



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L, vertreten durch N, vom 1. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Li vom 27. Mai 2004 betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1998 bis 2001, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1998 bis 2001 sowie KEST 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

(1) Die Bescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie KEST 1998 und 1999 werden abgeändert.

(a) Umsatzsteuer

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	16.178.300,26 S	Umsatzsteuer (20%)	3.235.660,05 S
			abziehbare Vorsteuer	-1.247.740,25 S
ger.				1.987.920,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				144.467,79 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen	16.681.248,69 S	Umsatzsteuer	3.336.249,74 S

	Umsätze		abziehbare Vorsteuer	-1.111.459,98 S
ger.				2.224.790,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer				161.681,80 €

(b) Körperschaftsteuer

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	2.507.400,00 S	Körperschaftsteuer	852.516,00 S
Einbehaltene Steuerbeträge				-102,00 S
				852.414,00 S
Steuer				61.947,35 €

Für 1999:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	0,00 S	Körperschaftsteuer	24.080,00 S
Einbehaltene Steuerbeträge				-131,00 S
				23.949,00 S
Steuer				1.740,45 €

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

(c) Die Kapitalertragsteuer wird für 1998 mit 23.995,48 € (330.185,00 S) und für 1999 mit 24.328,76 € (334.771,00 S) festgesetzt.

(2) Die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide für 2000 und 2001 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 24. September 2003 bis 13. Mai 2004 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Unternehmensgegenstand der Bw. war das Baugewerbe. Der Hauptgesellschafter JL war zugleich Geschäftsführer und später im Konkurs Liquidator.

Am 1. April 2004 wurde der Konkurs über das Unternehmen eröffnet. Die erste Tagsatzung fand am 29. Juni 2004 statt. Die Schließung des Unternehmens wurde angeordnet. Der Masseverwalter legte einen Verteilungsentwurf vor, die Verteilungsquote betrug 1,7483%. Nach der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 11. Juli 2005 aufgehoben.

Im Besprechungsprogramm vom 2. April 2004 stellte die Betriebsprüfung zusammengefasst (im Detail siehe Punkt 5 der Entscheidungsgründe zur Berufungsvorentscheidung) folgendes fest:

- a. Die Buchführung weise schwere formelle und materielle Mängel auf (Buchungen größtenteils erst bei Zahlung, fehlende Eingangsrechnungen, Auszahlung von Schwarzlöhnen und mangelhafte Kassenbuchführung).
- b. Beträchtliche Wareneinkaufsverkürzungen in den Jahren 1998 und 1999.
- c. Verbuchung von Fremdleistungen, bei denen die Rechnungsbeträge bar bezahlt worden seien und über die Leistungen keine Unterlagen vorgelegt werden konnten. Zudem habe der angebliche Subunternehmer IR ausgesagt, dass die Leistungen nicht in dem Umfang erbracht worden seien, wie dies aus den Rechnungen hervorgehe. Die Vorsteuern aus diesen Rechnungen seien nicht anzuerkennen. Von den Aufwendungen werde vermutet, dass die Bw. diese für Lohnzahlungen zur Gänze verwendet habe, sodass auch Lohnsteuer und Sozialversicherungsabgaben zu passivieren seien.

2. Mit Schreiben vom 13. Mai 2004 (fälschlich datiert mit 13. Mai 2003) übermittelte der Geschäftsführer der Bw. – JL – vertreten durch die Rechtsanwälte W., N. und K. eine Stellungnahme zum Besprechungsprogramm vom 2. April 2004 und die Besprechung in der Kanzlei der Masseverwalterin Dr. HS. am 22. April 2004 und beantragte die Einvernahme diverser Zeugen (JL, eines Mitarbeiters der Steuerberatungskanzlei, SL, WW, NA und RN).

- a. Grundsätzlich sei auszuführen, dass die gesamte Buchhaltung durch das Hochwasser vom August 2002 zum ganz überwiegenden Teil und unwiederbringlich vernichtet bzw. unbrauchbar geworden sei. Diese auf höhere Gewalt zurückzuführende Zwangslage müsse entschuldigend berücksichtigt werden.
- b. Andererseits habe es im Rahmen der vorangegangenen BP - konkret am 20. Juli 1999 - die Vereinbarung zwischen dem Finanzamt und der Steuerkanzlei gegeben, dass die Zuschätzung gleich im Einvernehmen auf das Jahr 1998 und das erste Halbjahr 1999 ausgedehnt werde

und dass mit der daraus resultierenden Nachzahlung für die Bw. steuerlich alles bis zum 30. Juni 1999 endgültig erledigt sei. Einerseits habe man (im Einvernehmen) gerade kein aufwendiges – wenn nicht unmögliches – Beweisverfahren zu den aufgetauchten Materialeinkaufsverkürzungen durchführen wollen. Andererseits habe man seitens der Bw. klargestellt, dass ein Fortbetrieb wirtschaftlich nur möglich sei, wenn man die Vergangenheit steuerlich ein für allemal erledige und ab sofort ein Neubeginn auch in steuerlicher Hinsicht stattfinden könne. Es sei daher davon auszugehen, dass der Zeitraum bis 30. Juni 1999 als vollständig abgeprüft und auch nachbezahlt, somit als steuerlich erledigt angesehen werden müsse. Wie die jetzige BP zeige, habe ja auch tatsächlich ab 1. Juli 1999 eine entscheidende Änderung der kaufmännischen bzw. steuerlichen Gebarung eingesetzt. Der Bw. würden im Rahmen der jetzigen BP im wesentlichen wieder nur die früheren Verfehlungen bzw. Verkürzungen bis Mitte 1999 vorgeworfen, was angesichts des bei der vorhergehenden BP im Juli 1999 abgeschlossenen Vergleiches unzulässig sei und die seit Mitte 1999 ganz offensichtlich eingetretene Änderung bzw. Anstrengung zunichte mache bzw. bestrafe.

c. Nicht verbuchter Wareneinkauf: Gerade aus den vorgelegten Kundenkonten ergebe sich die auf der Finanzamtsvereinbarung vom Juli 1999 beruhende einschneidende Änderung ab Jahresmitte 1999. Die bis dahin bestehenden zum Teil erheblichen Differenzen zwischen den verbuchten Materialeinkäufen und den von den Großhändlern bekanntgegebenen Lieferungen rührten daher, dass bei den Großhändlern, insbesondere bei der Fa. B. über das Kundenkonto der Bw. auch andere Firmen bzw. Privatpersonen in großem Umfang Baumaterial bezogen hätten, um damit selbst Bauvorhaben durchzuführen, die mit der Bw. nichts zu tun hätten. Da das Material von den Beziehern ohnedies sofort bar bezahlt werden müsse, sei der Bw. aus dieser Praxis kein unmittelbarer finanzieller Nachteil entstanden. Wenn nun aber im Zuge der finanzbehördlichen Zuschätzung aus einem fremden Materialbezug auf einen zusätzlichen Umsatz der Bw. geschlossen und somit völlig fremde Baustellen zugerechnet würden, entspreche dies nicht den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen. Aus den Lieferscheinen und Belegen der Großhändler – insbesondere der Firma B. – ergebe sich ganz klar, dass für die Jahre 1998 und 1999 im Rahmen der Zuschätzung praktisch ausnahmslos Baustellen zugerechnet würden, mit denen die Bw. tatsächlich nichts zu tun habe. Nur beispielsweise werde hier auf die Zurechnung von Baustellen der Firmen N sowie S & H verwiesen.

d. Fremdleistungen (verkürzte Zusammenfassung): Die Bw. habe mit IR als Subunternehmer seit 1995 tadellos zusammengearbeitet. IR sei seit 20 Jahren in der Branche tätig, verstehe sein Geschäft perfekt und verfüge über zahllose Kontakte, insbesondere zu Ausländern. Er könne jederzeit in nahezu beliebigem Ausmaß Arbeitspartien zusammenstellen und gewünschte Arbeiten verrichten. Man habe sich auf ihn hundertprozentig verlassen können. Man habe bar mit ihm abgerechnet und bar bezahlt. Ohne ihn hätte man nicht genug Leute

als Arbeiter bekommen. Seine Leute hätten direkt von der Bw. kein Geld erhalten. Probleme habe es erst seit 2001 wegen der Drogensucht von IR gegeben, er habe keine Subaufträge mehr erhalten. Aufgrund der vorangehenden reibungslosen Zusammenarbeit habe man auf schriftliche Unterlagen verzichtet. Die Erstaussage von IR bei der GKK am 31. Mai 2001 sei lebensnah, während er bei der späteren Niederschrift der BP bereits Schädigungsabsicht gehabt habe. Auch die Vergleichsvereinbarung vom 22. Dezember 2001 (notarielle Erklärung) liefere eine plausible Erklärung. Die Abrechnungen mit IR seien keine Scheinrechnungen bzw. verdeckte Lohnzahlungen.

3. In der Niederschrift vom 13. Mai 2004 führte die BP aus, dass für Sozialversicherung und Lohnabgaben gesamt 1.880.000,00 S (1999), gesamt 2318.000,00,00 S (2000) und gesamt 2.883.000,00 S (2001) rückzustellen seien.

Das Finanzamt erließ aufgrund der BP am 27. Mai 2004 (zugestellt am 1. Juni 2004) neue Abgabenbescheide.

4. Mit Schreiben vom 1. Juli 2004 wurde gegen folgende - aufgrund der BP ergangenen - Bescheide Berufung eingelegt: Körperschaftsteuerbescheide für 1998 bis 2001, Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2001, Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1998 und 1999 sowie Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuer 1998 bis 2001. Weiters gegen die Bescheide über Körperschaft- und Umsatzsteuer 2002 bis 2003 und Umsatzsteuer 2003/2004.

Man bestreite sämtliche Bescheide ebenso wie die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie der darüber aufgenommenen Niederschriften und Prüfungsberichte vollinhaltlich.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei in allen Fällen zu Unrecht erfolgt.

Die Ergebnisse der BP seien unrichtig und würden nicht zur Kenntnis genommen. Die nunmehrigen Vorschreibungen bzw. Nachforderungen beruhten auf unrichtigen Berechnungen bzw. Annahmen. Es werde zunächst vollinhaltlich auf die schriftliche Stellungnahme vom 13. Mai 2004 verwiesen, die dortigen Ausführungen würden zu Berufungsausführungen erhoben. Im Zuge des durchzuführenden Berufungsverfahrens würden die Berufungsgründe ausführlich dargestellt und präzisiert. Es werde ausdrücklich beantragt, ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren zur Feststellung der korrekten Abgabenhöhe durchzuführen.

Es werde der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos zu beheben und in eventu dahingehend abzuändern, dass in allen Fällen keine Wiederaufnahme und keine Abgabennachforderung erfolge.

5. Am 3. September 2004 übermittelte die BP folgende Stellungnahme zur Berufung (Auszug):

a. Zum angesprochenen „Vergleich“: Für den Zeitraum 2-12/1998 sei eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt worden, wobei es im Zuge dieser Prüfung zu Zuschätzungen gekommen sei. In der Niederschrift habe man jedoch in keiner Weise erwähnt, dass mit der Zuschätzung die steuerlichen Verfehlungen für den Zeitraum 1998 und erstes Halbjahr 1999 abgegolten wären.

Derartige „Vergleiche“ zwischen Organen der Hoheitsverwaltung und dem steuerlichen Vertreter hätten keinerlei Rechtskraft. Allenfalls könnte ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegen.

Die bereits (im Zuge der USO-Prüfung) erfolgte Zurechnung 1998 und die durch den Steuerberater erfolgte Gewinnerhöhung im Jahre 1999 seien im Rahmen der (BP)Schätzung (durch Abrechnung) berücksichtigt worden. Lediglich die Kapitalertragsteuer habe man von diesen Beträgen zusätzlich vorgeschrieben.

b. Materialeinkäufe 1998 bis Mitte 1999:

Von der Bw. seien keine Kreditorenkonten geführt worden und auch aus den Buchungstexten sei der jeweilige Lieferant nicht hervorgegangen. Wenn die Bw. nunmehr behaupte, aus den Lieferscheinen und Rechnungen gehe hervor, dass ein Großteil der Materiallieferungen ihr nicht zuzurechnen sei, so sei dieser behauptete Sachverhalt ohne Vorlage von Unterlagen nicht überprüfbar. Auch entspreche es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Privatpersonen ohne Veranlassung auf ein Kundenkonto der Bw. bestellten, ohne mit dieser Firma tatsächlich Kontakt zu haben. Diese Vorgangsweise werde meist nur dann gewählt, wenn beabsichtigt sei, die Umsätze nicht oder nur teilweise in den Büchern aufscheinen zu lassen, aber andere Vorteile (zB. Naturalrabatte) als Großkunde dennoch zu lukrieren.

Hätten andere Firmen im Namen und auf Rechnung der Bw. eingekauft, so hätte dies – in diesem Umfang – nur im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer erfolgen können. Umgekehrt sei es dann auch nicht undenkbar, dass die Bw. Material unter einem anderen Firmenkonto bezogen habe.

Ungeachtet dessen, inwieweit die Konten der Lieferanten den tatsächlichen Verhältnissen entsprächen, ändere eine solche Betrachtung aufgrund der schweren formellen und materiellen Buchhaltungsmängel nichts an der Schätzungsberechtigung der BP. Es werde auch darauf verwiesen, dass lt. den Zeugenaussagen Schwarzlöhne ausbezahlt worden seien. Der fehlende Wareneinkauf könne nur auf einer Schätzung beruhen, da die genaue Ermittlung im Verhältnis zum Zeitaufwand unmöglich gewesen sei. Die Zuschätzung der Umsätze sei in Anlehnung an die erklärten Umsätze der Jahre 2000 und 2001 erfolgt, weil in diesen Jahren bei gleichem Personalaufwand eine beträchtliche Umsatzsteigerung erzielt worden sei. Auch

der Vorsteuerabzug für den Wareneinkauf sei berücksichtigt worden, obwohl formalrechtlich gesehen keine Rechnungen iS. des § 11 UStG vorlägen.

c. Wenn Herr IR bereits seit 1996 mit der Bw. zusammengearbeitet und dies über die Jahre hinweg tadellos funktioniert habe, so erhebe sich die Frage, warum erst beginnend mit dem zweiten Halbjahr 1999 Fakturen von IR in der Buchhaltung aufgeschienen seien. Es sei auch nicht glaubwürdig, dass es bei einem derartigen Geschäftsumfang keine anderen Belege außer den Fakturen gegeben haben solle. Umso mehr als bei den behaupteten Leistungen (Vollwärmeschutz, Innenputz, Gerüstung) im Regelfall nach Quadratmetern abgerechnet worden sei und dies bereits in der Angebotslegung berücksichtigt werde. Interessant sei es jedenfalls, warum nach Stunden und Quadratmetern abgerechnet werde, wenn es doch keine Aufzeichnungen darüber gegeben habe.

Unklar sei zudem, welche Arbeiter für IR angeblich tätig gewesen seien. Da auch während des Aufenthaltes des Herrn IR in der Jusizanstalt Fakturen von den Limiteds gelegt worden seien, müsse Herr JL die von IR zur Entgegennahme der Barbeträge bevollmächtigten Personen eigentlich nennen können.

d. Im Rahmen der der Behörde eingeräumten freien Beweiswürdigung sei in Abwägung aller Umstände der Aussage des IR vom 30. Oktober 2003 mehr Glauben geschenkt worden, als den mündlich vorgebrachten Argumenten des JL im Zuge der Schlussbesprechung.

6. Am 20. Oktober 2004 wurde der Bw. durch das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung der Berufung vom 1. Juli 2004 zugestellt (Auszug):

In der Stellungnahme vom 13. Mai 2004 werde die Einvernahme diverser Personen als Zeugen begehrt. Bei sämtlichen (außer bei dem vom Steuerberater beantragten) Zeugen sei eine ladungsfähige Anschrift nicht angeführt. Ein ordnungsgemäßer Beweis Antrag setze aber die Anführung von Vor- und Zuname des Zeugen und eine ladungsfähige Adresse voraus (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020). Es werde daher ersucht bis zum 18. November 2004 ladungsfähige Anschriften der beantragten Zeugen (JL, SL, WW, NA und RN) bekanntzugeben. Bezüglich des Zeugen des Steuerberaters und des RN sei dessen Nachname anzuführen.

Die Stellungnahme der BP werde mit dem Bemerken zur Kenntnis gebracht, dass es freistehe, innerhalb der genannten Frist eine Gegenäußerung abzugeben.

7. Am 27. Oktober 2004 wurde seitens des Finanzamtes zudem ein Auftrag zur Mängelbehebung an die Bw. übermittelt: Bezüglich der Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2001 sei nur erklärt worden, diese sei „zu Unrecht erfolgt“. Dieser Begründungsmangel sei bis zum 25. November 2004 zu beheben.

8. Am 22. November langte bei der Finanzbehörde eine Ergänzung der Berufungsschrift (datiert mit 18. November 2004) ein (Auszug):

a. Trotz intensiver Bemühungen hätten die ladungsfähigen Anschriften von SL, WW, NA und RN nicht ermittelt werden können. Es sei zu berücksichtigen, dass es sich dabei um die Mitarbeiter des IR (und nicht um jene der Bw.) handle. Um die Organisation kümmere sich ausschließlich IR. Er hole seine Mitarbeiter von vereinbarten Treffpunkten ab. Es werde beantragt IR mit den Namen bzw. Zeugen zu konfrontieren. Er müsse zugestehen, dass es sich dabei um seine Mitarbeiter handle. Der Nachname des RN sei nicht bekannt, es handle sich um den Schwager von IR. Es werde beantragt, diesen Namen von IR selbst zu übermitteln.

b. Hingegen könnten ehemalige Mitarbeiter der Bw. als Zeugen bestätigen, dass IR als Subunternehmer tätig gewesen sei und sich dabei seiner Mitarbeiter SL, WW, NA und RN bedient habe. Folgende Personen seien diesbezüglich als Zeugen einzuvernehmen: MI, MB, IT, ST und IC.

Die Anschrift des Zeugen JL werde gesondert genannt, ebenso die Adresse des vom Steuerberater genannten Zeugen.

c. Es verstoße nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn sich der steuerliche Vertreter auf ausdrückliche Zusagen von Organen der Hoheitsverwaltung verlasse und diese als verbindlich akzeptiere. Verstöße der Organe im Innenverhältnis bzw. gegen interne Weisungen und Richtlinien würden keine Wirkung im Außenverhältnis entfalten. Vereinbarungen seien nach zivilrechtlichen Regeln nach dem maßgeblichen Verständnis des Erklärungsempfängers auszulegen.

Dem Finanzamt lägen sehr wohl umfassende Unterlagen vor, um den behaupteten Sachverhalt nachzuprüfen. Es seien wochenlang Lieferscheine und Rechnungen der Firma B kopiert worden. Beantragt werde, sämtliche Lieferscheine und Rechnungen (Kopien) zur Verfügung zu stellen, damit anhand jedes einzelnen Beleges überprüft werden könne, ob dieser mit einer Baustelle der Bw. korrespondiere.

Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der Bw. Disponenten (so Herr O. und Herr H.) der Firma B Material in großen Mengen an Private faktisch ausgegeben und von diesen sofort bar kassiert hätten, die Belege offiziell aber der Bw. zugeordnet hätten. Diese Umsätze sollten nicht nur nicht in den Büchern aufscheinen, mit diesen Umsätzen hätte die Bw. überhaupt nichts zu tun gehabt. Dass die Bw. andererseits Material unter einem anderen Firmenkonto bezogen hätte, sei eine völlig haltlose Hypothese.

Selbst wenn die Buchhaltung Mängel aufweise, berechtige dies nicht einfach zur Zurechnung von Umsätzen, die nachweislich nicht von der Bw. getätigt worden seien.

Diesbezüglich – konkrete Zuordnung von Lieferscheinen zu Baustellen – habe sowohl das Finanzamt Nachforschungen von Amts wegen anzustellen, als auch entsprechende Beweisführung durch die Vertretung der Bw. zu ermöglichen.

d. Wenn sich die Zuschätzung an den erklärten Umsätzen der Jahre 2000 und 2001 orientiere, ergebe dies ein unrichtiges Bild. In den Jahren 2000 und 2001 seien die Verhältnisse wesentlich anders gewesen, sei ganz anders gearbeitet worden. Die Bw. habe damals ohne eigenen Materialeinkauf für mehrere Firmen nur mehr die Arbeit erledigt, etwa für die Firma Sch. Oder die Lagerhäuser in RZ und V. Es sei mehr Umsatz erzielt worden, da weniger Materialaufwand angefallen sei. Gleichzeitig müssten die Rechnungen IR abgezogen werden. Der Bw. könne nicht mehr Umsatz zugerechnet und andererseits nicht berücksichtigt werden, dass eine Umsatzsteigerung nur durch Einsatz des Subunternehmers überhaupt möglich gewesen sei.

e. Mit IR seien erst ab Mitte 1999 Fakturen vereinbart worden, da es vorher (seit 1995) nur zu sporadischer Zusammenarbeit gekommen sei. Andere Belege seien keineswegs erforderlich gewesen, da bei nur einigen Fixpreisen für ein ganzes Jahr beide Partner genau Bescheid gewusst hätten. IR habe nur die Adresse und Quadratmeteranzahl gebraucht und habe dann nach Fixpreisen abgerechnet, wobei er nach einem feststehenden Umrechnungsschlüssel schematisch die Stundenanzahl kalkuliert habe. Allfällige Stundenaufzeichnungen seiner Leute habe IR selbst gemacht. Während des Aufenthaltes in der Justizanstalt habe sich IR von seiner Frau vertreten lassen, welche nach dem gleichen Schema Rechnungen geschrieben und Geld entgegengenommen habe. Für die Bevorzugung der Aussage vom 30. Oktober 2003 könne die Behörde keine schlüssigen Gründe angeben, weshalb die „freie Beweiswürdigung“ eher als Willkür erscheine, die dem Fiskus besser ins Konzept passe.

9. Mit Schreiben vom 25. November 2004 wurde eine Mängelbehebung bezüglich der Wiederaufnahme an die Abgabenbehörde übermittelt:

Die Wiederaufnahme sei in allen Fällen zu Unrecht erfolgt, weil die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO in keinem Fall vorlägen. Insbesondere seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren – vom Finanzamt – nicht hätten geltend gemacht werden können. Die Bescheide seien auch nicht von nachträglich anders entschiedenen Vorfragen abhängig gewesen. Sie seien auch nicht durch Fälschungen oder gerichtlich strafbare Taten herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden. Nochmals werde ausdrücklich auf die Stellungnahme vom 13. Mai 2004 verwiesen, in der sich sehr wohl hiezu Ausführungen fänden. Insbesondere aufgrund des Umstandes, dass im Rahmen der

vorangegangenen BP am 20. Juli 1999 eine abschließende Vereinbarung auch für das Jahr 1998 und das erste Halbjahr 1999 geschlossen worden sei, wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens für diesen Zeitraum unzulässig.

10. Am 20. Juli 2005 wurde die Berufung gegen die obbezeichneten Bescheide mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen:

(1) Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 18. September 1995 unter der Firma TBG gegründet worden. Die Eintragung in das Firmenbuch sei am 25. Oktober 1995 durch das Landesgericht erfolgt. Am 15. Oktober 1996 sei die Änderung des Firmenwortlautes auf "LBG" erfolgt. Seit 19. Dezember 1996 verfüge die Berufungswerberin über die Gewerbeberechtigung des Baumeistergewerbes eingeschränkt auf die Ausführung aller Verputzarbeiten und Estriche (Bescheid des LH von Oberösterreich vom 18. Dezember 1996). Seit Oktober 1996 sei JL Alleingesellschafter der Berufungswerberin. Überdies sei JL ab 20. September 1996 Alleingeschäftsführer der Berufungswerberin gewesen.

Der Gewinnermittlungszeitraum decke sich mit dem Kalenderjahr.

(2) Über das Vermögen der Berufungswerberin sei vom Landesgericht der Konkurs eröffnet und Dr. HS zur Masseverwalterin bestellt worden. Mit Beschluss vom 17. Juni 2005 sei der Konkurs nach der Schlussverteilung gemäß § 139 KO aufgehoben worden. Als Liquidator sei JL bestellt worden, dem als gesetzlicher Vertreter der Berufungswerberin auch die gegenständliche Berufungsvorentscheidung zuzustellen sei.

(3) Im Zeitraum 24. September 2003 bis 13. Mai 2004 (mit Unterbrechungen) habe bei der Berufungswerberin eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 1998 bis 2001 stattgefunden. Diese Außenprüfung habe unter anderem die Umsatz-, Körperschaft- und die Kapitalertragsteuer betroffen.

Bei dieser Außenprüfung seien folgende Feststellungen getroffen worden (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004):

Allgemeines:

	1998	1999	2000	2001
Umsatz	13.378.300,00	15.181.248,00	21.760.995,00	19.049.907,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.681.824,00	861.909,00	1.711.875,00	- 1.257.671,00

Pkt. 1) Ordnungsmäßige Buchführung 1998-2001:

Die Buchführung weise insgesamt nachstehende schwere formelle und materielle Mängel auf, die im Folgenden angeführt würden.

Formelle Mängel:

a) Buchungstext:

Bei einer Vielzahl von Buchungen fehle eine genaue Bezeichnung bzw. Beschreibung der Geschäftsfälle.

b) Verbindlichkeiten:

Beinahe sämtliche Eingangsrechnungen seien erst mit Bezahlung eingebucht worden. Darüber hinaus seien keine bzw. unvollständige Lieferantenkonten geführt worden. Als Beispiel sei das Materialeinkaufskonto 20% (5320) angeführt, bei welchem von 1609 Buchungen in den Jahren 1998 bis 2001 insgesamt 1549 Buchungen mittels Buchungssatz

Wareneinkauf/Zahlungsmittel erfolgt seien, obwohl es sich um keine Bargeschäfte gehandelt habe.

c) Forderungen:

Auch die Forderungen seien teilweise erst mit der Bezahlung erfasst worden.

Materielle Mängel 1998 und 1999:

a) Fehlende Eingangsrechnungen in unbekannter Anzahl – Verkürzung Materialeinkauf:

Durch das Fehlen von Lieferantenkonten habe sich die Überprüfung des Materialeinkaufes als schwierig, wenn nicht beinahe unmöglich gestaltet. So seien aus der Buchhaltung die Lieferanten (Geschäftsfreunde) nicht erurierbar, da diese weder aus dem Buchungstext noch aus den Konten hervorgingen, sodass man zur Ermittlung der in Verbindung stehenden Firmen zwangsläufig das Belegwesen habe heranziehen müssen, welches wiederum – bedingt durch das Hochwasser im August 2002 – stark in Mitleidenschaft gezogen gewesen sei.

Zur Veranschaulichung der schwierigen Überprüfungsmöglichkeit, sei als Beispiel das der Betriebsprüfung übermittelte Kundenkonto LBG von der Firma WT für die Jahre 1998 – 2001 angeführt. Das von der Firma WT der Behörde vorliegende Kundenkonto der Berufungswerberin umfasse für diesen Zeitraum 208 Seiten, wobei im Durchschnitt rund 20 – 30 Buchungen pro Seite getätigt worden seien. Dem gegenüber stünden insgesamt 9 Buchungen (lt. Abfrage ACL) im Journal der Berufungswerberin, bei welchen der Name "WT" erwähnt werde; die übrigen Rechnungen seien – oder auch nicht – mit dem Buchungssatz Wareneinkauf/Zahlungsmittel eingebucht worden.

Wolle man dieses Konto auf seine Vollständigkeit hin überprüfen, bliebe nicht anderes übrig, als jeden einzelnen Beleg durchzusehen und aufzuschreiben bzw. überhaupt neu aufzubuchen.

Die Materiallieferungen seien zum (Groß)teil vom Erzeuger bzw. Großhändler direkt an den Endkunden der Berufungswerberin erfolgt, während die Fakturierung über diverse Zwischenhändler gelaufen sei.

Da die Großhändler für Zwecke der Lieferungen die einzelnen Baustellen der Endkunden sowie die bauausführenden Firmen kennen müssten, seien die einzelnen Großhändler ersucht worden, ihre Materiallieferungen an die Berufungswerberin bekannt zu geben. Dabei hätten sich beträchtliche Differenzen ergeben (z.B. 1998 rd. 3.000.000,00 S), die unter Pkt. 2 der Zuschätzung noch im Detail anzuführen seien.

b) Ausbezahlung von Schwarzlöhnen:

Von der Prüfungsabteilung Strafsachen seien mehrere ehemalige Dienstnehmer der Berufungswerberin niederschriftlich als Zeugen befragt worden. Dabei hätten einzelne Dienstnehmer angegeben, abweichend von den in der Lohnverrechnung ausgewiesenen Lohnzahlungen Akkordlohn erhalten zu haben. So gebe zB. Hr. AP an, von Anfang 1997 bis Anfang 2000 bei der Berufungswerberin beschäftigt gewesen zu sein. Er habe monatlich 14.000,00 S netto überwiesen bekommen; falls es vorgekommen sei, dass der Akkordlohn (die geleisteten m2) den Nettolohn übertroffen habe, hätte er die Differenz bar ausbezahlt erhalten. Hr. KP, der in den Jahren 1999 und 2000 bei der Berufungswerberin beschäftigt gewesen sei, bestätige ebenfalls die oa. Aussage.

Hr. HH bestätige ebenfalls die oa. Aussagen; er habe einen monatlich gleichbleibenden Lohn von ca. 10.000,00 S bis 12.000,00 S erhalten; tatsächlich sei er nach m2 (160/Partie) oder nach Stunden (150,00 S) bezahlt worden. Er sei ab 1996 in Eggendorf wohnhaft gewesen; die Miete (mtl. 5.000,00 S) sei mit dem Gehalt gegenverrechnet worden.

Demgegenüber stellten sich die einzelnen Jahreslöhne der oa. Dienstnehmer wie folgt dar:

	1998	1999	2000	2001
HH (Bruttolohn)	43.144,00	43.900,69	106.378,20	90.831,02
KP	0,00	75.809,44	47.870,00	0,00
AP	40.692,35	75.809,44	36.050,39	0,00

Wie bereits aus den Jahresbruttolöhnen ersichtlich, würden die Auszahlungen nicht den Angaben in der Niederschrift entsprechen, auch seien die einzelnen Barauszahlungsbeträge

nicht in der Lohnverrechnung erfasst. Auch die lt. Hrn. HH gegenverrechnete Miete sei nicht aus der Lohnverrechnung ersichtlich.

Des Weiteren würden die Arbeitnehmer aussagen, das ganze Jahr hindurch für die Berufungswerberin tätig gewesen zu sein. Tatsächlich sei teilweise nur für 3 Monate ein Gehalt ausbezahlt worden (z.B. AP Mai, Juni, Juli 2000).

Da somit Löhne nachgewiesenermaßen schwarz ausbezahlt worden seien, könne aus diesem Grund die Buchhaltung als materiell nicht ordnungsgemäß angesehen werden.

c.) Kassenbuchführung

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass bei Fehlen einer Vielzahl von nicht erfassten Barbewegungen selbstverständlich auch das Kassenbuch zwangsläufig nicht richtig geführt sein könne.

Prüferfeststellung:

§ 124 BAO laute: Wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

Die Berufungswerberin sei alleine aufgrund der Rechtsform an die handelsrechtlichen Vorschriften gebunden (Formkaufmann iSd. § 6 HGB), wobei somit neben den Normen der BAO auch die Vorschriften über die §§ 189 ff HGB zur Anwendung gelangten.

Nach § 189 Abs 1 HGB habe der Kaufmann Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Die Buchführung müsse so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln könne. Die Geschäftsvorfälle müssten sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Nach § 190 Abs 2 HGB müssten die Eintragungen in Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Des Weiteren böten die Bestimmungen der §§ 126 ff BAO "Sollvorschriften", die nach heutiger Auffassung bei Nichtbeachtung zwar keine finanzstrafrechtlichen Sanktionen (z.B. Finanzordnungswidrigkeit) nach sich zögen, aber dennoch angewandt werden müssten.

Insbesondere sei im gegenständlichen Fall die Vorschrift des § 131 Abs. 1 Z 3 BAO nicht beachtet worden. Gem. § 131 Abs. 1 Z 3 BAO solle die Bezeichnung der Konten und Bücher erkennen lassen, welche Geschäftsvorfälle auf diesen Konten verzeichnet seien.

Konten, die den Verkehr mit den Geschäftsfreunden verzeichneten, sollten die Namen und die Anschriften der Geschäftsfreunde aufweisen.

Insgesamt müsse festgehalten werden, dass die vorgelegte Buchhaltung von der Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle nicht einmal die Qualität einer gewerblichen (iSd § 127 BAO) Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG erreiche, da bei dieser Gewinnermittlungsart zumindest ein Wareneingangsbuch nach § 128 BAO zu führen gewesen wäre.

Aus der Verpflichtung des § 131 Abs. 3 letzter Satz BAO (Zurverfügungstellung der dauerhaften Wiedergaben auf Datenträger) sei die Intention des Gesetzgebers erkennbar, Prüfungshandlungen verstärkt mit Einsatz von Prüfsoftware durchzuführen. Bei teilweisem Fehlen des Buchungstextes sowie bei mangelhafter Untergliederung der Konten bzw. dem völligen Weglassen der Kreditoren werde ein solcher Einsatz erschwert bzw. wie im vorliegenden Fall von vornherein vereitelt.

Aufgrund der sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsmäßigen Buchführung sei die Abgabenbehörde nach § 184 BAO berechtigt bzw. verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen.

Zu den materiellen Mängeln s. nachfolgende Punkte 2 (Zuschätzung) und 3 (Lohn).

Pkt 2) KÖSt/KESt – Nicht verbuchter Wareneinkauf 1998 – 1999:

Bereits anlässlich der Betriebsprüfung in den Jahren 1995 – 1997 seien beträchtliche Materialeinkaufsverkürzungen festgestellt worden.

Für die Jahre 1998 bis 2001 seien daher verschiedene Großhändler bzw. Erzeuger um Bekanntgabe der von ihnen ausgehenden Materiallieferungen an die Berufungswerberin ersucht worden.

Aus den der BP vorgelegten Kundenkonten habe sich folgendes Bild ergeben:

Lieferungen		1998	1999	2000	2001
Firma 1	EURO	68.867,82	78.371,16	139.885,09	87.997,59
Firma 2	EURO	184.684,75	135.083,72	105.805,00	66.010,84
Firma 3	EURO	4.106,46	7.970,29	4.106,46	ka
Firma 4	EURO	51.430,72	60.232,45	59.559,87	53.784,52
Firma 5	EURO	75.461,22	78.452,00	99.000,00	99.000,00

Firma 6	EURO	7.462,00	7.000,00	7.000,00	7.000,00
Firma 7	EURO	10.464,89	4.360,37	0,00	0,00
Firma 8	EURO	ka	ka	36.000,00	104.000,00
Firma 9	EURO	0,00	436,04	2.499,00	21.769,00
Firma 10	EURO	3.633,64	5.450,46	8.000,00	16.661,00
Firma 11	EURO	ka	ka	ka	ka
Zwischensumme	EURO	406.111,50	377.356,49	461.855,42	456.222,95
Materialeinkauf Großhandel/Erzg.	ATS	5.588.216,09	5.192.538,47	6.355.269,13	6.277.764,68
Materialeinkauf lt. Buchhaltung	WEK	- 2.943.856,00	- 4.304.605,00	- 7.490.365,95	- 6.352.151,00
Differenzen = Verkürzung Materialeinkauf		2.644.360,09	887.933,47	- 1.135.096,82	-74.386,32,00

Wie aus der oa. Tabelle ersichtlich sei, bestünden in den Jahren 1998 und 1999 erhebliche Differenzen zwischen den verbuchten Materialeinkäufen und den von den Großhändlern bekannt gegebenen Lieferungen. Aus folgenden Gründen sei jedoch davon auszugehen, dass die oa. Differenzen zwischen dem erklärten und dem tatsächlichen Materialeinkauf noch wesentlich höher sein müssten:

R-Produkte 1998 bis 2000:

Von der Firma R (Vorarlberg), hätten die Umsätze mit der Berufungswerberin für die Jahre 1998 bis Mitte 2000 nicht bekannt gegeben werden können, da die Lieferungen nur an die Zwischenhändler getätigt worden seien. Durch eine Nachschau bei der Fa. B sei jedoch festgestellt worden, dass auch in diesen besagten Zeiträumen R-Produkte bezogen worden seien. Wie hoch die Differenzen in den Jahren 1998 bis 2000 tatsächlich anzusetzen seien, würde sich nur durch aufwendige Erhebungen klären lassen (Durchsicht der Belege der Fa. B).

Aufschlag Zwischenhändler:

Die oa. Differenzen seien gedanklich um den Gewinnaufschlag der Zwischenhändler zu erhöhen.

Einkäufe vom Lager Zwischenhändler – Kleineinkäufe vor Ort:

Die oa. Differenzen seien weiters um alle jene Einkäufe vor Ort (z.B. einzelne Lagerhausgenossenschaften) sowie um die Einkäufe beim Zwischenhändler zu erhöhen, die man ohne Vorbestellung beim Großhändler geliefert habe (z.B. Abholung Lager, wie es bei den R-Produkten in den Jahren 1998 – Mitte 2000 der Fall gewesen sei).

Keine Vollständigkeit der oa. Lieferanten:

Von der Betriebsprüfung seien zwar die betragsmäßig größten, jedoch nicht alle Lieferanten um die Übermittlung ihrer Kundenkonten ersucht worden, sodass Waren auch von anderen – jedoch eher unbedeutenden – Lieferanten gedanklich hinzugerechnet werden müssten.

Insgesamt könne daher auch die Verkürzung des Wareneinkaufes für die Jahre 1998 und 1999 nur geschätzt werden.

In Bezug auf den verkürzten Umsatz sei bei Fehlen von mehr als der Hälfte des Wareneinkaufes eine Schätzung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen schwierig.

Vergleiche man die Jahre 1998 und 1999 mit den Jahren 2000 und 2001, so ergebe sich, dass vom Gesamtumsatz je ein Drittel auf den Materialeinkauf, ein Drittel auf den Lohnaufwand und schließlich ein Drittel auf den Rohgewinn entfalle. Bei Umlegung dieser Verhältniszahlen ergäbe sich nachstehende Umsatzverkürzung:

	1998	1999
Wareneinkauf bisher	- 3.025.642,42	- 4.303.605,00
Wareneinkauf nicht gebucht	- 3.000.000,00	- 1.500.000,00
WEK lt. BP	- 6.025.642,42	- 5.803.605,00
Lohnaufwand	- 5.830.730,00	- 6.208.254,00
Summe	- 11.856.372,42	- 12.011.859,00
dazu 1/3 Rohgewinn	- 5.928.186,21	- 6.005.929,50
geschätzter Umsatz lt. BP	17.784.558,63	18.017.788,50
erklärter Umsatz*	13.378.000,00	15.304.000,00
Differenz	4.406.558,63	2.713.788,50

Bemerkt werde, dass im Jahr 1998 bereits eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2-12/1998 durchgeführt worden sei, bei welcher man bereits eine Zuschätzung i.H.v.

1.000.000,00 S netto vorgenommen habe (Prüfung am 29. Juli 1999) und die auch vom steuerlichen Vertreter in den Jahreserklärungen berücksichtigt worden sei.

Darüber hinaus sei vom steuerlichen Vertreter auch für das Jahr 1999 eine Zurechnung i.H.v. 500.000,00 S netto vorgenommen worden. Diese Zurechnungen seien bisher nicht der Kapitalertragsteuer unterzogen worden, sondern man habe sie auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters verbucht.

Nehme man die oben angeführte Umsatzdifferenz i.H.v. 4,4 Millionen und rechne die bereits im Jahr 1998 hinzugerechnete 1 Million, so wäre der Umsatz im Jahre 1998 um rd. 5,4 Millionen und der Einsatz um rd. 3 Millionen verkürzt worden, sodass sich eine rechnerische Gewinnerhöhung i.H.v. 2,4 Millionen Schilling ergebe, von welcher bereits 1 Million hinzugerechnet worden sei.

Folgende Zurechnungen seien daher in den Jahren 1998 und 1999 vorzunehmen:

	1998	1999
verdeckte Gewinnausschüttung	2.400.000,00	1.300.000,00
Umsatzzurechnung	4.400.000,00	2.700.000,00
Erhöhung Vorsteuer	600.000,00	300.000,00
Gewinnerhöhung	1.400.000,00	1.300.000,00

Pkt 3) USt-KÖSt – Fremdleistungen 1999 – 2001:

Folgende Aufwendungen – beginnend mit dem 2. Halbjahr 1999 – seien bisher als „Aufwand Fremdleistungen“ verbucht worden:

	1999	2000	2001
Fremdleistungen IR	2.089.208,00	2.575.590,00	1.506.086,00
Fremdleistungen IFM Ltd. und IG Ltd.	0,00	0,00	2.036.426,00
Summe	2.089.208,00	2.575.590,00	3.542.512,00
geltend gemachte Vorsteuer	417.841,00	515.118,00	301.217,00

Sämtliche Rechnungen IR seien handschriftlich erstellt worden; die (behauptete) Bezahlung der Rechnungsbeträge sei bar über Kasse erfolgt.

Die einzelnen Rechnungsbeträge bewegten sich zwischen 40.000,00 S und 196.000,00 S (Durchschnitt: 63.000,00 S pro Rechnung).

Auch sei bei jeder Rechnung handschriftlich die Steuernummer des Hrn. IR angeführt sowie mittels extra angefertigten Stempels die "Subunternehmereigenschaft" betont worden.

Auffällig sei des Weiteren gewesen, dass man für tw. umfangreiche Arbeiten lediglich Sammelbezeichnungen wie beispielsweise Vollwärmeschutzarbeiten, Gerüstarbeiten usw. verwendet habe.

Die Firmen IFM Ltd. sowie die Fa. IG Ltd. seien im britischen Firmenbuch (companies house) eingetragen, das Kürzel im Firmennamen stehe dabei für den Namen IR.

Außer den eigentlichen Rechnungen habe man keine Unterlagen von der Berufungswerberin vorgelegen können, aus welchen die Leistungen des Hrn. IR hervorgehen würden (Auftragsschreiben, Verhandlungsprotokolle über Preise, allfällige Mängelbehebungen, Stundenabrechnungen, Übernahmeprotokolle o.ä.).

Hr. IR sei zu den einzelnen Rechnungen sowohl von der Gebietskrankenkasse als auch zu einem späteren Zeitpunkt von der Finanzbehörde befragt worden, wobei sich die im Folgenden angeführten Widersprüche ergeben hätten:

Im Zuge der von der Gebietskrankenkasse aufgenommenen Niederschrift vom 31. Mai 2001 habe er in der Hauptsache im wesentlichen angegeben, dass er ein Unternehmen führe; er habe sämtliche Leistungen als Subunternehmer ausgeführt; auch habe er Arbeiter von Tankstellen angeheuert, allerdings könne er sich nicht an deren Nachnamen erinnern.

Die Aufträge habe er von Hrn. JL in mündlicher Form erhalten, auch sei sämtliches Werkzeug und Material wie Gerüste, Putze und Werkzeuge von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt worden. Pro Woche habe Hr. JL mit ihm rund 200.000,00 S abgerechnet. Sämtliche Rechnungen seien bar bezahlt worden.

Gegenüber der Finanzverwaltung habe er in der Niederschrift vom 30. Oktober 2003 angegeben, dass er zwar Leistungen für die Berufungswerberin erbracht hätte, aber nicht in dem Umfang, wie dies auf den Rechnungen angeführt worden sei. Die Rechnungen seien von ihm blanko auf dem Rechnungsblock vorgeschrieben worden. Hr. JL hätte ihm dann gesagt, was er zusätzlich noch ausfüllen solle. Die auf den Rechnungen angeführten Leistungen hätte er aber größtenteils (zu 90%) gar nicht durchgeführt; er habe lediglich den Gerüstauf- und -abbau vorgenommen.

Von Hrn. JL hätte er dann 10% der Rechnungssumme erhalten, sowie zusätzlich 20,00 S pro m² aufgestelltem Gerüst. Die übrigen Leistungen seien von Ausländern vorgenommen worden, wobei er nicht mit Sicherheit sagen könne, ob diese auch tatsächlich bei der Firma JL angestellt gewesen seien.

Nachdem die Leistungen über die Firmen IG Ltd. bzw. IFM Ltd. abgerechnet worden seien, hätte er pro Rechnung einen Betrag von 5.000,00 S erhalten.

Diese Rechnungen seien von ihm nicht erstellt worden, er habe nämlich über keine EDV verfügt.

Möglicherweise seien diese von der Fa. L GmbH selbst verfasst worden.

Von Hrn. JL sei Hr. IR im Jahre 2001 aufgefordert worden, einen Linzer Notar aufzusuchen und eine Erklärung über die bisherigen Geschäftsbeziehungen, über das Unterlassen der abgabenrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Melde- bzw. Erklärungspflichten sowie ein Eingeständnis seiner ehemaligen Drogensucht abzugeben.

Diese Erklärung habe er machen müssen, da ihm ansonsten Hr. JL keine Arbeit mehr gegeben hätte.

Auch solle (in einem gemeinsamen Gespräch in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters) Hr. JL gegenüber dem do. zuständigen Sachbearbeiter sowie dem steuerlichen Vertreter erwähnt haben, dass die Firmen IG Ltd. bzw. IFM Ltd. ihm gehören würden und Hr. IR nur der Strohmann sei. Das oa. Dokument (Erklärung vor dem Notar) sei im Zuge dieses Gespräches dem steuerlichen Vertreter übergeben worden.

Hr. IR sei weiters gegenüber Hrn. JL weisungsgebunden; auch hätte dieser sämtliches Material (Gerüste, Werkzeuge etc.) zur Verfügung gestellt.

Prüferfeststellung:

Durch die teilweise widersprüchlichen Aussagen des Hrn. IR seien die der Behörde vorliegenden Beweise gegeneinander abzuwägen.

Aus folgenden Gründen folge die Betriebsprüfung der Aussage, die von Hrn. IR gegenüber der Finanzverwaltung getroffen worden sei:

Weder von Hrn. IR noch von Hrn. JL hätten – von den handgeschriebenen Rechnungen abgesehen – darüber hinaus noch Unterlagen vorgelegt werden können (Bautagesberichte, Lohnabrechnungen ua.);

Sämtliche Auszahlungen seien bar erfolgt;

Die Firmen IG Ltd. sowie IFM Ltd. stellten zu Zeiträumen Fakturen an die Berufungswerberin, zu denen Hr. IR aufgrund höherer Gewalt gar nicht in der Lage gewesen sei, Fakturen zu erstellen bzw. Leistungen zu erbringen. Auch verfüge Hr. IR seinen Aussagen nach über keine EDV-Anlage, und schließlich seien die Fakturen von einer anderen Qualität: Während bei den handgeschriebenen Rechnungen des öfteren Rechtschreibfehler vorkämen (z.B. Bauvorhaben, für geleistete Aussenputzarbeiten ua.) die Hr. IR anlässlich der Aufnahme der Niederschrift als die seinigen identifiziert habe ("Die mit den Rechtschreibfehlern sind meine"), seien die Rechnungen der Ltd 's in perfektem Englisch sowie ohne Rechtschreibfehler ausgeführt.

Die erste Aussage gegenüber der Gebietskrankenkasse sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, bei welchem Hr. IR noch für die Berufungswerberin tätig gewesen sei; es sei somit ein Aussagenotstand vorgelegen. Schließlich sei die notariell beglaubigte Erklärung des Hrn. IR völlig lebensfremd und zeige in hohem Maße das Abhängigkeitsverhältnis des Hrn. IR.

Schlussendlich liege der Finanzverwaltung eine Vergleichsvereinbarung vom 22. Dezember 2001 vor, bei welcher sich Hr. JL gegenüber Hrn IR zur Zahlung von 320.000,00 S sowie zur Zahlung der anfallenden Einkommensteuer iHv. 470.000,00 S der IG Ltd. sowie der IFM Ltd. verpflichtet habe, also insgesamt 790.000,00 S. Diese Vergleichsvereinbarung sei von Hrn. JL und Hrn. IR unterfertigt worden, als Zeuge sei Hr. LP angeführt. Wären die Rechnungen zwischen den einzelnen Ltd 's sowie der Berufungswerberin tatsächlich bezahlt worden, so gäbe es keinen ersichtlichen Grund, weshalb die Berufungswerberin zusätzlich noch 790.000,00 S hätte zahlen müssen.

Es ergäben sich daher folgende Konsequenzen:

a) USt-Vorsteuern 1999 – 2001 (materielle Unrichtigkeit – Scheinrechnungen):

Die Vorsteuern aus den oa. Rechnungen seien wegen materieller Unrichtigkeit nicht abzugsfähig. Tatsächlich handle es sich nach Meinung der Betriebsprüfung um Lohnzahlungen, die an die Arbeitnehmer der Berufungswerberin ausbezahlt worden seien.

(Formelle Unrichtigkeit – Keine Angabe von Art und Umfang der Leistung):

Bemerkt werde, dass auch die Formerfordernisse des § 11 UStG nicht erfüllt seien, da bei sonstigen Leistungen jedenfalls Art und Umfang der Leistung angegeben werden müssten.

Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen wie zB Speisen, Getränke, Lebensmittel, Textil-, Reinigungs- und Putzmittel, Büromaterial, Eisenwaren, Bekleidung, Fachliteratur, Wäsche, Werkzeuge usw. stellten keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichten daher nicht aus, um von einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung iSd § 11 UStG 1994 sprechen zu können. Bei sonstigen Leistungen müssten Art und Umfang der Leistung

ersichtlich gemacht werden. Bezeichnungen wie Reparaturen, Lohnarbeit, Fuhrleistungen ohne weitere Angaben seien nicht ausreichend.

Da auch sonst keine Aufzeichnungen vorlägen bzw. vorgelegt worden seien, aus welchen die Angaben rekonstruiert werden könnten, sei dieser Mangel auch nicht berichtigungsfähig.

b) Aufwendungen:

Von der Betriebsprüfung werde angenommen, dass man die oa. Beträge für Lohnzahlungen verwendet habe. Die Aufwendungen seien daher dem Grunde nach anzuerkennen. Die Lohnabgaben sowie die Sozialversicherungsbeiträge würden wie folgt passiviert:

	1999	2000	2001
Fremdleistungen netto	2.089.208,00	2.575.590,00	3.542.512,00
Vorsteuer	417.841,00	515.118,00	301.217,00
Fremdleistungen Brutto = Auszahlung Löhne	2.507.049,00	3.090.708,00	3.843.729,00
davon rd. 75% Rückstellung für Sozialversicherung und Lohnabgaben	1.880.000,00	2.318.000,00	2.883.000,00

Das Finanzamt sei diesen im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen in den am 27. Mai 2004 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO – erlassenen neuen Sachbescheiden betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 1998 bis 2001 gefolgt. Des Weiteren seien Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 ebenfalls am 27. Mai 2004 erlassen worden.

Gegen alle diese angeführten Bescheide (sowie auch gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 und Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 ebenfalls vom 27. Mai 2004 und den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2/3/2004, auch vom 27. Mai 2004) sei mit Schriftsatz vom 1. Juli 2004 Berufung erhoben worden. Diese Berufung sei wie folgt begründet worden:

Es würden sämtliche Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen, der darüber aufgenommenen Niederschriften bzw. der Prüfungsberichte vollinhaltlich bestritten. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei in allen Fällen zu Unrecht erfolgt. Die Ergebnisse der Betriebsprüfung seien unrichtig und würden nicht zur Kenntnis genommen. Die nunmehrigen Vorschreibungen bzw. Nachforderungen würden auf unrichtigen Berechnungen bzw.

Annahmen beruhen. Es werde zunächst vollinhaltlich auf die schriftliche Stellungnahme vom 13. Mai 2003 verwiesen. Die dortigen Ausführungen würden zu Berufungsausführungen erhoben. Im Zuge des durchzuführenden Berufungsverfahrens würden die Berufungsgründe ausführlich dargestellt und präzisiert werden. Es werde ausdrücklich beantragt, ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren zur Feststellung der konkreten Abgabenhöhe zu führen.

In der in der Berufung erwähnten Stellungnahme, die mit 13. Mai 2003 datiert sei, die tatsächlich aber vom Mai 2004 stammen müsse (vgl. den Einleitungssatz der Stellungnahme: "Bezugnehmend auf das Besprechungsprogramm vom 2. April 2004 ...") werde folgendes vorgebracht:

Ganz grundsätzlich sei auszuführen, dass die gesamte Buchhaltung durch das Hochwasser (gemeint wohl: im) August 2002 zum ganz überwiegenden Teil und unwiederbringlich vernichtet bzw. unbrauchbar geworden sei. Diese auf höhere Gewalt zurückzuführende Zwangslage müsse entschuldigend berücksichtigt werden.

Zu diesem Vorbringen sei aus der Sicht des Finanzamtes folgendes auszuführen:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO habe die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen könne. § 184 Abs. 3 BAO normiere, dass auch dann zu schätzen sei, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig seien oder solche formellen Mängel aufwiesen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Daraus folge, dass immer dann, wenn aufgrund der vorliegenden Unterlagen eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Abgabenbehörde nicht möglich sei, eine Schätzungsberechtigung und –verpflichtung bestehe (vgl. zB VwGH vom 26.4.2000, 2000/14/0047). Die Schätzungsverpflichtung bestehe daher unabhängig davon, ob die Partei ein Verschulden am Fehlen von Aufzeichnungen treffe (vgl. VwGH 25.6.1997, 97/15/0058; VwGH 12.12.1995, 92/14/0031; VwGH 14.1.1980, 43/79, 179/79, 537/79 u.a.m.).

Dieses Vorbringen sei daher nicht geeignet die Richtigkeit der - im Rahmen der angeführten Außenprüfung vorgenommenen - Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Zweifel zu ziehen.

Des weiteren werde in dieser Stellungnahme vorgebracht, dass es im Rahmen der vorangegangenen Betriebsprüfung, konkret am 20. Juli 1999, zu einer Vereinbarung zwischen dem Finanzamt und der Steuerberatungskanzlei gekommen sei, dass die Zuschätzung gleich

im Einvernehmen auf das Jahr 1998 und das erste Halbjahr 1999 ausgedehnt werde und dass mit der daraus resultierenden Nachzahlung für die Berufungswerberin steuerlich alles bis zum 30. Juni 1999 endgültig erledigt sei. Einerseits habe man – im Einvernehmen – gerade kein aufwendiges, wenn nicht unmögliches Beweisverfahren zu den aufgetauchten Materialeinkaufsverkürzungen durchführen wollen. Andererseits sei durch die Berufungswerberin klargestellt worden, dass ein Fortbetrieb wirtschaftlich nur möglich gewesen sei, wenn man die Vergangenheit steuerlich ein für allemal erledige und ab sofort ein Neubeginn auch in steuerlicher Hinsicht stattfinden könne. Es sei daher davon auszugehen, dass der Zeitraum bis 30. Juni 1999 als vollständig abgeprüft und auch nachbezahlt, somit (gemeint wohl: als) steuerlich erledigt angesehen werden müsse. Wie die jetzige Betriebsprüfung zeigen würde, habe ja auch tatsächlich ab 1. Juli 1999 eine entscheidende Änderung der kaufmännischen bzw. steuerlichen Gebarung eingesetzt. Der Berufungswerberin würden im Rahmen der jetzigen Betriebsprüfung im wesentlichen nur die früheren Verfehlungen bzw. Verkürzungen bis Mitte 1999 vorgeworfen werden, was angesichts des bei der vorhergehenden Betriebsprüfung im Juli 1999 abgeschlossenen Vergleiches unzulässig sei und die seit Mitte 1999 ganz offensichtlich eingetretene Änderung bzw. Anstrengung zunichte mache bzw. bestrafen würde.

Zu diesem Vorbringen sei folgendes auszuführen:

Für den Zeitraum 2-12/1998 sei eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt worden. In deren Zug sei es zu einer Zuschätzung für den damaligen Prüfungszeitraum dh für Februar bis Dezember 1998 gekommen. In der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 29. Juli 1999 sei nicht festgehalten, dass eine "Ausdehnung" der Zuschätzung auf den Zeitraum bis Mitte 1999 erfolgt wäre. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Bestimmung des § 88 BAO hinzuweisen, wonach eine Niederschrift (soweit nicht Einwendungen erhoben wurden, dies sei im gegenständlichen Fall nicht erfolgt) vollen Beweis darüber liefere, was darin von der Behörde amtlich verfügt oder erklärt werde (vgl. Ritz, BAO, Tz 1 zu § 88). Auch das damalige Prüforgan habe bestätigt, dass im Rahmen der erwähnten USO-Prüfung keinerlei "Vergleich" mit der Berufungswerberin über irgendwelche Abgabenansprüche abgeschlossen worden seien, dh dass das Vorbringen der Berufungswerberin nicht den Tatsachen entspreche. Überdies sei festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Umsatzsteuersonderprüfung der Finanzverwaltung noch nicht einmal der Jahresabschluss für das Jahr 1998 vorgelegen sei (eingereicht am 16. November 1999) geschweige denn, der des Jahres 1999 (eingereicht am 24. Februar 2000). Ferner sei eine ertragsteuerliche Würdigung (einschließlich Kapitalertragsteuer) von nicht erklärten Umsätzen im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung gar nicht möglich. Weiters sei festzuhalten, dass die vor der gegenständlichen Außenprüfung erfolgten Zurechnungen durch die Finanzverwaltung im Zuge

der USO-Prüfung im Jahr 1998 sowie die durch die steuerliche Vertretung vorgenommene Gewinnerhöhung im Jahr 1999 im Rahmen der Zuschätzung berücksichtigt worden seien. Es sei von diesen Beträgen lediglich (zusätzlich) Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden.

Schließlich sei zu diesem Vorbringen festzuhalten, dass dem Abgabenrecht das Institut eines "Vergleiches" – im Gegensatz zum Zivilprozess (vgl. § 204 ZPO) – fremd sei. Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld seien daher ohne irgendeine rechtliche Relevanz (vgl. zB VwGH 27.7.1994, 92/13/0058; VwGH 16.3.2005, 2003/14/0005).

Zum Punkt 2 der oben wiedergegebenen Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004 werde in der Stellungnahme vom Mai 2004 folgendes ausgeführt:

Gerade aus den vorgelegten Kundenkonten ergebe sich die (aufgrund der mit dem Finanzamt im Juli 1999 getroffenen Vereinbarung beruhende) einschneidende Änderung ab (der) Jahresmitte 1999. Die bis dahin bestehenden zum Teil erheblichen Differenzen zwischen den verbuchten Materialeinkäufen und den von den Großhändlern bekannt gegeben Lieferungen würden daher rühren, dass bei den Großhändlern, insbesondere der Fa. B. über das Kundenkonto der Berufungswerberin auch andere Firmen bzw. Privatfirmen in großem Umfang Baumaterial bezogen hätten, um damit selbst Bauvorhaben durchführen zu können, die nichts mit der Berufungswerberin zu tun hätten. Da das Material von den Beziehern ohnedies sofort bar bezahlt hätte werden müssen, sei der Berufungswerberin aus dieser Praktik kein unmittelbarer finanzieller Nachteil entstanden. Wenn nun aber im Zuge der finanzbehördlichen Zuschätzung aus fremden Materialbezug auf einen zusätzlichen Umsatz der Berufungswerberin geschlossen und somit völlig fremde Baustellen zugerechnet würden, entspreche dies nicht den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen. Aus den Lieferscheinen und Belegen der Großhändler, insbesondere der Fa. B., ergebe sich ganz klar, dass für die Jahre 1998 und 1999 im Rahmen der Zuschätzung praktisch ausnahmslos Baustellen zugerechnet worden seien, mit denen die Berufungswerberin tatsächlich nichts zu tun gehabt habe. Nur beispielsweise sei hier auf die Zurechnung von Baustellen der Firmen N. sowie S. & H. zu verweisen.

In einer Ergänzung der Berufung vom 18. November 2004 werde zu diesem Punkt noch ausgeführt, dass dem Finanzamt umfassende Unterlagen vorliegen würden, um diesen behaupteten Sachverhalt nachvollziehen und überprüfen zu können. Es seien wochen- bzw. monatelang Lieferscheine und Rechnungen der Firma B. kopiert worden. Es werde beantragt, sämtliche Lieferscheine und Rechnungen (Kopien) zur Verfügung zu stellen, damit anhand jedes einzelnen Beleges überprüft werden könne, ob dieser mit einer Baustelle der Berufungswerberin korrespondiere. Es entspräche den Erfahrungen des täglichen Lebens,

dass im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der Berufungswerberin Disponenten der Firma B. (konkret etwa Herr O. und Herr H.) Material in großen Mengen an Private faktisch (?) ausgegeben und von diesen sofort bar kassiert hätten, die Belege aber offiziell dem Kundenkonto der Berufungswerberin zugeordnet worden wären. Diese Umsätze hätten nicht etwa bloß in den Büchern aufscheinen sollen, sondern es hätte die Berufungswerberin mit diesen Umsätzen tatsächlich überhaupt nichts zu tun gehabt. Selbst wenn die Buchführung der Berufungswerberin Mängel aufweisen würde, berechtige dies nicht einfach zur Zurechnung von Umsätzen, die nachweislich nicht von der Berufungswerberin getätigt worden seien. Diesbezüglich hätte das Finanzamt Nachforschungen von Amts wegen anzustellen gehabt, als auch eine entsprechende Beweisführung durch die Vertretung der Berufungswerberin zulassen müssen.

Wenn sich die Zuschätzung an den erklärten Umsätzen der Jahre 2000 und 2001 orientiere, ergebe dies ein unrichtiges Bild. In den Jahren 2000 und 2001 seien die Verhältnisse wesentlich geändert worden, es sei ganz anders gearbeitet worden. Die Berufungswerberin habe damals ohne eigenen Materialeinkauf für mehrere Firmen nur die Arbeit erledigt, etwa für die Firma Sch., in Melk oder für die Lagerhäuser in RZ und V. Es sei selbstverständlich mehr Umsatz erzielt worden, weil weniger Materialaufwand angefallen sei.

Zu diesem Vorbringen betreffend die von der Außenprüfung festgestellte Verkürzung des Materialeinkaufes sei folgendes auszuführen:

In der Berufung werde nicht in Abrede gestellt, dass die Buchführung der Berufungswerberin schwere formelle und materielle Mängel aufweise (vgl. diesbezüglich Punkt 1. der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004, der oben wiedergegeben worden sei). Besonders schwer wiege in diesem Zusammenhang, dass bei einem Großteil der Buchungen eine genaue Bezeichnung bzw. Beschreibung der Geschäftsfälle fehle und entgegen der Bestimmung des § 131 Abs 1 Z 3 BAO keine Lieferantenkonten geführt worden seien. So werde der Materialeinkauf zum Großteil (bei 1649 Buchungen im Zeitraum 1998 bis 2001 in 1549 Fällen also bei über 96% der Buchungen) nur über die Bezeichnung "Einkauf Handelswaren" über die Kassa gebucht. Das Feld "Text", das zur Beschreibung des Geschäftsfalles diene, sei überhaupt leer gelassen worden (vgl. zB die ACL-Ausdrucke betreffend den Materialeinkauf vom 28. Februar 2001 bis 31. Mai 2001 [=Seite 702 des Arbeitsbogens] und vom 31. Januar 1999 bis 31. Dezember 1999 [=Seiten 697 bis 700 des Arbeitsbogens]). Gemäß § 189 Abs 1 3. Satz HGB, der gemäß § 124 BAO auch für die Berufungswerberin für abgabenrechtliche Belange verpflichtend einzuhalten sei, müsse die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Frist einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln könne. Des Weiteren müssten sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen

(§ 189 Abs 1 letzter Satz HGB sowie VwGH vom 19.2.1992, 91/14/0216). Durch die Nichtführung von Lieferantenkonten sowie der Verwendung der unbestimmten Bezeichnung "Einkauf Handelswaren", sei eine Nachprüfbarkeit der vorgenommenen Buchungen für einen sachverständigen Dritten – wie für ein Prüforgang der Finanzverwaltung – nicht möglich gewesen. Vielmehr habe die Buchhaltung der Berufungswerberin nicht einmal die Qualität einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung erreicht.

Aus den im Rahmen der Außenprüfung festgestellten massiven formellen und materiellen Mängeln der Buchführung der Berufungswerberin folge eine Schätzungsberechtigung und – verpflichtung der Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 3 BAO. Beispielsweise werde diesbezüglich auf die Erkenntnisse des VwGH vom 12.8.1994, 91/14/0256 und vom 23.3.1999, 97/14/0172, verwiesen, wonach bei einem Bilanzierenden, der im Eingangs- und Ausgangsbereich Geschäftsfälle erst mit der Bezahlung verbuche, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen seien.

In der Stellungnahme vom Mai 2004 werde nunmehr die Behauptung aufgestellt, dass sich aus den vorgelegten Kundenkonten eine einschneidende Änderung ab Jahresmitte 1999 ergeben würde. Worin diese "Änderung" im Einzelnen bestehen solle, werde in dieser Stellungnahme nicht ausgeführt. Vielmehr sei es so, dass sowohl vor als auch nach Mitte 1999 die Berufungswerberin keine Kreditorenkonten geführt und auch nach Juni 1999 die gebuchten Geschäftsfälle gar nicht bzw. unvollständig bezeichnet habe, sodass eine Nachvollziehbarkeit der gebuchten Beträge auch für Zeiträume nach dem Juni 1999 nicht gegeben gewesen sei (vgl. zB die ACL-Ausdrucke betreffend den Zeitraum 2. Februar 2001 bis 5. Februar 2001 = Seite 702 des Arbeitsbogens).

Betreffend die von der Außenprüfung festgestellten Differenzen zwischen Materialeinkauf laut den von der Außenprüfung über Anfrage bei den entsprechenden Großhändlern bzw. Erzeugern über Lieferungen an die Berufungswerberin erhaltenen Informationen (vgl. zB das Schreiben der Fa. MM vom 15. Oktober 2003 = Seite 39 des Arbeitsbogens sowie das Schreiben der Fa. W. GmbH vom 10. Oktober 2003 = Seite 63 des Arbeitsbogens) und dem gebuchten Materialeinkauf (entgegen der Diktion in der Stellungnahme seien diese Kundenkonten nicht durch die Berufungswerberin vorgelegt worden), werde in der Stellungnahme vom Mai 2004 vorgebracht, dass bei den Großhändlern und zwar insbesondere bei der Fa. B. über das Kundenkonto der Berufungswerberin auch andere Firmen bzw. Privatpersonen in großem Umfang Baumaterial bezogen hätten, um damit selber Bauvorhaben durchzuführen, die mit der Berufungswerberin nichts zu tun hätten. Dies solle sich aus den Lieferscheinen und Belegen der Großhändler, insbesondere der Fa. B., "ganz klar" ergeben.

Auch dieses Vorbringen sei nicht geeignet die Richtigkeit der durchgeführten Zuschätzung in Frage zu stellen:

Bestehe nämlich eine Schätzungsberechtigung und –verpflichtung der Abgabenbehörde – die aufgrund der festgestellten formellen und sachlichen Unrichtigkeit der Bücher der Berufungswerberin unzweifelhaft gegeben sei – liege es am Abgabepflichtigen, die Unrichtigkeit der vorgenommenen Schätzung durch entsprechende Behauptungen und Beweisanbote darzulegen (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0188). Dem Abgabepflichtigen stehe es offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften oder unrichtigen Aufzeichnungen zu beweisen und somit der Berechtigung zur Schätzung entgegenzuwirken (vgl. VwGH 2.6.1992, 87/14/0160). Unterlasse der Abgabepflichtige zum Ziel führende substantiierte Behauptungen und Beweisanträge zur Ermittlung wirklichkeitsnaher Schätzungsgrundlagen, dann erhöhe er damit das Maß an Unsicherheit, welches naturgemäß jedem Ergebnis einer Schätzung innewohne (vgl. VwGH 10.6.1987, 86/13/0065).

Im gegenständlichen Fall werde in der Berufung nur die unsubstantiierte Behauptung aufgestellt, über die Kundenkonten der Berufungswerberin hätten auch andere Firmen bzw. Privatpersonen Baumaterial bezogen. Dieses Vorbringen widerspreche zudem der Lebenserfahrung, weil Privatpersonen keine Veranlassung hätten, über das Kundenkonto der Berufungswerberin Bestellungen zu tätigen. Für andere Firmen habe zu einer solchen Praktik noch viel weniger Veranlassung bestanden, weil dies dazu geführt hätte, dass den Firmen keine Vorsteuer aus den Lieferungen zugestanden wäre (falscher Rechnungsadressat). Wer ungewöhnliche und unwahrscheinliche Verhältnisse behaupte, habe hierfür den Nachweis zu erbringen (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0159 und vom 28.3.2000, 99/14/0302). Aus den der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen (vgl. die im Arbeitsbogen erliegenden Rechnungen der Fa. B. = S. 428 bis 695) ergebe sich entgegen dem Vorbringen der Berufungswerberin in keinsten Weise, dass die über die Fa. B. erfolgten Lieferungen nicht der Berufungswerberin sondern anderen Personen bzw. Firmen zuzurechnen seien.

Überdies werde es in der Berufung unterlassen, diese Behauptung in irgendeiner Weise zu konkretisieren, sondern es werde nur vollkommen unbestimmt von "Material in großen Mengen" gesprochen (vgl. Seite 2 oben der Ergänzung vom 18. November 2004).

Zudem ergebe sich aus den von der Firma B. dem Prüforgang zur Verfügung gestellten Rechnungen eindeutig, dass als Auftraggeber nahezu ausschließlich JL, also der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Berufungswerberin, angeführt worden sei. Beispielsweise seien folgende Rechnungen angeführt:

Rechnung vom 8. Dezember 1998 Nr. 01005477 über die Lieferung von "Hasikalk 150 0-1 mm" (S. 429 des Arbeitsbogens) – "Auftr.: Herr JL"

Rechnung vom 8. Dezember 1998 Nr. 01005475 über die Lieferung von "Hasikalk 150 0-1 mm" (S. 430 des Arbeitsbogens) – "Auftr.: Hr. JL - gibt vorher Bescheid!"

Rechnung vom 30. November 1998 Nr. 01005473 über die Lieferung von "Hasikalk 150 0-1 mm" (S. 431 des Arbeitsbogens) – "Auftr.: Hr. JL"

Rechnung vom 30. April 1999 Nr. 01006874 über die Lieferung von Leichtsockelputz, Kranentladung, Pool-Paletten und Folien (S. 597 des Arbeitsbogens) – "Auftr.: lt. Hrn. JL am 20. April 1999"

Rechnung vom 31. August 1999 Nr. 01010121 über die Lieferung von "Hasikalk 150 0-1 mm" (S. 572 des Arbeitsbogens) – "Auftr.: Herrn JL"

In der Ergänzung vom 18. November 2004 werde der Antrag gestellt, dass der Berufungswerberin sämtliche Lieferscheine und Rechnungen (in Kopie) zur Verfügung gestellt werden mögen, damit anhand jedes einzelnen Beleges überprüft werden könne, ob dieser mit einer Baustelle der Berufungswerberin korrespondiere.

Dieser Antrag sei durch das Gesetz nicht gedeckt, weil er den Regelungen über die Akteneinsicht nicht entspreche. Gemäß § 90 Abs. 1 BAO habe die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und die Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich sei, sofern dem nicht § 90 Abs. 2 BAO entgegenstehe.

Zu den Akten gehöre auch der Arbeitsbogen des Betriebsprüfers (vgl. Ritz, BAO, Tz 6 zu § 90). Unter Akteneinsicht sei die Einsichtnahme und die Abschriftnahme durch die Partei zu verstehen. Eine Herstellung von Abschriften (Kopien) von Aktenbestandteilen sei hingegen gesetzlich nicht vorgesehen (vgl. VwGH 20.2.1996, 94/13/0197; VwGH 23.1.1997, 95/15/0120).

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin bestehe auch keinerlei Verpflichtung der Abgabenbehörde "Nachforschungen" betreffend die Zuordnung von Lieferscheinen zu Baustellen der Berufungswerberin vorzunehmen, weil der der vorgenommenen Schätzung zugrunde liegende Sachverhalt im Rahmen der durchgeführten Prüfung umfassend erhoben worden sei und die Berufungswerberin lediglich unsubstantiiert die Richtigkeit der durchgeführten Schätzung bestreite, ohne darzulegen, in welcher Weise sich das allgemein gehaltene Vorbringen zur behaupteten Unrichtigkeit der vorgenommenen Zuschätzung konkret auf die vorgenommene Schätzung auswirken würde.

Das in der Ergänzung vom 18. November 2004 erstattete Vorbringen, dass die Zuschätzung deswegen unrichtig sei, weil sich diese an den erklärten Umsätzen 2000 und 2001 orientieren

würde, sei ebenfalls vollkommen allgemein gehalten und es würden diesbezüglich auch keine konkreten Beweisanträge gestellt. Das Vorbringen, dass deswegen in den Jahren 2000 bis 2001 mehr Umsatz erzielt worden sei, weil für "mehrere Firmen" (die genaue Zahl werde nicht angeführt) nur mehr die Arbeit erledigt worden sei, sei deswegen ungeeignet der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, weil sich die Außenprüfung bei der Zuschätzung lediglich an die Umsätze angelehnt habe, dh dass diese nicht für 1998 und 1999 übernommen worden seien. Überdies würde bei Richtigkeit des Vorbringens die Zuschätzung für 1998 und 1999 noch zu erhöhen sein, weil dann das Verhältnis zwischen Materialaufwand und Lohnaufwand (letzterer sei aus der Buchhaltung der Berufungswerberin übernommen worden) zugunsten des Materialaufwandes zu erhöhen wäre. Überdies sei festzuhalten, dass der von der Außenprüfung zugeschätzte Materialeinkauf ebenfalls mit Unsicherheiten behaftet sei (vgl. die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung betreffend die R-Produkte) und man in den einzelnen Jahren nachgewiesenermaßen Schwarzlöhne ausbezahlt habe. Die Auszahlung von Schwarzlöhnen setze aber logisch die Durchführung von Schwarzumsätzen voraus.

Die beantragte Einvernahme von JL zu diesem Punkt war nicht durchzuführen, weil kein konkreter Beweisantrag gestellt worden sei. Es sei lediglich dessen Einvernahme zum Punkt "nicht verbuchter Wareneinkauf" beantragt worden. Ein Beweisantrag sei nur dann erheblich, wenn die zu beweisenden Tatsachen im Einzelnen genau bezeichnet würden (vgl. VwGH 31.1.1995, 90/14/0223). Da nicht dargelegt worden sei, welcher Teil des zugeschätzten Materialeinkaufes unrichtig sein solle, liege kein taugliches Beweisthema vor.

Die Berufung erweise sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

Zum Punkt 3 der oben wiedergegebenen Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004 werde in der Stellungnahme vom Mai 2004 folgendes ausgeführt:

Die Berufungswerberin habe mit IR als Subunternehmer seit 1995 tadellos zusammengearbeitet. IR sei seit 20 Jahren in der Branche tätig, verstehe sein Geschäft perfekt und verfüge über zahllose Kontakte, insbesondere zu Ausländern. Er hätte jederzeit in nahezu beliebigem Ausmaß Arbeitsparteien zusammenstellen und gewünschte Arbeiten verrichten können. Man habe sich hundertprozentig auf ihn verlassen. Die Erledigung der (Gerüst- und Putz)Arbeiten durch IR sei vollkommen selbständig und reibungslos erfolgt. Man habe ihm nur sagen müssen, wo das Haus stehe, das zu verputzen bzw. einzugerüsten sei und wann er fertig sein müsse. Es habe in diesen vielen Jahren so viele Aufträge gegeben, dass die Berufungswerberin auf den Subunternehmer IR angewiesen gewesen sei, um die anfallenden Arbeiten erledigen zu können. IR habe auch preislich so attraktiv agiert, dass eine Beauftragung günstiger als die Anstellung eigenen Arbeitspersonals gewesen sei. Überdies

hätte man gar nicht genug Leute als Arbeiter bekommen. Von der Berufungswerberin sei das Material für die von IR bearbeiteten Baustellen geliefert worden. Teilweise habe man sich bei den einzelnen Arbeitsvorgängen abgelöst, sodass IR das Gerüst aufgestellt habe, die Berufungswerberin den Grobputz gemacht und IR wieder Edelputz/Faschen und Gerüstabbau erledigt hätte. Bei Vollwärmeschutz habe IR grundsätzlich die ganze Arbeit alleine gemacht. Die Berufungswerberin habe sich um die an den Subunternehmer IR übertragenen Baustellen nicht mehr kümmern müssen. Weisungen, Arbeitseinteilungen seiner Leute habe IR grundsätzlich selbst erledigt. Seine Leute hätten auch von der Berufungswerberin direkt kein Geld erhalten. Aus der Sicht der Berufungswerberin wäre natürlich anzunehmen gewesen, dass IR seine Leute ordnungsgemäß (offiziell) bezahlen und anmelden würde. Es sei ihm von dem vereinbarten Subunternehmerpreis genug geblieben, um seine Abgaben zu bezahlen. IR habe schon früher und auch parallel zur Berufungswerberin ähnliche Subaufträge laufend durchgeführt.

Probleme mit IR habe es erst ab 2001 gegeben. Die Berufungswerberin habe einmal nicht prompt bezahlen können. IR habe ein paar Mal Aufträge nicht zur Zufriedenheit der Endabnehmer ausgeführt. Vor allem aber sei IR aufgrund seiner amtsbekannten – JL aber erst später bewussten – Drogensucht immer unberechenbarer geworden. Er habe rechthaberisch mit JL und den Bauherren herumgeschrien, habe Drohungen ausgestoßen, habe JL erpresst, habe sogar mit der Waffe herumgefuchelt etc. Eine weitere Zusammenarbeit sei unzumutbar gewesen, sodass IR keine Subaufträge mehr erhalten habe. Dies habe er nicht einsehen können. Er habe versucht IR einzuschüchtern bzw. zu erpressen und ihm durch Verleumdungen zu schaden.

Gerade weil die Zusammenarbeit mit dem Subunternehmer IR bis 2001 derart reibungslos geklappt habe, die Arbeiten prompt und zur Zufriedenheit der Bauherren erledigt worden seien und dies über Jahre hindurch verlässlich gleich geblieben sei, habe man in der laufenden Geschäftsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und IR einvernehmlich auf mühsamen Schriftverkehr bzw. aufwendige Aufzeichnungen verzichtet. Dies sei angesichts der enormen Anzahl und des Volumens der Subaufträge gar nicht praktikabel gewesen. Wichtig sei beiden gewesen, dass die Arbeiten getan und diese bezahlt werde. Weil alles klar gewesen sei und es im Prinzip keine Bemängelungen gegeben habe, würden keine Auftragsschreiben, Verhandlungsprotokolle über Preise, allfällige Mängelbehebungen, Bautagesberichte, Stundenabrechnungen, Übernahmeprotokolle und ähnliches existieren. Beiden Parteien sei auch ohne solche schriftliche Unterlagen klar gewesen, worum es gegangen sei. Die Barauszahlung sei keineswegs suspekt, sondern in der Baubranche üblich. IR habe Barzahlung gewollt, damit er seine Leute gleich weiter auszahlen könne. Im Zusammenhang mit der Gründung und Führung der englischen Gesellschaften habe IR professionelle Hilfe in Anspruch

genommen. Dass die Rechnungen ab diesem Zeitpunkt eine andere Qualität gehabt und auch in Zeiträumen erstellt worden seien, als IR in der Justizanstalt gewesen sei, könne somit nicht bemängelt werden. Entgegen der Prüferfeststellung sei gerade die erste Aussage von IR vor der Gebietskrankenkasse am 31. Mai 2001 als noch wahrheitsgetreu und lebensnah einzustufen. Damals habe noch ein gutes Einvernehmen mit der Berufungswerberin bzw. JL bestanden, während IR in seiner Niederschrift vom 30. Oktober 2003 bei der Finanzverwaltung bereits von offenkundiger Schädigungsabsicht gegenüber der Berufungswerberin getragen gewesen sei. Unverständlich sei, wieso IR bei seiner ersten Aussage gegenüber der Gebietskrankenkasse in "Aussagenotstand" gewesen sein solle, nur weil er noch mit der Berufungswerberin zusammengearbeitet habe. Im Gegenteil, die damalige Stimmungslage spiegle die wahren Geschäftsbeziehungen bis zu diesem Zeitpunkt wesentlich wirklichkeitsgetreuer wider als zwei Jahre später nach völligem Bruch der Beziehungen. Auch die notarielle Erklärung könne nur von einem gewissen einseitig negativen Standpunkt als völlig lebensfremd erscheinen. Tatsächlich liefere sie eine durchaus plausible Erklärung.

Dass sich JL am 22. Dezember 2001 aus nackter Angst um sein Leben bzw. seine wirtschaftliche Existenz (siehe oben: Unzurechnungsfähigkeit von IR aufgrund Drogenskonsums, Drohung bzw. Erpressung mit der Waffe) zu einer Vergleichsvereinbarung hinreißen habe lassen, um IR los zu werden, sei menschlich verständlich und liefere keinerlei Rückschluss auf die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse.

In der Berufungsergänzung vom 18. November 2004 werde zu diesem Punkt noch folgendes ausgeführt:

Mit Herrn IR seien erst ab Mitte 1999 Fakturen vereinbart worden, da es vorher (seit 1995) nur zu sporadischer bzw. geringfügiger Zusammenarbeit gekommen sei. Andere Belege seien keineswegs erforderlich gewesen, da nur bei einigen Fixpreisen für ein ganzes Jahr beide Partner genau Bescheid gewusst hätten. IR habe nur die Adresse und Quadratmeterzahl gebraucht und habe dann zu Fixpreisen abgerechnet, wobei er nach einem feststehenden Umrechnungsschlüssel schematisch die Stundenzahl kalkuliert habe. Allfällige Stundenaufzeichnungen seiner Leute habe IR selber gemacht. Während des Aufenthaltes in der Justizanstalt habe sich IR von seiner Frau vertreten lassen, welche nach gleichem Schema Rechnungen geschrieben und Geld entgegen genommen habe.

Zu diesem Vorbringen sei wie folgt Stellung zu nehmen:

Mit Ergänzungersuchen vom 20. Oktober 2004 sei die Berufungswerberin um Bekanntgabe von ladungsfähigen Anschriften folgender in der Stellungnahme vom Mai 2004 – für die Richtigkeit dieses Vorbringens - als Zeugen geführter Personen ersucht worden: SL, WW, NA,

RN. Diese Personen sollten laut Stellungnahme vom Mai 2004 ehemalige Arbeitnehmer von IR gewesen sein.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens sei mit Schreiben vom 18. November 2004 mitgeteilt worden, dass trotz intensiver Bemühungen die ladungsfähigen Anschriften der genannten Personen nicht hätten ermittelt werden können.

Aus diesem Grund sei von einer Einvernahme dieser Personen als Zeugen mangels eines tauglichen Beweisantrages Abstand zu nehmen gewesen (vgl. VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; VwGH 19.11.1998, 97/15/0010). Der im Schreiben vom 18. November 2004 gestellte Antrag, IR mit den angegebenen Namen zu konfrontieren, damit dieser zugestehe, dass es sich um seine ehemaligen Mitarbeiter handle, sei nicht Folge zu geben, weil IR bereits am 20. Oktober 2003 einvernommen worden sei. Dieser habe in seiner Einvernahme angeführt, dass der Großteil der auf den Rechnungen angeführten Leistungen durch Ausländer erfolgt sei, die bei JL (dh der Berufungswerberin) beschäftigt gewesen seien (S. 748 des Arbeitsbogens). Die Behörde sei nämlich nicht verhalten, Zeugen, die zu der in Streit gezogenen Frage bereits einmal eine klare Aussage gemacht hätten, solange einzuvernehmen, bis deren Aussage zur Zufriedenheit der Partei ausfalle (vgl. VwGH 26.5.1993, 90713/0155).

Der im angeführten Schriftsatz des Weiteren gestellte Antrag, den Nachnahmen von RN von IR selbst zu ermitteln, stelle auf die Aufnahme eines unzulässigen Erkundungsbeweises ab (vgl. VwGH 6.10.1993, 93/17/0133; VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 13.10.1987, 87/14/0120), weswegen auch diesem Antrag nicht zu entsprechen gewesen sei.

In der Stellungnahme vom 18. November 2004 sei nunmehr die Einvernahme von namentlich angeführten ehemaligen Mitarbeitern der Berufungswerberin zum Beweis dafür geführt, dass IR als Subunternehmer für die Berufungswerberin tätig gewesen sei und sich dabei seiner Mitarbeiter SL, WW, NA und RN bedient habe.

Aufgrund dieses Beweisantrages seien die angeführten Zeugen geladen worden, bei IT habe es einen Zustellanstand (Adresse unrichtig) gegeben. Die übrigen beantragten Zeugen seien einvernommen worden und man habe die Niederschriften über diese Einvernahmen dieser Entscheidung in Abschrift angeschlossen.

Aus diesen Einvernahmen sowie den von der Prüfungsabteilung Strafsachen durchgeführten übrigen Einvernahmen anderer ehemaliger Mitarbeiter der Berufungswerberin ergebe sich übereinstimmend, dass den Mitarbeitern der Berufungswerberin nicht einmal der Name IR bekannt sei, geschweige denn dass dieser für die Berufungswerberin als Subunternehmer tätig gewesen sei (vgl. zB die Aussage von MB vom 20. Juni 2005 oder jene von AZ vom 12. November 2003 = S. 776 des Arbeitsbogens: Frage: Ist Ihnen der Name IR bekannt? Antwort: Diesen Namen habe ich noch nie gehört.).

Das Finanzamt gehe daher auch in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass die im Rahmen der Außenprüfung getroffene Feststellung, dass IR für die Berufungswerberin nicht unternehmerisch tätig gewesen sei, weswegen aus den von ihm gelegten Rechnungen auch kein Vorsteuerabzug zustehe, den Tatsachen entspreche. Aufgrund der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge sowie des großen Umfanges der laut Rechnungen erbrachten Arbeiten (vgl. zB Rechnung vom 23. März 2000: "für geleistete Sanierungsarbeiten" [S. 827 des Arbeitsbogens]; Rechnung vom 18. Februar 2000: "für geleistete Innenputzarbeiten" [S. 825 des Arbeitsbogens]; Rechnung vom 10. Dezember 1999: "für geleistete Innen- und Aussenputzarbeiten" [S. 824 des Arbeitsbogens]) sei es ausgeschlossen, dass die bei der Berufungswerberin beschäftigten Arbeitnehmer, die man einvernommen habe, allesamt nichts von der Existenz des IR als Subunternehmer der Berufungswerberin gewusst hätten (vgl. VwGH 24.6.1991, 90/15/0135). Überdies hätten sich auf der Baustelle sichtbare Anzeichen für die Tätigkeit eines Subunternehmers finden müssen, wie zB die Angabe der Firma auf der Baustellentafel, die Aufschrift auf dem Firmenwagen und der Arbeitskleidung etc.

Die in der Stellungnahme vom Mai 2004 gegebene Erklärung, wieso überhaupt keine Unterlagen über die behauptete Tätigkeit von IR als Subunternehmer für die Berufungswerberin existieren würden, widerspreche jeglicher Lebenserfahrung und sei vollkommen unglaubwürdig. Wenn vorgebracht werde, dass Unterlagen über die behauptete geschäftliche Beziehung von IR zur Berufungswerberin deswegen fehlen würden, weil die Zusammenarbeit mit dem "Subunternehmer IR" derart reibungslos geklappt habe, sei zu erwidern, dass die Frage, ob eine Zusammenarbeit "reibungslos" funktioniere oder nicht, immer nur ex post beurteilt werden könne, sodass das Fehlen jeglicher Unterlagen jeglicher normalen kaufmännischen Vorgangsweise eklatant widerspreche.

Ferner werde vorgebracht, dass in der laufenden Geschäftsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und IR auf mühsamen Schriftverkehr bzw. aufwendige Aufzeichnungen verzichtet worden sei. Entgegen der Diktion dieses Vorbringens sei festzuhalten, dass keinerlei Unterlagen über die behauptete Subunternehmereigenschaft von IR vorhanden seien, also auch nicht solche, die über den laufenden Geschäftsverkehr hinausgingen, wie zB ein Rahmenvertrag sowie auch nicht "aufwendige" Aufzeichnungen. Aus dem Vorbringen in der Ergänzung vom 18. November 2004 ergebe sich zudem, dass selbst die Berufungswerberin davon ausgehe, dass IR schriftliche Aufzeichnungen hätte führen müssen, die aber nicht erfolgt seien (arg. Seite 3 unten: "IR brauchte nur die Adresse und die Quadratmeteranzahl und rechnete dann nach Fixpreisen ab, wobei er nach einem feststehenden Umrechnungsschlüssel schematisch die Stundenzahl kalkuliert habe..."). Aus den vorgelegten Rechnungen sei hingegen nicht erkennbar, wie das in Rechnung gestellte Entgelt ermittelt

worden sei. Vielmehr sei immer von einem Pauschale "wie mit Herrn JL vereinbart" die Rede (vgl. zB die Rechnungen vom 29. Oktober und 10. November 1999 = S. 822 des Arbeitsbogens).

Wieso die Verfassung eines kurzen Auftragsschreibens sowie einer Stundenabrechnung aufgrund der "enormen" Anzahl und des "Volumens" der Aufträge nicht "praktikabel" gewesen sein solle, sei dem Finanzamt vollkommen unverständlich, zumal pro Tag ohnedies nicht mehr als ein "Auftrag" vergeben worden sei und jeder Bauarbeiter Tagesberichte schreiben müsse. Solche schriftlichen Aufzeichnungen seien umso mehr geboten, als in der Berufung vorgebracht werde, dass sich die Berufungswerberin und IR bei den einzelnen Arbeitsvorgängen abgewechselt hätten. Diesbezüglich sei eine genaue schriftliche Vorwegfestlegung der Aufgabenbereiche unumgänglich. Aber auch für die Bearbeitung von Reklamationsfällen (insbesondere gegenüber der Bauhaftpflichtversicherung) sei eine Dokumentation der erbrachten Arbeiten durch einen Subunternehmer unumgänglich, weil sonst eine Abwicklung von behaupteten Gewährleistungs- und Schadensfällen dem Generalunternehmer, der alleiniger Vertragspartner der Bauherren wäre, gar nicht möglich sei.

Wenn vorgebracht werde, dass beiden Partnern auch ohne schriftliche Unterlagen "klar" gewesen sei, worum es gegangen wäre, sei festzuhalten, dass neben dem Umfang der Arbeiten auch deren Qualität festgelegt werden müsse und diesbezüglich entsprechende Unterlagen üblicherweise erstellt würden.

Auch die in allen Fällen durchgeführte Barauszahlung - auch wenn Bauvorhaben unmittelbar aufeinander gefolgt seien (vgl. Rechnung vom 5. September 1999 betreffend Bauvorhaben WO sowie vom 6. September 1999 betreffend BHV WR = beide S. 817 des Arbeitsbogens) - spreche gegen die behauptete Subunternehmereigenschaft von IR. Wenn diesbezüglich vorgebracht werde, dass IR Barzahlung gewollt habe, um seine Leute gleich weiter auszahlen zu können, sei festzuhalten, dass das Honorar von IR dann so niedrig kalkuliert gewesen wäre, dass ihm selber nichts hätte übrig bleiben können. Eine solche Preiskalkulation widerspreche aber jeder Lebenserfahrung.

Auch das Finanzamt gehe in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung davon aus, dass die von IR am 20. Oktober 2003 getätigte Aussage den tatsächlichen Verhältnissen entspreche und nicht jene Aussage vor der Gebietskrankenkasse am 21. Mai 2001 (S. 746 des Arbeitsbogens).

Nach Ansicht des Finanzamtes sei IR nämlich bis Ende 2001 für die Berufungswerberin als Arbeitnehmer - sohin in persönlicher Abhängigkeit – beschäftigt gewesen. In einem solchen wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis werde derjenige, der auf die Einkünfte angewiesen sei, eher dazu neigen, für den Arbeitgeber eine vorteilhaftere Aussage zu machen als wenn

dieses Abhängigkeitsverhältnis nicht mehr gegeben sei. Nur unter diesem Aspekt seien gewisse Passagen der Aussage von IR vor der GKK zu sehen. So habe IR ausgesagt, dass Herr JL seiner Meinung nach nicht gewusst habe, mit wem IR zusammengearbeitet habe. Des Weiteren habe er ausgesagt, dass ihn JL gefragt habe, ob die bei IR beschäftigten Personen bei der Sozialversicherung angemeldet seien. Dies sei von IR bejaht worden. Ferner habe er ausgesagt, dass ihm JL gesagt habe, dass er keine Ausländer beschäftigen dürfe. In der Stellungnahme vom Mai 2004 werde von der Berufungswerberin hingegen vorgebracht, dass JL deswegen als Subunternehmer ausgewählt worden sei, weil er über Kontakte zu Ausländern verfüge.

Insgesamt nehme IR in der Einvernahme vom 21. Mai 2001 jegliche Schuld (für die Nichtabfuhr von lohnabhängigen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträgen) auf sich und betone, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin nichts mit seinen Malversationen zu tun hätte. Eine solche vorbehaltlose Selbstbelastung – obwohl es keinerlei schriftliche Unterlagen gebe – widerspreche jeglicher Lebenserfahrung und spreche selbst dafür, dass sich IR im Zeitpunkt der Aussage in einer Drucksituation befunden habe. In dieses Bild füge sich auch die notarielle Erklärung vom 5. Juni 2001 (S. 863 des Arbeitsbogens), deren Abfassung – nach der Aussage von IR vom 31. Mai 2001 vor der GKK – im ausschließlichen Interesse der Berufungswerberin gelegen sei. Für IR habe nach seiner Aussage hingegen keinerlei Veranlassung zur Abgabe einer derart belastenden Erklärung bestanden.

Die Aussage vom 30. Oktober 2003 stehe hingegen mit den Aussagen der vernommenen Arbeiter der Berufungswerberin im Einklang, weil alle diese Dienstnehmer unisono ausgesagt hätten, dass die Verputzarbeiten nur durch Mitarbeiter der Berufungswerberin und nicht durch Außenstehende ausgeführt worden seien.

Aus der Aussage von IR vom 30. Oktober 2003 ergebe sich, dass er bei seiner Tätigkeit gegenüber JL weisungsgebunden gewesen sei. Des Weiteren habe ihm die Berufungswerberin Material, Gerüste und den Fuhrpark zur Verfügung gestellt. Daraus folge, dass auch ein teilweiser Vorsteuerabzug aus den von IR gelegten Rechnungen (vgl. diesbezüglich VwGH 29.10.2003, 2000/13/0218) nicht in Betracht komme, weil IR kein Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 gewesen sei. Zum einen sei IR gegenüber der Berufungswerberin weisungsgebunden. Zum anderen habe IR auch kein Unternehmerrisiko getragen (vgl. hierzu Ruppe, UStG, Tz 77 zu § 2 mwN), weil er ein fixes Pauschale von der Berufungswerberin erhalten habe.

Betreffend die von der IG Ltd. (vgl. den Auszug aus dem Companies House vom 25. September 2003 = Seite 418 des Arbeitsbogens) und der IFM Ltd. im Jahr 2001 gelegten Rechnungen sei festzuhalten, dass IR ausgesagt habe, für diese Rechnungen, die nicht von

ihm ausgestellt worden seien, pauschal einen Betrag von 5.000,00 S erhalten zu haben (Einvernahme vom 30. Oktober 2003 = S. 747 des Arbeitsbogens). Auch den einvernommenen Mitarbeitern der Berufungswerberin seien diese Limiteds unbekannt (vgl zB die Aussage von KP vom 12. November 2003 = S. 778 f des Arbeitsbogens sowie von ZF vom 12. November 2003 = S. 752 des Arbeitsbogens). Die von der Außenprüfung diesbezüglich unter Punkt 3 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004 gemachten Darlegungen würden geteilt. Überdies sei in den Rechnungen als Anschrift der Limiteds eine Adresse in Großbritannien angeführt (vgl. die Rechnung der IG Ltd. vom 3. August 2001 = S. 793 des Arbeitsbogens). Dass an diesen Anschriften eine unternehmerische Aktivität der angeführten Limiteds entfaltet worden wäre, ergebe sich aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht. Auch sei bis dato nicht nachgewiesen, dass diese Limiteds überhaupt eine Funktion ausgeübt hätten. Die Anführung einer falschen Anschrift in einer Rechnung führe aber jedenfalls dazu, dass aus dieser Rechnung die Vorsteuer nicht zustehe (vgl. VwGH 24.4.1996, 94/13/0133; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Schließlich sei zu den von den Limiteds "gelegten" Rechnungen auszuführen, dass die Berufungswerberin vorgebracht habe, dass die von diesen Limiteds in jenem Zeitraum gelegten Rechnungen, in denen sich IR in der Justizanstalt befunden habe, von seiner Gattin erstellt worden seien. Die Gattin von IR habe aber in ihrer Einvernahme vom 22. Oktober 2003 ausgesagt, dass sie sich nie mit den Geschäften ihres Mannes beschäftigt habe (S. 425), woraus folge, dass auch eine Rechnungsausstellung durch sie nicht erfolgt sei. Aufgrund all dieser aufgezeigten Umstände gehe das Finanzamt in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 davon aus, dass es sich bei den auf die IG Ltd. und die IFM Ltd. lautenden Rechnungen, aus denen die Berufungswerberin im Jahr 2001 eine Vorsteuer abgezogen habe, um Scheinrechnungen handle, denen keine Leistungen zugrunde liegen würden.

Abschließend sei zu Punkt 3 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004 festzuhalten, dass die von IR gelegten Rechnungen auch in formaler Hinsicht nicht den Erfordernissen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprächen, weswegen auch aus diesem Grund die geltend gemachte Vorsteuer nicht zustehe. § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 normiere nämlich, dass in einer Rechnung die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung auszuweisen sei. Die in den Rechnungen enthaltenen Angaben wie "Außenputzarbeiten", "Sanierungsarbeiten", "VWS Arbeiten" bezeichneten in keiner Weise die Art und vor allem den Umfang der erbrachten sonstigen Leistung, sodass aus den Rechnungen die erbrachte Leistung nicht ersichtlich gemacht werde.

Die Berufung erweise sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

Schließlich sei auch Berufung gegen die amtswegige Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 erhoben worden. Da in der Berufung vom 1. Juli 2004 diesbezüglich keine Begründung enthalten sei, habe man mit Bescheid vom 27. Oktober 2004 einen entsprechenden Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO erteilt. Daraufhin habe die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 25. November 2004 folgendes Vorbringen erstattet:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei in allen Fällen zu Unrecht erfolgt, weil die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO in keinem Fall vorliegen würden. Insbesondere seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren – vom Finanzamt – nicht geltend gemacht hätten werden können. Die Bescheide seien auch nicht von – nachträglich anders entschiedenen – Vorfragen abhängig. Sie seien auch nicht durch Fälschungen oder gerichtlich strafbare Taten herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden. Nochmals werde ausdrücklich auf die Stellungnahme vom 13. Mai 2004 verwiesen, in der sich "sehr wohl" hierzu Ausführungen befinden würden. Insbesondere aufgrund des Umstandes, dass im Rahmen der vorangegangenen Betriebsprüfung vom 20. Juli 1999 eine abschließende Vereinbarung auch für das Jahr 1998 und das 1. Halbjahr 1999 geschlossen worden sei, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls für diesen Zeitraum unzulässig.

Über die Berufung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 1998 bis 2001 habe man wie folgt erwogen:

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

Die Wiederaufnahme des Verfahrens habe den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003).

Im gegenständlichen Fall seien die von Amts wegen verfügten Wiederaufnahmen auf das Hervorkommen neuer Tatsachen gestützt worden, die im Einzelnen im Betriebsprüfungsbericht angeführt seien (vgl. Tz 38 des BP-Berichtes). Tatsachen iS des § 303 Abs. 4 BAO seien alle mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt

hätten (vgl zB VwGH 17.9.1990, 90/15/0188; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). Im gegenständlichen Fall sei der Abgabenbehörde vor Durchführung der gegenständlichen Außenprüfung weder bekannt gewesen, dass die Buchführung für den Prüfungszeitraum gravierende formelle und materielle Mängel aufweise (Punkt 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. Mai 2004), noch dass man den Materialeinkauf in der im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Dimension verkürzt habe (vgl Punkt 2 der zit. Niederschriften). Auch dass in den Jahren 1999 bis 2001 aus Scheinrechnungen Vorsteuer von der Berufungswerberin zu Unrecht geltend gemacht worden sei (vgl. Punkt 3 der zit. Niederschrift), wäre der Abgabenbehörde vor der gegenständlichen Prüfung nicht bekannt gewesen. Bei diesen im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Sachverhalten handle es sich unzweifelhaft um abgabenrechtlich relevante Tatsachen iS des § 303 Abs. 4 BAO.

Wenn die Berufungswerberin die Unzulässigkeit der Wiederaufnahme darauf zu stützen versuche, dass im Rahmen der "vorangegangenen Betriebsprüfung" am 20. Juli 1999 (tatsächlich habe es sich um eine Umsatzsteuersonderprüfung gehandelt) eine "abschließende" Vereinbarung für das Jahr 1998 und das 1. Halbjahr 1999 getroffen worden sei, so müsse sie auf die bereits oben gemachten Ausführungen verwiesen werden, wonach eine solche Vereinbarung gar nicht geschlossen worden sei und eine solche – tatsächlich nicht vorliegende – gar keine abgabenrechtliche Relevanz hätte, also die Wiederaufnahme in keinsten Weise behindern würde.

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1998 bis 2001 sei daher als unbegründet abzuweisen, zumal die Abgabenbehörde vom eingeräumten Ermessen richtig Gebrauch gemacht habe. Angesichts der hohen Nachforderungen könne nämlich nicht die Rede davon sein, dass bloß geringfügige steuerliche Auswirkungen gegeben seien und daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit) der Vorrang einzuräumen gewesen sei (vgl. Ritz, aaO, Tz 37 ff zu § 303 BAO)

11. Am 17. August 2005 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Angefochten wurden folgende Bescheide: Körperschaftsteuerbescheide für 1998 bis 2001, Umsatzsteuerbescheide für 1998 bis 2001, Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für 1998 und 1999 sowie Bescheide über die Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuer 1998 bis 2001.

Die Berufungsvorentscheidung (BVE) werde zur Gänze angefochten. Sie sei sachlich und rechtlich unrichtig. Es werde weiterhin vollinhaltlich auf die Berufung vom 1. Juli 2004 verwiesen, welche nunmehr wiederum als unerledigt gelte. Sachliche und rechtliche

Argumente im Detail zur Berufungsvorentscheidung würden in einem separaten Schriftsatz nachgereicht (JL als Liquidator).

a. Mit Schreiben vom 30. Juni 2006 stellte die Bw. einen Antrag auf 29 Zeugenbefragungen, Befragung von 20 Bestellerfirmen und Einsichtnahme in schriftliche Bestätigungen und Lieferscheine. Die Bekanntgabe weiterer zu befragender Bauherren wurde vorbehalten. Die Bw. gab weiters 27 Familien samt deren Adressen an, die als Baustellen zu qualifizieren seien, welche zu unrechtmäßigen Zurechnungen bei der Bw. geführt hätten.

b. Die BP führte in den folgenden Wochen zahlreiche Befragungen (stichprobenartig) durch und übermittelte anschließend die Niederschriften an den UFS. Die dabei getroffenen Aussagen lassen sich wie folgt (chronologisch nach der Abfolge im entsprechenden Ordner) zusammenfassen (Abkürzung lt. Anonymisierungsliste):

Aussage A (FD): Das Bauvorhaben sei vom Schwiegervater abgewickelt worden. Das gesamte Material sei bei JL gekauft und an diesen bezahlt worden. Die Verputzarbeiten habe man selbst erbracht. Von wem man die Putzmaschine ausgeborgt habe, könne man nicht sagen.

Aussage B (PP): Unterlagen seien nicht mehr vorhanden. 1999 seien Außenputzarbeiten geleistet worden, die Firma sei glaublich in Linz ansässig gewesen. Einmal seien drei und einmal fünf Arbeiter anwesend gewesen. Die Zahlungen – über 100.000,00 S – seien bar erfolgt. Einen Einkauf bei Firma B oder H habe sie nicht getätigt, dazu fehlten ihr die nötigen Kenntnisse. JL kenne sie nicht, es sei denn dies sei der ältere Herr, der sie zu Hause besucht und dem sie ein Schriftstück mit der Bestätigung unterfertigt habe, wonach sie ihn oder seine Firma nicht kenne.

Aussage C (RS): Ein Fertighaus sei errichtet worden. Dabei seien Innenputzarbeiten angefallen, der Bruder und Bekannte hätten geholfen. Die Rechnung der Firma B vom 31. August 1999 sei nicht bekannt, eine andere Rechnung vom 15. September 1999 habe sie selbst bezahlt. Ein Silo der Firma H sei auf der Baustelle gestanden. Im Frühjahr habe JL sie gesucht. Er habe gefragt, ob er vorbeikommen könne. Er habe angegeben "wegen der Steuerschulden". Er habe einen Zettel vorgelegt, auf dem vorformuliert gestanden sei, RS bestätige, dass sie JL nicht kenne. Er habe angegeben, er brauche das für das Finanzamt. Sie habe das Schriftstück unterfertigt.

Aussage D (HK): Ansprechpartner sei für einen Sockelputz eine andere Firma gewesen, bei den Firmen B und H habe er kein Material gekauft. Den Herrn JL kenne er nicht. Auch die LBG sage ihm nichts.

Aussage E (HM): Zu dem Bauvorhaben sage sie aus, dass die LBG mit der Durchführung der Außenputzarbeiten beauftragt worden sei. Deren Rechnung und Überweisungsbeleg werde

beigelegt. Das Material sei bei der Firma B eingekauft worden. Ob diese Vorgangsweise JL vorgeschlagen habe, könne man nicht mehr angeben. Andere Firmen seien nicht beteiligt gewesen.

Aussage F (FH): Zu den Verputzarbeiten befragt gebe er an, dass er einen Mann empfohlen bekommen habe, dessen vollen Namen er nicht mehr kenne. Dieser habe die Innenputzarbeiten komplett abgewickelt. Der Lieferschein der Firma H an die Firma B sei vorgelegt worden. Der darauf verzeichnete Name JL sei nicht bekannt. Auch eine Firma LBG sage ihm nichts. Ein Silo mit der Aufschrift Firma H sei verwendet worden. Das Material habe er bei der Firma B eingekauft.

Aussage G (FS): Sämtliche Arbeiten wurden an eine andere Firma vergeben. Welche Firma die Verputzarbeiten geleistet hat, kann nicht gesagt werden. Die Rechnung der Firma F an Firma B wird vorgelegt. Dieses Verputzmaterial hat FS keinesfalls selbst bei der Firma B eingekauft.

Aussage H (AG): "Ich bestätige, die Firma LBG mit den Innenputzarbeiten unseres Hauses beauftragt zu haben. Das Material wurde von der Firma H geliefert".

Aussage I (BH): Zum Zeitpunkt 1998 habe man ein Einfamilienhaus gebaut. Es hätten verschiedene Firmen am Bau gearbeitet. Persönlich sei kein Baumaterial bestellt worden, das sei Aufgabe der Baufirma gewesen bzw. des Baupoliers. Der Name JL und LBG sei mit Sicherheit nicht bekannt gewesen.

c. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2006 wurde dem Rechtsvertreter mitgeteilt, dass Befragungen von der BP durchgeführt wurden und die Niederschriften bis zum 21. Dezember 2006 bei der Berufungsbehörde einsehbar seien. Zudem werde für den 9. Januar 2007 zu einer Erörterung geladen.

d. Am 21. Dezember 2006 übermittelte die Berufungsbehörde ein Schreiben folgenden Inhalts an den Bw.:

Bezugnehmend auf Ihre oben angeführten Berufungen und den für 9. Januar 2007 anberaumten Erörterungstermin teilen wir ihnen folgendes mit:

Aufgrund ihres zuletzt gestellten Antrages wurden vom zuständigen Finanzamt weitere Personen (aus ihrer Liste) befragt. Das Ergebnis dieser Befragung bestätigt im wesentlichen die von der BP gezogenen Schlüsse. Die Befragungsergebnisse können von ihnen am Freitag den 22. Dezember 2006 (am mit Mail verlängerten Termin) in der Geschäftsstelle eingesehen werden. Die Niederschriften (inklusive die dazugehörigen Rechnungen) liegen in Kopie (in der Reihenfolge, in der sie sich in der einzusehenden Mappe befinden) vor und können mitgenommen werden. Die Kanzleiangestellten sind angewiesen, keine weiteren Kopien anzufertigen. Sie werden außerdem bezüglich der Einsichtnahmezeit ersucht, Rücksicht auf

die Anwesenheitszeiten der Kanzleibediensteten zu nehmen bzw. die Dauer der Einsichtnahme mit diesen abzusprechen.

Zur Schätzung der Betriebsprüfung: Wie bereits erwähnt, geht die Berufungsbehörde – da aus den bisher durchgeführten Einvernahmen und ihren Vorbringen Gegenteiliges nicht hervorgeht – von der bisherigen Zuschätzung aus. Eine Korrektur der Zuschätzung des Jahres 1998 wird nicht erwogen. Das Jahr 1999 ist aber – um eine gleichmäßige Schätzung zu gewährleisten – nach Ansicht der Berufungsbehörde in einigen Punkten zu korrigieren:

(1) Da die Ermittlungen bisher die von ihnen gemachten Angaben nicht bestätigten, geht die Berufungsbehörde weiterhin von den von der BP angenommenen Wareneinsätzen aus (für 1998 mit 2.644.360,00 S und für 1999 mit 887.933,00 S). Im Jahr 1998 wurde dieser WES um rd. 12% (dh. auf 3.000.000,00 S) erhöht, während im Jahr 1999 eine Anpassung um rd. 70% erfolgte. Diese Berechnung wird der Zurechnung des Jahres 1998 angepasst. Damit ergibt sich für 1999 ein WES von 994.553,00 S (bisher mit 1.500.000,00), dh. abgerundet von 994.000,00 S. Die Zuschätzung 1999 ergibt sich wie folgt:

Schätzung zusätzl. WES	994.000,00
WES erklärt	4.303.605,00
Lohnaufwand	6.208.254,00
	11.505.859,00
1/3	5.752.928,00
	17.258.787,00
Umsatz erklärt	15.181.248,00
Summe Zuschätzung	2.077.539,00
Zuschätzung rd.	2.000.000,00

Die ursprüngliche Zuschätzung vermindert sich damit von 2.700.000,00 S auf 2.000.000,00 S.

(2) Die Zuschätzung bei den Nettoumsätzen 1999 beträgt damit 2.000.000,00 S.

Bisher wurde (aufgrund der WES-Erhöhung um 1.500.000,00 S) eine zusätzliche Vorsteuer von 300.000,00 S angesetzt. Diese Vorsteuer ist nunmehr von einem WES von 994.000,00 S zu berechnen (198.800,00 S). Die Vorsteuer verkürzt sich damit 1999 um 101.200,00 S.

(3) Die Körperschaftsteuer ändert sich analog der nunmehrigen Zuschätzung.

(4) Kapitalertragsteuer:

Die KEST 1998 wurde bisher wie folgt bemessen:

Umsatzzuschätzung	4.400.000,00 S
WES	- 3.000.000,00 S
	1.400.000,00 S
Umsatz Steuerberater Zuschätzung	1.000.000,00 S
	2.400.000,00 S
	x 33,33%
	799.920,00 S

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist zu erörtern, ob die Bemessungsgrundlage nicht mit 1.400.000,00 S anzunehmen wäre.

Die KEST 1999 würde sich analog wie folgt bemessen:

Umsatzzuschätzung	2.000.000,00 S
WES	- 994.000,00 S
	1.006.000,00 S
	x 33,33%
	335.299,00 S

Bisher wurde die KEST 1999 mit 433.290,00 S angesetzt.

Alle diese Punkte werden in der Erörterung am 9.1.2007 angesprochen.

e. Der Rechtsvertreter führte am 22. Dezember 2006 eine Akteneinsicht bei der Berufungsbehörde durch.

f. In der am 9. Januar durchgeführten Erörterung mit den Verfahrensparteien wurde die Sach- und Rechtslage besprochen, seitens des Finanzamtes wurde dem StPfl. ein Schätzungsangebot vorgelegt, das noch auszuarbeiten war. Der Vertreter der Bw. sagte zu, den Schätzungsvorschlag zu überprüfen und ein Gespräch mit der Einbringungsstelle des Finanzamtes zu führen.

g. Am 15. Januar 2007 wurde dem Bw. und dem Rechtsvertreter ein Schätzungsvorschlag des Finanzamtes per Fax übermittelt: Diesem Vorschlag lag die Kürzung des WEK um ein Drittel und die Nichteinbeziehung der ursprünglich vom Steuerberater zugerechneten Beträge in die

KEst-Ermittlung zugrunde. Der WES wurde in beiden Jahren mit 12% Aufschlag ermittelt, die Vorsteuer aus den Zukäufen neu berechnet. Bis zum 29. Januar 2007 erstreckte sich die Frist zur Annahme der Einschränkung der Berufung auf die genannten Beträge.

Dem Schätzungsvorschlag lagen folgende Berechnungen zugrunde:

Berechnung der Umsatz-Zuschätzung und der zusätzlichen Vorsteuer aus dem WEK in Schilling:

	1998	1999
(1) WEK bisher	3.025.642,42	4.303.605,00
(2) WEK neu		
2.646.360 x 2/3 x 112%	1.974.455,00	
887.933,47 x 2/3 x 112%		662.990,72
Summe	5.000.097,42	4.966.595,72
(3) Lohnaufwand	5.830.730,00	6.208.254,00
Summe II	10.830.827,42	11.174.849,72
1/3 Rohgewinn	5.415.413,71	5.587.424,86
Umsatz geschätzt	16.246.241,13	16.762.274,58
Umsatz erklärt	13.378.300,26	15.181.248,69
Differenz Umsatz	2.867.940,87	1.581.025,89
Differenz gerundet	2.800.000,00	1.500.000,00
	bisher	bisher
	(4.400.000,00)	(2.700.000,00)
Vorsteuer zusätzl WEK s. (2) 20%	394.891,00	132.598,20

Daraus ergeben sich folgende Umsätze/Schilling:

	1998	1999
--	------	------

Umsatz bisher	13.378.300,26	15.181.248,69
Zuschätzung	2.800.000,00	1.500.000,00
Umsatz neu	16.178.300,26	16.681.248,69

und Vorsteuern/Schilling:

	1998	1999
Vorsteuer bisher	852.849,25	1.396.702,78
Vorsteuer zusätzlich	394.891,00	132.598,20
Kürzung lt. BP		-417.841,00
Vorsteuer neu	1.247.740,25	-1.111.459,98

Gewinn/Verlustermittlung: Die Zurechnungen führten zu einem KÖSt-Gewinn für 1998 von 2.507.369,00 S und für 1999 zu einem Verlust von – 180.081,00 S. Die Kapitalertragsteuer ermittelte sich für 1998 mit 33,33% von 990.654,00 (= 330.185,00 S) und für 1999 mit 33,33% von 1.004.412,00 (= 334.771,00 S), bisher mit 799.920,00 S (1998) und 433.290,00 S (1999).

Mit Fax vom 16. Januar 2007 wurde um Stellungnahme zum Schätzungsvorschlag ersucht. Zudem wurde mitgeteilt, dass ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen von IR nur (und erst dann) möglich sei, wenn berichtigte Rechnungen mit den entsprechenden Rechnungsmerkmalen vorlägen.

Am 29. Januar 2007 ersuchte der Rechtsvertreter die Berufungsbehörde um nochmalige Fristverlängerung bis 12. Februar 2007. Diese letztmalige Fristverlängerung wurde telefonisch zugesagt.

h. Der Vertreter der Bw. führte bis 12. Februar 2007 keine Gespräche mit der Einbringungsstelle. Mit Schreiben vom gleichen Tag nahm die Bw. zum Schätzungsvorschlag wie folgt Stellung: Bezugnehmend auf das Fax der Berufungsbehörde vom 16. Januar 2007 teile man mit: Dem Einigungsvorschlag des Finanzamtes werde nähergetreten, sofern klargestellt sei, dass damit keinerlei Präjudiz für (allfällige) Verfahren gegen JL persönlich (zB wegen Vertreterhaftung oder Finanzstrafe) verbunden sei. Hinsichtlich der Rechnungen IR sei noch klarzustellen, welchen praktischen Nutzen ein erst künftiger Vorsteuerabzug bei der in Liquidation befindlichen, keinen Betrieb mehr ausübenden GmbH hätte. Ferner, um welche Korrekturen auf welchen Rechnungen es sich konkret handle.

12. Folgende Aussagen und Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Aussage des IR vor der GKK vom 21. Mai 2001:

„Ich habe ca. Jänner 1999 als Subunternehmer bei der Firma L. GmbH (Bw.) zu arbeiten begonnen. Am Beginn der Beschäftigung haben wir vereinbart, dass wir für Verputzarbeiten ca. 50,00 S bis 60,00 S bekommen sollten. Montags holte ich mir im Büro bei Herrn JL die Arbeitsaufträge für die kommende Woche ab. Wir waren insgesamt sechs Personen, die noch für mich gearbeitet haben. An die Namen der betreffenden Personen kann ich mich nicht mehr erinnern. Die Arbeitszeit dauerte unterschiedlich lange, meistens haben wir von 6 Uhr früh bis ca. 20 Uhr gearbeitet. Die Arbeitszeit habe ich eingeteilt. Ich habe auch eingeteilt, wer welche Arbeiten verrichten musste. Manchmal sind auch Regiearbeiten angefallen, für die ich meine Beschäftigten entlohnen musste. Für eine Regiestunde habe ich 180,00 S bis 200,00 S bezahlt. Bei den Regiearbeiten handelt es sich um Sockelarbeiten, die wenig an Quadratmeter brachten, aber viel Arbeitszeit einforderten.

Die Aufträge erhielt ich nur von der Firma (J)L in mündlicher Form. Die einzelnen Baustellen hat Herr JL aufgezeichnet und wir sind dorthin gefahren. Die weiteren bei mir beschäftigten Personen sind selbst auf die Baustelle gekommen. Wir haben uns regelmäßig auf der Shelltankstelle getroffen. Von dort sind wir dann auf die Baustellen gefahren.

Eine Baustelle dauerte ca. ein bis fünf Tage. Herr JL hat mich persönlich pro Baustelle bar bezahlt. Ich habe meine Leute auch bar bezahlt. Pro Woche hat Herr JL mit mir ca. um die 200.000,00 S verrechnet. Überstunden wurden als solche nicht gesondert bezahlt. Es gab dafür nur den einheitlichen Preis von 180,00 S bis 200,00 S, bei schwierigeren Arbeiten habe ich auch 250,00 S bezahlt bekommen. Herr JL hat meiner Meinung nach nicht gewusst, mit wem ich zusammengearbeitet habe.

Herr JL hat mir von Haus aus gesagt, dass ich keine Ausländer beschäftigen darf. Daran habe ich mich strikt gehalten. Die bei mir beschäftigten Personen habe ich nicht zur Sozialversicherung angemeldet, weil es preislich nicht drinnen war. Bei einer Anmeldung hätten diese Personen auch nicht für mich gearbeitet. Bezüglich meiner eigenen Anmeldung habe ich mit Herrn JL nichts vereinbart. Herr JL hat mich jedoch gefragt, ob die beschäftigten Personen bei der Sozialversicherung angemeldet sind. Ich habe dies ihm gegenüber bejaht.

Die im Kassenakt vorliegenden Rechnungen stammen von mir. Die auf den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer habe ich nicht abgeführt. Es handelte sich dabei um meinen Verdienst.

Sämtliche für die Verputzarbeit benötigten Materialien wie Gerüst und Putzwerkzeuge wurden uns von der Firma (J)L zur Verfügung gestellt. Lediglich für den Transport wurde ein firmenfremdes Fahrzeug verwendet, das Auto gehörte einem gewissen Herrn mit Vornamen Franz. Über mich wurde dieses Fahrzeug nicht abgerechnet.

Für Gerüstaufbauarbeiten habe ich einen Meterpreis erhalten. Wir waren meistens zu zweit. Den Quadratmeterpreis haben wir uns geteilt. Wenn wir auf einer Baustelle mit den Verputzarbeiten begonnen haben, mussten die beschäftigten Personen die ganze Zeit arbeiten. Sie konnten nicht kommen und gehen wann sie wollten. Die betreffende Baustelle musste jedenfalls fertig gestellt sein.

Es war bekannt, dass ich bei der Shelltankstelle immer montags Leute für die kommende Woche engagierte. Es waren daher immer unterschiedliche Leute beschäftigt. Eine Beschäftigung wurde meistens dann angenommen, wenn die Leute Geld brauchten. In der Zeit von November bis März war wenig los. In einzelnen Wochen haben wir in dieser Zeit nicht gearbeitet. Ich kannte die bei mir beschäftigten Personen nur mit Vornamen. Es handelte sich um Peter, Franz, Siegerl, Heli und Hiasi.

Ich besitze keinen Gewerbeschein. In Österreich ist es meiner Meinung nach egal, ob man eine Gewerbeberechtigung besitzt oder nicht. Ich habe das diesbezügliche Einkommen auch nicht versteuert. Ich glaube auch, dass die bei mir Beschäftigten ebenfalls keine Steuern abgeführt haben, weil jeder Schulden hatte. Ich selbst habe ebenfalls sehr hohe Schulden aufgrund meiner früheren Drogenprobleme.

b. Niederschrift mit IR bei der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) am 30. Oktober 2003:

Vorhalt: Laut Aktenlage haben sie seit 1993 keine Einkünfte. Wovon haben sie die letzten 10 Jahre gelebt?

Antwort: Mein erlernter Beruf ist Maurer. Von 1993 bis 1999 ging ich keiner offiziellen Beschäftigung nach. 1999 lernte ich dann JL kennen, den Gesellschafter und Geschäftsführer der LBG. Ich kam wegen einer Arbeitssuche zu ihm und er machte mir den Vorschlag, dass ich als Subunternehmer für ihn tätig werden könnte. Ich nahm diesen Vorschlag an und wir einigten uns auf 10% von der Nettoauftragssumme + 5,00 S (Abbau vom Gerüst) oder 20,00 S (Aufbau vom Gerüst) pro m². Bei den Barauszahlungen von JL an mich erhielt ich jeweils einen Beleg, auf dem die 10% und zusätzlich die Beträge für die m² angeführt waren. Diese Belege wurden irrtümlich beim Wohnungsumbau von meinem Bruder weggeworfen.

Meine Tätigkeit bestand im Fassadenbau, Malerei, Edelputze und Gerüste aufstellen. Ich suchte mir selber Leute, indem ich sie auf der Tankstelle ansprach. Es handelte sich nur um Österreicher, Nachnamen weiß ich keine mehr. Es waren bei Fassadenarbeiten immer ca. fünf Leute notwendig. Beim Gerüstaufstellen waren wir immer zu zweit. Meine erste Baustelle war Bad Hall.

Zu den der Behörde vorliegenden handgeschriebenen Rechnungen gebe ich folgendes an: Ich schrieb teilweise blanko auf den Rechnungsblock die Adresse des Kunden, das Bauvorhaben,

„bezahlt am“ und den Stempel mit meiner Adresse. Dies machte ich häufig so. Danach sagte mir Herr JL an, was ich noch zusätzlich ausfüllen solle.

Dies waren zu 90% Arbeiten, die ich nicht durchführte.

Ich machte lediglich den Gerüstauf- und Abbau. Der Großteil der auf den Rechnungen angeführten Leistungen erfolgte durch Ausländer, die bei JL beschäftigt waren, wobei ich nicht mit Sicherheit angeben kann, ob diese wirklich bei ihm beschäftigt waren. Die Leute die für mich gearbeitet haben, habe ich selber bezahlt. JL erhielt im Jahr 1999 eine Strafe sowie eine höhere Nachforderung im Zuge der Betriebsprüfung. Daher zog er in einem Zeitraum von zwei Jahren seinen Arbeitnehmern pro Mann und Monat einen Betrag von 5.000,00 S ab.

Als Zeugen, die meine Aussage bestätigen können, gebe ich an: Herrn P., PK, HH und RK. Zu den Limiteds gebe ich folgendes an: Die Firmennamen wurden von mir kreiert. Diese beiden Firmen stellte ich JL zur Verfügung. Nach meinem Ausscheiden erhielt ich für diese Limiteds 140.000,00 S bar von JL mit Beleg, den ich aber weggeworfen habe. Ich vermute, dass LP noch einen Beleg über diese Zahlung besitzt. Ab diesem Zeitpunkt gehörten JL diese Firmen.

Mir wird ein exemplarisches Beispiel einer Rechnung der IG Ltd. vorgelegt und dazu gebe ich an, dass ich diese nicht selbst verfasst habe, sie dürfte glaublich mittels EDV bei der LBG erstellt worden sein. Ich gebe an, dass ich zu diesem Zeitpunkt über keine EDV verfügt habe. Ich erhielt pro Ausgangsrechnung der Limited pauschal 5.000,00 S bar ohne Beleg. Ich glaube, dass vor ca. eineinhalb Jahren zwei Jugoslawen die Limiteds übernommen haben. Ca. im Frühjahr 2002 beendete ich die Geschäftsbeziehungen mit JL.

Vor ca. zwei Jahren forderte mich JL auf, dass ich einen Linzer Notar aufsuchen, dort meine Kokainsucht eingestehen und meine Rechnungsausstellung als Subunternehmer IR erklären solle. Hätte ich das nicht gemacht, hätte JL mir keine Arbeit mehr vermittelt. Das Schreiben des Notars musste ich JL übergeben.

Bei einem Gespräch mit dem Steuerberater, wo der Sachbearbeiter der Kanzlei, Herr JL und ich anwesend waren, erwähnte Herr JL, dass die Limiteds ihm gehörten und ich nur der Strohmann sei. Eine Kopie des Schreibens vom Notar wurde in der Kanzlei übergeben. Somit war in der Steuerkanzlei bekannt, dass es sich bei meinen Rechnungen um fingierte Belege handelte. JL zahlte jeweils an seine Arbeitnehmer monatlich 15.000,00 S, tatsächlich aber bekamen sie zwischen 40.000,00 S und 50.000,00 S, abhängig von den m² pro Partie. Er hatte ca. 15 Partien. Bei meiner Tätigkeit war ich JL gegenüber weisungsgebunden. Er stellte mir Material, Gerüst und Fuhrpark zur Verfügung. Bei Beginn meiner Geschäftsbeziehung zu JL wollte ich, dass er mich anstellt. Auf Empfehlung des Steuerberaters wurde mein Ansinnen abgelehnt. In weiterer Folge habe ich JL einige Male vergeblich ersucht, mich bei der Firma anzustellen.

c. Niederschrift mit der Gattin von IR vom 22. Oktober 2003:

Nach erfolgter Zeugenbelehrung und mit dem Sachverhalt vertraut gemacht, gibt die Zeugin an: Die im Hausdurchsuchungsbefehl angeführten Firmen von IR sind mir nicht bekannt. Ich habe mich auch nie mit den Geschäften meines Mannes beschäftigt. Ob in den genannten Firmen Arbeiter beschäftigt waren, kann ich nicht sagen. Ebenso ist mir nicht bekannt, wo sich die benötigten Arbeitsgeräte und Werkzeuge meines Mannes befanden. Ob er ein Firmenfahrzeug besaß, entzieht sich meiner Kenntnis. Die Firma LBG und Herr JL sind mir nicht bekannt. Mein Ehemann befindet sich in ärztlicher Behandlung (Drogenentzug) und ist daher arbeits- und haftunfähig.

Meiner Erinnerung nach war mein Mann heuer bei einer anderen Firma beschäftigt, wurde jedoch wegen eines Krankenstandes (Lungenentzündung) rückwirkend gekündigt.

d. Niederschriften mit diversen Arbeitern:

(1) Mit IC (tätig bis 2001) vom 12. April 2005: Ansprechpartner (und Chef) bei der LBG sei JL gewesen. Materiallieferungen für Außen- und Innenputz habe JL organisiert.

(2) Mit ST (tätig von 1998 bis 2002) vom 20. Juni 2005: Ansprechpartner (und Chef) bei der LBG sei JL gewesen. Dieser habe auch die Materiallieferungen organisiert. Der Name IR sei ihm nicht bekannt.

(3) Mit MI (tätig von 1997 bis 2003) vom 20. Juni 2005: Chef und Ansprechpartner bei der LBG sei JL gewesen. Materiallieferungen für die eigene Partie habe immer JL besorgt. Der Name IR sage ihm nichts.

(4) Mit MB (März 2001 bis Oktober 2003) vom 20. Juni 2005: Ansprechpartner und Chef bei der LBG sei JL gewesen. Der Name IR ist ihm nicht bekannt.

e. Weitere Niederschriften:

(1) Mit KP vom 12. November 2003: Für Arbeiten Barzahlungen durch JL. Der Name IR ist ihm nicht bekannt.

(2) Mit HH vom 12. November 2003: Lohnzahlungen wurden bei Geldübergabe mit Kassabelegen quittiert. Monatliche Mieten wurden vom Gehalt abgezogen. Materialien wurden von der LBG zur Verfügung gestellt. Der Name IR ist nicht bekannt.

(3) Mit AZ (tätig seit 2000, Kündigung nach zwei Monaten) vom 12. November 2003: Vereinbarungen erfolgten mit JL. Den Namen IR hat AZ noch nie gehört.

(4) Mit AP (tätig 1997 bis 2000) vom 12. November 2003: Der Name IR ist ihm nicht bekannt.

(5) Mit JSCH (tätig 2000 oder 2001, Einstellung der Tätigkeit nach einer Woche) vom 12. November 2003: Angestellt von JL. Außer mit JL hatte er mit keiner anderen Person zu tun. Das Material wurde von JL zur Verfügung gestellt. Der Name IR, IFM Ltd. und IG Ltd. sind ihm nicht bekannt.

(6) Mit MCI (tätig 1999) vom 12. November 2003: JL war der Ansprechpartner. Ein IR bzw. die Firmen IFM Ltd. und IG Ltd. sind nicht bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001:

(a) Gem. § 303 (4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise die mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung oder nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Für eine Wiederaufnahme genügen schon geringfügige Wiederaufnahmegründe.

(b) Die Finanzverwaltung führt in der Berufungsvorentscheidung eine Reihe von Gründen an, welche die Wiederaufnahme rechtfertigen sollen. Vor der Betriebsprüfung seien weder die formellen und materiellen Mängel der Buchführung, noch der fehlende Materialeinkauf (der 1998 und 1999 zu Umsatzzurechnungen führt) bzw. die (von 1999 bis 2001) zu Vorsteuern führenden Scheinrechnungen bekannt gewesen.

(c) Die Bw. hält diesen Ausführungen lediglich entgegen, dass keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien und eine vorangegangene Betriebsprüfung eine Wiederaufnahme nicht zulasse.

(d) Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus dass Wiederaufnahmegründe sehr wohl vorliegen.

So werden die formellen Mängel der Buchhaltung (verspätete Einbuchung der Verbindlichkeiten und Forderungen) in der Berufung nicht einmal bestritten. Auch die Tatsache nicht verbuchter Materiallieferungen auf den Namen der Bw. ist durch die ho. vorliegenden Unterlagen nachgewiesen. Die von der BP im Rahmen der Befragung von Dienstnehmern festgestellte Schwarzauszahlung von Löhnen wurde von der Bw. im Berufungsverfahren in keiner Weise widerlegt. Schon diese Feststellungen, die zur Schätzung nach § 184 BAO berechtigen, würden ausreichen um die Wiederaufnahme zu rechtfertigen, da es sich um Tatsachen handelt, die vor der Betriebsprüfung nicht bekannt waren.

Hinzu kommen die von der BP festgestellten Scheinrechnungen mit IR, die zu Vorsteuerkürzungen und zusätzlichen Passivierungen geführt haben und ebenfalls zum Teil auf Befragungen der Dienstnehmer beruhen. Auch diese Fakten waren vor der Betriebsprüfung nicht bekannt.

(e) Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, wurde auch der Ermessensgebrauch seitens BP aufgrund der Höhe der festgestellten Verkürzungen richtig ausgeübt. Bei der Ermessensübung wurde den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt. Die Bw. hat – wie noch zu schildern ist – in jedem Jahr WEK in Millionenhöhe nicht verbucht. Sie hat – dieser Feststellung folgend – Schwarzumsätze bezogen und auch Schwarzlöhne in beträchtlicher Höhe ausbezahlt. Alleine daraus ergaben sich notwendige Rückstellungen in Höhe von 1,8 bis 2,8 Mill. Schilling. Die Bw. hat – ebenfalls in Millionenhöhe – Fremdleistungen in Scheinrechnungen ausgewiesen. Alle diese Umstände rechtfertigen es, das Ziel einer richtigen bzw. rechtmäßigen Besteuerung über den Grundsatz der Rechtsbeständigkeit zu stellen (s dazu Ritz, § 303 BAO, Rz 37 ff.), insbesondere weil auch die Auswirkungen nicht mehr als geringfügig anzusehen sind.

(f) Irrelevant ist das Argument der Bw., wonach am 20. Juli 1999 eine „Vereinbarung“ zwischen der Bw. und der (vorangegangenen BP) geschlossen worden und mit den daraus resultierenden Nachzahlungen alles bis Mitte 1999 erledigt sei.

Abgesehen davon, dass die Betriebsprüfung derartige Vereinbarungen schon rein rechtlich gar nicht abschließen könnte, ist solches auch aufgrund der Gesamtumstände auszuschließen. Es handelte sich nämlich um eine Umsatzsteuersonderprüfung des Zeitraumes 2-12/1998. Nur für diesen Zeitraum erfolgte auch (ursprünglich) eine Zuschätzung. Umsatzsteuerprüfungen werden gerade deshalb nur für einen Zeitraum von maximal 11 Monaten durchgeführt, um spätere Prüfungen der Jahresveranlagungen der Umsatzsteuer nicht zu präjudizieren. Eine Zuschätzung im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung eines (maximal 11-monatigen)

Zeitraumes hindert somit Zurechnungen im Rahmen einer Betriebsprüfung der jeweiligen Jahresveranlagung – zumal im Ertragsteuerbereich – in keiner Weise.

2. Umsatzzuschätzungen aufgrund von Wareneinkaufsverkürzungen:

(a) Wie bereits unter Punkt 1 ausgeführt, besteht zunächst eine generelle Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO schon deshalb, weil die Buchhaltung formelle und materielle Mängel aufweist, die von der Bw. nicht widerlegt werden konnten. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO dann, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, dass diese geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Das in der Stellungnahme vom 13. Mai 2004 angeführte Hochwasser kann die Bw. höchstens daran hindern, Originalbelege vorzulegen. Es ändert aber nichts daran, dass die Verbuchung der wichtigsten Konten in einer den Buchhaltungsvorschriften nicht entsprechenden Weise vorgenommen wurde.

Die in der Buchhaltung nicht erfassten Wareneinkäufe berechtigen die Finanzverwaltung vollends, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen.

(b) Wenn die Bw. – die bei Lieferanten aufgefundenen und nicht verbuchten Lieferungen gar nicht bestreitend – darauf verweist, es hätten (auf ihren Namen) andere Firmen und Privatpersonen Baumaterial bezogen, um damit selbst Bauvorhaben durchzuführen, so kann sie zunächst die Richtigkeit ihrer Buchführung damit nicht dartun. Im Gegenteil wären – auch wenn es sich so verhalten hätte – diese Lieferungen zunächst bei der Bw. buchhalterisch zu erfassen gewesen, das ergibt sich schon aus den handelsrechtlichen Vorschriften. Die Barabwicklung "fremder" Einkäufe bei Firmenlieferanten und deren Nichtverbuchung würden schon für sich einen zur Schätzung führenden schweren Buchhaltungsmangel darstellen. Hinzu kommt, dass die BP "schwarze Lohnzahlungen" an Arbeitnehmer eruieren konnte, die offenkundig tw. mit Beträgen aus fingierten Scheinrechnungen bedeckt wurden. Damit finden auch die nichtverbuchten WEK ihre logische Erklärung. Die Bw. hat offenkundig ständig schwarz bei ihren Lieferanten eingekauft und in der Folge mit diesen WEK und mit Hilfe ihrer Arbeitnehmer und sonstiger Personen (die Zahlungen neben ihren offiziellen Löhnen erhielten) Schwarzbaustellen betrieben. Damit schließt sich der Kreis einer systematisch betriebenen Steuerhinterziehung.

Die Bw. hat zwar behauptet, die Lieferungen seien an andere Personen und Firmen ergangen, sie hat aber keine tauglichen Beweise für die von ihr gezogenen Schlussfolgerungen beigebracht, wonach sämtliche Wareneinkäufe die Bw. nicht betroffen hätten. Wenn sie dazu in der Berufungsergänzung vom 18. November 2004 ausführt, es entspräche der Erfahrung

des täglichen Lebens, dass im Einvernehmen mit Firmen Material in großen Mengen von Großhändlern an Private ausgegeben würde, so wäre es an ihr gelegen gewesen, den Nachweis dieser ungewöhnlichen Praxis anzutreten, zumal nach dieser Darstellung im Jahr 1998 fast die Hälfte des WEK von Firmenfremden durchgeführt worden wäre. Der Unabhängige Finanzsenat geht nicht davon aus, dass eine Firma mit einem WEK von rd. 3.025.000,00 S (offizieller Einkauf 1998) im selben Jahr für fremde Personen (für die sie auch keine Arbeiten erbringt) um weitere 3.000.000,00 S über ihren Lieferanten Einkäufe tätigt und diese Waren zum Nulltarif weitergibt. Die von der Bw. dafür angebotenen "Beweise" – im wesentlichen ein Arbeitsauftrag an die Berufungsbehörde, sämtliche Warenempfänger und Lieferanten zu befragen – konnten die von der Bw. aufgestellte These nicht erhärten. Die zuletzt befragten Personen gaben überwiegend an, selbst keine Einkäufe bei den Firmen B und H durchgeführt zu haben bzw sei die LBG tätig geworden (zB HM und AG), womit auch diese Zeugen die Darlegung der Bw. nicht stützen.

Die BP geht nicht davon aus, dass die Warenlieferungen für die in der Buchhaltung erfassten Baustellen der Bw. verwendet wurden, sondern vermutet – und dies nicht unbegründet – dass diese nicht erfassten Lieferungen für (nicht erklärte) „Schwarzgeschäfte“ Verwendung fanden. Eine Kontrolle der Lieferungen mit offiziellen „Baustellen“ der Bw. (wie von dieser beantragt) war somit gar nicht möglich, weil die BP die „schwarzen Baustellen“ der Bw. nicht kennen kann (und die Bw. diese natürlich auch nicht bekanntgegeben hat). Insoweit geht das Berufungsvorbringen der Bw. völlig ins Leere.

(c) Die festgestellten Differenzen im Jahr 1998 wurde seitens der BP (von 2.644.360,09) auf 3.000.000,00 und 1999 (von 887.933,47) auf 1.500.000,00 erhöht, da diese nur Teile des Großhandels betrafen und von weiteren Verkürzungen auszugehen war, wobei die Bw. die Berechtigung einer Vergleichsmöglichkeit mit den Jahren 2000 und 2001 in Frage stellte.

Eine gravierende Änderung der Verhältnisse in den Jahren 2000 und 2001 ist den vorliegenden Bilanzen aber nicht entnehmbar, vielmehr wird auch diesen Jahren ein entsprechender Wareneinkauf ausgewiesen (lt. Bilanz 2000: Materialaufwand von 4,3 Millionen auf 7,4 Millionen gestiegen). Für den Unabhängigen Finanzsenat ist daher nicht erkennbar, welche gravierenden Unterschiede einen Vergleich der Prüfungsjahre ausschließen sollten.

Der sonstige Berechnungsmodus der Zuschätzung (Gesamtumsatz ein Drittel Materialaufwand, ein Drittel Lohnaufwand und ein Drittel Rohgewinn) wurde im wesentlichen nicht beeinträchtigt.

(d) Die Schätzungsgrundlagen wurden im Berufungsverfahren nochmals herabgesetzt. Dabei wurde der ermittelte nichtverbuchte WEK um ein Drittel gekürzt. Damit sind nach Ansicht des

Unabhängigen Finanzsenates alle Unwägbarkeiten – die ohnedies von der Bw. zu beweisen gewesen wären – abgegolten, sodass von einer Überschätzung nicht auszugehen ist. Jeder Schätzung ist im übrigen eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Erforschung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss auch die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (Ritz § 184 BAO mit Verweis auf VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 und VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

(e) Die Umsatzzuschätzung beträgt – wie im Vorhalt vom 15. Januar 2007 bereits dargestellt – im Jahr 1998 gesamt 2.800.000,00 S und 1999 gesamt 1.500.000,00 S. Der WEK wurde zusätzlich mit 1.974.455,00 S (1998) und 662.990,00 S (1999) berücksichtigt.

3. Verdeckte Ausschüttungen der Veranlagungsjahre 1998 und 1999:

(a) Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen hat die Entflechtung betrieblich und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge zum Ziel. Verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Sie sind daher bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, damit der objektiv richtige steuerliche Erfolg der Körperschaft ermittelt werden kann.

(b) Verdeckte Ausschüttungen setzen Vorteilszuwendungen an den Eigentümer oder Gesellschafter der Körperschaft bzw. an dem Anteilsinhaber nahestehende Personen voraus. Nahestehende Personen sind solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (zB. VwGH vom 16.5.2002, 96/13/0128), aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein „Nahestehen“ (objektives Tatbild).

(c) Die BP ging von verdeckten Ausschüttungen der Bw. in Höhe der Umsatzzurechnungen inklusive der bereits erfolgten Zurechnungen (1998 mit 1.000.000,00 und 1999 mit 500.000,00) abzüglich des Wareneinsatzes an JL aus. JL war sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer der Bw. Nach den Aussagen der Dienstnehmer war er derjenige, der die Arbeiter engagierte, das Material lieferte und eigentlicher „Chef“ der Baustellen war. Dies sagen die befragten Zeugen unabhängig voneinander dezidiert aus. Es erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat daher nur folgerichtig, dass JL auch von nicht erklärten Erlösen profitiert haben muss.

(d) Die Bw. hat bezüglich der verdeckten Ausschüttung nichts vorgebracht, was deren Zurechnung generell in Frage stellen könnte. Die Zuschätzungen der Berufungsbehörde enthalten die Feststellungen der BP, die bereits im Ergebnis des jeweiligen Jahres enthaltene Zuschätzung des Steuerberaters wurde nicht mehr miteinbezogen.

(e) Die Berufungsbehörde hat die Zuschätzungsbeträge und die KEST wie folgt festgesetzt:

	1998	1999
Umsatz zusätzl.	2.800.000,00	1.500.000,00
WEK	-1.974.455,00	-662.990,00
Netto	825.545,00	837.010,00
Brutto	990.654,00	1.004.412,00
	33,33%	33,33%
KEST	330.185,00	334.771,00

4. Vorsteuerkürzungen und Passivierungen aufgrund unrichtig verbuchter Fremdleistungen:

(a) Die BP stellte fest, dass durch IR Rechnungen an die Bw. ausgestellt wurden, wobei deren Bezahlung zur Gänze bar über die Kasse erfolgte (Beträge zwischen 40.000,00 S und 196.000,00 S). Unterlagen über die entsprechenden Leistungen konnten nicht vorgelegt werden. IR machte diesbezüglich widersprüchliche Angaben. Während er bei der Befragung vor der Gebietskrankenkasse (GKK) davon spricht, dass er selbst Arbeiter angestellt, als Subunternehmer agiert und die Rechnungssumme (inklusive MWSt) kassiert habe, sagt er anlässlich der Niederschrift bei der Prüfungsabteilung Strafsachen (PAST) am 30. Oktober 2003 anderes aus: Die auf den handgeschriebenen Rechnungen aufgeführten Arbeiten habe er zu 90% nicht durchgeführt. Der Großteil der Leistungen sei durch Ausländer erfolgt, die bei JL beschäftigt gewesen seien. Dafür gebe es auch Zeugen. Die IFM Ltd. und die IG Ltd. habe er JL zur Verfügung gestellt. JL hätte zudem verlangt, dass er bei einem Notar seine Subunternehmerstellung erkläre, da er ansonsten keine Arbeit mehr bekommen hätte. Auch der Steuerkanzlei der Bw. sei bekannt gewesen, dass es sich bei den Rechnungen um fingierte Belege handle. Gegenüber JL sei er weisungsgebunden gewesen, Material hätte dieser beigestellt.

(b) In der Stellungnahme vom 13. Mai 2004 wird auf eine Zusammenarbeit mit IR seit 1995 verwiesen. Die LBG habe sich um Baustellen gar nicht mehr kümmern müssen, wenn sie an IR übertragen wurden. Weil die Arbeit gut geklappt habe, sei auf Schriftverkehr verzichtet worden. Zudem habe es keine Bemängelungen gegeben. Auch als IR in der Justizanstalt gewesen sei, wären Rechnungen ausgestellt worden. Erst ab 2001 habe es mit IR Probleme gegeben. Er habe JL erpresst und Drohungen ausgestoßen. Die erste Aussage vor der GKK sei noch wahrheitsgetreu. Die Niederschrift bei der Finanzverwaltung sei dagegen von Schädigungsabsicht getragen. Die abgegebene notarielle Erklärung sei wiederum eine durchaus plausible Erklärung.

Beantragt wird die Einvernahme diverser Zeugen (SL, WW, NA und RN).

(c) Aus den nachstehenden Gründen ist der Darstellung der Bw. nicht zu folgen:

Der angebliche Subunternehmer IR bestritt in der Befragung vom 30. Oktober 2003 die Durchführung von 90% der in den Rechnungen angeführten Leistungen. Er gab zudem an, JL erst 1999 kennengelernt zu haben, was der Aussage in der Stellungnahme vom 13. Mai 2004 entgegensteht, wonach schon seit 1995 eine Zusammenarbeit bestanden habe. Der gesamten Niederschrift ist zu entnehmen, dass die auf den Rechnungen aufscheinenden Fakten nicht richtig sind bzw. von JL in Zusammenarbeit mit IR quasi erfunden wurden und IR – soweit er tatsächlich für die LBG tätig wurde – weisungsgebunden war.

Die Anschriften der von der Bw. angebotenen Zeugen für die Unternehmertätigkeit von IR konnten trotz Aufforderung nicht beigebracht werden. Die Finanzbehörde befragte jedoch weitere zum selben Thema angeführte Mitarbeiter (so IC, ST, MI, MB, KP, HH, AZ, AP, JSCH und MCI). Übereinstimmender Tenor aller Aussagen dieser Personen war, dass IR nicht bekannt sei und JL als Chef aller Bautätigkeiten anzusehen war. Dies bestätigt die Aussage von IR vor der PAST, wonach dieser nur in einem geringen Ausmaß tätig geworden ist. Es erscheint der Berufungsbehörde nicht wahrscheinlich, dass ein ständig mit der LBG zusammenarbeitender Unternehmer den Arbeitnehmern des Betriebes als solcher nicht in Erinnerung bleiben würde. Auch dass über derartige Tätigkeiten eines Subunternehmers keine Aufschreibungen geführt worden sein sollen, widerspräche jeglichem vernünftigen kaufmännischen Verhalten. In der heiklen Baubranche sind Reklamationen geradezu an der Tagesordnung. Ungeachtet eines guten oder weniger guten Verhältnisses mit Subunternehmern müsste es als geradezu grob fahrlässige Handlungsweise bezeichnet werden, würde sich ein Unternehmer bezüglich der Tätigkeit von Subunternehmern nicht mit genauestens geführten Aufzeichnungen absichern. Dass solche weder in Form von Bautagebüchern noch in anderer Gestaltung geführt wurden, spricht nicht für die Darlegungen der Bw und von JL.

Was die von den Limiteds ausgestellten Rechnungen betrifft, schließt sich die Berufungsbehörde den Schlussfolgerungen der BP an. Nachweise für eine über die Legung von Scheinrechnungen hinausgehende Tätigkeit der Limiteds wurden nicht erbracht. Zudem haben sich die Angaben von JL auch in diesem Punkt eindeutig als falsch erwiesen. Die Gattin von IR, welche angeblich in der Haftzeit dessen Funktion übernommen haben soll, bestreitet dies in der Befragung vom 22. Oktober 2003. Weder kenne sie die Firmen (Limiteds), noch habe sie sich mit den Geschäften ihres Mannes beschäftigt. Auch die Firma LBG und Herr JL seien ihr unbekannt. Geht man von der Richtigkeit dieser zeugenschaftlichen Einvernahme aus - das Gegenteil wurde nicht nachgewiesen - so ergibt sich daraus plausibel, dass die Limiteds

lediglich von JL „vorgeschoben“ wurden, um Scheinrechnungen für Leistungen erstellen zu können, die nicht erbracht wurden.

(d) Die bisher von der BP ermittelten Vorsteuerkürzungen von 417.841,00 S (1999), 515.118,00 S (2000) und 301.217,00 S (2001) bleiben demgemäß vollinhaltlich aufrecht.

5. Sachverhaltsermittlung durch das Finanzamt, Berufungsvorentscheidung und Schlüsse aus den gesamten vorliegenden Fakten:

(a) Die Finanzverwaltung hat im Rahmen der BP und noch weitergehend auch im Berufungsverfahren versucht, Sachverhaltsermittlungen und Befragungen durchzuführen, soweit dies möglich war. Wo keine konkreten Anträge gestellt wurden (Befragung JL) oder diese zur Sachverhaltsfindung nichts beitragen konnten (Befragung Mitarbeiter Steuerbüro zur Vereinbarung vom 20. Juli 1999), war ihnen nicht nachzukommen. Soweit beantragte Zeugen auffindbar waren, wurden diese befragt und haben durchwegs nicht so ausgesagt, wie die Bw. dies offenbar erwartet hat.

Dem neuerlichen Antrag vom 30. Juni 2006 kam die Berufungsbehörde – durch Beauftragung der BP – insoweit nach, als dies mit einem ordnungsgemäßen und ökonomischen Verfahren noch vereinbar war. Die Bw. hat sich offenkundig erwartet, dass die Berufungsbehörde sämtlichen bei ihr nicht mehr aufklärbaren Belegen und damit zusammenhängenden Sachverhalten nachgehen müsse. Diese Erwartung konnte nicht erfüllt werden. Eine entsprechende Aufklärung hätte in erster Linie von der Bw. kommen müssen. Die von der Bw. über Jahre hinweg versäumte – und auch gar nicht ernsthaft bestrittene – ordnungsgemäße Verbuchung sämtlicher WEK, kann nicht in einem behördlichen Verfahren saniert werden. Die rückwirkende Erstellung einer jahrelang unrichtig geführten Buchhaltung ist nicht möglich. Selbst die Befragung sämtlicher von der Bw. im Schreiben vom 30. Juni 2006 angeführten Personen, könnte noch immer nicht hundertprozentige Klarheit darüber verschaffen, sind doch seit den Vorgängen fast 10 Jahre vergangen. Diese Schwierigkeit spiegelt sich auch in den Antworten der befragten Personen wieder. Die Ergebnisse der Befragung sprechen im übrigen eine deutliche Sprache. Die Mehrheit der befragten Personen gibt an, dass – ihnen nicht mehr bekannte – div. Personen auf den jeweiligen Baustellen gearbeitet und sie selbst keine Einkäufe bei den Firmen B und H durchgeführt hätten. Dies spricht eindeutig dafür, dass die offenkundig von JL organisierte "Schwarzarbeiterpartie" unter Leitung von IR das Material über die LBG gekauft und an den bezeichneten Baustellen verarbeitet hat, ohne diese Erlöse in der Buchhaltung der LBG anzugeben.

(b) Im übrigen passt auch die gesamte Vorgangsweise von JL gegenüber IR und den zuletzt befragten Personen ins Gesamtbild. IR gibt bei der Befragung durch die BP an, JL habe ihn quasi "genötigt", sich vor der GKK selbst zu beschuldigen, weil er sonst keine Arbeit mehr

erhalten hätte. Auch bei den zuletzt befragten Personen – so zB bei PP und RS – hat JL – offenkundig erfolgreich (und ohne die Finanzverwaltung davon zu informieren) – versucht, diese zu einer Leugnung der Kenntnis seiner Person zu überreden. Diese Vorgangsweise wäre aber völlig unnötig gewesen, würden die besagten Personen JL nicht kennen. Es wird wohl kaum jemand ohne Grund behaupten, JL und die LBG zu kennen, wenn er diese Person oder Firma tatsächlich noch nie zuvor kennengelernt und keine Leistung erhalten hat. Die bezeichneten Aktivitäten von JL sprechen somit für sich und haben die Glaubwürdigkeit seiner Aussagen nicht erhöht.

(c) Betrachtet man die Fakten im Gesamten, so ergibt sich das Bild eines Betriebes, der weder ordentliche (formell und materiell richtige) Bücher führt, noch die Wareneinkäufe und Erlöse richtig erfasst und zudem unrichtige Rechnungen zwecks Vorsteuerabzug erstellt und Schwarzlöhne zahlt. Die von der Finanzverwaltung vorgenommenen Schätzungen und sonstigen bilanziellen Änderungen hielten sich – führt man sich die obigen Mängel vor Augen – an der Untergrenze der möglichen Korrekturen. So hat die BP aus dem Faktum unrichtig erstellter Rechnungen betreffend Fremdleistungen nicht nur keine Ausgabenkürzung vorgenommen, sondern auch alle (rechnerisch) anfallenden Lohnabgaben und Sozialversicherungsabgaben im Prüfungszeitraum passiviert, obwohl die Bw. hinsichtlich der Lohnabgaben nur Haftungspflichtige ist und dies auch erst im Zeitpunkt der Vorschreibung werden kann.

(d) Soweit die Bw. die Bw. hinsichtlich der Zuschätzung bei der LBG im Schreiben vom 12. Februar 2007 eine Verknüpfung zur Frage der Haftung von JL herstellen möchte, ist ihr zu entgegnen, dass im Berufungsverfahren ausschließlich die Frage der rechtlichen Richtigkeit der Entscheidung von Bedeutung sein kann und diese demgemäß ohne weiteres Verfahren zu erlassen war, ohne auf die neuerliche Vorbringen weiter einzugehen. Für sachliche Entgegnungen zur beabsichtigten Zuschätzungen hatte die Bw. (inklusive Verlängerung) nochmals einen ganzen Monat Zeit, die sie - wie dem Schreiben vom 12. Februar 2007 zu entnehmen ist - nicht genützt hat.

Die Berufung betreffend KEST sowie Umsatz – und Körperschaftsteuer 1998 und 1999 war aus den genannten Gründen abzuweisen, die Bescheide waren abzuändern. Die Berufungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2000 und 2001 und die Berufung gegen die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide waren abzuweisen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter, 1 Anonymisierungsliste

Linz, am 13. Februar 2007