



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Dr. Robert Zsifkovits, Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien und Mag. Harald Österreicher, Wirtschaftskammer Wien über die Berufungen der Bw., W., L.gasse, vertreten durch Dkfm. Fritz Scheidl, 1070 Wien, Neustiftgasse 32/2, vom 11. Juni 1999 und vom 15. November 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, vom 26. April 1999 betreffend die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994, 1995, 1996 und gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 und 1998 vom 19. Oktober 2000 und vom 13. Oktober 2000 nach der am 19. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten nicht mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden geändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist im Maler- und Anstreichergewerbe tätig, sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Juli 1993 gegründet, ihre handelsrechtlichen Geschäftsführer waren bis zum 20. April 1995 S. und N.E., danach hat N.E. die Bw. selbständig vertreten.

1. Vorsteuerabzug

Feststellungen einer Betriebsprüfung der Jahre 1994 bis 1996 sowie eine Umsatzsteuer- und Kapitalertragsteuernachschau des Zeitraumes Jänner 1997 bis August 1998 haben ergeben, dass die Bw. in den Jahren 1995 und 1996 der L. GmbH, der F.T. GmbH und der H. GmbH Bauleistungen in Rechnung gestellt hatte. In diesem Zusammenhang wurde auf eine Ausgangsrechnung der Bw. über Maschinenputzarbeiten auf der Baustelle in St. (Turnhalle) vom 19. März 1995 an die T. GmbH hingewiesen, auf der die GmbH hinsichtlich des Zahlungsvorganges schriftlich vermerkte, dass "die Überweisung des Schecks an Herrn Q.T., W, B.gasse, xy, zu ergehen habe". Dabei hielt der Prüfer fest, dass Q. jedoch im Unternehmen der Bw. keinerlei Funktion ausgeübt hat, weshalb er ihn am 25. November 1998 niederschriftlich dazu einvernommen hat:

Herr Q. gab an, das Unternehmen der Bw. und den Geschäftsführer N.E. zu kennen. Letzterer hätte bei ihm mit seinem Unternehmen „XX GmbH in Konkurs“ Schulden gehabt. Q. habe als Privatperson (Schwarzarbeiter) bei der T. GmbH, der H. GmbH und der L. GmbH gearbeitet und mit N.E. vereinbart, für ihn Rechnungen der Bw. als leistendes Unternehmen auszustellen. Q. habe dafür 80% und XX 20% des jeweiligen Bruttorechnungsbetrages als Honorar erhalten. Herr Q. teilte überdies mit, dass sich XX bei den an die H. GmbH ausgestellten Rechnungen die gesamte Rechnungssumme einbehalten habe, während er selbst von der Rechnungssumme der an die T. GmbH gerichteten Faktura 45.360,00 S und XX 20%, das sind 7.560,00 S, bekommen hätte. Bei der Rechnungslegung an die L. GmbH hätte Q. im Jahre 1995 – wie vereinbart – die 80% und XX die 20% der jeweiligen Rechnungssumme behalten.

Der Prüfer stellte überdies fest, dass die auf die Bw. lautenden Ausgangsrechnungen über gegenständliche Bauleistungen teilweise mit den streitgegenständlichen Eingangsrechnungen eines angeblichen Unternehmers h. I. abgedeckt worden wären. Die in diesem Zusammenhang genannte Firmenadresse des Herrn I. in w., g.straße a, wäre falsch gewesen,

zumal die erwähnte Straße lediglich bis zur Nummer 33 existiert habe. Nach einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Körperschaften vom 7. April 1999 hätten Erhebungen der Betriebsprüfung außerdem ergeben, dass Herr I. weder als Unternehmer steuerlich erfasst, noch in Wien polizeilich gemeldet gewesen sei.

Dazu gab Herr I. niederschriftlich erstmals am 30. Juni 1999 vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz bekannt, dass er im Jahre 1994 erstmals Rechnungen über Leistungen und Material an die Bw. ausgestellt habe, obgleich er die darin angeführten Leistungen und Materiallieferungen niemals erbracht hätte. Herr I. hätte der Bw. diese Rechnungen gegen Entgelt zur Verfügung gestellt und dafür die 20% Mehrwertsteuer erhalten.

Die Betriebsprüfung ging somit angesichts dieser Aussage davon aus, dass zwischen Herrn I. und der Bw. bezüglich der in Rede stehenden Rechnungen kein Leistungsaustausch entstanden sei und verneinte die Abzugsfähigkeit der in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern in Höhe von 17.513,00 S für 1994, von 17.015,20 S für 1995 und von 24.536,00 S für 1996 (vgl. Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes).

Gleichermaßen habe nach Ansicht der Betriebsprüfung die Aussage des Herrn Q.T., wonach dieser als Schwarzarbeiter tätig geworden sei und der Umstand der fehlenden Zahlungsnachweise durch die T. und die L. GmbH an die Bw. trotz der an sie fakturierten Bauleistungen ergeben, dass auch zwischen der Bw. und der T. GmbH sowie der L. GmbH kein Leistungsaustausch stattgefunden habe. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten ist, dass der steuerliche Vertreter den von der Betriebsprüfung betreffend Q.T. festgestellten Sachverhalt im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt hat, sodass dieser als unstrittig zu beurteilen ist.

2. Körperschaftsteuer - verdeckte Gewinnausschüttung

• Zeitraum 1994 bis 1996

Die Betriebsprüfung folgte aus den vorstehenden Feststellungen, dass die in den Rechnungen des h. I. angeführten Leistungen mit nicht angemeldeten Arbeitskräften der Bw. erbracht worden seien. Daraus leite sich hingegen lediglich eine Abzugsfähigkeit der von der Bw. zu 100% verbuchten Nettoaufwendungen - auf Basis des geschätzten Lohnaufwandes - in Höhe von 50% ab, zumal die Betriebsprüfung es als unbestritten ansah, dass diese Leistungen, wenn auch mit Hilfe von Schwarzarbeitern, erbracht worden wären. Dabei setzte der Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttung an den verantwortlichen Gesellschafter - Geschäftsführer N.E. den Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoaufwand und dem geschätzten Lohneinsatz zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer und abzüglich des an Herrn I. ausbezahlten Mehrwertsteuerbetrages an. Die diesbezüglichen Zahlungen seien aus der Firmenkassa erfolgt.

Dem Prüfungsbericht ist dazu nachfolgende Darstellung zu entnehmen:

	1994	1995	1996
Nettoaufwand	87.565,00	85.076,00	122.680,00
50% verd. Ausschüttung	43.783,00	42.538,00	61.340,00
VSt Korrektur	17.513,00	17.015,00	24.536,00
Entgelt an I.	-17.513,00	-17.015,00	-24.536,00
Basis	43.783,00	42.538,00	61.340,00

Berechnung Kapitalertragsteuer 1994 bis 1996

	1994
Tz 26a	4.800,00
Tz 26c	43.783,00
Summe	48.583,00
Bruttobasis	62.286,00
22% KEST	13.703,00
	1995
Tz 26a	25.516,00
Tz 26b	31.022,00
Tz 26c	42.538,00
Summe	99.076,00
28,21%	27.944,00
Bruttobasis	127.020,00
22% KEST	27.944,00
	1996
Tz 26c	61.340,00
33,33%	20.447,00
Bruttobasis	81.787,00
25% KEST	20.447,00

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ auf Basis der vorstehenden Feststellungen die angefochtenen Bescheide vom 26. April 1999 betreffend die Umsatz -, Körperschaft - und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1996.

In der Berufung vom 11. Juni 1999 gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die von Herrn I. unter Tz 19 angeführten Auskünfte unrichtig gewesen seien, zumal nach Rücksprache mit Herrn N.E. dieser mitgeteilt habe, dass Herr I. in den Jahren 1994 bis 1996 für die Bw. gearbeitet und demnach Leistungen erbracht hätte. Aus diesem Grund seien die Vorsteuern für das Jahr 1994 in Höhe von 17.513,00 S, für 1995 in Höhe von 17.015,00 S und für 1996 in Höhe von 24.536,00 S anzuerkennen. Weiters wendet sich die Bw. gegen die Annahme der Betriebsprüfung, dass 50% der von Herrn I. in Rechnung gestellten Leistungen von nicht angemeldeten Arbeitern erfüllt worden seien. Dies sei unrichtig, zumal die Bw. "keine nicht angemeldeten" Arbeiter beschäftigt hätte und ausschließlich Herr I. die Leistungen erbracht haben soll.

In diesem Zusammenhang begehrte die Bw. zum einen die verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 1994 bis 1996 im Ausmaß von 43.783,00 S, von 42.538,00 S und von 61.340,00 S rückgängig zu machen, zum anderen die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1994 bis 1996 im Gesamtausmaß von 44.794,00 S zu stornieren. Die Körperschaftsteuer möge in Höhe von 34%, d.s. 20.856,00 S wieder gutgeschrieben werden.

Abschließend teilte die Bw. mit, dass Herr XX keine "nicht angemeldeten Arbeitskräfte" beschäftigt habe, demnach der in den Steuererklärungen 1994 bis 1996 geltend gemachte Aufwand der Eingangsrechnung des Unternehmens I. als Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen sei.

In der schriftlichen Stellungnahme zu dieser Berufung gab die Betriebsprüfung an, dass die allgemeinen Aussagen des Herrn XX keine neuen Tatsachen darstellen würden und demnach nicht glaubwürdig wären. Der Prüfer verweist in diesem Zusammenhang auf eine weitere mit Herrn I. am 30. Juni 1999 vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz aufgenommene Niederschrift, aus der hervorginge, dass die während des Prüfungsverfahrens gemachten Aussagen über die Ausstellung von „Gefälligkeitsrechnungen“ den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen würden. In dieser Niederschrift bekräftigte Herr I. nochmals die Ausstellung dieser Rechnungen gegen Entgelt an die Bw. in den Jahren 1994 bis 1996.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat über die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Umsatz- Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 mit abweisenden Berufungsvorentscheidungen entschieden.

- **Zeitraum 1997 und 1998**

In der vorhin bereits erwähnten niederschriftlichen Einvernahme vom 15. Juli 1999 revidierte Herr I. seine ursprüngliche Aussage wie folgt:

"Ab dem Jahre 1997 habe ich dann tatsächlich Leistungen für die Bw. erbracht, jedoch nicht in der in den diesbezüglichen Rechnungen ausgewiesenen Höhe. Ich habe im Jahr 1997 zweimal jeweils 8.000,00 S, somit 16.000,00 S und im Jahr 1998 insgesamt 88.000,00 S für von mir erbrachte Leistungen (Maler- und Anstreicherleistungen) erhalten. Darüber hinaus habe ich jedoch in den Jahren 1997 und 1998 wiederum „Gefälligkeitsrechnungen“ für die Bw. erstellt. Als Entlohnung habe ich wiederum die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer erhalten. Im Jahre 1997 waren es 57.232,00 S und 82.704,00 S im Jahre 1998."

Die Betriebsprüfung nahm dementsprechend für die Jahre 1997 und 1998 Änderungen in ihrer Berechnung betreffend die Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer vor und versagte die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern in Höhe von 57.232,00 S (1997) und 82.704,00 S (1998). Bei der Ermittlung der Kapitalertragsteuer setzte sie als verdeckte Gewinnausschüttung an den verantwortlichen Gesellschafter - Geschäftsführer N.E. den Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoaufwand in Höhe von 286.160,00 S (1997) und 413.520,00 S (1998) und dem geschätzten Lohneinsatz im Ausmaß von 50% zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer und abzüglich des an Herrn I. ausbezahlten Mehrwertsteuerbetrages, somit 143.080,00 S (1997) und 206.760,00 S (1998) an. Der Prüfer hat weiters in seiner Stellungnahme vom 2. August 1999 vermerkt, dass die Bw. die von Herrn I. angegebenen Geldbeträge in Höhe von 16.000,00 S und 88.000,00 S für angeblich tatsächlich geleistete Bauarbeiten nicht verbucht, jedoch die angegebenen Scheinrechnungen in die Buchhaltung aufgenommen habe.

Für das Jahr 1997 und die Monate Jänner bis August 1998 ergab sich somit aus Vorstehendem nachfolgende Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung und Neuberechnung der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer:

	Vorsteuer		
Vorsteuer 1997 lt. UVA			216.268,83
Vorsteuer (Entlohnung I. für Gefälligkeitsrechnungen)			-57.232,00
Vorsteuer neu			159.036,83

Nettoumsatz 1997	2.557.362,31			
Umsatzsteuer 20%	511.472,46		511.472,45	
Vorsteuer neu			-159.036,83	
Zahllast 1997			352.435,62	
Zahllast 1997 gerundet			352.436,00	

Vorsteuer 1-8/1998 lt. UVA	104.123,96	
Vorsteuer (Entlohnung I. f. Gefälligkeitsrechnung)	-82.704,00	
Vorsteuer 1998 neu	21.419,96	
Nettoumsatz 1-8/1998	1.200.016,31	
Umsatzsteuer 20%	240.003,26	240.003,26
Vorsteuer neu		-21.419,96
Zahllast 1-8/1998		218.583,30
Zahllast 1-8/1998 gerundet		218.853,00

Berechnungen Kapitalertragsteuer 1997 und 1-8/1998		
Nettoaufwand 1997 ER I.	286.160,00	
50% v. Gewinnausschüttung	143.080,00	
Vorsteuerkorrektur	57.232,00	
Entgelt I.	-57.232,00	
Summe	143.080,00	
33,33%	47.693,00	
Basis	190.773,00	
25% KEST	47.693,00	
Nettoaufwand 1-8/1998 ER I.	413.520,00	
50% v. Gewinnausschüttung	206.760,00	
Vorsteuerkorrektur	82.704,00	
Entgelt I.	-82.704,00	
Summe	206.760,00	
33,33%	68.920,00	
Basis	275.680,00	
25% KEST	68.920,00	

Das Finanzamt hat entsprechend diesen Berechnungen die angefochtenen Bescheide vom 19. Oktober 1999 betreffend die Umsatz – und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 und 1998 und vom 13. Oktober 1999 betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 und 1998 erlassen. Bezüglich der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 1998 ist darauf hinzuweisen, dass die verfahrensgegenständliche Berufung der Bw. gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis August 1998 gemäß § 274 Abs. 1 BAO auch gegen den später ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 1998 vom 19. Oktober 2000 als gerichtet gilt.

Der steuerliche Vertreter entgegnete in der gegen die oben genannten Bescheide erhobenen Berufung vom 15. November 2000, Herr N.E. habe angegeben, dass Herr I. in den Jahren 1997 und 1998 für die Bw. gearbeitet hätte, die Angaben des Herrn I. würden somit nicht den Tatsachen entsprechen.

In einem mit 1. Oktober 1999 datierten Schriftsatz hat die Bw. als Beweis dafür, dass Herr I. nicht die Wahrheit ausgesagt habe, die Herren h. Ö., ABC, Dipl Ing. S Z., ölk und VG., o.u.i. als Zeugen namhaft gemacht. Die Bw. legte außerdem schriftliche Aussagen der beiden

letztgenannten Zeugen vor, denen zufolge Herr I. für die Bw. in den Jahren 1994 bis 1998 tätig geworden sein soll.

Der vom steuerlichen Vertreter der Bw. namhaft gemachte Zeuge, Herr VG., hat am 5. Oktober 2006 angerufen und mitgeteilt, dass er über den besagten Zeitraum keinerlei Angaben mehr machen könne und deshalb von der besagten Ladung Abstand nehmen werde.

Die am 27. Oktober 2006 vor dem unabhängigen Finanzsenat erfolgte Einvernahme des Dipl. Ing. S Z. w. hat Folgendes ergeben:

"Der Zeuge gibt bekannt, dass er Herrn Q.T. nicht kenne, wohl Herrn E., der noch heute für uns arbeitet. Herr S teilt mit, dass er als Planer und Bauorganisator bei einer Tochterfirma der EB. beschäftigt sei und laut seinen Kalenderaufzeichnungen erstmals Geschäftsbeziehungen zur Bw. Mitte des Jahres 1996 gehabt habe. Herr S kontrolliere die Leistungen auf den Fakturen und auf der Baustelle, danach gebe er die Rechnungen frei. Allerdings habe er weder Einsicht in die Bücher der Unternehmen und in ihre internen Verhältnisse gehabt. Der Zeuge gab bekannt, dass er daher über die Mitarbeiter der Bw. keine Recherchen angestellt habe, zumal dies nicht seiner Funktion entsprochen hätte. Daher könne er nicht angeben, ob I. eine eigene Firma gehabt habe bzw wo sein Firmensitz gewesen sei.

Herrn I. habe er auf der Baustelle unter den Namen "h." ohne Identifikation kennen gelernt. Herr S könne genau angeben, dass "h. " an der Baustelle " M.gasse 12", an der er das Erdgeschoß und den 1. Stock adaptiert habe, im März 1998 für die E.B. als Mitarbeiter der Bw. gearbeitet hätte. Hinsichtlich des Jahres 1996 gibt der Zeuge an, dass er korrekterweise nicht genau sagen kann, ob Herr I. für die Bw. gearbeitet habe."

Herr h. Ö. ist am 10. Oktober 2006 vor dem unabhängige Finanzsenat einvernommen worden und hat Folgendes ausgesagt:

"Der Zeuge gibt bekannt, in den Jahren ab 1993 bis 2000 gewerberechtlicher Geschäftsführer bei der Bw. gewesen zu sein. Er habe mit Herrn N.E. zusammengearbeitet. Sie hätten zumeist an Baustellen der E.B. gearbeitet (Bauleistungen, Renovierungen usw.). Herrn I. hatte der Zeuge sehr gut gekannt, da er mit ihm oft zusammengearbeitet hat. Im Zeitraum 1994 bis 1996 habe Herr I. immer gemeinsam mit der Bw. an mehreren Baustellen im 1. Bezirk gearbeitet. An die genauen Namen und Orte der Baustellen konnte sich der Zeuge nicht mehr erinnern. Für ihn ist klar, dass Herr I. für die Bw. als Subunternehmer aufgetreten ist. Es habe zwar keine schriftlichen Aufträge der Bw. an Herrn I. gegeben, sondern sei nach Stunden oder Quadratmetern abgerechnet worden. Bei der Bw. waren zwei bis drei Arbeiter zusätzlich angemeldet zur Ehegattin des Zeugen. Der Zeuge gibt bekannt, dass er den Firmensitz des Herrn I. nicht gekannt habe. Er habe ihn lediglich auf den Baustellen getroffen, Geschäftsverbindungen hat lediglich Herr E. mit ihm aufgenommen, sie haben sich wahrscheinlich schon von früher gekannt. Der Zeuge gibt an, dass er keinen Einblick in die Geschäftsunterlagen der Bw. gehabt hat, manchmal habe seine Frau Rechnungen für die Bw. ausgestellt. Er kann mit Sicherheit angeben, dass Herr I. keine Materiallieferungen an die Bw. ausgeführt hat. Wohl hat er die fakturierten Leistungen erbracht. Abschließend wird festgehalten, dass der Zeuge keine Angaben machen kann über die konkreten Leistungen, die I. erbracht haben soll, sondern lediglich, dass er gemeinsam mit Herrn I. während des gesamten Streitzeitraumes im X. Gemeindebezirk an Baustellen gearbeitet hat".

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. November 2006 wies der steuerliche Vertreter der Bw. ausdrücklich darauf hin, dass sich der Inhalt der Berufung lediglich gegen die

streitgegenständlichen Rechnungen des Herrn I. richtet, sodass alle anderen Feststellungen der Betriebsprüfung außer Streit stehen.

Darüber hinaus legte der steuerliche Vertreter zum Nachweis dafür, dass I. keine - wie von der Betriebsprüfung angenommen – Scheinrechnungen ausgestellt habe – für das Jahr 1994, 1997 und 1998 folgende Rechnungen über an die Bw. erbrachte Bauleistungen vor:

Drei Rechnungen vom 14. März, 14. August und 5. April 1994 in Höhe von insgesamt 87.565,00 S (netto), drei Rechnungen vom 6. August, 10. September, 2. November 1997 in Höhe von insgesamt 183.520,00 S (netto) inklusive die dazugehörigen Belege über den Kassa - Eingang bei Herrn I. sowie Scheckbestätigungen und letztlich eine Rechnung vom 20. September 1998 wiederum samt dem Kassa - Eingangsbeleg und der dazugehörigen Scheckbestätigung.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass der Geschäftsführer der Bw., Herr E. , für die Jahre 1997 und 1998 weitere Rechnungen samt den dazugehörigen Scheckbestätigungen von der „EB.“ anfordern und vorlegen werde. Für die Beibringung der Beweise, dass Herr I. die strittigen Geldbeträge erhalten habe, würde der steuerliche Vertreter allerdings drei bis vier Wochen benötigen und beantragte aus diesem Grund die Vertagung der Verhandlung.

Herr E. bekräftigte in der mündlichen Verhandlung erneut, dass die Bezahlung der Rechnungen in den Jahren 1997 und 1998 mit Schecks erfolgt wären, während Herr I. in den Jahren 1994, 1995 und 1996 nur Barzahlungen erhalten hätte. Der steuerliche Vertreter vermeinte außerdem, dass mit der Vorlage der besagten Rechnungen aus den Jahren 1997 und 1998 samt den Scheckbestätigungen die Zeugenaussage des Herrn I. keine Gültigkeit mehr hätte.

Der Senat fasste in der Folge den Beschluss auf Vertagung der Berufungsverhandlung auf den 19. Dezember 2006 zwecks Beibringung der vom steuerlichen Vertreter angekündigten Rechnungen und Belege der „E.B. “. Der steuerliche Vertreter wurde zudem darauf hingewiesen, dass angesichts der in der Baubranche bekannten Tatsache, dass häufig Schwarzarbeiter zum Einsatz gelangen, zur Untermauerung des Vorliegens eines Leistungsaustausches zusätzlich zu den Rechnungen weitere zweckdienliche Unterlagen wie zB schriftliche Aufträge sowie Kalkulationsunterlagen vorzulegen seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw. gab am 15. Dezember 2006 schriftlich bekannt, dass es ihm nicht mehr möglich sei, die von ihm angekündigten Schecks beizubringen und verzichtete in einem auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung am 19. Dezember 2006, sodass der Berufungssenat am 19. Dezember 2006 über die Berufungen in nicht mündlicher Sitzung entschieden hat.

Der Senat hat erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. aus in den Streitjahren ausgestellten Rechnungen des Herrn I. über Bauleistungen ein Vorsteuerabzug zusteht und ob I. die in diesen Rechnungen fakturierten Leistungen auch tatsächlich erbracht hat.

Die steuerliche Vertretung stellte in der mündlichen Senatsverhandlung den von der Betriebsprüfung festgestellten fehlenden Leistungsaustausch zwischen der Bw. und den in der Sachverhaltsdarstellung genannten drei GmbHs außer Streit. Der Prüfer verwies dabei auf die Aussagen des Herrn YY, denen zufolge er als Schwarzarbeiter für die genannten GmbHs tätig geworden sei und mit Herrn XX die bereits beschriebene Rechnungslegung an die GmbHs vereinbart habe.

Die Aberkennung der streitgegenständlichen Vorsteuern stützte die Betriebsprüfung auf das Vorliegen von Schein- und Deckungsrechnungen des Herrn I. , wobei sie davon ausging, dass die darin abgerechneten Leistungen tatsächlich von Schwarzarbeitern der Bw. durchgeführt worden seien und demnach ihr zuzurechnen gewesen wären.

Dies resultiere nach ihrer Ansicht einerseits aus dem festgehaltenen Umstand, dass das Unternehmen I. an der angegebenen Adresse nicht existiert habe und er andererseits über Befragen bekannt gab, in den Jahren 1994 bis 1996 zwar Leistungen einschließlich der Materialkosten an die Bw. fakturiert, jedoch nicht erbracht zu haben. Gleichermaßen begründete die Betriebsprüfung die Aberkennung der geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 1997 und 1998 im Ausmaß der von Herrn I. niederschriftlich bekannt gegebenen Scheinrechnungen.

Aus der Feststellung der Rechnungsausstellung von Herrn I. an die Bw. ohne entsprechende Leistungserbringung resultierte auch die im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung dargestellte verdeckte Gewinnausschüttung.

1. Vorsteuerabzug

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG (1972) 1994 kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, 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, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG (1972) 1994 müssen Rechnungen unter anderem folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder 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 erbracht werden, genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt.

Festzuhalten ist, dass Vorsteuern nur dann abziehbar sind, wenn sie eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung betreffen. Ein Leistungsaustausch verlangt dabei einen Unternehmer einerseits und einen Leistungsempfänger andererseits. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung persönlich zugerechnet werden, was für die Steuerschuldnerschaft und das Recht auf Vorsteuerabzug entscheidungswesentlich ist (Ruppe UStG³, §1 Tz 253)

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

In rechtlicher Hinsicht ist überdies auszuführen, dass eine Rechnung ein Abrechnungsdokument über eine Leistung ist und zu einer Vertrags- oder sonstigen Rechtsbeziehung tritt, die sie umsatzsteuerrechtlich zutreffend wiederzugeben hat. Die in § 11 Abs. 1 UStG (1972) 1994 für eine Rechnung erschöpfend aufgezählten Merkmale sind zwingend. Es besteht keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen (Kolacny-Mayer, UStG 1994 § 11 Anm. 3) Durch das Abstellen auf eine Rechnung iSd §11 UStG 1994 soll eine verwaltungsökonomische und praktikable Kontrolle der Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger einerseits und der steuerlichen Erfassung beim Leistungserbringer andererseits sichergestellt werden. Dabei ist die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung im Sinne der genannten Bestimmung nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann.

Weiters ist festzuhalten, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in einer den gesetzlichen Erfordernissen entsprechenden Rechnung sowohl der richtige Name als auch die richtige Adresse angegeben sein müssen (VwGH 24.4.1996, 94/13/0133, 0134, VwGH

20.11.1996, 95/15/0179). Demnach verneint der Verwaltungsgerichtshof das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn entweder durch die Angabe einer "Scheinfirma" **oder** einer unrichtigen Anschrift des leistenden Unternehmers den Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 nicht entsprochen ist. Das Erfordernis des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 dient der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer und der Erleichterung der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger die Leistung von einem Unternehmer erhalten hat. Es dürfen somit hinsichtlich des tatsächlichen Namens und der Anschrift keine Zweifel bestehen. Die Behörde muss auf Grund der Angaben in der Rechnung ohne Durchführung eines Ermittlungsverfahrens den tatsächlichen Namen des Unternehmers samt seiner Anschrift erkennen können.

Im Berufungsfall ist unstrittig, dass die in den Rechnungen des Unternehmens I. angeführte Adresse gar nicht existierte, schon aus diesem Grund steht der Bw. im Sinne obiger Ausführungen kein Vorsteuerabzug zu, da schon durch die Angabe einer falschen Adresse die Erfordernisse des § 11 UStG 1972 (1994) nicht erfüllt wurden und zudem dadurch Zweifel über die tatsächliche Anschrift des Herrn I. entstanden sind. Damit wurde auch dem Grundsatz nicht entsprochen, dass aus der Rechnung jener Unternehmer eindeutig hervorgehen muss, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.3.2001, 2000/14/0152).

Darüber hinaus hat das Finanzamt die Aberkennung des Vorsteuerabzuges damit begründet, dass die Bw. die vom Unternehmen I. in Rechnung gestellten Bauleistungen durch Arbeitskräfte vom Schwarzmarkt ausgeführt hätte. Es stützte sich dabei auf die niederschriftliche Aussage des Herrn I., wonach er in den Jahren 1994 bis 1996 ständig, 1997 und 1998 fallweise für die Bw. Gefälligkeitsrechnungen ausgestellt habe.

Die Bw. hielt diesem Vorbringen lediglich allgemeine ohne entsprechende Unterlagen untermauerte Mitteilungen des N.E. entgegen. Des weiteren hat die von der Bw. beantragte Einvernahme des Zeugen Dipl. Ing. S keine Änderung in der Sache selbst bewirkt, zumal der Zeuge bekannt gab, dass er zwar Herrn I. unter den Namen "h. " im März 1998 an der Baustelle M.gasse 12 als Mitarbeiter der Bw. kennen gelernt hatte. Er habe jedoch als Planer und Bauorganisator bei einer Tochterfirma der EB. weder Einsicht in die Bücher und die internen Verhältnisse der Unternehmen gehabt, noch über die Mitarbeiter der Bw. Recherchen angestellt, weshalb er zum einen nicht genau angeben habe können, ob Herr I. schon 1996 für die Bw. tätig geworden sei bzw. ob er und an welchem Sitz er eine eigene Firma geleitet habe.

Herr Ö., der im besagten Zeitraum Prokurist der Bw. war, sagte am 10. Oktober 2006 als Zeuge aus, dass er zwar im Streitzeitraum oft mit Herrn I. im X. Gemeindebezirk an Baustellen gearbeitet habe, konnte hingegen weder diese bezeichnen, noch Angaben über konkrete von I. im Rahmen seines Unternehmens erbrachte Leistungen machen, weshalb auch dadurch

nicht festzustellen war, dass die von Herrn I. getätigte Aussage, für die Bw.

Gefälligkeitsrechnungen ausgestellt zu haben, falsch war. Unstrittig ist weiters, dass die Bw. weder ihre Geschäftsbeziehungen zu Herrn I. offen gelegt hat, noch in der Lage war, ausgenommen die in Rede stehenden Fakturen, konkrete Unterlagen über Ausmaß und Berechnungen der an sie fakturierten Leistungen sowie über allfällige Zahlungsflüsse vorzulegen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse insbesondere dem Umstand, dass die konkrete Aussage über das Ausstellen von Scheinrechnungen einen eindeutigen, von vornherein nicht als unglaubwürdig zu beurteilenden Inhalt, der keiner weiteren Deutung bedurfte, aufweist, war jedenfalls allein auf Basis der streitgegenständlichen Rechnungen ein Leistungsaustausch zwischen Herrn I. und der Bw. für die Jahre 1994 bis 1996 nicht anzunehmen.

Hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 steht ebenso fest, dass der Bw., obgleich sie in der mündlichen Senatsverhandlung Rechnungen samt Scheckbestätigungen vorgelegt hat, kein Vorsteuerabzug zuerkannt wird, zumal während des gesamten Verfahrens unwidersprochen blieb, dass auch diese Fakturen eine falsche Adresse des angeblich leistenden Unternehmens enthalten und insofern im Sinne der oben angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung die Erfordernisse des § 11 UStG 1994 nicht erfüllen.

Es waren daher insgesamt die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 17.513,00 S (1994), von 17.015,20 S (1995), von 24.536,00 S (1996), von 57.232,00 S (1997) und von 82.704,00 S (1998) nicht anzuerkennen. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Jänner bis August 1998 gemäß § 274 Abs. 1 BAO auch gegen den später ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 1998 als gerichtet gilt. Die Berufung der Bw. gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Körperschaftsteuer – verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind Vorteile, 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 zugestehen würde (vgl. VwGH 31.03.1998, 96/13/0121, 0122).

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass Bauleistungen erbracht worden sind. Im Baugewerbe ist allerdings auch die Praxis bekannt, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse zu decken.

In diesem Zusammenhang deutet im vorliegenden Fall schon die während des Senatsverfahrens ausdrücklich außer Streit gestellte Tatsache, dass Q.T. als Schwarzarbeiter Bauleistungen erbracht hatte, darauf hin, dass der Bw. der Einsatz von Schwarzarbeitern auch in ihrem Tätigkeitsbereich nicht unbekannt war. Dazu kommt, dass zum einen Herr I. selbst zugegeben hat, in den Jahren 1994 bis 1996 und zum Teil in den Jahren 1997 und 1998 Rechnungen an die Bw. ausgestellt, ohne die darin angeführten Leistungen erbracht zu haben und zum anderen die Zeugen – wie im Begründungsteil dieser Entscheidung bereits ausgeführt – dem nichts Stichhaltiges entgegensetzen konnten. Ergänzend ist festzuhalten, dass die Annahme des Zeugen Ö. , Herr I. sei als Subunternehmer für die Bw. während des Streitzeitraumes tätig geworden als nicht richtig zu beurteilen war, da nicht Herr Ö. sondern allein E. die Geschäftsverbindungen mit I. herstellte und dieser überdies sein in Streit stehendes unternehmerisches Tätigwerden im oben erwähnten Ausmaß verneinte. Somit war auch daraus für die Berufung nichts zu gewinnen und vermögen angesichts dieser Ausführungen auch die in der mündlichen Senatsverhandlung für die Jahre 1994 bis 1996 vorgelegten Rechnungen nichts zu ändern, zumal diesbezüglich über die behaupteten Barzahlungen keinerlei Zahlungsnachweise vorgelegt werden konnten. Im Ergebnis konnte somit grundsätzlich auf Basis der vorgelegten Fakturen kein Leistungsaustausch abgeleitet werden und war dem Berufungsbegehren der Bw. angesichts der Aussagen des Herrn I. , der nicht Erfolg versprechenden Zeugenaussagen und der hinsichtlich der behaupteten Leistungsvorgänge fehlenden Zahlungsnachweise betreffend die Jahre 1994 bis 1996 nicht zu folgen. Die Bw. war auch nicht in der Lage, durch entsprechende Belege untermauerte Angaben zu vorgeblichen Leistungsbeziehungen zu machen. Dazu kommt, dass auch die genannten Zeugenaussagen nicht geeignet waren, die Angaben des Herrn I. als unglaubwürdig darzustellen, was im konkreten Fall zu dem Schluss führt, dass die Betriebsprüfung zu Recht die Ansicht vertreten hat, die Bw. habe Rechnungen nur zu dem Zweck erstellen lassen, um die gegenüber den Rechnungsbeträgen wesentlich geringeren Betriebsausgaben für die tatsächliche Leistungserbringung als Aufwand zu tragen. Dass in diesem Zusammenhang die Bw. zur Ausführung der Leistungen Schwarzarbeiter eingesetzt hatte, ist angesichts des festgestellten Sachverhaltes eine nicht von der Hand zu weisende Tatsache, weshalb auch aus dieser Sicht der Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach sie den auf Basis des von Herrn I. in Rechnung gestellten Leistungsaufwand in den Streitjahren lediglich im Ausmaß von 50% als Betriebsausgaben anerkannte, nicht entgegenzutreten ist.

Der Berufungssenat folgte demnach vor dem Hintergrund obiger Ausführungen nicht dem Berufungsbegehren für die Jahre 1994 bis 1996. Er vertrat hingegen für die Jahre 1997 und 1998 auf Grundlage der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Senatsverhandlung

vorgelegten Rechnungen vom 6. August 1997, vom 10. September 1997, vom 2. November 1997 und vom 20. September 1998 samt dazugehöriger Zahlungsbestätigungen in Höhe von netto 183.520,00 S (1997) und 140.000,00 S (1998) die Auffassung, dass Herr I. die besagten Geldbeträge nachweislich erhalten hatte, weshalb bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer ein Aufwand in diesem Ausmaß zu berücksichtigen und der Berufung insofern stattzugeben war.

Der Nettoaufwand für die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung war daher in Höhe von 102.640,00 S und davon 50%, das sind 51.320,00 S für 1997 und für 1998 im Ausmaß von 273.520,00 S und 50% davon, das sind 136.760,00 S festzusetzen (vgl. auch Darstellung der Berechnung der Kapitalertragsteuer auf Seite 7 der Entscheidung und beiliegende Berechnungsblätter).

Die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer 1997 und 1998 sind wie nachfolgend dargestellt:

Berechnung der Kapitalertragsteuer für 1997	
Nettoaufwand lt. Bp	286.160,00 S
abzgl. der lt. Be anerkannten Rechnungen	-183.520,00 S
	102.640,00 S
50% verd. Gewinnausschüttung	51.320,00 S
Vorsteuerkorrektur	57.232,00 S
Entgelt an I.	-57.232,00 S
	51.320,00 S
0,33	16.936,00 S
Bruttobasis	68.256,00 S
25% KEST	17.064,00 S
Berechnung Kapitalertragsteuer 1-8/1998	
Nettoaufwand lt. Bp	413.520,00 S
abzgl. anerkannte Rechnungen lt. Be	-140.000,00 S
	273.520,00 S
50% verd. Gewinnausschüttung	136.760,00 S
Vorsteuerkorrektur	82.704,00 S
Entgelt an I.	-82.704,00 S
	136.760,00 S
0,33	45.131,00 S
Bruttobasis	181.891,00 S
25% KEST	45.473,00 S
Körperschaftsteuer 1997	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkl. minus	330.056,00 S
Entgelt an I.	-57.232,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Be	272.824,00 S
verd. GA lt. BE	68.256,00 S
Zuführungen zur Haft- oder Risikorücklage lt. Erkl.	213.849,00 S

Andere Abänderungen lt. Erkl.	85.000,00 S
Körperschaftsteuer 1998	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.	209.956,00 S
Erkl. minus Entgelt an I.	-82.704,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Be	127.252,00 S

verd. GA lt. BE	181.891,00 S
Körperschaftsteuer lt. Erkl.	188.020,00 S
Andere Abänderungen lt. Erkl.	155.000,00 S
Verlustabzug lt. Erkl.	-102.252,00 S

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass ein Ansatz von 50 % des Lohnsatzes für Schwarzarbeiter, bezogen auf in den Eingangsrechnungen abgerechnete Arbeitslöhne, den wirtschaftlichen Erfahrungen entspricht, fallen doch in diesen Fällen weder Lohnabgaben noch Lohnnebenkosten an, wobei diese Kosten zuzüglich einer zu berücksichtigenden Gewinnmarge etwa 50 % eines Bruttolohnes ausmachen.

Der dabei errechnete Differenzbetrag zu den von der Bw. geltend gemachten Ausgaben stellt somit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden:

Beilagen: zwei Berechnungsblätter betreffend die Körperschaftsteuer 1997 und 1998

Wien, am 30. Jänner 2007