

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. N in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des FA Baden Mödling vom 3. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 und Festsetzung von Umsatzsteuer 1-3/2007 sowie vom 9. Dezember 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (damals Berufung) wird als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betrieb in der Rechtsform einer GmbH ein Reinigungsunternehmen. Laut offenem Firmenbuch war Herr Murat R ab Gründung 2004 bis Oktober 2010 gemeinsam mit einer weiteren Person Geschäftsführer und zur Hälfte Gesellschafter und ist ab Oktober 2010 Gesellschafter zu einem Dritt. Die Beschwerde betrifft die Jahre 2006 und 2007. Großteils beschwerdegegenständlich sind die Nichtanerkennung von Vorsteuern wegen Rechnungsmängeln sowie Kapitalertragsteuer.

a) Nachschau

Der von der belangten Behörde (bel. Beh.) aufgenommenen **Niederschrift vom 7. November 2008** über das Ergebnis der Nachschau bei der Beschwerdeführerin (Bf.); Dauerbelege Seite 3ff) ist zu entnehmen:

Tz 1 Telefonrechnungen:

In den Telefonrechnungen seien für das Personaltelefon Ferngespräche und Roaminggebühren verrechnet worden. Da Herr R bei einer Besprechung mitgeteilt habe, dass dieses Telefon je nach Bedarf einem Mitarbeiter für einen Tag übergeben werde, damit dieser erreichbar sei und er die Telefonrechnungen nicht im Hinblick auf Auslandsgebühren kontrolliere, würden 10 % der Telefonkosten nicht anerkannt. Dies ergebe folgende Vorsteuerberichtigung (diese und alle folgenden Beträge in Euro):

2006:	50,53
01-03/2007:	14,34

Tz 2. X KEG:

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG sei bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10.000,00 Euro übersteigen würden, die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) anzugeben. In § 11 Abs. 1 Z 6 UStG sei geregelt, dass die Rechnung auch die vom Finanzamt erteilte UID-Nummer des Rechnungsausstellers zu enthalten habe. Auf der Rechnung Nr. 2054-10 vom 30. Oktober 2006 der Firma X KEG über 10.200 Euro zzgl. 20 % USt würden beide UID-Nummern fehlen. Die Firma X KEG habe keine Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse angemeldet, könne also auch nicht die in Rechnung gestellte Leistung erbracht haben. Daher liege dieser Rechnung kein Leistungsaustausch zu Grunde. Es sei deshalb der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren. Dies ergibt folgende Vorsteuerberichtigung:

2006:	2.040
-------	-------

Tz 3 Z reinigung:

Die Rechnungen der Firma Z reinigung in Adresse1, mit den Nummern 2006/0919777, 2006/091978, 2006/102078, 2006/102079, 2006/11359 aus 2006 mit einem Gesamtbetrag von 54.248 Euro zzgl. 10.849,60 Euro USt, sowie die Rechnungen Nr. 03/958, 03/959 aus 2007 mit einem Gesamtbetrag von 27.540 Euro zzgl. 5.508 Euro USt, würden nicht den Vorschriften des § 11 Abs. 1 Z 2 UStG entsprechen. Bei diesen Rechnungen sei die angegebene UID-Nummer nicht ident mit dem Rechnungsaussteller. Laut Auskunft des Geschäftsführers [der Bf.], Herrn R, sei zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung auch keine UID-Abfrage durchgeführt worden. Ab 05/2006 seien von der der UID-Nr. zugeordneten Person keine Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse gemeldet gewesen. Diese könne also auch nicht die in Rechnung gestellte Leistung erbracht haben. Die der UID-Nr. zugeordnete Person selbst sei seit 21. November 2006 im Bundesgebiet polizeilich nicht gemeldet. Daher liege dieser Rechnung kein Leistungsaustausch zu Grunde. Es sei deshalb der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren. Dies ergebe folgende Vorsteuerberichtigung:

2006:	10.849,60
01-03/2007:	5.508,00

Tz 4 Berechnung der abziehbaren Vorsteuer:

	2006	01-03/2007
lt. Vlg.	46.023,00	8.030,48

Niederschrift:

Punkt 1	-50,53	-14,34
Punkt 2	-2.040,00	
Punkt 3	-10.849,60	-5.508,00
	33.082,87	2.508,14

Tz 5 Verdeckte Ausschüttung:

Wie unter Tz 2 und 3 ausgeführt, bestehe bei den angeführten Rechnungen der begründete Verdacht, dass es sich um Scheinrechnungen handle, die darin angeführten Leistungen nie erbracht und daher die angeführten Beträge auch nie bezahlt worden seien. Abgesehen von der Tatsache, dass die Firma X KEG. steuerlich nicht erfasst und daher keine UID-Nr. erteilt worden sei, sei es im normalen Geschäftsbetrieb unwahrscheinlich, einen Betrag in der Höhe von 12.240 Euro bar auszubezahlen. Bei der Firma Z reinigung sei Herrn R nur ein Herrn A bekannt, mit dem er telefonischen Kontakt gehabt habe. Da die der UID-Nummer zugeordnete Person seit 21. November 2006 im Bundesgebiet nicht mehr polizeilich gemeldet sei, könne er ab diesem Zeitpunkt auch keine Barzahlungen vorgenommen haben. Bei beiden Firmen könne Herr R keinerlei Angaben über die ihm überlassenen Arbeitskräfte machen. Es gebe keinerlei Aufzeichnungen über die Namen, Geburtsdaten, Versicherungsnummern, "etc". Aus den oben genannten Gründen seien die ausbezahlten Beträge als verdeckte Ausschüttung behandelt worden. Laut Herrn R werde die Kapitalertragsteuer vom Unternehmen getragen.

Dies ergebe folgende Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer:

2006 77.337,60

01-03/2007 33.048,00

b) Bescheide

Die bel. Beh. folgte diesen Feststellungen und erließ die angefochtenen Bescheide und zwar nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens am selben Tag **3. Dezember 2008** einen geänderten **Umsatzsteuerbescheid 2006** (Akt 2006 Seite 25f) und den Bescheid über die **Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-3/2007** (Akt 2007 Seite 24f) sowie den **Haftungsbescheid vom 9. Dezember 2008** gemäß § 95 EStG betreffend **Kapitalertragsteuer 2006 und 2007** (Akt 2007 Seite 26f).

Vorsteuer 2006:

Erstbescheid	B.v. 3.12.2008	Diff.
46.023,68	33.083,55	12.940,13

Kapitalertragsteuer:

2006		
X KEG		
brutto		12.240,00
Zreinigung		
Summe:		
netto	54.248,00	
USt	10.849,00	
brutto		65.097,00
		77.337,00
2007		
Zreinigung		
Summe:		
netto	27.540,00	
USt	5.508,00	
brutto		33.048,00

KEST	2006	2007
	77.337,60	33.048,00
Steuersatz 33,3(3)%	25.777,00	11.015,00

Im Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 9. Dezember 2008 wurde die Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten von Murat R im Ausmaß von 36.792 Euro in Anspruch genommen:

2006	Kapitalertragsteuer	25.777,00
2007	Kapitalertragsteuer	11.015,00
	Summe	36.792,00

c) Beschwerde

In der **"Berufung gegen die Grundlagenbescheide" vom 2. Jänner 2009** (Akt 2007 Seite 29) gab die Bf. an, zum "Bescheid vom 3. Dezember 2008" möchte sie Folgendes

noch mitteilen. Die Bf. habe mit "den genannten Firmen" geschäftliche Kontakte gehabt. Was auch eine Zeitlang gut gegangen sei, die Bf. sei froh, dass sie Aufträge bekommen habe und dank der "genannten Firmen" auch Aufträge zu Ende gebracht habe. Es möge sein, dass Herr A seit 21. November 2006 nicht in Österreich gemeldet gewesen sei, das heiße noch lange nicht, dass er sich [nicht] in Österreich aufhalte. Zum Zeitpunkt habe die Bf. nicht gewusst, dass "diese Firma" keine Arbeiter bei der Gebietskrankenkasse angemeldet habe. Es sei der Bf. nicht klar, warum sie allein für das Ergebnis zuständig sei. Die Bf. habe eine Leistung erhalten, was die Bf. auch bar bezahlt habe. Hiemit ersetze die Bf. um eine Minderung der "genannten Summe" 54.136,04 Euro, was von der Bf. finanziell nicht anerkannt sei.

Dem von der bel. Beh. ausgestellten **Bescheid vom 12. Jänner 2009** (Akt 2007 Seite 50) ist zu entnehmen, dass die Berufung der vom 2. Jänner 2009 gegen Grundlagenbescheide vom 3. Dezember 2008 hinsichtlich des Inhaltes (unter Hinweis auf § 250 BAO) die nachfolgenden Mängel aufweise: "Bitte bezeichnen Sie die Bescheide genau, gegen die die Berufung gelten soll. Bitte begründen Sie die Berufung ausführlich. Des Weiteren wird um Vorlage von berichtigten Steuererklärungen und Gewinnermittlungen ersucht." Die angeführten Mängel seien bei der bel. Beh. gemäß § 275 BAO zu beheben. "Frist zur Beantwortung bis zum 11. Februar 2009", bei Versäumnis gelte die Berufung als zurückgenommen.

Im **Schreiben vom 10. Februar 2009 (18. Mai 2009)**, Akt 2007 Seite 46 und 56, gab die Bf. in Beantwortung des Bescheides vom 12. Jänner 2009 an:

- 1) Die von Herrn R eingegangene Berufung richte sich gegen die durch die Prüfung neu veranlagten Bescheide Umsatzsteuerbescheid 2006 sowie der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2007 und gegen den Haftungsbescheid vom 11. Dezember 2008.
- 2) Begründung der Berufung: Herrn R seien auf Grund der Umsatzsteuernachschauf Fremdleistungsrechnung aberkannt worden, die er jedoch bezahlt habe. Er fühle sich als Unternehmer ungerecht behandelt, da es in der heutigen Geschäftswelt unmöglich sei, von jedem seiner Geschäftspartner einen kompletten Unternehmenscheck zu erhalten bzw. selbst durchzuführen. Herr R verstehe weder die Rückzahlung der Mehrwertsteuer aus diesen Rechnungen noch dass der Aufwand gekürzt worden sei, denn bezahlt habe er diese Rechnungen. Es würden die kompletten Rechnungen einfach als nicht anerkannt gewertet und fertig. Herr R berufe gegen die im Punkt 1 angeführten Bescheide auf Grund der Höhe des nicht anerkannten Aufwandes auf Grund der Tatsache, dass er diese bezahlt habe.
- 3) Zum letzten Punkt des Mängelschreibens möchte die Bf. festhalten, dass die neuen Erklärungen folgen würden, sobald "eine mögliche Lösung in dieser Angelegenheit besteht".

Über die Beschwerde wurde erwogen:

- Rechnungsmängel:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (in der für den Beschwerdefall geltenden Fassung) kann der Unternehmer jene (Umsatz)Steuer als Vorsteuerbeträge abziehen, die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, ausgewiesen ist.

Der zitierte § 11 UStG 1994 lautet in der für den Beschwerdefall geltenden Fassung auszugsweise:

Abs. 1: "Diese Rechnungen müssen [...] die folgenden Angaben enthalten:"

Z 2: "den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem **Leistungsempfänger** vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird."

Z 6 Teilstrich 3: "Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten: [...] soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem **Unternehmer** vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer."

Zutreffend weist die bel. Beh. darauf hin, dass die Rechnung vom 30. Oktober 2006 der X KEG Reinigungsservice an die Bf. (Arbeitsbogen Seite 82) für Unterhaltsreinigung über

netto	10.200,00
20% USt	2.040,00
brutto	12.240,00

- weder die nach § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 geforderte UID (Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) des Leistungsempfängers (der Bf.),
- noch jene des leistenden Unternehmers X KEG (§ 11 Abs. 1 Z 6 Teilstrich 3 UStG 1994) enthält

und erfolgte damit die Aberkennung des Vorsteuerabzuges zu Recht.

Folgende an die Bf. ausgestellten Rechnungen der Z reinigung ("Gebäudereinigung, Bauendreinigung, Sonderreinigung, Büro- und Hotel – Hauswartservice") enthalten nicht die richtige UID-Nummer des Leistungserbringers (§ 11 Abs. 1 Z 6 Teilstrich 3 UStG 1994) sowie zusätzlich alle den Gesamtbetrag von 10.000 Euro übersteigende Rechnungen ebenfalls nicht die UID-Nummer der Bf. (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994), weshalb der Vorsteuerabzug auch bezüglich dieser Rechnungen zu versagen ist:

Datum	netto	20% USt

29.09.2006	16.000,00	3.200,00
29.09.2006	6.048,00	1.209,60
29.10.2006	13.782,50	2.756,50
29.10.2006	2.600,00	520,00
30.11.2006	15.817,50	3.163,50
Summe	54.248,00	10.849,60
"März 2007"	13.260,00	2.652,00
"März 2007"	14.280,00	2.856,00
Summe	27.540,00	5.508,00

Darüber hinaus enthalten die letzten beiden Rechnungen kein Ausstellungsdatum wegen Fehlen des Tages und ist daher für diese der Vorsteuerabzug zusätzlich gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 Teilstrich 1 UStG 1994 zu versagen.

- Fehlende Arbeitnehmer – Scheinrechnungen:

Allen angeführten Rechnungen der X KEG und der Z reinigung ist gemein, dass die beiden ausstellenden Unternehmen keine Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse gemeldet hatten (vgl. etwa elda-Abfrage Prüfer Arbeitsbogen Seite 91f), die die in den Rechnungen genannten Leistungen erbringen hätten können. In einem ähnlich gelagerten Fall der Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen aus Rechnungen von Unternehmen, die keine für die Leistungserbringung erforderlichen Mitarbeiter bei der Gebietskrankenkasse angemeldet hatten, stellte der Verwaltungsgerichtshof im neueren Erkenntnis VwGH 28.9.2011, 2010/13/0146, fest, dass Erwägungen dahingehend, dass es sich aufgrund des Fehlens der zur Leistungserbringung notwendigen Arbeitskräfte um Scheinrechnungen handelt, - mangels geeigneter Einwendungen der damaligen Beschwerdeführerin als Rechnungsempfängerin - nicht als unschlüssig anzusehen sind. Auch im vorliegenden Verfahren machte die Bf. zum Nichtvorhandensein der zur Leistungserbringung (laut Rechnungen: Reinigungen und Leihpersonal) nötigen Arbeitnehmer der beiden Rechnungsausteller keine fundierten Einwände, sodass festzustellen ist, dass den vom Prüfer aufgezeigten oa. Rechnungen der X KEG und der Z reinigung keine Leistung in die Bf. zu Grunde liegt und es sich damit um Scheinrechnungen handelt.

Für Scheinrechnungen sprechen weiters behauptete Barzahlungen von hohen Beträgen, zumal im Geschäftsleben – auch wegen der besseren Nachweisbarkeit - der Zahlungsverkehr über Banken üblich ist.

Da die Erbringung eines Umsatzes durch den Rechnungsausteller ebenfalls ein Erfordernis für die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern ist (siehe Einleitungssatz § 11

Abs. 1 UStG 1994: "Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt Rechnungen auszustellen."), ist im vorliegenden Fall auch mangels tatsächlicher Leistungserbringung der Vorsteuerabzug zu verweigern.

- Telefon:

Wie bereits ausgeführt, steht Vorsteuer nur zu aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die für das Unternehmen der Bf. erbracht wurden. Die Bf. trat den Feststellungen des Prüfers nicht entgegen, dass 10% der Telefonkosten für ein Mitarbeitergerät Auslandsgebühren betreffen. Laut einem Aktenvermerk des Prüfers vom 20. Oktober 2008 (Arbeitsbogen Seite 211f) wurde seitens der Bf. angegeben. "Personaltelefon: Wird an den Mitarbeiter ausgegeben, der es an dem Tag braucht. Dass Telefongebühren im Ausland verrechnet werden, ist mir nicht bekannt, solange der Gesamtbetrag einen bestimmten Betrag nicht übersteigt, ist es für mich ok. An den Mitarbeiter wurden diese Kosten nicht verrechnet, auch nicht über Lohnverrechnung." In der Beschwerde erstattete die Bf. kein Vorbringen zu diesem Punkt. Zutreffend ist die rechtliche Beurteilung der bel. Beh., dass Leistungen der Telefongesellschaft für private Gespräche eines Mitarbeiters, die überdies auch nicht verrechnet oder der Lohnsteuer unterzogen wurden, nicht für das Unternehmen der Bf. erbracht wurden. Auch in diesem Punkt erfolgt daher eine Abweisung der Beschwerde.

Aus all den genannten Gründen war daher die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis März 2007 als unbegründet abzuweisen.

- USt-VZ 1-3/2007:

Festzustellen ist, dass im Zeitpunkt des Ergehens des vorliegenden Erkenntnisses noch kein Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 ergangen ist.

- Haftung KEST

Der Prüfer nahm eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Bruttobeträge jener Rechnungen der X KEG und der Z reinigung an, für die der Bf. auch der Vorsteuerabzug aberkannt wurde (siehe oben). Gemäß § 8 Abs. 2 Teilstrich 1 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft egal ob dieses im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verwendet wird.

Ausgehend von der oben mit ausführlicher Begründung getroffenen Feststellung, dass es sich um Scheinrechnungen handelt, denen keine tatsächliche Leistungserbringung zugrunde lag, liegt im Bruttobetrag eine Ausschüttung der Bf. an ihre Gesellschafter vor (vgl. VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242)

Die Ausschüttung einer GmbH (hier: die Bf. mit Sitz in Österreich) unterliegt beim Empfänger (Gesellschafter) gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung der Einkommensteuer. Gemäß § 95 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer (KESt) 25%, Schuldner der KESt ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragssteuer ist durch Abzug einzubehalten, wobei der gemäß Abs. 3 zum Abzug verpflichtete für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt haftet.

Im vorliegenden Fall ist die Bf. für inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 EStG 1988 als inländischer Schuldner Haftungspflichtig (§ 95 Abs. 3 EStG 1988).

Die Bf. erstattete kein Vorbringen, aus dem sich eine Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme ergeben würde. Es besteht keine verfahrensrechtliche Bindung zwischen Körperschaftsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid der Gesellschafter (Lang/Schuch/Staringer, KStG § 8 Rz 143 mit Angabe der Judikatur des VwGH), was auch für die Haftungsinanspruchnahme gilt. Die Bf. bekämpfte nicht, dass die Ausschüttung zur Gänze bei dem im Haftungsbescheid genannten Gesellschafter angesetzt wurde. Unstrittig wird die beim Gesellschafter anfallende KEST von der Bf. getragen, wodurch sich die Ausschüttung auf den Bruttobetrag (inklusive KEST) erhöht, weshalb 33,33% anzusetzen sind (vgl. Jakom/Marscher EStG 2008 § 95 Rz 1).

Die Beschwerde war somit auch betreffend Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer 2006 und 2007 abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. **Die ordentliche Revision ist ausgeschlossen:** Das Feststellen einer verdeckten Ausschüttung ist eine Tatfrage (vgl. VwGH 10.4.1997, 94/15/0201) und keine Rechtsfrage, die im vorliegenden Fall aus den genannten Gründen in freier Beweiswürdigung getroffen wurde. Betreffend Umsatzsteuer wird auf die oben genannten Gesetzesstellen und die VwGH-Erkenntnisse verwiesen.

Wien, am 27. Juli 2015