



GZ. RV/1027-W/02,
GZ. RV/1028-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Stefan Langer als Masseverwalter, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996, Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997, Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 sowie Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1998, entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1998 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die übrigen Bescheide wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

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

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine im Jahre 1994 gegründeten und im Baugewerbe tätigen Ges.m.b.H. Als alleiniger Geschäftsführer in den berufungsgegenständlichen Jahren fungierte der Mitgesellschafter Ferid A. Zu Beginn des Jahres 2002 wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

Schon im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1994 und 1995 stellte das Finanzamt fest, dass eine Reihe von vorgeblichen Subfirmen der Bw. als Scheinfirmen zu qualifizieren seien und dass sich die Bw. billiger "Schwarzarbeiter" bedient habe. Das diesbezügliche Berufungsverfahren wurde mit der (abweisenden) Entscheidung des Berufungssenates III der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. November 2002 (Gz RV/009-11/06/98) beendet.

Zu Beginn der dem gegenständlichen Berufungsverfahren zugrunde liegenden abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1996 und 1997 gab der Geschäftsführer der Bw. mit Selbstanzeige vom 28. Oktober 1998 wie folgt bekannt:

"Ich verweise auf die magistratischen Anzeigen wegen Schwarzarbeiter, wo ein gerichtlicher Einspruch über meine Rechtsanwältin läuft. Für einige Subfirmen kann ich nicht garantieren, ob diese Firmen MWSt bezahlt haben bzw. ob diese derzeit noch existieren. Bei Nichtanerkennung einiger Subfirmen Ihrerseits könnten sich bei solchen Subfirmen einige Subrechnungen als nicht zu akzeptieren ergeben. Die summenmäßige Höhe wird die Betriebsprüfung ergeben."

Im Betriebsprüfungsbericht vom 5. Mai 1999 heißt es nun wie folgt:

Die Bw. habe in den berufungsgegenständlichen Jahren Fremdleistungsaufwendungen in der Höhe von S 4.825.619,43 (1996) sowie von S 3.592.909,36 (1997) geltend gemacht. Eine Überprüfung sämtlicher Fremdleistungsfirmen habe ergeben, dass es sich in den drei nachstehenden Fällen um nicht existente Gesellschaften (Scheinfirmen) handle. Seitens der Betriebsprüfung bestehe der begründete Verdacht, dass sich die Bw. am "Arbeiterschwarzmarkt" "billiger Schwarzarbeiter" bedient habe und die Leistungen dieser illegal Beschäftigten auf den Eingangsrechnungen der vorgeblichen Subfirmen gefälligkeitshalber fakturiert worden seien (Deckungsrechnungen). Der Verdacht der Schwarzarbeiterbeschäftigung werde bekräftigt durch entsprechende Anzeigen des Landesarbeitsamtes (betrifft das Jahr 1995) sowie durch ein Straferkenntnis, wonach die Bw. in der Zeit vom 15. Februar bis 8. Juli 1997 einen ausländischen Arbeiter beschäftigt habe, obwohl für ihn weder eine gültige Beschäftigungsbewilli-

gung erteilt noch eine Anzeigenbestätigung oder eine gültige Arbeitserlaubnis oder ein gültiger Befreiungsschein ausgestellt worden sei.

F. Bau Ges.m.b.H.:

Diese habe der Bw. vorgebliche Fremdleistungen in Höhe von S 1.745.721,56 im Jahre 1996 sowie von S 641.191,60 im Jahre 1997 erbracht.

Für die Behandlung der vorliegenden Fakturen (Rechnungslegungszeitraum Juli 1996 bis Juni 1997) als Scheinrechnungen würden folgende Faktoren sprechen:

- Sowohl im Firmenbuch als auch auf den Fakturen sei als Adresse der F. Bau Ges.m.b.H. Wien 17, B.gasse, angegeben. Laut Auskunft der zuständigen Hausverwaltung und des Hauseigentümers habe es aber weder mit der F. Bau Ges.m.b.H. noch mit deren Geschäftsführern jemals ein aufrechtes Mietverhältnis gegeben. Die F. Bau Ges.m.b.H. sei demnach an dieser Adresse nie existent gewesen. Der Geschäftsführer der Bw., Ferid A., habe diesbezüglich lediglich angegeben, dass er nie in den Firmenräumlichkeiten der F. Bau Ges.m.b.H. gewesen sei, da die Geschäftsabwicklung telefonisch auf den diversen Baustellen oder im Büro der Bw. erfolgt sei.
- Beide Geschäftsführer der F. Bau Ges.m.b.H., Josip D. sowie Vedran S., seien für die Finanzverwaltung nicht greifbar. Entsprechende ZMA-Auskünfte sowie Begehungen an verschiedenen Adressen seien erfolglos geblieben.
- Laut Auskunft der Wiener Gebietskrankenkasse sei bei der F. Bau Ges.m.b.H. bis dato lediglich ein Dienstnehmer angemeldet gewesen. Dabei habe es sich um den gewerbe-rechtlichen Geschäftsführer für den Zeitraum Dezember 1996 bis Jänner 1997 gehandelt. Somit habe die F. Bau Ges.m.b.H. ohne jegliches Personal vorgeblich ein Auftragsvolumen in Millionenhöhe bewältigt.
- Sämtliche Eingangsrechnungen der F. Bau Ges.m.b.H. seien bar bezahlt worden, wobei die Beträge vorgeblich an die beiden Geschäftsführer Josip D. und Vedran S. übergeben worden seien.
- Die F. Bau Ges.m.b.H., die mit Gesellschaftsvertrag vom 15. September 1995 gegründet worden sei, sei bislang noch nicht steuerlich erfasst, was bedeute, dass bis dato noch keinerlei Steuern gemeldet oder entrichtet worden seien. Sämtliche (ausländischen) Gesellschafter seien entweder nie aufrecht gemeldet oder seien zwischenzeitlich unbekannt ins Ausland abgemeldet. Die aktuellen Gesellschafter seien im Jahre 1997 bei einer anderen Subfirma der Bw. als Dienstnehmer angemeldet gewesen.

I. Bau Ges.m.b.H.:

Diese habe der Bw. vorgebliche Fremdleistungen in Höhe von S 392.144,29 im Jahre 1996 erbracht.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung habe der Geschäftsführer der Bw., Ferid A., zur I. Bau Ges.m.b.H. folgendes mitgeteilt bzw. vorgelegt:

- Vollmacht der I. Bau Ges.m.b.H. mit Sitz laut Stempel und Briefpapier in Wien 16, R.gasse, mit folgendem Inhalt: Dimitar N. werde bevollmächtigt, alle Geschäftskontakte bzw. Geschäftstätigkeiten im Namen der Firma sowie die finanziellen Durchführungen erledigen zu dürfen und darüber rechtsgültig zu quittieren. Diese Vollmacht sei mit 8. Jänner 1994 datiert und vom alleinigen Geschäftsführer der I. Bau Ges.m.b.H., Toplica M., unterschrieben.
- Auftragsschreiben mit Adresse der I. Bau Ges.m.b.H. in Wien 12, R.gasse, für ein Bauvorhaben in Wien 13; dieses Auftragsschreiben sei von Dimitar N. unterzeichnet.
- Die Rechnungsübergabe sei ausschließlich von Dimitar N. erfolgt, welcher auch die Barbeträge kassiert habe.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung würden sich folgende Beanstandungen ergeben:

- Eine ZMA-Auskunft bezüglich des Vollmachtnehmers Dimitar N. habe gezeigt, dass dieser in Wien nicht gemeldet sei.
- Zum Aufenthaltsort des alleinigen Geschäftsführers der I. Bau Ges.m.b.H., Toplica M., habe festgestellt werden können, dass dieser laut Auskunft der Stadtgemeinde Hainburg am 27. September 1994 nach Jugoslawien verzogen sei.
- Auf den Eingangsrechnungen sowie auf dem erwähnten Auftragsschreiben sei als Adresse der I. Bau Ges.m.b.H. Wien 12, R.gasse, angeführt gewesen. Eine Auskunft der zuständigen Hausverwaltung habe ergeben, dass mit der I. Bau Ges.m.b.H. nie ein Mietverhältnis bestanden habe. Vielmehr habe dort eine Frau Z. bis zu ihrem Tode im Jahre 1997 gewohnt.
- Im Firmenbuch sei als Adresse der I. Bau Ges.m.b.H. 2410 Hainburg, B.straße, angegeben. Dabei handle es sich aber um die Wohnadresse der Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers, Toplica M., der, wie schon oben erwähnt, 1994 nach Jugoslawien verzogen sei.

- Nach Angaben sowohl der Wiener als auch der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse scheine eine I. Bau Ges.m.b.H. nicht in den dortigen Datenbanken auf.
- Sämtliche Eingangsrechnungen der I. Bau Ges.m.b.H. seien bar an Dimitar N. ausbezahlt worden.

M. Ges.m.b.H.:

Diese habe der Bw. vorgebliche Fremdleistungen in Höhe von S 1.366.823,15 im Jahre 1997 erbracht.

Für die Behandlung der vorliegenden Fakturen (Rechnungslegungszeitraum Juli bis Dezember 1997) als Scheinrechnungen würden folgende Faktoren sprechen:

- An der auf den Fakturen angeführten Adresse in Wien 12, B.straße, sei die M. Ges.m.b.H. nie existent gewesen.
- Der Geschäftsführer der M. Ges.m.b.H., Goran K., sei laut einer ZMA-Auskunft ebenso nie an dieser Adresse Wien 12, B.straße, gemeldet gewesen. Es sei lediglich bekannt gegeben worden, dass sich dieser bis 13. Dezember 1996 im Polizeigefangenenhaus aufgehalten habe, anschließend sei er nach Jugoslawien abgeschoben worden. Allerdings soll Goran K. laut ZMA-Auskunft in Österreich unter falschem Namen, nämlich als Zoran S., leben. Eine Person dieses Namens sei allerdings zur Fahndung ausgeschrieben.
- Weiters hätten Erhebungen bei der Wiener Gebietskrankenkasse ergeben, dass die M. Ges.m.b.H. ab August 1994 keine Dienstnehmer beschäftigt habe. Zum Zeitpunkt der eigentlichen Rechnungslegung in Millionenhöhe seien demnach keine Dienstnehmer vorhanden gewesen.
- Alle Rechnungen seien bar bezahlt worden. Da der Geschäftsführer der M. Ges.m.b.H. aber für die Finanzverwaltung nicht greifbar sei, könne nicht nachvollzogen werden, wem die Gelder tatsächlich ausgehändigt worden seien. Aufgrund der Gegebenheiten müsse angenommen werden, dass die Beträge an keinen Verantwortlichen der M. Ges.m.b.H. übergeben worden seien.

In steuerlicher Würdigung dieser Sachverhaltsdarstellung ergebe sich, dass es sich bei den drei genannten Firmen um Scheinfirmen sowie bei den betreffenden Eingangsrechnungen um Deckungsrechnungen handle, um die eigenen Personalaufwendungen ("Schwarzarbeiter") abzudecken. Die Konsequenz daraus sei, dass zum einen die Vorsteuerbeträge in der Höhe von S 427.573,17 (1996) sowie von S 401.602,96 (1997) nicht abzugsfähig seien.

Zum anderen seien im Bereich der Gewinnermittlung 50 % des verbuchten Fremdleistungsaufwandes zuzüglich Vorsteuerrückforderung als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Erfahrungswerte würden nämlich zeigen, dass für "Schwarzarbeiter" etwa die Hälfte des Normalstundenlohnes gezahlt werde.

Die Kapitalertragsteuer sei für die Jahre 1996 und 1997 insgesamt mit S 929.001,00 festzusetzen, wobei die Betriebsprüfung von verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer Ferid A. ausgehe.

Im Bereich der Umsatzsteuer stellte die Betriebsprüfung weiters fest, dass bei einer Reihe von Eingangsrechnungen jeweils die Angabe des entsprechenden Leistungszeitraumes fehle. Dieser stelle aber gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 einen wesentlichen Rechnungsbestandteil dar. Es seien deshalb weitere Vorsteuerkürzungen in Höhe von S 308.695,13 (1996) sowie von S 247.014,18 (1997) vorzunehmen.

Weiters wurde von der Betriebsprüfung die von der Bw. eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für April 1998, die einen Rechenfehler aufwies, berichtigt.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ in der Folge (teils im wiederaufgenommenen Verfahren) die gegenständlichen Bescheide vom 20. Mai bzw. 4. Juni 1999.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw., vertreten durch ihren Geschäftsführer, mit Schriftsatz vom 23. Juni 1999 Berufung. Darin führte sie aus, dass die von der Betriebsprüfung so genannten Scheinfirmen tatsächlich Leistungen erbracht hätten, welche auch ordnungsgemäß abgerechnet worden seien. Es sei der Bw. nicht bekannt gewesen, dass es sich möglicherweise um Scheinfirmen gehandelt habe, weshalb dieser Umstand der Bw. nicht zum Nachteil gereichen dürfe. Weiters sei vom Firmenbuch mitgeteilt worden, dass, wenn eine Firma im Firmenbuch eingetragen sei, man annehmen könne, dass alles in Ordnung sei.

In Befolgung eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes führte die Bw. mit Schriftsatz vom 5. August 1999 noch aus, dass sie wegen des Datenschutzes nicht wie ein Kriminalbeamter oder wie das Finanzamt herausfinden könne, wieviel Leute eine Firma beschäftige oder wann welcher Geschäftsführer wo gemeldet sei. Es werde deshalb der Antrag gestellt, die Fremdleistungen voll anzuerkennen.

Einspruch werde weiters gegen die "Hochrechnungen und Zuschläge" erhoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 1999 wies das Finanzamt für Körperschaften die gegenständliche Berufung als unbegründet ab. Dabei wiederholte es im Wesentlichen die

im Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellten Feststellungen und betonte, dass die Bw. bisher keine substantiierten Einwendungen vorgebracht habe.

Mit Schriftsatz vom 27. September 1999 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin heißt es, dass dem Vorwurf des Finanzamtes, gewisse "Lieferanten" seien während der Betriebsprüfung nicht mehr existent gewesen, entgegenzuhalten sei, dass nie in Betracht gezogen worden sei, dass dieselben Firmen damals existiert hätten. Zum Beweis dieser Tatsache hätte die Bw. der Betriebsprüfung auch entsprechende Unterlagen vorgelegt (Firmenbuchauszüge, Anmeldungen von Arbeitern dieser Firmen usw.). Diese für die Bw. positiven Beweismittel seien total ignoriert worden. Es sei weiters eine Unterstellung, die nicht anerkannten Fremdleistungsrechnungen zum einen als Lohnausgaben für "Schwarzarbeiter", zum anderen als verdeckte Ausschüttungen an den Geschäftsführer der Bw. anzusehen. Die Schätzung durch das Finanzamt sei auf jeden Fall total überhöht. Der Geschäftsführer sei weiters nie befragt worden, ob er die Kapitalertragsteuer aus eigenen Mitteln bezahlen würde. Möglicherweise könne die Bw. auch korrigierte (um den Leistungszeitraum ergänzte) Eingangsrechnungen nachreichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig im Bereich der Umsatzsteuer ist die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges der Bw. aus Eingangsrechnungen der F. Bau Ges.m.b.H., der I. Bau Ges.m.b.H. und der M. Ges.m.b.H. sowie aus weiteren Rechnungen, denen es an der Angabe des Leistungszeitraumes mangelt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 können Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an sie gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für ihr Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

§ 11 Abs. 1 bestimmt, dass Rechnungen die folgenden Angaben enthalten müssen:

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

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

Der Vorsteuerabzug setzt somit unter anderem voraus, dass in der Rechnung jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung erbracht hat. Enthalten demnach Rechnungen Namen und Anschrift eines (vorgeblichen) Lieferanten bzw. Leistenden, der unter dem angegebenen Namen und der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, ist der Vorsteuerabzug wegen der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 zu versagen. Dabei schließt für sich allein schon die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers die Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug aus (vgl. etwa VwGH 14.01.1991, 90/15/0042, VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

In Bezug auf die Eingangsrechnungen der F. Bau Ges.m.b.H., der I. Bau Ges.m.b.H. sowie der M. Ges.m.b.H. hat die Betriebsprüfung unter anderem auch festgestellt, dass an den auf den Rechnungen aufscheinenden Anschriften diese drei Firmen unbekannt bzw. nie dort ansässig gewesen sind.

Den diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung

- an der auf den Fakturen der F. Bau Ges.m.b.H. angegebenen Anschrift Wien 17, B.gasse, habe es laut Auskunft der zuständigen Hausverwaltung weder mit dieser Gesellschaft noch mit deren Geschäftsführer jemals ein aufrechtes Mietverhältnis gegeben;
- an der auf den Fakturen der I. Bau Ges.m.b.H. angegebenen Anschrift Wien 12, R.gasse, habe es laut Auskunft der zuständigen Hausverwaltung kein Mietverhältnis mit dieser Gesellschaft gegeben, vielmehr habe dort eine Frau Z. bis zu ihrem Tode im Jahre 1997 gewohnt;
- an der auf den Fakturen der M. Ges.m.b.H. angegebenen Anschrift Wien 12, B.straße, sei diese nie existent gewesen

hat nun die Bw. in keinem ihrer Schriftsätze substantielle Einwendungen entgegengesetzt. Ihr einziges Vorbringen geht dahin, dass sie im Betriebsprüfungsverfahren Firmenbuchauszüge vorgelegt habe, wonach etwa bei der F. Bau Ges.m.b.H. und der M. Ges.m.b.H. die auf den Fakturen aufscheinenden Adressen auch im Firmenbuch als Geschäftsanschriften angegeben seien. Wenn die Bw. damit andeuten will, dass sie im "guten Glauben" auf die Richtigkeit dieser Angaben gehandelt habe, sei sie lediglich darauf hingewiesen, dass nach ständiger Lehre und Rechtsprechung, wenn jemand für Leistungen einer Firma Rechnungen akzeptiert, ohne deren Existenz und Rechnungsanschrift zu überprüfen, der Hinweis auf den guten Glauben zB im Hinblick auf einen Firmenstempel nicht für den Vorsteuerabzug ausreicht. Die (spätere)

Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers wird damit zum Risiko des Leistungsempfängers, wobei der VwGH keinen Grund für eine Überwälzung dieses Risikos auf die Abgabenbehörde sieht (vgl. VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

Die Versagung der von der Bw. geltend gemachten Vorsteuer aus den betreffenden Eingangrechnungen der drei Subfirmen stellt sich deshalb für den unabhängigen Finanzsenat wegen des Fehlens der jeweils richtigen Anschrift als rechtmäßig dar.

Zusätzlich hat die Betriebsprüfung im Bereich der Umsatzsteuer eine Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit jenen Eingangrechnungen vorgenommen, bei denen kein Leistungszeitraum angegeben war. Nach der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 muss eine Rechnung aber zwingend den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt, enthalten, widrigenfalls kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 möglich ist. In Bezug auf diese Feststellung brachte die Bw. lediglich vor, dass sie "möglicherweise" korrigierte, sprich um den Leistungszeitraum ergänzte Eingangrechnungen vorlegen "könne". Dem ist zu entgegnen, dass, wenn erst Jahre nach der erfolgten Lieferung oder sonstigen Leistung (etwa im Rahmen eines Berufungsverfahrens) eine den Formvorschriften des UStG entsprechende Rechnung ausgestellt wird, auch erst in diesem Zeitpunkt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug besteht (vgl. VwGH 18.11.1987, 86/13/0204).

Die Berufung gegen die beiden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 ist deshalb als unbegründet abzuweisen.

Im Bereich der Gewinnermittlung ist die Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass es sich bei den drei genannten Firmen um Scheinfirmen sowie bei den betreffenden Eingangrechnungen um Deckungsrechnungen handle, um eigene Personalaufwendungen für "Schwarzarbeiter" abzudecken. Demgemäß wurden 50 % des verbuchten Fremdleistungsaufwandes als geschätzter Lohnaufwand angesetzt. Die Differenz zwischen fiktivem Lohnaufwand und dem nicht anerkannten Fremdleistungsaufwand zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge hat die Betriebsprüfung dagegen als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter Ferid A. behandelt.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind nun Vorteile zu verstehen, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht

ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zuge-
stehen würde (vgl. VwGH 31.03.1998, 96/13/0121, 0122).

Der unabhängige Finanzsenat geht den diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung
folgend aus nachstehenden Gründen davon aus, dass die der Bw. in Rechnung gestellten
Leistungen nicht von den behaupteten Gesellschaften, sondern von sogenannten Schwarzar-
beitern erbracht wurden:

So konnte, wie oben schon ausgeführt, sowohl bei der F. Bau Ges.m.b.H. als auch bei der
I. Bau Ges.m.b.H. und der M. Ges.m.b.H. eindeutig nachgewiesen werden, dass diese an den
auf den Fakturen aufscheinenden Anschriften nie existent gewesen sind. Weiters konnten von
sämtlichen Firmen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung keine Verantwortlichen zwecks
Zeugeneinvernahme ausgeforscht werden, da entsprechende ZMA-Auskünfte sowie Bege-
hungen an verschiedenen Adressen erfolglos blieben. Die Wiener und die Niederösterrei-
chische Gebietskrankenkasse gaben bekannt, dass diese Firmen entweder überhaupt nicht
erfasst sind bzw. keinen oder lediglich einen Dienstnehmer angemeldet hatten. Es gab dem-
nach kein angemeldetes Personal, um diese vorgeblichen Auftragsvolumina in Millionenhöhe
zu erbringen. Weiters wurden in allen Fällen die Rechnungsbeträge nach den Angaben des
Geschäftsführers der Bw. bar ausbezahlt, weshalb es an eindeutigen belegmäßigen Nach-
weisen für den Geldfluss fehlt. Hinzu kommt bei der im Jahre 1995 gegründeten F. Bau
Ges.m.b.H., dass diese bis zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahre 1998
noch nicht einmal steuerlich erfasst war. Der Verdacht der Schwarzarbeiterbeschäftigung wird
wiederum bekräftigt durch entsprechende Anzeigen des Landesarbeitsamtes sowie durch ein
das berufungsgegenständliche Jahr 1997 betreffendes Straferkenntnis.

Gegen diese fundierten Feststellungen der Betriebsprüfung brachte die Bw. im Wesentlichen
vor, dass die Abgabenbehörden nie in Betracht gezogen hätten, dass diese Subfirmen im
Leistungszeitpunkt existent gewesen seien. Mit diesem Vorbringen übersieht die Bw. aber,
dass sich die oben wiedergegebenen Feststellungen der Betriebsprüfung sehr wohl auf die
berufungsgegenständlichen Jahre 1996 und 1997 beziehen, demnach nicht bloß eine Sicht aus
dem Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahre 1999 vorliegt.

Weiters betonte die Bw., sie hätte entsprechende Unterlagen (Firmenbuchauszüge, Anmel-
dungen von Arbeitern dieser Firmen usw.) vorgelegt, die bisher in keiner Weise gewürdigt
worden seien. Zu diesem Vorwurf ist zu sagen, dass zum einen die vorgelegten Firmenbuch-
auszüge natürlich nichts darüber aussagen können, ob diese Firmen auch tatsächlich die
strittigen Leistungen erbracht haben, zum anderen beziehen sich die Anmeldungen von Arbei-
tern bei der Gebietskrankenkasse eindeutig auf die übrigen, von der Betriebsprüfung nicht be-

anstandeten Subfirmen der Bw.

Den übrigen Einwendungen der Bw. (es sei ihr nicht bekannt gewesen sei, dass es sich möglicherweise um Scheinfirmen gehandelt habe (!), vom Firmenbuch sei mitgeteilt worden, man könne annehmen, es sei alles in Ordnung, wenn eine Firma im Firmenbuch eingetragen sei, überdies habe die Bw. nicht die entsprechenden Nachforschungsmöglichkeiten des Finanzamtes) mangelt es an einem entsprechenden "Behauptungssubstrat", weshalb sich diesbezüglich weitere Ausführungen erübrigen.

Der Vorwurf der Bw., der Gesellschafter sei nie befragt worden, ob er die Kapitalertragsteuer tragen würde, ist augenscheinlich darauf gerichtet, dass die Betriebsprüfung bei der Festsetzung der Höhe der verdeckten Ausschüttung auch die Kapitalertragsteuer einbezogen hat. Dies erfolgte insofern zu Recht, als die verdeckten Ausschüttungen dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den betreffenden Jahren ungekürzt zugeflossen sind. Voraussetzung für die Anwendung des "normalen" Steuersatzes von 22 % bzw. 25 % ist nun, dass die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter ausdrücklich rückfordert. Das Vorliegen einer solchen Forderung wurde aber von der Bw. im gesamten Verfahren nicht behauptet, weshalb von der Tragung der Kapitalertragsteuer durch die Bw. ausgegangen werden muss und damit zutreffenderweise ein Steuersatz von 28,205 % bzw. 33,333 % anzuwenden ist (vgl. VwGH 07.09.1993, 90/14/0195, 0196).

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 sowie gegen den Bescheid betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 ist deshalb ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Was zuletzt noch die Berufung der Bw. gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1998 anbelangt, ist entscheidungswesentlich, dass das neu zuständige Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk am 10. September 1999 den Umsatzsteuerjahresbescheid für 1998 erlassen hat.

Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen sind nun zwar in vollem Umfang anfechtbar, haben aber insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als sie durch Erlassung von Umsatzsteuerjahresbescheiden außer Kraft gesetzt werden und sodann nicht mehr dem Rechtsbestand angehören (vgl. VwGH 13.11.1989, 87/15/0101 u.a.).

Eine Berufung gegen aus dem Rechtsbestand ausgeschiedene Bescheide ist als unzulässig geworden im Sinne des § 273 Abs 1 lit.a BAO zu beurteilen.

Die Berufung gegen diesen Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1998 ist deshalb zurückzuweisen.

Wien, 12. Mai 2003