



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Dr. Erich Dietrich und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vertreten durch Imre & Schaffer Rechtsanwaltspartnerschaft OEG, vom 12. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Juli 2003 betreffend Umsatzsteuer 1999 und Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Allgemeines, Streitpunkt

Die Bw ist eine im Jahr 1995 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Geschäftszweig ist Bauprojektentwicklung. Gesellschafter und handelsrechtliche Geschäftsführer der Bw sind HK (Gesellschafter erst seit 2001 anstelle von EK), JS und GK.

JS ist auch Gesellschafter-Geschäftsführer der S-GmbH (auch als Firma-S bezeichnet), der A-GmbH und der im September 1999 in Portugal gegründeten A-Bau-Lda (in der Folge: A-Bau).

Im Jahr 1999 wurden in der A-Strasse in G mehrere Monate lang von portugiesischen Arbeitern mehrere Blöcken eines dort befindlichen Gebäudekomplexes umgebaut, die seit der Fertigstellung von der Bw an die [Mieter] vermietet und von der [Nutzungsberechtigter] genutzt werden.

Bei dem Bauprojekt hat es eine genaue Aufgabenteilung zwischen den Geschäftsführern der Bw im Innenverhältnis gegeben. GK hat sämtliche Architekturleistungen für das Bauprojekt in seiner Eigenschaft als Architekt erbracht. JS ist für sämtliche Bauarbeiten als Baumeister und Inhaber eines der größten [Unternehmungen] in Österreich, der S-GmbH, verantwortlich gewesen. HK ist für die Finanzierung, Vermarktung bzw. Vermietung und Bewerbung des Gesamtprojektes sowie für die Kundenkontakte verantwortlich gewesen und hat auch die organisatorischen Agenden in der Gesellschaft übernommen (siehe Seite 3 bis 4 des Schreibens des rechtsfreundlichen Vertreters der Bw vom 12. Juni 2007).

Im Zusammenhang mit dem Umbau hat die I-GmbH zehn Rechnungen über „Beistellung“ der portugiesischen Arbeiter an die Bw ausgestellt.

Das Finanzamt versagte der Bw nach zuvor durchgeföhrter Buch- und Betriebsprüfung mit den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden vom 11. Juli 2003 diesbezüglich einerseits die Abzugsfähigkeit der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer im Betrag von 85.608,60 € als Vorsteuer sowie andererseits die Abzugsfähigkeit von 428.042,99 € als Betriebsausgabe (zur Haftung für Kapitalertragsteuer siehe die unter der Geschäftszahl RV/0197-G/06 ergangene Berufungsentscheidung vom heutigen Tag).

Strittig ist, ob die I-GmbH tatsächlich der **Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war.

Unstrittig ist im Berufungsverfahren hingegen, dass die Umbau- und Abbrucharbeiten am Gebäude erfolgt sind, dass diese von portugiesischen Arbeitern vorgenommen wurden und dass die Rechnungen dem erbrachten Leistungsumfang entsprechen.

2. I-GmbH, DL

Die I-GmbH (vormals WT-GmbH. bzw. I-T-GmbH) wurde im April 1999 von DL um einen Schilling von WT erworben. Das Firmenbuch weist als deren Geschäftsanschrift die H-Strasse in G aus, wo DL seit Juli 1998 eine Wohnung gemietet hatte. Anfang Mai 1999 (weniger als einen Monat nach Erwerb der GmbH-Anteile) teilte DL dem Finanzamt durch Übermittlung des ausgefüllten amtlichen Fragebogens mit, dass die I-GmbH den Ort der Geschäftsleitung in der L-Strasse in G habe und legte ein Informationsschreiben eines dort ansässigen Büroservice- und Bürovermietungsbetreibers bei, auf dem er den Vermerk „neue Adresse“ angebracht hatte. Tatsächlich firmierte die I-GmbH nie unter dieser dem Finanzamt angezeigten Adresse (siehe die Niederschrift mit BK, F-Büroservice, vom 24. August 2001). Das Abgabenkonto der I-GmbH, die keine Umsatzsteuer entrichtet hat, weist heute (nach Festsetzung von in Rechnungen ausgewiesener Umsatzsteuer durch das Finanzamt) einen uneinbringlichen Rückstand von fast einer Million Euro aus.

DL war auch Gesellschafter-Geschäftsführer der AB-GmbH. mit Sitz in W (Erwerb der Geschäftsanteile im September 1994) und der rumänischen L-Srl (im Juni 1997 ins rumänische Firmenregister eingetragen; kurz: AI). Weiters meldete DL dem Finanzamt im August 1997 die Eröffnung seines Einzelunternehmens in Graz. DL, der sich mehrfach in Strafhaft befand (so zB. von 29. Februar bis 17. Mai 2000 auf Grund einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung), verließ Österreich im Jahr 2000 endgültig in Richtung Rumänien und verstarb im März 2004 in Spanien.

3. Werkvertrag Bw – I-GmbH

Den streitgegenständlichen Rechnungen liegt ein am 15. März 1999 zwischen der Bw und der I-GmbH abgeschlossener „Werkvertrag“ betreffend „Block D, E, F, KG bis DG“ zu Grunde. Unterzeichnet wurde der Vertrag von JS und DL. Als Leistungszeitraum sind die Monate März 1999 bis Dezember 1999 ausgewiesen. Zum Leistungsgegenstand wird ausgeführt: „Abtragen der alten Fenster, Stahlsilo, Stahlkonstruktion, Lüftung, Elektroleitungen, Abbruch der Ziegelwände, Betondecke, Deckendurchbrüche herstellen, Einhängedecken verlegen, Ziegelwände mauern, verputzen und verspachteln, Deckendurchbrüche verschließen, Betondecke einschneiden, Eisen- bzw. Bewehrungen verlegen, Fassade, Gerüstungen herstellen, Vollwärmeschutz herstellen, Gerüst abbauen, einschließlich Baureinigung im Innen- und Außenbereich“. Als Entgelt wurde pro Arbeitsstunde 250 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart. Unter dem Punkt „Besondere Bedingungen“ weist die Bw besonders darauf hin, dass „alle gesetzlichen Abgaben vom Auftragnehmer pünktlichst abgeführt werden müssen“ und dass der Auftraggeber (die Bw) „für die Nichteinhaltung [...] auf keinen Fall“ haftet.

4. Rechnungen der I-GmbH

Die I-GmbH hat die streitgegenständlichen Rechnungen im Zeitraum April bis Dezember 1999 ausgestellt (Beträge in Schilling ohne Groschenbeträge):

Leistung		R-Datum	R-Summe ¹⁾	USt
1 ²⁾	Beistellen von Arbeitskräften in Regie	6.4.1999	444.000	74.000
2 ³⁾	Beistellen von Facharbeitern	7.5.1999	722.220	126.705
3 ²⁾	Beistellen von Facharbeitern	10.6.1999	783.180	137.4000
4 ³⁾	Bestellung von Fachpersonal	12.7.1999	826.500	145.000
5 ²⁾	Beistellen von Facharbeitern	10.8.1999	1,224.055	214.750

6 ²⁾	Facharbeiterstunden	10.9.1999	1,391.960	244.000
7 ²⁾	Beistellen von Facharbeitern	13.10.1999	709.080	124.400
8 ²⁾	Bestellung von Facharbeitern	17.11.1999	338.295	59.350
9 ²⁾	Beistellen von Facharbeitern	10.12.1999	430.635	75.550
10 ²⁾	Facharbeiterstunden	31.12.1999	198.075	34.750

¹⁾ Rechnungssumme (inkl. Umsatzsteuer) teilweise abzüglich Skonto.

²⁾ Rechnungsadresse H-Strasse.

³⁾ Rechnungsadresse L-Strasse.

„Leistungszeitraum“ der Rechnung vom 6. April 1999 (erste Rechnung) ist März 1999 (also der Monat vor dem Erwerb der I-GmbH durch DL).

5. Bezahlung, Übernahmebestätigungen des DL

Die Bezahlung der streitgegenständlichen Rechnungen erfolgte nach dem Vorbringen der Bw durch Übergabe von Bargeld an DL. Zu diesem Zweck behob HK das Bargeld bei der V-Bank und übergab es dort JS oder in zwei Fällen dessen Vorarbeiter ER.

Zum Nachweis der Bezahlung legte die Bw dem Finanzamt achtzehn

Übernahmebestätigungen vor. Nach dem Vorbringen der Bw hat DL das Leistungsentgelt als Bargeld jeweils im Büro von JS in G übernommen und den Erhalt des Bargeldes mit Datum und Unterschrift wie folgt quittiert (Beträge in Schilling):

	R-Datum	R-Summe	B-Datum ¹⁾	Ü-Datum ²⁾	Ü-Summe
1	6.4.1999	444.000	14.4.1999	15.4.1999	400.000
2			22.4.1999	22.4.1999	44.000
3	7.5.1999	722.220	12.5.1999	14.5.1999	400.000
4			19.5.1999	19.5.1999	322.000
5	10.6.1999	783.180	8.6.1999	8.6.1999	500.000
6			16.6.1999	17.6.1999	283.180
7	12.7.1999	826.500	6.7.1999	6.7.1999	500.000

8			15.7.1999	15.7.1999	326.500
9	10.8.1999	1,224.055	9.8.1999	10.8.1999	483.675
10			12.8.1999	12.8.1999	740.380
11	10.9.1999	1,391.960	1.9.1999	2.9.1999	300.000
12			7.9.1999	8.9.1999	800.000
13			15.9.1999	16.9.1999	283.440
14			15.9.1999	16.9.1999	8.400
15	13.10.1999	709.080	13.10.1999	13.10.1999	709.000
16	17.11.1999	338.295	unbekannt	23.11.1999	338.295
17	10.12.1999	430.635	15.12.1999	15.12.1999	430.365
18	31.12.1999	198.075	21.1.2000	21.1.2000	198.075

¹⁾ Datum der Auszahlung vom Konto der Bw durch die Bank (Behebungsdatum).

²⁾ Datum der Übernahme durch DL laut Übernahmebestätigung.

Unstrittig ist im Berufungsverfahren, dass es sich bei den Unterschriften auf den Übernahmebestätigungen um jene des DL handelt.

6. Portugiesische Arbeiter

Die Bw verfügt über keine Aufzeichnungen der Personalien der portugiesischen Arbeiter, die die den streitgegenständlichen Rechnungen zu Grunde liegenden Arbeiten ausgeführt haben. Deshalb legte sie dem Finanzamt mit Schreiben vom 28. April 2003 durch ihren steuerlichen Vertreter ein (ebenfalls mit 28. April 2003 datiertes) Schreiben der I-GmbH vor. Darin werden folgende Namen genannt: ZZ (Polier) sowie [...].

Die portugiesischen Arbeiter waren nach dem Vorbringen der Bw während der Dauer der Arbeiten im B-Hof (Pension-F) untergebracht. Eine Überprüfung durch die Abgabenbehörden konnte nicht stattfinden, weil der Pensionsbetrieb nach der Ermordung der Inhaberin AF im Jahr 2002 eingestellt und das Gebäude abgerissen wurde.

8. Bescheidbegründung, Berufungsvorbringen, Berufungsvorentscheidung

Das Finanzamt führt im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung (soweit für die strittige Frage der Leistungserbringung durch die I-GmbH von Bedeutung) im

Wesentlichen aus, es handle sich bei den streitgegenständlichen Rechnungen um Gefälligkeitsrechnungen, die I-GmbH sei kein „operatives tätiges Unternehmen“. Entsprechende Personendaten mit klarem Zuordnungsnachweis zur I-GmbH seien nicht vorgelegt worden. Die vom Geschäftsführer der I-GmbH verfasste Liste vom 28. April 2003 könne weder einen nachvollziehbaren Bezug zu den Stundenabrechnungen bieten, noch erscheine sie überhaupt glaubwürdig, weil nicht einmal der Name des angeführten Poliers mit den niederschriftlichen Aussagen übereinstimme. Auch der Hinweis, dass das portugiesische Personal im Leistungszeitraum März bis Dezember 1999 vorwiegend im Arbeiterquartier B gewohnt habe, biete keinen effektiven Nachweis, dass von diesen Personen die behaupteten Leistungen als Arbeitnehmer der I-GmbH auf der Baustelle erbracht worden seien. Auch der Abfluss der gezahlten Beträge sei nicht nachgewiesen worden. Es sei der Schluss zu ziehen, dass überhaupt kein Leistungsaustausch (Anmerkung: zwischen der Bw und der I-GmbH) stattgefunden habe und es sich bei den Rechnungen bloß um Gefälligkeitsrechnungen handle.

Im Berufungsschreiben vom 12. August 2003 bringt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter (soweit für die strittige Frage der Leistungserbringung durch die I-GmbH von Bedeutung) im Wesentlichen vor, die umfangreichen Adaptierungsarbeiten hätten vor allem die Bauabschnitte Block E und F betroffen. Teilweise seien auch Leistungen für den Block O erbracht worden. Der Geschäftsführer der I-GmbH habe Österreich verlassen und sämtliche Unterlagen offensichtlich ins Ausland verbracht. Trotz mehrmaliger Versuche sei es ihr innerhalb der oben angeführten Frist nicht möglich gewesen, die angekündigten Auszahlungsaufstellungen der I-GmbH an die beschäftigten Arbeiter vorzulegen. Es sei jedoch immer festgehalten worden, dass sämtliche von der I-GmbH fakturierten Leistungen auch tatsächlich von Mitarbeitern dieser Firma erbracht worden seien. Nachwievor gehe sie davon aus, dass diese Belege seitens der I-GmbH zur Verfügung gestellt würden und somit dem Finanzamt zur Einsichtnahme übermittelt werden könnten. Das Finanzamt führe als Beweis für die Nichterbringung der Leistungen unter anderem an, dass der Vorname des Poliers der I-GmbH im Schreiben vom 28. April 2003 nicht mit jenem übereinstimme, der in einer Niederschrift mit XX vom 23. September 2002 angeführt werde. In dieser Niederschrift werde der Name des Vorarbeiters mit YY angegeben. Dazu sei festzuhalten, dass es im portugiesischen Namensrecht üblich sei, dass oftmals mehrere Vornamen verwendet würden. Im Schreiben der I-GmbH vom 28. April 2003 sei aber nur ein Vorname Joaquim angeführt, tatsächlich handle es sich auf jeden Fall um die gleiche Person. Offensichtlich habe ER in der Niederschrift nur die beiden Vornamen angegeben und nicht den dazu gehörenden Familiennamen. Ferner sei der Vorname unterschiedlich geschrieben worden, einmal der deutschen und einmal der portugiesischen Betonung entsprechend. Wie aus den dem Finanzamt vorliegenden Rechnungen der I-GmbH ersichtlich sei, seien im Leistungszeitraum

April bis Dezember 1999 unter anderem Arbeiten im Zusammenhang mit Abbruchsarbeiten in Rechnung gestellt worden. Von der Firma-Z seien im angeführten Zeitraum 933,82 Tonnen an Schutt abgeführt worden (siehe hiezu beiliegend eine von insgesamt 17 Rechnungen). Diese Menge entspreche ca. 100 Containern. Das Material sei von Mitarbeitern der I-GmbH aus den bestehenden Räumlichkeiten herausgebrochen worden. So seien Fensteröffnungen neu geschaffen und vergrößert bzw. vorhandene Betonsilos zellen demontiert worden. Vor allem der Abbruch der Silozellen habe sich als sehr zeitaufwendig dargestellt, weil sie aus sehr hartem Stahlbeton gefertigt gewesen seien und sich teilweise über vier Geschossebenen gezogen hätten. Die herausgebrochenen Betonteile hätten von den Eisenteilen mittels Schneidbrenner befreit werden und danach in die Container zum Abtransport gebracht werden müssen. In diesem Zusammenhang werde auf die Bilder auf Blatt A bis I verwiesen, die den ursprünglichen Bauzustand, jenen im Abbruchszustand und im fertig gestellten Zustand wieder geben. Wie das Finanzamt feststellen könne, seien von keinen anderen Firmen Abbruchsarbeiten in Rechnung gestellt worden, die diesen hohen Tonnen Anfall und Zeitaufwand entsprechen würden. Um die Fensteröffnungen erweitern zu können, hätten Schutzgerüste aufgestellt werden müssen. Auch diese Leistungen seien von Mitarbeitern der I-GmbH erbracht und in Rechnung gestellt worden. Diese Gerüste seien in der weiteren Folge der Umbauarbeiten auch für die Aufbringung des Vollwärmeschutzes an der Außenseite verwendet worden. Eine Leistung, die ebenfalls von Mitarbeitern der I-GmbH erbracht worden sei. Um auch eine visuelle Vorstellung der erbrachten Leistungen zu vermitteln, werde dem Berufungsschriftsatz ein Einreichplan (gekennzeichnet mit Plan I) beigelegt, aus dem die an der Außenfassade durchgeführten Abbruchsarbeiten ersichtlich seien. Jene Flächen, die bei den Fenstern gelb markiert worden seien, stellten den Abbruch dar. Aus dem ebenfalls beiliegenden Einreichplan (gekennzeichnet mit Plan J) seien die im inneren des Gebäudes gelegenen Wände bzw. Einbauten ersichtlich, die ebenfalls abgebrochen worden seien (gelbe Markierung entspreche dem Abbruch). Ferner werde eine Bestätigung der Firma-K (Anmerkung: das auf der Baustelle zum Einsatz gekommene Elektroinstallationsunternehmen) beigelegt, in welcher ausgeführt werde, dass portugiesische Arbeiter auf der Baustelle eingesetzt gewesen seien. Da die übrigen Firmen, die auf der Baustelle tätig gewesen seien, keine portugiesischen Arbeiter beschäftigt hätten, seien diese Arbeiter zwangsläufig der I-GmbH zuzurechnen.

Das Finanzamt führt in einer mit 1. Oktober 2003 datierten gesonderten Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2003 im Wesentlichen aus, die Bw habe mit der Vorlage der Belege im Berufungsverfahren der Forderung im Prüfungsverfahren, nämlich den Nachweis, dass Arbeitskräfte der I-GmbH "Arbeiten in Höhe von insgesamt S 5,890.000,00+20% USt S 1,178.000,00" erbracht hätten, in „keinster“ Weise

entsprochen, weder mit der Dokumentation des Arbeitsumfangs (Pläne, Fotos), noch mit der "sehr eigenartigen" Bestätigung der Firma-K über das "scheinbare Vorhandensein" von portugiesischen Arbeitern, ohne überhaupt die Zugehörigkeit zur I-GmbH zu bestätigen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Juni 2005 zur Entscheidung vor. Die Bw hat die mündliche Verhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Allgemeines

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

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

Die Frage, ob die I-GmbH tatsächlich der **Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war (so die Bw) oder ob es sich dabei um „Scheinrechnungen“ handelt (so das Finanzamt), ist auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösen.

Im Berufungsfall sieht es der Unabhängige Finanzsenat nach gründlicher Würdigung der vorliegenden Beweise (insbesondere der Tatsache, dass DL in sechs Fällen die Übernahme von Bargeld datumsmäßig bestätigt hat, obwohl er sich an dem Tag in Rumänien aufgehalten hat) als bewiesen an, dass die I-GmbH tatsächlich **nicht der Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war.

2. „Leistungserbringung“ durch die I-GmbH

Bereits ab 1996 bzw. 1997 hatte JS auf seinen Baustellen in Österreich portugiesische Arbeiter der Firmen Su und Ly eingesetzt (siehe Seite 3 der Niederschrift mit JS vom 2. September 2005 und Seite 2 der Niederschrift mit JS vom 19. Jänner 2006). Grundlage für die Tätigkeit der portugiesischen Arbeiter der Firma-L war ein „Subunternehmervertrag“ vom 3. März 1997, den JS mit JALE (in der Folge: Ly) dem Betreiber eines kleinen portugiesischen Bauunternehmens, abgeschlossen hatte (siehe Seite 2 der Niederschrift mit JS vom 29. Februar 2000). Ly selbst war Vorarbeiter der Su und hatte, weil diese nichts bezahlt hatte, sich selbstständig gemacht und seine eigene Firma in Portugal gegründet (siehe Seite 3 der Niederschrift mit JS vom 19. Jänner 2006).

Im Jahr 1999 legte die Firma-L der Firma-S vier Rechnungen (ohne Umsatzsteuer) für die „Bereitstellung von Monteuren und Reisekosten“. Aus einer die Firma-L betreffenden Aufstellung des (portugiesischen) Secretaria de Estado da Segurança Social vom

15. April 1998 geht die sozialversicherungsrechtliche Meldung folgender sechzehn Portugiesen hervor: [...].

Am 8. Jänner 1999 wurde zwischen der Firma-S und der AI ein „Werkvertrag“ über das „Beistellen von portugiesischen Facharbeitern“ für „Österreich Graz-Wien“ zu einer „komplett fertigen Montage“ abgeschlossen. Beilage zum Vertrag ist eine „Namensliste der portugiesischen Facharbeiter“ vom 14. Jänner 1999, aus der folgende vierzehn Namen hervorgehen, die alle bereits in der die Firma-L betreffenden Aufstellung des Secretaria de Estado da Segurança Social vom 15. April 1998 enthalten waren: [...].

Aus einer die portugiesische A-Bau betreffenden Aufstellung des (portugiesischen) Secretaria de Estado da Segurança Social vom 25. Mai 2000 geht die sozialversicherungsrechtliche Meldung von zwölf Portugiesen für den Monat November 1999 hervor, wobei sich die Namen folgender sieben Portugiesen sowohl bereits auf der oben genannten Aufstellung vom 15. April 1998 als auch auf der ebenfalls oben genannten „Namensliste der portugiesischen Facharbeiter“ vom 14. Jänner 1999 finden: [...]. Dass es sich dabei um die ehemaligen Arbeiter der Firma-L handelt, hat JS selbst bestätigt (siehe Seite 3 der Niederschrift vom 29. Februar 2000).

Aus diesem Sachverhalt ist zu erkennen, dass es sich bei den von JS auf seinen Baustellen eingesetzten portugiesischen Arbeitern in den Jahren 1998 bis 2000 um zumindest im Kern dieselben Personen gehandelt hat.

Die im Schreiben der I-GmbH vom 28. April 2003 aufgezählten portugiesischen Namen finden sich hingegen weder in den Aufstellungen des Secretaria de Estado da Segurança Social noch in der „Namensliste der portugiesischen Facharbeiter“ vom 14. Jänner 1999.

Vor dem Hintergrund, dass JS auf seinen Baustellen bereits ab 1996 mit portugiesischen Arbeitern gearbeitet hat (siehe Seite 3 der Niederschrift vom 2. September 2005) und dass alle Arbeiter, die er DL bzw. der AI im „Werkvertrag“ vom 8. Jänner 1999 vertragsmäßig vorgegeben hat, bei der Firma-L beschäftigt und bereits vorher für ihn im Einsatz waren, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat nicht als glaubwürdig, dass DL für die Baustelle der Bw portugiesische Arbeiter „organisiert“ (siehe Seite 2 der Niederschrift mit JS vom 4. Dezember 2002) bzw. „besorgt“ (siehe Seite 2 der Niederschrift mit JS vom 19. Jänner 2006) hat.

Dies zeigt auch die Aussage des JS aus dem Jahr 2000, worin er über die portugiesischen Arbeiter der Firma-L ausgesagt hat, dass diese sehr ordentlich gearbeitet hätten und er mit ihnen sehr zufrieden gewesen sei (siehe Seite 3 der Niederschrift vom 29. Februar 2000).

Damit wird deutlich, dass JS ein Interesse daran hatte, gerade diese Arbeiter weiterhin auf seinen Baustellen einzusetzen.

In der Niederschrift vom 19. Jänner 2006 gab JS an, dass der „Vertrag über die Zurverfügungstellung portugiesischer Arbeiter“ für die Baustelle der Bw zuerst mit der AI und, nachdem DL die I-GmbH gekauft habe, der Vertrag stattdessen mit dieser abgeschlossen worden sei (siehe Seite 3). Wenn nun JS in der mündlichen Verhandlung vom 14. November 2007 vorbringt, es hätte sich bei den (portugiesischen) Arbeitern des Werkvertrages vom 8. Jänner 1999 und bei jenen des Werkvertrages vom 15. März 1999 nicht um dieselben Arbeiter gehandelt habe (Seite 3), so ist dieses Vorbringens nicht glaubwürdig.

Die Begründung für die Notwendigkeit, DL mit seinen Firmen AI bzw. I-GmbH ab 1999 als Rechnungsausteller für das „Beistellen“ der portugiesischen Arbeiter zwischenzeitig heranzuziehen, hat JS in der Niederschrift vom 29. Februar 2000 selbst geliefert. Ly habe die Rechnungen bei ihm in seinem Büro geschrieben. Anfangs habe die Rechnungsausstellung durch Ly gut funktioniert, aber später habe er immer wieder Ausflüchte gesucht und gefunden, die Rechnungsausstellung hinauszuzögern. Es seien aber Beträge an die Arbeiter ausbezahlt worden und er habe ihm keine Rechnungen vorgelegt. Durch diese Unregelmäßigkeiten sei es schließlich zum Bruch mit Ly gekommen. Sie hätten dann ein eigenes Unternehmen, die A-Bau in Portugal gegründet (siehe Seite 3 der Niederschrift).

Wie fließend der Übergang der Verrechnung der „Beistellung“ der portugiesischen Arbeiter gehandhabt wurde, zeigt der Umstand, dass DL die I-GmbH zwar erst im April 1999 erworben hat, jedoch bereits vorher der Werkvertrag mir der Bw (am 15. März 1999) abgeschlossen und mit Rechnung vom 6. April 1999 (dem Tag des Erwerbes) für den Monat März zum ersten Mal das „Beistellen von Arbeitskräften“ verrechnet wurde.

Die Tatsache, dass die Bw dem Finanzamt keine eigenen Aufzeichnungen über die auf ihrer Baustelle tätigen portugiesischen Arbeiter vorgelegt hat (mit der Behauptung, über solche nicht zu verfügen), bestärkt den Unabhängigen Finanzsenat in seiner Würdigung. Denn es widerspricht den Gepflogenheiten der Baubranche, „beigestellte“ Arbeiter über Monate auf der eigenen Baustelle zu beschäftigen, ohne deren Personalien festzuhalten (siehe dazu Seite 3 der Niederschrift mit JS vom 4. Dezember 2002, wonach sein Vorarbeiter ER „nur die Pässe der betroffenen Arbeiter angesehen“ habe). Dabei ist besonders darauf hinzuweisen, dass die eigentliche „Leistung“ nach dem „Werkvertrag“ vom 15. März 1999 im „Beistellen“ von Arbeitskräften gelegen war und die Abrechnung auf Stundenbasis erfolgt ist. Dass es zu diesem Zwecke nicht zur Erfassung der Personalien der portugiesischen Arbeiter durch die Bw gekommen sein soll, hält der Unabhängige Finanzsenat für ausgeschlossen.

Auffällig ist dabei, dass zwar die Hälfte der im Jahr 1998 noch bei der Firma-L beschäftigten portugiesischen Arbeiter im November 1999 zur Sozialversicherung bei der A-Bau gemeldet waren, sich aber von den im Schreiben der I-GmbH vom 28. April 2003 aufgezählten portugiesischen Arbeitern kein einziger in der Aufstellung des (portugiesischen) Secretaria de Estado da Segurança Social vom 25. Mai 2000 wiederfindet. Damit verliert sich jeder Hinweis, dass die in dem Schreiben genannten Personen (sofern sie überhaupt existieren) tatsächlich auf der Baustelle der Bw gearbeitet haben.

Was die Diskussion der Bw mit dem Finanzamt bezüglich des Namens des Vorarbeiters auf der Baustelle betrifft, so wird dieser von XX in der Niederschrift vom 23. September 2002 mit „YY“ und im Schreiben der I-GmbH vom 28. April 2003 mit „ZZ“ (Polier) angegeben. Eine Identifizierung der Person des Vorarbeiters auf Grund dieser Angaben ist somit weiterhin nicht möglich.

Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei den portugiesischen Arbeitern auf der Baustelle der Bw um jene Arbeiter gehandelt hat, die JS bereits zuvor (über die Firma-L) und teilweise auch danach (über die eigene Firma A-Bau) auf seinen Baustellen eingesetzt hat. Diese Arbeiter mussten von DL weder „besorgt“ werden noch hat DL – wie JS vorgebracht hat (siehe Seite 2 der Niederschrift vom 19. Jänner 2006) - „sich um alles gekümmert“. Zum einen wurden die portugiesischen Arbeiter auf der Baustelle der Bw (so wie in anderen Fällen von Baustellen des JS) von einem Vorarbeiter einer der Firmen des JS (im Berufungsfall: ER) beaufsichtigt und zum anderen hat sich DL - wegen finanzstrafrechtlicher Verfolgung durch die österreichischen Behörden (siehe dazu auch die Niederschrift von CL vom 24. August 2007, wonach ihr Vater schließlich im Frühjahr 2000 in Graz verhaftet wurde) - den überwiegenden Teil des Jahres 1999 in Rumänien aufgehalten (siehe dazu weiter unten die Aufstellung über die Reisebewegungen des DL).

Das Vorbringen des Gesellschafter-Geschäftsführers GK konnte keine andere Sicht auf den Sachverhalt eröffnen. So gab er auf die Frage, woher er wisse, dass es sich bei den Abbrucharbeiten um Arbeiter der I-GmbH gehandelt habe, als Grund an: „.... weil die Arbeiten von JS beauftragt waren. Weil die Arbeiten an die I-GmbH vergeben wurden und deren Arbeiter tätig waren.“ Auf die Frage, woher er wisse, dass diese Arbeiter Arbeiter der I-GmbH gewesen seien, gab GK an: „Wenn wir eine Firma beauftragen, dann wird das beauftragte Gewerk von den Arbeitern der beauftragten Firma ausgeführt; in diesem Fall von der I-GmbH, weil eine Firma, die nicht beauftragt wäre, keine Arbeiten dort durchführen würde“ (siehe Niederschrift vom 5. März 2007). Mit diesem Vorbringen hat GK, der im Übrigen als Gesellschafter von einem für die Bw nachteiligen Ausgang des Berufungsverfahrens selbst

betroffen wäre, nicht überzeugend dargetan, dass die I-GmbH tatsächlich der Leistungserbringer der in Rechnung gestellten Leistungen war.

Die Bw hat die Zeugeneinvernahme von HRK, CA, ER und ChL zu Beweis, dass Arbeiter der I-GmbH auf der Baustelle tätig gewesen sind und die seitens der I-GmbH fakturierten Leistungen erbracht haben, beantragt.

HRK (Firma-K, auf der Baustelle beschäftigtes Elektroinstallationsunternehmen) gab an, dass er nicht wisse, welche Firma die Abbrucharbeiten gemacht habe. Ob im Leistungszeitraum April bis Dezember 1999 Arbeiter der I-GmbH auf der Baustelle tätig gewesen seien, wisse er nicht. Dass Arbeiter der I-GmbH die von dieser fakturierten Leistungen erbracht haben, wisse er auch nach Vorhalt und Durchsicht der Rechnungen nicht (siehe Niederschrift vom 28. Februar 2007).

CA (ehemaliger Angestellter des GK, Bauaufsicht) gab auf die Frage, ob er wisse, welche Firma die Abbrucharbeiten gemacht habe, an, dass er nur noch wisse, dass ER sein Ansprechpartner gewesen sei. Die Leute, die er für die Abbrucharbeiten beaufsichtigt habe, seien Ausländer gewesen, vermutlich Portugiesen. ER sei bei der S-GmbH beschäftigt gewesen. Über die zeitliche Leistungserbringung habe er mit ER nicht gesprochen, weil kein Terminverzug vorgelegen sei. Die Abbrucharbeiten seien von einer Subfirma durchgeführt worden. Wer der Auftraggeber dieser Firma gewesen sei, sei ihm nicht bekannt. Wie diese Subfirma geheißen habe, wisse er nicht. Wer mit dieser Subfirma abgerechnet habe, wisse er nicht. Wie der Firmenchef geheißen habe, wisse er nicht. Er habe nicht die Aufsicht darüber gehabt, wieviele Arbeiter von welcher Firma auf der Baustelle gewesen seien (siehe Niederschrift vom 16. März 2007).

ER gab bei seiner ersten Einvernahme auf die Frage, wer die Abbrucharbeiten auf der Baustelle gemacht habe, an, dass es sich um eine Subfirma gehandelt habe. An den Namen der Subfirma könne er sich nicht mehr erinnern. Wenn ihm der Name I-GmbH genannt wird, so gebe er an, dass die Firma so geheißen habe. Für die I-GmbH sei ein Herr L aufgetreten. Mitgebracht habe die I-GmbH JS. Bei den Arbeitern habe es sich um Portugiesen gehandelt. Es habe einen Vorarbeiter gegeben, der Deutsch verstanden habe und an diesen habe er die Arbeitsaufträge weitergegeben. Herr L sei ein paarmal auf der Baustelle gewesen. Wenn er gefragt werde, ob er einige der Portugiesen dieser Baustelle vorher oder nachher auf anderen Baustellen beaufsichtigt habe, so gebe er an, dass ihm ein paar von diesen Leuten „untergekommen sind“. Der Vorarbeiter sei auf der Baustelle A-Strasse neu aufgetaucht. Ein paar der portugiesischen Arbeiter habe er auf Baustellen in Wien getroffen. Beaufsichtigt habe er diese Arbeiter nicht, weil es sich nicht um seine Baustelle gehandelt habe. Es habe sich dabei um Baustellen der S-GmbH gehandelt. Bei den portugiesischen Arbeitern habe es sich

um Arbeiter der I-GmbH gehandelt. Er ergänze, sie hätten für die I-GmbH gearbeitet. Wenn er gefragt werde, woher er wisse, dass die portugiesischen Arbeiter bei der I-GmbH beschäftigt gewesen seien, so gebe er an, dass ihm das die Leute gesagt hätten. Mit Leuten meine er den portugiesische Vorarbeiter. JS sei zu Beginn der Baustelle mit Herrn L und dem portugiesischen Vorarbeiter gekommen und habe ihn als Vorarbeiter der I-GmbH vorgestellt. Sonst habe er kein Wissen darüber, dass es sich bei den Portugiesen um Arbeiter der I-GmbH gehandelt habe (Niederschrift vom 25. Mai 2007).

ChL (Bauleiter der Firma-K) gab an, dass es sich bei den Arbeitern auf der Baustelle um portugiesische Arbeiter gehandelt habe. Er wisse nicht, von welcher Firma die Arbeiter gewesen seien. Wenn ihm der Name I-GmbH vorgehalten werden, so sage ihm dies nichts (Niederschrift vom 18. Oktober 2007).

Mit diesen Zeugenaussagen hat die Bw den Beweis, dass die I-GmbH tatsächlich der **Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war, nicht erbracht. Die Ansicht der Bw, ihre Zeugen hätten weitgehend ihren Standpunkt und ihr Vorbringen bestätigt (siehe Seite 2 des Schreibens vom 12. Juni 2007), kann der Unabhängige Finanzsenat nicht nachvollziehen. Was die Aussage von ER betrifft, wonach der portugiesische Vorarbeiter ihm gesagt habe, dass es sich bei den portugiesischen Arbeitern um Arbeiter der I-GmbH handle, so ist dazu zu bemerken, dass der noch immer in der Baubranche tätige Zeuge den Eindruck des Bemühens vermittelt hat, seinem ehemaligen Arbeitgeber JS mit seinen Aussagen nicht schaden zu wollen. Deutlich gezeigt hat sich dies bei der zweiten Einvernahme am 18. Oktober 2007, bei der der Zeuge nicht zugestehen wollte, dass es auf den Baustellen des JS unmittelbare Lohnzahlungen an portugiesische Arbeiter gegeben hat, obwohl JS in der Niederschrift vom 29. Februar 2000 selbst die Auszahlung von „Lohnvorschüssen“ an die portugiesischen Arbeiter (Firma-L) ganz allgemein und im Speziellen auch durch ER bestätigt hatte. Der Zeuge hat sich nach näherer Befragung und nach Vorhalt eines Belegs „Auszahlung Portugiesen März 2000“ (A-Bau) lediglich dazu durchgerungen, solche Zahlungen unter der Bezeichnung „Akonto- und Teilzahlungsbeträge“ bzw. „Unterhalt“ zu bestätigen (siehe Seite 2 bis 3 der Niederschrift). Während sich der Zeuge zu Beginn der Einvernahme vom 25. Mai 2007 nicht einmal an den Namen der „Subfirma“ I-GmbH hat erinnern können, hat er in der Folge angegeben, dass „die Leute“ ihm gesagt hätten, dass die portugiesischen Arbeiter bei der I-GmbH beschäftigt seien. Erst auf weitere Nachfrage gab der Zeuge an, dass ihm dies der Vorarbeiter gesagt habe. Vor dem Hintergrund, dass der Zeuge mit seinen Aussagen JS erkennbar nicht schaden wollte, ist die Richtigkeit der diesbezüglichen Aussage des Zeugen in Zweifel zu ziehen. Doch selbst wenn der (portugiesische) Vorarbeiter dem Zeugen gesagt hätte, dass es sich bei den portugiesischen Arbeitern um Arbeiter der I-GmbH handle, so wäre der Beweis im Sinne der Streitfrage nicht erbracht. Denn es kann damit nicht ausgeschlossen

werden, dass JS dem Vorarbeiter diese Angabe gegenüber dritten Personen (auch eigenen Angestellten) im Hinblick auf die Verdeckung der wahren wirtschaftlichen Verhältnisse näher gebracht oder gar diesen selbst über seinen wahren Arbeitgeber getäuscht hat.

Die Bw hat weiters die Zeugeneinvernahme von ER zu Beweis, dass die von der I-GmbH gelegten Rechnungen von ER geprüft und zur Zahlung freigegeben wurden, beantragt.

ER gab bei seiner zweiten Einvernahme unter anderem an, dass er die (Anmerkung: ihm bei der Einvernahme vorgelegten) streitgegenständlichen Rechnungen vor Zahlungsfreigabe bezüglich der darin genannten Stundenanzahl geprüft habe, und zwar aufgrund der Stundenaufstellungen über die Arbeitsleistung der portugiesischen Arbeitskräfte Ob er alle ihm vorgelegten Rechnungen gesehen und geprüft habe, könne er nicht sagen (Niederschrift vom 18. Oktober 2008).

Mit diesen Zeugenaussagen hat die Bw den Beweis, dass die I-GmbH tatsächlich der **Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war, auch nicht erbracht.

Da im Berufungsverfahren unstrittig war, dass die Rechnungen dem Beauftragten und tatsächlich erbrachten Leistungsumfang entsprechen und angemessen sind, war der Antrag der Bw auf Einholung eines Bausachverständigungsgutachtens abzuweisen.

Aus diesem Grund war auch der Antrag auf Zeugeneinvernahme von Wolak Ryszard, Boska Ivica, Jacer Gryga, Kaim Tdeusz, Jagoda Bogdan und Jagoda Wieslaw zum Beweis der „Leistungserbringung“ abzuweisen.

2. Zahlungsfluss

Der Unabhängige Finanzsenat sieht es im Besonderen auf Grund der Tatsache, dass DL in sechs Fällen die Übernahme von Bargeld datumsmäßig bestätigt hat, obwohl er sich an dem Tag in Rumänien aufgehalten hat, als bewiesen an, dass DL die in Rechnung gestellten Beträge nicht erhalten hat und die I-GmbH deshalb tatsächlich **nicht der Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die portugiesischen Arbeiter unmittelbar Lohnzahlungen von der Bw erhalten haben. Dies wird von der Bw bestritten. In der Niederschrift vom 29. Februar 2000 hat JS angegeben, dass die Firma-S im Jahr 1998 an die portugiesischen Arbeiter der Firma Ly „Lohnvorschüsse“ durch ER ausbezahlt hat (siehe Seite 3 der Niederschrift). Die unter der Auftragsbuchnummer 121081/04 durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung der A-GmbH (ein Unternehmen des JS) hat ergeben, dass es bei diesem Unternehmen ebenfalls üblich war, unmittelbar Zahlungen durch Vorarbeiter an die portugiesischen Arbeiter der A-Bau (für die A-GmbH durch Beistellung „tätig“ ist: siehe Seite 3

der Niederschrift mit JS vom 2. September 2005) zu leisten. JS hat in der mündlichen Verhandlung vom 14. November 2007 diesbezüglich seine Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes verweigert (siehe Seite 3 der Niederschrift). Es widerspricht nicht der Lebenserfahrung, wenn der unabhängige Finanzsenat daraus den Schluss zieht, dass die Vorgangsweise des JS bei der Bezahlung der portugiesischen Arbeiter im Jahr 1999 dieselbe war wie zuvor und danach. Die mangelnde Mitwirkung geht zu Lasten der Bw.

Am 29. November 2005 übermittelte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat den bis dahin von BV (Ex-Ehefrau des DL) verwahrten Reisepass des DL. Durch die rumänischen Ein- und Ausreisestempeln sowie die ungarischen Einreisestempeln sind für das Jahr 1999 die Reisebewegungen des DL nach Rumänien und zurück belegt. Dabei ist zu Tage getreten, dass DL in sechs (von achtzehn) Fällen die Übernahme von Bargeld datumsmäßig bestätigt hat, obwohl er sich an dem Tag in Rumänien aufgehalten hat:

Einreise Ungarn (aus Österreich)	Einreise Rumänien	Übernahme datum*)	Ausreise Rumänien	Einreise Ungarn (aus Rumänien)	Aufenthaltsdauer Rumänien (ohne Ein- und Ausreisetag)
	18.1.1999	-	26.1.1999		
	31.1.1999	-	03.2.1999		
	03.2.1999	-	09.2.1999		
	19.2.1999	-	28.2.1999		
	6.3.1999	-	20.3.1999		
	27.3.1999	-	1.4.1999		
	24.4.1999	-	2.5.1999		
kein Eintrag	15.5.1999	19.5.1999	20.5.1999	kein Eintrag	4 Tage
kein Eintrag	11.7.1999	-	15.7.1999	15.7.1999	
kein Eintrag	7.8.1999	10.8.1999, 12.8.1999	15.8.1999	15.8.1999	7 Tage
19.8.1999	20.8.1999	2.9.1999	4.9.1999	4.9.1999	14 Tage
14.9.1999	14.9.1999	16.9.1999	18.9.1999	18.9.1999	3 Tage
26.9.1999	26.9.1999	-	1.10.1999	1.10.1999	
15.10.1999	15.10.1999	-	21.10.1999	21.10.1999	

6.11.1999	6.11.1999	-	14.11.1999	14.11.1999	
20.11.1999	unleserlich	23.11.1999	12.12.1999	12.12.1999	21 Tage
16.12.1999	unleserlich	-	16.1.2000	16.1.2000	
21.1.2000	22.1.2000	-	5.2.2000	5.2.2000	
-	6.2.2000	-	28.2.2000	28.2.2000	
24.5.2000	-	-	-	-	-

*) Bestätigte Geldübernahme durch DL an Tagen, an denen er sich laut Reisepass in Rumänien aufgehalten hat.

Die Bw hat nach Vorhalt des Reisepasses und der Reisebewegungen des DL versucht, diese „Diskrepanz“ **nachträglich** zu begründen. So hat sie einerseits behauptet, auf den Übernahmebestätigungen sei jenes Datum angeführt worden, an dem das Bargeld JS übergeben worden sei. Andererseits hat sie behauptet, DL habe über einen rumänischen Diplomatenpass verfügt, der es ihm erlaubt hätte, die rumänische Grenze ohne Ein- bzw. Ausreisestempel im Reisepass zu überqueren.

Mit keiner der beiden Behauptungen vermag die Bw dem Reisepass des DL bezüglich seiner Aufenthalte in Rumänien die Beweiskraft nehmen.

2.1 Zum „Übernahmedatum“

Am 13. Dezember 2005 wurden HK die Reisebewegungen des DL (Aufstellung der Reisebewegungen und Kopie des Reisepasses) persönlich vorgehalten. HK vermochte zu diesem Zeitpunkt nicht zu erklären, wie es sein könne, dass sich DL mehrfach an Tagen, für die er die Übernahme des Bargeldes bestätigt hat, in Rumänien aufgehalten hat.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 22. Dezember 2005 hat die Bw in der Folge dazu vorgebracht, auf den Übernahmebestätigungen sei jenes Datum angeführt worden, an dem das Bargeld JS übergeben worden sei. Die tatsächliche Übernahme des Bargeldes durch DL habe durchaus einige Tage nach der Bankbehebung erfolgt sein können. Dieses Datum sei auf der Übernahmebestätigung nicht angeführt worden. Kerstin Trummer (Anmerkung: die ehemalige Sekretärin von JS) könne bestätigen, dass DL zur Geldübergabe im Büro der Firma S erschienen sei.

Vom Unabhängigen Finanzsenat befragt, warum DL die Übernahme (Anmerkung: des Bargeldes) mit einem anderen Datum bestätigt habe, als mit jenem Zeitpunkt, an dem er das

Geld übernommen habe, gab JS am 19. Jänner 2006 niederschriftlich an, dass dies HK verlangt habe. Er wisse nicht, was er sich dabei gedacht habe (Seite 3).

In der mündlichen Verhandlung vom 2. Februar 2006 wiederholte HK das diesbezügliche Vorbringen im Schreiben vom 22. Dezember 2005.

In der mündlichen Verhandlung vom 3. Oktober 2007 wurde der Bw eine bezüglich der rumänischen Ein- und Ausreisen teilweise berichtige und um die Grenzübertritte (von Österreich und von Rumänien) nach Ungarn ergänzte Aufstellung der Reisebewegungen des DL ausgehändigt.

In der mündlichen Verhandlung vom 14. November 2007 bekräftigte die Bw nochmals ihr Vorbringen, auf den Übernahmebestätigungen sei jenes Datum angeführt worden, an dem das Bargeld JS übergeben worden sei. Auf die Frage des Referenten, weshalb die Behebung des Bargeldes am 23. November 1999 erfolgt sei, obwohl die Rückkehr von DL erst mit 12. Dezember 1999 (also drei Wochen später) dokumentiert sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass es denkmöglich sei, dass DL sein Kommen „zum ersten Datum“ angekündigt habe, dann aber doch nicht erschienen sei.

Die Bw beantragte mehrfach die Zeugeneinvernahme von KT zum Beweis der Tatsache, dass DL im Jahr 1999 zu Geldübergaben in den Büroräumen der Firma-S erschienen ist.

Vorweg sei angemerkt, dass es im Berufungsverfahren unstrittig ist, dass sich DL im Jahr 1999 immer wieder in Österreich aufgehalten hat (siehe dazu auch die Niederschrift mit CL vom 24. August 2007) und dass er im Büro von JS anwesend war.

Die am 8. November 2007 vom Unabhängigen Finanzsenat einvernommene Zeugin gab zum Beweisthema niederschriftlich an, dass sie im Empfangsbereich gesessen sei und alle kommenden Leute gesehen habe. DL sei zur Firma-S gekommen. Sie glaube, dass er über einen Zeitraum von etwa zwei Jahren regelmäßig gekommen sei. Unter regelmäßig verstehe sie etwa 14 Tage, es könne aber auch sein, dass er nur einmal im Monat gekommen sei. Es könne auch sein, dass er einmal ein Monat lang nicht gekommen sei. Um welche Jahre es sich dabei gehandelt habe, das wisse sie nicht mehr. Bei Geldübergaben sei sie nicht dabei gewesen. Den Grund für das Erscheinen von DL kenne sie nicht. Ob der Grund Geldübergabe gewesen sei, könne sie nicht sagen. Sie kenne den Grund nicht, weshalb JS meine, dass sie Geldübergaben an DL bezeugen könne. DL sei an ihr vorbei hinaus zu den Büroräumlichkeiten von JS gegangen.

Damit hat die Bw den Beweis, dass DL im Büro des JS Zahlungen zur Begleichung der streitgegenständlichen Rechnungen übernommen hat, nicht erbracht.

Das Vorbringen der Bw, auf den Übernahmebestätigungen sei jenes Datum angeführt worden, an dem das Bargeld JS übergeben worden sei, wird vom Unabhängigen Finanzsenat aus mehreren Gründen als Zweckbehauptung beurteilt.

JS hat bei seiner zweiten Einvernahme durch den unabhängigen Finanzsenat am 19. Jänner 2006 zu dem Grund für diese Vorgangsweise bei der Datierung befragt angegeben, dass HK dies von ihm verlangt habe. HK hingegen konnte, nachdem ihm vom Referenten am 13. Dezember 2005 persönlich vorgehalten worden war, dass DL in einigen Fällen zum Bestätigungsdatum in Rumänien war, keine Erklärung dafür finden und verwies auf JS.

Die Bw hat die Behauptung bezüglich der Datierung erst **nachträglich** aufgestellt, und zwar nachdem ihr vom Unabhängigen Finanzsenat die Reisebewegungen des DL vorgehalten worden waren. Den Umstand, dass der Übernahmezeitpunkt nicht mit dem Datum der Übernahmebestätigung des DL übereinstimmen soll, hat im gegenständlichen Abgabenverfahren bis dahin weder HK noch JS erwähnt. Bereits im Jahr 2002 wurden beide zu den näheren Modalitäten der Zahlungen an die I-GmbH niederschriftlich befragt. HK gab zu den Zahlungsmodalitäten in der Niederschrift vom 23. September 2002 an (Seite 2):

... Wenn mir vorgehalten wird, dass ich keine Übergabebestätigungen an JS oder ER vorgelegt habe, so gebe ich an, dass es eine solche auch nicht gibt. Es war vielmehr so, dass ich diesen Geldbetrag an ER oder JS ohne Quittung in bar übergeben habe. Ich habe jedoch eine Übernahmebestätigung mitgegeben, damit der endgültige Empfänger dieser Summe die Übernahme quittieren kann. ...

JS gab zu den Zahlungsmodalitäten am 4. Dezember 2002 niederschriftlich an (Seite 3):

... DL kam ins Büro in der T-Straße, bestätigte auf dem Zahlungsbeleg die Übernahme des jeweiligen Geldbetrages und wurde von mir Zug um Zug das Geld übergeben. ...

Auch in diesen beiden Aussagen, in denen es ganz konkret um die Bezahlung und die Bestätigung der Zahlungen gegangen ist, wurde der Umstand, dass der Übernahmezeitpunkt nicht mit dem Datum der Übernahmebestätigung des DL übereinstimmen soll, von den maßgeblich beteiligten Personen nicht erwähnt. Der Unabhängige Finanzsenat kann deshalb zu Recht auch daraus schließen, dass es sich dabei um eine nachträgliche Zweckbehauptung handelt.

Den Zweckbehauptungscharakter belegt zusätzlich auch, dass es der kaufmännischen Gepflogenheit völlig widerspricht, bei Übergabe so namhafter Bargeldbeträge die Übernahmebestätigung nicht mit dem Datum der Empfangnahme zu versehen. Im Geschäftsverkehr hat der Schuldner gerade bei so namhaften Bargeldbeträgen wie im Berufungsfall ein Interesse daran, einen ordnungsgemäßen Nachweis über die Bezahlung seiner Schulden auch hinsichtlich des Zahlungszeitpunktes zu erlangen.

Würde man dem Vorbringen der Bw Glauben schenken, so hätte DL in einem Fall das Bargeld nach seiner Rückkehr aus Rumänien frühestens am 12. Dezember 1999 (also fast drei Wochen später) übernommen und auf der Übernahmebestätigung als Übernahmedatum den 23. November 1999 (also einen fast drei Wochen in der Vergangenheit liegenden Tag) vermerkt. Wenn die Bw dazu vorbingt, dass es denkmöglich sei, dass DL sein Kommen „zum ersten Datum“ angekündigt habe, dann aber doch nicht erschienen sei, so kann diese „Denkmöglichkeit“ zwar an sich nicht ausgeschlossen werden, aber vor dem Hintergrund der oben dargestellten Unüblichkeit, die Übernahme namhafter Bargeldbeträge mit irgendeiner anderen Datierung als dem Tag der tatsächlichen Geldübernahme zu bestätigen, kann diese „Denkmöglichkeit“ im Berufungsfall ausgeschlossen werden.

Im Übrigen musste es gerade JS, einem Unternehmer mit langjähriger Erfahrung in der Baubranche und mit finanzstrafrechtlicher Vorbestrafung (wegen „Nichtbezahlung von Umsatzsteuer durch Subunternehmer“, siehe Seite 2 der Niederschrift vom 19. Jänner 2006) bewusst sein, dass Barzahlungen an Subunternehmer für Arbeitsleistungen ausländischer Arbeitskräfte, deren Personalien mangels eigener Aufzeichnungen nicht genannt werden können, vom Finanzamt angezweifelt würden. Dass gerade JS bei Barzahlung von Rechnungen an einen solchen „Subunternehmer“ die Datierung mit einem anderen Zeitpunkt als jenem der tatsächlichen Übergabe bzw. Übernahme als weitere Unsicherheit in Kauf nehmen und dadurch die Zweifel an der Leistungsbeziehung weiter verstärken würde, kann ausgeschlossen werden.

In Anbetracht der gesamten Umstände wird daher der Behauptung der Bw, auf den Übernahmebestätigungen sei jenes Datum angeführt worden, an dem das Bargeld JS übergeben worden sei, in freier Beweiswürdigung kein Glauben geschenkt.

Da im Berufungsverfahren unstrittig ist, dass es sich bei den Unterschriften auf den Übernahmebestätigungen um jene des DL handelt, war der Antrag der Bw auf Einholung eines grafologischen Gutachtens zum Beweis, dass sämtliche Unterschriften auf den Übernahmebestätigungen von DL stammen, sowie der Antrag der Bw auf Einvernahme des FS zum Beweis, dass JS gegenüber HK immer wieder bestätigt hat, dass sämtliche Übernahmebestätigungen ausschließlich von DL unterfertigt wurden, abzuweisen.

2.2 Zum rumänischen Diplomatenpass:

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2006, übermittelte die Bw dem Unabhängigen Finanzsenat durch ihren steuerlichen Vertreter die mit 5. Jänner 2006 datierte „vorbereitende Beschuldigtenverantwortung“ des HK. Darin wird behauptet, dass DL nach Angaben seiner

Ehefrau BV neben seinem Reisepass auch über einen Diplomatenpass verfügt habe, sodass er von Rumänien nach Österreich ohne Datumsnachweis eingereist sein könne (Seite 8).

Diese Behauptung wurde in der mündlichen Verhandlung am 2. Februar 2006 durch den steuerlichen Vertreter der Bw wiederholt (Seite 4).

Die am 11. April 2006 vom Finanzamt einvernommene BV gab dazu niederschriftlich befragt an, dass ihr bekannt sei, dass DL einen rumänischen „Diplomatenausweis“ besessen habe. Bei einer gemeinsamen Reise nach Rumänien habe er diesen „Ausweis“ am Grenzübergang hergezeigt.

Eine telefonische Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Bundesministerium für Inneres ergab, dass DL über keinen rumänischen Diplomatenpass verfügte. Ein solcher hätte nämlich in Österreich akkreditiert sein müssen (Aktenvermerk vom 8. Juni 2006).

Am 9. Juni 2006 wurde BV vom Unabhängigen Finanzsenat zur Frage des Diplomatenpasses (-ausweises) einvernommen. Dabei gab sie niederschriftlich an, den rumänischen Diplomatenpass nie gesehen zu haben. DL habe ihr gegenüber behauptet, über einen Diplomatenpass zu verfügen und deshalb auch so über die Grenze fahren zu können. Er sei mit ihr im Jahr 1992 oder 1993 nach Rumänien zum Möbelkauf gefahren. An der Grenze habe es einen Stau gegeben. Sie seien rechts an der Autoschlange vorbei gefahren. DL habe dem Grenzorgan ein Dokument gezeigt, welches sie nicht gesehen habe, und sie seien „durchgefahren“. Ob das Grenzorgan bei der Rumänienreise die Pässe mit einem Einreisestempel versehen habe, sei ihr nicht mehr erinnerlich. Bei der Ausreise sei DL mit ihren Pässen in das Zollgebäude gegangen. Sie selbst sei im Auto sitzen geblieben. Ob sie von der Ausreise einen Ausreisestempel im alten Reisepass habe, wisse sie nicht (Seite 2). Über Befragung des Referenten gab BV an, dass JS diesbezüglich mit ihr im Oktober/November 2005 Kontakt aufgenommen habe. Er habe sie zuerst telefonisch kontaktiert und sie hätten sich danach in ihrer Wohnung getroffen. Er habe sie gefragt, ob sie ihm helfen und bestätigen könne, dass DL „doch vielleicht in Österreich war“. Er habe wissen wollen, ob sie vielleicht mit DL Kontakt gehabt hätte.

Mit Schreiben ihres rechtsfreundlichen Vertreters vom 12. Juni 2007 brachte die Bw diesbezüglich vor, es sei von BV bestätigt worden, dass DL entweder über einen gefälschten rumänischen Diplomatenpass oder über einen gefälschten rumänischen Reisepass verfügt habe, welcher es ihm ermöglicht hätte, ohne Kontrolle von/nach Rumänien ein-/auszureisen (Seite 3). DL habe neben seinem Reisepass auch über einen Diplomatenpass verfügt, sodass er von Rumänien nach Österreich ohne Datumsnachweis eingereist sein könne (Seite 7).

Am 24. August 2007 wurde CL (Tochter des DL) auf Antrag der Bw als Zeugin zum Beweis einvernommen, dass DL neben seinem Reisepass auch über einen gefälschten Diplomatenpass oder gefälschten rumänischen Reisepass verfügt hat. Die Zeugin gab an, davon nichts zu wissen.

Die am 20. September 2007 vom Finanzamt nochmals einvernommene BV gab niederschriftlich an, es habe sich bei der „Durchfahrt“ um die rumänische Grenze gehandelt.

Aus dem dem Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2007 übermittelten „alten“ Reisepass von BV geht hervor, dass sie laut ungarischem Einreisestempel am 25. August 1993 von Österreich nach Ungarn eingereist und laut rumänischen Ein- und Ausreisestempeln am 26. August 1993 nach Rumänien ein- und am selben Tag wieder aus Rumänien ausgereist ist.

Das Vorbringen der Bw, DL habe über einen rumänischen Diplomatenpass (später: gefälschten rumänischen Reisepass) verfügt, welcher es ihm ermöglicht hätte, ohne Kontrolle von/nach Rumänien ein-/auszureisen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat aus mehreren Gründen als Zweckbehauptung beurteilt.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bw die Behauptung bezüglich eines rumänischen Diplomatenpasses erst nachträglich aufgestellt hat, und zwar nachdem ihr vom Unabhängigen Finanzsenat die Reisebewegungen des DL vorgehalten worden waren. JS hat sich mit der Zeugin BV diesbezüglich persönlich in deren Wohnung getroffen. In der Folge sagte die Zeugin aus, dass ihr bekannt sei, dass DL einen rumänischen „Diplomatenausweis“ besessen habe und dass er bei einer gemeinsamen Reise nach Rumänien diesen „Ausweis“ am Grenzübergang hergezeigt habe. Im Zuge einer weiteren Einvernahme als Zeugin musste BV nach Vorhalt, dass DL nach Auskunft des Bundesministeriums für Inneres keinen rumänischen Diplomatenpass besessen habe, zugestehen, dass sie den Diplomatenpass überhaupt nie gesehen habe. Sie gab jedoch an, dass es an der Grenze einen Stau gegeben habe und sie rechts an der Autoschlange vorbei gefahren seien. DL habe dem Grenzorgan ein Dokument gezeigt, welches sie nicht gesehen habe, und sie seien „durchgefahren“. Die folgende Einsichtnahme in den „alten“ Reisepass von BV hat ergeben, dass darin für die Einreise nach Rumänien ein Visum angebracht wurde, ein einfaches „Durchfahren“ somit ausgeschlossen ist. Für die Rückfahrt ist die Ausreise aus Rumänien und die Einreise nach Ungarn durch Stempel dokumentiert.

Der Unabhängige Finanzsenat kann daher das Vorbringen der Bw nicht nachvollziehen, wonach von BV bestätigt worden sei, dass DL entweder über einen gefälschten rumänischen Diplomatenpass oder – wie erstmals im Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters der Bw

vom 12. Juni 2007 behauptet wird - über einen gefälschten rumänischen Reisepass verfügt habe, welcher es ihm ermöglicht hätte, ohne Kontrolle von/nach Rumänien ein-/auszureisen.

Abgesehen davon ist DL bei seinen Fahrten von Österreich nach Rumänien und zurück durch Ungarn gereist. Wie die obige Aufstellung über die Reisebewegungen des DL zeigt, wurde nicht nur die Einreise nach und die Ausreise aus Rumänien durch einen Stempel im Reisepass datumsmäßig erfasst, sondern auch die jeweilige Einreise nach Ungarn (von Österreich oder von Rumänien kommend). Im Zeitraum Mai 1999 bis Anfang 2000 entsprechen einander in zahlreichen Fällen – für die Fahrten nach Rumänien – das Einreisedatum für Ungarn und für Rumänien (Durchfahrt) einerseits und – für die Fahrten zurück nach Österreich – das Ausreisedatum für Rumänien und das Einreisedatum für Ungarn.

In zwei Fällen der „Geldübernahme“ (2. September 1999 und 16. September 1999) ist der zeitliche Zusammenhang zwischen der Einreise von Österreich nach Ungarn und in der Folge nach Rumänien bzw. für die Ausreise aus Rumänien und die Einreise nach Ungarn durch Stempel nachweisbar datumsmäßig belegt. Für diese beiden Rumänien-Fahrten ist es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass DL zusätzlich „zwischendurch“ (also ohne rumänische Ein- und Ausreisestempel oder zumindest ungarische Einreisestempel) zur Geldübernahme nach G gekommen ist und dabei weder auf der Hinfahrt noch auf der Rückfahrt an der ungarischen Grenze (für die ein rumänischer Diplomatenpass ohne Bedeutung wäre) oder an der rumänischen Grenze „stempelmäßig“ erfasst zu werden. Besonders belegt dies vor allem die „Geldübernahme“ vom 16. September 1999, die im Hinblick auf die kurze Aufenthaltsdauer in Rumänien (Einreise in Rumänien am 14. September, angebliche Geldübernahme in G bereits wieder am 16. September, Ausreise aus Rumänien bereits wieder am 18. September) ein „Zwischendurch“-Hin- und Herfahren in dieser Zeit als völlig ausgeschlossen erscheinen lässt.

In Anbetracht dieser Umstände wird daher der Behauptung der Bw, DL sei zwischen den durch seinen Reisepass belegten Rumänieneaufenthalten zur Geldübergabe in G gewesen, in freier Beweiswürdigung kein Glauben geschenkt.

4. Steuerliche Folgen

4.1 Vorsteuerabzug

Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994. Gemäß § 11 Abs. 1 UStG müssen Rechnungen ua den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Ist der Name und/oder die Anschrift unrichtig, so besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (vgl. zB VwGH 25. April 2001, 98/13/0081).

Im Berufungsfall ist nach den eben dargestellten Umständen davon auszugehen, dass die I-GmbH tatsächlich nicht der **Leistungserbringer** der in Rechnung gestellten Leistungen war, der Name des leistenden Unternehmers somit unrichtig ist. Der Vorsteuerabzug ist deshalb zur Gänze zu versagen.

Was die Rechnungen ab Mai 1999 betrifft, so wäre der Vorsteuerabzug unbesehnen des Leistungserbringens schon deshalb zu versagen, weil die Anschrift der I-GmbH auf diesen Rechnungen unrichtig ist. DL hat dem Finanzamt Anfang Mai 1999 als Ort der Geschäftsleitung und als Anschrift die L-Strasse bekannt gegeben, ohne dort tatsächlich über eine Rechnungsanschrift zu verfügen (siehe die Niederschrift mit BK vom 24. August 2001). Bei diesen Rechnungen erweist sich somit die Rechnungsanschrift – gleichgültig ob die L-Strasse oder die H-Strasse angeführt ist - jedenfalls als unrichtig.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

4.2 Betriebsausgabenabzug

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet (§ 162 Abs. 1 BAO). Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen (§ 162 Abs. 2 BAO).

Die Bw behauptet, die im Sachverhalt dargestellten Zahlungen an die I-GmbH geleistet zu haben. Der unabhängige Finanzsenat sieht es hingegen nach den eben dargestellten Umständen als erwiesen an, dass diese Zahlungen tatsächlich nicht an die I-GmbH geleistet wurden. Die Vertreter der Bw haben trotz Verlangens des unabhängigen Finanzsenates in der mündlichen Verhandlung vom 2. Februar 2006 die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge nicht bezeichnet, sondern sind bis zuletzt dabei geblieben, dass die I-GmbH der Empfänger der Zahlungen war.

Die Zahlungen waren daher gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und die Berufung auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 14. November 2007