiteren würden die von der Bw. vorgelegten Vorlagen stets dieselbe Unterschrift aufweisen. Es werde daher der Firmenbuchauszug der H-GmbH sowie deren Gewerbeschein in Kopie vorgelegt. Aus den vorliegenden Anmeldungsbestätigungen von D.G. und B.Z. bei der Wiener Gebietskrankenkasse ergebe sich, dass diese ab 26. Juni 1995 bei der H-GmbH als Helfer beschäftigt gewesen seien.

Nach der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. April 1998 seien die schon während des Prüfungsverfahrens verlangten *Grundaufzeichnungen* wie Aufmassabrechnungen, Aufmasskontrollen und Stundenlisten als Nachweis für eine Leistungserbringung weder im Betriebsprüfungsverfahren, noch mit Berufung vom 5. Feber 1998 beigebracht worden. Außer den bereits erwähnten Unterlagen wie Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, den Krankenkas-senanmeldungen von 2 (!) Arbeitern und etlichen Auftragsprotokollen sei von der H-GmbH kein Leistungsnachweis vorgelegt worden. Von der Betriebsprüfung seien auch die angeblichen Zahlungen mittels Schecks anhand deren Einlösung überprüft worden. Dabei habe die Betriebsprüfung festgestellt, dass sich die Unterschrift von M.E. auf etlichen Schecks

befinde bzw. die anderen Unterschriften nicht ident mit denen der Geschäftsführer seien.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung habe es daher eindeutige Geldrückflüsse an den Geschäftsführer der Bw., M.E., gegeben. Folglich seien die Rechnungen der H-GmbH als Scheinrechnungen ohne Leistungsinhalte zu qualifizieren.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 als unbegründet abgewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 7. August 1998 verweist die Bw. auf den Umstand, dass die Auftraggeber der Bw. namhafte Baufirmen wie Fa. G., Fa. F., Fa. O. gewesen seien, welche die Baustellen mit eigenen Leuten überwachen. Im Übrigen haben gegenüber der H-GmbH eine offene Verbindlichkeit in Höhe von S 171.907,60 bestanden. Hätte M.E. Schwarzgeld machen wollen, wäre es seitens der Bw. ein Leichtes gewesen, diesen Betrag mittels Scheck abzuheben und die Verbindlichkeit auszubuchen. Mit Eingabe vom 7. August 1998 legte die Bw. die an ihre Auftraggeber gerichteten Ausgangsrechnungen mitsamt der teilweise vorhandenen Kalkulationsgrundlagen vor. Die an die Auftraggeber der Bw. gerichteten Ausgangsrechnungen stehen mit den nachfolgenden Eingangsrechnungen der H-GmbH in Zusammenhang:

| Datum-AR: | Auftraggeber der Bw.: | Projekt: | AR an Auftraggeber: | Datum-ER: | ER von G-GmbH: |
|------------|-----------------------|-------------------|---------------------|------------|----------------|
| 01.04.1996 | F. KG | L. | 63.449,47 | 29.03.1996 | 45.543,00 |
| 01.04.1996 | P. | L. | 22.100,00 | | |
| 01.04.1996 | O. & Co | V-Straße 2x | 90.117,00 | 11.03.1996 | 44.380,00 |
| 01.04.1996 | G. Bau GmbH | G-Gasse 3 | 13.258,00 | 04.03.1996 | 7.500,00 |
| 14.12.1995 | F. KG | L. bzw. S-Straße. | 768.671,86 | 28.12.1995 | 389.422,55 |
| 01.12.1995 | G. Bau GmbH | F-Straße 51 | 22.566,94 | 11.12.1995 | 20.000,00 |
| 09.11.1995 | G. Bau GmbH | PA W-Straße | 100.220,00 | 05.12.1995 | 69.629,50 |
| 29.02.1996 | T-GmbH | BH C. | 1.359.404,85 | 28.12.1995 | 352.097,00 |
| | | BH C. | | 01.12.1995 | 167.131,30 |
| 07.11.1995 | R. | V-Gasse | 28.771,32 | 01.12.1995 | 244.650,00 |
| 23.11.1995 | R. | V-Gasse | 133.529,00 | | |
| 17.10.1995 | R. | V-Gasse | 78.180,00 | | |
| 24.10.1995 | R. | V-Gasse | 94.845,33 | | |

Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen betreffend die Bauprojekte "L." und "F-Straße 51" im Betrag von S 63.449,47 bzw. S 22.566,94 wurden nicht einmal die für den Auftraggeber der Bw. bestimmten Beilagen wie Pläne, Planskizzen, Aufmasskontrollen etc. vorgelegt. Den übrigen von der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen im Nettobetrag von S 44.380,--, S 7.500,-- und S 69.629,50 liegen bloß die für die Auftraggeber der Bw., Baufirmen zB Fa. O. & Co, Fa. G. Bau GmbH etc. bestimmten Pläne, Planskizzen, Aufmasskontrollen etc. bei.

Bei den von der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen in Höhe von S 389.422,55 betrifft die dazugehörige Ausgangsrechnung der Fa. F. das Projekt "L.", während in der

Eingangsrechnung der H-GmbH im Betrag von S 389.422,55 das Projekt "S-Straße." bezeichnet ist. Der Eingangsrechnung der H-GmbH vom 1. Dezember 1995 im Nettobetrag von S 244.650,-- wurden bloß "Arbeitsbestätigungen" beigelegt, die an die Fa. "R." gerichtet bzw. adressiert sind.

Für die von der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen wurden keine Unterlagen wie von der H-GmbH gezeichnete Pläne, Planskizzen, Aufmasskontrollen (s. Punkt 22 des Nachunternehmervertrages) etc. vorgelegt.

In der mit 20. Feber 2000 gegen die Berufungsentscheidung vom 22. November 1999, GZ. RV/410-16/13/99, erhobenen VwGH-Beschwerde stellt die Bw. in Abrede, es sei objektiv unrichtig, dass die Bw. über die beiderseitige Geschäftstätigkeit mit der H-GmbH keine Pläne, Planskizzen, Arbeitsbestätigungen, Berechnungen und Aufmasskontrollen etc. vorgelegt habe. Da S.G. vornehmlich per Mobiltelefon zu erreichen gewesen sei, sei aus dem Umstand, dass an der Adresse der H-GmbH in 1XXX Wien, L-Gasse 5xx, ab August 1995 "niemand erreichbar" gewesen sei, nichts zu schließen. Schließlich hätte ein bloßer Telefonanruf genügt, um mit S.G. in Kontakt zu treten und ein Ermittlungsverfahren durchzuführen.

Vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Erhebungen haben ergeben, dass nach der Auskunft der Immobilienverwaltung B.T. S.G. an der Adresse in 1XXX Wien, L-Gasse 1x, im Zeitraum 1. Oktober 1991 bis 31. Oktober 1996 die zusammengelegten Wohnungen TOP 4 und 5 im Ausmaß von 77m² mit seiner Familie bewohnt habe. Darüber hinaus habe S.G. die Wohnung TOP 6 im Ausmaß von 26,33 m² an vorgebliche Verwandte untervermietet, ohne dafür eine Bewilligung des Vermieters bzw. dessen Hausverwaltung zu haben. Die Wohnungen TOP 4,5 und 6 seien nur für Wohnzwecke angemietet worden, wobei zufolge der Auskunft von Kommerzialrat B.T. eine geschäftliche Nutzung ausgeschlossen gewesen sei. Eine Geschäftstafel der H-GmbH sei an der Hausfront ebenfalls nicht angebracht gewesen, da die Abringung einer Firmentafel als eine Änderung des Bestandsgegenstandes der Zustimmung des Eigentümers bzw. der Hausverwaltung bedurft hätte. Bei der Anbringung einer Firmentafel an der Hausfront für die H-GmbH wäre auch eine Geschäftsraumvermietung vorgelegen.

Inwieweit nach der Eingabe vom 13. Dezember 2004 die H-GmbH mit Eigen- oder Fremdpersonal gearbeitet habe, könne die Bw. nicht beurteilen. Die Bw. habe sich damals zu ihrer eigenen Absicherung die Kopien von zwei Arbeitnehmern übermitteln lassen. Es sei aber nicht üblich gewesen die Identitäten zu prüfen, da auch zum Beispiel die Identität des M.E. anlässlich seiner Befragung durch Finanzbeamte nicht überprüft worden sei. Vertreter der Bw. seien auch niemals im Geschäftslokal der H-GmbH anwesend gewesen, da es hierzu keine Veranlassung gegeben habe. Die Geschäftsanschrift der H-GmbH sei aufgrund des

vorliegenden Gewerbescheines und Firmenbuchauszuges der H-GmbH als gegeben angenommen worden. Da die Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der H-GmbH einen Leistungszeitraum von März bis August 1996 betreffe, sei die mit 31. Oktober 1996 vorgenommene Abmeldung von S.G. wegen Übersiedelung völlig unerheblich. Der Bw. sei auch kein Aufenthaltsort von S.G. im In- oder Ausland bekannt. Empfängerin der an die Bw. gelegten Rechnungen sei die H-GmbH gewesen. Die offene Restschuld in Höhe von S 171.907,60 sei als Schuldwegfall im Jahre 2000 gewinnerhöhend aufgelöst worden.

Nach der Eingabe vom 31. Oktober 2005 seien die an die H-GmbH erteilten Subaufträge im Verhältnis 1:1 gegen ein geringeres Entgelt weitergegeben worden. Da die Bezahlung nur nach Zahlungseingang durch den Hauptauftraggeber erfolgte, habe die Bw. *weitere Leistungsnachweise* hinsichtlich der von der H-GmbH erbrachten Leistungen als *nicht notwendig* erachtet. Aufgrund der vielfach zu klärenden Umstände sei keinesfalls davon auszugehen, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von der H-GmbH erbracht worden seien.

Ein vom unabhängigen Finanzsenat an die „Mobilkom-Austria“ gestelltes Auskunftsersuchen gemäß § 143 Abs 1 BAO ergab, dass S.G. im Zeitraum August 1995 bis September 1996 als Benutzer eines Mobiltelefons mit der Tel.Nr. 0664/xxxxxx registriert war. Diese Mobiltelefon-Nummer war auch auf den Eingangsrechnungen der H-GmbH angeführt.

Anlässlich der Befragung von S.G. als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs 1 BAO wird von diesem in Abrede gestellt, dass die H-GmbH die auf den Eingangsrechnungen der Bw. fakturierten Leistungen erbracht habe. Die Bw. sowie deren Geschäftsführer, M.E., seien ihm völlig unbekannt, die auf den Rechnungen angeführten Baustellen kenne er nicht. Die H-GmbH habe auch keine Arbeiten betreffend Maschinenputz ausführen können, da sie über keine derartigen Maschinen verfügt habe. Zu den auf dem Nachunternehmervertrag, den Auftragsprotokollen, den Rechnungen, den Kassenquittungen und den auf den Schecks enthaltenen Unterschriften gebe er bekannt, dass die ihm vorgelegten Dokumente nicht von ihm unterfertigt worden seien. Überdies würden die auf den Rechnungen befindlichen Unterschriften erheblich von den Unterschriften auf den Auftragsprotokollen und der Unterschrift auf dem Nachunternehmervertrag abweichen. Allerdings sei der auf den Eingangsrechnungen der Bw. befindliche Briefkopf sehr ähnlich den seinerzeitigen Fakturen der H-GmbH und würde auch die auf den Rechnungen angeführte Bankverbindung das Konto der H-GmbH betreffen. Auf dem in diesen Rechnungen angeführten Konto seien allerdings nie Zahlungseingänge der Bw. zu verzeichnen gewesen. Nach der Auskunft von S.G. habe die H-GmbH lediglich zwei bis drei Dienstnehmer beschäftigt gehabt und keine Subaufträge an andere Firmen vergeben. Zur Ausführung der an die Bw. fakturierten Leistungen wären jedoch nach Auskunft von S.G. rund 20 Arbeitnehmer erforderlich gewesen.

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der Telefax-Eingabe vom 8. März 2006 können die Feststellungen der Behörde betreffend die von S.G. geleisteten Unterschriften nicht nachvollzogen werden. Vergleiche man die Unterschrift des S.G. vom Unterschriftenprobenblatt in seinem Steuerakt mit jener in der Niederschrift vom 16. Februar 2006, so weichen diese Unterschriften erheblich voneinander ab bzw. sei so gut wie keine Ähnlichkeit feststellbar (s. Beilage 1). Aus den als Beilage 2 beigelegten Anmeldungen der Dienstnehmer D.G. und B.Z. als Dienstnehmer der H-GmbH bei der Wiener Gebietskrankenkasse, dem Firmenbuchauszug und dem Gewerbeschein der H-GmbH ergebe sich, dass die "diversen Unbekanntheiten des S.G." reine Schutzbehauptungen seien. In diesem Zusammenhang stelle sich für die Bw. die Frage, wie hätte M.E. zu diesen Unterlagen (Anmeldungen von Dienstnehmern, Firmenbuchauszug und Gewerbeschein) kommen können, wenn nicht durch S.G. persönlich? Dass der Briefkopf auf den Eingangsrechnungen der Bw. sehr ähnlich sei, stelle eine kühne Behauptung dar. Nach der Auskunft von Herrn RE. habe die H-GmbH für Fremdfirmen Vollwärme-Fassaden in der Größenordnung von 600-800m² erstellt. Dafür wären sechs bis acht Mann notwendig, sodass sich auch die Behauptung von 2 bis 3 Dienstnehmern als unrichtig erweise.

3. Eingangsrechnungen der B-KEG:

Hinsichtlich der namens der C-KEG augestellten Eingangsrechnungen wurde in Tz 15 des BP-Berichtes festgehalten, dass sich deren einzig vertretungsbefugter Geschäftsführer P.B. mit 12. Jänner 1995 aus Wien abgemeldet habe und unbekannten Aufenthaltes sei. Bei der Krankenkasse seien im angeblichen Leistungszeitraum 1995 keine Arbeiter angemeldet gewesen, die die an die Bw. fakturierten Bauleistungen hätten ausführen können. Bei allen Rechnungen und Zahlungsbestätigungen scheine eine *Unterschrift* auf, die nicht mit der Originalunterschrift des P.B. lt. Unterschriftenprobenblatt übereinstimme. Auch bei den eingelösten Schecks sei kein Hinweis auf P.B. gegeben – die Unterschriften weichen von der des P.B. gänzlich ab. Die angeforderten Aufmasskontrollen, die gegenseitig abgezeichnet sein sollten, seien von der Bw. nicht vorgelegt worden.

Die namens der C-KEG ausgestellten Eingangsrechnungen seien nach Auffassung der Betriebsprüfung daher als Scheinrechnungen ohne Leistungsinhalte zu qualifizieren. Für diese Eingangsrechnungen ergebe sich die Konsequenz, dass die in den Eingangsrechnungen angeführten Leistungen ebenso mit nicht angemeldeten Arbeitern der Bw. erbracht worden seien.

Die B-KEG (im Folgenden mit C-KEG bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. März 1994 in 1xXx Wien, U-Straße 3x, gegründet. Die C-KEG verfügt lt. vorliegendem Gewerbeschein ebenso wie die H-GmbH über eine Gewerbeberechtigung zur Aufstellung von

mobilen Sichtschutzeinrichtungen (zB für Toiletteanlagen, Umkleidekabinen etc.) durch einfaches Zusammenstecken oder Verschrauben fertig bezogener Bestandteile unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit. Mit 11. Mai 1994 wurde lt. dem vorliegenden Fragebogen des Finanzamtes die gewerbliche Tätigkeit der C-KEG aufgenommen. An der C-KEG sind die nachstehend bezeichneten Gesellschafter wie folgt beteiligt:

| Gesellschafter: | Beteiligung: | Wohnsitz lt. ZMA: |
|------------------------|---------------------|--|
| P.B. | Komplementär | mit 10.1. 1995 unbekannten Aufenthaltes abgemeldet |
| P.A. | Kommanditist | 1000, A-Gasse 7x gemeldet |
| An.B. | Kommanditist | mit 6.10.1989 nach Polen abgemeldet |
| R.P. | Kommanditist | mit 13.6.1996 nach Polen abgemeldet |
| Z.L. | Kommanditist | mit 18.5.1995 unbekannten Aufenthaltes abgemeldet |

P.B., zuletzt wohnhaft in 1xXx Wien, M-Straße 1x/x, verfügt nach Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 14. März 2006 nach wie vor über keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich.

Im Zeitraum 7. Feber bis 4. April 1995 seien nach den Feststellungen der Betriebsprüfung na- mens der C-KEG die folgenden Rechnungen im Gesamtbetrag von S 313.521,80 an die Bw. gelegt worden:

| Datum: | Re.-Nummer: | netto: | Gegenstand: | Leistungszeitraum: | brutto: |
|---------------|--------------------|-------------------|--------------------|---------------------------|-------------------|
| 04.04.1995 | 3395 | 39.455,80 | Q. | k. Angaben | 47.346,96 |
| 17.03.1995 | 2195 | 57.238,00 | Q. | k. Angaben | 68.685,60 |
| 05.03.1995 | 1795 | 14.400,00 | E-Gasse | Jänner 95 | 17.280,00 |
| 15.02.1995 | 1595 | 140.100,00 | Q. | Jänner 95 | 168.120,00 |
| 07.02.1995 | 1395 | 62.328,00 | Z-Gasse | Jänner 95 | 74.793,60 |
| SUMME: | | 313.521,80 | | SUMME: | 376.226,16 |

Bei diesen Rechnungen der C-KEG scheine zudem eine Unterschrift auf, die nicht mit der Originalunterschrift des P.B. in dem Steuerakt der C-KEG übereinstimme.

Auch bei den nachstehenden Kassaquittungen und den Schecks sei kein Hinweis auf P.B. gegeben. Die anlässlich der Einlösung der Schecks abgegebenen Unterschriften würden gänzlich von der des P.B. abweichen:

| Datum: | Betrag: | eingelöst von: |
|---------------|-------------------|---|
| 26.04.1995 | 28.500,00 | Unterschrift lt. Eingangsrechnung, abweichend zu der im Steuerakt |
| 02.05.1995 | 22.113,60 | Unterschrift lt. Eingangsrechnung, abweichend zu der im Steuerakt |
| 09.05.1995 | 100.000,00 | völlig abweichende Unterschrift zu Steuerakt und Eingangsrechnungen |
| 16.05.1995 | 92.300,00 | völlig abweichende Unterschrift zu Steuerakt und Eingangsrechnungen |
| 31.05.1995 | 133.312,56 | völlig abweichende Unterschrift zu Steuerakt und Eingangsrechnungen |
| SUMME: | 376.226,16 | |

Hinsichtlich der von der C-KEG fakturierten Leistungen wurde von der Bw. nur das von der Bw. und der C-KEG unterfertigte *Auftragsprotokoll* vom 9. Jänner 1995 betreffend die

Ausführung von Trockenbauarbeiten an einem Bauvorhaben in Q. mit einer Auftragssumme von S 230.000,-- der Betriebsprüfung vorgelegt.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung ergebe sich bei den Eingangsrechnungen der C-KEG nach Tz 20b des BP-Berichtes die logische Konsequenz, dass die in den Eingangsrechnungen angeführten Leistungen mit nicht angemeldeten Arbeitern der Bw. erbracht worden seien. Die Nettoaufwendungen in Höhe von S 313.521,80 können nicht zum Abzug zugelassen und ein Lohneinsatz müsse mit 50% geschätzt werden. Der verbleibende Rest werde wie folgt als Basis für eine verdeckte Ausschüttung herangezogen:

| Bezeichnung: | 1995 |
|--------------------------------|-------------------|
| Nettoaufwand C-KEG: | 313.521,80 |
| abzüglich 50% Lohneinsatz: | - 156.760,90 |
| Nettoaufwand: | 156.760,90 |
| nicht anerkannte Vorsteuer: | 62.704,36 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 219.465,26 |
| 28,205% KESt: | 61.900,18 |
| verdeckte Ausschüttung: | 281.365,44 |

In Zusammenhang mit den im Jahre 1995 von der C-KEG gelegten Eingangsrechnungen würden weiters die zusammenhängenden Vorsteuern in Höhe von S 62.704,36 nicht abgezogen werden können.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 5. Feber 1998 entgegen, dass die Tatsache der Abmeldung eines Wohnsitzes von P.B. aus Wien noch nicht besage, dass P.B. nicht in Wien gewesen sei. Da bei der C-KEG keine Dienstnehmer angemeldet gewesen seien, hätten diese Leistungen ebenso auch durch Leiharbeiter erbracht werden können. Dass die Unterschriften nicht mit der im Steuerakt übereinstimme, könne von P.B. bewusst herbeigeführt worden sein. Da dem Geschäftsführer der Bw., M.E., die Rechtsform der "KEG" unbekannt gewesen sei, habe er die C-KEG von seinem Anwalt überprüfen lassen. Aufgrund dieser Überprüfung seien der Firmenbuchauszug und der Gewerbeschein der C-KEG sowie die Anmeldungen zweier Dienstnehmer bei der Wiener Gebietskrankenkasse überprüft worden.

Zufolge der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 27. April 1998 seien hinsichtlich der Eingangsrechnungen der C-KEG nicht die von der Betriebsprüfung verlangten Grundaufzeichnungen wie Aufmassabrechnungen, Aufmasskontrollen und Stundenlisten als Nachweise für eine Leistungserbringung durch die C-KEG beigebracht worden. Eine Überprüfung der angeblichen Bezahlungen mittels Schecks habe ergeben, dass es eindeutige Geldrückflüsse an den Geschäftsführer der Bw., M.E., gegeben habe. Seine Unterschrift befindet sich auf etlichen Schecks bzw. die anderen Unterschriften seien nicht ident mit der von P.B.. Daher seien die Eingangsrechnungen der C-KEG als Scheinrechnungen ohne Leistungsinhalte zu qualifizieren.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 als unbegründet abgewiesen.

Den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird mit Vorlageantrag vom 7. August 1998 entgegengehalten, dass hinsichtlich der Eingangsrechnungen der C-KEG die Beschäftigung von Schwarzarbeitern eher unwahrscheinlich sei. Des Weiteren sei noch auf die Übereinstimmung der Unterschriften zu verweisen. Mit Vorlageantrag vom 7. August 1998 legte die Bw. die an ihre Auftraggeber bestimmten Ausgangsrechnungen vor, die mit den namens der C-KEG ausgestellten Eingangsrechnungen wie folgt in Zusammenhang stehen:

| Datum-AR: | Auftraggeber: | Projekt: | AR an Auftraggeber: | Datum-ER: | ER von C-KEG: |
|------------|---------------|------------|---------------------|------------|--------------------------|
| 03.03.1995 | M-GmbH | E-Gasse 18 | 18.876,00 | 05.03.1995 | 14.400,00 |
| 04.04.1995 | B-GmbH | Q. | 31.850,00 | 04.04.1995 | 39.455,80 |
| 02.03.1995 | B-GmbH | Q. | 378.304,80 | 17.03.1995 | 57.238,00 |
| 02.03.1995 | B-GmbH | Q. | 45.900,00 | | |
| 01.02.1995 | B-GmbH | Q. | 235.872,00 | 15.02.1995 | 140.100,00 |
| 02.02.1995 | M-GmbH | Z-Gasse | 86.165,90 | 07.02.1995 | 62.328,00 |
| | | | | | SUMME: 303.921,80 |

Den namens der C-KEG ausgestellten Eingangsrechnungen im Betrag von S 14.400,--, S 39.455,80, S 130.500,-- und S 62.328,-- (netto) liegen überhaupt *keine* Unterlagen wie Pläne, Planskizzen, Arbeitsbestätigungen und gegenseitig abgezeichnete Aufmasskontrollen bei. Der Eingangsrechnung der C-KEG vom 17. März 1995 im Betrag von S 57.238,-- wurden lediglich die für die Fa. B-GmbH bestimmten Planungsunterlagen vorgelegt.

In der mit 20. Februar 2000 erhobenen Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 22. November 1999, GZ. RV/410-16/13/99, wird ergänzend ausgeführt, der Bw. fehle völlig der Einblick darüber, durch welche Arbeitnehmer die von der C-KEG herzustellenden Leistungen tatsächlich verrichtet worden seien. Zum einen sei P.B. selbst und persönlich für sein Unternehmen tätig gewesen, zum andere entziehe es sich der Kenntnis der Bw., ob sich die C-KEG zur Leistungserbringung Leiharbeiter oder Schwarzarbeiter bedient habe. Von der Bw. wird auch hinsichtlich der Eingangsrechnungen der C-KEG in Abrede gestellt, keine Unterlagen vorgelegt zu haben.

Nach den Ausführungen in dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0039, spreche es gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches, wenn der beauftragte Geschäftspartner im zeitlichen Nahebereich zur angeblichen Leistungserbringung nicht auffindbar sei.

Da zufolge den Eingabe vom 13. Dezember 2004 und 31. Oktober 2005 alle der Bw. zugänglichen Schriftstücke der C-KEG die *gleiche Unterschrift* aufweisen, könne die Bw. mangels

einer Vergleichbarkeit dazu keine weitere Stellungnahme abgeben. Die Vertreter der Bw. seien auch nie in den Räumlichkeiten der C-KEG anwesend gewesen, da hierzu keine Veranlassung bestanden habe. Ein möglicher Aufenthaltsort von P.B. im Inland sei der Bw. ebenfalls nicht bekannt. Weiters komme es vor, dass sich Personen polizeilich abmelden, um drängenden Gläubigern zu entgehen. Dies bedeute jedoch nicht, dass die entsprechenden Personen auch das Land verlassen. Auch in dem Fall der C-KEG könnten die Arbeiten von Subunternehmern bzw. Leiharbeitern durchgeführt worden sein. Hinsichtlich der angesprochenen Leistungsnachweise sei anzuführen, dass auch hier die Unterlagen mit dem Hauptauftraggeber (Fa. B-GmbH) die Grundlage für den Subauftrag gebildet haben. Aufgrund der vielfach zu klarenden Umstände sei auch hier keinesfalls davon auszugehen, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von der C-KEG erbracht worden seien.

4. Eingangsrechnung der J1-GmbH:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde lt. Tz 16 des BP-Berichtes hinsichtlich der Eingangsrechnung der J1-GmbH (im Folgenden mit J-GmbH bezeichnet) vom 2. Oktober 1995, Nr. 035/95, im Bruttbetrag von S 94.800,-- festgestellt, dass von der Bw. kein Leistungs- und Zahlungsnachweis habe erbracht werden können. Von der Betriebsprüfung wurde der Bruttbetrag mit S 94.800,-- (d.s. S 79.000,-- zuzüglich S 15.800,-- USt) als nicht abzugsfähiger Betriebsaufwand dem Gewinn außerbilanzmäßig hinzugerechnet und die Vorsteuer mit S 15.800,-- berichtet.

Die J-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xxxx.1xxx gegründet und mit xx.xxxx.1XXX in das Handelsregister eingetragen. Bereits mit 6. Oktober 1995 wurde die J-GmbH gemäß § 2 AmtsLG im Firmenbuch von Amts wegen gelöscht. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der J-GmbH war S.P. bestellt, über den laut Anfrage beim Zentralen Melderegister vom 6. September 2005 keine Meldedaten vorliegen und der daher über keinen gemeldeten Wohnsitz im Inland verfügt.

Den von der J-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen liegt der zwischen der Bw. (als Auftraggeberin) und der J-GmbH (als Auftragnehmerin) geschlossene Nachunternehmervertrag vom 8. Juni 1995 des *gleichen* Inhaltes, wie der zwischen der Bw. und der H-GmbH geschlossene Nachunternehmervertrag zugrunde. In Punkt 22 dieses Nachunternehmervertrages verpflichtet sich die J-GmbH (als Auftragnehmerin) nach Fertigstellung der Arbeiten, binnen 30 Tagen sämtliche Aufmaße dem Auftraggeber vorzulegen und nach Prüfung der Aufmaße eine Rechnung zu stellen. Dieser Nachunternehmervertrag sei seinerzeit von S.P. als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der J-GmbH und von M.E. als Geschäftsführer der Bw. unterfertigt worden.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung hält die Bw. mit Berufung vom 5. Feber 1998 entgegen, aus der Beilage 4 zu dieser Berufung sei ersichtlich, dass alle Voraussetzungen für einen korrekten Leistungsaustausch bestanden haben. Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass keine Leistung erbracht worden sei, erscheine somit unbegründet.

Im Vorlageantrag vom 7. August 1998 hält die Bw. den BP-Feststellungen entgegen, dass auch im Falle der J-GmbH der Zusammenhang zwischen den Eingangs- und Ausgangsrechnungen lückenlos erbracht werden könne.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 25. Oktober 2004 wurde die Bw. ersucht, zwecks Nachweises einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die J-GmbH die gegenseitig abgezeichneten Aufmasskontrollen vorzulegen. Auf diesen Vorhalt übermittelte die Bw. mit Eingabe vom 13. Dezember 2004 zu der strittigen Eingangsrechnung Nr. 035/95 vom 2. Oktober 1995 im Nettobetrag von S 79.000,-- die damit in Zusammenhang stehende Ausgangsrechnung Nr. 5609/95-009 im Betrag von S 113.480,--, welche die Bw. an die Fa. "B-GmbH" gelegt habe. Zudem wurden mit dieser Eingabe Stundenaufzeichnungen vorgelegt, welche die Bw. anlässlich des ihr von der "B-GmbH" erteilten Subauftrages beim Bauvorhaben "H." verfasst hat.

In der Eingabe vom 20. April 2005 wird zu der Frage, wer als Empfänger der von der J-GmbH fakturierten Leistungen anzusehen ist, wenn im Zeitpunkt der Bezahlung mit 5. Dezember 1995 die J-GmbH bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei ausgeführt, dass die entsprechende Rechnung bereits mit 2. Oktober 1995 gelegt worden sei. Die Rechnung der J-GmbH sei somit bereits zu einem Zeitpunkt gelegt worden, wo die Bw. die entsprechende Faktura an die Fa. B-GmbH gelegt habe. Die Eingangsrechnung der J-GmbH sei nach dem Zahlungseingang der Ausgangsrechnung von der B-GmbH beglichen worden. Die Zahlung an die J-GmbH habe jedoch erst mit 5. Dezember 1995 erfolgen können, da sich S.P. mit seiner Lebensgefährtin auf einen Urlaub in Thailand befunden habe. Dass die J-GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits gelöscht gewesen sei, habe M.E. nicht gewusst. Der Umstand, dass die J-GmbH bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei, sei bedeutungslos, da die Leistungen vorher erbracht und die Verbindlichkeiten bestanden haben. Als Beilage 2 zur Eingabe vom 20. April 2005 legte die Bw. nur die für die Auftraggeberin der Bw., die Fa. B-GmbH, bestimmten Kalkulationsgrundlagen bei.

Nach den Ausführungen in der Telefax-Eingabe vom 31. Oktober 2005 würden die Unterschriften von S.P. nur unwesentlich voneinander abweichen. Die Unterschriften von M.E. auf dem Nachunternehmervertrag vom 8. Juni 1995 sowie auf dem mit 4. Dezember 1995 eingelösten Scheck im Betrag von S 94.800,-- würden erheblich mehr abweichen und dennoch von ein und derselben Person stammen. In dem Fall der strittigen Eingangsrechnung der J-

GmbH seien die Kalkulationsgrundlagen mit der "Fa. B-GmbH" die Basis für den Auftrag an die J-GmbH gewesen, der gegen ein geringeres Entgelt an die J-GmbH weitergegeben worden sei.

5. Zusammenfassende Darstellung der BP-Feststellungen:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1994 und 1995 wurden hinsichtlich der als Scheinrechnungen qualifizierten Eingangsrechnungen der T-GmbH, H-GmbH, C-KEG und J-GmbH die folgenden Vorsteuerkorrekturen vorgenommen:

| | 1994 | 1995 | 1996 |
|--------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Vorsteuer lt. Erklärung: | 571.998,37 | 1.311.055,51 | 319.621,44 |
| Vorst. T-GmbH: | - 146.143,88 | -226.462,46 | |
| Vorst. H-GmbH: | | -248.586,07 | - 19.484,60 |
| Vorst. C-KEG: | | -62.704,36 | |
| Vorst. J-GmbH: | | -15.800,00 | |
| Vorsteuer lt. BP: | 425.854,49 | 757.502,62 | 300.136,84 |

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung für die Jahre 1994 bis 1996 hinsichtlich der Eingangsrechnungen der T-GmbH, H-GmbH und C-KEG wurde wie folgt ermittelt:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 | 1996 |
|--------------------------|-------------------|---------------------|------------------|
| Nettoaufw. T-GmbH: | 730.719,40 | 1.132.312,30 | |
| Nettoaufw. H-GmbH: | | 1.242.930,35 | 97.423,00 |
| Nettoaufw. C-KEG: | | 313.521,80 | |
| Summe Nettoaufw.: | 730.719,40 | 2.688.764,45 | 97.423,00 |
| - Scheckzahlungen: | -107.766,00 | - 139.851,80 | |
| Differenz: | 622.953,40 | 2.548.912,65 | 97.423,00 |
| - 50% Lohneinsatz: | -311.476,70 | -1.274.456,33 | -48.711,50 |
| - Aufl. Verbindlichkeit: | | - 171.908,00 | |
| + Vorst. Korrektur: | 146.144,00 | 537.752,43 | 19.484,60 |
| Summe Basis vA: | 457.620,00 | 1.640.300,76 | 68.196,00 |
| KEST 28,205%: | 129.072,00 | 462.649,00 | 19.235,00 |
| Summe KEST: | 610.956,00 | | |

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in dem gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 und 1995. Die Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Abgaben wurden dabei wie folgt ermittelt:

1.) Umsatzsteuer 1994 und 1995:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 |
|----------------------------|--------------|---------------|
| Gesamtbetrag der Entgelte: | 5.128.702,17 | 10.317.297,59 |
| Vorsteuern: | - 425.854,49 | - 757.502,62 |
| Zahllast: | 599.886,00 | 1.305.957,00 |

2.) Körperschaftsteuer 1994 und 1995:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 |
|-------------------------------|--------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb: | 1.010.781,00 | 1.947.920,00 |
| Verlustabzug: | - 17.572,00 | 0,00 |
| Einkommen: | 993.209,00 | 1.947.920,00 |
| Körperschaftsteuer: | 337.688,00 | 662.286,00 |

Gleichzeitig wurde die Bw. mit Haftungsbescheid vom 30. Dezember 1997 für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld ihres Geschäftsführers M.E. mit 22% von S 2.777.072,-- das sind S 610.956,-- als Haftungspflichtige in Anspruch genommen.

Gegen die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 sowie den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 wurde mit Eingabe vom 5. Februar 1998 fristgerecht berufen und eine Veranlagung gemäß den eingereichten Erklärungen beantragt.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 als unbegründet abgewiesen. Dabei wurde bloß begründend ausgeführt, dass die vorgelegten Beweismittel das Finanzamt nicht von der Richtigkeit der Berufungsausführungen überzeugen können.

Die Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 betreffend die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 wurde der Bw. nach einem erfolglosen Zustellversuch per 30. Juni 1998 gemäß § 17 ZustellG durch Hinterlegung zugestellt, wobei lt. vorliegendem Rückschein als erster Tag der Abholfrist der 2. Juli 1998 angeführt ist. Auf dem Bezug habenden Rückschein wird die damit zugestellte Berufungsvorentscheidung bloß mit der Umschreibung "Verf 40 vom" bezeichnet, ohne eine Anführung eines Bescheiddatums bzw. ohne den damit zugestellten Bescheid konkret zu bezeichnen.

Mit 21. Juli 1998 hat die Bw. eine weitere Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 1998 betreffend ihre Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 17. Februar 1998 über den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1995 sowie den Haftungs- und Festsetzungsbescheid vom 17. Februar 1998 über den Zeitraum Jänner bis Dezember 1996 persönlich übernommen. Auf dem Bezug habenden weiteren Rückschein wird die damit zugestellte Berufungsvorentscheidung bloß mit der Bezeichnung "LO" umschrieben. Diesem Rückschein ist weder das Bescheiddatum, noch die damit zugestellte Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Infolge der Bestimmung des § 17 Abs 3 ZustellG gilt die gegenständliche Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 mit 2. Juli 1998 als zugestellt. Damit wäre die Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die in diesem Verfahren strittigen Bescheide – wenn sich nicht ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte – bereits am Montag, den 3. August 1998 abgelaufen.

Da die Bw. erst mit 6. August 1998 per Telefax ein Ansuchen um Verlängerung der Vorlageantragsfrist eingereicht hatte, wurde die Bw. mit Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 30.

Oktober 1998 ersucht, die Rechtzeitigkeit des Antrages auf Verlängerung der Vorlageantragsfrist durch Nachreichung entsprechender Unterlagen zu belegen. Infolge eines erst mit 6. August 1998 eingereichten und somit nicht fristgerecht gestellten Antrages auf Verlängerung der Vorlageantragsfrist stellte die Bw. mit Eingabe vom 19. November 1998 den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO und begründete dies wie folgt:

Die Bw. habe ihrer steuerlichen Vertreterin vorab zunächst nur die Buchungsmitteilung über die gegenständlichen Bescheide mit der Bitte um Einlegung eines Rechtsmittels übermittelt. Nach Durchsicht der bei der steuerlichen Vertretung befindlichen Unterlagen habe Mag.M. von der Bw. weitere Unterlagen zur Überprüfung des berufungsrelevanten Sachverhaltes angefordert. Zu diesem Zweck sei mit 23. Juli 1998 in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters eine Besprechung anberaumt worden, wo der Geschäftsführer der Bw., M.E., nicht nur die geforderten Originalunterlagen, sondern auch die Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 1998 betreffend die "Lohnabgaben 1994-1996" mitgebracht habe. Während dieser Besprechung seien die umfangreichen Unterlagen von einer langjährig bewährten Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters kopiert und in weiterer Folge vom Sachbearbeiter der Bearbeitung zu Grunde gelegt worden. Dabei sei von dieser Mitarbeiterin versehentlich die Kopie des Kuverts der "jüngeren" Berufungsvorentscheidung (betreffend Lohnabgaben) zu den Unterlagen über die antragsgegenständliche Berufungsvorentscheidung gelegt worden. Durch diese falsche Zuordnung der Unterlagen (insb. Kopien der Rückscheine) sei die Rechtsmittelfrist für den Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Körperschaften vom 24. Juni 1998 über die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1994 bis Dezember 1996 falsch vorgemerkt worden. Dieses Versehen der Mitarbeiterin des steuerlichen Vertreters sei erst aufgrund von kanzleiinternen Nachforschungen infolge des Vorhaltes der Finanzlandesdirektion vom 30. Oktober 1998 bemerkt worden. Durch diesen unvorhersehbaren und nahezu unabwendbaren Ereignisablauf sei die Vorlageantragsfrist versäumt worden.

Wohl liege der Versäumnis auch ein Verschulden der Kanzlei des steuerlichen Vertreters zu Grunde, doch stelle dies in Anbetracht der besonderen Umstände (zeitgleiches Vorliegen zweier ähnlicher Berufungsvorentscheidungen, gleichzeitige Übergabe von Unterlagen, Versehen einer bewährten Kanzleikraft) sicherlich ein Versehen minderen Grades im Sinne des § 308 Abs 1 letzter Satz BAO dar. Die Monatsfrist des § 308 Abs 3 BAO sei gewahrt, da das Hindernis erst mit Bemerken des Versehens weggefallen sei. Die Bw. beantrage daher die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO.

Mit Eingabe vom 7. August 1998 beantragte die Bw. die Vorlage der gegenständlichen Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO:

Gemäß § 308 Abs 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist (§§ 108 bis 110) auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Nach Abs 3 leg.cit. muss der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen wahr, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung des Vorlageantrages (§ 276 Abs 1) bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob dem eingebrachten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu entsprechen ist, wenn infolge des Vertauschens der Kopien der Rückscheinkuverts betreffend der im Juli 1998 zugestellten Berufungsvorentscheidungen deren Rechtsmittelfristen falsch vorgemerkt wurden. Dies insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auf den Rückscheinen die Bezeichnung der damit zugestellten Berufungsvorentscheidungen äußerst mangelhaft erfolgte, wenn auf diesen Rückscheinen unter Anführung der Steuernummer der zugestellte Bescheid bloß mit dem Vermerk "LO - Verf 40" bzw. "Verf 40 vom" bezeichnet wurde.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs 1 BAO ist zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten.

Unter einem die Fristinhaltung hindernden Ereignis ist dabei jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, sich Irren usw. zu verstehen (vgl. VwGH 3.8.1994, 94/16/0164).

Ein Ereignis ist dann unabwendbar, wenn es durch einen Durchschnittsmenschen objektiv nicht verhindert werden konnte. Es ist als unvorhergesehen zu werten, wenn die Partei es tatsächlich nicht mit einberechnet hat und dessen Eintritt auch unter Bedachtnahme auf die zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte. Anders als das Tatbestandsmerkmal des "unabwendbaren" erfasst jenes des "unvorhergesehenen" Ereignisses die sub-

pektiven Verhältnisse der Partei, sodass nicht der objektive Durchschnittsablauf, sondern der konkrete Ablauf der Ereignisse maßgebend ist (vgl. VwGH 27.6.1985, Zl. 85/16/0032).

Das Verschulden des Vertreters ist dabei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (vgl. VwGH 13.3.1997, Zl. 96/15/0243). Jedoch ist ein Versehen der Kanzleibediensteten des steuerlichen Vertreters diesem nur dann als Verschulden anzulasten, wenn er die ihm zumutbare und nach der Sachlage gebotene Kontrolle gegenüber der Angestellten unterlassen hat (vgl. VwGH 24.6.1997, Zlen. 97/14/0019, 0020).

Das Verhalten der Kanzleibediensteten eines steuerlichen Vertreters, wie die Beilage des unrichtigen Ablichtung des Rückscheines stellt sich im Verhältnis zur Bw. als ein unvorhergesehenes Ereignis dar, durch welches diese ohne ihr Verschulden verhindert war, die Rechtsmitfrist zur Einbringung des Vorlageantrages einzuhalten. Der Irrtum bzw. Fehler einer Kanzleikraft kann daher nach den konkreten Umständen des Einzelfalles eine entschuldbare Fehlleistung darstellen, welche die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung einer Vorlageantragsfrist rechtfertigt (vgl. VwGH 14.10.1992, 92/12/0177; 20.3.1984, Zl. 84/05/0001).

Im vorliegenden Fall wurden der Bw. mit 2. Juli 1998 (Zustellung durch Hinterlegung) und mit 21. Juli 1998 (persönliche Übernahme durch die Bw.) zwei Berufungsvorentscheidungen zugestellt, in denen jeweils für den Zeitraum 1994 bis 1996 die von der T-GmbH, H-GmbH und C-KEG ausgestellten Rechnungen als Scheinrechnungen qualifiziert wurden.

In ersterem Fall betrifft dies die Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 betreffend die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996. Im zweiteren Fall liegen der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 1998 die Bescheide vom 17. Feber 1998 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 zu Grunde.

Auf den vorliegenden Rückscheinkuverts der verfahrensgegenständlichen Berufungsvorentscheidungen sind die damit zugestellten Bescheide *nur* mit dem Vermerk "Verf 40" bzw. mit dem Vermerk "LO - Verf 40" bezeichnet. Anhand der Bescheidbezeichnungen "Verf 40" bzw. "LO - Verf40" ist daher unter bloßer Anführung der Steuernummern eine eindeutige Zuordnung dieser Kuverts zu den verfahrensgegenständlichen Berufungsvorentscheidungen nicht möglich.

Soweit anhand der Bezeichnung "LO - Verf 40" nicht zweifelsfrei feststeht, dass mit dieser Bezeichnung nur die Berufungsvorentscheidung betreffend die lohnabhängigen Abgaben bezeichnet werden sollte, ist das Vertauschen der Kopien der Rückscheinkuverts durch eine Be-

dienstete des steuerlichen Vertreters als eine entschuldbare Fehlleistung zu werten, die die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs 1 BAO gegen die Versäumung einer Vorlageantragsfrist rechtfertigt.

Die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 Abs 1 BAO hat zur Folge, dass die Versäumung als nicht stattgefunden fingiert wird, das Verfahren also in jene Lage zurückversetzt wird, in der es sich vor Eintritt der Versäumung befunden hat (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 308, S. 2972). Dies bedeutet, dass allenfalls gesetzte Verfahrensakte, wie zwischenzeitig ergangene Zurückweisungsbescheide von Gesetzes wegen außer Kraft treten.

2.) strittige Eingangsrechnungen - Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 bis 1996:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Eingangsrechnungen der T-GmbH, H-GmbH und der C-KEG in den Jahren 1994 bis 1996 Scheinrechnungen darstellen und die diesen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen von nicht gemeldeten ausländischen "Schwarzarbeitern" der Bw. erbracht wurden. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass eine Leistungserbringung durch die vorstehenden Gesellschaften durch Vorlage entsprechender Kalkulationsgrundlagen, Aufmasskontrollen etc. nicht dokumentiert werden kann und A.S. hinsichtlich der Eingangsrechnungen der T-GmbH vom Landesgericht für Strafsachen für das Ausstellen von Scheinrechnungen gemäß § 33 Abs 1 FinStrG rechtskräftig verurteilt wurde.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1972 bzw. 1994 kann der Unternehmer (UStG 1972: der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat) die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nach § 11 Abs 1 Z 1 UStG 1972 bzw. 1994 haben Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers zu enthalten.

Tatbestandsvoraussetzung des Vorsteuerabzuges ist die Bewirkung einer *Leistung* an den Unternehmer. Der Vorsteuerbetrag muss dem Unternehmer daher auf Grund einer Lieferung oder sonstigen Leistung berechnet worden sein (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 12 Rz. 82, S. 26).

Folglich hat der Vorsteuerabzug zu unterbleiben, wenn der Rechungsaussteller Nichtunternehmer ist oder der dafür in Frage kommende Steuerbetrag dem Unternehmer nicht auf Grund einer Lieferung oder sonstigen Leistung berechnet worden ist. Ein Vorsteuerabzug kommt folglich dann nicht in Betracht, wenn dem Unternehmer eine Steuer in Rechnung gestellt wurde, obwohl eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt wurde (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 12 Rz. 84f, S. 26).

Der Vorsteuerabzug setzt ebenso voraus, dass in der Rechnung *jener* Unternehmer ausgewiesen wird, der die betreffende Leistung erbracht hat. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn in der Rechnung ein wirklich vorhandener Unternehmer bezeichnet wird, es aber ungewiss bleibt, ob dieser die in der Rechnung beschriebenen Leistungen bewirkt hat (vgl. VwGH 20.11.1996, Zl. 95/15/0179 zitiert in: Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 12 Rz. 130, S. 32).

Nach § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 23 Abs 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.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

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

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

Die in § 115 BAO normierte amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0002).

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in

Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 19.5.1992, 91/14/0089).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Sache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Leugnet die Partei eine für sie nachteilige Sache, muss die Abgabenbehörde den Tatbestand dieser Sache nicht im naturwissenschaftlich – mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. VwGH 19.5.1992, Zl. 91/14/0089; 23.2.1994, Zl. 92/15/0159). Es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, Zl. 92/16/0142).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen 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. VwGH 20.3.1974, 1157/72). Hierzu ist ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich (vgl. VwGH 23.11.1977, Zlen. 410/77, 618/77), welcher bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann (vgl. VwGH 10.12.1985, Zl. 85/14/0080). Es genügt dazu ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe (vgl. VwGH 26.5.1993, Zl. 90/13/0155).

Insbesondere stellen die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, eine verdeckte Ausschüttung, deren Zufluss an den Gesellschafter grundsätzlich anzunehmen ist (vgl. VwGH 27.4.1994, Zl. 92/13/0011).

Im Einzelnen bedeutet dies hinsichtlich der Eingangsrechnungen der T-GmbH, H-GmbH, C-KEG und der J-GmbH in den Jahren 1994 bis 1996:

2.1 Eingangsrechnungen der T-GmbH:

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der von A.S. unterfertigten Niederschrift vom 29. April 1997, dass A.S. die vorliegenden Ausgangsrechnungen der Jahre 1994 und 1995 im Bruttbetrag von S 800.126,88 (1994) bzw. S 1,592.427,70 (1995) auf Verlangen des Geschäftsführers der Bw., M.E., ohne Leistungserbringung ausgestellt habe. Dies mit der Begründung, dass M.E. als Geschäftsführer der Bw. im Wege über fiktive Fremdarbeiten bzw. fiktive Zahlungen an die T-GmbH "Schwarzgeld" für Investitionen habe machen wollen. Von

A.S. seien nicht nur die Ausgangsrechnungen geschrieben und gestempelt bzw. unterschrieben worden, sondern auch die Kassaquittungen und einige Anbote bzw. Verträge. Zu den Quittungen gebe A.S. bekannt, dass die Schecks von ihm eingelöst und gleichzeitig ein Betrag von 70% an M.E. zurückgegeben worden sei (d.s. der Rechnungsbetrag 100% abzüglich 20% MWSt abzüglich 10% Vergütung). A.S. könne sich auch erinnern, dass aber einige Schecks nicht von ihm unterschrieben worden seien, da M.E. das Geld bereits selber vom Bankkonto abgehoben hatte. Weiters sei ihm der Text der Ausgangsrechnungen von M.E. vorgeschrrieben worden.

Im Gefolge dieser Niederschrift wurde im Zuge zweier abgabenbehördlicher Prüfungen bei der T-GmbH als auch bei der Bw. für die Jahre 1994 und 1995 von der Betriebsprüfung jeweils die Feststellung getroffen, dass den an die Bw. ausgestellten Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde liegen.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH für die Jahre 1994 und 1995 wurde von der dort prüfenden Betriebsprüfung hinsichtlich der an die Bw. fakturierten Leistungen keine tatsächliche Erbringung der an die Bw. fakturierten Leistungen durch die T-GmbH festgestellt.

Die auf der niederschriftliche Aussage von A.S. vom 29. April 1997 basierende Feststellung der Betriebsprüfung, dass den in den Jahren 1994 und 1995 von der T-GmbH an die Bw. gelegten Fakturen *keine tatsächliche Leistung* zu Grunde liegt, steht in Einklang zu den nachfolgenden Erhebungen in Zusammenhang des beim Landesgericht Wien anhängigen Finanzstrafverfahrens gegen A.S. wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG.

Bei der mit 5. September 1997 erfolgten Vernehmung von A.S. als Beschuldigter durch das Landesgericht für Strafsachen Wien sagt A.S. aus, er sei von M.E. ersucht worden, Rechnungen an die Bw. zu stellen, damit M.E. zu "Schwarzgeld" komme. Die Scheinrechnungen hätte A.S. als "Gegengeschäft" für die laufende Geschäftsbeziehung zur Bw. gemacht. A.S. seien demnach die Provision im Ausmaß von 10% als auch die Mehrwertsteuer im Ausmaß von 20% des Rechnungsbetrages zugeflossen.

In der von A.S. unterfertigten weiteren Niederschrift vom 29. September 1997 wird abermals festgehalten, dass A.S. für die Bw. "reine Gefälligkeitsrechnungen" ausgestellt habe, die für M.E. bestimmt gewesen seien. M.E. habe mit diesem Geld Objekte in Polen gekauft. A.S. habe – entgegen den Ausführungen in den Niederschriften vom 29. April 1997 und vom 5. September 1997 - nur die "obligatorischen 10%" an Vergütung (für das Ausstellen der Gefälligkeitsrechnungen) erhalten. Die Buchhalterin der Bw. habe M.E. nur Geld gegeben, wenn er Rechnungen gebracht habe. Die Buchhalterin der Bw. habe auch die Schecks

ausgestellt. Jetzt streite M.E. alles ab, aber es sei offensichtlich, dass es Gefälligkeitsrechnungen seien. A.S. habe Rechnungen für Gebäudereinigungen ausgestellt, obwohl er keine Reinigungsfirma habe und kein Personal dazu.

Anlässlich der mit 23. Jänner 1998 erfolgten Einvernahme von A.S. im Rahmen der Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen Wien sagt A.S. aus, er habe an die Bw. Scheinrechnungen "*als Gegenleistung dafür gelegt, dass ihm die Bw. (seinerzeit) geholfen habe, wie er Schwierigkeiten gehabt hätte*". Demnach würde M.E. "*als Gegenleistung Scheinrechnungen brauchen, weil er Schwarzgeld benötige*".

Basierend auf den vorstehenden niederschriftlichen Aussagen von A.S., für die Bw. Schein- bzw. Gefälligkeitsrechnungen gelegt zu haben, wurde A.S. mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 23. Jänner 1998 der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung für schuldig befunden. Begründend wurde in dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 23. Jänner 1998 ausgeführt, dass A.S. die von der Bw. erhaltenen Schecks einlöste und davon wiederum 70% an den Geschäftsführer der Bw., M.E., rückerstattet habe. Da die Honorare für die Scheinrechnungen und Deckungsrechnungen von A.S. nicht gemeldet wurden, wurden die abgeführt Mehrwertsteuer (20%) sowie die einbehaltene Provision (10%) als verdeckte Ausschüttung gewertet. Bei der Strafbemessung wurden bei A.S. mildernd das volle, reumütige Geständnis und erschwerend die Tatbegehung durch mehrere Jahre hindurch berücksichtigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil im Falle der Verurteilung bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich daher auf die vom Gericht fest gestellten und den Schulspruch notwendiger Weise begründenden Tatsachen (vgl. VwGH 18.12.2003, 2000/08/0199).

Da die Rechtsordnung der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung beimisst, ist weiters davon auszugehen, dass in Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel am Tatgeschehen offen geblieben sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, §116 BAO, S. 1332). Anders als im Abgabenverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, um eine Tatsache als erwiesen anzusehen, ist im Falle einer strafgerichtlichen Verurteilung von einer vollen Überzeugung der Strafbehörde auszugehen (s. sinngemäß UFS vom 18.4.2005, RV/1084-W/03-RS1).

Anlässlich der mit 22. Oktober 2004 vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten weiteren schriftlichen Zeugenbefragung von A.S. gemäß § 173 Abs 1 BAO hält A.S. in dem Telefonat

vom 4. November 2004 fest, dass es sich bei den von der T-GmbH an die Bw. gelegten Rechnungen um Scheinrechnungen handle, für die er seinerzeit vom Landesgericht für Strafsachen finanzstrafrechtlich verurteilt worden sei. Für A.S. sei "*die ganze Sache vom Tisch, weswegen er heute wertfrei darüber sprechen könne*".

Hinsichtlich der von der T-GmbH an die Bw. in den Jahren 1994 und 1995 fakturierten Leistungen sind keine Kalkulationsgrundlagen, Aufmasskontrollen, Stundenaufschreibungen, Pläne und Planskizzen vorhanden, wie sie die Bw. für ihre eigenen Auftraggeber, d.s. Firmen wie Fa. F. KG, Fa. R., etc. bei den an sie erteilten Aufträgen erstellt hatte, um ihre eigenen Leistungen entsprechend zu dokumentieren. Für die von der T-GmbH an die Bw. in den Jahren 1994 und 1995 fakturierten Leistungen wurden von der Bw. für das 1995 als "Leistungsnachweise" lediglich ein (!) Auftragsprotokoll mit einer Auftragssumme in Höhe von S 200.000,--, für das Jahr 1994 zehn Auftragsprotokolle mit einer Auftragssumme von S 654.530,-- vorgelegt. Aus den vorgelegten Auftragsprotokollen der Jahre 1994 und 1995 ist lediglich die rechnerische Ermittlung der Auftragssumme ersichtlich.

Insbesondere ist es in Anbetracht der Anzahl und der Höhe der von der Bw. an die T-GmbH fakturierten Leistungen nicht glaubhaft, dass die Bw. an die T-GmbH Aufträge als Subunternehmerin vergibt und als "Leistungsnachweise" bloß die – soweit vorhandenen – Auftragsprotokolle existieren. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates müssten die Leistungen der T-GmbH als Subunternehmerin der Bw. in gleicher Weise dokumentiert werden können, wie die Bw. ihre eigenen Leistungen gegenüber ihren eigenen Auftraggebern wie Fa. M-GmbH, Fa. B-GmbH, Fa. F. KG etc. dokumentiert. Die hinreichende schriftliche Dokumentation der von der T-GmbH als Subunternehmerin der Bw. zu erbringenden Leistungen wäre bereits allein aus haftungsrechtlichen Gründen geboten.

Die in der Niederschrift vom 29. April 1997 enthaltene Aussage, dass A.S. nicht nur die Ausgangsrechnungen geschrieben und gestempelt bzw. unterschrieben, sondern auch die Kassaquittungen und einige Anbote bzw. Verträge unterschrieben habe, erhärtet sich auch durch den von der Betriebsprüfung angestellten *Schriftprobenvergleich*. Anhand des von der Betriebsprüfung angestellten Schriftprobenvergleiches ist nahezu auszuschließen, dass die Rechnungen, Anbote und Verträge von M.E. geschrieben bzw. verfasst wurden.

Im vorliegenden Fall wird somit eine tatsächliche Leistungserbringung der T-GmbH hinsichtlich der an die Bw. in den Jahren 1994 und 1995 fakturierten Leistungen nicht hinreichend dokumentiert, wenn sich insbesondere aus der Niederschrift vom 29. April 1997, aus den im Zuge des Finanzstrafverfahrens durchgeführten Erhebungen sowie dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen vom 23. Jänner 1998 ergibt, dass den von der T-GmbH an die Bw. gelegten Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde liegen. Der

niederschriftlichen Aussage von M.E. vom 4. April 1997 sowie den diesem Urteil widersprechenden Berufungsausführungen, dass diese Leistungen durch die T-GmbH erbracht wurden, kommt daher eine geringere Glaubwürdigkeit zu. Dies umso mehr, als sich auch aus der Berufung der T-GmbH vom 11. September 1997 gegen ihre Umsteuersteuerbescheide 1994 und 1995 ergibt, dass die T-GmbH niemals so viele Dienstnehmer beschäftigt habe, um die an die Bw. fakturierten Leistungen zu erbringen. Das Vorliegen von Scheinrechnungen wurde in der Berufung der T-GmbH vom 11. September 1997 gegen die im Zuge der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide nicht in Abrede gestellt.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung weisen nur die im Betrag von S 107.766,40 (1994) bzw. S 139.851,80 (1995) eingelösten Schecks die Originalunterschrift des A.S. auf, die mit der Unterschrift des A.S. in seinem Steuerakt übereinstimmen. Soweit diese Schecks bei deren Einlösung die Originalunterschrift des A.S. aufweisen, ist davon auszugehen, dass A.S. in den Jahren 1994 und 1995 für das Ausstellen von Scheinrechnungen – ohne dass diesen die fakturierte Leistung zu Grunde liegt – jeweils ein Betrag in Höhe von S 107.766,40 (1994) bzw. S 139.851,80 (1995) zugeflossen ist. Dies entspricht in den Jahren 1994 und 1995 14,74% bzw. 12,35% des fakturierten Nettoaufwandes.

Demnach können die für die Jahre 1994 und 1995 geltend gemachten Aufwendungen von S 107.766,40 (1994) bzw. S 139.851,80 (1995) nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden und sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1994 und 1995 um S 107.766,40 (1994) bzw. S 139.851,80 (1995) wie folgt zu erhöhen:

| Bezeichnung: | 1994 | 1995 |
|--|---------------------|---------------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP: | 1.010.781,00 | 1.947.920,00 |
| + Scheckzahlungen T-GmbH: | 107.766,00 | 139.851,80 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS: | 1.118.547,00 | 2.087.772,00 |

Soweit in Zusammenhang mit den in den Jahren 1994 und 1995 von T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen die Schecks von M.E. oder mittels einer von der im Steuerakt des A.S. abweichenden Originalunterschrift Unterschrift im Restbetrag von S 622.953,40 (1994) bzw. S 992.460,50 (1995) eingelöst wurden, wird mit diesen Schecks keine Erbringung der fakturierten Leistungen durch die T-GmbH dokumentiert.

Aufgrund der eingangs dargestellten ungewöhnlichen Verhältnisse obliegt es der Bw. den Beweis dafür zu erbringen, dass die T-GmbH tatsächlich die fakturierten Leistungen erbracht hat.

Da die in den Eingangsrechnungen der T-GmbH zu Grunde liegenden Leistungen gegenüber der Bw. tatsächlich erbracht wurden und im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der T-GmbH keine weitere Vergabe von Subaufträgen durch diese Gesellschaft festgestellt werden konnte, so lassen diese Umstände die Erbringung der fraglichen Leistungen durch von der Bw.

beauftragte andere (vor allem billigere) Leistungserbringer am wahrscheinlichsten erscheinen. Hierzu ist jedoch festzuhalten, dass die Unselbständigkeit der tatsächlichen Leistungserbringer nicht erwiesen ist. Für die Schätzung der Betriebsausgaben ist dieser Umstand jedoch irrelevant.

Die fraglichen Rechnungen der T-GmbH werden als Schein- bzw. Deckungsrechnungen qualifiziert, die gegen Entgelt bezogen und zu dem Zweck erstellt wurden, die gegenüber den Rechnungsbeträgen wesentlich geringeren Betriebsausgaben für die tatsächlichen Leistungserbringer und zusätzlich lukriertes Schwarzgeld als Betriebsausgaben zu belegen bzw. abzudecken. Wesentlich geringere Betriebsausgaben ergeben sich hinsichtlich dieser Aufwendungen aus den *wegfallenden Gewährleistungsansprüchen* sowie aus dem Umstand, dass *keine Lohnabgaben* wie Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond, DZ etc. abgeführt werden. Aus diesem Grund wurden im Schätzungswege 50% der Rechnungsnettobeträge als Betriebsausgabe der Bw. in Abzug gebracht. Bezuglich der zweiten Hälfte des Rechnungsbetrages, welcher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen ist, liegen jedoch in gleicher Höhe Mehrgewinne vor, die dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden. Die Höhe der verdeckten Ausschüttung wird daher wie folgt ermittelt:

| T-GmbH: | 1994 | 1995 |
|--|-------------------|-------------------|
| Nettoaufwendungen: | 730.719,40 | 1.132.312,30 |
| abzügl. Scheckzahlungen: | -107.766,00 | -139.851,80 |
| Zwischensumme: | 622.953,40 | 992.460,50 |
| davon 50% verdeckte Ausschüttung: | 311.476,70 | 496.230,25 |
| zuzügl. Vorsteuer-Korrektur: | 146.144,00 | 226.462,00 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 457.620,00 | 722.692,00 |
| 28,205% KEST: | 129.072,00 | 203.835,00 |
| verdeckte Ausschüttung: | 586.692,00 | 926.527,00 |

Mangels einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die T-GmbH können die den Eingangsrechnungen der T-GmbH zu Grunde liegenden Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates liegen jedoch keine hinreichenden Indizien dafür, dass die in den Jahren 1994 und 1995 von der T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen von nicht gemeldeten ausländischen Arbeitnehmern der Bw. erbracht wurden. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass bei der Bw. eine Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmern ohne eine entsprechende Arbeitsbewilligung erst für das Jahr 1996 auf einer völlig anderen Baustelle festgestellt wurde, die in keinem Zusammenhang mit den von der T-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen steht.

Dem Vorbringen der Bw., die niederschriftliche Aussage von A.S. sei als "Racheakt" und als eine reine Schutzbehauptung anzusehen, um zu einer steuerlich günstigeren Variante zu gelangen, kann ebenso nicht gefolgt werden. Die mit der Ausstellung von Scheinrechnungen bei der T-GmbH verbundenen steuerlichen Konsequenzen der Vorschreibung der Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG mitsamt der daraus resultierenden verdeckten Ausschüttung im Ausmaß von 30% der Nettoaufwendungen (bei der T-GmbH) sind keineswegs steuerlich günstiger als der Ansatz einer verdeckten Ausschüttung nach Abzug eines geschätzten Aufwandes in Höhe von ca. 50% der Nettoaufwendungen.

Die Prüfungsfeststellung des Vorliegens von Scheinrechnungen mitsamt der Vorschreibung der Vorschreibung der Umsatzsteuer aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG hatte bei der T-GmbH für die Jahre 1994 und 1995 jeweils eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 200.031,40 (1994) bzw. S 398.107,-- (1995) zur Folge. Wäre die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis gelangt, die nicht erfassten und an die Bw. fakturierten Leistungen seien tatsächlich von der T-GmbH erbracht worden, hätte daraus – nach Abzug eines geschätzten Aufwandes und ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer – eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von S 365.359,70 (1994) bzw. S 566.156,15 (1995) resultiert.

Den Ausführungen der Bw., es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung "jemandem wegen erheblich geringerer Beträge zu klagen" von dem er zuvor gegen Entgelt Scheinrechnungen über weitaus höhere Beträge erhalten habe, ist entgegen zu halten, dass in Zusammenhang mit den Bauprojekten betreffend "BH C." und K-Straße die Bw. der T-GmbH Bauleistungen im Gesamtbetrag von S 1.538.020,30 (netto) in Rechnung gestellt hatte.

Im Übrigen wird in der mit 23. Jänner 1998 anberaumten Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen von A.S. das Ausstellen von Scheinrechnungen als "Gegenleistung" für die seinerzeitige Hilfestellung durch die Bw. dargestellt. Die Erbringung von Bauleistungen durch die Bw. nunmehr als Subunternehmerin der T-GmbH steht aber in keinem Zusammenhang zu den umgekehrt von der T-GmbH (als Subunternehmerin der Bw.) an die Bw. fakturierten Leistungen.

2.2 Eingangsrechnung der H-GmbH:

Im vorliegenden Fall wird von S.G. anlässlich seiner Befragung als Auskunftsperson gemäß § 143 Abs 1 BAO mit Niederschrift vom 16. Feber 2006 in Abrede gestellt, dass die H-GmbH die auf den Eingangsrechnungen der Bw. fakturierten Leistungen erbracht hat. Die Bw. und deren Geschäftsführer, M.E., kennt er nicht, die auf den Eingangsrechnungen angeführten Baustellen sind ihm völlig unbekannt. Nach den Ausführungen in dieser Niederschrift verfügt die H-GmbH über keine Maschinen, mit denen Maschinenputzarbeiten ausgeführt werden können.

Des Weiteren weisen der zwischen der Bw. als Auftraggeberin und einer H-GmbH als Auftragnehmerin geschlossene undatierte *Nachunternehmervertrag* über die Übernahme der "kompletten Montage von Innenausbauarbeiten", die *Schecks*, die *Rechnungen* und die *Kassenquittungen* jeweils eine Unterschrift auf, die von der des S.G. in Steuerakt der H-GmbH und von der auf der *Niederschrift* vom 16. Feber 2006 erheblich abweichen. Diese Unterschriften weichen auch untereinander ab, als auch die Unterschrift auf dem Nachunternehmervertrag nicht mit den Unterschriften des S.G. im Steuerakt der H-GmbH und nicht mit den Unterschriften auf den Ausgangsrechnungen der H-GmbH und den eingelösten Schecks übereinstimmen. Demgemäß bestreitet S.G. in der von ihm unterfertigten Niederschrift vom 16. Feber 2006, den Nachunternehmervertrag, die Schecks, die Rechnungen und die Kassenquittungen unterschrieben zu haben.

Den Ausführungen von S.G. in der von ihm unterfertigten Niederschrift vom 16. Feber 2006 hält der steuerliche Vertreter der Bw. bloß entgegen, dass die Unterschrift des S.G. auf dieser Niederschrift auch von der in seinem Steuerakt abweiche und diese "Unbekanntheiten" des S.G. reine Schutzbehauptungen darstellen.

Die vorliegenden Auftragsprotokolle der H-GmbH haben das gleiche optische Erscheinungsbild (Layout) wie die für die T-GmbH unterzeichneten Auftragsprotokolle, doch ist den Auftragsprotokollen der H-GmbH auf deren Rückseite nicht einmal die Ermittlung der Kalkulationsgrundlagen entnehmbar, da diese Auftragsprotokolle bloß die (pauschale) Auftragssumme enthalten. Entsprechende *Leistungsnachweise* in Form von Plänen, Plan-skizzen, Arbeitsbestätigungen und gegenseitig abgezeichneten Aufmasskontrollen etc., konnte die Bw. in diesem Zusammenhang nicht vorlegen. Gegenseitig abgezeichnete Aufmasskontrollen müssten aber gemäß Punkt 22 des im Oktober 1995 zwischen der Bw. und der H-GmbH geschlossenen Nachunternehmervertrages existieren und vorgelegt werden können.

Hinsichtlich des vorliegenden Auftragsprotokolls vom 13. Feber 1995 betreffend die Erbringung von Trockenbauarbeiten an der Baustelle in 1zzz Wien, L., mit einem Auftragsvolumen von S 45.000,-- ist zudem darauf zu verweisen, dass die H-GmbH erst mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Mai 1995 gegründet und mit 17. Juni 1995 in das Firmenbuch eingetragen wurde. Eine Gewerbeanmeldung betreffend die Aufstellung von mobilen Sichtschutzeinschrichtungen hat die H-GmbH erst mit 20. Juni 1995 erstattet.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2004 wurde hinsichtlich der Eingangsrechnungen der H-GmbH – soweit vorhanden – bloß jene Kalkulationsgrundlagen vorgelegt, die die Bw. anlässlich der ihr von den Firmen wie Fa. N. GmbH, Fa. G. Bau GmbH, Fa. F. KG etc. erteilten Aufträge erstellt hat. Hinsichtlich der von der Bw. an die H-GmbH erteilten Aufträge gibt es – wie

bereits ausgeführt – keine Leistungsnachweise wie Kalkulationsgrundlagen, Aufmasskontrollen etc..

Hinweise über die Vergabe von weiteren Subaufträgen durch die H-GmbH hinsichtlich der an die Bw. fakturierten Leistungen sind dem Steuerakt der H-GmbH nicht zu entnehmen. Die Vergabe von weiteren Subaufträgen durch die H-GmbH an andere Firmen ist nach der mündlich erteilten Auskunft von S.G. bei seiner persönlichen Vorsprache vom 16. Feber 2006 auszuschließen.

Aufgrund der vorstehend bezeichneten Umstände ist davon auszugehen, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von der H-GmbH erbracht wurden.

Da aber die diesen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen tatsächlich erbracht wurden und Erfahrungswerte zeigen, dass der Bw. für die Erbringung der namens der H-GmbH fakturierten Leistungen tatsächliche Aufwendungen im Ausmaß von ca. der Hälfte der fakturierten Nettoaufwendungen erwachsen, sind die mit 50% geschätzten Nettoaufwendungen bei der Ermittlung der verdeckten Ausschüttung für die Jahre 1995 und 1996 wie folgt in Abzug zu bringen:

| H-GmbH: | 1995 | 1996 |
|--------------------------------------|-------------------|------------------|
| Nettoaufwand: | 1.242.930,35 | 97.423,00 |
| davon 50% Nettoaufwand: | - 621.465,18 | -48.711,50 |
| Differenz: | 621.465,18 | 48.711,50 |
| + nicht anerkannte Vorsteuer. | 248.586,07 | 19.484,60 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 870.051,25 | 68.196,10 |
| abzüglich Auflösung Verbindlichkeit: | - 171.908,00 | |
| Zwischensumme: | 698.143,25 | 68.196,10 |
| 28,205% KEST: | 196.911,30 | 19.234,71 |
| verdeckte Ausschüttung: | 895.054,55 | 87.430,81 |

Der Abzug der geschätzten Nettoaufwendungen mit 50% bei den Eingangsrechnungen der H-GmbH wird ebenso wie hinsichtlich der Eingangsrechnungen der T-GmbH mit der Beauftragung anderer (vor allem billigerer) Leistungserbringer begründet.

Da der Vorsteuerabzug voraussetzt, dass in der Rechnung *jener* Unternehmer ausgewiesen wird, der die betreffende Leistung erbracht hat und davon auszugehen ist, dass die fakturierten Leistungen nicht von der H-GmbH erbracht wurden, können die mit diesen Rechnungen in Zusammenhang stehenden Vorsteuern von S 248.586,07 (1995) bzw. S 19.484,60 (1996) nicht abgezogen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 12 Rz. 130, S. 32).

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates liegen jedoch keine hinreichenden Indizien dafür, dass die in den Jahren 1995 und 1996 von der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen von nicht gemeldeten ausländischen Arbeitnehmern der Bw. erbracht wurden. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass bei der Bw. eine Beschäftigung von ausländischen

Arbeitnehmern ohne eine entsprechende Arbeitsbewilligung erst für das Jahr 1996 auf einer völlig anderen Baustelle festgestellt wurde, die in keinem Zusammenhang mit den namens der H-GmbH an die Bw. fakturierten Leistungen steht.

Der Feststellung der Betriebsprüfung, dass S.G. ab August 1995 an der Firmenadresse der H-GmbH in 1XXX Wien, L-Gasse 5xx nicht mehr erreichbar gewesen sei, ist entgegen zu halten, dass S.G. an dieser Adresse bis 31. Oktober 1996 die zusammengelegten Wohnungen Top 4 und Top 5 im Ausmaß von 77m² bewohnt hat. Allerdings hat es an dieser Adresse keine Firmentafel der H-GmbH gegeben, da es hierzu einer Genehmigung des Vermieters bzw. dessen Hausverwaltung bedurft hätte. In weiterer Folge wäre hinsichtlich der Wohnungen Top 4 und 5 keine Wohnraumvermietung, sondern eine zumindest teilweise dem Normalsteuersatz von 20% unterliegende Geschäftsraumvermietung vorgelegen.

2.3 Eingangsrechnung der C-KEG:

Im vorliegenden Fall hat sich P.B. nach der Auskunft aus dem Zentralen Melderegister bereits mit 10. Jänner 1995 aus Wien polizeilich abgemeldet und ist unbekannten Aufenthaltes. Die an die Bw. gelegten Eingangsrechnungen im Gesamtbetrag von S 313.521,80 betreffen jedoch einen Leistungszeitraum zwischen 7. Feber 1995 und 4. April 1995. In dem Leistungszeitraum zwischen 7. Feber 1995 und 4. April 1995 waren nach den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der C-KEG keine Dienstnehmer gemeldet.

Auf allen Rechnungen und Kassenquittungen der C-KEG scheinen weiters Unterschriften auf, die nicht mit den Originalunterschriften des P.B. in dem Steuerakt der C-KEG übereinstimmen. Ebenso weisen die für die C-KEG eingelösten Schecks bei deren Einlösung jeweils Unterschriften auf, die von denen des P.B. in dem Steuerakt der C-KEG erheblich abweichen. Die Unterschriften auf den Eingangsrechnungen der Bw. betreffend die C-KEG können auch nicht den anderen Gesellschaftern der C-KEG zugeordnet werden.

Hinsichtlich der namens der C-KEG ausgestellten Eingangsrechnungen wurde als Leistungsnachweis bloß ein einziges Auftragsprotokoll vom 9. Jänner 1995 über eine Auftragssumme von S 230.000,-- vorgelegt. Diesem Auftragsprotokoll vom 9. Jänner 1995 mit einer Auftragssumme von S 230.000,-- ist nicht einmal die Ermittlung der Kalkulationsgrundlagen entnehmbar. In Zusammenhang mit der Baustelle in Q. hat die Bw. nur jene Kalkulationsgrundlagen vorgelegt, die sie anlässlich des ihr von der "B-GmbH" erteilten (Sub)-Auftrages erstellt hat. Für die von der Bw. an die C-KEG erteilten Subaufträge gibt es keine Kalkulationsgrundlagen, Aufmasskontrollen, etc., die von der C-KEG erstellt und abgezeichnet worden wären.

Den Eingangsrechnungen in den Nettobeträgen von S 14.400,-- (BV. E-Gasse) sowie S 62.328,-- (BV. Z-Gasse) liegen überhaupt *keine* Unterlagen wie Pläne, Planskizzen,

Arbeitsbestätigungen und gegenseitig abgezeichnete Aufmasskontrollen bei. Bei der Eingangsrechnung der C-KEG vom 17. März 1995 im Nettobetrag von S 57.238,-- kann dieser Zusammenhang zwischen Kalkulationsgrundlagen und Eingangsrechnung nicht hergestellt werden.

Nach den Ausführungen der Bw. in der Eingabe vom 31. Oktober 2005 gibt es für die von der Bw. an die C-KEG erteilten weiteren Subaufträge keine Leistungsnachweise, da die Unterlagen für Hauptauftraggeber (zB Fa. B-GmbH) die Grundlage für den Subauftrag gebildet haben.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschaub bei der C-KEG für den Zeitraum Mai 1994 bis Dezember 1995 konnte keine Vergabe von weiteren Subaufträgen durch die C-KEG an andere Firmen festgestellt werden. Der steuerliche Vertreter der C-KEG hatte zufolge einem im November 1995 verfassten Aktenvermerk seit ca. 1,5 Jahren mit P.B. keinen Kontakt.

Der an der C-KEG seinerzeit beteiligte und vom unabhängigen Finanzsenat als Auskunftsperson befragte Kommanditist P.A. (vormals M.) hält in diesem Zusammenhang fest, dass er seinerzeit bei der Gründung der C-KEG nur als Gründungsgehilfe für P.B. fungiert und sich nie um die laufenden Geschäfte des P.B. gekümmert habe, da keine Gewinnbeteiligung vereinbart war. P.A. (vormals M.) kann daher auch nicht angeben, mit wem, wie oft und wie lange die C-KEG Geschäfte getätigt hat.

Schon aufgrund dieser Beweislage erscheint es unwahrscheinlich, dass die C-KEG im fraglichen Zeitraum die in den Rechnungen angeführten Leistungen erbracht hat. Ungewöhnlich und unglaublich ist dabei, dass die C-KEG die Leistungen in einem Zeitraum erbracht habe, wo sich deren Geschäftsführer unbekannten Aufenthaltes abgemeldet hat. Insbesondere spricht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches, wenn der beauftragte Geschäftspartner, die C-KEG im zeitlichen Nahebereich zur angeblichen Leistungserbringung nicht auffindbar ist (vgl. VwGH 3.8.2004, Zl. 2000/13/0039).

Aufgrund der eingangs dargestellten ungewöhnlichen Verhältnisse obliegt es der Bw. den Beweis dafür zu erbringen, dass die namens der C-KEG fakturierten Leistungen im Leistungszeitraum zwischen 7. Februar 1995 und 4. April 1995 tatsächlich von der C-KEG erbracht wurden.

Da die den Eingangrechnungen der C-KEG zu Grunde liegenden Leistungen tatsächlich erbracht wurden, lässt dies die Erbringung der fraglichen Leistungen durch von der Bw. beauftragte andere (vor allem billigere) Leistungserbringer am wahrscheinlichsten erscheinen. Hierzu ist jedoch festzuhalten, dass die Unselbständigkeit der tatsächlichen Leistungserbringer nicht erwiesen ist. Für die Schätzung der Betriebsausgaben ist dieser Umstand jedoch irrelevant. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates wurden die fraglichen Arbeiten ge-

genüber der Bw. erbracht, nicht jedoch von der C-KEG bzw. von der C-KEG beauftragte Subunternehmer, Pfuscherpartien oder Schwarzarbeiter.

Angesichts der eingangs aufgezeigten Ungewöhnlichkeiten in Zusammenhang mit der Leistungserbringung bei vorhergehender polizeilicher Abmeldung des P.B. werden die fraglichen Rechnungen der C-KEG als Schein- bzw. Deckungsrechnungen qualifiziert, welche zu dem Zweck erstellt wurden, die gegenüber den Rechnungsbeträgen wesentlich geringeren Betriebsausgaben für die tatsächlichen Leistungserbringer und zusätzlich lukriertes Schwarzgeld als Betriebsausgaben zu belegen bzw. abzudecken.

Wesentlich geringere Betriebsausgaben ergeben sich hinsichtlich dieser Aufwendungen aus den wegfallenden Gewährleistungsansprüchen sowie aus dem Umstand, dass keine Lohnabgaben wie Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond, DZ etc. abgeführt werden. Aus diesem Grund wurden im Schätzungswege 50% der Rechnungsnettobeträge als Betriebsausgabe der Bw. in Abzug gebracht. Bezuglich der zweiten Hälfte des Rechnungsbetrages, welcher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen ist, liegen jedoch in gleicher Höhe Mehrgewinne vor, die dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden. Die Höhe der verdeckten Ausschüttung wird daher wie folgt ermittelt:

| Bezeichnung: | 1995 |
|--------------------------------|-------------------|
| Nettoaufwand C-KEG: | 313.521,80 |
| Davon 50% Nettoaufwand: | - 156.760,90 |
| Differenz: | 156.760,90 |
| + nicht anerkannte Vorsteuer: | 62.704,36 |
| Basis verdeckte Ausschüttung: | 219.465,26 |
| 28,205% KESt: | 61.900,18 |
| verdeckte Ausschüttung: | 281.365,44 |

Da der Vorsteuerabzug voraussetzt, dass in der Rechnung *jener* Unternehmer ausgewiesen wird, der die betreffende Leistung erbracht hat und davon auszugehen ist, dass die fakturierten Leistungen nicht von der C-KEG erbracht wurden, können die mit diesen Rechnungen in Zusammenhang stehenden Vorsteuern für das Jahr 1995 von S 62.704,36 nicht abgezogen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 12 Rz. 130, S. 32).

Wenn sich P.B. überdies bereits mit 12. Jänner 1995 unbekannten Aufenthaltes abgemeldet hat und die C-KEG an dieser Adresse somit nicht mehr existent ist, die an die Bw. fakturierten Leistungen aber einen Leistungszeitraum zwischen 7. Feber 1995 und 4. April 1995 betreffen, so haftet diesen Rechnungen überdies der formale Mangel eines Fehlens der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers an (vgl. VwGH 14.1.1991, Zl. 90/15/0042).

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates liegen jedoch auch hinsichtlich dieser Eingangsrechnungen keine hinreichenden Indizien dafür vor, dass die im Jahre 1995 namens der C-KEG an die Bw. fakturierten Leistungen von nicht gemeldeten ausländischen Ar-

beitnehmern der Bw. erbracht wurden. In diesem Zusammenhang wird auf die vorstehenden Ausführungen zu den Eingangsrechnungen der J-GmbH verwiesen.

2.4 Eingangsrechnung der J-GmbH:

Im vorliegenden Fall wurde die streitgegenständliche Eingangsrechnung Nr. 035/95 vom 2. Oktober 1995 im Bruttbetrag von S 94.800,-- (inkl. MWSt) durch Einlösung eines Schecks mit 4. Dezember 1995 zu einem Zeitpunkt beglichen, wo die J-GmbH gemäß § 2 AmtsLG wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht war. Die amtswegige Löschung der J-GmbH wurde vom Handelsgericht Wien mit 6. Oktober 1995 im Firmenbuch eingetragen.

Sowohl der anlässlich der Begleichung dieser Forderung mit 4. Dezember 1995 eingelöste Scheck, als auch die mit 5. Dezember 1995 datierte Kassaquittung weisen jeweils Unterschriften auf, die von der des einzelvertretungsbefugten Geschäftsführers der J-GmbH, S.P., auf dem Nachunternehmervertrag vom 8. Juni 1995, erheblich abweichen.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 25. Oktober 2004 wurde die Bw. aufgefordert, zwecks Nachweises einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die J-GmbH für an die Bw. fakturierten Leistungen die gegenseitig abgezeichneten Aufmasskontrollen in Kopie vorzulegen. Mit Eingabe vom 13. Dezember 2004 wurden als Beilage 12

- der Kassen-Eingangs-Beleg vom 5. Dezember 1995,
- die Ausgangsrechnung der Bw. vom 2. Oktober 1995 an die B-GmbH,
- die Eingangsrechnung der J-GmbH vom 2. Oktober 1995, Nr. 035/95, im Nettobetrag von S 79.000,-- sowie
- eine Kalkulationsgrundlage betreffend das "Bauvorhaben "HT-Straße" vorgelegt.

Dieser vorstehend bezeichneten Kalkulationsgrundlage können bloß die aufgewendeten Arbeitszeiten sowie die dabei verwendeten Materialien entnommen werden. Diese Kalkulationsgrundlage betreffend das Bauvorhaben "HT-Straße xx" wurde von der Bw. anlässlich des ihr von der Fa. "B-GmbH" erteilten Auftrages erstellt. Für den von der Bw. an die J-GmbH erteilten Subauftrag gibt es keinen entsprechenden Leistungsnachweis, den die J-GmbH selbst zur Dokumentation ihrer gegenüber der Bw. erbrachten Leistungen erstellt hätte.

Dementsprechend wird mit Eingabe vom 31. Oktober 2005 ausgeführt, dass die "Kalkulationsgrundlagen mit der Fa. B-GmbH" die Basis für den Auftrag an die J-GmbH gebildet haben und dieser Auftrag (bloß) gegen ein geringeres Entgelt weitergegeben worden sei.

In diesem Zusammenhang ist ebenso darauf zu verweisen, dass nach Punkt 22 des mit 8. Juni 1995 zwischen der Bw. und der J-GmbH geschlossenen Nachunternehmervertrages gegenseitig abgezeichnete Aufmasskontrollen für die von der J-GmbH erbrachten Leistungen existieren müssten. Derartig abgezeichnete Aufmasskontrollen wurden von der Bw. jedoch nicht vorgelegt.

Aufgrund nicht vorgelegter Leistungsnachweise sowie des Umstandes der Bezahlung dieser Rechnung erst nach Löschung im Firmenbuch wurde im Falle der Eingangsrechnung der J-

GmbH keinerlei Nachweis für eine Leistungserbringung und auch kein Nachweis dafür erbracht, dass die fakturierten Leistungen von der J-GmbH erbracht wurden.

Da der Vorsteuerabzug voraussetzt, dass in der Rechnung *jener* Unternehmer ausgewiesen wird, der die betreffende Leistung erbracht hat und davon auszugehen ist, dass die fakturierten Leistungen nicht von der J-GmbH erbracht wurden, können die mit dieser Rechnung in Zusammenhang stehenden Vorsteuern für das Jahr 1995 von S 15.800,-- nicht abgezogen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 12 Rz. 130, S. 32).

3.) Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996:

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

Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl. 818/1993 ab dem Veranlagungsjahr 1994 22%.

Schuldner der Kapitalerträge 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.

In den vorstehenden Ausführungen zu Punkt 2 dieser Berufungsentscheidung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung für die Jahre 1994 bis 1996 auf Grund des Ausstellens von Aufwandsdeckungsrechnungen namens der T-GmbH, H-GmbH und der B-KEG hinreichend begründet.

Für die Klärung der Frage, ob die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld des Abgabepflichtigen M.E. mit 22% von S 2.777.072,-- und somit im Betrag von S 610.956,-- in Anspruch genommen wurde, wird daher auf die Ausführungen in Punkt 2 dieser Entscheidung verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 20. März 2006