



GZ. RV/1252-W/02

GZ. RV/1253-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Thomas Neuber und die weiteren Mitglieder Hofrat Ing. Dr. Walter Faberski, Michael Haim und Christian Franz im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik am 17. Dezember 2003 über die Berufungen der Bw., vertreten durch Finconsult Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vor Übergang der Zuständigkeit auf das Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Robert Trapp, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1997 sowie Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 sowie auch gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1997, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 und gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 einschließlich Sachbescheid werden aufgehoben und die gegen den Sachbescheid gerichtete Berufung als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 sowie der Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 werden zugunsten der Bw. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie der Kapitalertragsteuer-Haftung für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Mai 1993 (KöSt Akt/Dauerbelege Bl. 7-13) gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist lt. Gesellschaftsvertrag u.a. die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet des Reinigungswesens. Laut Firmenbuch ist an der Bw. PT zu 100 % als Gesellschafter beteiligt. Laut Treuhandvertrag (KöSt Akt/Dauerbelege Bl. 17-21) werden jedoch 50 % der Anteile von PT treuhändig für GP verwaltet.

Die Bw. wurde einer die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung sowie einer die Zeiträume Jänner 1996 bis Juli 1997 umfassenden Umsatz- und Kapitalertragsteuernachschaub unterzogen. Im Prüfungszeitraum war der im Firmenbuch ausgewiesene Alleingesellschafter der Bw. PT handelsrechtlicher Geschäftsführer. Laut Prüfungsbericht vom 16. Juni 1998 (Bilanzakt Bl. 11 bis 44) wurde u.a. folgendes festgestellt:

1. Aberkennung der Vorsteuern 1994 aus Fremdleistungen Reinigung 1994 (Tz. 15a)

Die Bw. habe im Jahr 1994 verschiedene Personen auf Basis von Werkverträgen zur Reinigung und Instandhaltung von Häusern diverser Kunden beschäftigt, wobei der Empfang von Barzahlungen auf Kostenabrechnungen unter gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer ausgewiesen worden sei. Ermittlungen hätten ergeben, dass keine der Personen im Jahr 1994 unternehmerisch tätig gewesen wäre, weshalb die in den Kostenabrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von S 20.246,67 nicht abzugsfähig sei.

2. Nichtabzugsfähige Aufwendungen 1994 und 1995 (Tz. 19)

1994 und 1995 seien von der Bw. verschiedene Personen zur Reinigung und Instandhaltung von Häusern beschäftigt worden, wofür an Fremdleistungsaufwand S 101.233 im Jahr 1994 und S 441.778 im Jahr 1995 verbucht worden wäre. Dabei sei festgestellt worden, dass einige

der Personen an den in den Kostenabrechnungen angeführten Adressen überhaupt nicht bzw. im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht gemeldet gewesen seien. Aufgrund der naheliegenden Vermutung, dass die nicht gemeldeten Personen tatsächlich nicht Empfänger der in den Kostenabrechnungen angeführten Beträge gewesen seien, sei die Bw. unter Hinweis auf § 162 BAO aufgefordert worden, die beantragten Aufwendungen, durch Angabe des Namens, der Adresse und des jeweiligen Betrages nachzuweisen. Die Bw. habe hiezu Kopien von Lichtbildausweisen und Sachverhaltsdarstellungen vorgelegt, die bestenfalls die Existenz dieser Personen bestätigen, aber keine Anschrift aufweisen. Die Bw. habe der Aufforderung zur Empfängerbenennung insoferne nicht entsprochen, als wieder nur jene Rechnungsaussteller genannt worden seien, die sich schon im Erhebungsverfahren als Phantome (die Leistungserbringer seien weder an der angegebenen Adresse noch sonst wo existent gewesen) entpuppt hätten. Die Leistungserbringer hätten somit keinem real existierendem Steuersubjekt zugeordnet werden können. Aus diesem Grunde seien aus dem Fremdleistungsaufwand gemäß § 162 BAO im Jahr 1994 S 33.960,00 (inkl. USt) und im Jahr 1995 S 266.760,00 (inkl. USt) als nichtabzugsfähiger Aufwand ausgeschieden worden.

3. Nicht nachgewiesene Leistungserbringung der S GmbH aufgrund von dieser im Jahre 1997 gegenüber der Bw. gelegten Eingangsrechnungen (Tz 15c u. 20):

3.1. Aberkennung von Vorsteuern aus Eingangsrechnungen S GmbH (Tz. 15c)

Die Bw. habe im Jahr 1997 Vorsteuern in Höhe von insgesamt S 64.000,-- aus Eingangsrechnungen (AB Bl. 449 und 450) der Fremdfirma S GmbH mit Anschrift R 8, geltend gemacht. Erhebungen zur Firmenanschrift hätten ergeben, dass es sich bei dieser in den Rechnungen und im Firmenbuch angeführten Adresse um eine Garage handle, welche von der S GmbH als Büro und Lagerräumlichkeit benutzt worden sei.

Das Mietverhältnis sei jedoch per 30. November 1996 wegen Nichtbezahlung des vereinbarten Mietzinses aufgekündigt (AB Bl. 477) und der Firmensitz nach H 19/4 verlegt (AB Bl. 511) worden. Die vorliegenden Korrespondenzen würden ab 1. Dezember 1996 (AB Bl. 490) die zuletzt genannte Anschrift aufweisen. Da die Rechnungen eine falsche Adresse aufweisen, sei im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, Zi. 94/13/0230 der Vorsteuerabzug zu versagen gewesen.

Die Rechnungen würden keinen Leistungszeitraum (AB Bl. 449 und 450) anführen. Trotz Aufforderung (AB Bl. 76) seien geeignete Unterlagen (AB Bl. 63-75), aus welchen eine tatsächliche Leistungserbringung hervorgehe, nicht vorgelegt worden, weshalb die Vorsteuern aus diesen Rechnungen auch aus diesem Grunde nicht abzugsfähig seien. Die vorgelegten "Abnahme-/Übergabeprotokolle" (AB Bl. 74 und 75) betreffend das Bauvorhaben T 5XX

werden angesichts der zuvor genannten Erhebungen und den Ausführungen in Tz. 20 angezweifelt.

3.2. Verdeckte Ausschüttung (Tz. 20)

Die S GmbH sei per 30. November 1996 von der Adresse R 8 ausgezogen und habe ihren Sitz nach H 19/4 verlegt. Laut Erhebungen (AB Bl. 511) habe die S GmbH unter der zuletzt genannten Adresse kein Büro betrieben. Den Angaben von Hausbewohnern nach, wohne in Top 4 ein Herr "I", eine S GmbH oder deren Geschäftsführer GB seien nicht bekannt. Wo sich der Firmensitz tatsächlich befindet, hätte sich nicht feststellen lassen. Im Schreiben vom 1. Dezember 1996 (AB Bl. 490) sei die Stilllegung der S GmbH ab 1. Dezember 1996 bis auf weiteres mitgeteilt worden. Laut Auskunft der Gebietskrankenkasse (AB Bl. 451-452) sei der letzte Dienstnehmer bis 15. Juni 1995 angemeldet gewesen. Mit Vorhalt (AB Bl. 97) sei die Bw. aufgefordert worden, Unterlagen (Anbote, Auftragsschreiben, Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc.) welche die Geschäftsverbindung zur S GmbH belegen, vorzulegen. Dieser Aufforderung hätte die Bw. nicht nachkommen können, da keinerlei schriftliche Aufzeichnungen vorhanden gewesen seien (AB Bl. 70 insbes. Punkt 11 und 18).

Um sich von der Existenz der S GmbH zu überzeugen, habe sich die Bw. angeblich ein Konzessionsdekret und einen Auszug aus dem Firmenbuch (AB Bl. 70 Punkt 3) vorlegen lassen. Auf die Frage, wer für die S GmbH aufgetreten sei, wer die Rechnungen übergeben bzw. wer die vereinbarten Beträge inkassiert habe, sei vom Geschäftsführer der Bw. ein Dipl. Ing. HF (AB Bl. 70 Punkt 2) genannt worden. Ob dieser für die S GmbH zum Inkasso befugt gewesen sei, habe die Bw. nicht überprüft (AB Bl. 70 Punkt 11), da Dipl. Ing. HF von einem langjährigen Geschäftspartner, Herrn D (Bauleiter der T GmbH) vorgestellt worden wäre. Hiezu sei festgestellt worden, dass Dipl. Ing. HF weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der S GmbH und auch nie bei dieser als Dienstnehmer angemeldet gewesen sei. Es seien somit Geldbeträge in Höhe von S 384.000,-- (brutto) an eine Person übergeben worden, die keinerlei Funktionen in der S GmbH ausgeübt habe. Weiters habe sich der Geschäftsführer der Bw. nach eigenen Angaben nie darüber vergewissert, ob die für die Subfirma arbeitenden Personen Arbeitsbewilligungen gehabt hätten bzw. bei der Krankenkasse angemeldet waren. Außerdem sei mit Beschluss vom XY 1996 des Handelsgerichtes Wien die Konkursabweisung mangels Vermögens erfolgt, womit die S GmbH als aufgelöst gelte. Es war daher davon auszugehen, dass zwischen der S GmbH und der Bw. kein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Die im Rechenwerk erfassten Eingangsrechnungen der S GmbH hätten somit nur dem Zweck der Erlangung von Vorsteuern sowie zur Abdeckung von Schwarzarbeiterlöhnen und zur Geltendmachung von nicht belegbaren Betriebsausgaben gedient.

Mangels Nachweises, dass die in den Rechnungen fakturierten Leistungen tatsächlich von der S GmbH erbracht worden seien, werde dem Aufwand aus Fremdarbeit die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt. Da jedoch nicht bestritten werde, dass die Leistungen erbracht worden seien, sei von der Betriebsprüfung ein fiktiver Lohneinsatz von 50 % des Nettoaufwandes (branchenüblicher Erfahrungswert) als Betriebsausgabe angesetzt worden. Die Differenz zwischen dem geltend gemachten Nettoaufwand und dem geschätzten Lohnaufwand zuzüglich der nichtanerkannten Vorsteuern stelle eine verdeckte Ausschüttung dar. Diese Ausschüttung sei dem geschäftsführenden Alleingesellschafter der Bw., PT, zugerechnet und mit 25 % der Kapitalertragsteuer im Jahre 1997 wie folgt unterzogen worden:

Fremdfirma S GmbH	1997
	Schilling
Nettoaufwand Rechnung 30. April 1997	150.000,00
<u>Nettoaufwand Rechnung 5. Mai 1997</u>	<u>170.000,00</u>
gesamt	320.000,00
abzüglich 50 % Lohnaufwand (geschätzt)	-160.000,00
<u>zuzüglich nicht anerkannte Vorsteuern</u>	<u>64.000,00</u>
Nettobasis verdeckte Ausschüttung	224.000,00
<u>zuzüglich 33,33 % Kapitalertragsteuer</u>	<u>74.666,59</u>
Bruttobasis verdeckte Ausschüttung	298.666,59
davon 25 % Kapitalertragsteuer	74.667,00

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen u.a. der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 vom 10. September 1998 (KöSt-Akt 94/19), die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 vom 10. September 1998 (KöSt Akt 94/Bl. 19-20, 95/Bl. 21), die Bescheide betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume April und Mai 1997 vom 29. Juni 1998 (USt Akt Bl. 19-20) sowie der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 vom 29. Juni 1998 (KESt Akt Bl. 6). Die Bescheide vom 10. September 1998 betreffend Umsatzsteuer für das Jahre 1994 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren.

Gegen sämtliche o.a. Abgaben-, Festsetzungs- und Haftungsbescheide sowie gegen die die Wiederaufnahme bezüglich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 verfügenden Bescheide wurden Berufungen eingebracht (KöSt-Akt 1995, 23 u.60, 81).

Am 2. April 1999 wurde von der Bw. die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 (KöSt Akt 97/Bl. 4-5) beim Finanzamt für Körperschaften eingebracht. Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 26. April 1999 (KöSt-Akt 97/Bl. 8) wurde die Umsatzsteuer erklärungsgemäß mit einer Zahllast von S 93.896 veranlagt. Mit Bescheid vom 18. Oktober 1999 (USt Akt Bl. 35) wurde die Berufung vom 6. August 1998 (KöSt Akt 95/Bl. 81-82) gegen die Bescheide

betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume April 1997 und Mai 1997 gemäß § 274 Abs. 1 BAO (i. d. für 1999 geltenden Fassung) gegenstandslos erklärt. Begründend wurde ausgeführt, dass die angefochtenen Festsetzungsbescheide nicht mehr im Rechtsbestand seien, da die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 (Jahresveranlagung) mit Bescheid vom 26. April 1999 erklärungsgemäß festgesetzt wurde.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 (KöSt Akt 97/Bl.12) wurde das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 gem. § 303 Abs. 1 lit a BAO wiederaufgenommen und die Umsatzsteuer für das Jahr 1997 abweichend von der eingereichten Erklärung mit einer Zahllast von S 157.896 vorgeschrieben. In der dazu gesondert ergangenen Begründung (KöSt Akt 97/Bl. 14) rechtfertigte das Finanzamt für Körperschaften die Verfahrenswiederaufnahme damit, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung (UVA-Prüfung) hinsichtlich Vorsteuer April 1997 (S 30.000) und Mai 1997 (S 34.000) in der Jahreserklärung 1997 nicht berücksichtigt worden seien.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 20. Oktober 1999 sowie gegen die entsprechende Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens wurden mit Schriftsätzen der Bw. vom 18. November 1999 (KöSt Akt 97/Bl. 16 bis 24) weitere Berufungen eingebbracht.

In den einzelnen Berufungen bringt die Bw. folgendes vor:

1. Berufung vom 11. Oktober 1998 (KöSt Akt 95/Bl. 24-26) gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1995 sowie deren Verfahrenswiederaufnahme im Jahr 1994:

1.1. Umsatzsteuer 1994 sowie deren Verfahrenswiederaufnahme:

Bezüglich der Nichtanerkennung von Vorsteuern in Höhe von S 20.246,67 lt. Tz. 15a habe das Finanzamt nicht begründet, aufgrund welcher nachvollziehbaren Feststellungen es zur Ansicht gelangt sei, warum die Leistungserbringer nicht unternehmerisch tätig geworden seien. Unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 UStG 1972 seien die fraglichen Personen selbständig zur Erzielung von Einnahmen tätig geworden, weshalb die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern in Höhe von S 20.246,67 begehrt werde. Mangels weiterer Feststellungen der Abgabenbehörde hinsichtlich der unrichtig beurteilten Frage der Unternehmereigenschaft sei auch die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 rechtswidrig erfolgt.

1.2. Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie Verfahrenswiederaufnahme 1994

Es seien Aufwendungen in Höhe von S 33.960 für 1994 bzw. S 266.790 für 1995 gewinnerhöhend bzw. verlustkürzend hinzugerechnet worden. Die Bw. habe durch Vorlage von Lichtbildausweiskopien einer genauen Empfängerbezeichnung der abgesetzten Beträge im Sinne des § 162 BAO entsprochen, auch wenn es der Bw. nicht möglich und auch nicht zumutbar

gewesen sei, aufzuklären, warum in manchen Fällen die Leistungserbringer unter den von ihnen angeführten Adressen nicht beim Zentralmeldeamt in Wien gemeldet gewesen seien. Die Abgabenbehörde vertrete die irrite Ansicht, es sei der Abzug der zuvor genannten Aufwendungen so lange zu verweigern, solange es ihr nicht möglich sei, die Beträge bei den Empfängern dieser Zahlungen steuerlich zu erfassen. Aus den Kostenabrechnungen und den vorgelegten Verträgen gehe hervor, dass die darin bezeichneten Personen im Jahre 1994 und 1995 Leistungen an die Bw. erbracht hätten. Nach Aufforderung zur genauen Empfängerbezeichnung seien diese Personen durch Vorlage von Lichtbildausweiskopien eindeutig bezeichnet worden, weshalb eine Versagung des Betriebsausgabenabzuges gemäß § 162 BAO unzulässig gewesen sei. Soweit der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 stattgegeben werde, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens mangels Hervorkommens neuer Tatsachen unzulässig.

Darüberhinaus wären jene Vorsteuern, die mangels Unternehmereigenschaft nicht abzugsfähig wären, bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens als zusätzliche Betriebsausgabe in Abzug zu bringen, was in eventu bei Abweisung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 beantragt werde. Auch sei die bereits rechtskräftige Nachforderung von Vorsteuerbeträgen für 1995 in Höhe von S 60.068,-- nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden, was in der Berufungserledigung nachzuholen sei.

2. Berufung vom 18. November 1999 (Köst Akt 97/16-23) gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 und deren Verfahrenswiederaufnahme:

2.1. Berufung gegen die Verfahrenswiederaufnahme Umsatzsteuer 1997:

Der im angefochtenen Bescheid erwähnte Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit a BAO liege nicht vor. Die Bw. hätte weder eine Wiederaufnahme laut zuvor zitiert Bestimmung beantragt, noch sei der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat oder sonstwie erschlichen worden. Unter Hinweis auf Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung Seite 2919 liege ein Erschleichen i.S. des § 303 Abs. 1 lit a BAO im Falle des Verschweigens wesentlicher Umstände nur vor, wenn die Partei zu deren Bekanntgabe verpflichtet und die Behörde auf diese angewiesen sei und eine Situation bestehe, dass der Behörde nicht zugemutet werden könne, hinsichtlich Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben noch Erhebungen von Amts wegen zu pflegen (VwGH 13.6.1984, 84/9/78). Soweit für die Behörde die Möglichkeit bestehe, die Unrichtigkeiten des Parteienvorbringens durch amtswegige Ermittlungen ohne Schwierigkeiten zu widerlegen und hievon keinen Gebrauch mache, schließe diese Vorgangsweise der Behörde dann, wenn das Verfahren als mangelhaft zu beurteilen sei, aus, das Verhalten der Partei unter dem Gesichtspunkt des Erschleichens zu sehen (VwGH 31.10.1957, 1890/55 A).

Sowohl zum Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuererklärung 1997 wie auch der Ausfertigung des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides vom 26. April 1997 sei die Berufung vom 6. August 1998 (wegen Nichtanerkennung von Vorsteuern in Höhe von S 30.000 bzw. S 34.000) noch unerledigt gewesen. Der Abgabenbehörde sei somit eindeutig bekannt gewesen, dass nach Ansicht der Bw. die Vorsteuerbeträge zu Recht geltend gemacht worden seien. Die Abgabenbehörde hätte daher davon ausgehen müssen, dass diese strittigen Vorsteuerbeträge wieder in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung geltend gemacht werden würden. Dies deshalb, weil mit der Umsatzsteuer-Jahresveranlagung 1997 die ursprünglichen Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume April 1997 und Mai 1997 aus dem Rechtsbestand entfernt werden würden und durch diese Vorgangsweise für den Abgabepflichtigen das Recht gewahrt bliebe, sein Recht auf Vorsteuerabzug dieser Beträge im Wege eines Rechtsmittelverfahrens zu verfolgen. Entsprechende Ermittlungen – ob nämlich diese strittigen Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 1997 geltend gemacht wurden oder nicht – seien der Abgabenbehörde nicht nur zumutbar, sondern vom Gesetz geboten gewesen.

Unter Hinweis auf § 161 BAO hätte die Behörde daher schon bei Erlassung des ursprünglichen Umsatzsteuerbescheides Ermittlungen anstellen und alle erforderlichen Beweise aufnehmen sowie diese der Bw. und die für sie nachteiligen Abweichungen im Vorhalteweg mitteilen müssen, was nicht geschehen sei. Die Verfügung der Wiederaufnahme sei daher ersatzlos aufzuheben.

2.2. Berufung gegen den Sachbescheid Umsatzsteuer 1997 (KöSt Akt 1997/19-23)

Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen (KöSt Akt 1997/19-23).

3. Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 (KöSt Akt 95/Bl. 64-75)

Nach Fertigstellung der von der S GmbH erbrachten Leistungen sei im Rahmen einer Baustellenbegehung durch den von der Bw. beauftragten Bauleiter der T GmbH, Herrn D, die Abnahme der vereinbarungsgemäß erbrachten Leistungen erfolgt. Hiezu werde auf die vorgelegten Abnahme-/Übergabeprotokolle (AB Bl. 74 und 75) bzw. die wiederholt angebotene Zeugenaussage von Herrn D verwiesen. Danach sei anlässlich der Rechnungsübergabe die Barzahlung an den Handlungsbevollmächtigten der S GmbH Dipl. Ing. HF erfolgt, welcher den Erhalt sämtlicher Zahlungen ordnungsgemäß quittiert habe. Die Abgabenbehörde sei den Beweis für die im Zusammenhang mit der S GmbH aufgestellte Behauptung, dass Schwarzarbeiter beschäftigt und diese von der Bw. beauftragt und bezahlt worden seien, schuldig geblieben. Dies sei bereits in der Schlussbesprechung vorgebracht worden. Es werde daher

ersucht, jene Gründe darzulegen, weshalb die Abgabenbehörde die Angaben des Geschäftsführers der Bw., PT, sowie die Eingangsrechnungen und Abnahme-/Übergabeprotokolle als unglaubwürdig verwerfe und die beantragte Zeugeneinvernahme des Herrn D, dem Bauleiter der T GmbH, nicht einhole.

Im übrigen könne aus der Verlegung des Firmensitzes der S GmbH von R 8 nach H 19/4 im Jahr 1996 nicht die rechtliche und tatsächliche Existenz dieser Firma in Frage gestellt werden, da eine Kapitalgesellschaft jedenfalls bis zur Löschung im Firmenbuch fortbestehe und die S GmbH laut dem der Bw. vorliegenden Firmenbuchauszug noch am 17. April 1998 – allerdings mit dem Zusatz "in Liquidation" – im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Ob die S GmbH derartige schriftliche Mitteilungen gegenüber der Abgabenbehörde oder Dritten bezüglich einer Firmensitzverlegung gemacht habe, sei für die Bw. zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehung nicht nachvollziehbar gewesen.

Nachdem der Erstkontakt zu Dipl. Ing. HF als Handlungsbevollmächtigten der S GmbH durch Herrn D unter Verweis auf die langjährige Geschäftsbeziehung zwischen der T GmbH und der S GmbH hergestellt worden sei und der Geschäftsführer der Bw., PT Einsicht in einen Firmenbuchauszug vom 9. Mai 1994 sowie ein Konzessionsdekret für das Baumeistergewerbe der S GmbH nehmen hätte können, habe für die Bw. keine Veranlassung bestanden, an der ordentlichen Geschäftsgebarung der S GmbH zu zweifeln. Außerdem sei die Zahlung erst nach Fertigstellung der zu erbringenden Leistungen vereinbart worden, weshalb die Bw. auch kein Forderungsausfallrisiko getragen hätte. Laut Firmenbuchauszug vom 9. Mai 1994 sei die S GmbH mit Firmensitz in R 8 bis zum 26. April 1997 als vollkaufmännisches Unternehmen im Firmenbuch eingetragen gewesen. Am 26. April 1997 sei die Eintragung des Zusatzes "in Liquidation" und des Gerichtsbeschlusses vom 1. Juli 1996 betreffend die Abweisung des Konkurses mangels Vermögens erfolgt, wobei der bisherige Geschäftsführer GB als Abwickler bzw. Liquidator eingetragen gewesen wäre. Die Gesellschaft sei aber gemäß Firmenbuchauszug vom 17. April 1998 bislang nicht gelöscht und bestehe als juristische Person und damit als abgabenrechtliches Steuersubjekt weiter. Gemäß § 15 Abs. 1 HGB gelte eine in das Firmenbuch einzutragende Tatsache nicht als bekannt, solange sie nicht ins Firmenbuch eingetragen und bekannt gemacht worden sei. Nachdem die Eintragung des Zusatzes "in Liquidation" erst am 26. April 1997 und damit eine Woche vor Ausstellung der mit 5. Mai 1997 datierten zweiten und letzten Eingangsrechnung der S GmbH mit Anschrift R 8 erfolgt sei, könne der Bw. nicht vorgehalten werden, dass sie zu diesem Zeitpunkt die geänderten Verhältnisse der S GmbH hätte kennen müssen. Es liege daher auch kein Grund für die Versagung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen vor, da gemäß § 162 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde der Empfänger lediglich genau zu bezeichnen sei, was im gegenständlichen Fall in-

folge der zuvor dargestellten firmenbuchrechtlichen Situation auch geschehen wäre. Darüberhinaus sei die S GmbH beim Finanzamt Wien-Umgebung unter der St.Nr. X zumindest bis zum 24. August 1994 steuerlich erfasst gewesen. Die im Betriebsprüfungsbericht getroffene Feststellung, dass die Gesellschaft infolge Abweisung des Konkurses als aufgelöst gelte, sei daher für die Sachverhaltsbeurteilung nicht relevant, weil diese als Kapitalgesellschaft und daher auch als Steuersubjekt fortbestanden habe. Die Feststellungen des Betriebsprüfers seien daher für die Nichtanerkennung der Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der S GmbH bzw. für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ungeeignet.

Zur Behauptung des Betriebsprüfers, der Geschäftsführer der S GmbH, GB habe in einem Schreiben vom 1. Dezember 1996 mitgeteilt, dass das Unternehmen bis auf weiteres stillgelegt worden sei, werde vorgebracht, dass diese nicht der Wahrheit entspreche, zumal diese Firma gegenüber der Bw. im Jahre 1997 Leistungen erbracht und für die erbrachten Leistungen Zahlungen vereinnahmt habe. Daher handle es sich bei der Sitzverlegungsanzeige um eine Fehlinformation der S GmbH mit dem Ziel, Verfolgungshandlungen der Abgabenbehörde zu vereiteln.

Irrelevant sei weiters der Umstand, dass der letzte Dienstnehmer der S GmbH bei der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse abgemeldet worden sei, zumal ein Unternehmen keine Dienstnehmer beschäftigen müsse, um Leistungen in Form eines Werkvertrages zu erbringen. Wenn der Bw. unterstellt werde, die Leistungen seien durch ihre eigenen Schwarzarbeiter erbracht worden, weshalb es sich bei den Eingangsrechnungen der S GmbH um Scheinfakturen handle und eine verdeckte Ausschüttung in einer von der Abgabenbehörde "nach Erfahrungswerten" geschätzten Höhe vorliege, so obliege es der Abgabenbehörde, dies schlüssig und nachvollziehbar zu begründen.

Die Annahme der Betriebsprüfung, die S GmbH könne die Leistungen nicht erbracht haben, weil im fraglichen Zeitraum keine Dienstnehmer bei der Gebietskrankenkasse gemeldet waren, könne durch mehrere verschiedene gleichwahrscheinliche Annahmen entkräftet werden:

- a) die S GmbH könnte als Generalunternehmer andere befugte Gewerbetreibende mit der Bauausführung beauftragt haben;
- b) die S GmbH könnte mit eigenen nicht angemeldeten Dienstnehmern die Leistungen erbracht haben;
- c) die S GmbH könnte Schwarzarbeiter und/oder Pfuscherpartien eingesetzt haben;
- d) die Bw. könnte selbst Schwarzarbeiter beschäftigt haben und bei den von der S GmbH ausgestellten Eingangsrechnungen handle es sich - wie im Betriebprüfungsbericht festgestellt - um Scheinfakturen.

Die Abgabenbehörde habe jedoch auch in der Schlussbesprechung nicht schlüssig dargelegt, warum die vorgelegten Urkunden und Sachverhaltsdarstellungen und die noch nicht eingeholte Zeugenaussage des Herrn D nicht beweiskräftig seien und warum sie von den zuvor dargestellten Sachverhaltsvarianten nur die zuletzt angeführte als zutreffend betrachte.

Gegen die Annahme, dass die von der S GmbH fakturierten Leistungen von eigenen Schwarzarbeitern der Bw. erbracht worden seien, würden außerdem folgende Gründe sprechen:

- Der Geschäftsführer der Bw., PT, sei mangels fachlicher Ausbildung nicht in der Lage, ein Bauvorhaben dieser Komplexität zu planen, zu koordinieren und zu überwachen.
- Der Umstand, dass von der S GmbH kein gesonderter Kostenvoranschlag erstellt worden sei, sei in Wahrheit ein Indiz für die Richtigkeit der vom Geschäftsführer der Bw. verfassten Sachverhaltsdarstellung. Würde es sich bei den Eingangsrechnungen und Abnahme-/Übergabeprotokollen um Scheinbelege handeln, hätte man großen Wert auf die Ausstellung von ordnungsmäßigen und unverdächtigen Belegen gelegt.
- Es gebe (außer den Behauptungen der Abgabenbehörde) überhaupt keinen Hinweis für eine Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bw.
- Durch wen die S GmbH ihre Leistungen erbringen lasse (Subunternehmer, Schwarzarbeiter etc.) sei für die Sachverhaltsbeurteilung bei der Bw. irrelevant.

Unzutreffend sei weiters die Behauptung der Betriebsprüfung, es seien bei der Bw. keine schriftlichen Aufzeichnungen (Anbote, Auftragsschreiben, Bautagesbericht, Regiestundenlisten etc.) über dieses Bauvorhaben vorhanden. Im vorliegenden Fall handle es sich um einen mündlichen auf der Baustelle vereinbarten Werkvertrag zwischen der Bw. und der S GmbH zu bestimmten genau bezeichneten Leistungen zu einem Pauschalfixpreis, die ordnungsgemäß erbracht und von der Bw. bezahlt worden seien. Für die rechtliche Wirksamkeit sei weder nach ABGB, noch nach Handelsrecht die Schriftform erforderlich. Auch handle es sich nicht um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen. Auch wenn die Abgabenbehörde wiederholt die Bezeichnung "Subfirma" für die S GmbH verwende, handle es sich bei dieser Firma um ein der Bw. fremd gegenüberstehendes Unternehmen. Es habe auch keine dauernde Geschäftsbeziehung zwischen der Bw. und der S GmbH bestanden, sondern es seien lediglich die in den beiden Eingangsrechnungen fakturierten Leistungen gegenüber der Bw. erbracht worden. Bei Vereinbarungen zu Pauschalfixpreisen sei es außerdem nicht üblich, Bautagesberichte, Regiestundenlisten und ähnliche Unterlagen an den Auftraggeber zu übergeben. Das Fehlen solcher Unterlagen sei daher kein ausreichender Grund für die Nichtanerkennung der Geschäftsbeziehung.

Ebenso unrichtig sei weiters die Behauptung der Abgabenbehörde, Dipl. Ing. HF sei für die S GmbH weder handlungs- noch inkassobefugt gewesen. Kaufleuten stehe es nämlich frei, sich bei Anbotslegung, Auftragsannahme und beim Inkasso durch Handlungsbevollmächtigte vertreten zu lassen, welche im Gegensatz zu Geschäftsführern bzw. Prokuristen nicht im Firmenbuch eingetragen werden müssen. Der Umstand, dass Dipl. Ing. HF weder als Geschäftsführer, noch als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen gewesen sei, sei daher im gegenständlichen Fall irrelevant. Die Bw. habe davon ausgehen können, dass Dipl. Ing. HF für die S GmbH handlungs- und inkassobefugt gewesen sei, weil sie von Herrn D, dem Bauleiter der T GmbH, die mit der S GmbH langjährig zusammengearbeitet habe, auf diesen verwiesen worden wäre. Aufgrund dieser Empfehlung seien dem Geschäftsführer der Bw., PT, auch keine Zweifel diesbezüglich aufgekommen. Die von Dipl. Ing. HF übergebenen beiden Rechnungen seien auf vorgedrucktem Briefpapier der S GmbH ausgestellt und mit deren Firmenstempel versehen und von Dipl. Ing. HF unterzeichnet worden. Im normalen Geschäftsverkehr sei davon auszugehen, dass Unbefugte weder zu vorgedrucktem Briefpapier noch zu einem Firmenstempel Zugang haben. Wenn längere Zeit Vertretungshandlungen ausgeübt würden, sei anzunehmen, dass eine rechtsgültige Vertretungsvollmacht erteilt worden sei, vor allem wenn das Unternehmen keinen Einspruch erhebe. Deshalb und aufgrund der Empfehlungen des Herrn D habe die Bw. niemals Zweifel an der Vertretungsbefugnis des Dipl. Ing. HF für die S GmbH gehabt. Erwähnt sei, dass dieser vor der fraglichen Geschäftsbeziehung mit der Bw., gegenüber der T Bau im Geschäftsverkehr für die S GmbH aufgetreten sei. Angesichts dessen, dass Dipl. Ing. HF Verfügungsgewalt über Briefpapier und Firmenstempel der S GmbH gehabt habe, sei anzunehmen, dass dieser mit Wissen und Wollen der S GmbH für diese eingeschritten sei, zumal der Geschäftsführer GB - nachweislich - nicht gegen diesen mit Strafanzeigen vorgegangen wäre. Im übrigen müsse eine Handlungsvollmacht nicht schriftlich, sie könne auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten erteilt werden. Daher sei auch bei Fehlen einer mündlich erteilten Handlungsvollmacht im Nichteinschreiten der S GmbH durch einen längeren Zeitraum eine schlüssige Vollmachterteilung zu sehen.

Ebenso sei irrelevant, dass sich der Geschäftsführer der Bw., PT, niemals darum gekümmert habe, ob die für die S GmbH arbeitenden Personen Arbeitsbewilligungen hätten bzw. bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen seien. Es sei nicht üblich, dass der Auftraggeber einer Werkleistung Nachforschungen anstelle, ob die betrauten Arbeitskräfte vom Vertragspartner bei der Gebietskrankenkasse angemeldet worden bzw. ob sie als Dienstnehmer bei diesem beschäftigt seien etc. Solche Nachforschungen wären auch fruchtlos geblieben, zumal Krankenkassen bzw. das Arbeitsmarktservice zur Auskunftserteilung an Dritte nicht berechtigt seien. Es gebe auch keine gesetzliche Bestimmung, die vorsehe, dass das Vertragsverhältnis

wegen Verletzung der zuvor genannten Obliegenheiten durch einen Vertragspartner ungültig oder steuerlich nicht anzuerkennen wäre.

Die S GmbH habe ihre Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages erbracht, wobei sie mangels gegenteiliger Vereinbarung berechtigt gewesen sei, sich bei der Leistungserstellung anderer Subunternehmer zu bedienen. Der Vorwurf der Unterlassung von entsprechenden Nachforschungen sei daher ungeeignet, die Geschäftsbeziehung bzw. einen Leistungsaustausch zwischen der S GmbH und der Bw. in Abrede zu stellen und eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Überdies habe der Geschäftsführer von der Abweisung des Konkursantrages mangels Vermögens zum Zeitpunkt der Ausstellung der fraglichen Rechnungen nicht Kenntnis erlangen können, da die Eintragung im Firmenbuch - wie schon an anderer Stelle erwähnt - erst am 26. April 1997 erfolgt sei. Auch habe nach Abweisung des Konkursantrages die Unternehmereigenschaft der S GmbH weiterbestanden. Sie hätte also sehr wohl Leistungen an die Bw. erbringen und Rechnungen gem. § 11 UStG mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer ausstellen können. Die zuletzt genannte Feststellung sei daher nicht geeignet, durch Nichtanerkennung der Geschäftsbeziehung zwischen der S GmbH und der Bw. eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, da die Abgabenbehörde keinen Beweis für den Scheincharakter der streitgegenständlichen Eingangsrechnungen und einer Beschäftigung anderer Schwarzarbeiter und einer widerrechtlichen Bereicherung des geschäftsführenden Gesellschafters erbracht habe.

Im übrigen werde darauf hingewiesen, dass PT nicht Alleingesellschafter sei, sondern nur 50 % der Anteile an der Bw. halte. Die übrigen 50 % würden von ihm treuhändig für GP, Tr 49 gehalten, ein Umstand, der in den für den Prüfungszeitraum eingereichten Körperschaftsteuererklärungen auch regelmäßig offengelegt worden sei. Die Abgabenbehörde sei die Begründung schuldig geblieben, wie der Geschäftsführer der Bw., PT, Malversationen, wie die Schmälerung des Gesellschaftsvermögens durch Verbuchung von Scheinrechnungen, ohne Wissen des anderen Gesellschafters tätigen hätte können bzw. warum die verdeckte Ausschüttung zur Gänze PT und nicht jeweils zur Hälfte beiden Gesellschaftern zugerechnet werde. Die Behörde sei daher bei ihrer Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen. Aus diesem Grunde werde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 beantragt.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde festgestellt, dass bezüglich der nichtanerkannten Vorsteuern für das Jahr 1994 im Arbeitsbogen lediglich unter AB BI 515 eine Aufstellung der Kostenabrechnung vorlag, nicht jedoch die jeweiligen Kostenabrechnungen

selbst. Bezuglich der nichtanerkannten Betriebsausgaben für die Jahre 1994 und 1995 war in den Steuerakten eine entsprechende Aufforderung zur Empfängerbenennung nur hinsichtlich des Jahres 1995 dokumentiert.

Aus diesem Grunde wurde daher der Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren mit Schreiben vom 26. September 2002 folgendes vorgehalten:

1. Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern für Fremdleistungen Reinigung 1994

Laut im Arbeitsbogen (AB Bl. 516) aufliegender Aufstellung der Kostenabrechnungen 1994 seien folgende Personen für die Bw. im Jahre 1994 nur ein einziges Mal tätig gewesen:

Name	Datum	ZMA-Anfrage in Ablichtung als	Vorsteuer	Nettobetrag
			Schilling	Schilling
P1	14.3.		1.600,00	8.000,00
P2	14.5.		1.200,00	6.000,00
P3	5.9.		1.500,00	7.500,00
P4	5.9.		900,00	4.500,00
P5	28.11.		640,00	3.200,00
P6	30.11.		1.000,00	5.000,00
P7	15.12.		400,00	2.000,00
P8	5.9.	Beilage 13: nicht gemeldet ab 1976	1.400,00	7.000,00
P9	24.10.		1.100,00	5.500,00
P10	24.10.	Beilage 14: nicht gemeldet ab 1976	800,00	4.000,00
P11	10.11.	Beilage 15: nicht gemeldet ab 1976	1.560,00	7.800,00
P12	29.11.	Beilage 16: nicht gemeldet ab 1976	<u>800,00</u>	<u>4.000,00</u>
Summe			12.900,00	64.500,00

Unter Hinweis auf die Ausführungen in Ruppe UStG 1994, Seite 850, Tz. 32 zu § 12 UStG, 1994, WUV-Universitätsverlag, werde die Bw. - im Hinblick auf das objektiv feststellbare bloß einmalige Tätigwerden dieser Personen - ersucht, darzulegen auf Grund welcher objektiven Umstände sie eine Unternehmereigenschaft dieser angenommen habe. Die fraglichen Personen seien, soweit überhaupt, steuerlich als nichtselbstständig Erwerbstätige erfasst gewesen. Außerdem werde ersucht, u.a. die entsprechenden Kostenabrechnungen der zuvor genannten Personen vorzulegen, da diese im Steuerakt nicht aufliegen würden.

Bei folgenden Personen sei zumindest ein zweimaliges Tätigwerden für die Bw. feststellbar gewesen:

Name	Datum	Vorsteuer	Nettobetrag
		Schilling	Schilling
P13	7.3.	300,00	1.500,00
P13	7.3.	380,00	1.900,00
P14	14.3.	1.400,00	7.000,00
P14	14.5.	1.000,00	5.000,00

P15	14.4.	666,67	3.333,33
P15	14.5.	860,00	4.300,00
P16	3.10.	1.240,00	6.200,00
P16	15.12.	<u>1.500,00</u>	<u>7.500,00</u>
Summe		7.346,67	36.733,33

Auch bezüglich dieser Personen werde u.a. um Vorlage der jeweiligen Kostenabrechnungen ersucht.

2. Nichtabzugsfähiger Fremdaufwand Reinigung 1994 und 1995

Folgende von der Bw. genannte Empfänger seien laut ZMA-Abfragen zum Zeitpunkt der Ausstellung der jeweiligen Kostenabrechnung für die Abgabenbehörde unauffindbar gewesen:

Fremdleistungen Reinigung 1994 (AB BI. 516)

Name	ZMA-Abfrage in Ablichtung als	Betrag	Vorsteuer	Nettobetrag
		Schilling	Schilling	Schilling
P8	Beilage 13: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 535)	8.400,00	1.400,00	7.000,00
P10	Beilage 14: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 587)	4.800,00	800,00	4.000,00
P11	Beilage 15: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 578)	9.360,00	1.560,00	7.800,00
P12	Beilage 16: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 590)	<u>4.800,00</u>	<u>800,00</u>	<u>4.000,00</u>
Summ		27.360,00	4.560,00	22.800,00

e

Fremdleistungen Reinigung 1995 (AB BI. 518)

Name	ZMA-Abfrage in Ablichtung als	Betrag	Vorsteuer	Nettobetrag
		Schilling	Schilling	Schilling
P17	Beilage 17: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 532)	9.500,00	1.583,33	17.916,67
P18	Beilage 18: keine Meldedaten vorhanden (AB BI. 577)	4.000,00	666,67	3.333,33
P19	Beilage 19: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 541)	9.000,00	1.500,00	7.500,00
P20	Beilage 20: nicht gemeldet (AB BI. 540)	4.800,00	800,00	4.000,00
P21	Beilage 21: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 570)	6.000,00	1.000,00	5.000,00
P22	Beilage 22: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 579)	70.000,00	11.166,67	58.333,33
P23	Beilage 23: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 537)	7.500,00	1.250,00	6.200,00
P24	Beilage 24: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 556)	13.200,00	2.200,00	11.000,00
P25	Beilage 25: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 559)	7.200,00	1.200,00	6.000,00
P24	Beilage 24: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 556)	18.000,00	3.000,00	15.000,00
P26	Beilage 26: in Haft z. Zeitpkt der Rechnungslg (AB BI. 572)	9.600,00	1.600,00	8.000,00
P27	Beilage 27: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 574)	18.000,00		18.000,00
P28	Beilage 28: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 573)	7.000,00		7.000,00
P29	Beilage 29: keine Meldedaten vorhanden (AB BI. 531)	16.000,00	2.666,67	13.333,33
P30	Beilage 30: nicht gemeldet ab 1976 (AB BI. 544)	<u>7.000,00</u>	<u>1.166,67</u>	<u>5.833,33</u>
Summ		206.800,0	29.800,0	186.449,9
e		0	1	9

Die Bestimmung des § 162 BAO beruhe auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden müsse, wenn nicht

steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Aus diesem Grunde könne die Absetzung von Betriebsausgaben - trotz feststehender sachlicher Berechtigung - abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt werde, dass der Steuerpflichtige den Empfänger genau nenne.

Die Bw. werde daher unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0230 zu § 162 BAO ersucht, unter Vorlage von entsprechendem Beweismaterial, die tatsächlichen Empfänger der in den Kostenabrechnungen genannten Geldbeträge genau zu benennen, andernfalls die Abzugsfähigkeit der genannten Ausgaben auch in der Berufungserledigung zu versagen wäre.

3. Nicht nachgewiesene Leistungserbringung durch die S GmbH bzw.

Schwarzarbeiter der Bw. am Bauvorhaben T 5XX im Jahre 1997

Unter Anchluss von Ablichtungen

- a) des Kündigungsschreibens vom 30. August 1996 (AB Bl. 477) betreffend Aufkündigung des Mietverhältnisses an der Lokalität der S GmbH in R 8 per 30. November 1996 durch Mag. KP (Beilage 3);
- b) des Schreiben der S GmbH vom 1. Dezember 1996 an das Finanzamt Wien-Umgebung mit der Mitteilung dass sie per 1. Dezember 1996 ihre Tätigkeit unter der Anschrift R 8 beendet habe (Beilage 4);
- c) des Aktenvermerkes vom 30. Jänner 1997 (AB Bl. 511) über an den Anschriften R 8 sowie H 19/4 durchgeführte Erhebungen, bei welchen eine tatsächliche Existenz der Firma S GmbH nicht festgestellt werden konnte (Beilage 5);
- d) der ZMA-Abfrage betreffend GB (geb. xx.x.xxxx), aus der hervorgeht, dass dieser seit 1976 nicht mehr polizeilich gemeldet war (Beilage 6);
- e) der ZMA- sowie der AIS-DB2-Abfrage, aus der hervorgeht, dass eine Person namens Dipl. Ing. HF weder polizeilich gemeldet noch steuerlich erfasst ist (Beilagen 7 und 8)

wurde der Bw. vorgehalten, dass damit die

- tatsächliche Nichtexistenz der S GmbH und Unauffindbarkeit ihres Geschäftsführer GB zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnungen unter der in den Rechnungen angeführten Adresse sowie die
- absolute Unauffindbarkeit des von der Bw. angeführten Inkassanten Dipl. Ing. HF erwiesen sei.

Bezüglich des Antrages auf Einvernahme des Zeugen D wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass das primäres Beweisthema, nämlich die tatsächliche Nichtexistenz der S GmbH im fraglichen Zeitraum durch das vorgehaltene Beweismaterial erwiesen sei. Daher sei eine Einver-

nahme des Zeugen D zum subsidiären Beweisthema bezüglich der Existenz, Identität sowie Handlungs- und Inkassobefugnis des Dipl. Ing. HF entbehrlich.

Weiters wurden in diesem Zusammenhang der Bw. unter Anschluss von im Arbeitsbogen aufliegenden Unterlagen folgende Bedenken vorgehalten:

Auffällig sei die Telefonnummer der S GmbH zur Adresse R 8 laut Rechnungen (ozzz/zzsdzo, AB Bl. 449-450) im Vergleich zur Telefonnummer zur Adresse H 19/4 lt. Stillegungsanzeige vom 1. Dezember 1996 (ozzz/z8zsdzo, AB Bl. 490).

Als Beweis dafür, dass die S Bau GmbH tatsächlich die fakturierten Leistungen gegenüber der Bw. erbracht haben soll, sei lediglich ein Foto (AB Bl. 354-356, Tz. 15c Bp-Bericht) vorgelegt worden, auf welchem ein bereits fertig gestelltes Objekt abgebildet sei. Es sei auf diesem Foto nicht erkennbar, welche Arbeiten im Detail an diesem Objekt durchgeführt worden seien. Die übrigen von der Bw. vorgelegten Fotos (AB Bl. 358, 360 und 362) seien zum Beweis der angeblich von der T GmbH erbrachten Leistungen vorgelegt worden. Im Hinblick auf das o.a. Erhebungsergebnis sei das von der Bw. vorgelegte Foto nicht geeignet, einen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der S GmbH unter Beweis zu stellen. Ebensowenig sei das von der Bw. vorgelegte Abnahme-/Übergabeprotokoll vom 3. Mai 1997 (AB Bl. 74) im Hinblick auf die tatsächliche Unauffindbarkeit der S GmbH und des Unterzeichners Dipl. Ing. HF zum Beweis tauglich, dass die angeführten Leistungen – von wem auch immer – im angeführten Zeitraum erbracht wurden. Aus der Fragenbeantwortung der Bw. vom 27. April 1998 (AB Bl. 70) gehe überdies hervor, dass die der Bw. gegenüber unter dem Namen Dipl. Ing. HF auftretende Person, der einzige Ansprechpartner der zu diesem Zeitpunkt für die Behörde unauffindbaren S GmbH gewesen sei. Laut Punkt 5 dieser Fragenbeantwortung habe die Bw. über Betreiben von Herrn D wegen angeblicher Kapazitätsengpässe der T GmbH der zu diesem Zeitpunkt unauffindbaren S GmbH dieser mündlich (unter Verweis auf den KV der T GmbH) den Auftrag erteilt. Laut Punkt 18 der Fragenbeantwortung der Bw. vom 27. April 1998 (AB Bl. 70) seien die in den Rechnungen bezeichneten Arbeiten im Zeitraum Mitte März 1997 bis Anfang Mai 1997 durchgeführt worden. Ob die Leistungen von Arbeitern der S GmbH erbracht wurden, sei dem Geschäftsführer der Bw. nicht bekannt gewesen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz führe gerade der Umstand, dass die angeblich von der T GmbH im Jahre 1996 begonnene Leistungserbringung am Bauvorhaben T 5XX (siehe dazu Tz. 15 Betriebsprüfungsbericht – Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen), wegen angeblicher Kapazitätsengpässe zu einem Zeitpunkt, zu dem die S GmbH bereits tatsächlich absolut unauffindbar war, von dieser fortgesetzt hätte werden sollen, zu berechtigten Zweifeln an einer tatsächlichen Erbringung der in streitgegenständlichen Rechnungen fakturierten

Leistungen in dem vom Geschäftsführer der Bw. behaupteten Zeitraum März 1997 bis Mai 1997.

Die von der Bw. vorgelegten Beweismittel (AB Bl. 356, 74 und 70) seien daher nicht als Beweis geeignet, dass tatsächlich Leistungen im Zeitraum von März 1997 bis Mai 1997 wie in den streitgegenständlichen Rechnungen fakturiert, im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben T 5/24-25 – von wem auch immer - erbracht wurden. Infolge des mangelnden Beweiswertes dieser Unterlagen sei daher die Annahme des Scheincharakters der beiden angeblich von der S GmbH gelegten Rechnungen schon im Hinblick auf eine tatsächliche Leistungserbringung im fraglichen Zeitraum begründet, weshalb davon auszugehen sei, dass die fraglichen Beträge zur Gänze den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen seien.

Die Bw. reagierte auf diesen Vorhalt mit einer auf 19. November 2002 datierten Eingabe im Berufungsverfahren gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 5. Februar 1999 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 beim Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf (Eingangsstempel 21. November 2002) mit dem Vorbringen, dass im Zeitraum von März bis April 1997 keine Leistungen von Schwarzarbeitern an die Bw. erbracht und daher von ihr keine Schwarzlöhne bezahlt worden seien. Zum Beweis wurden die entsprechenden Ausführungen des o.a. Vorhaltes vom 26. September 2002 in Ablichtung dem Finanzamt übermittelt.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde bezüglich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen 1994 anhand der ZMA-Anfrage von P9 (geb. a.a.aaaa, gemeldet seit 26.7.1994) festgestellt, dass dieser für die Abgabenbehörde eindeutig identifizierbar war. Bezuglich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen 1995 wurde außerdem festgestellt, dass in Tz. 19 irrtümlich dem Bruttopreis in Höhe von S 222.300 neuerlich S 44.460 Umsatzsteuer hinzugerechnet wurde und laut ZMA-Abfragen von P31 (geb.: bb.b.bbbb) sowie P32 diese für die Abgabenbehörde eindeutig identifizierbar waren. Weiters wurde hinsichtlich des den Körperschaftsteuerbescheid 1994 betreffenden Antrages der Bw., Vorsteuern in Höhe von S 20.246 bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerlichen Gewinnes 1994 zu passivieren, festgestellt, dass die entsprechende Passivierung laut Tz. 28 Betriebsprüfungsbericht bereits vorgenommen wurde, hingegen eine gewinnmindernde Passivierung der Umsatzsteuernachforderung 1995 in Höhe von S 60.068 lt. Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 8. September 1997 gemäß Tz. 28 Betriebsprüfungsbericht offenkundig nicht erfolgt ist.

Aufgrund dieser Feststellungen wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass wegen entsprechender Empfängerbenennung der nichtabzugsfähige Bruttoaufwand 1994 in Höhe von S 33.960,00

(Tz. 19 Bp-Bericht) um S 6.600,00 (P9) auf S 27.360,00 herabzusetzen und 1995 der um die neuerlich hinzugerechnete Umsatzsteuer berichtigte nichtabzugsfähige Bruttoaufwand von S 222.300,00 um S 9.000,00 (P32, AB Bl. 518) sowie S 6.500 (P31, AB Bl. 518) auf S 206.800,00 zu reduzieren sei. Nach Vornahme der o.a. Berichtigungen würden sich folgende nichtabzugsfähigen Aufwendungen ergeben:

Außenbilanzielle Hinzurechnung	1994	1995
	Schilling	Schilling
nichtabzugsfähiger Aufwand netto	22.800,00	186.449,99
zuzüglich Umsatzsteuer	4.560,00	29.800,01
nichtabzugsfähiger Aufwand brutto	27.360,00	206.800,00

(Anmerkung: Die 1995 hinzugerechnete Umsatzsteuer ergibt sich aus der konkret in Rechnung gestellten Umsatzsteuer, siehe AB Bl. 518).

Ebenso wurde auf die erforderliche Passivierung der Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 1995 bei der Körperschaftsteuer 1995 (S 60.068) hingewiesen.

Gegen die angekündigten Berichtigungen wurde vom Finanzamt bzw. vom Betriebsprüfer laut Stellungnahmen vom 23. Juni 2003 bzw. 11. Juni 2003 kein Einwand erhoben.

Mit weiterem Vorhalt vom 9. September 2003 wurden der Bw. unter Hinweis auf die Eingabe betreffend lohnabhängige Abgaben vom 19. November 2002 vorgehalten, dass sie mit dem Bestreiten, dass überhaupt irgendwelche Leistungen am Bauvorhaben T 5XX im Zeitraum März 1997 bis Mai 1997 durch eigene Schwarzarbeiter erbracht wurden, zum Ausdruck bringe, dass die Betriebsprüfung somit zu Unrecht 50 % der Rechnungsnettobeträge aus den Eingangsgangrechnungen der S GmbH als Betriebsausgaben berücksichtigt habe und damit in unmissverständlicher Weise im gegenständlichen Berufungsverfahren beantrage, die verdeckte Ausschüttung auf die vollen Rechnungsbruttobeträge anzuheben.

Weiters wurden der Bw. in Ablichtung noch folgende Beweisstücke übermittelt:

- Schreiben vom 24. Oktober 1995 von Frau Mag. KP an das Finanzamt Wien Umgebung, in welchem mitgeteilt werde, dass die S GmbH von der Anschrift R 8 ausgezogen sei (AB Bl. 471);
- Aktenvermerk vom 10. Jänner 1997 des Vollstreckungsorganes, dass die S GmbH an diesem Tag an der Adresse R 8 (= O 5) nicht auffindbar war und von den Nachbarn angegeben worden sei, dass seit dem ersten Schneefall niemand mehr gesehen wurde (AB Bl. 481 Rückseite);

- Vereinbarung der Frau Mag. KP mit der S GmbH vom Oktober 1996, dass zwecks Abgeltung der restlichen Mietschulden die im ehemaligen Mietobjekt R., O 5 (= R 8) vorhandenen Maschinen, Werkzeuge und Materialen zurückgelassen werden (AB Bl. 478).
- Die Abnahme-/Übergabeprotokolle (AB Bl. 74 und 75) betreffend das Objekt T 5XX ohne entsprechende Unterfertigung der Bw. und ohne Firmenstempel.
- Stellungnahmen des Finanzamtes bzw. des Betriebsprüfers vom 23. Juni 2003 bzw. vom 11. Juni 2003.

Zur unbewiesenen Behauptung der postalischen Erreichbarkeit der S GmbH unter der Adresse R 8 wurde der Bw. außerdem mitgeteilt, dass alle Zustellversuche an dieser Anschrift ab Beginn des Jahres 1997 lt Bp. negativ verlaufen seien. Sämtliche Schriftstücke seien von der Post mit den Vermerken "unbekannt" oder "nicht existent" retourniert worden. Im übrigen werde eine Leistungserbringung der S GmbH auch aus gewährleistungsrechtlichen Überlegungen bezweifelt.

Unter Hinweis, dass der Vorhalt vom 26. September 2002 nach fast einem Jahr immer noch nicht beantwortet wurde, wurde der Bw. letztmalig eine Frist bis zum 10. Oktober 2003 eingeräumt und darauf hingewiesen, dass weiteren Fristerstreckungsanträgen nicht Folge gegeben werde.

Die Bw. beantwortete die Vorhalte wie folgt:

1. Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern für Fremdleistungen Reinigung 1994

Der Umstand, dass eine Person nicht als Unternehmer zur Umsatzsteuer erfasst ist, sei noch kein Beweis dafür, dass diese Person nicht unternehmerisch tätig gewesen sei. Gemäß § 11 Abs. 12 und 14 UStG hätten diese Personen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge kraft Rechnungslegung geschuldet. Wenn diese Personen ihrer Offenlegungspflicht nicht nachgekommen seien, bedeute dies noch nicht, dass diese nicht unternehmerisch tätig gewesen wären. Es entspreche der Erfahrung des täglichen Lebens und sei daher als wahrscheinlich anzunehmen, dass diese Personen auch gegenüber anderen Unternehmen Leistungen erbracht und Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hätten. Auch wenn ein Teil dieser Personen nur einmal für die Bw. tätig geworden sei, hätten diese eine nachhaltige Tätigkeit entfaltet, weil nach Ruppe UStG 1994 auch bei einer zunächst einmaligen Tätigkeit anhand der objektiven Umstände auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden könne. Unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 1952, 2118/50 Slg 662 und vom 9. November 1983, 81/13/0151, 83/13/0184, 0185 könne eine nachhaltige Tätigkeit immer dann angenommen werden, wenn ein Bemühen des Leistungserbringens vorliege und anzunehmen sei, dass bei sich bietender Gelegenheit gleichartige Umsätze getätigt werden.

Die fraglichen Personen hätten der Bw. die Dienstleistungen aktiv angeboten, weshalb für die Bw. kein Zweifel bestanden habe, dass diese Personen - bei Bedarf - auch mehrmals gleichartige Leistungen erbringen bzw. bei sich bietender Gelegenheit andere gleichartige Umsätze tätigen würden. Aus dem Umstand, dass manche dieser Personen offensichtlich überhaupt nicht steuerlich erfasst gewesen seien, müsse auch geschlossen werden, dass diese Personen zur Deckung des Lebensunterhaltes gleichartige Umsätze getätigten haben. Die fraglichen Personen hätten Verträge unterschrieben, in denen sie sich zur selbständigen Leistungserbringung und zur Abfuhr der geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge und Steuern – auch der Umsatzsteuer verpflichtet hätten. Die Personen hätten weiters Rechnungen ausgestellt bzw. Gutschriften entgegengenommen, in welchen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden sei. Aufgrund dieser Umstände habe die Bw. die Unternehmereigenschaft dieser Personen angenommen. Die Vereinsrichtlinien würden außerdem bei nichtdauernden Betätigungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes Nachhaltigkeit annehmen, wenn die Betätigung mehr als 24 Stunden andauere. Die Verwaltungspraxis wende diese Regelung generell für die Auslegung des Begriffes der Nachhaltigkeit an. Wie sich aus der Höhe der in Rechnung gestellten Beträge ergebe, waren die genannten Personen nahezu durchwegs länger als 24 Stunden für die Bw. tätig.

Bezüglich P1 bis P16 legte die Bw. außerdem - wie im Vorhalt gefordert - die jeweiligen Kostenabrechnungen und Werkverträge vor.

2. Nichtabzugsfähiger Fremdaufwand Reinigung 1994 und 1995

Die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde, mangels polizeilicher Meldung könnten die im Vorhalt angeführten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger dieser Beträge sein, halte einer logischen Überprüfung nicht stand. Mit der Annahme, die bezahlten Beträge wären an andere als die genannten Personen bezahlt worden, unterstelle die Abgabenbehörde der Bw., sie hätte nur zum Zweck der Verschleierung der tatsächlichen Empfänger sich von den genannten Personen Lichtbildausweiskopien beschafft und auch deren Unterschrift auf den vorgelegten Verträgen und Rechnungskopien gefälscht. Nachdem die von den genannten Personen erbrachten Leistungen von der Bw. an ihre Kunden verrechnet worden seien, sei zweifelsfrei nachgewiesen worden, dass diese Leistungen an die Bw. erbracht wurden. Unter Hinweis auf Stoll, BAO S. 1729, 1731 und 1732 sei das Verlangen "anderer" Empfänger, als jene, welche tatsächlich die Beträge erhalten hätten, unzulässig und mit dem Grundsatz der materiellen Wahrheit unvereinbar. Das von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0230 sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Aus den Ausführungen dieses Erkenntnisses sei eindeutig erkennbar, dass von der Abgabenbehörde in diesem Verfahren umfangreiche Erhebungen durchgeführt wor-

den seien und sämtliche Ermittlungen zum Ergebnis führten, dass die fragliche Empfänger-firma nicht bzw. niemals existiert habe, weshalb in diesem Anlassfall die Abgabenbehörde zu Recht zum Schluss gekommen sei, dass es sich bei dieser Firma um eine Scheinfirma gehandelt habe, während im berufungsgegenständlichen Verfahren ein Großteil dieser gebotenen Ermittlungen nicht durchgeführt worden wäre. Schon die Formulierung der Abgabenbehörde, dass die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Ausweiskopien, die physische Existenz dieser Personen beweisen, zeige, dass der Sachverhalt im berufungsgegenständlichen Fall ein anderer sei, als jener der dem zuvor zitiertem Erkenntnis zugrunde liege. Mit der Feststellung, dass die genannten Personen nicht als Unternehmer steuerlich erfasst waren bzw. nicht an der angegebenen Adresse im Zentralmelderegister gefunden wurden, ist die Abgabenbehörde ihrer Ermittlungspflicht nicht ausreichend nachgekommen. Es erscheine absolut unwahrscheinlich und stehe nicht mit der Erfahrung des täglichen Lebens im Einklang, dass die fraglichen Beträge an andere – unbekannte – Personen geleistet worden seien und deswegen von den genannten Empfängern Lichtbildausweiskopien beschafft und die Unterschriften auf allen Werkverträgen und Eingangsrechnungen gefälscht worden seien. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass diese Personen auf den Werkverträgen und Rechnungen die richtige Wohnadresse angegeben hätten, weil sie damit rechnen hätten müssen, dass ihre Auftraggeber auch in anderen Fällen mit ihnen in Kontakt treten wollten. Der angeschlossene Zeitungsartikel "Ein Irrlauf durch die Wahllokale" zeige außerdem, dass offensichtlich in manchen Fällen Daten bei Übernahme des Melderegisters durch das Magistrat versehentlich gelöscht wurden. Auch komme der richtigen Schreibweise von Vor- und Zunamen große Bedeutung zu. Da es sich im gegenständlichen Fall um Ausländer handle, sei es durchaus wahrscheinlich, dass ein bestehender Eintrag schon deshalb nicht im Zentralmelderegister auffindbar sei, weil der Name bei der Abfrage bzw. bei der Erfassung unrichtig eingegeben worden sein könnte. Demzufolge sei mit der Abfrage im Melderegister kein ausreichender Beweis dafür zu erblicken, dass diese Personen nicht existent wären oder die angegebene Adresse falsch sei.

Zu diesen Ausführungen legte die Bw. für jeden im Vorhalt genannten Betrag (ausgenommen P27) die entsprechenden Kostenabrechnungen und Werkverträge vor. Außerdem waren dem Vorhalt Ausweiskopien von P4, P11, P12, P22, P24, P26 und P27 sowie Ablichtungen von Sachverhaltsdarstellungen bezüglich P22, P24, P27 und P29 und eines Artikels vom 27. November 2002 aus der Zeitung "Die Presse" mit dem Titel "Ein Irrlauf durch die Wahllokale" angeschlossen.

3. *Nicht nachgewiesene Leistungserbringung der S-GmbH*

Unter weitgehender Wiederholung ihrer bisherigen Berufungsausführungen brachte die Bw. ergänzend vor, dass die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Beweismittel betreffend die Unauffindbarkeit der S GmbH in R 8 lediglich beweisen, dass es für die Abgabenbehörde ab Beginn des Jahres 1997 unmöglich gewesen sei, Zustellungen an die S GmbH unter dieser Anschrift vorzunehmen. Irrelevant sei auch, ob die S GmbH die Geschäftsräumlichkeiten nach dem Jahr 1996 in R 8 angemietet hätte. Solches sei auch von der Bw. nicht behauptet worden. Vielmehr sei vorgebracht worden, dass die Anzeige der Sitzverlegung bzw. der Betriebseinstellung lediglich zum Zwecke erfolgt sei, um abgabenbehördliche Handlungen zu vereiteln. Die behauptete Verlegung des Firmensitzes habe daher nicht stattgefunden. Zu klären sei im gegenständlichen Fall lediglich, ob die in den Rechnungen der S-GmbH angeführte Adresse R 8 richtig sei oder nicht. Es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass auch nach Kündigung des Mieterverhältnisses zum 30. November 1996, d. h. auch im Jahr 1997 die Zustelladresse der S GmbH R 8 gewesen sei. Dies deshalb, weil der Postkasten am Gartenzaun frei zugänglich gewesen wäre und anzunehmen sei, dass GB vermutlich auch nach der Kündigung passende Schlüssel besessen habe, weshalb für diesen die Möglichkeit bestanden habe, die an die Anschrift R 8 zugestellte Post abzuholen. Er habe somit sämtlichen Geschäftspartnern mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit R 8 als Anschrift bekannt gegeben und nur der Abgabenbehörde gegenüber eine offensichtlich unrichtige Anschrift genannt. Die Erfolglosigkeit von Zustellversuchen der Behörde sei somit irrelevant, weil als Mindestanforderung für die Gültigkeit eines Firmensitzes nach Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar, S.40 gelte, dass die Gesellschaft an dem von der Satzung bestimmten Ort postalisch erreichbar ist. Unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1996, Zl. 94/13/0133 sei ein aufrechter Mietvertrag nach der Verwaltungspraxis keine Voraussetzung für die Richtigkeit der Anschrift des leistenden Unternehmers. Zur Aufforderung der Empfängerbenennung werde bemerkt, dass diese rechtswidrig sei, weil zum Zeitpunkt der Aufforderung offenkundig gewesen sei, dass die Bw. aus Gründen tatsächlicher Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit nicht in der Lage sei, dem Auftrag nachzukommen.

Die S GmbH sei im fraglichen Zeitraum der Leistungserbringung (März bis Mai 1997) im Firmenbuch aufrecht eingetragen gewesen. Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 95/15/0179 bleibe auch nach der Löschung die Rechtspersönlichkeit solange aufrecht, als Abwicklungsbedarf bestehe. Demzufolge sei die behauptete Nichtexistenz der S GmbH unrichtig. Zum Nachweis, dass die in den Eingangsrechnungen vom 30. April 1997 und 5. Mai 1997 fakturierten Leistungen tatsächlich von der S GmbH erbracht worden wären, würden nunmehr der Kostenvoranschlag der T GmbH vom 9. Oktober 1996 über S 920.000 netto, die Rechnungen der S GmbH vom 30. April 1997 und 5. Mai 1997 und die Rechnungen der

T GmbH vom 27. Jänner 1997, 17. März 1997 und 29. November 1996 vorgelegt. Die Summe dieser Rechnungsbeträge ergebe den im Kostenvoranschlag errechneten Betrag. Entsprechende Fotos über den Zustand des Objektes seien bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden, anhand deren der Zustand des Gebäudes vor und nach erfolgter Sanierung und der Umstand, dass die zur Sanierung erforderlichen Bauleistungen nicht weniger als S 920.000 gekostet haben können, erkennbar sei. Anhand dieser Unterlagen müsse die Abgabenbehörde klar erkennen, dass diese Leistungen erbracht worden seien, womit die Versagung des Abzuges der Aufwendungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO unsachgerecht sei. Was die strittige KEST anbelange, habe der VwGH mit Erkenntnis vom 25. April 2001, ZI. 98/13/0081, 0099, in einem ähnlich gelagerten Fall das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung verneint.

Auch sei es irrelevant, ob Dipl. Ing. HF unter seinem richtigen Namen oder einem Pseudonym aufgetreten sei. Es sei wesentlich, dass diese Person unter dieser Bezeichnung über Jahre hindurch Geschäfte für die S GmbH abgewickelt hat und die S GmbH in Kenntnis davon diese Vertretungstätigkeit nicht unterbunden und daher akzeptiert habe. Die fehlende steuerliche Erfassung einer Person dieses Namens bzw. deren Nichtaufscheinen im Melderegister beweise jedenfalls nicht, dass eine Person mit diesem Namen nicht existiere oder es sich bei diesem Namen nur um ein Pseudonym handle und sei nicht als Beweis dafür geeignet, dass zwischen der S GmbH und der Bw. kein Leistungsaustausch stattgefunden habe. Die Abgabenbehörde habe ihre Behauptung, dass die fraglichen Bauleistungen von Schwarzarbeitern der Bw. bzw. überhaupt nicht erbracht worden seien, keinen Beweis erbracht. Die Behörde habe der Bw. bislang nicht bekannt gegeben, warum der von der Betriebsprüfung angenommene Sachverhalt wahrscheinlicher erscheine als die von der Bw. dargestellte und durch Stellungnahmen untermauerte Leistungserbringung durch die S GmbH. Es werde ersucht, zu begründen, warum der von der Bw. beantragte Zeuge D nicht einvernommen werde bzw. bekannt zu geben, warum dieser Zeuge zur Klärung der strittigen Leistungsbeziehung zwischen der S GmbH und der Bw., der tatsächlichen Erbringung der fraglichen Leistungen und zur tatsächlichen Bezahlung der verrechneten Leistungen an die S GmbH keinen Beitrag leisten könne. Es werde darauf verwiesen, dass die Summe der von der S GmbH und T GmbH verrechneten Leistungen genau der Gesamtsumme des ursprünglich von der T GmbH gelegten Kostenvoranschlages entspreche. Es wäre unlogisch, dass mit S 920.000 vorveranschlagte Leistungen nur mit S 600.000 an die Bw. verrechnet worden wären. Als weiteren Beweis, dass diese Leistungen einen Wert in dieser Höhe repräsentieren, werde noch der von der H GmbH eingeholte Kostenvoranschlag zum Bauvorhaben T 5XX vorgelegt, der auch die technische Komplexität des Bauvorhabens beweise und damit dessen Undurchführbarkeit durch eigene Schwarzarbeiter der Bw.

Der Behauptung, ein sorgfältiger Kaufmann würde die von einem beauftragten Unternahmen begonnenen Leistungen nicht von einer unauffindbaren Firma zu Ende führen lassen, sei entgegenzuhalten, dass es sich nach dem Kenntnisstand der Bw. im Jahre 1997 nicht um eine unauffindbare Firma gehandelt habe. Im gegenständlichen Fall sei der Vorteil einer rascheren Fertigstellung höher bewertet worden, als der mögliche Nachteil aus der erschweren Durchsetzbarkeit von Gewährleistungsansprüchen. Da die Zahlung erst nach Fertigstellung vereinbart worden wäre, sei der Bw. außerdem eine Zahlungsverweigerung bei offenkundigen Mängel offen gestanden und im Hinblick auf den geringen Auftragwert von S 320.000 eine Prozessführung zur Durchsetzung allfälliger Gewährleistungsansprüche extrem unwahrscheinlich gewesen. Die Annahme, dass Schwarzarbeiter der Bw. die fraglichen Arbeiten erbracht hätten sei von der Abgabenbehörde nicht bewiesen worden und widerspreche schon aus Gewährleistungsüberlegungen der Erfahrung des täglichen Lebens.

Die Abnahme- und Übernahmeprotokolle seien unter Hinweis auf Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, S. 314, beweiskräftig, weil die vom Vertreter abgegebene Erklärung auch ohne Einhaltung der Zeichnungsvorschrift gemäß § 57 HGB gültig sei. Es genüge der unzweideutige Wille des Bevollmächtigten, für den Machtgeber zu zeichnen. Da Dipl. Ing. HF auf Firmenpapier mit Stempel der S GmbH gezeichnet habe, sei dem Fehlen des Zusatzes "i.V." keinerlei Bedeutung beizumessen. Irrelevant sei auch ob jene Person, die für die Bw. in Vertretung gezeichnet habe, den Vermerk "in Ordnung übernommen" angebracht habe. Für die Bw. habe der Bauleiter D von der T GmbH gezeichnet.

Unter Verweis auf § 138 BAO vermeint die Bw. außerdem, wenn ihr eine vollständige und lückenlose Beweisführung nicht möglich wäre, genüge die Glaubhaftmachung. Unter Hinweis auf Stoll BAO S.1569 habe die Abgabenbehörde beim Verlangen nach weiteren Beweismittel auch die Grenze der Zumutbarkeit zu beachten. Im Hinblick auf die bislang und nunmehr vorgelegten Unterlagen habe die Bw. alles menschenmögliche getan, um den Sachverhalt klar und vollständig offenzulegen.

In Ergänzung zu den bislang vorgelegten Unterlagen, wurden von der Bw. zu diesem Punkt folgende Unterlagen in Ablichtung angeschlossen:

- Kostenvoranschlag der H GmbH datiert auf 3. Juni 1996 zum Bauvorhaben in T 5XX, über S 860.000 netto zuzüglich S 120.000 weitere Kosten für Innenausbau Obergeschosse;
- Kostenvoranschlag der T GmbH vom 9. Oktober 1996 über S 920.000 netto betreffend Komplettumbau Wohnungen Top 24, 25 in T 5XX;
- Rechnungen der T GmbH vom 27. Jänner 1997, 17. März 1997 und 29. November 1996;
- Rechnungen der S GmbH vom 30. April 1997 und 5. Mai 1997;

- Abnahme-/Übergabeprotokolle vom 30. März 1997 und 3. Mai 1997;
- 8 Fotos, welche den Zustand des Objektes T 5XX vor und nach Durchführung der fraglichen Arbeiten dokumentieren sollen.

Anhand einer am 16. Dezember 2003 vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten bundesweiten ZMA-Abfrage wurde festgestellt, dass der Geschäftsführer der S GmbH GB (geb.: xx.x.xxxx) auch zu diesem Zeitpunkt im Bundesgebiet nirgendwo gemeldet war.

In der am 17. Dezember 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat legte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Vorsitzenden ein Bewertungsgutachten vor, welches den Verkehrswert der strittigen Wohnungen im Zusammenhang mit der S GmbH erläutert. Die Bw. stellte im Zuge der Verhandlung die Umsatzsteuer 1994 in der von der Betriebsprüfung festgesetzten Höhe außer Streit, wie auch die angefochtenen Wiederaufnahmeverbescheide mit Ausnahme hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997. Bezuglich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 wurde die strittige Empfängerbenennung in Höhe von S 13.200,-- bzw. S 78.000,-- als nicht abzugsfähig anerkannt, soferne die restlichen strittigen Empfängerbenennungen als Betriebsausgabe berücksichtigt werden (1994 handelt es sich dabei um die Personen P9, P11 und P12 und 1995 hinsichtlich der Personen P22, P24, P26, P27, P31 und P32, deren Identität feststellbar war). Des Weiteren wird für 1995 die bislang nicht berücksichtigte Umsatzsteuernachforderung von S 60.068,-- bei der Körperschaftsteuer berücksichtigt. Bei dieser Streitbeilegung wird davon ausgegangen, dass der Wiederaufnahmeverbescheid Umsatzsteuer 1997 aufgehoben wird. Auf die Frage des Vorsitzenden, wer die strittige Kapitalertragsteuer zu tragen haben wird, antwortet der steuerliche Vertreter, dass die Körperschaft die Kapitalertragsteuer zwar einfordert und abführt, zu zahlen haben sie aber die Gesellschafter. Der steuerliche Vertreter stellt die strittige Kapitalertragsteuer insoweit außer Streit, als die nicht anerkannte Vorsteuer als Hinzurechnung nur mit S 32.000,-- anstatt mit S 64.000,-- zu bemessen ist. Der Betriebsprüfer ist mit dieser Art von Schätzung einverstanden. Der Senat 6 geht davon aus, dass die Feststellung, es handle sich im Zusammenhang mit dem Streitpunkt der S GmbH um nichtselbständig tätige Arbeiter, nicht erwiesen ist. Im Zusammenhang mit dieser Streitbeilegung wird auch davon ausgegangen, dass der Wiederaufnahmeverbescheid zur Umsatzsteuer 1997 mangels eines Erschleichungstatbestandes aufgehoben wird und von der angekündigten Verböserung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer Abstand genommen wird.

Der Prüfer erklärte sich mit dieser Streitbeilegung einverstanden.

Abschließend wurde noch festgehalten, dass die irrtümlich von der Betriebsprüfung hinzugerechnete Umsatzsteuer in Höhe von S 44.460,-- bei der Körperschaftsteuer 1995 von Amts wegen zu Gunsten der Berufungswerberin richtiggestellt wird.

Der Senat hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. Wiederaufnahme der Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer 1994

Gem § 303 Abs 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0192, ÖStZB 1994, 644) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung gelangen hätte können.

Bezüglich Umsatzsteuer 1994 ist lt. Tz. 15 a Betriebsprüfungsbericht, die Tatsache neu hervorgekommen, dass von den im Jahr 1994 von der Bw. zur Reinigung auf Werkvertragbasis beschäftigten Personen, ein Teil - mangels objektiv erkennbarer Nachhaltigkeit - nicht unternehmerisch tätig war, weshalb der Vorsteuerabzug der von diesen Personen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer bei der Bw. zu versagen war.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 ist lt. Tz. 19 Betriebsprüfungsbericht der Umstand neu hervorgekommen, dass ein Teil jener Personen, die von der Bw. im Jahr 1994 zur Reinigung und Instandhaltung von Häusern beschäftigt wurden, an den von der Bw. bekannt gegebenen Adressen überhaupt nicht bzw. im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht gemeldet waren und im Hinblick auf deren Unauffindbarkeit für die Abgabenbehörde anzunehmen war, dass diese nicht Empfänger der von der Bw. als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge sein könnten.

Die Bw. bringt hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens lediglich vor, dass bei Stattgabe ihrer Berufungen gegen die entsprechenden Sachbescheide (Abgabenbescheide) die o.a. Wiederaufnahmegründe nicht vorliegen würden. Entsprechend den folgenden Punkten 2 bis 3 führte die Kenntnis der o.a. neu hervorgekommenen Tatsachen im Spruch zu einer gegenüber den Erstbescheiden anderslautenden Entscheidung. Daher erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Umsatzsteuer für das Jahr 1994 sowie hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 zu Recht. Die Berufung ist somit in diesem Punkt

unbegründet. Dies wurde von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auch außer Streit gestellt.

1.2. Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1997

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a, welcher vom Finanzamt im Bescheid (KöSt-Akt 1997/12) als zutreffender Tatbestand angeführt wurde, zulässig. Der Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit a BAO setzt voraus, dass der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Laut Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 303, Tz. 6, kommt beim "sonst wie Erschleichen" ein Bescheid auf solche Art zustande, dass die Partei objektiv unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung gemacht hat und diese Angaben dem Bescheid zu grunde gelegt werden. Hierbei muss die Behörde auf die Angaben der Partei angewiesen sein und eine solche Lage bestehen, dass ihr nicht zugemutet werden kann, von Amts wegen noch weitere, der Feststellung der Richtigstellung der Angaben dienliche Erhebungen zu pflegen (VwGH 7.7.1992, 90/08/0164, ZfVB 1993/5/1484). Nur dann, wenn es die Behörde versäumt hat, von den ihr im Rahmen der Sachverhaltsermittlung ohne besondere Schwierigkeiten offenstehenden Möglichkeiten Gebrauch zu machen, schließt dieser Mangel es aus, auch objektiv unrichtige Parteienangaben als ein Erschleichen zu werten (z.B. VwGH 25.6.1992, 91/09/0137, ZfVB 1993/4/1199). Die objektiv unrichtigen Angaben müssen in Irreführungsabsicht (VwGH 7.7.1992, 90/08/0164, ZfVB 1993/5/1484), somit vorsätzlich (Stoll, BAO-Handbuch, 723) gemacht worden sein. Bei vertretbarer Rechtsansicht und selbst bei der Partei anzulastenden Rechtsirrtum ist die Annahme einer Erschleichungsabsicht ausgeschlossen (VwGH 25.2.1988, 88/08/0027, ZfVB 1993/5/1484). Das Verschweigen wesentlicher Umstände ist dem Vorbringen unrichtiger Angaben gleichzusetzen (VwGH 7.7.1992, 90/08/0164, ZfVB 1993/5/1484).

Aktenkundige Tatsache ist, dass dem Finanzamt die am 6. August 1998 eingebrachte und zum Zeitpunkt des Einganges der Umsatzsteuererklärung 1997 (Eingangstempel: 2. April 1999, siehe KöSt Akt 97/Bl. 4) noch unerledigte Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für April 1997 und Mai 1997 bekannt gewesen sein musste. Das Finanzamt konnte somit davon ausgehen, dass die Bw. ihrem Berufungsbegehren Rechnung tragend, die strittigen Vorsteuerbeträge in ihrer eingereichten Umsatzsteuererklärung 1997 zum Abzug gebracht hat, zumal noch keine diesbezügliche Rechtskraft gegeben war. Das Finanzamt war

somit ohne besondere Schwierigkeiten in der Lage, die Angaben der Bw. laut eingereichter Erklärung im Vorhalteweg zu überprüfen. Wenn es das Finanzamt verabsäumt hat, von den ihm zur Ermittlung des Sachverhaltes ohne Schwierigkeiten offenstehenden Möglichkeiten Gebrauch zu machen und die Umsatzsteuer 1997 mit Bescheid vom 26. April 1999 (KöSt Akt 97/8) erklärungsgemäß veranlagt hat, so schließt diese Mangelhaftigkeit es aus, das Verhalten der Bw. unter dem Gesichtspunkt des § 303 Abs. 1 lit. a BAO als Erschleichen des Bescheides zu werten (vgl. dazu o.a. VwGH-Erk. vom 25.6.1992, 91/09/0137). Dem im Körperschaftsteuerakt aufliegenden Aktenvermerk (KöSt Akt 97/Bl. 30) ist außerdem zu entnehmen, dass dem Finanzamt auch noch bei Verfügung der Wiederaufnahme offenkundig unklar war, ob die Feststellungen der Betriebsprüfung in der eingereichten Umsatzsteuer 1997 berücksichtigt wurden oder nicht. Dennoch hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 lit a BAO verfügt, ohne im Vorhalteweg zu überprüfen, ob die Feststellungen der Betriebsprüfung von der Bw. in ihren Erklärungen berücksichtigt wurden oder nicht. Damit hat das Finanzamt die verfügte Wiederaufnahme auf die blosse Vermutung gestützt, dass die Feststellungen der Betriebsprüfung in der Jahreserklärung 1997 nicht berücksichtigt worden sein könnten (KöSt Akt 97/Bl. 14).

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit a BAO bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 (KöSt Akt 1997/Bl. 12 bis 14) erfolgte daher seitens des Finanzamtes zu Unrecht. Der Berufung wird daher in diesem Punkt Folge gegeben und der angefochtene die Wiederaufnahme verfügende Bescheid aufgehoben. Bezüglich der Folgen für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 wird auf Punkt 4 der Begründung verwiesen.

2. Aberkennung der Vorsteuern 1994 aus Fremdleistungen Reinigung (Tz. 15a)

Gemäß § 12 Abs. 1 Z.1 UStG 1972 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn Wiederholungsabsicht besteht oder wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses wiederholt wird (VwGH 10. September 1979, 225 ua/79, ÖStZB 1980, 222). Auch eine einmalige Handlung ist nachhaltig, wenn nach den Umständen des Falles auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann

oder eine länger dauernde Tätigkeit vorliegt (VwGH 30. Mai 1958, 423/57 F) bzw. ein Dauerzustand geschaffen wird (siehe Doralt Ruppe, Steuerrecht, Band I, 7. Auflage, Seite 406).

Zur Unternehmereigenschaft führt Ruppe in UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 32 zu § 12 UStG u.a. aus, dass die Unternehmereigenschaft objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG gegeben sein muss.

Im bloß einmaligen aktiven Anbieten von Diensten gegenüber der Bw. vermag der Berufungsgerichtssenat keinen objektiven Umstand erkennen, dass die Personen P1 bis P12 bei ihrer einmaligen selbständigen Leistungserbringung in Wiederholungsabsicht gehandelt hätten. Auch hat Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. November 1952, 2118/50, welches von der Bw. ins Treffen geführt wird, nicht schon alleine deswegen die Wiederholungsabsicht der Bf. angenommen. Vielmehr lag zusätzlich und objektiv erkennbar der Umstand vor, dass die Bf. kurze Zeit vorher bei einem anderen Unternehmen eine gleiche Arbeit hätte leisten sollen und sie nur durch die Machenschaften des Generaldirektors dieser Gesellschaft verhindert worden war, diesen Auftrag zu übernehmen. Nur anhand dieses zusätzlichen, objektiv erkennbaren Umstandes hat der Verwaltungsgerichtshof auf die Wiederholungsabsicht der Bf. zu künftig gleichartigen Tätigkeiten geschlossen. Auch in dem zweiten Erkenntnis vom 9. November 1983, ZI. 81/13/0151, 83/13/0184, 0185, welches die Bw. erwähnt, hat der Verwaltungsgerichtshof im kurzfristigen Bemühen des Bf. nur deswegen eine Wiederholungsabsicht angenommen, weil zusätzlich nach dem äußeren Erscheinungsbild (d.h. objektiv) erkennbar war, dass die Besorgung des Leistungsgegenstandes (Diamanten) unter Ausnutzung seiner geschäftlichen Verbindung für Zwecke des Weiterverkaufes erfolgt ist. Dass P1 bis P12 bei ihrer einmaligen selbständigen Tätigkeit objektiv erkennbar ihre geschäftlichen Verbindungen ausgenutzt hätten bzw. vorher gleichartige Dienste gegen Entgelt anderen Personen angeboten hätten, wurde von der Bw. nicht glaubhaft dargelegt. Im berufungsgegenständlichem Fall fehlen daher genau jene zusätzlichen objektiven Umstände, welche eine Wiederholungsabsicht von P1 bis P12 erkennen lassen würden.

Vielmehr ist anhand Tatsache, dass P2, P3, P6, P7 und P9 im Jahr 1994 nur als Arbeitnehmer erfasst waren, klar zu erkennen, dass diese ihren Lebensunterhalt aus ihren Lohneinkommen bestritten haben. Sie waren daher auf künftig wiederholte selbständige Tätigkeiten gleicher Art gegenüber der Bw. bzw. anderen potentiellen Leistungsempfängern nicht angewiesen. Ein taugliches objektives Kriterium für eine Wiederholungsabsicht zu gleichartigen selbständigen Tätigkeiten lässt sich auch bezüglich jener Personen (P1, P4, P5, P8, P10 – 12) nicht feststellen, welche steuerlich überhaupt nicht erfasst waren, weil diese Personen ihren Lebensunterhalt auch durch Einkünfte aus nichtselbständiger Schwarzarbeit gedeckt haben könnten. Ins Leere geht daher die unbewiesene Behauptung der Bw., diese hätten durch die Wiederholung von

gleichartigen selbständigen Tätigkeiten ihren Lebensunterhalt decken müssen. Mit diesen Ausführungen vermag die Bw. bestenfalls ihren guten (subjektiven) Glauben an die Unternehmereigenschaft von P1 bis P12 darzulegen, nicht jedoch, dass diese objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG tatsächlich gegeben war.

Die subjektive Überzeugung des Leistungsempfängers ist jedoch nach Ruppe (wie o.a.) nicht maßgebend, auch wenn dieser alle Schritte unternommen hat, um sich über die Unternehmereigenschaft zu vergewissern. Ebenso kennt das UStG keinen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden.

Mangels abgabenbehördlicher Erfassung von P1 bis P12 zur Umsatzsteuer lag auch für den Berufungssenat kein taugliches objektives Kriterium vor, um anhand deren einmalig selbständig erbrachten Arbeiten anzunehmen, dass die Unternehmereigenschaft dieser Personen objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG gegeben war.

Nach Ruppe (wie o. a.) ist der Vorsteuerabzug stets zu korrigieren, wenn sich nachträglich die fehlende Unternehmereigenschaft herausstellt. Ein Schaden der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht wird, ist nicht auf umsatzsteuerrechtlicher Ebene zu kompensieren, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden. Nach dieser Kommentarstelle ist auch die schriftliche Versicherung des Leistenden, Unternehmereigenschaft zu besitzen, umsatzsteuerrechtlich nicht von Bedeutung, sondern sie erleichtert zivilrechtlich den Beweis vertragswidrigen Verhaltens.

Es ist daher völlig bedeutungslos, ob die fraglichen Personen sich in ihren Verträgen gegenüber der Bw. zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet haben. Ins Leere geht auch der Hinweis der Bw., die fraglichen Personen hätten Rechnungen ausgestellt bzw. Gutschriften entgegengenommen und dabei Umsatzsteuer ausgewiesen, die gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 gegenüber dem Finanzamt geschuldet würde. Soweit ein solcher Steuerbetrag von einem Nichtunternehmer in einer Rechnung ausgewiesen und gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 geschuldet wird, ist der Empfänger der Leistung gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 1998, ZI. 97/14/0107 zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt.

Ins Leere geht auch der Hinweis auf die Vereinsrichtlinien (AÖF 1982/211, Abschnitt 10 Abs. 2), welche für Veranstaltungen (Flohmärkte, Feste) von Vereinen und anderen Rechtsträgern, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, das Überschreiten einer 24 Stunden-Grenze als Voraussetzung für die Nachhaltigkeit vorsehen. Die Bw. verkennt dabei, dass diese Bestimmung lediglich den Zweck verfolgt, den zuvor genannten begünstigten Kreis von Rechtsträgern, die Unternehmereigenschaft unter erleichterten Bedingungen zuzuerkennen. Dies deshalb, um diesen Rechtsträgern zur Vorsteuerabzugsberechtigung zu verhelfen. Die Anwend-

barkeit dieser Bestimmung ist jedoch auf die zuvor genannten begünstigten Rechtsträger beschränkt, weshalb die Behauptung der Bw., die Verwaltungspraxis wende diese Regelungen generell für die Auslegung des Begriffes der Nachhaltigkeit an, für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar ist. Vielmehr geht Ruppe in UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Tz. 50 zu § 2 UStG davon aus, dass bei einer einmaligen Tätigkeit eine Nachhaltigkeit nur dann vorliegt, wenn hiefür eine bestimmte Dauer erforderlich ist. Diese Dauer ist nicht streng gesetzlich fixiert. Da das allgemeine Steuerrecht einen Zeitraum von sechs Monaten als vorübergehend betrachtet, liegt nach dieser Kommentarstelle bei einer unter sechs Monaten unterschreitenden Tätigkeit keine Nachhaltigkeit vor.

Die Bw. konnte mit ihren Berufungsausführungen keine tauglichen objektiven Umstände aufzeigen, anhand welcher eine Wiederholungsabsicht bezüglich der von P1 bis P12 gegenüber der Bw. einmalig selbständig erbrachten Tätigkeiten erkennbar gewesen wäre. Demzufolge lag bei diesen Personen die Unternehmereigenschaft nicht objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG vor.

Im Gegensatz zu den Personen P1 bis P12, wurden die Personen P13 bis P16 jedenfalls zweimal für die Bw. tätig. Für P13 bis P16 liegen daher nach außen hin erkennbare Umstände vor, welche die Absicht zur wiederholten selbständigen Erbringung von gleichartigen Leistungen erkennen lassen. Demzufolge lag hinsichtlich dieser Personen die Unternehmereigenschaft objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG vor.

Für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges wird in § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 über die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers hinaus, auch noch das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG, in welcher die Steuer für die erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen gesondert ausgewiesen wird, gefordert.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1972 müssen Rechnungen die folgenden Angaben enthalten:

1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistungen;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Die Bw. legte über Vorhalt im zweitinstanzlichem Verfahren zu sämtlichen strittigen Vorsteuerbeträgen Kostenabrechnungen und Werkverträge vor. Bezuglich der Kostenabrechnungen und Werkverträge von P1 bis P12 sowie P15 bis P16 stellt der Berufungssenat fest, dass in diesen bloß die Art der erbrachten sonstigen Leistungen (z.B. Maler- und Reinigungsarbeiten, Demontage von Fußböden, Installationen abschließen, Diverse Arbeiten im Hause etc.) unter Angabe des Leistungsortes angeführt wird, jedoch genaue Angaben bezüglich des Leistungsumfanges und des Leistungszeitraumes bzw. -zeitpunktes fehlen. Wie in Ruppe, Kommentar UStG 1994, Zweite Auflage, 1999, Seite 897, Tz. 68 zu § 11 UStG ausgeführt wird, müssen bei sonstigen Leistungen Art und Umfang der Leistung ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie z. B. Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben werden als unzureichend erachtet. Lediglich in den Kostenabrechnungen bezüglich P13 und P14 wurde der Leistungsumfang in Quadratmetern angeführt, die Angabe des genauen Leistungszeitraumes bzw. -zeitpunktes fehlt jedoch auch hier. Demzufolge entsprechen die vorgelegten Kostenabrechnungen samt Werkverträgen nicht den Vorschriften des § 11 Abs. 1 UStG 1972.

Die Nichtanerkennung der für das Jahr 1994 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von S 20.246,67 erfolgte daher seitens der Betriebsprüfung zu Recht, weshalb die Berufung in diesem Punkt unbegründet ist. Dies wurde von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ebenso außer Streit gestellt.

3. Nichtabzugsfähige Fremdleistungsaufwendungen 1994 und 1995:

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert. Auch garantiert die Nennung der tatsächlichen Empfänger die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw. Schulden nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (VwGH 15. November 1983, ZI. 83/13/0030, 0031).

Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, ZI. 94/13/0230 beruht die Bestimmung des § 162 BAO auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Aus diesem Grund kann die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger genannt hat. Demzufolge hat der Abgabepflichtige den Empfänger so genau und eindeutig zu bezeichnen, dass die Abgabenbehörde auch in der Lage

ist, nach Durchführung von ihr zumutbaren Erhebungen die entsprechenden Einnahmen beim genannten Empfänger zu versteuern.

Die Betriebsprüfung hat die Abzugsfähigkeit von Fremdleistungen für Reinigung unter Hinweis auf § 162 BAO in jenen Fällen versagt, in welchen die fraglichen Empfänger steuerlich nicht erfasst bzw. anhand der Angaben der Bw. nicht identifizierbar waren und aufgrund von Meldeabfragen mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, dass die fraglichen Personen unter der genannten Adresse nicht auffindbar sind.

Da anhand des Steueraktes nicht nachvollziehbar war, inwieweit die Bw. für das Jahr 1994 von der Betriebsprüfung zur Empfängerbenennung aufgefordert wurde, erfolgte unter detaillierter Anführung der jeweiligen Beträge im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren neuerlich die Aufforderung zur genauen Benennung der tatsächlichen Empfänger, und zwar sowohl für das Jahr 1994, als auch für das Jahr 1995. Die Bw. legte zu den jeweiligen Beträgen, mit Ausnahme von P27, Kostenabrechnungen und Werkverträge vor, in welchen für die fraglichen Empfänger wieder nur jene Anschriften angeführt waren, unter welchen diese schon im erstinstanzlichen Verfahren aufgrund von Meldeabfragen für die Abgabenbehörde nicht greifbar waren bzw. anhand von AIS-DB 2-Abfragen eine steuerliche Erfassung dieser Personen nicht bzw. nicht eindeutig feststellbar gewesen ist. Außerdem wurden von der Bw. Lichtbildausweiskopien von P4, P11, P12, P22, P24, P26 und P27 sowie Sachverhaltsdarstellungen zu P22, P24, P27 und P29 vorgelegt. Bezuglich P4 ist anzumerken, dass dieser von der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht betroffen und die Abzugsfähigkeit einer an diesen Empfänger geleisteten Ausgabe nicht strittig war.

Wenn die Bw. vermeint, sie habe der Aufforderung zur Empfängerbenennung hinreichend entsprochen und der Abgabenbehörde unzureichende Ermittlungen vorwirft, verkennt sie, dass bei Begünstigungstatbeständen die Pflicht der Behörde zur Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes grundsätzlich in den Hintergrund tritt, jedoch nicht gänzlich aufgehoben ist, aber ihre Grenze darin findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH vom 25. Oktober 1995, 94/15/0131, 94/15/0181, ÖStZB 1996, 334).

Demzufolge ist bei Begünstigungstatbeständen die Ermittlungspflicht der Behörde auf die fall- bzw. umstandsbezogene Zumutbarkeit eingeschränkt. Darüber hinaus trifft bei Sachverhalten mit Auslandsbezug die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht, insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (VwGH vom 25. April 2002, 95/15/0197). Soweit es sich daher bei den genannten Empfängern für die Bw. erkennbar um Ausländer (Ausnahme: P26) gehandelt hat, war die Bw. daher schon bei Tätigung der fraglichen Ausgaben im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht zu erhöhter und rechtzeitiger Beweisvorsorge bzw. Beweisbeschaffung verpflichtet. Sie hätte sich daher mit der bloßen Unterschriftenleistung des Empfängers auf den Kostenabrechnungen bzw. Werkverträgen nicht begnügen dürfen. Auch wenn sich die Bw. in

einigen Fällen ausländische Lichtbildausweise vorlegen ließ und dabei grundsätzlich die Identität und die Richtigkeit des Namens des Empfängers überprüft hat, so waren diese Vorsorgen dennoch unzureichend, um künftig einer genauen Empfängerbenennung entsprechen zu können, weil in den ausländischen Ausweisen keine inländischen Adressen angeführt waren, an welchen die fraglichen Personen für die Abgabenbehörde greifbar gewesen wären. Die Bw. hätte sich durch Vorlage ergänzender Unterlagen, wie Aufenthalts- oder Beschäftigungsbewilligungen, Meldezettel bzw. sonstige fremdenpolizeiliche Unterlagen über die Ansässigkeit und damit über die richtige inländische Anschrift dieser Personen vergewissern müssen. Soweit dies nicht geschehen ist, hat die Bw. jedenfalls nicht alle ihr zumutbaren Vorkehrungen im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht getroffen, um die fraglichen Empfänger gegenüber der Abgabenbehörde genau und eindeutig bezeichnen zu können.

In jenen Fällen, wo die Identität des Empfängers schon mangels Vorlage von Lichtbildausweiskopien zweifelhaft war und anhand der negativen melde- und abgabenbehördlichen Abfrageergebnisse die Abgabenbehörde mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit rechnen konnte, dass diese Empfänger an den angeführten Adressen nicht anzutreffen sind, war es ihr daher nicht zumutbar, an den fraglichen Adressen, in jedem einzelnen Fall, kostspielige und zeitaufwendige Ermittlungen, wie z.B. die Befragung von Hausbewohnern durchzuführen. Da es der Bw. oblag, rechtzeitig Vorsorgen zu treffen, um die Empfänger gegenüber der Abgabenbehörde genau und eindeutig bezeichnen zu können, vermag das Vorbringen der Bw., die negative Meldeauskunft sei noch kein Beweis für die Nichtexistenz der Empfänger, nichts zum Erfolg ihrer Berufung beizutragen. Auch wenn die Bw. beteuert, sie habe die von den Empfängern erbrachten Leistungen nachweislich an ihre Kunden verrechnet, so vermag dies die genaue und eindeutige Bezeichnung dieser Empfänger nicht zu ersetzen. Mit diesen Ausführungen verkennt die Bw. offenkundig den Zweck des § 162 BAO, der nicht auf die betriebliche Veranlassung der getätigten Ausgaben, sondern auf die Sicherstellung der Besteuerung beim Empfänger abstellt. Soweit eine solche anhand der Angaben der Bw. nicht gewährleistet ist, kann die Absetzung der Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden (VwGH vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0230, ÖStZB 1998, 109). Das Vorliegen von Betriebsausgaben wurde im übrigen nicht in Abrede gestellt. Vielmehr wurde die Abzugsfähigkeit mangels genauer bzw. mangels eindeutiger Empfängerbezeichnung verweigert.

Dass in manchen Fällen Daten bei der Übernahme des Melderegisters durch das Magistrat versehentlich gelöscht oder die fraglichen Ausländer hinsichtlich der Namensschreibweise unrichtig erfasst worden sein könnten, kann zwar nicht gänzlich ausgeschlossen werden, doch erscheint es im Hinblick auf die ergänzenden abgabenbehördlichen Abfragen anhand von ressorteigenen Datenbanken (AIS-DB 2) ungewöhnlich und unwahrscheinlich, dass dieses Versehen gerade bei

den Empfängern der Bw. im gehäuften Ausmaß geschehen sein soll. Noch ungewöhnlicher erscheint es, dass sich dieses Versehen beim gleichen Empfänger anlässlich der Erfassung in getrennten Datenbanken zweier Behörden (Melde- und Abgabenbehörde) wiederholt haben soll. Es ist überdies nicht auszuschließen, dass die Bw. in Einzelfällen selbst nicht auf die richtige Schreibweise von Vor- und Zunamen geachtet hat und deswegen anhand des unrichtig geschriebenen Namens, den Empfänger ungenau bzw. nicht eindeutig bezeichnet haben könnte. Soweit dies tatsächlich geschehen sein sollte, war es der Abgabenbehörde jedoch vorweg unmöglich, diese Personen anhand der Bezeichnung über melde- bzw. abgabenbehördliche Abfragen auszuforschen. Der Meinung, dass die fraglichen Personen deswegen ihre richtige Wohnadresse angeführt haben sollen, weil sie damit rechnen mussten, dass ihre Auftraggeber auch in anderen Fällen mit ihnen in Kontakt treten wollten, vermag der Berufungssenat nicht zu folgen, da es auch denkmöglich erscheint, dass die Empfänger in den Belegen deswegen unrichtige Anschriften angeführt haben könnten, weil ihr Aufenthalt im Inland nicht legal war bzw. weil sie – infolge kurzfristigen Aufenthaltes - nirgendwo im Inland sesshaft waren. Soweit die Bw. selbst nicht die ihr obliegenden und zumutbaren Beweisvorsorgen getroffen hat, um die Empfänger genau und eindeutig mit dem richtig geschriebenen Namen und der richtigen Anschrift gegenüber der Abgabenbehörde bezeichnen zu können, ist dies ihr eigenes Risiko. Hat sie sich in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihr die Identität der Zahlungsempfänger mit den auf Belegen angeführten Namen und Anschriften nicht verlässlich bekannt gegeben werden konnte, dann hat sie die daraus resultierenden steuerlichen Folgen selbst zu tragen (VwGH vom 15. September 1999, ZI. 99/13/0150, ÖStZB 2000/73).

Ins Leere geht daher auch der Vorwurf der Bw., die ihr aufgetragene Empfängerbenennung sei für sie ein unerfüllbarer Auftrag gewesen. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1999, 94/14/0040, ÖStZB 2000, 253 ist die Erfüllung derartiger Aufträge nur dann nicht möglich ist, wenn eine unverschuldet, tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, wobei es aber nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein darf, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Als Beispiel für eine solche Unmöglichkeit nennt Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl. Tz 3 zu § 162 BAO, z.B. den unverschuldeten Verlust von Unterlagen (VwGH vom 19. Februar 1965, ZI. 44/64), was jedoch von der Bw. nicht behauptet wurde. Da sich die Bw. nicht durch Vorlage von Aufenthalts- und Beschäftigungsbewilligungen Meldezettel bzw. sonstige fremdenpolizeilichen Unterlagen über die Richtigkeit der inländischen Wohnadresse des Empfängers vergewissert hat und sich offenkundig mit der bloßen Unterschriftenleistung des Empfängers bzw. mit der Vorlage von ausländischen Ausweisdokumenten, in welchen die inländischen Anschriften nicht angeführt waren, begnügt hat, hat sie damit nicht jene tatsächlichen Umstände dokumentiert, die eine einwandfreie steuerliche

Identifizierbarkeit der Empfänger ermöglichen. Den Betriebsausgaben war die Abzugsfähigkeit daher deshalb zu versagen, weil die Bw. der Aufforderung gemäß § 162 BAO mangels genauer bzw. eindeutiger Bezeichnung nicht entsprochen hat und weil dies durch Unterlassung von ihr zumutbaren Beweisvorsorgen herbeigeführt worden ist. Damit hat die Bw. die Besteuerung beim Empfänger bereitelt. Es erübrigt sich daher eine tiefschürfende Erörterung der Frage, ob die Betriebsprüfung zu Unrecht Phantombezeichnungen im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, Zl. 94/13/0230 (ÖStZB 1988, 109) angenommen hat oder nicht, denn auch bei Nichtvorliegen von Phantombezeichnungen führt die ungenaue bzw. nicht eindeutige Bezeichnung der Empfänger zur Versagung des Abzuges der Aufwendungen, zumal selbst die Nennung der tatsächlichen Empfänger die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw. Schulden nicht garantiert und die Abgabenbehörde diesbezüglich in freier Beweiswürdigung zu entscheiden hat.

Aufgrund der Besonderheiten im gegenständlichen Fall geht der Berufungssenat trotz der Auslandsbezogenheit der Sachverhalte, analog wie bei Begünstigungstatbeständen, vom Bestand einer fall- bzw. umstandsbezogen abgestuft eingeschränkten Ermittlungspflicht der Behörde aus. Dies schon deswegen, weil sämtliche Empfänger ausschließlich im Inland für die Bw. tätig geworden sind, womit der Auslandsbezug durch die ausgeprägte Inlandskomponente zum Teil kompensiert wird. In jenen Fällen, in welchen die Bw. zumindest die physische Existenz des Empfängers durch Vorlage entsprechender Lichtbildausweiskopien nachgewiesen hat, hätte sich die Abgabenbehörde nicht mit den negativ ausgefallenen Abfrageergebnissen begnügen dürfen. In diesen Fällen konnte die Behörde trotz negativer Abfragen mit – wenn auch geringer – Wahrscheinlichkeit annehmen, dass weitere Erhebungen an den von der Bw. genannten Adressen, zur Greifbarkeit des Empfängers führen könnten. In diesen Fällen wäre der Abgabenbehörde die Befragung von Hausbewohnern, ob die Empfänger dort namentlich bekannt bzw. wohnhaft sind bzw. allenfalls wohin diese verzogen sein könnten, gerade noch zuzumuten gewesen. Es erscheint daher sachlich nicht gerechtfertigt, die Abzugsfähigkeit der Ausgaben deshalb zu verweigern, weil die Abgabenbehörde durch Unterlassung von gerade noch ihr zumutbaren Ermittlungen eine Besteuerung bei den Empfängern selbst bereitelt hat, obwohl die Bw. anhand von Lichtbildausweiskopien die Identität des Empfängers nachgewiesen hat und damit doch wenigstens ansatzweise beschränkt taugliche Beweisvorsorgen getroffen hat, wie dies im gegenständlichen Fall bezüglich P11 (1994: S 9.360 incl. S 1.560 USt), P12 (1994: S 4.800 incl. S 800 USt), P22 (1995: S 70.000 incl. 11.166,67 USt), P24 (1995: S 13.200 incl. 2.200 USt sowie S 18.000 incl. S 3.000 USt), P26 (1995: S 9.600 incl. S 1.600 USt) und P27 (S 18.000 ohne Ausweis von USt) geschehen ist. Überdies werden auch infolge nachweislicher Meldung P9, P31 und P32 aufwandsmindernd berücksichtigt. Der Berufung war daher bezüglich der zuvor genannten Empfänger stattzugeben.

Aufgrund dieser Erwägungen sind nach Ansicht des Berufungssenates von den fraglichen Ausgaben der Bw. folgende Beträge als abzugsfähig anzuerkennen:

1994:

Name	Bruttobetrag Schilling	Vorsteuer Schilling	Nettobetrag Schilling
P9	6.600,00	1.100,00	5.500,00
P11	9.360,00	1.560,00	7.800,00
<u>P12</u>	<u>4.800,00</u>	<u>800,00</u>	<u>4.000,00</u>
Summe	20.760,00	3.460,00	17.300,00

1995:

Name	Bruttobetrag Schilling	Vorsteuer Schilling	Nettobetrag Schilling
P22	70.000,00	11.166,67	58.333,33
P24	13.200,00	2.200,00	11.000,00
P24	18.000,00	3.000,00	15.000,00
P26	9.600,00	1.600,00	8.000,00
P27	18.000,00		18.000,00
P31	6.500,00	1.083,33	5.416,67
<u>P32</u>	<u>9.000,00</u>	<u>1.500,00</u>	<u>7.500,00</u>
Summe	144.300,00	20.550,00	123.250,00

Demzufolge sind der Berufungsentscheidung (BE) nunmehr folgende nichtabzugsfähige Aufwendungen zugrunde zu legen:

1994

Nichtabzugsfähiger Aufwand lt. Bp <u>abzüglich anerkannter Aufwand lt. BE</u>	Bruttobetrag Schilling	Vorsteuer Schilling	Nettobetrag Schilling
Nichtabzugsfähiger Aufwand lt. BE	33.960,00	5.660,00	28.300,00
	<u>-20.760,00</u>	<u>-3.460,00</u>	<u>-17.300,00</u>
	13.200,00	2.200,00	11.000,00

1995

Nichtabzugsfähiger Aufwand lt. Bp <u>abzüglich irrtümlich hinzugerechnete USt lt Bp.</u>	Bruttobetrag Schilling	Vorsteuer Schilling	Nettobetrag Schilling
Nichtabzugsfähiger Aufwand lt. Bp nach Korrektur <u>abzüglich anerkannter Aufwand lt. BE</u>	222.300,00	32.383,34	199.366,66
	<u>-144.300,00</u>	<u>-20.550,00</u>	<u>-123.250,00</u>
Nichtabzugsfähiger Aufwand lt. BE	78.000,00	11.833,3	76.116,66

4

Die von der Bp. lt. Tz. 19 unrichtig erfolgte Hinzurechnung von S 44.460 Umsatzsteuer zum nichtabzugsfähigen Bruttoaufwand 1995 iHv S 222.300 wurde dabei amtswegig berichtigt.

Daher werden die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 unter Berücksichtigung der erforderlichen Passivierung der Umsatzsteuernachforderung 1995 - wie unter Punkt 5 dargestellt - abgeändert. Der Antrag der Bw. die Umsatzsteuernachforde-

rung 1994 bei der Gewinnermittlung zu passivieren ist hingegen unbegründet, weil die entsprechende Passivierung von der Betriebsprüfung bereits vorgenommen wurde (Tz. 28 Bp.-Bericht). Die Berufung ist auch in jenen Fällen unbegründet, in welchen die Bw. mangels Vorlage entsprechender Lichtbildausweiskopien nicht einmal die Identität des Empfängers nachweisen konnte. Dies wurde von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auch außer Streit gestellt. Bezuglich der für P4 vorgelegten Lichtbildausweiskopie wird festgestellt, dass dieser von der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht betroffen war und ein entsprechender Betrag auch nicht in den nicht anerkannten Aufwendungen lt. Bp enthalten war. Diesbezüglich ergeben sich daher keine Änderungen.

4. Nicht nachgewiesene Erbringung von in Eingangsrechnungen vom 30. April 1997 bzw. 5. Mai 1997 (Tz 15c u. 20) fakturierten Leistungen durch die S GmbH am Bauvorhaben T 5/24-25 bzw. Erbringung dieser Leistungen durch Schwarzarbeiter der Bw.

Aufgrund der im Steuerakt und im Arbeitsbogen aufliegenden Beweismittel sind folgende Tatsachen erwiesen:

- a) Weder an der in den Rechnungen angeführten bzw. an der im Firmenbuch eingetragenen Anschrift R 8 (AB Bl. 481 Rückseite), noch an der dem Finanzamt angezeigten neuen Firmenanschrift H 19/4 (AB Bl. 511) war seit Beginn des Jahres 1997 eine für die Abgabenbehörde bzw. für außenstehende Dritte wahrnehmbare Geschäftstätigkeit der S GmbH feststellbar. Wo die S GmbH bzw. ihr Geschäftsführer GB seit Beginn 1997 aufzufinden gewesen wäre bzw. von wo aus die S GmbH tatsächlich eine Geschäftstätigkeit entfaltet hat, konnte auch durch die Befragung von Nachbarn an den zuvor genannten Anschriften nicht geklärt werden. (siehe AB Bl. 511 und 481 Rückseite).
- b) Der Betrieb der S GmbH wurde seit 1. Dezember 1996 stillgelegt (AB Bl. 490)
- c) Mangels polizeilicher Meldung war auch der Geschäftsführer der S GmbH im fraglichen Zeitraum und auch gegenwärtig für die Abgabenbehörde nicht greifbar (siehe ZMA Abfrage im AB ohne Blattangabe bzw. vom 16. Dezember 2003 im UFS-Akt).
- d) Das Mietverhältnis der S GmbH an ihren ehemaligen Geschäftsräumlichkeiten in R 8 wurde wegen Nichtbezahlung des vereinbarten Mietzinses per 30. November 1996 aufgekündigt (AB Bl. 477). Zur Bezahlung der restlichen Mietschulden wurde das Eigentum der S GmbH an allen in diesem Objekt vorhandenen Maschinen, Werkzeugen und Materialien an die Vermieterin Mag. KP abgetreten (AB Bl. 478).
- e) Laut Mitteilung der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse waren seit 15. Juni 1995 keine angemeldeten Dienstnehmer bei der S GmbH beschäftigt (AB Bl. 451 und 452).

- f) Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien (6 Se 734/95y) vom 1. Juli 1996 wurde der Konkursantrag der S GmbH mangels Vermögens abgewiesen (siehe historischer Firmenbuchauszug im UFS Akt)
- g) Laut Aussage des Geschäftsführers der Bw., PT (AB Bl. 70), war die einzige Kontaktperson zur S GmbH eine Person, die unter dem Namen Dipl. Ing. HF gegenüber der Bw. aufgetreten ist und von einer einzigen Person, dem Bauleiter der T GmbH Herrn D identifiziert wurde. Obwohl an die für die S GmbH unter dem Namen Dipl. Ing. HF auftretende Person angeblich Geldbeträge von insgesamt S 384.000 bar ausbezahlt wurden und anhand des von diesem vorgelegten, auf 9. Mai 1995 datierten Firmenbuchauszuges erkennbar war, dass eine Person namens Dipl. Ing. HF weder als Gesellschafter, noch als Geschäftsführer, noch als Prokurist der S GmbH im Firmenbuch eingetragen war (siehe historischen Firmenbuchauszug der S GmbH im UFS-Akt), hat sich der Geschäftsführer der Bw. nicht über die Identität des Dipl. Ing. HF durch Vorlage eines Lichtbildausweises bzw. über dessen Handlungs- und Inkasso-bevollmächtigung für die S GmbH durch Vorlage entsprechender Vollmachtsurkunden vergewissert. Eine bundesweit im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren durchgeführte ZMA- und AIS-DB 2 Abfrage ergab außerdem, dass die Existenz einer Person mit dem Namen Dipl. Ing. HF im Bundesgebiet nicht feststellbar ist (siehe entsprechende ZMA und AIS DB 2 Abfragen im UFS-Akt als Beilagen 7 bis 9 zum Vorhalt vom 20. September 2002).
- h) Trotz der beträchtlichen Höhe der Rechnungsbeträge in Höhe von S 384.000 wurden laut Bw. bezüglich der angeblich von der S GmbH erbrachten Leistungen keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen (AB Bl. 70). Kostenvoranschläge, Anbote, Auftragsschreiben, Bautageberichte, Regiestundenlisten etc. wurden nicht vorgelegt. Laut Berufungsvorbringen wurde lediglich eine mündliche Pauschalfixpreisvereinbarung getroffen.

Schon aufgrund dieser Beweislage erscheint es unwahrscheinlich, dass die S GmbH im fraglichen Zeitraum die in den Rechnungen angeführten Leistungen erbracht hat. Ungewöhnlich und unglaublich ist dabei, dass die S GmbH gerade ab jenen Zeitpunkt, zu welchem diese für die Abgabenbehörde bzw. außenstehende Dritte nicht mehr auffindbar war (ab Jahresbeginn 1997), wegen angeblicher Kapazitätsengpässe der T GmbH, die von dieser im Jahr 1996 gegenüber der Bw. begonnenen Arbeiten am Bauvorhaben T 5XX fortgesetzt bzw. zu Ende geführt haben soll (siehe AB Bl. 70 Punkt 5 bzw. Beilage 12 zum Vorhalt vom 26. September 2002).

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu u.a. VwGH 19.5.1992, 91/14/0089, ÖStZB 1992, 900) für diesen erhöhte Mitwirkungspflicht.

Aufgrund der eingangs dargestellten ungewöhnlichen Verhältnisse oblag es der Bw., den Beweis dafür zu erbringen, dass die in den Eingangsrechnungen vom 30. April 1997 bzw. vom

5. Mai 1997 angeführten Leistungen im Zeitraum Mitte März 1997 bis Anfang Mai 1997 tatsächlich von der S GmbH erbracht wurden.

Als Beweis dafür, dass die S GmbH tatsächlich die fakturierten Leistungen gegenüber der Bw. erbracht haben soll, wurden im Zuge der Betriebsprüfung von der Bw. außer den Rechnungen vom 30. April 1995 (AB Bl. 449) und vom 5. Mai 1997 (AB Bl. 450) lediglich die Abnahm-/Übergabeprotokolle vom 30. März 1997 (AB Bl. 75) und vom 3. Mai 1997 (AB Bl. 74) sowie ein Foto (AB Bl. 356) vorgelegt, auf welchem ein bereits fertig gestelltes Haus abgebildet ist. Der Geschäftsführer der Bw., PT hätte sich außerdem von dem für die S GmbH auftretenden Handelsbevollmächtigten Dipl. Ing. HF einen Firmenbuchauszug sowie ein Konzessionsdekret vorlegen lassen. Die Geschäftsverbindung sei über Empfehlung des Bauleiters D der T GmbH zustande gekommen, dessen zeugenschaftliche Einvernahme beantragt wurde. Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurden von der Bw. außerdem noch Ablichtungen des Kostenvoranschlages der H GmbH vom 3. Juni 1996, des Kostenvoranschlages vom 9. Oktober 1996 und von drei Rechnungen der T GmbH sowie von acht weiteren Fotos bezüglich des Objektes T 5/24-25 vorgelegt.

Zu den von der Bw. vorgelegten bzw. ins Treffen geführten Beweismittel stellt der Berufungssenat folgendes fest:

Die Kostenvoranschläge und Rechnungen der T GmbH dokumentieren lediglich, dass die T GmbH zwischen 9. Oktober 1996 (Datum des Kostenvoranschlages der T GmbH) und 17. März 1997 (Datum der letzten Rechnung der T GmbH) Leistungen am Objekt T XX erbracht haben soll. Der Umstand, dass die Rechnungsbeträge der T GmbH und der S GmbH mit der Nettosumme von S 920.000 laut Kostenvoranschlag der T GmbH übereinstimmen, vermag unter Berücksichtigungen der eingangs dargestellten ungewöhnlichen Umstände, die strittige Leistungserbringung durch die S GmbH ebenso wenig glaubhaft zu machen, wie die Behauptung der Bw., dass anhand der Fotos angeblich zu erkennen sei, dass die fraglichen Arbeiten nicht weniger als S 920.000 gekostet haben sollen. Dies schon deswegen, weil der Kostenvoranschlag von der T GmbH und nicht von der S GmbH erstellt wurde und die vorgelegten Fotos lediglich beweisen, dass Sanierungsarbeiten am Objekt T XX durchgeführt worden sind, nicht jedoch von wem. Selbiges gilt für den Kostenvoranschlag der H GmbH vom 3. Juni 1996, in welchem die Kosten für die Sanierungsarbeiten ursprünglich mit S 860.000 beziffert wurden und anhand einer handschriftlich hinzugefügten Fußnote erkennbar ist, dass für den Innenausbau des Obergeschosses noch weitere Kosten in Höhe von S 120.000 anfallen sollen. Der bloße Hinweis der Bw., anhand dieses Kostenvoranschlages sei die technische Komplexität des Bauvorhabens erkennbar, weshalb die Bw. dieses mit eigenen Schwarzarbeitern nicht durchführen hätte können, vermag eine Leistungserbringung der S GmbH jedenfalls nicht zu beweisen.

Zum Geschäftspapier der S GmbH stellt der Berufungssenat fest, dass sich die in den Briefköpfen angeführte Telefonverbindung der im Arbeitsbogen aufliegenden Korrespondenzen der S GmbH zu den Anschriften R 8 und H 19/4 lediglich durch eine eingefügte Zahl 8 unterscheidet (R 8: ozzz/zzsdzo, siehe AB Bl. 449 und 445, H 19/4: ozzz/ z8zsdzo). Unter Bedachtnahme dieses Umstandes sind die Behauptungen der Bw., die Abnahme-/Übergabeprotokollen seien auf Firmenpapier der S GmbH mit Firmenstempel der S GmbH versehen, weil für Unbefugte der Zugang zu Firmenpapier und -stempel schwer möglich gewesen sei, nicht glaubhaft. Ins Leere geht auch der Hinweis der Bw. auf Koppensteiner, GmbHG Kommentar S. 40, wonach es irrelevant sei, ob Dipl. Ing. HF mit dem auf die Handlungsvollmacht hinweisenden Zusatz gemäß § 57 HGB gezeichnet habe und ob dieser unter einem Pseudonym aufgetreten sei, weil schon der zuvor dargestellte Telefonverbindungsvergleich die Annahme begründet, dass das Briefpapier der S GmbH mit hoher Wahrscheinlichkeit von einem Unbefugten hergestellt wurde. Demzufolge dürfte es für diesen Unbefugten auch nicht allzu schwer gewesen sein, sich einen Firmenstempel herstellen zu lassen. Im Hinblick darauf, dass die Existenz einer Person namens Dipl. Ing. HF anhand von melde- und abgabenbehördlichen Abfragen nicht feststellbar war, sind auch die unbewiesenen Behauptungen der Bw., Dipl. Ing. HF könnte möglicherweise stiller Gesellschafter der S GmbH gewesen sein bzw. er sei stillschweigend bzw. konkludent von der S GmbH bevollmächtigt worden, ungeeignet, den Berufungssenat von einer Beweiskraft der Abnahme-/Übergabeprotokolle zu überzeugen.

Ebensowenig vermag auch die Einvernahme des Zeugen D zur Klärung des primären Beweisthemas, ob die S GmbH im Zeitraum Mitte März 1997 bis Anfang Mai 1997 tatsächlich existent gewesen ist bzw. in der Lage war, Leistungen, wie sie in den strittigen Rechnungen angeführt sind, beizutragen. Schon die Abweisung des Konkursantrages der S GmbH mangels kostendeckenden Vermögens mit Beschluss vom 1. Juli 1996 und die Überlassung des Firmeneigentums der S GmbH an die ehemalige Vermieterin bei der Auflösung des Mietverhältnisses in R 8 zum 30. November 1996 sind neben dem Fehlen einer objektiv wahrnehmbaren Geschäftstätigkeit der S GmbH an den Anschriften R 8 und H 19/4 bzw. sonstwo, weitere objektiv klar erkennbare Umstände, welche mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit belegen, dass die S GmbH nach dem 30. November 1996 nicht mehr existiert hat. Mit dem bloßen Hinweis auf den Vertrauensschutz des Firmenbuches und auf die noch zum 17. April 1998 aufrecht gewesene Eintragung vermag die Bw. den Berufungssenat jedenfalls nicht von der tatsächlichen und rechtlichen Existenz der S GmbH im fraglichen Zeitraum zu überzeugen. Durch die Überlassung des Firmeneigentums an die ehemalige Vermieterin ist nämlich auch kein Aktivvermögen mehr objektiv erkennbar, welches zur Abwicklung herangezogen werden könnte, sodass die S GmbH seit 1. Dezember 1996 durch ihre Vollbeendigung erloschen sein muss, weil die Löschung im Firmenbuch - wie die Bw. selbst vor-

bringt - nur deklarativ ist (vgl. VwGH vom 5. Dezember 1991, ZI. 91/170091). Selbst für den sehr unwahrscheinlichen Fall, dass infolge geringfügisten Aktivvermögens die Rechtspersönlichkeit im fraglichen Zeitraum noch aufrecht gewesen wäre, vermochte die Bw. bislang nicht darzulegen, wie die S GmbH ohne die erforderlichen Betriebsmittel, wie Werkzeuge, Maschinen und sonstige Materialien in der Lage gewesen sein soll, die fraglichen Arbeiten durchzuführen und wie es des S GmbH möglich gewesen sein soll, ohne hinreichendes Kapital Subunternehmer, Schwarzarbeiter oder Pfuscherpartien vorzufinanzieren, vor allem dann, wenn laut Bw. die Zahlung an die S GmbH erst nach Abschluss der Arbeiten, welche sich über einen Zeitraum von eineinhalb Monaten erstreckt haben sollen, vereinbart worden sei. Zu diesen Fragen könnte bestenfalls der Geschäftsführer der S GmbH GB bzw. der angebliche Handlungsbevollmächtigte Dipl. Ing. HF - soweit dieser tatsächlich existiert - Auskunft erteilen, nicht jedoch der Zeuge D, der offenkundig selbst nicht in der Lage ist, seinen angeblich langjährigen Geschäftspartner für die Bw. stellig zu machen. Die Einvernahme von GB und Dipl. Ing. HF ist jedoch infolge deren Unauffindbarkeit nicht möglich. Dies wurde von der Bw. außerdem auch nicht beantragt. Der Zeuge D könnte höchstens aussagen, dass jemand unter dem Namen Dipl. Ing. HF namens der S GmbH aufgetreten sei. Im Hinblick auf die melde- und abgabenbehördlichen Abfrageergebnisse ist auch nicht zu erwarten, dass der Zeuge D zur Klärung der Identität und tatsächlichen Existenz des Dipl. Ing. HF sowie dessen Befugnisse gegenüber der S GmbH beitragen kann, da Dipl. Ing. HF offenkundig auch für D nicht greifbar ist. Andernfalls hätte die Bw. Dipl. Ing. HF über D als Zeuge stellig gemacht. Die Klärung der Frage der Existenz- bzw. der Befugnisse von Dipl. HF ist jedoch nur dann relevant (subsidiäres Beweisthema), wenn zuvor die tatsächliche Existenz der S GmbH und damit auch deren Fähigkeit zur Leistungserbringung (primäres Beweisthema) bewiesen worden wäre. Wenn die Bw. vermeint, die Abgabenbehörde habe nicht dargelegt, warum der Zeuge D zur Klärung des primären Beweisthemas keinen Beitrag leisten kann, so wird darauf verwiesen, dass ihr dies ausführlichst im Vorhalt vom 26. September 2002 unter Anschluss der maßgeblichen Beweismittel dargelegt wurde. Wenn die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung ausführt, die S GmbH sei zum fraglichen Zeitpunkt nicht unauffindbar gewesen, weil die postalische Unerschließbarkeit nur für das Finanzamt bestanden haben soll, nicht jedoch für die Geschäftspartner, zumal der Briefkasten für GB auch nach Aufkündigung des Mietverhältnisses in R 8 leicht zugänglich gewesen sei und GB mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit über einen Briefkastenschlüssel verfügt haben soll, so impliziert dies, dass der Postzusteller beim Einlegen der Poststücke in den Briefkasten sorgfältig überprüft haben muss, ob der Absender eine Behörde oder ein nichtbehördlicher Geschäftspartner sei. Derartig atypische und hältlose Behauptungen vermögen jedoch den Berufungssenat von einer postalischen Erreichbarkeit der S GmbH und damit von deren tatsächlichen Existenz nicht zu überzeugen, abgesehen davon,

dass dabei dem Postzusteller unterstellt wird, er hätte mit dem Geschäftsführer GB zusammengewirkt. Demzufolge erübrigt sich auch eine tiefschürfende Auseinandersetzung mit der Frage, ob trotz Fehlens eines Mietvertrages die postalische Erreichbarkeit der S GmbH ausreichend gewesen wäre, um einen Firmensitz der S GmbH an der Anschrift R 8 anzunehmen, womit auch der Hinweis der Bw. auf das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 24. April 1996, Zl. 94/13/0133 ins Leere geht. Es erübrigt sich außerdem auch die Erörterung der Frage, ob als Firmensitz die firmenbuchmäßige Anschrift R 8 oder der Ort der Geschäftsleitung heranzuziehen sei, da ab Beginn des Jahres 1997 weder an der Adresse R 8, noch an der Anschrift H 19/4 für die Abgabenbehörde bzw. für Dritte (z. B. befragte Nachbarn), noch sonstwo eine Geschäftstätigkeit bzw. Geschäftsleitung der S GmbH feststellbar war. Irrelevant ist auch, ob die Verlegung des Firmensitzes von R 8 nach H 19/4 bzw. die Betriebseinstellung nur zu dem Zweck dem Finanzamt angezeigt worden sei, um Prüfungs- und Vollsteckungshandlungen der Abgabenbehörde zu vereiteln.

Mit der bloßen Vermutung einer postalischen Erreichbarkeit der S GmbH an der Anschrift R 8 für deren Geschäftspartner vermochte die Bw. die Tauglichkeit des Zeugen zum primären und entscheidungsrelevanten Beweisthema nicht darzutun. Selbst wenn die Bw. vermeint, die negativ ausgefallenen melde- und abgabenbehördlichen Abfragen seien kein Beweis dafür, dass Dipl. Ing. HF nicht existiere bzw. unter einem Pseudonym aufgetreten sei bzw. es sei irrelevant, ob Dipl. Ing. HF unter einem Pseudonym aufgetreten sei, so oblag es dennoch der Bw., sich bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung zur S GmbH über die Identität des Dipl. Ing. HF über Vorlage eines Lichtbildausweises und über Vorlage einer Vollmachtsurkunde über dessen Befugnisse zu vergewissern. Dies schon deshalb, weil sie anhand des ihr angeblich vorgelegten Firmenbuchauszuges erkennen hätte müssen, dass Dipl. Ing. HF weder als Gesellschafter, noch als Geschäftsführer, noch als Prokurist im Firmenbuch eingetragen war. Gerade im Umstand, dass die Bw. weder die Einvernahme von Dipl. Ing. HF, noch von GB als Zeugen beantragt hat, lässt unter Bedachtnahme auf die Unauffindbarkeit dieser Personen laut behördlicher Abfragen sowie der Unauffindbarkeit und der Vermögenslosigkeit der S GmbH im fraglichen Leistungszeitraum erkennen, wie berechtigt die Zweifel der Abgabenbehörde an einer tatsächlichen Erbringung der fraglichen Leistungen durch die S GmbH sind. Vor allem steht es mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang, dass die Bw. bei Geschäften mit Rechnungsbeträgen von insgesamt S 384.000 brutto den Vertragsinhalt nicht vertraglich fixiert hat und auch sonst kein Schriftverkehr, wie schriftliche Anbote, Auftragsschreiben, Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc. über die Geschäftsbeziehung vorliegt, sondern lediglich eine mündliche Pauschalfixvereinbarung mit einer Firma schließt, obwohl der Bw. mangels dauerhafter Geschäftsbeziehung weder die S GmbH, noch der angebliche Handlungsbevollmächtigte Dipl. Ing. HF, der außerdem nur von einer einzigen Person, nämlich dem Zeugen D

identifiziert worden sein soll, bekannt gewesen ist. Auffällig ist dabei, dass der Zeuge D nicht in der Lage ist, Dipl. Ing. HF für die Bw. stellig zu machen. Obwohl die Bw. anhand des von Dipl. Ing. HF vorgelegten Firmenbuchauszuges erkennen musste, dass eine Person mit die sem Namen weder als Gesellschafter, noch als Geschäftsführer, noch als Prokurst eingetragen war, soll sie dennoch auf die bloße Empfehlung des Bauleiters D von der T GmbH das Risiko in Kauf genommen haben, dass diese Person (Dipl. Ing. HF) Rechnungen bzw. Abnahme-/Übergabeprotokolle unter einem Pseudonym zeichnet bzw. inkassierte Rechnungsbeträge mit einem Pseudonym quittiert. Auch wenn die Bw. vorbringt, dass für die zivilrechtliche Gültigkeit eines Werkvertrages die Schriftform nicht erforderlich sei, so hätte ein sorgfältiger Kaufmann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr schon aus Beweisgründen die Verträge schriftlich dokumentiert und die Geschäftsbeziehung durch schriftliche Korrespondenzen belegt.

Zu Unrecht rügt die Bw. die Abgabenbehörde, sie hätte ihr unzumutbare bzw. unerfüllbare Beweisaufträge erteilt, wenn sie selbst im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht zeitgerechte Beweisvorsorgen unter Verletzung der ihr zumutbaren Sorgfalt vernachlässigt hat. Wenn es ihr mangels entsprechender Vorkehrungen nunmehr nicht möglich ist, taugliche Zeugen wie z.B. den Geschäftsführer GB bzw. Dipl. Ing. HF stellig zu machen, so ist dieser Beweisnotstand von ihr selbst verschuldet worden.

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 anzusehen ist oder nicht. Leugnet die Partei eine für sie nachteilige Tatsache, muss die Abgabenbehörde den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich – mathematisch exakten Sinn nachweisen (VwGH 19. Mai 1992, 91/14/0089, ÖStZB 1992, 900; 23. Februar 1994, 92/15/0159, ÖStZB 1994, 590). 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 (VwGH vom 24. März 1994, 92/16/0142, ÖStZB 1994, 612).

Die Bw. stellt in ihrer Berufung vier Möglichkeiten einer Leistungserbringung als gleichwahrscheinlich gegenüber. Drei wahrscheinliche Möglichkeiten betreffen eine Leistungserbringung durch die S GmbH, auch wenn diese zum fraglichen Zeitpunkt keine Dienstnehmer bei der Krankenkasse angemeldet habe (Leistungserbringung durch Subunternehmen, unangemeldete Dienstnehmer bzw. Schwarzarbeiter oder Pfuscherpartien der S GmbH). Als vierte Variante stellt die Bw. die Möglichkeit, dass die beiden Eingangsrechnungen Scheinrechnungen seien und die in Rechnung gestellten Arbeiten von eigenen Schwarzarbeitern erbracht wurden den drei anderen Möglichkeiten als gleichwahrscheinlich gegenüber und rügt die Abgabenbehörde, dass sie nicht begründet habe, warum sie gerade die zuletzt genannte Möglichkeit für überwiegend wahrscheinlich bzw. gewiss halte. Ohne Beweis führt die Bw. dabei u.a. ins Tref-

fen, dass der Geschäftsführer der Bw. aufgrund seiner Ausbildung nicht fähig gewesen sei, ein Bauvorhaben von entsprechender Komplexität zu planen und zu koordinieren. Weiters behauptet die Bw., dass gerade das Fehlen von Kostenvoranschlägen sowie die allfälligen Mängel der Rechnungen und der Abnahme/Übergabeprotokolle ein Beweis dafür sein sollen, dass die S GmbH tatsächlich die fraglichen Leistungen erbracht hätte. Würden Scheinrechnungen vorliegen, hätte man auf die Ausstellung unverdächtiger Beweisstücke besonderen Wert gelegt.

Auch mit diesen haltlosen Behauptungen ist es der Bw. im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nicht gelungen, den Berufungssenat vom tatsächlichen Bestand der fraglichen Geschäftsbeziehung zur S GmbH zu überzeugen. Vielmehr belegen die eingangs dargestellten, durch Beweise abgesicherten abgabenbehördlichen Ermittlungsergebnisse die Unwahrscheinlichkeit der behaupteten Geschäftsbeziehung.

Wenn die Bw. außerdem über Vorhalt vorbringt, das Interesse an einer rascheren Fertigstellung sei vorrangig gewesen und allfällig wegfallende Gewährleistungsansprüche seien deshalb akzeptiert worden, dann spricht die Erfahrung des täglichen Lebens dafür, dass auf die Gewährleistungsansprüche nicht unentgeltlich verzichtet werde. Warum sollte die Bw. eine vermögenslose und unauffindbare Firma wie die S GmbH mit der Fortführung der von der T GmbH begonnenen Arbeiten betrauen und trotz fraglicher Gewährleistungsansprüche den voll in Rechnung gestellten Preis bezahlen, wenn diese Arbeiten andere Arbeitskräfte billiger erbringen. Gerade diese Überlegung lässt im Zusammenhang mit den vorangegangenen Senatserwägungen von den vier Möglichkeiten, welche die Bw. ins Treffen geführt hat, genau die vierte Möglichkeit, nämlich die Erbringung der fraglichen Leistungen durch von der Bw. beauftragte andere (vor allem billigere) Leistungserbringer und damit das Vorliegen von Deckungsrechnungen am wahrscheinlichsten erscheinen. Der Berufungssenat stellt hiebei fest, dass die Unselbständigkeit der tatsächlichen Leistungserbringer nicht erwiesen ist. Für die Schätzung der tatsächlichen Betriebsausgaben ist dies jedoch irrelevant. Aufgrund der im Berufungsverfahren vorgelegten Fotos bestehen für den Berufungssenat grundsätzlich keine Zweifel, dass die fraglichen Arbeiten auch gegenüber der Bw. erbracht wurden, nicht jedoch von der S GmbH bzw. von der S GmbH beauftragte Subunternehmer, Pfuscherpartien oder Schwarzarbeiter. Zu Recht hat daher die Betriebsprüfung angesichts der eingangs aufgezeigten Ungewöhnlichkeiten anhand des äußeren Erscheinungsbildes die fraglichen Rechnungen der S GmbH als Schein- bzw. Deckungsrechnungen qualifiziert, welche nur zum Zweck erstellt worden sein können, die gegenüber den Rechnungsbeträgen wesentlich geringeren Betriebsausgaben für die tatsächlichen Leistungserbringer und zusätzlich lukriertes Schwarzgeld zum Ausgleich für die wegfallenden Gewährleistungsansprüche als Betriebsausgaben zu belegen bzw. abzudecken. Aus diesem Grunde wurden im

Schätzungswege 50 % der Rechnungsnettobeträge als Betriebsausgabe der Bw. in Abzug gebracht. Die Bw. stellte in der Berufungsverhandlung dies insoweit außer Streit, als die nicht anerkannte Vorsteuer als Hinzurechnung nur mit S 32.000 anstatt mit S 64.000 zu bemessen ist. Der Betriebsprüfer hat dieser Art von Schätzung in der Berufungsverhandlung zugestimmt, sodass der Berufung diesbezüglich Folge gegeben wird. Bezüglich der zweiten Hälfte des Rechnungsbruttobetrages, welcher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen ist, liegen jedoch in gleicher Höhe Mehrgewinne vor, die dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden. Verfehlt ist daher das Vorbringen der Bw., es bestünde kein Grund für die Versagung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen, weil sie gemäß § 162 BAO einer Empfängerbenennung entsprochen hätte, da infolge der unbewiesenen Leistungsbeziehung zur S GmbH die Rechnungsbeträge nur insoweit Betriebsausgaben darstellen können, als sie für die tatsächlichen und billigeren Leistungserbringer aufgewendet wurden. Soweit Betriebsausgaben nicht vorliegen, stellt sich das Erfordernis einer Aufforderung zur Empfängerbenennung gar nicht. Daher geht auch der Hinweis der Bw. auf das Verwaltungsgerichtshofurkenntnis vom 25. April 2001, Zl. 98/13/0081, 0099 ins Leere.

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

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

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Hiezu ist gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, 410, 618/77 ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich, welcher gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78, bzw. vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann. Es genügt dazu ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993, Zl. 90/13/0155, allesamt in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 7. Auflage, 2000, Seite 326).

Werden im Zuge einer Betriebsprüfung Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, so ist gemäß Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1982, 81/13/0072 und 24. März 1998, 97/14/0119 (ÖStZB 1998, 737), davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen im Verhältnis ihrer Beteiligungen zugeflossen sind (oa. Doralt/Ruppe S 327). Wie sich aus den vorherigen Feststellungen ergibt, hat die Bw. Mehrgewinne in Höhe der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge abzüglich der tatsächlich an die billigeren Leistungserbringer bezahlten (geschätzten) Entgelte erzielt, die infolge der behaupteten Barzahlung an Dipl. Ing. HF aus der Kassa entnommen und damit dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden. Diese Vermögensminderung wurde vom geschäftsführenden Gesellschafter PT als Organ der Bw. geduldet. In der Berufungsverhandlung brachte die Bw. jedoch vor, dass die von ihr als Haftungspflichtige abzuführende Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter eingefordert werde und somit nicht Bestandteil der verdeckten Ausschüttung sei. Da laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 2000, Zl. 97/13/0140 (ÖStZB 2001/332) die ernsthafte Erklärung der Gesellschaft, die Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter einzufordern, genügt, auch wenn die Einforderung nicht bilanziert wurde, war daher der Berufung auch in diesem Punkt statzugeben. Demzufolge ist für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 laut Berufungsentscheidung folgende verdeckte Ausschüttung zur Kapitalertragsbesteuerung heranzuziehen (Beträge in Schilling):

Rechnungsbeträge netto	320.000,00
abzüglich anerkannte Betriebsausgaben	-160.000,00
<u>zuzüglich halbe Vorsteuer lt. Antrag der Bw.</u>	<u>32.000,00</u>
verdeckte Ausschüttung laut Berufungsentscheidung	192.000,00

Da es überdies keine konkreten Hinweise dafür gibt, dass die Mehrgewinne ausschließlich vom geschäftsführenden Gesellschafter PT inkassiert wurden, ist jedoch entgegen der diesbezüglich im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellung davon auszugehen, dass - abgesehen von § 24 Abs 1 lit b BAO, wonach bei Treuhandverhältnissen Wirtschaftsgüter dem Treugeber (vorliegend sohin 50% an GP) zuzurechnen sind - sie den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung, d. h. zu 50 % an PT und zu 50 % an GP zugeflossen sind.

Bezüglich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 stellt der Berufungssenat grundsätzlich fest, dass die Bw. nicht bestreitet, dass in der für das Jahr 1997 eingereichten Umsatzsteuererklärung, die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Vorsteuern in Höhe von S 64.000 in Abzug gebracht wurden. Infolge des fehlenden Leistungsaustausches zwischen der S GmbH und der Bw. wurden im Zuge der erklärungsgemäßen Vorschreibung der Umsatzsteuer für das Jahr 1997 mit Bescheid vom 26. April 1999 diese Vorsteuerbeträge unrichtigerweise anerkannt. Im Hinblick auf die zu Unrecht vorgenommene Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 1997 mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 (siehe dazu Punkt 1.2.) ist jedoch auch der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 20. Oktober 1999 aufzuheben. Infolge der Aufhebung dieses Bescheides war daher die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 als unzulässig geworden zurückzuweisen.

5. Bescheidabänderungen

Infolge der vorstehenden Entscheidungsgründe waren die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 wie folgt abzuändern:

	1994, öS	1995, öS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.	-25.480,00	308.122,00
abzüglich nichtabzugsfähiger Aufw. lt Bp.	-33.960,00	-266.760,00
zuzüglich nichtabzugsfähiger Aufw. lt. BE	13.200,00	78.000,00
abzüglich Umsatzsteuernachforderung 1995		<u>-60.068,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	-46.240,00	59.294,00
Verlustvortrag		<u>-59.294,00</u>
zu versteuerndes Einkommen	0,00	0,00
Einkommen gerundet	0,00	0,00
Körperschaftsteuer (Mindestkörperschaftsteuer)	15.000,00	15.000,00
Anzurechnende Steuerabzugsbeträge lt. Erklärung	-11,00	-4.716,00
Abgabenschuld in Schilling	14.989,00	10.284,00
Abgabenschuld in Euro	€ 1.089,29	€ 747,37

Ebenso war der angefochtene Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Jänner 1997 bis Juli 1997 wie folgt abzuändern:

	1997, öS
verdeckte Ausschüttung laut BE	192.000,00
davon 25% KEST in Schilling	48.000,00
Kapitalertragsteuer in Euro	€ 3.488,3

Im Sinne der in der Berufungsverhandlung erfolgten Einschränkung der Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. Dezember 2003