



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 19. August 2003 über die Berufung der D Bau GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, Sachbescheide zur Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz-, Körperschafts- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuer- Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert für die Umsatzsteuer 1992 öS 594.990,- (€ 43.239,61), für die Körperschaftsteuer 1992 öS 45.090,00 (€ 3.276,82) sowie für die Gewerbesteuer 1992 öS 29.183,00 (€ 2.120,81).

Die Berufung gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1992 bis 31.12.1993 wird als unbegründet abgewiesen

Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert öS 390.099,00(€ 28.349,60)

### **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.

### **Entscheidungsgründe**

Die D. Bau GesmbH (i.d.F.) Bw. ist im Baugewerbe tätig. Einziger Gesellschafter ist N.D., zugleich seit 3.1.1992 alleiniger Geschäftsführer. Die Bw. wurde für den Zeitraum 1991 bis 1992 (hinsichtlich der Kapitalertragsteuer zusätzlich 1993) abgabenbehördlich geprüft wobei die Leistungserbringung von zwei Subfirmen an die Bw. in Zweifel gezogen wurde.

- Die Bp stellte fest, dass Leistungen der B. Bau GesmbH an die Bw. betreffend der Baustelle S nicht erbracht worden sein konnten. Die B. Bau GesmbH habe im angegebenen Leistungszeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt. Den Fakturen würde somit keine wirtschaftliche Tätigkeit der B. Bau GesmbH zugrunde liegen.

Die B. Bau GesmbH legte per 1992 5 Rechnungen über netto S 656.393,33.

Die daraus geltend gemachten Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt. Die Erbringung, der in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen wurden nicht bestritten, das Entgelt dafür jedoch als überhöht qualifiziert. Die Leistungserbringer hätten nur Schwarzarbeiter sein können. Die Bp. schätzte den erforderlichen Aufwand pro Arbeitsstunde mit S 100,-. Der Differenzbetrag i.H.v. S 343.805,- zuzüglich der Umsatzsteuer sowie der KEST wurde als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und dem Gewinn außerbilanzmäßig zugerechnet.

- Weiters wurden Rechnungen der M. Bau GesmbH an die Bw. aus dem Jahr 1992 (Bauvorhaben T) sowie 1993/1994 (Leistungszeitraum 1993, Bauvorhaben H) nicht anerkannt. Weder die M. Bau GesmbH noch die von dieser beauftragte Subunternehmerin habe Dienstnehmer beschäftigt, der Geschäftsführer der Bw. habe nicht angeben können, wer auf den in den Fakturen angeführten Baustellen gearbeitet habe. Es sei gleichfalls von der Beschäftigung von Schwarzarbeitern auszugehen. Die Bp. versagte den Vorsteuerabzug 1992 i.H.v. S 24.948,- und schätzte einen fiktiven Aufwand für Leistungen i.H.v. 50% der Rechnungsbeträge (1992 S 62.370,-, 1993 S 607.900,- netto).

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1992 und einen Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 1992 und 1993.

Die von der Bw. am 29.9.1994 eingebrachte Berufung bekämpft die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich obiger Sachbescheide, den Umsatz- Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid des Jahres 1992 und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993. Weiters wurde gegen die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 1994 und den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 1994 berufen.

Die Bw. wäre im geprüften Zeitraum u.a. als Subunternehmer für die F.M. GesmbH mit der Ausführung von Arbeiten betraut worden. Mangels genügend geeigneter eigener Arbeitskräfte hätte sie Subunternehmer beschäftigen müssen, um die vereinbarten Leistungen termingerecht erfüllen zu können. Bei Nichteinhaltung der Termine wäre ein Pönale von 0,5% pro Kalendertag von der Schlussrechnung in Abzug gebracht worden. Die Behörde habe ausgeführt, dass den von den Subunternehmern gelegten Fakturen keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit zugrundeliege, da diese im fraglichen Zeitraum keine Arbeitskräfte beschäftigt hätten. Die Rechnungen der Subfirmen seien als Scheinrechnungen qualifiziert und der Vorsteuerabzug versagt worden.

Die Fakturen hätten lt. Bp. lediglich zur Beschaffung eines Aufwandes zur Bezahlung von Schwarzarbeitern gedient und seien als betragsmäßig überhöht anzusehen. Aufgrunddessen sei von Seiten der Behörde ein fiktiver Aufwand für die Bezahlung der Schwarzarbeiter geschätzt und der Differenzbetrag zuzüglich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer sowie der Kapitalertragsteuer außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet worden.

#### *Vorsteuerabzug*

##### **B. Bau GesmbH-Bau (Baustelle S)**

Hinsichtlich der B. Bau GesmbH sei festzustellen, dass die Bw. betreffend das Bauvorhaben S von der F.M. GesmbH mit der Durchführung von Betonschalungen und Betonierarbeiten beauftragt worden sei. Die Bw. habe sich hiezum der B. Bau GesmbH als Subunternehmerin

bedient. Die Versagung des Vorsteuerabzuges mit der Begründung, dass im angegebenen Zeitraum keine Dienstnehmer von der Subunternehmerin beschäftigt worden seien, sei weder schlüssig noch nachvollziehbar (VwGH 3.6.1992 90/13/0139).

Der B. Bau GesmbH sei es freigestellt gewesen, sich ihrerseits eines Subunternehmers zu bedienen, sodass aus der Nichtbeschäftigung von Arbeitnehmern kein zwingender Rückschluss auf die Unmöglichkeit der Leistungserbringung zu ziehen sei. Auch ohne Subunternehmer der B. Bau GesmbH sei die Leistungserbringung durch Nutzung von Leiharbeitskräften eines Arbeitskräfteüberlassers (Personalleasing) möglich gewesen. Darüberhinaus bestünde noch die Möglichkeit, dass die B. Bau GesmbH Arbeitnehmer beschäftige, ohne ihrer Meldepflicht gem. ASVG nachzukommen.

Die Schlussfolgerung der Bp., die Eingangsrechnungen als Scheinrechnungen zu qualifizieren, sei daher eine nicht einmal besonders wahrscheinliche.

Die von der Behörde angenommene Möglichkeit müsse jedoch im Rahmen der freien Beweiswürdigung gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich haben und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließen oder zumindest wahrscheinlicher sein als alle anderen möglichen Ereignisse. (VwGH 5.8.1992 90/13/0167; 24.1.1984 83/14/0090; 7.6.1983 82/14/0321, 83/14/0027; 9.2.1982 81/14/0096, 0100, 0101).

Diesen Anforderungen an die Beweiswürdigung genüge die Behörde keineswegs, zumal die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen nicht beanstandet worden und die Behörde somit verpflichtet sei, einen eindeutigen Nachweis zu erbringen, wonach die formell ordnungsmäßige Buchführung sachlich unrichtig sei.

Voraussetzung für die Versagung des Vorsteuerabzuges sei, dass ein unberechtigter Steuerausweis gem. § 11 Abs. 14 UStG vorliege. Dies sei dann der Fall, wenn ein Nichtunternehmer in einer Rechnung eine Steuer ausweise, oder ein Unternehmer in einer Rechnung eine Steuer ausweise, obwohl er keine Leistung ausführe.

Da die B. Bau GesmbH zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ein existierendes Unternehmen gewesen sei und die Leistungen - sei es durch Subunternehmer, durch Leiharbeitskräfte oder durch nicht gemeldete eigene Arbeitskräfte - auch tatsächlich erbracht habe, sei die Versagung des Vorsteuerabzuges zu Unrecht erfolgt.

M. Bau GesmbH (Baustelle T)

Auch hinsichtlich der Baustelle T sei die Bw. mit der Erbringung von Betonschalungs- und Betonierarbeiten betraut gewesen. Sie habe sich der M. Bau GesmbH bedient und hierfür 1992 2 Eingangsrechnungen über gesamt S 124.740,- netto erhalten. Die Bp. habe ihre Vorgangsweise (Versagung des Vorsteuerabzuges) damit begründet, dass weder die M. Bau GesmbH noch deren Subunternehmer mangels fehlender Arbeitskräfte die fakturierten Leistungen hätten erbringen können.

Da sich die M. Bau GesmbH ihrerseits eines Subunternehmers bedient habe, lasse sich aus der Nichtbeschäftigung von Arbeitnehmern kein zwingender Rückschluss auf die Unmöglichkeit der Leistungserbringung durch die M. Bau GesmbH ziehen. Ganz im Gegenteil dazu 'erkläre die Beauftragung eines Subunternehmers, warum die M. Bau GesmbH keine Arbeitnehmer beschäftige'. Auch dass dieser Subunternehmer (der M. Bau GesmbH) keine Arbeitnehmer beschäftige, sei keine logisch haltbare Begründung. Dieser könne sich Leiharbeitskräfte oder eigener Arbeitskräfte ohne Meldung nach ASVG bedient haben.

Die weiterführende Argumentation der Bw. entspricht der oben zur B. Bau GesmbH angeführten.

### M. Bau GesmbH (Baustelle H)

Zu diesem Bauvorhaben wurde angegeben, dass die Leistungen durch eigene Mitarbeiter der Bw. sowie teilweise durch Gesellschafter der T. OEG erbracht worden seien. Diese Gesellschaft habe aufgrund einer nachträglichen Änderung des § 2 AuslBG unvermutet über keine arbeitsmarktbehördlichen Genehmigungen mehr verfügt (wie aufgrund einer Überprüfung des Landesarbeitsamtes Wien vom 13.10.1993 festgestellt), sodass die Bw. die von der T. OEG begonnenen Arbeiten durch ein anderes Unternehmen habe ausführen lassen müssen. Die T. OEG habe für ihre kurzfristige Tätigkeit keine Rechnung gelegt, auch Zahlungen seien keine geleistet worden. Für die Weiterführung der Arbeiten habe man sich wiederum der M. Bau GesmbH bedient. Da sich die M. Bau GesmbH ihrerseits eines Subunternehmers bedient habe, lasse sich aus der Tatsache der Nichtbeschäftigung von Arbeitnehmern bei der M. Bau GesmbH kein zwingender Rückschluss auf die Möglichkeit der Leistungserbringung ziehen. Selbst wenn die M. Bau GesmbH oder deren Subunternehmer Arbeitskräfte beschäftigt hätten, ohne ihrer Meldepflicht nach ASVG nachzukommen, hätte sie die an sie in Auftrag gegebene Leistung zweifellos erbringen können.

Daran könne auch der Aufgriff von Schwarzarbeitern auf der Baustelle H durch des Landesarbeitsamt Wien nichts ändern, weil dieser vor Beauftragung der M. Bau GesmbH erfolgt sei.

Die weiterführende rechtliche Begründung entspricht der zur B. Bau GesmbH abgegebenen und wird zur Vermeidung von Wiederholungen nicht mehr widergegeben.

### *verdeckte Ausschüttung*

### B. Bau GesmbH

Zur Feststellung einer verdeckten Ausschüttung durch die Behörde wurde zunächst generell festgestellt, dass solche alle mittelbaren und unmittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttung von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, darstellen (VwGH 17.12.1956, 877/56; 13.10.1967, 634/67; 9.3.1971, 1920/70; 10.4.1973, 1632/72; 20.3.1997, 1157/72; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283).

Die Behörde habe unterstellt, dass sogenannte Deckungsrechnungen von den Subunternehmern B. Bau GesmbH und der M. Bau GesmbH vorliegen würden, die lediglich zur Beschaffung eines Aufwandes zur Bezahlung von Schwarzarbeitern dienten, wobei sie einen geschätzten Differenzbetrag als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert habe.

Was die B. Bau GesmbH betreffe, habe die Bw. für das Bauvorhaben S per 1992 insgesamt 5 Rechnungen über S 656.393,33 netto gelegt. Der fiktive Aufwand eines Schwarzarbeiters sei seitens der Behörde mit S 100,- pro Stunde geschätzt worden, ein Wert der offensichtlich nach den Erfahrungswerten der Behörde für Schwarzarbeiter üblich sei. Der sich ergebende Betrag zuzüglich der nicht anerkannten Vorsteuer und der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer sei als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden. Die Begründung für die Beschäftigung von Schwarzarbeitern sei unzureichend und weder schlüssig noch logisch nachvollziehbar (vgl. VwGH 3.6.1992, 90/13/0139).

Da es der B. Bau GesmbH freigestellt gewesen sei, sich ihrerseits eines Subunternehmers zu bedienen, lasse sich aus der Nichtbeschäftigung von Arbeitnehmern kein zwingender Rückschluss auf die Unmöglichkeit der Leistungserbringung durch die B. Bau GesmbH ziehen.

Wie bereits ausgeführt, gäbe es hierfür mehrere denkbare Möglichkeiten.

Die Begründung der Betriebsprüfung für die Qualifikation als verdeckte Ausschüttung, dass nur Schwarzarbeiter als Leistungserbringer hätten tätig sein können, sei nicht besonders wahrscheinlich. Dies sei aus Sicht des VwGH jedoch völlig unzureichend. Die von der Behörde angenommene Möglichkeit müsse - im Rahmen der freien Beweiswürdigung - gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich haben und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließen oder zumindest wahrscheinlicher sein als alle anderen möglichen Ereignisse (VwGH 5.8.1992, 90/13/0167; 24.1.1984, 83/14/0090; 7.6.1983 82/14/0321; 9.2.1982 81/14/0096, 0100, 0101).

Die Unterstellung der Behörde, dass nur von Seiten der Bw. beschäftigte Schwarzarbeiter die Leistungen erbracht haben könnten, sei eine unstatthafte Vermutung zu Lasten der Bw. und stelle einen gravierenden Verfahrensmangel dar, da die Behörde aus dem Ergebnis der von ihr aufgenommenen Beweise in keiner Weise schlüssig nachweisen könne, dass die in Rede stehenden Betonier- und Schalungsarbeiten nicht von der B. Bau GesmbH-Bau (durch Subunternehmer oder Leiharbeitskräfte) erbracht worden seien.

Um überhaupt eine verdeckte Ausschüttung unterstellen zu können, wäre es notwendig, dass dem Gesellschafter Vermögensvorteile seitens der Gesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugewendet worden wären, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft gehabt hätte.

Die Behörde unterstelle, dass ein Geldtransfer von der Bw. an den Gesellschafter Geschäftsführer stattgefunden hätte und mache die Bw. für die Nichteinbehaltung und Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer haftbar.

Die von der B. Bau GesmbH für die Betonier- und Schalungsarbeiten in Rechnung gestellten Beträge seien unwiderlegbar - wie aus der im Rahmen der Betriebsprüfung nicht beanstandeten ordnungsmäßigen Buchführung hervorgehe - an sie entrichtet worden.

Die Behörde gehe aber vom Rückfluss der Geldmittel von der B. Bau GesmbH an die Bw. aus, um diese teilweise für eine Vermögenszuwendung an den Gesellschafter Geschäftsführer bzw. für die Bezahlung von Schwarzarbeitern zu verwenden. Die Behörde habe es aber grundsätzlich verabsäumt, Feststellungen hinsichtlich des Rückflusses der von der B. Bau GesmbH einkassierten Beträge vorzunehmen, was einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle.

Eine formell ordnungsmäßige Buchführung habe gem. § 163 BAO die Vermutung einer sachlichen Ordnungsmäßigkeit für sich, sodass nur der in einem einwandfreien Verfahren erbrachte Nachweis durch die Behörde, der die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in materieller Hinsicht eindeutig entkräftet, eine Schätzung rechtfertigen würde. (VwGH 4.12.1963 480/63; 30.5.1958, 527/55; 9.4.1986, 84/13/0107). Da vom festgestellten Sachverhalt her die gesetzlichen Grundlagen für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg nicht vorliegen würden (keine Mängel in den Aufzeichnungen, keine Mängel bei der Führung des Kassabuches, bzw. keine Erlösdifferenzen bei der kalkulatorischen Verprobung der Erlöse, die Anlass zu Zurechnungen bzw. Zuschätzungen geben), sei die Schätzung rechtswidrig.

Eine Schätzung durch die Behörde müsse sich sowohl vom vorliegenden Sachverhalt her gesehen als auch rein rechnerisch als schlüssig erweisen (VwGH 9.4.1986, 84/13/0107). Nicht nur der Ansatz der verdeckten Ausschüttung, sondern auch die Art der Schätzung des fiktiven Aufwandes für die Bezahlung von Schwarzarbeitern mit S 100,- pro Stunde sei nicht logisch nachvollziehbar seitens der Behörde begründet worden. Diese unschlüssige Vorgangsweise würde auch dadurch erkennbar, dass bei der Schätzung des fiktiven Aufwandes im



Zusammenhang mit der Leistungserbringung durch die M. Bau GesmbH eine andere Schätzungsmethode zur Anwendung gelangt sei, wobei dort nicht S 100,- pro Arbeitsstunde, sondern 50% der Netto-Eingangsrechnungen angesetzt worden wären. Die B. Bau GesmbH habe die in Rechnung gestellten Leistungen an der Baustelle S - sei es durch Subunternehmer, Leiharbeitskräfte oder nicht gemeldete eigene Arbeitskräfte tatsächlich erbracht. Die Bp. habe sich von der Durchführung der in Auftrag gegebenen Arbeiten überzeugt und diese nicht bezweifelt. Da von Seiten der Behörde kein Nachweis erbracht worden sei, dass in dem, in den Eingangsrechnungen aufscheinenden Zeitraum von der Bw. Schwarzarbeiter beschäftigt worden seien, sei die Schätzung des fiktiven Aufwandes und die außerbilanzmäßige Hinzurechnung einer verdeckten Ausschüttung zu Unrecht erfolgt.

#### M. Bau GesmbH

Die M. Bau GesmbH sei von der Bw. als Subunternehmer an den Baustellen T und H eingesetzt worden und habe sich laut Bp. ihrerseits eines Subunternehmers bedient.

Aufgrund der Tatsache, dass weder die M. Bau GesmbH noch deren Subunternehmer Arbeitskräfte beschäftige werde unterstellt, dass von der Bw. engagierte Schwarzarbeiter beschäftigt worden seien. Seitens der Bp. sei ohne nachvollziehbare Begründung ein fiktiver Aufwand von 50% des Nettobetrages der Eingangsrechnungen zuzüglich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden. Die Begründung sei unzureichend und weder schlüssig noch logisch nachvollziehbar (VwGH 3.6.1992, 90/13/0139).

Bereits vorher getroffene Feststellungen und rechtliche Bewertungen wurden weitgehend inhaltsgleich übernommen, weshalb auf eine wiederholte Darstellung verzichtet wird.

Zur Kapitalertragsteuer wurde angeführt, dass mangels Feststellung, dass Vorteilszuwendungen an den geschäftsführenden Gesellschafter geflossen seien, kein Tatbestand vorliege, der die Festsetzung einer Kapitalertragsteuer rechtfertigen würde.

Es wurde beantragt, die Umsatzsteuer- Körperschaftsteuer- sowie Gewerbesteuer 1992 entsprechend den seinerzeitigen Steuererklärungen sowie die Kapitalertragsteuer mit S 0,- festzusetzen. Darüberhinaus wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu obiger Berufung führt diese zu den einzelnen Punkten folgendes aus:

Der von Seiten der Bw. angeführten Möglichkeit, dass sich die Subfirmen der Bw. (die M. Bau GesmbH bzw. die B. Bau GesmbH) weiterer Subunternehmer hätten bedienen können, sei nachgegangen worden. Dabei habe sich herausgestellt, dass auch diese Subfirmen für den im Leistungszeitraum beschriebenen Zeitabschnitt keine Dienstnehmer beschäftigt hätten, wodurch bestätigt sei, dass weder von den von der Bw. beauftragten Subfirmen noch bei von diesen beauftragten weiteren Sub(sub)firmen den vorgelegten Fakturen entsprechende Tätigkeiten durch diese Unternehmen erbracht worden seien.

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Geschäftslebens, wenn Aufträge an Subfirmen weitergegeben würden, ohne sich entsprechend durch Aufzeichnungen und Vereinbarungen über Art und Ausmaß der Leistungsverrichtung abzusichern. Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen würden Grundaufzeichnungen darstellen, deren Nichtvorlage schwere formelle Mängel seien. Nach § 132 BAO seien auch sonstige Unterlagen, soweit sie für die Leistungserbringung von Bedeutung seien, über sieben Jahre aufzubewahren. Insoweit könne der Bw. nicht gefolgt werden, die von einer formell völlig ordnungsmäßigen Buchhaltung ausgehe.

Weiters obliege dem Abgabepflichtigen, bei im Geschäftsleben ungewöhnlichen Vorgangsweisen eine verstärkte Mitwirkungs- und Beweispflicht (VwGH v. 21.5.1975 1051/73; 18.4.1990 89/16/0204), der im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht nachgekommen worden sei. Bis auf schriftliche Auftragserteilungen an die Subunternehmer hätten keine Unterlagen vorgelegt werden können.

Was die angeführte Schätzung betreffe, so sei anhand der Qualifikation der vorgelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen aufgrund der Erfahrungen der Betriebsprüfung ein geringerer als der buchhalterische Aufwand anerkannt und die Differenz als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden. Diese Vorgangsweise finde darin ihre Begründung, dass bei Außerachtlassung des Gewinnaufschlages, der Sozialversicherungsbeiträge sowie der Lohnabgaben ein um 50% geringerer Aufwand anfalle. Im Fall der B. Bau GesmbH seien zumindest die geleisteten Stunden glaubhaft gemacht worden. Diese seien mit einem Erfahrungswert mit S 100,- zum Abzug zugelassen worden. Dieser Erfahrungswert weiche hinsichtlich der Auswirkungen nur geringfügig von der erwähnten, sonst üblichen Nichtanerkennung von 50% der Rechnungsbeträge ab.

Was den Vorwurf der Bw. betreffe, den Zufluss der geldwerten Vorteile bei den Gesellschaftern nicht untersucht zu haben werde dem entgegengehalten, dass aufgrund der

Qualifikation der Eingangsrechnungen als Scheinrechnungen geschlossen werden könne, dass die Geldbeträge nicht zur Gänze an die Subfirmen bezahlt worden seien.

In einer Gegenäußerung der Bw. vom 29.1.1995 führt die Bw. dagegen an:

Hinsichtlich der B. Bau GesmbH (Baustelle S) sei zu rügen, dass die Bp. nicht geprüft habe, ob sich diese einer weiteren Subfirma oder einer Personalleasingfirma bedient habe, um die Leistungen im Frühjahr 1992 erbringen zu können.

Was die Baustelle T betreffe wurde angeführt, dass zwar von einem weiteren Subunternehmer der M. Bau GesmbH gesprochen werde, ohne anzugeben, um welche Firma es sich tatsächlich handle. Die Behauptung, dass diese Firma im Leistungszeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt habe, sei somit nicht nachvollziehbar.

Auch bezüglich der Baustelle H werde von einer Subfirma der M. Bau GesmbH gesprochen ohne näher darauf einzugehen, um welche Firma es sich handle bzw. ob diese mit jener ident sei, die auf der Baustelle T zwei Jahre früher tätig geworden sei.

Dem Vorwurf der Bp., dass keine Vereinbarungen über Leiharbeitskräfte hätten vorgelegt werden können sei zu entgegnen, dass die Bw. in der Berufungsschrift vom Einsatz entsprechender Arbeitskräfte nicht durch die Bw. sondern durch deren Sub bzw. Subsubfirmen ausgegangen sei, weshalb die Bw. keine entsprechenden Vereinbarungen vorlegen könne.

Soweit die Bp. § 132 BAO (zur Begründung mangelhafter Buchführung) heranziehe, unterliege sie einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung.

§ 132 BAO betreffe lediglich die Aufbewahrungspflicht. Die maßgebenden Bestimmungen würden sich in den §§ 124-130ff BAO finden.

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

Unter 'andere gesetzliche Vorschriften' seien andere Gesetze im materiellen Sinn (Stoll, Kommentar zur BAO, S 1381 zu § 124) zu verstehen.

Hinsichtlich außersteuerlicher Vorschriften über die Buchführung und über die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen müsse es sich um zwingende Vorschriften handeln. (Stoll, aaO, S 1379).

Es würden aber keine zwingenden Vorschriften, wonach Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen zu führen seien, bestehen.

Laut der für die Leistungserbringung in der Bauwirtschaft gewöhnlich vereinbarten Önormen A 2060 bzw. B 2110 könnten Festhaltungen über Leistungserbringungen in zwei unterschiedlichen Systemen erfolgen.

Laut Önorm 2060 Abschnitt 2.10.4 seien bestimmte Aufzeichnungen über wichtige Vorkommnisse schriftlich festzuhalten. Önorm B 2110 bestimme im Abschnitt 2.7, dass derartige Aufzeichnungen entweder zu führen sind:

- in einem Baubuch, in das vom Auftraggeber die von ihm getroffenen Anordnungen und alle für die Vertragsabwicklung wichtigen Tatsachen und Feststellungen fortlaufend eingetragen werden (Abschnitt 2.7.1.1); und/oder
- in Bautagesberichten, in denen vom Auftragnehmer alle wichtigen, die vertragliche Leistung betreffende Tatsachen, wie Wetterverhältnisse, Arbeiter- und Gerätestand, Materiallieferungen, Leistungsfortschritt, Güte- und Funktionsprüfungen, Regieleistungen, sowie alle sonstigen Umstände fortlaufend festgehalten werden.

Da die Führung von Bautagesberichten bei größeren Baustellen für jeden Subunternehmer zu einem unnötigen organisatorischen Aufwand führe, wenn jeder Professionist und dessen allenfalls eingesetzte Subfirmen eigene Bautagesberichte erstellen müssten, habe sich in der Praxis die Führung eines Baubuches durch den Generalunternehmer durchgesetzt.

Die I. GesmbH habe bei den Baustellen T, S und H als Generalunternehmer gemäß vertraglicher Vereinbarung mit der F.M. GesmbH, ihrerseits Auftraggeber der Bw. ein Baubuch entsprechend Önorm 2.7.2 geführt, in welches alle Auftragnehmer, somit auch die Bw. auf der Baustelle Einsicht hätten nehmen können. Darin liege die Begründung, dass keine Bautagebücher hätten vorgelegt werden können.

Da Art und Ausmaß der Leistungsverrichtung somit im Baubuch zu verzeichnen waren und verzeichnet wurden, reiche die schriftliche Auftragserteilung durch die Bw. an Subfirmen zur Absicherung aus.

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw. zu den unterschiedlichen Vorgangsweisen der Bp. bei den angewendeten Schätzungsmethoden werde angeführt, dass diese den strengen Anforderungen des VwGH an die Voraussetzungen und an die Überprüfbarkeit von Schätzungen bei weitem nicht entsprechen würden.

Festzuhalten sei, dass das Landesarbeitsamt Wien anlässlich der Überprüfung der Baustelle H im Herbst 1993 mehrere Arbeiter aufgegriffen habe, von denen einige als Schwarzarbeiter zu qualifizieren gewesen seien.

Dies sei Ausfluss des Umstandes, dass sich diese Arbeiter zur T. OEG zusammengeschlossen hätten, um die in der ursprünglichen Fassung des § 2 AuslBG legale Möglichkeit zu nutzen, als persönlich haftende Gesellschafter Tätigkeiten zu entfalten. Nach Aufklärung durch das Landesarbeitsamt Wien über die zwischenzeitige Gesetzesänderung hätte sich die Bw. der M. Bau GesmbH bedient, um die von den Gesellschaftern der T. OEG begonnenen Arbeiten beenden zu lassen.

Wenn der Vorsteuerabzug aus Rechnungen mit dem Hinweis auf die Beschäftigung von Schwarzarbeitern aufgrund des oben geschilderten Sachverhaltes verweigert werde, sei das Ermittlungsverfahren derart mangelhaft, dass es die angefochtenen Bescheide nicht zu stützen vermöge. Die weitere Vorgangsweise der Bp., den Rechnungen für die Baustellen S und T, die zwei Jahre vor der Baustelle H betrieben worden seien, ebenfalls den Vorsteuerabzug mit dem Hinweis auf Schwarzarbeiter zu verweigern obwohl keine diesbezüglichen Ermittlungen angestellt worden seien, sei mit den Grundsätzen der österreichischen Rechtsordnung nicht vereinbar.

Über die dargestellte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 1996 entschieden.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer 1992, sowie die Kapitalertragsteuer 1992 und 1993 wurde als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung deckt sich in weiten Bereichen mit jener laut Bp-Bericht. Soweit die Bw. auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 132 BAO Bezug nahm wurde angeführt, dass § 132 BAO nicht nur Bücher und Aufzeichnungen von der Aufzeichnungspflicht umfasse, sondern auch dazugehörige Belege sowie Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien.

Soweit die Schätzungsmethode, insbesondere die 2 unterschiedlichen zu Anwendung gekommenen Methoden angezweifelt wurden wurde darauf hingewiesen, dass ein Ansatz von 50% der ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Aufwand für Schwarzarbeiter den Erfahrungen der Betriebsprüfung entspreche und sich in der Regel weitgehend mit der Wirklichkeit decke. Soweit es durch den Ansatz unterschiedlicher Rechnungsmethoden zu einem noch höheren Wahrscheinlichkeitsgrad der Erfassung der tatsächlichen Verhältnisse komme, könne dies der Betriebsprüfung nicht vorgeworfen werden, zumal die Bw. keine weiteren Angaben, wie man zu einer noch genaueren Berechnungsmethode kommen könne, vorgebracht habe.

Was den Vorwurf der Bw. betreffe, sie habe nicht untersucht, auf welche Weise dem Gesellschafter die geldwerten Vorteile zugeflossen seien wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der Feststellungen der Bp. Scheinrechnungen vorlagen woraus geschlossen werden könne, dass diese Rechnungsbeträge nicht oder nicht zur Gänze an Subfirmen bezahlt worden seien. Dass die Mehrgewinne nicht an die Gesellschafter zur Ausschüttung kamen sei nach herrschender Rechtssprechung und Lehre vom Abgabepflichtigen zu beweisen.

Die Bw. stellte am 21. März 1996 einen Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz hinsichtlich der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer jeweils für 1992 sowie der Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 1992 und 1993, dem Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 1994 und dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 1994.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner 1994 und Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 1994 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 1997 gem. § 273 BAO als unzulässig zurückgewiesen, nachdem Jahresbescheide zur Umsatzsteuer sowie Körperschaftsteuer 1994 ergangen waren.

Mit Schreiben vom 27. August 2002 erging ein Fragenvorhalt an die Bw. Diese wurde zur Beibringung von näher bezeichneten Anbotsschreiben, Kalkulationsunterlagen, Auftragschreiben udgl. aufgefordert. Desweiteren wurden Fragen hinsichtlich der Vertragsinhalte bezogen auf die Subfirmen B. Bau GesmbH bzw. M. Bau GesmbH, getrennt nach Bauvorhaben gestellt, die Vorlieferanten der B. Bau GesmbH bzw. M. Bau GesmbH der Bw. namentlich mitgeteilt,

Ergebnisse der hiezu durchgeführten Sachverhaltsermittlungen dargelegt und die Bw. zur Stellungnahme aufgefordert.

In Beantwortung des Schreibens wurde am 21. November 2002 mitgeteilt, dass gem. § 131 BAO seitens der Bw. keinerlei Verpflichtung zur Führung für über bereits im Verfahren zur Kenntnis gebrachte, darüberhinausgehende schriftliche Aufzeichnungen bestehe.

Ergänzend wurde festgehalten, dass eine Prüfung des Vorhandenseins von qualifizierten Personal von leistenden Unternehmen für die steuerliche Anerkennung der korrespondierenden Eingangsrechnungen nicht notwendig sei. Gem. § 11 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 sei bei Rechnungen die Art und der Umfang der sonstigen Leistung anzuführen. Diese Merkmale seien bei jeder Faktura überprüft und für richtig befunden worden, weshalb es zur Bezahlung gekommen sei. Die Bezahlung sei immer direkt an die Geschäftsführer der Subunternehmergesellschaften erfolgt, womit die Erfordernisse des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG erfüllt seien. Nachdem sämtliche Merkmale einer ordnungsgemäßen Rechnung wie im UStG 1994 vorgeschrieben vorliegen würden, könne der Vorsteuerabzug zu Recht in Anspruch genommen werden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde zusätzlich vorgebracht, dass aufgrund der Art der vergebenen Arten keine besondere Qualifikation hierzu erforderlich sei. Die Bw. hätte schon deshalb von einer Auftragserfüllung ausgehen können. Es könne darüberhinaus nicht davon ausgegangen werden, dass Leistungen der K + V GesmbH an die B Bau GesmbH ident mit jenen der B Bau GesmbH an die Bw. seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### *Wiederaufnahme des Verfahrens*

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter der Voraussetzung zulässig, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in

Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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

Die Feststellungen dass sich die Bw. zur Durchführung der ihr übertragenen Aufgaben weiterer Subunternehmer (B. Bau GesmbH bzw. M. Bau GesmbH) bediente, die über keine Arbeitnehmer zur Erbringung der Leistung verfügten und keine Aufzeichnungen über Art und Umfang der an sie erbrachten Leistungen vorlegen konnte stellen neue Tatsachen dar, die in der Folge zur Versagung des Vorsteuerabzuges bzw. zur Annahme verdeckter Ausschüttungen und als Konsequenz zu einem anders lautenden Bescheid führten.

Somit lag für den gesamten Prüfungszeitraum ein Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 BAO für neu hervorgekommene Tatsachen vor. Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

### *Umsatzsteuer*

Gem. § 12 Abs. 1 UStG 1994 können Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Führt der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 steuerpflichtige Lieferungen oder steuerpflichtige sonstige Leistungen aus, so ist er berechtigt und, so weit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist. Diese Rechnungen müssen – soweit nichts anderes bestimmt ist – die folgenden 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 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;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Gem. Scheiner/Kolacny/Caganek Kommentar zur Mehrwertsteuer 1994 Bd. III, § 11 Anm. 111 stellen bloße Sammelbezeichnungen oder übliche Sortimentbezeichnungen (z.B. Speisen, Lebensmittel, Textilwaren, Büromaterial, Eisenwaren, etc.) keine handelsübliche Bezeichnung dar und reichen nicht aus, um von einer zum Vorsteuer berechtigenden Rechnung iSd § 11 sprechen zu können. Derartige Angaben müssen durch weitere Angaben individualisiert werden.

Sämtliche Rechnungen der B. Bau GesmbH Bau an die Bw. sind im Sinne der angeführten gesetzlichen Formvorschriften mangelhaft. Nähere Beschreibungen über die Art der ausgeführten Leistungen sind den Fakturen nicht zu entnehmen, weshalb der Vorsteuerabzug bereits aus diesem Grund zu versagen ist.

Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass in der Rechnung *jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung erbracht hat*. Der Rechnung muss somit eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat. Daran lässt der Wortlaut des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 keinen Zweifel. Enthalten Rechnungen Namen und Anschrift eines Lieferanten, der unter dem angegebenen Namen und der angegebenen Anschrift gar nicht existiert, dann fehlt es an der Angabe und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers. (vgl. auch VwGH vom 14. Jänner 1991, 90/15/0042, VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0230)

Wie unten näher dargestellt, bestehen massive Zweifel an der Leistungserbringung der B. Bau GesmbH bzw. der M. Bau GesmbH an die Bw. Die Versagung der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus den vorgelegten Rechnungen ist Folge der dargelegten begründeten Annahme, dass die Leistungserbringung durch Schwarzarbeiter der Bw. erfolgt ist.

### *verdeckte Ausschüttung*

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Zu Schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. (§ 184 Abs. 3 BAO).

Gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttung
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen vor, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt worden wären(vgl. VwGH v. 20.9.1983, 82/14/0273).

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Gem. § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dieser Grundsatz bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der

Beweisaufnahmen (VwGH 24.3.1994, 92/16/0031; 25.9.1997, 97/16/0067). (s. Ritz BAO-Kommentar, 2. Aufl. § 167 Rz. 6)

Nach ständiger Rechtssprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.1.1995, 89/16/0186; 25.4.1996, 95/16/0244). (s. Ritz BAO-Kommentar, 2. Aufl. § 167 Rz. 8).

### *Kapitalertragsteuer*

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z. 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Die Leistungen an den Generalunternehmer I. GesmbH erfolgten über mehrere Ebenen unter Zwischenschaltung von Sub- und Subsubfirmen.

Die Bw. erhielt ihre Aufträge für zu erbringende Bauleistungen von der F.M. GesmbH und gab sie an weitere Subunternehmer (B. Bau GesmbH, M. Bau GesmbH) weiter, die sich ihrerseits weiterer Subunternehmer bedienten.

### *Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Mitwirkungspflicht:*

Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wurde von Seiten der Bp. festgestellt, dass die Bw. über keine den Fakturen entsprechenden Leistungsbeschreibungen verfüge. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn Aufträge an Subfirmen weitergegeben würden, ohne sich durch Aufzeichnungen über Art und Ausmaß der Leistungsverrichtung abzusichern.

Aufgrund dieser im Geschäftsleben ungewöhnlichen Vorgangsweise liege eine verstärkte Mitwirkungs- und Beweispflicht vor (VwGH 21.5.1975/1051/73; 18.4.1990/89/16/0204) der die Bw. nicht nachgekommen sei. Eine formell ordnungsmäßige Buchführung i.S.d. § 132 BAO sei nicht gegeben.

Die Bw. entgegnete hiezu unter Hinweis auf Stoll, dass die gemäß § 132 BAO zu führenden Bücher und Aufzeichnungen unter Bezugnahme auf § 124 BAO sich auf die gesetzlich zwingend zu führenden Bücher beschränke. Dies treffe in keiner Weise auf Bautagebücher oder Stundenaufzeichnungen zu.

Dazu ist festzuhalten, dass für die Frage, welche Unterlagen zu führen bzw. aufbewahrungspflichtig sind, die getroffene Rechtsanschauung zu kurz greift und unvollständig bleibt.

§ 132 BAO (in der für den gegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung):

'(1) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege *und, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen* sollen durch sieben Jahre aufbewahrt werden...'

Aufzubewahren sind somit nicht nur Bücher und Aufzeichnungen, sondern auch 'Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen', die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind.

Die Aufbewahrung von Anbots- bzw. Auftragschreiben sowie insbesondere Aufzeichnungen über das Ausmaß der erbrachten Leistung bei letztendlich realisierten Geschäften wird zweifelsohne diesem Erfordernis entsprechen (vgl. Ritz<sup>2</sup> Bundesabgabenordnung zu § 132 Rz. 6).

Das Fehlen entsprechender Unterlagen bzw. der allfällige Hinweis auf mündlich getroffene Vereinbarungen entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Der Hinweis, dass Bautagebücher aufgrund vertragliche Anordnung vom Generalunternehmer geführt worden seien, vermag an der Fremdunüblichkeit nichts zu ändern, würde dies doch aufgrund des Fehlens von Stundenaufzeichnungen/Aufzeichnungen der erbrachten Leistungen bedeuten, dass lediglich der Auftraggeber=(letzte) Leistungsempfänger, die I. GesmbH Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen geführt hätte und diese Aufzeichnungen Grundlage für die Kontrolle der Leistungsverrechnung gewesen seien. Eine Kontrolle der von Seiten der Subunternehmer verrechneten Leistungen wäre der Bw. mangels eigener

Unterlagen sowie entsprechend konkretisierter Aufzeichnungen in den Baubüchern der I. GesmbH nicht möglich gewesen.

Den, bereits in einem parallelen verwaltungsbehördlichen Verfahren (VwGH v. 26.6.2002, 2000/13/0013) teilweise vorgelegten Bau-Tagesberichten der I. GesmbH hinsichtlich des Bauvorhabens H ist teilweise nicht einmal die Anzahl der Arbeiter, geschweige denn zu entnehmen, welcher Firma(Subfirma) die Arbeiter angehörten. Der Vorarbeiter der F.M. GesmbH als Auftraggeberin der Bw., S.A., gab auf Befragung niederschriftlich am 13.10.1993 an, dass bestimmte auf der Baustelle H angetroffene Personen von der Bw. entsandt worden seien, ihm über weitere Subfirmen (der Bw.) nichts bekannt und ein Vorarbeiter der Bw. namens V.V. für deren Aufsicht verantwortlich gewesen sei.

Aufgrund obiger Feststellungen muss von einer fehlender formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ausgegangen werden.

Mit Vorhalt vom 27. August 2002 wurde der Bw. aufgetragen darzutun, auf welche Weise sie sich darüber versichert habe, dass die Unternehmen B. Bau GesmbH bzw. M. Bau GesmbH über eine entsprechende Anzahl fachlich ausgebildeter Arbeitnehmer verfügten, welche diese auch rechtzeitig bereitstellen konnten. In Beantwortung der Frage wurde die Ansicht vertreten, dass eine derartige Prüfung für die steuerliche Anerkennung von Rechnungen nicht notwendig sei.

Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof in der gleichen causa (Bw. betreffend Haftung für Lohnsteuer, DB...) VwGH Zl. 2000/13/0013-5 vom 26. Juni 2002 erkannt:

'Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsmäßige Auftragserfüllung erwarten ließe, verlangt werden.'

Aufgrund der vorgefundenen ungewöhnlichen Verhältnisse, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen, hat es die Bw. unter Verletzung der ihr aufgetragenen erhöhten Mitwirkungspflicht unterlassen, nähere Auskünfte über von ihr beauftragte Subunternehmer zu geben (VwGH v. 22.1.1992, 90/13/0200).

*Baustelle S*

Die Bw. rügt in ihrem Berufungsschreiben vom 29. September 1994 zunächst die Feststellungen der Bp. nach denen eine Leistungserbringung der B. Bau GesmbH hinsichtlich der Baustelle S aufgrund fehlender Dienstnehmer nicht möglich gewesen sei.

Der B. Bau GesmbH sei es freigestellt gewesen, sich ihrerseits eines Subunternehmers zu bedienen oder die Leistung von Leiharbeitskräften erbringen zu lassen. Darüberhinaus wäre es denkbar, dass die B. Bau GesmbH Arbeitnehmer beschäftige ohne ihrer Meldepflicht nach ASVG nachzukommen. In allen bezeichneten Fällen würden bei der B. Bau GesmbH keine Dienstnehmer aufscheinen, obwohl die Leistung erbracht worden sei.

Erhebungen der Behörde ergaben, dass Leistungen der B. Bau GesmbH, die den an die Bw. ausgeführten entsprechen, von einer K+V. Bau GesmbH erbracht worden sein sollen.

Im Zuge der Prüfung der B. Bau GesmbH wurden folgende Feststellungen getroffen: Die K+V BaugesmbH war an der angegebenen Adresse nicht existent. Die Geschäftsführerin der K+V BaugesmbH, M.K. war lt. Erhebungen unbekannten Aufenthaltes, eine Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen der K+V BaugesmbH ergab, dass Leistungen zwischen der B. Bau GesmbH und der K+V BaugesmbH nicht verbucht worden waren, ein Kundenkonto auf den Namen B. Bau GesmbH fehlte.

Zum Nachweis der Leistungserbringung wurde neben den Rechnungen der B. Bau GesmbH ein Werkvertrag mit der Bw. vorgelegt.

Der Werkvertrag (Umfang 1 DIN A 4 Seite) vom 5.3.1992 enthält nur wenige Regelungen, unter anderem keinen Beginn und kein definiertes Ende der Bautätigkeit.

Werkvertrag Pkt. 2 'Bereitstellung von 4 Zimmerern und 3 Bauhelfern für die Baustelle S...bis auf Widerruf.' Der Beginn der Arbeiten lt. vorliegenden Rechnungen erfolgte in der 15. Kalenderwoche, somit ca. 1 Monat nach Abschluss des Werkvertrages.

Darüberhinausgehende Unterlagen, die mit Schreiben vom 27. August 2002 angefordert wurden, wie z.B. Anbotsschreiben der F.M. GesmbH an die Bw., Kalkulationsunterlagen der Bw., ein allfälliges Auftragschreiben der F.M. GesmbH an die Bw. oder ein schriftliches Anbot der Bw. an die B. Bau GesmbH wurden nicht beigebracht.

Im Vorhalt vom 27. August 2002 wurde weiters festgehalten, dass die Generalunternehmerin I GesmbH zwar ein Bautagebuch geführt habe, die darin erstellten Aufzeichnungen jedoch

keinen Nachweis darüber erbringen würden, welche Subfirmen die Leistungen tatsächlich erbracht hätten.

Nachdem die Fakturen auf Basis erbrachter Stunden erstellt wurden, sich den Bautagebüchern derartige Informationen aber nicht entnehmen lassen, wurde desweiteren die Vorlage der Leistungsabrechnungen sowie Aufklärung über das vereinbarte Ausmaß der Leistungserbringung zwischen der B. Bau GesmbH und der Bw. verlangt. Fragen betreffend der Leistungsabnahme, Pönale- und Haftungsbestimmungen blieben unbeantwortet.

Zur Bezahlung der abgerechneten Leistungen wurde angeführt, dass diese (Barzahlung bzw. Zahlungen mittels Schecks) immer direkt an den Geschäftsführer der Bw. geleistet worden seien.

Die vorhandenen Unterlagen erschöpfen sich in Rechnungen, einen allgemein gehaltenen Werkvertrag sowie dem Hinweis, dass der Generalunternehmer (I. GesmbH) ein Bautagebuch mit Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen zu führen hätte.

Rein formell wurden die Leistungen von der K+V GesmbH geleistet. Die Ermittlungsergebnisse der Behörden bezüglich des Subsubunternehmens K+V GesmbH (an der angegebenen Adresse nicht existent, der Geschäftsführer unbekannten Aufenthaltes, Rechnungen nicht verbucht) sprechen ebenso klar wie diejenigen hinsichtlich des direkten Vorlieferanten B. Bau GesmbH (keine Buchhaltung, Geschäftsführer nicht mehr greifbar, keine Dienstnehmer) gegen die Erbringung der fakturierten Leistungen durch diese. Die Leistungserbringung durch den/die benannten Vorlieferanten konnte in keiner Weise glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen werden.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist der Zweifel der Betriebsprüfung an der Leistungserbringung durch die B. Bau GesmbH Bau berechtigt.

Da der Vorsteuerabzug von in Rechnungen ausgewiesenen Beträgen aber voraussetzt, dass jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung erbracht hat, war er zu Recht zu versagen.

Die Schlussfolgerung der Behörde, die darüberhinaus in freier Beweiswürdigung davon ausging, dass die vorliegenden Arbeiten von Schwarzarbeitern der Bw. durchgeführt worden seien, erscheinen vor dem Hintergrund der durchgeführten Sachverhaltsermittlungen stimmig.

Was die von Seiten der Bw. gerügten Kalkulationsmethoden betrifft ist darauf zu verweisen, dass die Behörde aufgrund vorliegender Rechnungen von Stundensätzen von S 100,-

entsprechend ihrer Erfahrungswerte ausging. Richtig ist, dass die Bp. sich solcherart zweier unterschiedlicher Schätzungsmethoden bedient hat. Dies findet seine Erklärung darin, dass die Bp. zur Erstellung einer möglichst präzisen Schätzung angehalten war, die (auf Stundenbasis) aufgrund mangelnder Angaben in den Rechnungen nicht bei der M. Bau GesmbH, bei der B. Bau GesmbH jedoch möglich war. Die Schätzungsmethode mit 50% des verbuchten Aufwandes, die im Rahmen der Prüfung der M. Bau GesmbH zum Zug kam, stellt ebenso auf Erfahrungswerte der Bp. ab die ihre Deckung darin finden, dass Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich kostengünstiger beschäftigt werden können. Darüberhinaus führen beide Schätzungsmethoden zu einem fast identen Ergebnis, da der lt. Bp. angenommene Stundensatz von S 100,- bei der B. Bau GesmbH im Verhältnis zum tatsächlich fakturierten Stundensatz i.H.v. S 210,- ebenfalls beinahe 50% beträgt.

In der mündlichen Verhandlung wurden Zweifel daran vorgebracht, dass die Leistungen der K + V Bau GesmbH an die B. Bau GesmbH jenen der B. Bau GesmbH an die Bw. entsprechen. Die B. Bau GesmbH erbrachte an die Bw Leistungen im Umfang von gesamt 3125,5 Stunden für den Zeitraum KW 15-28/1992. Der Behörde liegen Rechnungen der K + V Bau GesmbH an die B. Bau GesmbH über 2182 Stunden für den Zeitraum KW 15-24/1992 vor, mit denen über Leistungen an der Baustelle S abgerechnet wird. Die verrechneten Stunden der K + V Bau GesmbH für die KW 15-24 sind völlig gleich mit jenen, von der B. Bau GesmbH an die Bw. fakturierten.

Infolgedessen kann davon ausgegangen werden, dass die K + V Bau GesmbH auch Arbeiten der KW 25-28 (für die keine Rechnungen vorliegen) an der Baustelle S erbracht hat und die Leistungen K + V Bau GesmbH an die B. Bau GesmbH bzw. von dieser an die Bw. ident sind.

### *Baustelle T*

Ein weiterer Berufungspunkt betraf die Versagung von Vorsteuerbeträgen aus Rechnungen der M. Bau GesmbH bzw. deren Qualifikation als Scheinrechnungen, wobei wie bereits angeführt, 50% des verbuchten Aufwandes als verdeckte Ausschüttung qualifiziert wurden.

Bezüglich der M. Bau GesmbH wurde bereits im Bp. Bericht festgestellt, dass sie sich einer Subunternehmerin bediente (Me. Bau GesmbH), die ihrerseits über keine Arbeitskräfte verfügte.

Die Bw. rügt, dass die von der Behörde angenommene Möglichkeit im Rahmen der freien Beweiswürdigung gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende



Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich haben müsste, alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließen oder zumindest wahrscheinlicher als alle anderen möglichen Ereignisse sein sollte (VwGH 5.8.1992, 90/13/0167).

Für die M. Bau GesmbH gelten grundsätzlich die selben Überlegungen, die bereits hinsichtlich der B. Bau GesmbH getroffen wurden. Auch hier liegen keine näheren schriftlichen Angebote, Aufträge sowie kein Werkvertrag für die Übernahme der Arbeiten vor.

Es erfolgte keine Vorlage von Unterlagen, aus denen die geleisteten Arbeiten der M. Bau GesmbH hervorgehen, Angaben über vertragliche Grundlagen der Leistungserbringung, Pönalebestimmungen, Haftungsbestimmungen udgl. blieben unbeantwortet. Zur Me. Bau GesmbH wurde im Zuge einer Prüfung der M. Bau GesmbH festgestellt, dass deren alleiniger Geschäftsführer seit 3.4.1992 nicht mehr in Österreich gemeldet sei und die Me. Bau über keine Arbeitnehmer für das angegebene Projekt verfügt habe.

Auch hier verfügten weder der Sublieferant (M. Bau GesmbH) noch der Subsublieferant (Me. Bau GesmbH) über geeignetes Personal zur Erbringung der fakturierten Leistungen.

Die im Rahmen einer Geschäftsbeziehung üblicherweise erstellten Unterlagen fehlen hier (mit Ausnahme der vorgelegten Eingangsrechnungen) komplett.

#### *Baustelle H*

Zur M. Bau GesmbH befragt, gab der Geschäftsführer der Bw., N.D. auf die Frage, wer den Arbeitsfortgang der M. Bau GesmbH auf der Baustelle kontrolliert habe zu Protokoll, dass diese Subunternehmerin eigenverantwortlich gearbeitet habe. Er könne nicht sagen, wieviele Arbeiter der M. Bau GesmbH beschäftigt gewesen seien, es gäbe auch keine Stundenliste oder eine Liste der Arbeiter. Die dort tätige R.F. BauGesmbH sei ihm nicht bekannt.

Diese Aussagen stehen in Widerspruch zu den Ausführungen von S.A, dem Vorarbeiter der F.M. GesmbH vom 13.10.1993. Danach war für die Aufsicht der von der Bw. entsandten Arbeiter der Vorarbeiter der Bw., V.V. verantwortlich.

Hinsichtlich der Arbeiten zu diesem Bauvorhaben ist ein Auftragschreiben der F.M. GesmbH an die Bw. aktenkundig. Der darin erwähnte Terminplan konnte jedoch ebensowenig vorgelegt werden wie die ebenfalls darin angeführte Kalkulation.

Nachdem sich die Bw. laut diesem Schreiben dazu verpflichtet hatte, auf die Einhaltung der Bestimmungen z.B. des Ausländerbeschäftigungsgesetzes zu achten, blieb die sich daraus

ergebende und im Vorhalt gestellte Frage, wie und von wem die Einhaltung dieser Vorschriften überprüft worden sei, ebenfalls unbeantwortet. Z.D. gab als Bevollmächtigter der M. Bau GesmbH und Kontaktperson zur Bw. bekannt, dass von ihm geführte Aufzeichnungen hinsichtlich der auf den Baustellen beschäftigten Arbeiter existiert hätten jedoch weggeworfen worden seien.

Laut Angaben der Bw. waren an dieser Baustelle zunächst Arbeiter der T. OEG tätig. Nach Bekannt werden der fehlenden arbeitsmarktbehördlichen Genehmigungen der Arbeiter ließ man die von der T. OEG begonnenen Leistungen durch die M. Bau GesmbH fertigstellen. Ungewöhnlich daran ist schon der Umstand, dass die T. OEG für wenn auch geringfügig erbrachte Leistungen nicht honoriert wurde wie aus dem Berufungsschreiben hervorgeht.

Im Zuge der Kontrolle des Landesarbeitsamtes Wien wurden mehrere Arbeiter (N.M., D.R., V.B.) ohne Beschäftigungsbewilligung angetroffen und lt. niederschriftlichen Aussagen von M.M. (Arbeitnehmer der Bw.) bzw. S.A. (Vorarbeiter von F.M. GesmbH) festgestellt, dass diese der Bw. angehören bzw. von dieser entsandt worden seien. Darüberhinaus gab S.A. bekannt, dass ihm über eine weitere Subfirma nichts bekannt und wie bereits oben erwähnt, für die Aufsicht der Vorarbeiter der Bw., V.V. verantwortlich gewesen sei.

Festgestellt wurde, dass die Bw. für mehrere vom Landesarbeitsamt Wien angetroffene Schwarzarbeiter zunächst selbst vergeblich um eine Arbeitsbewilligung angesucht hatte (u.a. N.M., V.B.).

Wenn nun der Geschäftsführer der Bw., N.D. niederschriftlich am 23.3.1994 bekanntgab, dass er der Meinung war, dass diese Arbeiter berechtigt gewesen wären, die Arbeit aufzunehmen steht diese Aussage mit dem Ergebnis der behördlichen Ermittlungshandlungen, nach der die Bw. in einigen Fällen (s.o.) kurz zuvor für ebendiese Arbeiter um Arbeitsgenehmigungen angesucht hatte und diese abgewiesen worden waren in Widerspruch und ist ein deutliches Indiz dafür, dass die Bw. trotz Kenntnis fehlender Beschäftigungsbewilligungen Schwarzarbeiter beschäftigte.

Die Arbeiten wurden formell von der M. Bau GesmbH an die R.F. GesmbH weitergegeben. Ermittlungen hinsichtlich der R.F. GesmbH ergaben, dass diese Gesellschaft keine Dienstnehmer beschäftigte, der Geschäftsführer seit 1992 nicht auffindbar und der Firmensitz nicht existent war.

Diese behördlichen Feststellungen, aber auch die mangelnde Mitwirkungspflicht der Bw. lassen es als ungleich wahrscheinlicher erscheinen, dass die erbrachten Arbeiten nicht von der

M. Bau GesmbH oder deren beauftragten Subunternehmern ausgeführt wurden, weshalb der Vorsteuerabzug zu versagen war. Die dargelegten Umstände sprechen geradezu modellhaft für die ungerechtfertigte Lukrierung steuerlicher Vorteile der Bw. durch Beschäftigung von Schwarzarbeitern. Die Annahme einer verdeckte Ausschüttung erfolgte solcherart zu Recht.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensverminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft - zu Unrecht - vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Alleiniger Anteilsinhaber und zugleich Geschäftsführer der Bw. war N.D.

Wenn nun die Bw. bemängelt, die Behörde habe es unterlassen, Feststellungen hinsichtlich des Rückflusses der von den Subfirmen vereinnahmten Beträgen getroffen zu haben ist dem zu entgegen, dass die Zurechnung einer als verdeckte Ausschüttung erkannte Vorteilszuwendung grundsätzlich an den (die) Anteilsinhaber erfolgt. Sollten die Vorteilszuwendungen einer anderen Person zugeflossen sein, so hat es die Bw. unterlassen, diese Person zu benennen. Die Bw. hat es u.a. auch unterlassen, Fragen über die Empfänger der bar bezahlten Rechnungen zu beantworten. Es ist daher nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde von einem Geldtransfer von der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausging und die Bw. für die Nichteinbehaltung und Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer haftbar machte.

Die Berufung gegen die Feststellung des Vorliegens verdeckter Gewinnausschüttungen sowie deren Zurechnung an den Gesellschafter N.D. war infolgedessen abzuweisen.

Wien, 19. August 2003