



GZ. RV/1598-W/02, RV/1599-W/02, RV/2838-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 15 am 30. Mai 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Walter Dienstl & Partner KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch Mag. Thomas Zach, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993, Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994, Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994, Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1995, Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1995, Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1996, Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1996, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997, Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 und Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 und 1995 und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. 1. 1993 bis 31.12. 1995 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 beträgt € - 25.852,92 (S - 355.744,00).

Die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 beträgt € - 11.388,85 (S – 156.714,00).

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. 1. 1993 bis 31.12. 1995 beträgt € 43.354,36 (S 596.569,00).

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

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. November 1984 gegründet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist A. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art, der Export und Import von und der Transithandel mit Waren aller Art, und die Übernahme von Handelsvertretungen aller Art – Handelsagentur.

Im Zuge einer im Jahr 1997 u.a. die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für den Zeitraum 1992 bis 1994 betreffenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die betriebliche Tätigkeit der Bw. in der Anmietung (von Gesellschafter), der Renovierung und in der anschließenden Weitervermietung von Wohnungen (teilweise an den Gesellschafter, teilweise an weitere Firmen des Gesellschafters bzw. an Fremde) bestanden hätte. Diverse Quartiere in B. wären innerhalb kürzester Zeit mehrmals renoviert worden. Angesprochen darauf hätte die Bw. erklärt, dass es sich bei diesen Wohnungen um Quartiere gehandelt hätte, die von Montagetrupps der Firmen des A. benutzt und aufgrund der nicht pfleglichen Behandlung innerhalb kürzester Zeit devastiert worden wären.

In Hinblick darauf, dass in Punkt IV, Erhaltungspflicht, des Unterietvertrages angeführt wäre, dass der Untermieter bestätigte,

- dass das Unterietobjekt samt Einrichtungsgegenständen in sehr gutem, neuem Zustand übernommen worden wäre und sich verpflichtete, es pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Unterietverhältnisses in unbeschädigten Zustand zurückzustellen,

- der Untermieter für jede Verschlechterung des Mietobjektes hafte, soweit sie über die durch normalen Gebrauch entstehende Abnutzung hinausgehe,
- und der Untermieter die Behebung aller Schäden übernimmt, die während der Dauer des Untermietverhältnisses an den Einrichtungsgegenständen und Installationsanlagen auftreten, ohne Rücksicht auf deren Verursachung und sich auch verpflichte, die erforderlichen laufenden Serviceleistungen durchführen zu lassen, wobei die Servicefirma vom Untermieter namhaft gemacht werde,

wären die Renovierungskosten, die in Zusammenhang mit den oben angeführten Wohnungen standen an A. mit folgenden Beträgen weiterfakturiert worden, wobei von den Aufwendungen der Firmen C. und D. jeweils nur 50 % anerkannt wurden. An Renovierungskosten fielen 1993 durch die Firma D. S 410.504,00 und durch die Firma C. S 317.195,00 an. Die Umsatzerhöhung zu 20 % betrug 1993 S 205.252,00 und 1995 S 158.598,00 (jeweils netto).

Hinsichtlich der Vorsteuerkürzung führte die Betriebsprüfung zu D. aus, dass 1993 Vorsteuer in Höhe von S 82.101,00 verbucht worden wäre. Die Bw. wäre mit Vorhalt vom 18.11.1996 aufgefordert worden, Unterlagen wie Anbote, Auftragsschreiben, Werkverträge, Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc., die die Geschäftsverbindung mit D. belegen hätten können, vorzulegen. Dieser Aufforderung wäre die Bw. nicht nachgekommen, wobei in der Vorhaltsbeantwortung u.a. ausgeführt worden wäre:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hätte sich wegen anderer Aktivitäten im Kammervorstand und als Honorarkonsul aus zeitlichen Gründen bisher nicht entsprechend um die geschäftlichen Belange der Bw. kümmern können und sich auf die ihm seit langem bekannten Professionisten verlassen. E. wäre der Bw. seit vielen Jahren aufgrund von gemeinsamen Baustellen bekannt gewesen, im Namen der im Vorhalt angeführten Firma aufgetreten, aufgrund der langen Bekanntschaft wäre es nicht notwendig erschienen, Unterlagen über die Existenz der genannten Firma abzuverlangen, die Angebote wären aufgrund von Erfahrungswerten erstellt bzw. wären die Preise nach Besichtigung ausgehandelt und auch teilweise Pauschalen für Einzelpositionen vereinbart worden.

Die Bw. wäre auch an einer raschen Durchführung und einer schnellen und reibungslosen Vermietung interessiert gewesen und es wäre daher die problemlose Abwicklung im Vordergrund gestanden, zumal sich A. seinen anderen Betrieben widmen hätte müssen. Die Rechnungsübergabe wäre meist auf den Baustellen, im Büro oder im Gasthaus und die Bezahlung an die beiden Firmen meist bei Rechnungsübergabe bar oder mittels Scheck erfolgt.

Die vom örtlichen bzw. vom für die Firma D. zuständigen Finanzamt durchgeführten Erhebungen ergaben, dass E. zu Protokoll gegeben hätte, dass seit Einleitung des Konkursverfahrens im Jahre 1991 die Firma D. keinerlei Tätigkeit ausgeübt hätte. Betriebsgegenstand des Unternehmens wäre der Verkauf und die Vermittlung von Fenstern sowie Türen an Großbaustellen und Endverbraucher gewesen. Leistungen in Richtung Raumausstattung wie Maler-, Lackier- und Fliesenlegerarbeiten wäre nie erbracht worden. Die angeblichen Arbeiten für die Bw. wären nicht ausgeführt worden und der Name A. wäre E. nicht bekannt gewesen. Das Unternehmen hätte im Raum Wien Sanierungsaufträge vermittelt, die aufgrund einer Bekanntschaft mit einer Dame zustande gekommen wären. Zu den vorgelegten Rechnungen erklärte E., dass zwar die Anschriften und die bezeichnete Tätigkeit richtig wäre, der Kopf der Firma jedoch anders und größer gestaltet gewesen wäre. Die Rechnungen wären auch nicht von E. ausgefertigt worden.

Eine Abfrage bei der Gebietskrankenkasse ergab, dass die Firma D. in der Dienstgeberdatei nicht vorhanden gewesen wäre und dadurch auch keine Dienstnehmer zur Pflichtversicherung gemeldet hätte bzw. waren.

Da im Hinblick auf diese Ausführungen ein Leistungsaustausch zwischen der Firma D. und der Bw. nicht nachgewiesen werden konnte, wurde die in den Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer in Höhe von S 82.101,00 für 1993 von der Betriebsprüfung nicht anerkannt und als Scheinrechnung behandelt.

Hinsichtlich der Firma C. stellte die Betriebsprüfung fest, dass aufgrund der Eingangsrechnungen 1994 Vorsteuern in Höhe von S 277.626,00 und 1995 Vorsteuern in Höhe von S 233.985,00 verbucht worden waren. Obwohl die Gesellschaft aufgefordert worden war, Unterlagen wie Anbote, Auftragsschreiben, Stundenlisten, Bautagesberichte etc. vorzulegen, wäre die Bw. diesem Auftrag nicht nachgekommen. Inhaltlich verantwortete sich die Bw. hiezu ident wie zu D. Die Erhebungen hinsichtlich der Firma C. ergaben, dass auch die Gebietskrankenkasse hinsichtlich dieser Firma keine Daten in der Dienstgeberdatei hatte, und somit auch keine Dienstnehmer zur Pflichtversicherung angemeldet waren. In einer niederschriftlichen Einvernahme des verantwortlichen Geschäftsführers F. gab dieser zu Protokoll, dass ein Unternehmen mit dem Namen der Bw. nicht bekannt wäre. Die bei der Bw. vorgefundenen Rechnungen wären weder vom Geschäftsführer noch von einer anderen Person aus dem Unternehmen ausgestellt worden. Die Rechnungen würden im Vergleich zu den verwendeten Vordrucken folgende Unterschiede aufweisen: Grundsätzlich wären alle Briefe und Rechnungen mit Schreibmaschine erstellt worden. Ab der Übersiedlung nach I. würde auf den Vordrucken anstelle der vorgedruckten Firmenanschrift ein Stempel aufscheinen, oder es wäre mit der Schreibmaschine die Anschrift ergänzt worden.

Der Geschäftsführer führte weiters aus, dass außer einem Projekt in Wien keinerlei Malerarbeiten in Wien durchgeführt und ab Mai 1995 keinerlei Tätigkeit mehr ausgeübt worden wäre. Aufgrund dieser Ausführungen und im Hinblick darauf, dass diesen Rechnungen ein tatsächliches wirtschaftliches Geschehen nicht zugrunde lag, wurde die in Abzug gebrachte Vorsteuer mangels Leistungsaustausches aberkannt.

Hinsichtlich der formellen Rechnungserfordernisse der von C und D ausgestellten Rechnungen stellte die Betriebsprüfung fest, dass diese nicht den Bestimmungen des § 11 UStG entsprachen, da die Angabe des Leistungszeitraumes fehlte. Dieser Mangel wurde von der Bw. insoweit behoben, als der fehlende Leistungszeitraum händisch ergänzt wurde. Gleichzeitig wurden von der Firma C. und D. je ein Schreiben, datiert vom 28. Mai 1997 bzw. vom 27. Mai 1997, ausgestellt in J., vorgelegt, in dem die beiden Firmen bestätigten, dass sie die fakturierten Beträge auch tatsächlich erhalten und für jede Rechnung bei Erhalt des ausgewiesenen Betrages eine Empfangsbestätigung ausgestellt hätten. Beide Schreiben wären dem Schriftbild nach mit E. unterschrieben. Ein Vergleich der Unterschriften hätte jedoch keine Übereinstimmung mit den von E. vorliegenden Unterschriften ergeben. Auch hätten diesbezügliche Geldflüsse nicht nachvollzogen werden können, da die Verbuchung der Eingangsrechnungen auf dem Verrechnungskonto erfolgte. Bei den beiden Schreiben wäre weiters auffällig gewesen, dass sich im linken unteren Drittel an genau der selben Stelle ein kleiner Kreis befand. Weiters wäre außergewöhnlich, dass obwohl die beiden Schreiben in Graz verfasst worden wären, beide Originale nicht gefaltet worden waren. Überdies würde auf dem Schreiben der Firma D. aus dem Jahre 1997 wie auch auf den vorliegenden Eingangsrechnungen aus dem Jahre 1993 als Bankverbindung eine Bank in Wien aufscheinen, die jedoch bereits ab 1991 umbenannt gewesen wäre. Auf dem Schreiben der Firma C. aus dem Jahre 1997 würden, obwohl seit Mitte 1995 eine Sitzverlegung stattgefunden hätte und die neue Adresse ab diesem Zeitpunkt entweder mit Schreibmaschine oder mittels eines Stempels ergänzt worden wäre, noch die alten Adresse aufscheinen. Aufgrund dieser Umstände versagte die Betriebsprüfung der Vorsteuer hinsichtlich dieser beiden Firmen mangels Leistungsaustausches die Abzugsfähigkeit.

Zum Nachschauzeitraum Jänner und Februar 1996 stellte die Betriebsprüfung fest, dass auf den Eingangsrechnungen der Firma K ein Leistungszeitraum nicht angeführt wäre und diese daher nicht den Bestimmungen des § 11 UStG entsprechen würden. Die Betriebsprüfung versagte daher die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern hinsichtlich dieser Firma in Höhe von S 116.602,00 (Februar 1996). Aus denselben Gründen wurde der im Jänner 1996 geltend gemachten Vorsteuer der Firma K. in Höhe von S 79.500,00 die Abzugsfähigkeit versagt.

Ertragsteuerlich korrigierte die Betriebsprüfung im Jahr 1995 in Hinblick auf die Anerkennung von 50 % der verbuchten Aufwendungen den Buchwert um den auf die Firma C. entfallenden Anteil. Konform zu den Feststellungen hinsichtlich der Weiterverrechnung der Quartierinstandsetzungskosten stellte die Betriebsprüfung in Höhe der weiterverrechneten Bruttoerlöse eine Forderung an den Gesellschafter A. in die Bilanz ein. Die Steuerrückstellungen wurden an das Betriebsprüfungsergebnis angepasst.

Zu Zwecken der Berechnung der Körperschaftsteuer ging die Betriebsprüfung aufgrund der o.g. Feststellungen davon aus, dass sich die Bw. im Zeitraum 1993 – 1995 selbst unangemeldeter Arbeitskräfte zur Erbringung der Renovierungsarbeiten bediente. Die im Rechenwerk erfassten Eingangsrechnungen der beiden o.g. Subfirmen hätten nur zum Zweck der Erlangung von Vorsteuerbeträgen zur Abdeckung von Schwarzarbeiterlöhnen und zur Geltendmachung von nicht belegbaren Betriebsausgaben gedient. Da in keinerlei Hinsicht nachgewiesen wäre, dass die von diesen Firmen fakturierten Leistungen tatsächlich von diesen erbracht worden wären, wurde dem geltend gemachten Nettoaufwand dieser Firmen die Abzugsfähigkeit versagt. Der Nettoaufwand der Firma D. betrug im Jahr 1993 S 410.504,00, und der Firma C. 1994 S 1.388.131,00 und 1995 S 1.169.925,00.

Da jedoch unbestritten war, dass diese Leistungen erbracht worden waren und aufgrund von Branchenerfahrungen davon ausgegangen werden konnte, dass 50 % der Nettosumme aus den Deckungsrechnungen für die Bezahlung nicht angemeldeter Arbeitskräfte verwendet wurde (= fiktiver Lohneinsatz) wurde die Differenz zwischen dem geltend gemachten Nettoaufwand und dem geschätzten Lohnaufwand, zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer aus den Rechnungen der gegenständlichen Subfirmen, als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und außerbilanzmäßig dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Dies war für 1993 S 383.137,00, für 1994 S 1.245.756,00 und für 1-12/1995 S 1.049.931,00. An Kapitalertragsteuer errechnete die Betriebsprüfung daher für den Zeitraum 1993 bis 1995 S 95.784,00, S 274.066,00 und S 230.985,00.

Mit Bescheiden jeweils vom 11. Dezember 1997 nahm das Finanzamt die Verfahren wieder auf und erließ Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 und einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995. Mit Bescheid vom 11. Februar 1998 erließ das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995 und mit Bescheid vom 14. Jänner 1998 den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1995. Für den Zeitraum 1993 bis 1995 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer mit – S 48.728,00, - S 360.344,00 und – S 156.534,00 fest. Die Körperschaftsteuer wurde für denselben Zeitraum mit – S 57,00, S 11.059,00 und S 15.000,00 festgesetzt. Die Gewerbesteuer wurde für das

Jahr 1993 mit S 0,00 festgesetzt. Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid wurde mit Bescheid vom 9. Jänner 1998 für endgültig erklärt.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 1998 wurde für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1995 die Kapitalertragsteuer mit S 600.835,00 festgesetzt.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung vom 16. Februar 1998 ein und begründete diese mit dem Umstand, dass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt hätte und nicht entsprechend den am 12. Februar 1998 eingereichten Steuererklärungen festgesetzt hätte. Denn obwohl die Betriebsprüfung für die Vorjahre erst mit Zusendung des Prüfungsberichtes Ende Dezember 1997 beendet worden wäre, hätte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen bereits am 2. Februar 1998 im Schätzungswege ermittelt. Die Bw. beantragte die antragsgemäße Veranlagung.

Gegen die aus der Betriebsprüfung resultierenden Bescheide betreffend die Wiederaufnahme sowie die oben angeführten Abgaben er hob die Bw. nach Fristverlängerungen das Rechtsmittel der Berufung am 28. April 1998. Begründend führte die Bw. aus, dass im Rahmen der Betriebsprüfung der Sachverhalt unrichtig ermittelt, die vorgelegten Beweise unrichtig gewürdigt, falsche rechtliche Schlüsse gezogen sowie Verfahrensvorschriften gröblich verletzt worden wären. Im Einzelnen führte die Bw. aus, dass es unrichtig wäre, dass Wohnungen an den Gesellschafter vermietet würden. Der Betriebsprüfungsbericht würde auch keinen Hinweis dahingehend enthalten, warum der Aussage von E. mehr geglaubt würde als der Aussage von A., aufgrund dessen Eingangsrechnungen ausgeschieden worden wären. Die Bw. beantragte im Falle der Entscheidung durch die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Beiziehung des Parteienvertreters.

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 1998 ergänzte die Bw. die Berufung. Hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse von A. führte sie aus, dass dieser mehrere Liegenschaften in Wien besäße. Die Wohnungen würden über eine Hausverwaltung vermietet, wobei aus mietrechtlichen Gründen bei einigen Wohnungen die Vermietung an die Bw. erfolgen würde, die die Wohnung wieder untervermieten würde. Nur zu einem geringen Teil würde die Weitervermietung an die Firma L. erfolgen. In jedem Fall würde unter fremdüblichen Bedingungen vermietet und mehrheitlich an Fremdmietner vermietet. Freie Wohnungen würden in der Kategorie angehoben, die Durchführung dieser Renovierungsarbeiten wären unter anderem von der Bw. an die Firmen C. und D. vergeben worden. Abgerechnet wäre pro Wohnung worden, die Bezahlung jeweils nach Fertigstellung. Da von den beiden Firmen eine ordnungsgemäße Rechnungslegung erfolgt wäre, der Gewerbeschein und eine Buchungsmitteilung des Finanzamtes vorgelegen

und die Arbeiten prompt und ordnungsgemäß ausgeführt worden wären, hätte A. an der Existenz dieser beiden Firmen nicht den geringsten Zweifel gehabt. Den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht entgegnete die Bw., dass die Buchhaltung automationsunterstützt im eigenen Unternehmen durchgeführt worden wäre. Weiters hätte der Gesellschafter der Bw. keine einzige Wohnung von der Bw. gemietet. Dies würde auch durch weitere Ausführungen bestätigt, wo von Wohnungen gesprochen werde, bei welchen es sich um Arbeiterquartiere für Montagetrupps von Firmen des Gesellschafters handelte. Da der Untermieter für die Montagetrupps der Firmen von A. eben diese Firmen wären, hätten entgegen den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht die Renovierungskosten aufgrund des Untermietvertrages nur an die Firmen von A. weiter fakturiert werden können.

Die Anerkennung von lediglich 50 % der die Firmen C. und D. betreffenden Aufwendungen bemängelte die Bw. als unrichtige Beweiswürdigung sowie unrichtige rechtliche Würdigung der Betriebsprüfung.

Hinsichtlich der im Betriebsprüfungsbericht zitierten Vorhaltsbeantwortung und eines Protokolls betreffend die Befragung von E. für die Firma D. bemängelte die Bw., dass weder von E. noch vom Finanzamt oder der Betriebsprüfung ein Briefpapier vorgelegt worden wäre, das einen anderen Briefkopf enthalten würde, sodass diese Aussage nicht verifiziert werden könne. Dies würde in ihren Augen daher eine unrichtige Beweiswürdigung sowie Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellen.

Zum laut Betriebsprüfung fehlenden Nachweis eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und D. verwies die Bw. auf ihr Schreiben an die Betriebsprüfung vom 6. Oktober 1997, wo sie die Ansicht vertreten hätte, dass E. nicht mehr Glauben geschenkt werden dürfe als A., da sich E. bei einer wahrheitsgemäßen Aussage selbst der Steuerhinterziehung beschuldigen hätte müssen. Die Bw. vertrat weiters die Ansicht, dass es für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers irrelevant wäre, ob der leistende Unternehmer steuerlich erfasst wäre, und wäre der Umstand kein Hinweis darauf, dass eine Person nur Scheinrechnungen erstellt hätte, wenn diese Person bereits mehrfach wegen der Ausstellung von Scheinrechnungen verurteilt worden wäre. Wäre der Person die Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen möglich gewesen, so könnte den gelegten Rechnungen nicht die Anerkennung als Betriebsausgabe beim Rechnungsempfänger versagt werden. E. hätte einen Gewerbeschein gehabt, der am 28. Februar 1996 erweitert worden wäre, daher konnte es keine Zweifel an dessen Unternehmereigenschaft geben. Die Bezweiflung des Leistungsaustausches zwischen D. und der Bw. sowie die Behandlung als Scheinrechnung würde daher eine unrichtige Beweiswürdigung sowie eine unrichtige rechtliche Würdigung der Aussagen durch die Betriebsprüfung darstellen.

Aus einer Aufstellung betreffend die Steuerzahlungen in den Jahren 1994 bis 1997 des A. sowie seiner Firmen L. und M. ergab sich, dass diese insgesamt ca. S 62 Millionen an Steuerzahlungen geleistet hätten. Insofern wäre daher A. glaubwürdiger als I. einzustufen.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, dass hinsichtlich der vorliegenden Rechnungen der Firma C. im Vergleich zu den verwendeten Vordrucken Unterschiede dahingehend aufscheinen würden, dass grundsätzlich alle Briefe und Rechnungen mit Schreibmaschinen erstellt worden wären und ab der Übersiedlung nach I. auf den Vordrucken anstelle der vorgedruckten Firmenanschrift ein Stempel aufscheinen würde oder mit der Schreibmaschine die Anschrift ergänzt worden wäre meinte die Bw., dass sie keine Unterschiede feststellen könne, da keine anderen Rechnungen vorliegen würden und qualifizierte dies als unrichtige Beweiswürdigung.

Zur Aussage des Geschäftsführers der C., dass außer dem Projekt in Wien keinerlei Malerarbeiten in Wien durchgeführt und ab 1995 keine Tätigkeit mehr ausgeübt worden wäre, verwies die Bw. auf die vorgelegte Buchungsmitteilung Nr. 3 der Firma C. Da diese durch den Geschäftsführer der Firma C. selbst übergeben worden wäre, hätten keine Zweifel an Tätigkeiten in Wien bestehen können. Da die Betriebsprüfung darauf in keiner Weise eingegangen wäre, würde dies eine unrichtige Sachverhaltsermittlung sowie eine unrichtige Beweiswürdigung darstellen.

Ident bewertete die Bw. die Feststellung der Betriebsprüfung, dass diesen Rechnungen ein tatsächliches wirtschaftliches Geschehen nicht zugrunde lag und daher die Vorsteuer mangels Leistungsaustausches aberkannt werde, da aus diesen Ausführungen nicht hervorgehe und auch nicht angedeutet würde, warum diesen Rechnungen tatsächliches wirtschaftliches Geschehen nicht zugrunde liegen sollte, wo doch auch von der Betriebsprüfung an einer Leistungserbringung nicht gezweifelt wurde.

Widersprüchlich wäre einerseits die Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, dass den Rechnungen die Angabe des Leistungszeitraumes fehlte, dies jedoch von der Bw. insoweit behoben wurde, als der fehlende Leistungszeitraum händisch ergänzt wurde, andererseits die Betriebsprüfung selbst ausgeführt, dass gleichzeitig von den Firmen C. und D. ein Schreiben vorgelegt worden wäre, datiert vom 28. Mai 1997 bzw. vom 27. Mai 1997 ausgestellt in J., in dem die beiden Firmen bestätigten, dass sie die fakturierten Beträge auch tatsächlich erhalten und für jede Rechnung bei Erhalt des ausgewiesenen Betrages eine Empfangsbestätigung ausgestellt hätten. Die Betriebsprüfung würde verschweigen, dass in diesen beiden Schreiben auch die Ergänzung des Leistungszeitraumes bestätigt wurde. Da dies gleichzeitig von den Firmen C. und D. erfolgt wäre, wäre es umso weniger nachvollziehbar, warum der

Leistungszeitraum von der Bw. händisch ergänzt hätte werden sollen. Im Übrigen wäre dies auf ausdrückliches Verlangen der Betriebsprüfung erfolgt, ebenso wie obiges Begleitschreiben von den betroffenen Firmen erstellt worden wäre, da die Betriebsprüfung Schreiben verlangt hätte, wo die Unterschriften lesbar und nicht von einem Firmenstempel überlagert wären. Der Sachverhalt wäre daher im Betriebsprüfungsbericht unrichtig dargestellt und unrichtig gewürdigt worden. Wenngleich die Betriebsprüfung behauptet hätte, dass beide Schreiben dem Schriftbild nach mit der Unterschrift des E. unterschrieben wären, hätte ein Vergleich jedoch keine Übereinstimmung mit den vom E. vorliegenden Unterschriften erbracht. Die Betriebsprüfung hätte keine Vergleichsunterschriften vorgelegt, solche jedoch behauptet und trotz Nachfragen der Bw. keine Möglichkeit gegeben, diese Unterschriften tatsächlich zu vergleichen. Dies würde ein grobe Verletzung der Verfahrensvorschriften darstellen, da vorliegende Unterschriften nicht zur Einsichtnahme aufgelegt waren. Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung wären die Eingangsrechnungen nicht auf dem Verrechnungskonto des A. erfolgt sondern die Zahlungen, da diese teilweise bar erfolgten.

Hinsichtlich der Auffälligkeiten der beiden Schreiben, dass sich im linken unteren Drittel an genau der selben Stelle eine Markierung befände, sowie, obwohl die Schreiben in J. verfasst worden wären, beide Originale nicht gefaltet waren, führte die Bw. aus, dass hinsichtlich der kleinen Markierungen seitens der Betriebsprüfung keine Schlüsse gezogen wurden, andererseits hinsichtlich der Faltung der Betriebsprüfung mehrmals erklärt wurde, dass diese Schreiben an A. persönlich übergeben worden waren. Wenn die Betriebsprüfung auch feststellte, dass als Bankverbindung eine ehemalige Bank aufscheine, wurden daraus jedoch keine Schlüsse gezogen. Dies würde ebenfalls eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellen. Ebenso wäre aus dem Umstand, dass im Betriebsprüfungsbericht festgestellt worden wäre, dass auf dem Schreiben der Firma C. aus dem Jahr 1997 eine seit Mitte 1995 angeblich nicht mehr gültige Adresse aufscheine und es nicht einsichtig sei warum eine Gesellschaft nicht altes Briefpapier aufbrauchen dürfe, kein Schluss gezogen worden und wäre daraus eine Verletzung von Verfahrensvorschriften abzuleiten. Da im Übrigen der Schluss der Betriebsprüfung, dass aufgrund der vorgenannten Ausführungen daher die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen der Firma C. und D. mangels Leistungsaustausches die Abzugsfähigkeit versagt wäre, nicht nachvollziehbar wäre, wäre dies eine unrichtige rechtliche Würdigung sowie eine Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Hinsichtlich der Abweisung des Berufungsbegehrens betreffend die Vorsteuern der Firma N. in Höhe von S 116.602,00 mit der Begründung, dass auf den Eingangsrechnungen ein Leistungszeitraum nicht angeführt wäre, wurde von der Bw. ausgeführt, dass diese Feststellung für sie neu wäre. Denn während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens wäre

von der Betriebsprüfung behauptet worden, dass die Firma N. nicht als Unternehmer erfasst gewesen wäre. Dem Finanzamt lägen nur Umsatzsteuervoranmeldungen der Firma O. vor, welche mit dem Rechnungsaussteller nicht ident wäre. Da die Firma O. eine stille Gesellschaft wäre, die nach außen nicht auftrete, wäre diese Feststellung nicht nachvollziehbar und könnte daher auch nicht darauf eingegangen werden. Dass nunmehr der Leistungszeitraum fehle wäre neu und würde ein Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellen.

Zur Einstellung einer Forderung in die Bilanz in Höhe der weiterverrechneten Bruttoerlöse an den Gesellschafter A. wies die Bw. darauf hin, dass dieser niemals Mieter gewesen wäre und dass der Untermieter für die Wiederinstandsetzung der devastierten Wohnungen mietvertraglich verantwortlich gewesen wäre. Daher hätte eine solche Forderung an den Gesellschafter nicht eingestellt werden können. Dies würde eine unrichtige Sachverhaltsermittlung sowie unrichtige Beweiswürdigung darstellen.

Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung führte die Bw. aus, dass die Betriebsprüfung in den Jahren 1993 bis 1995 hinsichtlich der Firmen C. und D. zwar von Subunternehmer spreche, diese Firmen jedoch direkte Auftragnehmer der Bw. gewesen wären. Die Schlüsse der Betriebsprüfung daraus, dass sich die Bw. selbst unangemeldeter Arbeitskräfte zur Erbringung der Renovierungsarbeiten bedient hätte und die im Rechenwerk erfassten Eingangsrechnungen zum Zweck der Erlangung von Vorsteuerbeträgen, zur Abdeckung von Schwarzarbeiterlöhnen und zur Geltendmachung von belegbaren Betriebsausgaben gedient hätten, wären nicht nachvollziehbar. Denn ein Unternehmen, das Lohnsteuern in Höhe von durchschnittlich S 3,6 Mio. pro Jahr abführe, würde nicht einige unangemeldete Arbeitskräfte zur Erbringung von Renovierungsarbeiten beschäftigen. Andererseits wäre von der Betriebsprüfung festgehalten worden, dass es unbestritten wäre, dass diese Leistungen erbracht worden wären und aufgrund von Branchenerfahrungen davon ausgegangen werden könne, dass 50 % der Nettosumme aus den Deckungsrechnungen für die Bezahlung nicht angemeldeter Arbeitskräfte verwendet worden wäre. Da die Betriebsprüfung nicht begründet hätte, wie dieser Anteil von 50 % geschätzt und warum kein Materialeinsatz angenommen worden wäre, würde dies eine unrichtige Beweiswürdigung sowie unrichtige rechtliche Würdigung sowie eine grobe Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellen.

Hinsichtlich der Vorschreibungen der Kapitalertragsteuer verwies die Bw. auf die o.a. Ausführungen und vertrat die Meinung, dass die Schlüsse der Betriebsprüfung weder nachvollziehbar wären noch überhaupt versucht wurde diese nachvollziehbar zu gestalten.

Abschließend bemerkte die Bw., dass die Firma C. mit der Adresse in I. im Jahr 1998 das Insolvenzverfahrens eingeleitet hätte und daher zu diesem Zeitpunkt existiert haben müsse.

Ihrem Vorbringen legte die Bw. eine Kopie von Konkursöffnungen, eine Kopie einer Buchungsmitteilung Nr. 3 betreffend die Firma C. sowie die Kopie eines Bescheides betreffend die Erweiterung der Gewerbeberechtigung des E. vom 28. Februar 1996 bei.

Mit Ergänzungsschreiben vom 22. Oktober 1998 übermittelte die Bw. ein Schreiben des für die Firma C. zuständigen Finanzamtes in J., aus dem hervorging, dass die Firma C. für die Bw. zumindest in den Jahren 1994 und 1995 tätig gewesen sein sollte. Weiters ersuchte die Bw. um Aufklärung, warum, wie aus diesem Schreiben ersichtlich, im Jahr 1994 durch die Betriebsprüfung S 1.388.131,00 als Scheinrechnungen ausgeschieden worden wären, obwohl in den Büchern nur S 1.365.629,83 von der Firma C. verbucht worden wäre. Ebenso wäre im Jahr 1995 S 1.170.825,00 in der Buchhaltung als Eingangsrechnung von der Firma C. verbucht worden, während die dortige Betriebsprüfung S 1.169.925,00 als Scheinrechnung behandelt hätte. Um Bekanntgabe der Begründungen für die Differenzen in Höhe von S 22.501,17 sowie von S 900,00 wurde ersucht.

Mit Schreiben vom 18. Februar 1999 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung. Zu den Abschluss- und Umbuchungen vertrat sie die Ansicht, dass diese sehr wohl in der Steuerberatungskanzlei durchgeführt worden wären, die Ausführungen des steuerlichen Vertreters jedoch ebenso keinerlei Auswirkungen auf die Berufungserledigung hätten wie die Änderung der Bezeichnung des Kontos von Forderung A. auf Forderung L.. Sowohl an der Tatsache, dass die Renovierungskosten weiter zu fakturieren wären als auch an der Höhe der weiterverrechneten Beträge würde keine Änderung eintreten. Im Übrigen würde auch die Bw. nicht genau darüber Bescheid wissen, an wen die Wohnungen nun tatsächlich vermietet worden wären, da sie einerseits angab, dass die Weitervermietung eines geringen Teils der Wohnungen an die Firma L. erfolgte und sie andererseits ausführte, dass die Weiterfakturierung höchstens an die Firmen des A. erfolgen dürfte. Hinsichtlich des E. betonte die Betriebsprüfung, dass die niederschriftlichen Aussagen dessen wiedergegeben worden wären. Sie vertrat auch nach wie vor die Ansicht, dass eine Betriebsausgabe beim Rechnungsempfänger aufgrund der vorgenannten Ausführungen nicht versagt werden könne, wenn der Person die Erbringung der in der Rechnung gestellten Leistung möglich wäre. Aufgrund der im Betriebsprüfungsbericht detailliert dargestellten Erhebungen wäre es der Firma D. nicht möglich gewesen, die Leistungen zu erbringen. Bezüglich des Hinweises auf das Vorhandensein eines Gewerbescheines für E. bemerkte die Betriebsprüfung, dass alleine aus dem Vorliegen eines Gewerbescheines nicht automatisch auf eine Unternehmereigenschaft geschlossen werden könne.

Die Betriebsprüfung legte ihrer Stellungnahme auch die im Bericht angeführten Vordrucke in Hinblick auf den Vergleich zu den verwendeten Vordrucken bei.

Zu der von der Bw. angeführten Buchungsmitteilung Nr. 3 der Firma C. führte die Betriebsprüfung aus, dass diese Unzahl von Buchungen lediglich in der Übertragung der Geburungsdaten infolge des Wechsels des Ortes der Geschäftsleitung begründet gewesen wären. Diesem Beleg käme somit in Hinblick auf die Dokumentation einer tatsächlichen Leistungserbringung keinerlei Beweiskraft zugute.

Hinsichtlich der beiden Schreiben vom 27. und 28. Mai 1997 führte die Betriebsprüfung aus, dass aus den zwei Unterschriften auf den Schreiben ersichtlich wäre, dass diese völlig unterschiedlich im Vergleich zu diversen Unterschriften des E. von 1970 bis 1997 wären.

Hinsichtlich der kleinen Markierungen an genau derselben Stelle zog die Betriebsprüfung die Schlussfolgerung, dass die beiden Schreiben offensichtlich auf demselben Drucker ausgedruckt worden wären. Dies wäre deswegen außergewöhnlich gewesen, als die beiden Unternehmen in keinem Zusammenhang stehen würden. Weiters wäre es ungewöhnlich, dass E. für die Firma C. Bestätigungen ausstelle und Beträge kassiere, obwohl er in dieser Gesellschaft weder Gesellschafter noch Geschäftsführer wäre, noch sonst eine Tätigkeit ausüben würde.

Zum Aufbrauchen alten Briefpapiers in Hinblick auf die angegebene Bankverbindung der Firma D. bemerkte die Bw., es würden sowohl auf den Rechnungen des Jahres 1993 als auch auf dem Firmenpapier des Jahres 1997 veraltete Anschriften aufscheinen. Dass ein angeblich tätiges Unternehmen eine Bankverbindung ausweist, die zum Zeitpunkt der Belegausstellung zumindest zwei bzw. sechs Jahre nicht mehr besteht, wäre nicht glaubhaft. Ein tätiges Unternehmen hätte zumindest eine neue Bankverbindung entweder auf den Rechnungen, zumindest aber als Ergänzung auf dem alten Firmenpapier angebracht.

Zu den Feststellungen hinsichtlich der Firma N. gab die Betriebsprüfung bekannt, dass die Probleme in diversen Besprechungen erörtert und bereits am 16. April 1997 dem steuerlichen Vertreter mittels Fax die Themen der Schlussbesprechung, in denen auch der fehlende Leistungszeitraum bei den Rechnungen enthalten war, übermittelt worden wäre.

Zu den durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Erhebungen und Niederschriften wiederholte sie die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes. Zur Höhe des fiktiven Lohneinsatzes gab die Betriebsprüfung bekannt, dass aufgrund diverser Niederschriften mit nicht angemeldeten Arbeitskräften, in denen angegeben wurde, dass nur rund die Hälfte bzw. weniger als die Hälfte der in Rechnung gestellten Stundenlöhne tatsächlich auch ausbezahlt wurde, das Ausmaß der 50 %igen Nettosumme ermittelt wurde.

Die aus den Ergänzungsschreiben vom 22. Oktober 1998 resultierenden Differenzen wären im Übrigen aus einem Übertragungsfehler zustande gekommen, der in der Buchhaltung

geltend gemachte Aufwand würde somit für 1994 S 1,365.630,00 und für 1995 S 1,170.825,00, jeweils netto, betragen.

Da in der Berufung kein Leistungsaustausch glaubhaft nachgewiesen werden konnte, ersuchte die Betriebsprüfung, die Berufung unter Berücksichtigung der Berichtigung der Differenzen als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 10. Mai 1999 nahm die Bw. zu den Ausführungen der Betriebsprüfung Stellung und führte aus, dass die Betriebsprüfung zustimmen müsste, dass A. keine Firma wäre sondern eine Privatperson, der neben seinen Beteiligungen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen würde. A. hätte, da er eigene Bauarbeiter für diese Arbeiten kostengünstig beschäftigen könnte, überhaupt kein wirtschaftliches Interesse daran, Schwarzarbeiter zu beschäftigen. In ihren Ausführungen würde die Betriebsprüfung auch weiterhin Firmen des A. mit der Privatperson A. verwechseln.

Da die Betriebsprüfung behaupten würde, dass angeblich Briefpapier vorgelegt worden wäre, das einen anderen Briefkopf enthalten würde, beantragte die Bw., da dieses Briefpapier im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt wurde und auch der Stellungnahme zur Betriebsprüfung nicht beigelegt wurde, Akteneinsicht gemäß § 90 BAO.

Zur Unmöglichkeit der Leistungserbringung durch die Firma D. führte die Bw. wie in der Berufung aus. Im Übrigen wäre A. eine Überprüfung der Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt nicht möglich gewesen, er hätte hingegen alle ihm zumutbaren Belege beigeschafft und die Leistungen auch tatsächlich erhalten. Warum er irgendwelche Zweifel hegen sollte, dass diese Firmen offensichtlich Steuern hinterzogen und Sozialversicherungsbeiträge nicht abführten, wäre von der Betriebsprüfung nicht ausgeführt worden. A. hätte, da er Installateur wäre, die Übertragung von Geburungsdaten infolge des Wechsels des Ortes der Geschäftsleitung nicht als solche erkannt und hätte aus dieser Buchungsmittelung nur die Körperschaftsteuer mehrerer Jahre erkannt. Wenn die Betriebsprüfung im Bericht den Schluss gezogen hätte, dass Rechnungsmängel betreffend den Leistungszeitraum von der geprüften Gesellschaft behoben worden wäre, so vertrat die Bw. hiezu die Meinung, dass eine Sanierung von Mängel an Eingangsrechnungen durch die Bw. nicht möglich wäre. Die Betriebsprüfung würde daher diese Behauptung nicht mehr aufrechterhalten.

Auch wäre ein Unterschriftenprobenblatt der Berufungsstellungnahme nicht beigelegt worden. Die Schlussfolgerung, dass die beiden Schreiben offensichtlich auf demselben Drucker ausgedruckt worden wären, wäre nicht nachvollziehbar. Sollte E. entgegen dessen Behauptung von der Firma C. nicht bevollmächtigt gewesen sein, so läge eindeutig eine

Anscheinsvollmacht vor. Hinsichtlich des Ausweises veralteter Bankverbindungen auf dem Briefpapier gab die Bw. bekannt, dass ihr Briefpapier von noch tätigen Klienten mit ebenfalls dieser Bankverbindung vorliegen würde. Hinsichtlich der Schätzung von 50 % der Nettosumme als Deckungsrechnung als fiktiver Lohnaufwand verwies die Bw. auf Ausführungen im BAO-Kommentar, Stoll. Davon ableitend vertrat die Bw. die Meinung, dass ein Hinweis auf Niederschriften mit nicht angemeldeten Arbeitskräften für die Schätzung nicht ausreichend wäre.

Im Zuge einer weiteren im Jahr 2001 stattgefundenen Betriebsprüfung betreffend u.a. die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 wurde durch die Betriebsprüfung die bei der Erstellung der Umsatzsteuererklärung für 1996 nicht berücksichtigten Feststellungen der Vorbetriebsprüfung zu den Eingangsrechnungen der Fa. K. berücksichtigt und Vorsteuern in Höhe von S 196.102,00 nicht anerkannt, da auf den Eingangsrechnungen ein Leistungszeitraum nicht angeführt war und sie somit nicht den Bestimmungen des § 11 UStG 1994 entsprachen.

Vorsteuerberichtigung:

	1996
	öS
abziehbare Vorsteuer 1996 lt. Erkl.	668.416,40 öS
nichtanerkannte Vorsteuer	- 196.102,00 öS
abziehbare Vorsteuer 1996 lt. BP	472.314,40 öS

Aufgrund dieser Feststellungen kam es zu folgender Passivierung:

	1996	1997	1998	1999
	öS	öS	öS	öS
Wert lt. HB	0,00	0,00	0,00	0,00
Wert lt. BP	196.102,00	196.102,00	196.102,00	196.102,00
Vermögensänd.	-196.102,00	-196.102,00	-196.102,00	-196.102,00
Vermögensänd./VJ	0,00	196.102,00	196.102,00	196.102,00
Erfolgsänd.	-196.102,00	0,00	0,00	0,00

Da die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen bei der Erstellung der Bilanzen nicht berücksichtigt wurden, nahm die Betriebsprüfung entsprechende Korrekturen in den Jahren 1996 bis 1999 vor:

	1996	1997	1998	1999
	öS	öS	öS	öS
Wert lt. HB	3.176.574,00	12.031.685,00	16.623.995,00	20.040.961,00
Wert lt. BP	2.916.299,00	11.806.113,00	16.433.126,00	19.884.795,00
Vermögensänd.	-260.275,00	-225.572,00	-190.869,00	-156.166,00
Vermögensänd./VJ	294.978,00	260.275,00	225.572,00	190.869,00
Erfolgsänderung	34.703,00	34.703,00	34.703,00	34.703,00

Im wieder aufgenommen Verfahren erließ das Finanzamt für das Jahr 1996 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide und setzte die Umsatzsteuer mit S 329.051,00 und die Körperschaftsteuer mit S 73.598,00 fest. Im wieder aufgenommenen Verfahren für das Jahr 1997 wurde die Körperschaftsteuer, den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, mit S 17.335,00 festgesetzt. Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend wurden mit Bescheiden vom 5. Juni 2001 die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 mit – S 1.746.880,00 und – S 1.269.121,00 sowie die Körperschaftsteuer für dieselben Jahre mit S 24.859,00 und S 23.972,00 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2001 brachte die Bw. gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1999, gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1996, 1998 und 1999 sowie gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1996 und gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996 und 1997 das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete diese mit dem Umstand, dass sich diese Feststellungen der Betriebsprüfung ausschließlich auf die vorangegangene Betriebsprüfung beziehen würden. Die Bw. verwies auf ihre Berufung vom 28. April 1998 samt Ergänzung vom 21. Juli 1998 und die darin enthaltene Berufsbegründung.

Am 9. März 2005 nahm der Parteienvertreter Akteneinsicht in den Berufungsakt, insbesondere in das Unterschriftprobenblatt und beiliegende Rechnungen. Eine Kopie des Unterschriftsprobenblattes wurde ausgefolgt.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass es sich im gegenständlichen Berufungsfall um ein reines Sachverhaltsproblem handeln würde. Er bemängelte, dass das Finanzamt bei der Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes äußerst schlampig vorgegangen wäre. So hätte es ständig die Sphäre des A. als Einzelperson mit der Sphäre von ihm nahe stehenden Firmen L. und M. verwechselt. A würde als Privatperson 11 Zinshäuser in Wien besitzen und die in diesen Zinshäusern befindlichen Wohnungen von ihm auch privat vermieten. Einige wenige Wohnungen wurden aus mietrechtlichen Gründen an die Bw. vermietet, wobei diese Firma ihrerseits wiederum als Untervermieterin aufgetreten wäre.

Die Miethäuser wären teilweise in schlechtem Zustand erworben worden, sodass es erforderlich gewesen wäre, die Wohnungen zu renovieren. Hiermit wäre E beauftragt worden, der die Renovierung pro Wohnung en bloc durchgeführt und sodann das vereinbarte Entgelt bar oder im Einzelfall mit Scheck kassiert hätte. Dies wäre deshalb von Vorteil gewesen, weil damit ein günstigerer Preis erreicht werden konnte.

Zum vom Senat vorgelegten Unterschriftprobenblatt betreffend E. stellte der steuerliche Vertreter fest, dass sich die Unterschrift des E. von 1970 bis 1997 ständig geändert hätte. Weiters wurde vom Senat zur Kenntnis gebracht, dass die Größe des Firmenaufdruckes auf den Rechnungen kein Berfungsthema mehr wäre.

Zum strittigen Sachverhalt äußerte der steuerliche Vertreter die Meinung, dass sich im Wesentlichen nur zwei Varianten anbieten würden: Entweder hätten die Firmen D. und C. tatsächlich die entsprechenden Leistungen erbracht, sie aber nicht versteuert, oder aber A. hätte die Rechnungen selbst erstellt, wovon aber keineswegs ausgegangen werden könnte.

Der Vertreter des Finanzamtes trat zunächst den Behauptungen der Bw. energisch entgegen, wonach das Finanzamt den Sachverhalt schlampig ermittelt hätte. Vielmehr wäre aus den umfangreichen in den Arbeitsbögen abgelegten Unterlagen festzustellen, dass dies keineswegs der Fall gewesen wäre. Misstrauen erweckend wäre, dass E. auch für die C. unterschrieben haben sollte; überdies wären in der Sozialversicherungsdatei weder für die C. noch für die D. Anmeldungen von Arbeitnehmern zur Sozialversicherung festgestellt.

Im höchstem Maße verdächtig wären ferner die vorgelegten Rechnungen, die teilweise Ergänzungen mit Schreibmaschine sowie eine unrichtige Bankverbindung aufweisen würden, das bei einer seriösen Firma so gut wie auszuschließen wäre.

Auf Hinweis eines Senatsmitgliedes, dass es eigenartig wäre, dass E. auch für die Fa. C. unterschrieben hätte stellte der steuerliche Vertreter fest, dass E. jedenfalls nach außen hin als Vertreter aufgetreten wäre. Es wäre wohl nicht so, dass jeder sofort im Firmenbuch

nachschauen würde, ob tatsächlich eine Vertretungsbefugnis vorläge, außerdem wären nicht nur eingetragene Geschäftsführer vertretungsberechtigt.

Der Berichterstatter brachte dem steuerlichen Vertreter sowie dem Finanzamtsvertreter eine von der C. am 12.7.1995 ausgefertigte Rechnung an eine andere Firma zur Kenntnis, aus der erkennbar war, dass diese ganz offensichtlich mit Schreibmaschine verfasst wurde und die Unterschrift des F. trug.

Zur Replik des Finanzamtsvertreters, dass das Finanzamt nach Einsichtnahme in die Sozialversicherungsdatei festgestellt habe, dass die beiden in Rede stehenden Firmen keine Dienstnehmer beschäftigt hätten, stellte der steuerliche Vertreter fest, dass eine solche Möglichkeit nur dem Finanzamt, nicht aber einer Privatperson bzw. Unternehmen offen stünde. A. hätte sich den Gewerbeschein vorlegen lassen und daraus geschlossen, dass die Firmen tatsächlich berechtigt gewesen wären, entsprechende Tätigkeiten auszuführen. Ob nunmehr Arbeitnehmer beschäftigt bzw. tatsächlich angemeldet wären, könne kein Steuerpflichtiger feststellen. Wenn weiters bemängelt wurde, dass die beiden Bestätigungen der C. und D. eine identische Markierung am linken unteren Rand aufweisen, so wäre zu hinterfragen, welche Schlüsse das Finanzamt hieraus gezogen hätte.

Der finanzamtliche Vertreter vertrat hiezu die Meinung, dass die beiden Bestätigungen am gleichen Tag, und das keineswegs nur in Graz, erstellt und mit unterschiedlichen Daten versehen und von beliebigen dritten Personen unterschrieben worden sein könnten.

Der steuerliche Vertreter ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Durch den unabhängigen Finanzsenat wurde in die Datenbanken der Finanzverwaltung betreffend C., E. und F. sowie in Finanzamtsakte der C. und des F. Einsicht genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. das Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur

dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung gelangen hätte können.

Im Rahmen der zur Berufung erstatteten Schriftsätze unterließ es die Bw., gegen die wieder-aufgenommenen Bescheide gesonderte Ausführungen zu erstatten. Vielmehr beschränkte sie sich darauf, die Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung zu entkräften. Wie aus dem Ablauf des Verfahrens ersichtlich ist, waren der Abgabenbehörde I. Instanz vor der ersten Betriebsprüfung die die Rechnungen betreffenden Umstände nicht bekannt und war erst die Betriebsprüfung in der Lage, die wahren Umstände durch Einsichtnahmen in fremde Datenbanken, Niederschriften von den angeblich rechnungsausstellenden Personen sowie Einsichtnahmen in fremde Akten unter Zuhilfenahme von Amtshilfe fremder Finanzämter die tatsächlichen Umstände im jeweiligen Zeitpunkt der Rechnungslegung festzustellen. Der zu beurteilende Sachverhalt wurde somit nicht bereits im Zeitpunkt der Erstveranlagung von der Bw. der Behörde gegenüber offen gelegt, sondern war erst die Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung in der Lage, sich ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166). Die Wiederaufnahme erfolgte somit zu Recht.

2. Umsatz- Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG idgF kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seine Sitz oder eine Betriebsstätte hat, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Zif. 5) entfallenden Steuerbetrag.

Im vorliegenden Berufungsfall geht der unabhängige Finanzsenat von dem Sachverhalt aus, dass A. als Besitzer mehrerer Liegenschaften in Wien die Wohnungen der darauf befindlichen Zinshäuser über die Hausverwaltung teilweise an die Bw. vermietete, die manche dieser Wohnungen wieder untervermietete. Ein Teil davon wurde an die Firma L. vermietet, die diese ihren Dienstnehmern als Arbeiterquartiere zur Verfügung stellte. Für die Durchführung von Renovierungsarbeiten, die die letztgenannten Wohnungen aufgrund der nicht pfleglichen Behandlung mehrmals betrafen sowie von Kategorieanhebungen, wurden unter anderem Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis vorgelegt, die von den Firmen C. und D. ausgestellt sein sollten. Strittig ist nunmehr, ob diese darauf aufscheinenden Firmen diese Leistungen tatsächlich erbracht haben oder ob diese Leistungen durch Dritte, von der Bw. ungenannte gebliebene, geleistet wurden.

Zur Lösung dieser Frage erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als nicht entscheidungswesentlich, ob die Buchhaltung automationsunterstützt im Unternehmen der Bw. oder wie von der Betriebsprüfung angeführt in der Steuerberatungskanzlei oder nur teilweise die Abschluss- und Umbuchungen beim steuerlichen Vertreter erfolgte.

Auch aus den durch die Betriebsprüfung irrtümlicherweise verfehlten Bezeichnungen der mietenden Firmen ist insoferne nichts zu gewinnen als es im vorliegenden Fall auf die Identität der rechnungsausstellenden Firmen mit den tatsächlich leistungserbringenden Firmen ankommt. Wer von wem letztendlich Wohnungen mietete, ist in diesem Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung.

Für den unabhängigen Finanzsenat sind auch die von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Umstände der mangelnden Faltung der beiden Bestätigungen ebenso keine entscheidungsrelevanten Tatsachen wie die sich auf beiden Bestätigungen im linken unteren Drittel an genau derselben Stelle befindlichen Markierungen (kleiner Kreis), da dies drucker- bzw. übermittlungsbedingt geschehen sein könnte.

Anders verhält es sich allerdings mit dem Inhalt der dem Senat vorliegenden Rechnungen und Bestätigungen.

Die auf den ausgestellten Rechnungen sowie der vorgelegten Bestätigung der Firma D angegebene Bankverbindung war objektiv seit der Umbenennung dieser Bank ab 5. Oktober 1991 unrichtig. Sowohl die angeblich von D im Jahr 1993 ausgestellten Rechnungen als auch die angeblich von D im Jahr 1997 ausgestellte Bestätigung trugen somit eine unrichtig

bezeichnete Bankverbindung. Mag die Verantwortung des steuerlichen Vertreters der Bw., dass ihm auch von anderen Klienten Rechnungsformulare mit dieser unrichtigen Bezeichnung der Bankverbindung vorlägen, noch für die im Jahr 1993 ausgestellten Rechnungen nicht als gänzlich praxisfremd erscheinen, so kann es sich am Markt agierendes Unternehmen nach Ansicht des Senates leisten, Schriftstücke im Jahr 1997 mit einem bereits sechs Jahre lang unrichtigen Briefkopf zu versenden. Denn entspricht bereits das Auftreten einer Firma nach Außen nicht den für jedermann leicht nachprüfbar Tatsachen, wird aus der Sicht des Kunden eine Geschäftsanbahnung mit einem so sorglos Unternehmen ein unwägbares Risiko darstellen und daher unterbleiben.

Für den Senat ist dies nur so erklärlich, dass im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung eine hinreichende Anzahl von Formularen im Besitz eines Rechnungsausstellers waren, der mit der auf dem Briefkopf aufscheinenden Firma nicht ident war, die richtigen Rechnungsformulare jedoch nicht mehr beigeschafft werden konnten, sodass nur mit den unrichtig gewordenen Vordrucken die behauptete Verantwortung der Bw. aufrecht erhalten werden konnte.

Nicht anzuzweifeln war jedenfalls die Aussage des E., dass 1991 ein Konkursverfahren über D. eingeleitet worden war. Gegen die damit verbundene Aussage, dass seit Einleitung des Konkursverfahrens keinerlei Tätigkeit von D. ausgeübt wurde, fehlte es einerseits an substantiiertem Vorbringen der Bw., andererseits an objektiv nachvollziehbaren Anhaltspunkten für den Senat. Vielmehr bestätigte die Gebietskrankenkassenabfrage die Aussage des E., da die Firma D. in deren Dienstgeberdatei nicht vorhanden war und auch keine Dienstnehmer zur Pflichtversicherung gemeldet hatte.

Die in dieser Aussage weiters enthaltene Ausführung, dass die vorgelegten Rechnungen der Firma D. im Kopf anders und größer gestaltet wären, konnte durch den Senat nicht verifiziert werden.

Auch die von der Bw. vorgelegten Rechnungen, die die Leistungserbringung durch die Fa C. dokumentieren sollten, weisen nach Ansicht des Senates derartige Mängel auf, die C. als Rechnungsausstellerin ausschließen. Denn beginnend mit dem Schriftbild lässt sich daraus ableiten, dass , wie auch der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten wurde, die Rechnungen bzw. der Schriftverkehr der C. zweifelsfrei mit einer Schreibmaschine geschrieben waren, während die von der Bw. vorgelegten, die Fa. C. betreffenden Rechnungen dem einheitlichen Schriftbild nach computerunterstützt verfasst wurden. Abweichend von den von der Bw. vorgelegten Rechnungen tragen die von der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen im Streitzeitraum einen mit Stempel aufgebrachten

Hinweis auf eine neue Adresse sowie die neue Adresse selbst. Dies fehlt hingegen bei den von der Bw. vorgelegten Rechnungen.

Dass diese Rechnungen nicht durch die Fa. C. ausgestellt sein können ist aber durch die Aussage des Geschäftsführers F. bestätigt, da dieser niederschriftlich aussagte, dass ihm die Bw. namentlich nicht bekannt wäre. Einsichtnahmen in Datenbanken und Finanzamtsakten konnten die Behauptungen der Bw. im übrigen nicht bestätigen.

Ungeklärt erscheint dem Senat aber gänzlich der Widerspruch der im Jahr 1997 von der Bw. vorgelegten Bestätigung der Fa. C., die jedoch nicht von F. sondern dem Schriftbild nach ebenfalls von E. unterschrieben worden sein sollte zu der Feststellung, dass E. in der Fa. C. keinerlei Funktion ausübte.

Der Hinweis der Bw. auf das Vorhandensein des Gewerbescheines für E. stellt sich dem Senat als nicht berufungsdienlich dar, da die Bw. selbst behauptet, dass die Firmen C. und D. und nicht etwa der Einzelunternehmer E. die behaupteten Leistungen erbracht hätte.

Auch der von der Betriebsprüfung vorgelegten Buchungsmittelung Nr. 3 des Finanzamtes für Körperschaften der Firma C. vermag keine Beweiskraft zukommen, da dies lediglich eine Übertragung der Geburungsdaten infolge des Wechsels des Ortes der Geschäftsleitung darstellt.

Hinsichtlich der Übereinstimmung der Schriftbilder der Unterschriften des E. auf dem Unterschriftenprobenblatt, das der Bw. auch zur Akteneinsicht vorgelegt wurde, konnte der Senat keine Übereinstimmung mit den Unterschriften auf den Rechnungsformularen und den Bestätigungen des Jahres 1997 feststellen. Für die Behauptung der Bw., dass E. für beide Firmen C. und D. aufgetreten wäre, konnte im gesamten Verfahren kein Hinweis gefunden werden.

Zur fehlenden Angabe des Leistungszeitraumes ist festzustellen, dass diese auf den Rechnungen im Zeitpunkt der Überprüfung unzweifelhaft fehlte, jedoch mit Schreiben vom 28. Mai 1997 und 27. Mai 1997 durch die Firmen C. und D. bestätigt wurde, dass die rechnungsausstellenden Firmen die fakturierten Beträge auch tatsächlich erhalten und für jede Rechnung bei Erhalt des ausgewiesenen Betrages eine Empfangsbestätigung ausgestellt hätte. Dies ist vom Senat insoferne als Schutzbehauptung (durch wen immer) zu beurteilen, da nachweislichermaßen die Firma D. in diesem Zeitpunkt nicht mehr existierte und die Firma C. etwas bestätigte, das durch die Aussage ihres Geschäftsführers jedoch nie geschehen war. Darüber hinaus waren inhaltlich zwar dieselben Unterschriften, jedoch mit verschiedenem Erscheinungsbild auf den übermittelten Bestätigungen ersichtlich. Vom Senat werden diese Bestätigungen als nicht den Tatsachen entsprechend daher einzustufen sein.

Dass die Nichtanmeldung von Arbeitskräften für die Bw. nicht überprüfbar gewesen wäre kann vom Senat insoferne verneint werden, als einerseits die Bw. der Behörde im Zuge der Bauarbeiten die Namen dort tätigen Arbeiter benennen hätte können und dies in der Folge überprüft worden wäre, andererseits die Bw. im Rahmen einer während der Betriebsprüfung erfolgten Vorhaltsbeantwortung bekanntgab, dass sich der Geschäftsführer der Bw. bislang nicht um die Belange der Bw. kümmern konnte und sich auf die ihm seit langem bekannten Professionisten verließ.

Dass die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Firma K. der Bw. unbekannt wären konnte die Betriebsprüfung insoferne entkräften, als eine Faxbestätigung vom 16. April 1997 über eine Übermittlung eines Fax vorliegt, in der die Themen für die Schlussbesprechung, die auch den fehlenden Leistungszeitraum bei den Rechnungen der Firma K. enthielt, übermittelt worden waren. Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften kann daher darin nicht erblickt werden.

Hinsichtlich der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter A. ist darauf hinzuweisen, dass es hier lediglich zu einer Umbenennung des Forderungskonto in Forderung L. kommen muss.

Zu dem Umstand, dass die Betriebsprüfung 50 % der Nettosumme als Deckungsrechnung für die Bezahlung nicht angemeldeter Arbeitskräfte anführte, stellt der Senat fest, dass diese zur Grundlage die vorgelegten Pauschalrechnungen hatten. Basierend auf der Annahme, dass ein Ersteller von Deckungsrechnungen versuchen wird, möglichst realistisches Zahlenmaterial vorzulegen, um bei möglichen oberflächigen Kontrollen unauffällig zu bleiben, werden auch vom Senat diese Pauschalrechnungen seiner Würdigung zugrunde gelegt.

Der unabhängige Finanzsenat vermag aber der Schätzung der Betriebsprüfung insoferne nicht zu folgen, als die Pauschalrechnungen sowohl Lohn- wie Materialaufwand enthielten. Daher sieht es der Senat als gerechtfertigt an, dass in der Schätzung von 50 % der in den Pauschalrechnungen ausgewiesenen Beträge sowohl Lohn- wie Materialaufwand beinhaltet sind. Während sich bei gesetzlich korrekter Auftragsabwicklung die Auftragssumme bei Innenausbauarbeiten auf ca. 20% Material- und 80% Lohnaufwand aufteilt, ersparen sich Bauherren bei Verwendung illegal Beschäftigter ca. 50% der offiziellen Auftragssumme. Das Verhältnis des Material- zum Lohnaufwand verändert sich dann allerdings auf 35% zu 65%. In einem ähnlich gelagerten Fall hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 5. Februar 1992, ZI. 89/13/0111 eine ähnliche Aufteilung unbeanstandet belassen.

Aufgrund der Ausführungen der Bw. zu den erbrachten Steuerleistungen des Gesellschafters sowie dessen Firmen soll jedoch nicht unerwähnt bleiben, dass auch die Möglichkeit der

Verwendung von Personal von Firmen des Gesellschafters der Bw. bestanden hat, deren Aufwand durch eventuell abgeschlossene Pauschalverträge bereits abgegolten war. Diesfalls wäre der Lohnaufwand zur Gänze abzuerkennen gewesen.

Die Berufungen war daher in diesen Punkten abzuweisen.

3. Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Da die Bw. im Berufungsverfahren betreffend die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 bis 1995 kein anderes Vorbringen erstattete, als bereits für die Berufungen gegen die Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuer maßgebend war, der gegenständliche Bescheid als Folge der betreffenden Sachverhaltsfeststellungen, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zustande gekommen sind, anzusehen sind, sich die Ausführungen der Bw. in der Berufung auch nicht gegen die Qualifizierung als verdeckte Ausschüttung und die Haftungsinanspruchnahme wenden und auch sonst keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist, war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 13. Juni 2005