



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB., gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch Y., betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume August, Oktober 2001 und Februar, Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Den angefochtenen Bescheiden liegt das Ergebnis einer Umsatzsteuersonderprüfung nach § 151 Abs. 3 BAO zu Grunde, deren Ergebnisse in der Niederschrift vom 29. September 2003 zusammengefasst wurden. In seinen Ausführungen zu Tz. 1.1 betreffend Fremdarbeiten der Firma B. wurden die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen vom 6. August 2001 in Höhe von 23.000 S, vom 15. Oktober 2001 in Höhe von 8.000 S und vom 25. Februar 2002 in Höhe von 4.000 Euro nicht anerkannt, weil der Prokurist dieser Firma anlässlich seiner Einvernahme vom 25. November 2002 gegenüber der Betriebsprüfung angegeben habe, diesen lägen keine Leistungen zu Grunde. Den Beteuerungen der Bw., wonach die Angaben des Prokurstens eine reine Lüge wären, weil es sich um einen Selbstschutz eines bereits einschlägig vorbestraften Finanztäters handle, der von der Abgabenbehörde zur Falschaussage verleitet wurde, wurde kein Glauben geschenkt.

Ein weiterer Punkt betrifft die Geschäftsbeziehungen der Bw. zu F.. Für den Leistungszeitraum Juni 2002 wurden am 12. Dezember 2002 in den AR 192-198/2002 Entgelte von insgesamt

105.300 Euro in Rechnung gestellt. Laut Leistungsbeschreibung handelte es sich um „Bestandszeichnungen, Nutzflächenberechnungen und Bestandsaufnahmen über Sanierungsleistungen“ an verschiedenen Bauprojekten in Bruck und Weiz. Anlässlich einer näheren Befragung über die Leistungen der Bw. gab deren Geschäftsführer an, Nutzflächenberechnungen auf Blättern geleistet zu haben, die der Student, dessen Namen ihm nicht mehr erinnerlich sei, auf die vom Zivilingenieur beigestellten Formulare und Vorlagen übertragen hätte. Er könne aber nicht mehr sagen, ob er 1.000 oder 2.000 Stunden daran gearbeitet habe. Auf den Vorhalt der Betriebsprüfung, wonach diese Differenz ca. 62 Arbeitstage/16 Stunden betrage, meinte sein Anwalt, der Geschäftsführer mache aus betriebswirtschaftlichen Gründen über den Arbeitsumfang keine Angaben. Zu dem als Mitarbeiter eingesetzten Studenten befragt, gab er an, diesen über eine Anschlagtafel gefunden zu haben. Der Student habe sehr viel Zeit in diese Tätigkeit investiert, aber kein Geld dafür bekommen, weil er Praxis sammeln wollte. Bezuglich des Geldflusses der Rechnungen wurde festgestellt, dass lediglich die Faktura AR 197/2002 in Höhe von 17.640 Euro (brutto) über das Bankkonto der Bw. einging, während die restlichen Beträge über 108.720 Euro lt. Kassabeleg 233 vom 30. Dezember 2002 bar vom Leistungsempfänger entrichtet wurden. Die Bw. wies laut Kassabuch zum Bilanzstichtag einen buchmäßigen Bargeldbestand von 139.445,36 Euro auf. Weitere Kassastände per 31. Jänner und 31. März 2003 waren 162.771,69 Euro und 155.949,68 Euro. Anlässlich der Betriebsprüfung wurde am 14. April 2003 eine rechnerische Ermittlung des buchmäßigen Kassenbestandes von 157.381,25 Euro vorgenommen, dem ein tatsächlicher von 110,37 Euro gegenüber stand. Über den Verbleib der Mittel befragt, gab der Geschäftsführer an, ca. 40.000 Euro an den Masseverwalter R. bezahlt und ca. 70.000 Euro an Schulden beglichen zu haben. Warum diese Fragen überhaupt gestellt würden, verstehe er nicht, denn schließlich könne er das Geld auch verbrennen. Weitere Auskünfte hinsichtlich Kassenführung und Verrechnungskonto könne sein steuerlicher Vertreter geben. Auf Grund dieser Umstände seien die strittigen Leistungen weder von der Bw. noch von ihrem Geschäftsführer, sondern von Studenten erbracht worden. Um diese Aufwendungen mit vorsteuergerechten Rechnungen in der Buchhaltung des Leistungsempfängers unterzubringen, seien diese streitgegenständlichen Fakturen erstellt worden. Im Übrigen seien die Angaben des Geschäftsführers über den Geldfluss unglaublich, weil hinsichtlich der Barentnahme von 108.720 Euro keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen. Die vom Geschäftsführer beschriebene Vorgangsweise zur Aufwahrung, Entnahme und Verwendung des Geldes entbehre jeder nachvollziehbaren Grundlage. Aus den zum Beweis seines Vorbringens angeführten Unterlagen sei zu entnehmen, dass es sich dabei um am Computer erstellte Berechnungen handelte. Auf Grund der von der Betriebsprüfung angestellten Berechnung nach geleisteten Arbeitsstunden, wäre

ein Stundensatz von 210,60 Euro letztlich zur Fakturierung gekommen, was völlig unrealistisch sei, weil die Fachingenieurstunde von der Bw. mit ca. 66 Euro angesetzt wurde.

Die Behauptung, dass die Flächenberechnungen zuerst handschriftlich vom Geschäftsführer der Bw. erstellt und dann vom „Studenten“ eingetragen wurden, wurde als nicht glaubwürdig angesehen. Was die mit der vom Auftraggeber beigestellten Digitalkamera aufgenommenen Bilddokumentationen anlange, könne allenfalls das Fotografieren der Häuser der Bw., das einem Arbeitsaufwand von ein paar Stunden entspreche, angenommen werden. Auf Grund dieser Würdigungen kam das Finanzamt zum Schluss, die ausgestellten Rechnungen seien als so genannte Scheinrechnungen zu werten. Daher sei die Steuerschuld auf Grund des § 11 Abs. 14 UStG 1994 entstanden.

In der Gesamtauswirkung des Prüfungsergebnisses wurde die Steuerschuld auf Grund von Lieferungen und Leistungen vermindert und durch eine nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 ersetzt sowie Vorsteuern aus den oben angeführten Vorleistungen aberkannt.

In ihrer Berufung gegen die oa. Bescheide führte die Bw. aus, die Leistungen der Firma B. vom 6. August 2001 mit Kassabeleg vom 3. September 2001 bezahlt zu haben. Außerdem sei diese durch die Ausgangsrechnung Nr. 19/2001 belegt, wodurch das Grundgeschäft bescheinigt sei. Ähnlich verhält es sich bei den übrigen im Zweifel gezogenen Vorleistungen, den Entfeuchtungsarbeiten vom 15. Oktober 2001 und den CD-Reinigungsarbeiten vom 25. Februar 2002.

Die Glaubwürdigkeit des Prokuristen der rechnungsausstellenden Firma sei auf Grund seines Vorlebens insbesondere wegen seiner Verurteilung wegen fahrlässiger Krida und seiner getätigten Schwarzgeschäfte in Zweifel zu ziehen. Weiters seien seine Angaben über die Ausstellung von Gefälligkeitsrechnungen insofern widersprüchlich, weil er einerseits von einem 10%-Deal spricht und andererseits er bei einem konkreten Geschäft weniger als die vereinbarten 10% erhalten hätte. Im Übrigen wird auf einen Versicherungsfall vom 23. Jänner 2000 und einen anderen vom 8. Februar 2000 Bezug genommen, wonach es sich bei der B. um keine Gefälligkeitsrechnungen, sondern um Rechnungen tatsächlicher Leistungen gehandelt hätte. Aus einem Detektivbericht gehe hervor, der Prokurist sei entgegen seinen Aussagen tatsächlich gewerblich tätig geworden. Die Betriebsprüfung habe angegeben, die Firma B. sei im Besitz von Entfeuchtungsgeräten, deren Anzahl über den Umfang der Rechnung vom 8. Februar 2001 an die Bw. verkauften hinausgehe, wonach der Schluss nahe liege, diese auch eingesetzt zu haben.

Was die Leistungen der Bw. an das Ziviltechnikerbüro anlangt, lägen diesen Angebots- und Auftragerteilungsschreiben zu Grunde, welche beigeschlossen wurden. Die von der Betriebsprüfung kritisierten Stundensätze unterliegen keiner staatlichen Regelung und es sei

wirtschaftliche Praxis, dass es Aufträge gebe, die einen hohen Deckungsbeitrag und solche, die sogar einen Verlust bringen können. Selbst die Gebarung des mit den erbrachten Leistungen in Zusammenhang stehenden Geldflusses könne nicht dem Geschäftsführer der Bw. zur Last gelegt werden, nur weil er seiner Mitarbeiterin, die das Kassabuch führte, nicht erzählt habe, dass ein hoher Bargeldbestand vorhanden sei und diese daher keinen Eintrag vornehmen können, denn es sei nicht üblich, seiner Sekretärin zu erzählen, welcher Bargeldbestand vorhanden sei. Die Betriebsprüfung hätte bei einem Auftraggeber den Sachverhalt vor Ort geprüft und festgestellt, dass entsprechende Leistungen tatsächlich erbracht, verrechnet und bezahlt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Leistungen aus der Eingangsrechnung vom 6. August 2001: Die Tatsache, dass die Zahlung für die angebliche Leistung mit Kassabeleg vom 3. September 2001 von der Bw. bar bezahlt und die Leistung durch die Ausgangsrechnung Nr. 19/2001 belegt wurde, vermag einen Leistungsaustausch letztlich noch nicht zu beweisen, denn der Prokurist der Firma B. hält in seiner Verdächtigenvernehmung vom 25. November 2002 ausdrücklich und differenzierend fest, welchen Fakturen eine tatsächliche Leistungsbeziehung zu Grunde zu legen sei, welche überhöht und welche aus bloßer Gefälligkeit ausgestellt wurden. Bei den hier strittigen gab er an, diese seien nur zur internen Vorlage für die Versicherung bestimmt gewesen.

Außerdem kann es durchaus möglich sein, dass derartige Leistungen durch eigene Betriebsmittel und Arbeitsnehmer der Bw. erbracht wurden. Im Übrigen wurde festgestellt, dass die vermeintlich leistende Firma laut Auskunft der Gebietskrankenkasse keine Dienstnehmer zur Pflichtversicherung gemeldet hatte. Es ist lediglich der Prokurist als geringfügig Beschäftigter tätig. Bei Annahme eines Stundensatzes von 300 S, wären 383 Arbeitsstunden zur Verrechnung gelangt, was auf Grund der personellen Kapazitäten der Firma B. , mit nur einem geringfügig Beschäftigten kaum möglich erscheint.

Was die Entfeuchtungsarbeiten in der Rechnung vom 15. Oktober 2001 anlangt, war dem Berufungsvorbringen, welches insbesondere die Tatsache ins Treffen führt, der Prokurist sei bei anderen Entfeuchtungsarbeiten in Klöch und Rattenberg gesehen worden, ebenfalls nicht zu folgen, weil mit dieser wohl nur indirekten Beweisführung der konkrete Leistungsaustausch der strittigen Rechnung nicht abgeleitet werden kann. Im Übrigen steht auch dieser Hinweis nicht im Widerspruch zur Verdächtigenverantwortung als dort diese Arbeiten zum Teil bejaht, während sie für die hier strittigen Leistungen ausdrücklich verneint wurden.

Ähnliches gilt für das Reinigen von ca. 6.200 Stück CD in der Rechnung vom 25. Februar 2002. Unter Annahme der in der Ausgangsrechnung verrechneten Leistungen

wären hierfür ungefähr 518 Stunden erforderlich gewesen, was von einem Einmann-Unternehmen kaum möglich gewesen wäre, weil es ca. 12-13 Arbeitswochen á 40 Stunden benötigt hätte.

Den von der Bw. monierten Widerspruch in seiner Aussage, wonach bei dem von der Betriebsprüfung erwähnten „10%-Deal“ (d.h. der Prokurist hätte für die Ausstellung von Scheinrechnungen eine Provision in dieser Höhe bezogen) bezogen auf die dort erwähnten von der Versicherung erhaltenen 2 Mio. S er lediglich 0,1 Mio. S für sich behalten hätte, dies einen Widerspruch darstelle, so ist dies an sich richtig, allerdings könnte es sich auch nur um eine ungefähre „Provisionsvereinbarung“ gehandelt haben, die nicht in allen Fällen mathematisch exakt durchgeführt wurde. Damit kann keineswegs auf eine unrichtige Aussage des Prokuristen hinsichtlich der nicht erbrachten Vorleistungen geschlossen werden. Daher vermögen die Ausführungen zur Person des Prokuristen nichts dazu beitragen, eine Leistungsbeziehung letztendlich zu bescheinigen. Die von der Bw. für ihre Ansicht ins Treffen geführten Tätigkeiten wurden von diesem ohnehin zugestanden und können daher seine Glaubwürdigkeit nicht erschüttern.

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, 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 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser nicht im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/14/0159).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 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, abziehen. Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Fehlt es daran, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 schuldet. Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist jedoch auch dann unzulässig, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (Ruppe, UStG 1994³, § 12, Tz. 35).

Was die von der Bw. an das Ziviltechnikerbüro in Rechnung abgerechneten Leistungen für Bestandszeichnungen und Nutzflächenberechnungen vom 12. Dezember 2002 für den Leistungszeitraum Juni 2002 betrifft, ist davon auszugehen, dass die Bw. bzw. deren Geschäftsführer diese nicht erbracht hat. Eher unglaublich erscheint der Erklärungsversuch des Geschäftsführers der Bw., nicht mehr sagen zu können, ob er 1.000 oder 2.000 Stunden für diesen Auftrag, der ca. ein Jahr vor seiner Aussage ausgeführt worden sein soll, gearbeitet hat. Ebenso dunkel und fadenscheinig ist auch die Erklärung, den Namen des Studenten, der angeblich die auf Blättern handschriftlich gemachten Nutzflächenberechnungen auf die vom Auftraggeber beigestellten Vorlagen auf den Computer übertragen hätte, nicht zu kennen. Unstimmig erscheint seine Ausführung über den Studenten, der seine Arbeit auf einer Anschlagtafel auf der Universität angeboten habe, dass dieser kein Geld erhalten habe, obwohl er sehr viel Zeit in diese Tätigkeit investiert habe. Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass konkrete Fragen der näheren Ausgestaltung der Leistungsbeziehung vom Geschäftsführer nur sehr vage beantwortet werden konnten, was mit dem bloßen Vorliegen von Erinnerungslücken nicht erkläbar ist. Ebenso deuten die von der Betriebsprüfung aufgezeigten Ungereimtheiten des Geldflusses – Barzahlung über 108.720 Euro laut Kassabeleg 233 vom 30. Dezember 2002, welcher letztlich zu einem buchmäßigen Bargeldbestand per 31. Dezember 2002 von 139.445,36 Euro geführt hat, der sich durch Aufsummierung der Kassenbelege vom April 2003 zu einem rechnerischen Kassenbestand von 157.381,25 Euro erhöhte. Ein durchgeföhrter Kassensturz d.h. körperliche Aufnahme des tatsächlichen Kassenbestandes ergab einen Bargeldbestand von 110,37 Euro. Auf die Differenz angesprochen, meinte der Geschäftsführer ca. 40.000 Euro an den Masseverwalter und ca. 70.000 Euro an Schulden beglichen zu haben. Welche Schulden dies gewesen seien, könne er nicht mehr angeben. Im Übrigen wisse hinsichtlich Kassenführung und Verrechnungskonto ihr steuerlicher Vertreter Bescheid. In diesem Zusammenhang übersieht die Bw., dass von ihr Fragen über Vorgänge wesentlicher geschäftlicher Gebarung nur unvollständig beantwortet wurden. Warum der steuerliche Vertreter über den Verbleib der Barmittel besser als der verantwortliche Geschäftsführer Auskunft geben könne, bleibt unerklärlich und deutet darauf hin, dass die tatsächlichen Vorgänge mit den buchmäßigen nicht übereinstimmen. Abgesehen davon ist schon die Tatsache derartig hoher Bargeldbewegungen ungewöhnlich, da eine Rechnung ohnehin über die Bank überwiesen wurde. Daher ist die Beweiswürdigung des Finanzamtes nicht zu beanstanden, dass es sich um so genannte „Gefälligkeitsfakturen“ handelt, um dem Leistungsempfänger Vorsteuern und Betriebsausgaben zu verschaffen.

Bei der vorgeschriebenen Umsatzsteuer handelt es sich um eine Entstehung der Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung und nicht aus erbrachten Lieferungen und Leistungen (VwGH

27.9.1995, 92/13/0310; 19.1.2005, 2000/13/0162). Wird in solchen Fällen eine Rechnung mit gesondertem Vorsteuerausweis gelegt, so schuldet der Aussteller den ausgewiesenen Steuerbetrag. Diese Sanktion kann – dem Wortlaut zufolge – durch Berichtigung oder Zurückziehung der Rechnung nicht vermieden oder rückgängig gemacht werden, obwohl der Leistungsempfänger nie zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Liegt eine missbräuchliche Rechnungslegung vor, dann schuldet der Aussteller den ausgewiesenen Steuerbetrag auch dann, wenn er uneinbringlich geworden ist: eine Berichtigung nach § 16 kommt nicht in Betracht (Ruppe, UStG 1994³, § 11, Tz. 142). Die vorzuschreibende Umsatzsteuerzahllast bleibt der Höhe nach unverändert, weshalb auch die Bw. durch die Prüfungsfeststellung der Betriebsprüfung in diesem Punkte materiell nicht beschwert erscheint.

Daher war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 11. Mai 2006