



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XYZ X-Y-Z GmbH, PLZ1 Ort1, Astraße Nr, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch Amtsvertreter, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 3/2011 und 4,5/2011, sowie gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 sowie betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 3/2011 und 4,5/2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 werden als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden diese angefochtenen Bescheide abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deren Unternehmensgegenstand unter anderem die Schlosserei, die Überlassung von Arbeitskräften und Montagen aller Art ist. Die Bw. ermittelt ihren Gewinn für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Der Bilanzstichtag ist der 31. März.

Im Jahr 2011 fand bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) statt. In dem dazu am 8. November 2011 erstellten Bericht hielt die Prüferin Folgendes fest:

"TZ 1 Hausdurchsuchung – Protokoll Beschuldigtenvernehmung"

Bei der Abgabepflichtigen und den Gesellschaftern bzw. Geschäftsführern, SZ und TR, hat am 21. Juni 2011 eine Hausdurchsuchung durch die Steuerfahndung [...] stattgefunden. Im Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung vom 21. Juni 2011 hat Herr SZ u.a. folgende Angaben gemacht: Ich habe in meiner Funktion als Geschäftsführer der Firma XYZ X-Y-Z - GmbH Subunternehmen beauftragt, Arbeitsleistungen zu erbringen. Glaublich hat es damit begonnen, dass ich im Wirtschaftsjahr 2008 die Firma TI Bau GmbH beauftragt habe, Bauleistungen zu erbringen. Im Zusammenhang mit dieser Firma wurden von Seiten der Firma TI Bau tatsächlich Arbeitsleistungen erbracht. Ich glaube auch, dass es bei den ersten Rechnungen der Firma BE Bau GmbH und WE GmbH tatsächlich von Arbeitsleistungen von Seiten dieser Firmen gekommen ist. In weiterer Folge wurde ich gedrängt, die Rechnungen der Subunternehmer im Voraus und bar zu begleichen. Weiters wurde mir angeboten, dass Aufwandsrechnungen geliefert werden könnten, ohne dass Arbeitsleistungen erbracht werden. Den Vorschlag habe ich angenommen, und habe bei Bedarf derartige Scheinrechnungen, denen keine Arbeitsleistung zu Grunde lag, verlangt und auch bekommen. Als Gegenleistung hatte ich eine Provision zwischen 20 % und 30 % der Bruttoscheinrechnungssumme zu bezahlen. Die Vorgehensweise war dermaßen, dass nach dem Erhalt der Rechnung zeitgleich bei Übergabe der Rechnung bzw. anfangs noch vor Erhalt der Rechnung die Gegenleistung (Provision) in bar beglichen wurde. Ich entnahm der Firmenkasse bzw. dem Firmenbankkonto den Bruttorechnungsbetrag und verwendete diesen zum einen für die Begleichung der oben erwähnten Provision, zum anderen für die Begleichung der Überstunden der Mitarbeiter der Firma XYZ GmbH. Die Mitarbeiter bestätigten zum Teil den Erhalt der Beträge als Vorschusszahlungen. Ich schätze aus meiner Erinnerung heraus, dass es sich hierbei im gesamten Zeitraum ab dem Wirtschaftsjahr 2008 bis dato um einen Betrag in Höhe von rund € 300.000,-- bis € 350.000,-- gehandelt hat. Nach Erhalt der Eingangsrechnung der Firma SE [...] GmbH vom 11. März 2011 über € 9.180,-- (brutto 20 % USt) gebe ich an, dass es sich auch bei dieser Rechnung um eine Scheinrechnung handelt, welche wie beschrieben abgehandelt wurde. Das heißt, dass auch im Jahr 2011 Scheinrechnungen in das Rechenwerk der Firma XYZ GmbH aufgenommen wurden. Wenn über einen längeren Zeitraum keine Scheinrechnungen von mir angefordert wurden, bin ich telefonisch kontaktiert worden, ob ich derartige Leistungen anderweitig beziehe. Es wurde weiters zum Ausdruck gebracht, dass das Konsumieren von Scheinrechnungen von anderen Firmen persönliche Konsequenzen nach sich ziehen würde. Für den Abruf der Scheinrechnungen bin ich allein verantwortlich. Ich lege Wert auf die Feststellung, dass die durch die Scheinrechnungen frei gewordenen Barmittel ausschließlich zur Mitarbeiterentlohnung verwendet worden sind und ich mich nicht persönlich bereichert habe.

Am 20. Juni 2011 hat eine weitere Einvernahme durch die Steuerfahndung [...] stattgefunden, im Zuge welcher der Beschuldigte SZ die Erstaussage abschwächte, in dem er behauptete, es handle sich nicht ausschließlich um Scheinrechnungen, sondern dass auch tatsächlich Arbeitsleistungen durch die rechnungslegenden Firmen erbracht worden seien, und von den Firmen über das Leistungsentgelt hinausgehend überhöhte Rechnungen gelegt worden seien.

Im weiteren Prüfungsverlauf hat der geschäftsführende Gesellschafter SZ mehrmals vorgebracht, dass eigentlich gar keine Scheinleistungen verrechnet worden seien, und den verrechneten Kosten tatsächliche Leistungen gegenüber gestanden seien. Die seinen Ausführungen dienlichen nachträglich erstellten und vorgelegten "Leistungsnachweise" werden seitens der BP weder als glaubhaft noch als konkret bewiesen angesehen. Beispielfhaft konnte zu keinem einzigen Arbeitsauftrag, welcher von der BP als Scheinleistung eingestuft wird, der Gegenbeweis einer tatsächlichen Leistung erbracht werden.

Ausführungen zu Punkt 1 und 2 der Niederschrift vom 2. November 2011

TZ 2 Vorsteuer Scheinrechnungen

TZ 3 Schätzung gemäß § 184 BAO – Provision, Fremdleistungen, Schwarzlöhne, Nachforderung GPLA

TZ 4 Verdeckte Gewinnausschüttung

Im Zuge der Prüfung wurden sämtliche Rechnungen über Fremdleistungen (siehe Beilage 2 zur Niederschrift vom 2. November 2011) hinsichtlich Geschäftsabwicklung, Leistungsnachweis, Zahlungsmodalität etc. überprüft. Festgestellt werden konnte, dass es ausnahmslos für alle Rechnungen weder ein Angebot noch ein Auftragsschreiben gibt. Leistungsnachweise – wie z.B. detaillierte Leistungsverzeichnisse bzw.

Stundenaufzeichnungen konnten in keinem einzigen Fall vorgelegt werden. Ausdrücklich wird festgehalten, dass zu keinem einzigen Geschäftsfall ein Schriftverkehr vorgelegt werden konnte. Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte ausschließlich in bar. Laut vorgelegten Rechnungen haben alle Firmen ihre Geschäftsadresse in Wien. Es wurden in allen Rechnungen Bauleistungen verrechnet. Im Detail wurden zu den einzelnen Firmen Feststellungen getroffen und werden beispielsweise angeführt:

Firma OR [.....] GmbH, Firma WE GmbH, Firma IC Bau GmbH: Rechnungen wurden an die Abgabepflichtige zu einem Zeitpunkt ausgestellt, obwohl über das Vermögen dieser Firmen bereits das Konkursverfahren eröffnet war.

Firma NI [...] GmbH, Hoch- u. Tiefbau, Firma BE [...] GmbH, Firma DU [...] GmbH: Das Ausstellungsdatum der Rechnungen liegt nur wenige Tage vor der Konkurseröffnung.

Firma TP Bau GmbH: Der Geschäftsführer ist seit August 2008 nicht mehr in Österreich aufhältig und das Unternehmen unauffindbar (Rechnungen von September und Oktober 2008).

DU [...] GesmbH: An der angegebenen Geschäftsadresse existiert keine Firma.

XE [...] GmbH: Kein Firmensitz an der angegebenen Geschäftsadresse.

Die Firmen (laut Beilage 2 der Niederschrift vom 2. November 2011) wurden von den zuständigen Finanzämtern als steuerliche Scheinsubjekte eingestuft bzw. hat von Firmen eine Abgabenleistung im Zusammenhang mit den behaupteten Leistungserbringungen nicht erfolgt. Des Weiteren wurde von den zuständigen Finanzämtern auch festgestellt, dass keine tatsächlichen Firmensitze bzw. Büros vorlagen, die "leere Hülse" der Firma XE von mafiösen Hintermännern als Scheinfirma missbraucht wurde und denselben Kreis auch die Firma TP - Bau GmbH angehört. Selbstredend fehlt bei den angeführten Firmen jegliche Steuerleistung, woraus folgt, dass die vom geprüften Unternehmen als Vorsteuer begehrte Umsatzsteuer in keinem Fall abgeführt wurde. Dieses beispielhaft angeführte Betrugsszenario gilt für alle angeführten Scheinfirmen.

Im Zusammenhang mit den angeblichen Provisionszahlungen für die Ausstellung von Scheinrechnungen in Höhe von 20 % bis 30 % der Bruttoscheinrechnungssumme (Aussage des Herrn SZ am 21. Juni 2011) wird auf die Zeugenaussage des CR – Aktenvermerk vom 21. Februar 2011 der Steuerfahndung Wien – hingewiesen.

Demnach seien für die Ausstellung von Scheinrechnungen bei derartigen dubiosen Unternehmen auch regelmäßig gegen Provisionszahlungen von 3 maximal 12 % der Rechnungssumme fingierte Rechnungen (Scheinrechnungen) für andere Unternehmen zur Vortäuschung eines realen Geschäftes, somit gewinnmindernd und steuerverringern den Geschäftsaufwand, ausgestellt worden.

In Anlehnung an diese Vorgangsweise wird seitens der BP der Provisionsaufwand im Ausmaß von 12 % der Bruttorechnungssumme begrenzt. Der vom geschäftsführenden Gesellschafter

SZ behauptete, über dieses Ausmaß hinausgehende Provisionsaufwand – rund 12 % - von der BP nicht anerkannt, sondern als persönlichen Vorteil, somit als verdeckte Gewinnausschüttung an den geschäftsführenden Gesellschafter SZ – direkt zugerechnet. Obwohl im Einzelnen nicht ausreichend nachgewiesen, wird von der BP in Anbetracht der vom Unternehmen glaubhaft in Anspruch genommenen Fremdleistungen ein Betrag von € 267.000,-- (rund ein Drittel der Bruttorechnungssumme) im Schätzungswege gemäß [§ 184 BAO](#) als Betriebsausgabe anerkannt. Eine Vorsteuerschätzung für diesen Aufwand ist rechtlich nicht zulässig, weil es sich um Bauleistungen gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) handelt, wonach die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, und auch sonst die formellen und rechtlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben sind. Aufgrund der Feststellungen der gleichzeitig abgewickelten Prüfung GPLA AB-Nr. 1 werden im Hinblick auf die dort getroffenen Prüfungsfeststellungen die ausbezahlten Schwarzlöhne sowie die aufgrund der GPLA ergebenden Nachforderung gewinnmindernd berücksichtigt."

Das in den Akten einliegende Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des

Geschäftsführers der Bw., SZ vom 21.6.2011 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„...Ich habe in meiner Funktion als Geschäftsführer der Firma XYZ X-Y-Z -GmbH Subunternehmen beauftragt, Arbeitsleistungen zu erbringen. Glaublich hat es damit begonnen, dass ich im Wirtschaftsjahr 2008 die Firma TI Bau GmbH beauftragt habe, Bauleistungen zu erbringen. Im Zusammenhang mit dieser Firma wurden von Seiten der Fa. TI Bau tatsächlich Arbeitsleistungen erbracht. Ich glaube auch, dass es bei den ersten Rechnungen der Fa. BE Bau GmbH und WE GmbH tatsächlich zu Arbeitsleistungen von Seiten dieser Firmen gekommen ist. Die ersten Rechnungen wurden glaublich per Banküberweisung beglichen.

In weiterer Folge wurde ich gedrängt, die Rechnungen der Subunternehmer im Voraus und bar zu begleichen. Weiters wurde mir angeboten, dass Aufwendungen geliefert werden könnten, ohne dass Arbeitsleistungen erbracht worden wären. Den Vorschlag habe ich angenommen und habe bei Bedarf derartige Scheinrechnungen, denen keine Arbeitsleistung zugrunde lag, verlangt und auch bekommen. Als Gegenleistung hatte ich eine Provision zwischen 20% und 30% der Bruttoscheinrechnungssumme zu bezahlen. Wenn mir die Namen bestimmter Firmen vorgehalten werden, kann ich mich auf die einzelnen Namen nicht mehr erinnern. Nach Abschluss der Erhebungen bin ich gerne bereit, zu den fraglichen Aufwandsrechnungen Stellung zu nehmen.

Die Vorgehensweise war dermaßen, dass nach dem Erhalt der Rechnung zeitgleich bei Übergabe der Rechnung bzw. anfangs noch vor Erhalt der Rechnung die Gegenleistung (Provision) in bar beglichen wurde. Ich entnahm der Firmenkasse bzw. dem Firmenbankkonto den Bruttorechnungsbetrag und verwendete diesen zum einen für die Begleichung der oben erwähnten Provision, zum andern für die Begleichung der Überstunden der Mitarbeiter der Fa. XYZ GmbH. Die Mitarbeiter bestätigten zum Teil den Erhalt der Beträge als Vorschusszahlungen. Ich schätze aus meiner Erinnerung heraus, dass es sich hierbei im gesamten Zeitraum ab dem Wirtschaftsjahr 2008 bis dato um einen Betrag iHv rund € 300.000,- – 350.000,- gehandelt hat. Im noch abzuführenden Prüfungsverfahren bin ich bereit, zu jeder fraglichen Fremdleistungsrechnung Stellung zu nehmen.

Nach Vorhalt der Eingangsrechnung der Fa. SE [...] GmbH vom 11.3.2011 über € 9.180,- brutto (incl. 20% MWSt) gebe ich an, dass es sich auch bei dieser Rechnung um eine Scheinrechnung handelt, welche wie beschrieben abgehandelt wurde. Das heißt, dass auch im Jahr 2011 Scheinrechnungen in das Rechenwerk der Fa. XYZ GmbH aufgenommen wurden...."

Das Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung mit SZ vom 20.7.2011 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Zur Sache gibt der Beschuldigte an:

Zum Tatverdacht, nämlich durch die Erfassung von Scheinrechnungen im buchhalterischen Rechenwerk der XYZ X-Y-Z GmbH zu Unrecht Vorsteuern für die XYZ X-Y-Z GmbH lukriert und die solcherart verfügbar gemachten Barmittel für die Mitarbeiterentlohnung (Überstunden) verwendet zu haben, möchte ich meine Aussage vom 21.6.2011 wie folgt ergänzen:

Eingangs möchte ich vorbringen dass es sich nicht ausschließlich um Scheinrechnungen handelte sondern dass auch tatsächlich Arbeitsleistungen durch die rechnungslegenden Firmen erbracht wurden und von den Firmen über das Leistungsentgelt hinausgehend überhöhte Rechnungen gelegt worden sind.

Frage:

Haben Sie sich von den leistenden Firmen Angebote eingeholt und können Sie diese vorlegen?

Antwort:

Die Anbotslegung erfolgte mündlich. Die Verantwortlichen der auftragnehmenden Fremdleistungsfirmen haben sich die zu leistende Arbeit besichtigt und an Ort und Stelle

wurde mit dem Verantwortlichen der Fremdleistungsfirmen pauschal ein bestimmter Betrag vereinbart.

Frage:

Wer war zum Beispiel der Verantwortliche der Firma SE [...] GmbH welcher sich im März 2011 die Gegebenheiten bezüglich der Bauvorhaben Ort2 und Ort3 besichtigt und ein mündliches Anbot gelegt hat?

Antwort:

Das kann ich adhoc nicht beantworten. Ich werde in meinem Büro nachsehen.

Anmerkung:

Der Beschuldigte begibt sich in sein Büro und legt nach einiger Zeit einen Firmenbuchauszug der Fa. SE GmbH, eine Kopie des Personalausweises von Geschäftsführer MIKa, eine Abfrage zur Überprüfung der UID-Nummer und einen HFU-Auszug vor. Die diesbezüglich von Anschlussnummer Nr2 eingelangte Faxnachricht vom 31.3.2011 wird vom Beschuldigten zur Verfügung gestellt.

Antwort:

Der Geschäftsführer der Fa. SE [...] GmbH MIKa war es jedenfalls nicht. An den Namen des Firmenverantwortlichen welcher die Baustellen besichtigt hat kann ich mich nicht erinnern. Ich könnte die Person nur bei direkter Gegenüberstellung oder anhand eines Lichtbildes erkennen.

Frage:

Sie haben im Zeitraum März 2011 bis Mai 2011 an den Verantwortlichen der Firma SE [...] GmbH in Teilbeträgen einen Gesamtbetrag von € 94.260,-- in bar ausbezahlt: Wem und bei welchen Gegebenheiten haben Sie diese Beträge ausbezahlt.

Antwort:

An wen die Auszahlung erfolgte weiß ich nicht mehr. Es handelte sich um eine männliche Person. Die Geldübergabe erfolgte auf den Baustellen in Ort4, in Ort5 Ort6, Ort7 in Bundesland1. Es war üblich zwischendurch und nach erbrachter Arbeitsleistung zu bezahlen.

Frage: Wie haben Sie sich abgesichert, dass die bar ausgehändigten Beträge tatsächlich in den Verfügungsbereich der Fa. SE [...] GmbH gelangten?

Antwort:

Der Verantwortliche der Fa. SE [...] GmbH hatte eine Rechnung über den jeweiligen Betrag mit dem Vermerk "Betrag dankend erhalten" bei sich. Diese Rechnung wurde mir nach erfolgter Barzahlung ausgehändigt. Einen Anruf bei der Fa. SE [...] GmbH um zu überprüfen ob der jeweilige Betrag bei der Fa. SE GmbH eingelangt ist, habe ich nicht vorgenommen.

Frage:

Wurden Sie vor der Bezahlung von Teilrechnungen vom Rechnungsbetrag telefonisch in Kenntnis gesetzt?

Antwort:

Nein ich wurde nicht benachrichtigt.

Frage:

Wie wussten Sie dann welcher Geldbetrag mitzubringen war?

Antwort:

Dies wurde vorab bei der Baustellenbesichtigung festgelegt.

Frage:

Sie bezahlten die Fremdleistungsfirmen in bar ohne dass Sie sich von der Qualität der geleisteten Arbeit überzeugen konnten. Im Falle unbarer Bezahlung hätten Sie im Falle der Feststellung von Mängeln Beträge zurückbehalten können. Wie hätten Sie bei Ihrer Vorgangsweise gegenüber diesen Firmen Gewährleistungsansprüche geltend gemacht?

Antwort:

Ich überzeugte mich schon von der geleisteten Arbeit. Ich habe öfter die Baustellen besichtigt. Ich hätte aber keine Gewährleistungsansprüche oder einen Haftrücklass geltend machen können.

Wenn mir meine Aussage vom 21.6.2011 vorgehalten wird, wonach ich pro Scheinrechnung zwischen 20 und 30% Provision zu bezahlen hatte und nach dem Inhalt meiner heutigen Aussage von den Fremdleistungsfirmen sowohl tatsächliche Leistungen als auch überhöhte Rechnungen fakturiert wurden stellt sich die Frage nach der Berechnungsgrundlage für die Provision. Der Bargeldbedarf umfasste sowohl die Begleichung der Rechnung als auch die Provision.

Frage: Wie konnte für Sie im Voraus nachvollziehbar Ihr Bargeldbedarf für die Rechnungs- und die Provisionsbegleichung ermittelt werden?

Antwort:

Im Zuge von Baustellenbesichtigungen wurde von den Firmenverantwortlichen bekanntgegeben welcher Betrag für die tatsächliche Arbeitsleistung und welcher Betrag auf die erhöhte Rechnungslegung entfällt. Die Provision musste von der überhöhten Rechnungslegung bezahlt werden und war mir demnach vorher bekannt.

Frage:

Beispielhaft wurde, um Ihnen die Erinnerung zu erleichtern die Fa. SE GmbH vorgehalten. War die geschilderte Vorgehensweise im Ablauf bei allen Fremdleistungsfirmen gleich?

Antwort:

Der Ablauf war bei allen fraglichen Fremdleistungsfirmen ähnlich.

Dem Beschuldigten wird ein Lichtbild des HiDr vorgelegt:

Frage: Kennen Sie die darauf abgebildete Person?

Antwort:

Nein, diese Person habe ich nie gesehen.

Frage:

Laut Ermittlungsergebnissen hat HiDr im Juni 2010 mit der Rufnummer TelNr1 welche der Fa. XYZ X-Y-Z GmbH zuzurechnen ist kommuniziert. Wer verfügte im Zeitraum Juni 2010 über das Mobiltelefon mit der erwähnten Rufnummer?

Antwort:

Unser Arbeitnehmer ChCh

Frage:

Herr ChCh war in der Zeit vom 1.1.2009 bis 26.4.2011 bei der Fa. XYZ X-Y-Z GmbH beschäftigt. In diesem Zeitraum wurde diesem das Mobiltelefon mit der Nummer TelNr1 zur Verfügung gestellt und ChCh wurde von der XYZ GmbH entlohnt.

Was war das Aufgabengebiet des ChCh ?

Antwort:

ChCh hatte die Aufgabe Aufträge an Land zu ziehen. ChCh war aber darin nicht sehr erfolgreich.

Frage: Warum wurde Ch trotzdem ca. zweieinhalb Jahre beschäftigt und entlohnt? Antwort: Ch war sehr redegewandt und stellte immer wieder Aufträge in Aussicht. Dann wurde unsererseits auf ihn vergessen und bis 26.4.2011 keine Kündigung ausgesprochen.

Frage: Wie wurde das durch die Einbuchung überhöhter Aufwandsrechnungen verfügbar gemachte Bargeld verwendet?

Antwort:

Für die Überstundenabgeltung an die Mitarbeiter.

Im Zuge der Durchsuchung am 21.6.2011 wurden Belege vorgefunden, welche dokumentieren, dass Ihrerseits am 15.6.2011 eine Bankverbindung bei der "ausländischeBank" eröffnet wurde.

Frage: Aus welchem Grunde wurde von Ihnen diese Bankverbindung eröffnet?

Antwort:

Meine Firma XYZ in Land1 hat die Abbaurechte an einem Bergbau in Ort8/Land1 zugesprochen erhalten. Für diesen Abbau sind Maschinen erforderlich. Der Ankauf dieser Maschinen soll über dieses Konto finanziert werden. Das Konto ist derzeit auf Null. Eine Besicherung dieses Kontos ist derzeit noch nicht gegeben.

Ergänzung zum Protokoll:

Sie haben laut Buchhaltungsbelegen im Zeitraum März bis Mai 2011 an Verantwortliche der Fa. SE [...] GmbH wie schon erwähnt eine Summe von € 94.060,-- bezahlt.

Frage: Wieviel haben Sie für tatsächlich erbrachte Leistung und Provision an Verantwortliche der Firma SE GmbH bezahlt?

Antwort:

Dazu kann ich keine genaue Antwort geben. Ich habe keine Mitschrift geführt. Ich werde versuchen es zu eruieren, indem ich "schaue", was geleistet wurde. Im übrigen bin ich nicht mehr bereit, ein weiteres Protokoll zu unterfertigen. "

Über die anlässlich der Außenprüfung abgehaltene Schlussbesprechung wurde eine Niederschrift aufgenommen und darin auf zwei Beilagen verwiesen. Die erste Beilage zur Niederschrift hat (auszugsweise) folgenden Inhalt:

Schlussbesprechung 02.11.2011								
1. ER Fremdleistungen – lt. beiliegender Tabelle								
a) Kein VSt-Abzug weil Bauleistungen, wonach gem. § 19 Abs.1a UStG 1994 die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht								
b) Kein VSt-Abzug, weil Scheinrechnung – keine Leistung ausgeführt								
c) Kein VSt-Abzug, weil der Unternehmer wissen musste, dass USt nicht abgeführt wird - § 12(1)1 UStG 1994 vorletzter und letzter Satz								
d) Kein VSt-Abzug, weil mangelnde Leistungsbeschreibung								
e) Firmensitze der leistungserbringenden Firmen nur virtuell und nicht tatsächlich								
	Prüfungszeitraum 2007/2008		Prüfungszeitraum 2008/2009		Prüfungszeitraum 2009/2010		Prüfungszeitraum 2010/2011	
Fremdleistungen	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%
OR [...] GmbH	37.550,00	7.510,00						
WE [...] GmbH	16.000,00	3.200,00						
NI [...] GmbH	34.000,00	6.800,00						
IC Bau GmbH	8.800,00	1.760,00						
BE [...] GmbH	9.560,00	1.912,00						
DU [...] GmbH			26.160,00	5.232,00				
CN-R-GmbH			33.100,00	6.620,00				
PL-Bau-GmbH			21.340,00	4.268,00				
RT[...] GmbH			54.135,00	10.827,00				
XE [...] GmbH					99.024,00	19.804,80		
OM GmbH					31.100,00	6.220,00		
SO. E GmbH					43.880,00	8.776,00		
AL [...] GmbH							50.100,00	10.020,00

AM GmbH							46.866,67	9.373,33
OM GmbH							90.900,00	18.180,00
SE [...] GmbH							14.550,00	2.910,00
	105.910,00	21.182,00	134.735,00	26.947,00	174.004,00	34.800,80	202.416,67	40.483,33
Summe gesamt netto 20%	681.065,67							
Summe VSt 20%	136.213,13	Nichtabzugsfähig lt. BP						
Summe brutto	817.278,80							
Ertragsteuerliche Auswirkung:		Schätzung gem. § 184 BAO						
Gesamter Zeitraum:								
Scheinrechnungen brutto		817.000,00	brutto					
Davon lt. BP gesch. gem. § 184 BAO:								
Provision rd. 12 %		100.000,00	nicht abzugsfähig als BA					
Tats. Fremdleistung an Dritte – geschätzt lt. BP		267.000,00	Geschätzt als BA lt. BP					
Auszahlung Schwarzlöhne – geschätzt lt. BP		350.000,00	Lt. GPLA					
VGA lt. BP		100.000,00	Gewinnerhöhung lt. BP					
KEST 25 %		25.000,00						
Verteilung auf Prüfungs-Nachschaujahre:		2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	Summe	
Fremdleistung – brutto Basis		127.100,00	161.700,00	208.800,00	242.900,00	76.800,00	817.300,00	
1. Provision keine Anerkennung als BA		16.000,00	20.000,00	26.000,00	29.000,00	9.000,00	100.000,00	
2. Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP		16.000,00	20.000,00	26.000,00	29.000,00	9.000,00	100.000,00	
3. Nachforderung – GPLA-Prüfung		-53.594,00	-63.056,00	-81.600,00	-71.400,00	-30.600,00	-300.250,00	
Gewinnänderung gesamt		-21.594,00	-23.056,00	-29.600,00	-13.400,00	12.600,00	100.250,00	
VGA – Zuteilung auf Kalenderjahre		8-12/07	1.1.-31.12.08	1.1.-31.12.09	1.1.-31.12.10	1.1.-31.5.11		
		10.000,00	21.000,00	24.500,00	28.250,00	16.250,00	100.000,00	

In der Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung werden folgende Rechnungen aufgelistet:

DATUM	SOLL	VST	
31.8.2007	7.550,00	1.510,00	OR [...] GMBH
18.09.2007	7.450,00	1.490,00	OR [...] GMBH
24.09.2007	8.350,00	1.670,00	OR [...] GMBH
28.09.2007	14.200,00	2.840,00	OR [...] GMBH
30.10.2007	16.000,00	3.200,00	WE GMBH
16.11.2007	19.000,00	3.800,00	NI GMBH
14.01.2008	15.000,00	3.000,00	NI GMBH
18.02.2008	4.250,00	850,00	IC GMBH
27.02.2008	4.550,00	910,00	IC GMBH
25.03.2008	5.260,00	1.052,00	BE GMBH
28.03.2008	4.300,00	860,00	BE GMBH
13.06.2008	10.660,00	2.132,00	DU GmbH
26.06.2008	15.500,00	3.100,00	DU GmbH
08.07.2008	12.083,33	2.416,67	CN -R GesmbH

15.07.2008	15.000,00	3.000,00	CN -R GesmbH
18.07.2008	6.016,67	1.203,33	CN -R GesmbH
12.09.2008	7.000,00	1.400,00	PL -Bau-GmbH
12.09.2008	6.000,00	1.200,00	PL -Bau-GmbH
16.10.2008	6.280,00	1.256,00	PL -Bau-GmbH
30.10.2008	2.060,00	412,00	PL -Bau-GmbH
27.11.2008	14.895,00	2.979,00	RT -GmbH
09.12.2008	10.910,00	2.182,00	RT -GmbH
03.01.2009	9.537,00	1.907,40	RT -GmbH
03.01.2009	11.500,00	2.300,00	RT -GmbH
14.01.2009	7.293,00	1.458,60	RT -GmbH
10.04.2009	7.161,00	1.432,20	XE GmbH
17.04.2009	6.200,00	1.240,00	XE GmbH
30.04.2009	8.990,00	1.798,00	XE GmbH
08.05.2009	7.161,00	1.432,20	XE GmbH
15.05.2009	6.727,00	1.345,40	XE GmbH
29.05.2009	14.074,00	2.814,80	XE GmbH
25.06.2009	5.611,00	1.122,20	XE GmbH
17.08.2009	14.700,00	2.940,00	XE GmbH
31.08.2009	12.200,00	2.440,00	XE GmbH
09.09.2009	16.200,00	3.240,00	XE GmbH
24.11.2009	12.180,00	2.436,00	SO . E GmbH
11.12.2009	14.500,00	2.900,00	SO . E GmbH
23.12.2009	17.200,00	3.440,00	SO . E GmbH
04.02.2010	14.550,00	2.910,00	OM GMBH
15.02.2010	4.050,00	810,00	OM GMBH
15.03.2010	12.500,00	2.500,00	OM GMBH
01.04.2010	14.000,00	2.800,00	OM GMBH
04.05.2010	12.000,00	2.400,00	OM GMBH
15.05.2010	14.500,00	2.900,00	OM GMBH
02.06.2010	19.500,00	3.900,00	OM GMBH
14.07.2010	9.800,00	1.960,00	OM GMBH
15.07.2010	6.000,00	1.200,00	OM GMBH
29.07.2010	8.500,00	1.700,00	OM GMBH
29.07.2010	6.600,00	1.320,00	OM GMBH

24.09.2010	13.000,00	2.600,00	AL GmbH
04.10.2010	17.500,00	3.500,00	AL GmbH
18.10.2010	5.100,00	1.020,00	AL GmbH
05.11.2010	14.500,00	2.900,00	AL GmbH
03.12.2010	8.700,00	1.740,00	AM GmbH
13.12.2010	21.666,67	4.333,33	AM GmbH
14.12.2010	4.500,00	900,00	AM GmbH
16.12.2010	12.000,00	2.400,00	AM GmbH
11.03.2011	7.650,00	1.530,00	SE GmbH
31.03.2011	6.900,00	1.380,00	SE GmbH
08.04.2011	15.600,00	3.120,00	SE GmbH
26.04.2011	10.500,00	2.100,00	SE GmbH
29.04.2011	4.100,00	820,00	SE GmbH
06.05.2011	8.300,00	1.660,00	SE GmbH
27.05.2011	11.000,00	2.200,00	SE GmbH
27.05.2011	14.500,00	2.900,00	SE GmbH
	681.065,67	136.213,13	

Auf Basis ihrer Feststellungen versagte die Betriebsprüfung folgenden Beträgen die Anerkennung als Vorsteuern: € 21.182,-- (WJ 2008), € 26.947,-- (WJ 2009), € 34.800,80 (WJ 2010), € 40.483,33 (WJ 2011) und € 12.800,-- (04+05/2011). Weiters nahm die Betriebsprüfung eine Verminderung des Bilanzgewinnes in Höhe von € 21.594,-- (WJ 2007/2008), € 23.056,-- (WJ 2008/2009) vor. Daraus ergab sich ein Gewinn von € 34.658,59 bzw. € 38.167,14. Darüber hinaus wurden folgende Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung im BP-Bericht angeführt: € 10.000,-- (08-12/2007), € 21.000,-- (1.1.-31.12.2008) € 24.500,-- (1.1.-31.12.2009), € 28.250,-- (1.1.-31.12.2010) und € 16.250,-- (01-05/2011).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 sowie Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-03/2010, 04-12/2010, 03/2011 und 04-05/2011.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. fristgerecht Berufung und begründete diese wie folgt: Die Bw. habe in den Geschäftsjahren 2008 bis 2011 diverse Subunternehmen beauftragt, Arbeitsleistungen zu erbringen. Die erbrachten Arbeitsleistungen seien seitens der Subunternehmen umsatzsteuerpflichtig verrechnet und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei jedoch vom Finanzamt der Vorsteuerabzug für die verrechneten

Arbeitsleistung mit der Begründung verweigert worden, dass es sich bei den Leistungen um Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG handle, wonach die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über zu gehen habe. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei demnach nicht abzugsfähig. Im § 19 Abs. 1a UStG werde ausgeführt, dass bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet werde, wenn der Empfänger ein Unternehmer sei, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sei. Der Leistungsempfänger habe auf den Umstand hinzuweisen, dass er mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sei. Erfolge dies zu Unrecht, so schulde auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer. Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringe, so werde die Steuer für die Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Es stelle sich somit erstrangig die Frage, ob es sich bei einem Unternehmen um ein Unternehmen handle, das selbst üblicherweise Bauleistungen erbringe. Dies treffe aber auf die Bw. nicht zu. In der RZ 2602 f der Umsatzsteuerrichtlinien würden die Kriterien angeführt, die maßgeblich seien für die diesbezügliche Einstufung von Unternehmen. Ausdrücklich genannt würden in den Richtlinien Unternehmer, die Arbeitskräfte verleihen. Diese Unternehmen seien nicht als Unternehmer anzusehen, die üblicherweise Bauleistungen erbringen, selbst wenn die Arbeitskräfte für den Entleiher Bauleistungen erbringen. In den Umsätzen der Bw. seien in den Wirtschaftsjahren 2008 bis 2011 jeweils mehr als 50 % Umsätze enthalten, die durch die Überlassung von Arbeitskräften erzielt worden seien. Folge man den Ausführungen der RZ 2602 f der Umsatzsteuerrichtlinien, dann handle es sich bei der Bw. somit definitiv um kein Unternehmen, das üblicherweise Bauleistungen erbringe. Es sei daher jede Leistung einzeln darauf zu überprüfen, ob sie eine Bauleistung im Sinne des § 19 Abs. 1a darstelle oder nicht. Diesbezüglich werde auf die RZ 2602 c der Umsatzsteuerrichtlinien verwiesen. Demnach könne eine Leistung unter Umständen, wenn Zweifel darüber bestehen, ob es sich um eine Bauleistung handelt oder nicht, mit Umsatzsteuer verrechnet werden. Auch wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass diese Zuordnung falsch gewesen sei und die Leistung als Bauleistung zu behandeln gewesen wäre, bleibe es bei der ursprünglichen Verrechnung, soweit es dadurch zu keinem Steuerausfall komme. Bei den gegenständlichen Leistungen sei angenommen worden, dass keine Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a vorliegen und somit von den Subunternehmen an die Abgabepflichtige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt würden. Die Bw. habe darauf vertraut, dass die leistenden Unternehmen ihren Abgabeverpflichtungen, die aufgrund der an sie gestellten Rechnungen entstanden seien, ordnungsgemäß nachkommen und daher die Vorsteuer geltend machen würden. Laut Auskunft des Geschäftsführers der Bw. seien zu den jeweiligen Zeitpunkten, zu denen die Vorsteuern in Abzug gebracht worden sind, keinerlei Umstände bekannt gewesen, die den

Anschein erweckt hätten, dass die in Rechnung gestellten Steuerbeträge von den Subunternehmen nicht abgeführt wurden. Erst im Rahmen der Betriebsprüfung habe die Geschäftsführung davon erfahren, dass diese Unternehmen von den zuständigen teilweise als Scheinfirmen eingestuft worden seien, und diese ihren Abgabeverpflichtungen nicht nachgekommen seien. In den Umsatzsteuerrichtlinien werde zu dieser Thematik zwar ausgeführt, dass der Unternehmer den Umstand nachzuweisen habe, dass es zu keinem Steuerausfall gekommen sei, wenn einvernehmlich davon ausgegangen worden sei, dass keine Bauleistung vorliege, obwohl sich dies im Nachhinein als nicht richtig herausstellt. Es könne jedoch dem Empfänger von Arbeitsleistungen nicht zugemutet werden, über jedes einzelne leistungserbringende Unternehmen Nachforschungen anzustellen, ob dieses seine Abgabeverpflichtungen tatsächlich nachkomme. Einerseits würde dies erheblichen Aufwand für den Leistungsempfänger bedeuten, andererseits könnten sich solche Nachforschungen negativ auf das Geschäftsklima und weitere Geschäftsbeziehungen auswirken. Es wurden also Leistungen mit Umsatzsteuer verrechnet, da für die beteiligten Unternehmen Zweifel bestanden habe, ob Bauleistungen vorliegen. somit sei auch die Bestimmung der RZ 2602 e der Umsatzsteuerrichtlinien, wonach es bei der Erbringung von Bauleistungen, wenn der Leistungsempfänger nicht darauf hinweise, dass er seinerseits zur Erbringung der Bauleistungen beauftragt werde, trotzdem zum Übergang der Steuerschuld komme, nicht anzuwenden. Wäre dieser Fall zutreffend, würde der leistende Unternehmer die in Rechnung gestellte Steuer gemäß § 11 abs. 12 UStG schulden und der Leistungsempfänger könnte die in der Rechnung ausgewiesenen Steuern nicht als Vorsteuer geltend machen. Dieser Umstand träfe in den vorliegenden Fällen allerdings nicht zu. Vielmehr sei einvernehmlich davon ausgegangen worden, die erbrachten Leistungen mit Umsatzsteuer zu verrechnen. Würde nämlich der Leistungsempfänger zu Unrecht behaupten, dass er seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt worden sei, würde es bei der Steuerschuld des leistenden Unternehmers bleiben und gleichzeitig würde in diesem Fall auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer schulden. Um dieses Risiko zu umgehen, seien die Leistungen von vornherein mit Umsatzsteuer verrechnet worden. Die Bw. habe keine Kenntnis davon gehabt, dass die leistungserbringenden Unternehmen ihren Verpflichtungen gegenüber den Abgabenbehörden nicht nachgekommen seien. Vielmehr habe man darauf vertraut, dass diese Unternehmen ihren Abgabepflichten ordnungsgemäß nachkommen und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer somit in Abzug gebracht. Es werde daher beantragt, die in Abzug gebrachten Vorsteuern anzuerkennen. Darüber hinaus werde von der Abgabenbehörde im Bericht über die Außenprüfung angeführt, dass es sich bei den verrechneten Arbeitsleistungen größtenteils um Scheinrechnungen handle, denen keine Arbeitsleistung zugrunde liege. Diesbezüglich werde vorgebracht, dass die verrechneten

Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien. Laut dem Geschäftsführer SZ seien für diese Arbeitsleistungen auf Vorschlag der Subunternehmen zwar teilweise überhöhte Rechnungen ausgestellt worden, jeder Rechnung lägen allerdings tatsächlich erbrachte Leistungen zugrunde. Eine entsprechende Aufstellung, die dieser Berufung beiliege, sei von der Abgabepflichtigen erstellt worden. Daraus seien die betroffenen Belege samt Leistungszeitraum und detaillierter Beschreibung der durchgeführten Arbeiten ersichtlich. Daraus ergäbe sich, dass für sämtliche Rechnungen entsprechende Leistungen erbracht worden seien. Auch seitens der Betriebsprüfung sei nicht in Zweifel gezogen worden, dass diese Leistungen auch entsprechend erfolgt seien. Neben dieser Aufstellung ließen weitere Umstände darauf schließen, dass die verrechneten Arbeitsleistungen auch tatsächlich erbracht worden seien. Unter der Annahme, dass es sich bei den verrechneten Leistungen um Scheinrechnungen handle, würden die Gewinne der jeweiligen Geschäftsjahre unplausibel hoch sein. Für das Geschäftsjahr 2008 beispielsweise belaufe sich der erklärte steuerliche Gewinn auf rund € 44.000,--. Wären die als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Leistungen keine tatsächlich geleisteten Fremdleistungen und somit keine Betriebsausgaben, müssten rund € 106.000,-- dem Ergebnis hinzugerechnet werden. Der steuerliche Gewinn würde sich auf rund € 150.000,-- belaufen. Im Geschäftsjahr 2009 würden sich nach Hinzurechnung dieser Leistungen ein steuerlicher Gewinn von rund € 185.000,--, im Geschäftsjahr 2010 voraussichtlich ein steuerlicher Gewinn von rund € 210.000,-- und im Geschäftsjahr 2011 voraussichtlich ein steuerlicher Gewinn von sogar rund € 280.000,-- ergeben. Laut der Geschäftsführung seien diese Zahlen keinesfalls realistisch und lägen deutlich über dem Branchenschnitt. Darüber hinaus werde mitgeteilt, dass eine Bewältigung der abgeschlossenen Aufträge ohne die genannten Fremdleistungen keinesfalls möglich gewesen wäre. Die Personalkapazität sei beschränkt und es sei das Eigenpersonal anderweitig eingesetzt worden. Die Mitarbeiter seien großteils im Bereich Personalbereitstellung eingesetzt und in die in diesem Bereich verrechneten Arbeitsstunden entsprächen ungefähr der theoretischen Jahresarbeitszeit der Mitarbeiter. Es bleibe somit beinahe kein Spielraum für den Einsatz dieser Mitarbeiter für anderwärtige Leistungen bzw. für Leistungen, die von den Subunternehmen erbracht worden seien. Aus dieser rein logischen Betrachtung ergäbe sich somit auch kein Spielraum dafür, dass die verrechneten Leistungen nicht von den Subunternehmen erbracht worden seien. Dass diese Leistungen auf den einzelnen Baustellen erbracht worden seien, sei auch von der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen worden. Die für die einzelnen Baustellen verantwortlichen Bauleiter der Kunden der Bw. seien jederzeit bereit, die einzelnen, auf den Baustellen erbrachten Leistungen zu bestätigen. Das Leistungsentgelt für die an die Bw. durchgeführten Arbeitsleistungen seien laut dem Geschäftsführer SZ teilweise erhöht angesetzt worden. Dies betreffe aber nur den Zeitraum

Oktober 2010 bis Juni 2011. Mit den Mehrbeträgen seien Personalstunden entlohnt worden, die nicht zur Gänze in der Lohnverrechnung erfasst worden seien. Dabei handle es sich allerdings lediglich um einen geringen Teil der verrechneten Beträge. Die diesbezüglichen Zahlungen an Mitarbeiter außerhalb der Lohnverrechnung seien anhand von Belegen, die im Rahmen der durchgeführten Hausdurchsuchung sichergestellt worden seien, ersichtlich. Nach Auskunft des Geschäftsführers SZ seien neben diesen sichergestellten Zahlungen keinerlei Zahlungen an Mitarbeiter außerhalb der Lohnverrechnung erfolgt. Die von der Abgabenbehörde im Rahmen der GPLA angesetzten Bemessungsgrundlagen für angeblich nicht erfasste Lohnzahlungen würden daher bei weitem die tatsächlich erfolgten nicht erfassten Entlohnungen überschreiten. Es werde daher beantragt, die als Betriebsausgaben in Abzug gebrachten Fremdleistungen mit Ausnahme der im Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 außerhalb der Lohnverrechnung bezahlten Beträge in Höhe von € 75.459,-- als solche anzuerkennen und die durch die Betriebsprüfung (GPLA) festgesetzten Lohnabgaben entsprechend geringer neu festzusetzen. Als Gegenleistung für die Ausstellung der überhöhten Rechnungen für die von den Subunternehmen erbrachten Arbeitsleistungen seien laut dem Geschäftsführer SZ Provisionen in Höhe von 20 % bis 30 % der Bruttorechnungssummen an die Subunternehmen geleistet worden. Von der Abgabenbehörde seien diese Provisionen lediglich im Ausmaß von rund 12 % aufgrund einer Zeugenaussage, die der Steuerfahndung Wien vorliege, als Betriebsausgabe anerkannt worden. Die restlichen 8 % bis 18 % seien dem geschäftsführenden Gesellschafter SZ als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet worden. Im Bericht zur Betriebsprüfung würden diese Beträge aber dem steuerlichen Gewinn zweimal zugerechnet – einmal als "Provision keine BA laut BP", und ein zweites Mal als "VGA lt. BP". Die Zurechnung erfolgte einmal zu viel. Die Betriebsausgabe werde durch einmaliges Zurechnen bereits neutralisiert. In weiterer Folge würden auf Ebene des Gesellschafters die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Beträge der Kapitalertragsteuer unterworfen. Diesbezüglich werde um Aufklärung bzw. Richtigstellung der Zurechnung ersucht. Dem Geschäftsführer der Bw. seien entgegen der Annahmen der Betriebsprüfung keinerlei Beträge im Privatbereich verblieben. Die aufgrund der ab Oktober 2010 zum Teil überhöht ausgestellten Rechnungen verfügbaren Beträge seien einerseits für die Zahlung der verlangten Provisionen und andererseits für die Zahlungen an Dienstnehmer zur Gänze verwendet worden. Es seien daher im Privatbereich keine Beträge verblieben und es bestehe somit auch kein Raum für die Feststellung von verdeckten Ausschüttungen. Bei der beim Geschäftsführer SZ erfolgten Hausdurchsuchung seien auch keinerlei Hinweise auf einen Zufluss von Mitteln im Privatbereich gefunden worden. Es werde beantragt, die im Rahmen der Betriebsprüfung (GPLA) festgesetzten lohnabhängigen Abgaben unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bei den von den Subunternehmern

verrechneten Leistungen und tatsächlich erbrachte Leistung handelte neu festzusetzen. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnabgaben seien nur die im Zeitraum Oktober 2010 – Juni 2011 außerhalb der Lohnverrechnung bezahlten Beträge in Höhe von € 75.459,00 heranzuziehen. Die Feststellung zu den lt. Betriebsprüfungsbericht "Schwarzlohnzahlungen" werde nur für den Zeitraum Oktober 2010 – Juni 2011 im Ausmaß von € 75.459,00 anerkannt. Für die restlichen Zeiträume seien keinerlei "Schwarzzahlungen" erfolgt.

Die dem Berufungsschriftsatz beige-schlossene Aufstellung hat folgenden Inhalt:

Re. vom 30.07.2007 Kassabeleg 1166 OR [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
16.07.-27.07.2007	Montage der Unterkonstruktionen für die Attikahandläufe beim Gesundheitsresort Ort7

Re. vom 31.08-2007 Kassabeleg 1374 OR [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
06.08.-31.08.2007	Montage der Unterkonstruktion für die Balkone beim Gesundheitsresort Ort7

Re. vom 07.09.2007 Kassabeleg 1433 OR [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Ca. 13.08-07.09.2007	Montage der Unterkonstruktion für die Balkone beim Gesundheitsresort Ort7

Re. vom 10.10.2007 Kassabeleg 1721 WE GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
September – Oktober 2007	Montage der Unterkonstruktion für die Balkone beim Gesundheitsresort Ort7

Re. vom 14.11.2007 Kassabeleg 1915 NI [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober – November 2007	Montage der Innenstieggeländer

Re. vom 12.12.2007 Kassabeleg 2314 NI [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November – Dezember 2007	Montage der Innenstieggeländer und Überdachung an der Gebäudeaußenseite

Re. vom 13.12.2007 Kassabeleg 2617 IC Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten

Dezember 2007	Montage der Überdachung beim Haupteingang
---------------	---

Re. vom 21.12.2007 Kassabeleg 2665 IC Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Dezember 2007	Montage der Wandhandläufe bei den Innenstiegen

Re. vom 15.01.2008 Kassabeleg 2873

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Jänner 2008	Montage der Wandhandläufe bei den Innenstiegen, Geländer unter Wendeltreppe, Geländer Therapiebad

Re. vom 28.01.2008 Kassabeleg 2896 BE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Jänner 2008	Montage der Wandhandläufe bei den Innenstiegen, Glasvordach klein, Geländer Übungsstiegen, Geländer Lichtschacht

Re. vom 06.05.2008 Kassabeleg 566 DU [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2008	Lieferasphalt Ort9: Geländer Förderbänder, Stiegen bei Förderbändern, Gullyschachtabdeckungen, stirnseitige Bleche bei den Dosören.

Re. vom 25.06.2008 Kassabeleg 664 DU [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai – Juni 2008	Aussengeländer: Fußweg, Speisesaal, Stiegenaufgang, Zaun Parkplatz, Geländer Zufahrt, Geländer Hangweg

Re. vom 08.07.2008 ER 373 CN – R GesmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juni – Juli 2008	Aussengeländer: Fußweg, Speisesaal, Stiegenaufgang, Zaun Parkplatz, Geländer Zufahrt, Geländer Hangweg

Re. vom 15.07.2008 ER 398 CN – R GesmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juni – Juli 2008	Diverse Änderungen-, Adaptierungs- und Fertigstellungsarbeiten

Re. vom 18.07.2008 ER 403 CN – R GesmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juni – Juli 2008	Lieferasphalt Ort9 : Montage der längsseitigen Verblechung bei den Dosören.

Re. vom 12.09.2008 ER 594 PL Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
August 2008	Planung und Konstruktionszeichnungen für Geländer NN und Überdachung F Ort5

Re. vom 12.09.2008 ER 578 PL Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
August – September 2008	Geländer NN Ort10 anfertigen und montieren

Re. vom 16.10.2008 ER 734 PL Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober 2008	Montage der Unterkonstruktion für das Vordach Fa. GL Ort11

Re. vom 30.10.2008 ER 782 PL -Bau GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober 2008	Montage Stapleranfahrtschutz Fa. GL Ort11

Re. vom 27.11.2008 ER 912 RT [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November 2008	Stahl- und Blechkonstruktionen in verzinkter Ausführung laut Besichtigung

Re. vom 09.12.2008 ER 954 RT [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November 2008	Deckenunterkonstruktion Formrohrprofile, Abdeckung für Montageöffnung, Montage Konsolen und Bodenbleche, Montage T30 Türen

Re. vom 03.01.2009 ER 1033 RT [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Dezember 2008	Montage Glaswände GL Ort11

Re. vom 03.01.2009 ER 1043 RT [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Dezember 2008	Montage der Konsolen für die Attikahandläufe bei den Brüstungen

Re. vom 14.01.2009 ER 1066 RT 8...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Jänner 2009	Montage Glaswände GL Ort11

Re. vom 10.04.2009 ER 49 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2009	FR-Unterkonstruktionen für Trockenbau

Re. vom 17.04.2009 ER 77 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2009	FR-Unterkonstruktionen für Trockenbau

Re. vom 30.04.2009 ER 151 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2009	Montage Wandhandläufe und Stirnabdeckungen bei den Innenstiegen

Re. vom 15.05.2009 ER 187 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai 2009	Deckenverstärkungen Trockenbau

Re. vom 15.05.2009 ER 234 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai 2009	Montage der Glaselemente bei den Innenstiegen und beim Lichthof

Re. vom 29.05.2009 ER 302 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai 2009	Vordach Haupteingang, Unterkonstruktion Balkonvorsprung Haupteingang, Glasmontage Außenbalkone, Gaslager Nordseite

Re. vom 25.06.2009 ER 451 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juni 2009	Tore und Türen Mülllager

Re. vom 03.08.2009 Kassabeleg 1184 XE 8... GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juli 2009	FR-Unterkonstruktionen Lüftungen, Zuluftschächte Hallenbad

Re. vom 14.08.2009 Kassabeleg 1005 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
August 2009	Unterkonstruktion Colt Sonnenschutz

Re. vom 31.08.2009 Kassabeleg 1108 XE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
August 2009	Montage Stahlbau Fluchstiege Nord

Re. vom 24.11.2009 ER 1301 SO E GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November 2009	Unterkonstruktionen Vordächer West, Vorbau West

Re. vom 11.12.2009 ER 1437 SO E GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Dezember 2009	Unterkonstruktion Vordächer Ost und West

Re. vom 23.12.2009 ER 1481 SO E GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Dezember 2009	Unterkonstruktion Vordächer Ost

Re. vom 04.02.2012 ER 1664 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Jänner 2010	Stiegenaufgänge Innenbereich Edelstahl

Re. vom 15.02.2010 ER 1704 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Februar 2010	Stiegenaufgänge Innenbereich Edelstahl

Re. vom 15.03.2010 ER 1864 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
März 2010	Glasmontage Aussenbereich

Re. vom 01.04.2010 ER 13 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
März – April 2010	Glasmontage Aussenbereich

Re. vom 15.04.2010 ER 526 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2010	Glasmontage Innenstiegen

Re. vom 04.05.2010 ER 144 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2010	Zaunanlage Südseite, Podest Zugang Südseite, Einhausung Tiefgaragenaufgang, Podest Pumpstation Tiefgarage

Re. vom 02.06.2010 ER 286 OM GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten

Mai 2010	Stiegen A2 Zubringer Ort12 SF
----------	--------------------------------------

Re. vom 14.07.2010 ER 452 **OM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juni – Juli 2010	Egasse Ort1 Balkone fertigen u. montieren

Re. vom 15.07.2010 ER 446 **OM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juli 2010	Behälter Ort14 anfertigen, Isovolta

Re. vom 29.07.2010 ER 511 **OM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juli 2010	Egasse Ort1 Geländer fertigen u. montieren

Re. vom 29.07.2010 ER 512 **OM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Juli 2010	Edelstahlunterkonstruktionen für Lampen Einfahrt

Re. vom 24.09.2010 ER 732 **AL** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
September 2010	Schamottierungsarbeiten bei Kesselanlage

Re. vom 04.10.2010 ER 754 **AL** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
September 2010	Geländer Pflegeheim Ort2 anfertigen

Re. vom 14.10.2010 Kassabeleg 1727 **AL** 8...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober 2010	Heizöfen reparieren

Re. vom 03.11.2010 Kassabeleg 1896 **AL** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober 2010	Einfahrtstor anfertigen

Re. vom 29.11.2010 Kassabeleg 2087 **AM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober 2010	Kesselanlage reparieren

Re. vom 30.11.2010 Kassabeleg 2155 **AM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Oktober – November 2010	Geländer Pflegeheim Ort2 anfertigen

Re. vom 13.12.2010 Kassabeleg 2173 **AM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November – Dezember 2010	Kesselanlage Ort13 reparieren

Re. vom 13.12.2010 Kassabeleg 2174 **AM** GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
November – Dezember 2010	Balkonteile fertigen und montieren Pflegeheim Ort2

Re. vom 11.03.2011 Kassabeleg 2726 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
März 2011	Rohrtraversenmontage Ort3

Re. vom 31.03.2011 Kassabeleg 2891 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
März 2011	Schlosserei-, Isolierarbeiten laut Plan

Re. vom 07.04.2011 Kassabeleg 2955 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
März – April 2011	Zaunmontage und Schlossereiarbeiten

Re. vom 22.04.2011 Kassabeleg 3083 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2011	Montagearbeiten Ort2

Re. vom 20.04.2011 Kassabeleg 3117 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April 2011	Montagearbeiten Ort2

Re. vom 06.05.2011 Kassabeleg 3188 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
April – Mai 2011	Stahlbauarbeiten Ort15

Re. vom 24.05.2011 Kassabeleg 3409 **SE** [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai 2011	Stahlbauarbeiten Ort16

Re. vom 27.05.2011 Kassabeleg 3410 SE [...] GmbH

Leistungszeitraum	Durchgeführte Arbeiten
Mai 2011	Montagearbeiten Ort17 Kurhotel

Die Prüferin nahm zur Berufung Stellung. Im gegenständlichen Fall handle es sich um Bauleistungen, die an einen Unternehmer (Generalunternehmer) erbracht worden seien, der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt worden sei. Die Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien werde von der Bw. unrichtig interpretiert. Denn wenn im Einzelfall Zweifel bestünden, ob eine Bauleistung vorliege, könne vom Leistenden und vom Leistungsempfänger einvernehmlich davon ausgegangen werden, dass eine Bauleistung vorliege und nicht umgekehrt, wie in der Berufung ausgeführt werde. Wenn in der Berufung angeführt werde, dass dem Geschäftsführer SZ keinerlei Umstände bekannt gewesen seien, dass es sich um Scheinfirmen handle, dann widersprächen diese Ausführungen krass den Ausführungen des Geschäftsführers als Beschuldigter in der Niederschrift vom 21.6.2011. Auf die weiteren umfassenden Begründungen zum Versagen des Vorsteuerabzuges werde in der Berufung nicht eingegangen. Dem Gewinn seien keinerlei Beträge doppelt hinzugerechnet worden. Vielmehr seien die Hinzurechnungsbeträge für die Provision und für die verdeckte Gewinnausschüttung zufällig ident.

Das Finanzamt legte die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde zur Frage des Vorsteuerabzuges ausgeführt, dass in der Berufung vorgebracht werde, dass Zweifel darüber bestanden hätten, ob es sich bei den Leistungen der Subunternehmer um Bauleistung handelte, und dass die Leistungen daher im Sinne der Rz 2602c letzter Absatz Umsatzsteuerrichtlinien mit Umsatzsteuer verrechnet worden seien. Ein (unbestritten eingetretener) Steuerausfall sei für die Bw. nicht erkennbar gewesen. Nicht zuletzt aus den Beilagen zur Berufung gehe jedoch hervor, dass es sich bei den Leistungen der Subunternehmer (soweit tatsächlich erbracht) samt und sonders um Bauleistungen handelte ("Montage der Unterkonstruktion für die Balkone..." usw.), mit deren Erbringung die Bw. ihrerseits beauftragt worden sei, und darüber kein Zweifel im Sinne der Rz 2602c letzter Absatz der Umsatzsteuerrichtlinien bestanden habe und bestehen habe können. Ob ein Steuerausfall für die Bw. erkennbar gewesen sei oder nicht, sei nach der zitierten Randzahl unerheblich; vielmehr hätte sie sogar nachzuweisen gehabt, dass es zu keinem Steuerausfall gekommen sei. Ganz abgesehen davon, dass diese "Zweifelsregel" keine gesetzliche Grundlage habe und für den UFS daher unbeachtlich sei, lägen die Voraussetzungen für ihre Anwendung nicht einmal vor. Im Übrigen stehe der Vorsteuerabzug aber auch aus folgenden Gründen nicht zu: Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und nicht zuletzt aufgrund der eigenen Aussagen des Geschäftsführers SZ vor der Steuerfahndung könne überhaupt kein Zweifel bestehen, dass die Bw. nicht nur wissen hätte müssen, sondern

gewusst habe, dass die von den Subunternehmern in Rechnung gestellten Leistungen (soweit erbracht) im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 vorletzter Satz UStG entfalle. Soweit die Rechnungsbeträge überhöht seien, komme ein Vorsteuerabzug auch deswegen nicht in Betracht, weil es an einer an die Bw. ausgeführten Leistung mangle (Hinweis auf § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG). Soweit "Provisionen" für die Ausstellung von überhöhten bzw. Scheinrechnungen bezahlt worden seien, komme ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, da die Leistung "Ausstellung von Scheinrechnungen" in der Rechnung nicht angeführt sei (fehlende bzw. falsche Leistungsbeschreibung, § 11 Abs. 1 Z 3 UStG). Zu guter Letzt sei ein Vorsteuerabzug nicht zulässig, weil alle fraglichen Subunternehmer unter ihrer Geschäftsanschrift keine Tätigkeit ausgeübt hätten und es sich nur um Scheinadressen gehandelt habe (fehlende bzw. falsche Anschrift des leistenden Unternehmers, § 11 Abs. 1 Z 1 UStG). Die strittigen Vorsteuerbeträge seien sohin aus mehreren Gründen nicht abzugsfähig. Die auf Seite 5 der Berufung angestellten Berechnungen zur Unplausibilität der Gewinne bei Annahme von Scheinrechnungen seien nicht nachvollziehbar, da offenbar ignoriert werde, dass (bezogen auf den gesamten Prüfungszeitraum) ein Drittel der fraglichen Fremdleistungen als solche anerkannt worden seien und ein weiterer Betrag von € 350.000,00 von Fremdleistungen zu Lohnaufwand umgeschichtet und somit als Aufwand anerkannt worden sei (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.11.2011 und unten stehende Aufstellung). Zur ertragsteuerlichen Behandlung wurde ausgeführt, dass die Aufteilung der fraglichen von Subunternehmern verrechneten Beträge auf Entgelte für tatsächliche Fremdleistungen, Provisionen für die Rechnungserstellung, Schwarzlöhne und Privatentnahmen (verdeckte Ausschüttung) nach Lage des Falles zwingend im Schätzungswege gem. [§ 184 BAO](#) habe erfolgen müssen. Ungenauigkeiten seien jeder Schätzung immanent und von demjenigen zu vertreten, der zur Schätzung Anlass gegeben habe. Bei der Schätzung sei versucht worden, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die fraglichen Rechnungsbeträge (817.000,00 Euro brutto im gesamten Prüfungszeitraum) seien wie folgt aufgeteilt worden:

Anerkannte Fremdleistungen	267.000,00	(Aufwand)
Provisionen rd. 12%	100.000,00	(kein Aufwand)
Schwarzlöhne	350.000,00	(Aufwand)
Verdeckte Ausschüttung	100.000,00	(kein Aufwand)
Rechnungsbeträge brutto	817.000,00	

Zum Vorwurf, dass die Provisionen für die Rechnungsausstellung von der Bp. doppelt hinzugerechnet worden seien, sei klarzustellen, dass - wie in der obigen Aufteilung der Rechnungsbeträge ersichtlich - die Provisionen (aufgrund einer Zeugenaussage) mit 12% der Rechnungsbeträge (100.000,00) geschätzt worden seien. Daneben seien in gleicher Höhe

Privatentnahmen (verdeckte Ausschüttung) geschätzt worden. Nur der letztere Betrag sei beim Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung der KESSt unterworfen worden. Dem Gewinn der GmbH hinzugerechnet seien jedoch zu Recht beide Beträge worden, wobei die Provisionen nicht unter dem Titel der verdeckten Ausschüttung, sondern unter dem Titel "nichtabzugsfähige Aufwendungen" hinzugerechnet worden seien, da Aufwendungen zur Ermöglichung von Steuerhinterziehung nicht betrieblich veranlasst seien. Es handle sich also um zwei voneinander unabhängige Hinzurechnungsbeträge, die nur zufällig in gleicher Höhe geschätzt worden seien. Hingewiesen werde auch auf die dem UFS gesondert vorgelegte Berufung betreffend einer parallel zur Betriebsprüfung abgeführten GPLA.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erließ das Finanzamt am 9. März 2012 den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Kalenderjahr 2010. Darin wurde auf die Prüfungsfeststellungen verwiesen und angemerkt, dass die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide auch gegen den Jahresbescheid wirkten.

In der am 9. August 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, es lägen keine Scheinrechnungen vor, sondern nur überhöhte Rechnungen. Die Aussage des Geschäftsführers der Bw. bei seiner ersten Einvernahme könne nicht als Maßstab genommen werden, weil dieser im Zuge der Hausdurchsuchung sich der Tragweite seiner Aussage nicht klar gewesen sei. In der zweiten Einvernahme sei dann der Sachverhalt insofern richtig gestellt worden, als eben bloß überhöhte Rechnungen gegeben seien und dies nur für den Zeitraum Oktober 2010 – Juni 2011. Den Rechnungen lägen Leistungen zu Grunde. Die Vorsteuer stehe daher grundsätzlich zu. Bezüglich der Reverse-Charge-Frage werde ausgeführt, dass die Bw. überwiegend Umsätze im Bereich der Personalgestaltung erziele und daher als Unternehmer nicht der Reverse-Charge-Regel unterliege. Wenn irrtümlich Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt worden seien, dann bleibe dennoch der Vorsteuerabzug erhalten. Der Bw. sei nicht zuzumuten ihre Lieferanten zu fragen, ob sie wohl die Umsatzsteuer abführen. Die in den strittigen Rechnungen angeführten Leistungen seien sicherlich Bauleistungen. Die strittigen Leistungen der Subunternehmer seien von der Bw. so auch an ihre Kunden weiterverrechnet worden. Die Bw. sei von ihren Kunden beauftragt gewesen diese Leistungen zu erbringen, die die hier strittigen Subunternehmer erbracht hätten.

Über Vorhalt seiner Aussage in der ersten Einvernahme vom 21.6.2011 gab der Geschäftsführer der Bw. SZ in der mündlichen Berufungsverhandlung an, dass damals meist der Beamte geredet habe. Dabei sei immer von Scheinrechnungen gesprochen worden. Er habe jedenfalls mit Scheinrechnung eine überhöhte Rechnung gemeint. Weiters verweise er darauf, dass er zu Beginn seiner Einvernahme – wie aus dem Protokoll ersichtlich – auch darauf verwiesen habe, dass die Firmen TI , BE und WE bei den ersten Rechnungen

tatsächlich Arbeitsleistungen erbracht hätten. Wenn er von überhöhten Rechnungen spreche, dann könne er die Überhöhung nicht beziffern. Er könne auch die Kontaktpersonen zu den hier strittigen Firmen nicht benennen. Betreffend die Geschäftsfälle die den hier strittigen Rechnungen zu Grunde lägen, gebe es als weitere Unterlagen lediglich die Unterlagen, die angefertigt worden seien, um die Leistung an die Kunden der XYZ GmbH weiter zu verrechnen. Die entsprechenden Daten hätten sich eigentlich schon aus den Ausschreibungen der Kunden ergeben. Von den Subunternehmern, den Rechnungsausstellern, gäbe es abgesehen von den Rechnungen keine sonstigen Unterlagen. Die im Berufungsverfahren vorgelegte Aufstellung der Leistungen der Subunternehmer habe er mit dem Techniker der Firma XYZ erstellt. Diese Aufstellung sei im Zuge der BP erstellt worden. Diese Aufstellung habe er auf Basis der Abrechnungen der XYZ mit den Kunden der XYZ gemacht.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte ergänzend vor, dass es beim Reverse-Charge zwei Tatbestände gebe. Die Bw. habe lediglich einen dieser Tatbestände angesprochen. Der andere Tatbestand sei aber erfüllt. Es sei nämlich entscheidend, dass die Subunternehmer – wenn sie überhaupt eine Leistung ausgeführt hätten, Bauleistungen erbracht haben und die Bw. selbst mit diesen Bauleistungen beauftragt gewesen sei. Damit komme es zum Übergang der Steuerschuld und könne die Vorsteuer nicht gewährt werden und zwar auch nicht aufgrund der Inrechnungstellung. Aber eigentlich läge nach Meinung des Finanzamtes großteils keine Leistung vor und könne schon aus diesem Grund insofern keinen Vorsteuerabzug geben. Die von der Bw. angesprochene Richtlinienregelung passe auf den vorliegenden Fall nicht. Die Ausführungen des Geschäftsführers der Bw. bei seiner ersten Einvernahme hätten eine Vorgangsweise gezeigt, bei der er offenbar gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass die Umsatzsteuer von den fraglichen Subunternehmen nicht abgeführt werden würde. Es liege hier der Fall einer Schätzung vor. Die Schätzungsbefugnis sei sicherlich gegeben. Auch die Höhe der Hinzuschätzung sei in Ordnung, zumal ohnedies ein Drittel der Fremdleistungen anerkannt worden seien. Es sei daher gar nicht wichtig, ob man von Scheinrechnungen oder von überhöhten Rechnungen ausgehe. Die Bw. könne zum Ausmaß der Überhöhung keine konkreten Angaben machen. sie könne daher auch einer Schätzung von Drittel Fremdleistung und zwei Drittel Überhöhung nichts Konkretes entgegenhalten.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte weiters aus, dass nur weil überhöhte Rechnungen ausgestellt worden seien, die Bw. noch nicht mit Sicherheit annehmen habe können, dass die Subunternehmer ihre Umsatzsteuer nicht abführen würden. Zur Höhe der Schätzung werde ausgeführt, dass die Bw. ihre Leistungen an ihre Kunden erbracht habe. Dies würden die Kunden bestätigen. Mit dem Personalstand der Bw. hätten diese Leistungen aber nicht erbracht werden können. Dies werde mit folgenden Beispielen belegt: Die Bw. habe im Wirtschaftsjahr 2007/2008 einen Umsatz von € 1,824.000,-- bei einem Mitarbeiterstand von

46 Mitarbeitern erzielt. Im Wirtschaftsjahr 2008/2009 habe der Umsatz € 2,588.000,-- bei 42 Mitarbeitern betragen. Es könne nicht sein, dass die Bw. mit bloß 42 Mitarbeitern einen höheren Umsatz erwirtschaftet habe, als mit 46 Mitarbeitern. Auch werde darauf verwiesen, dass bei der Hausdurchsuchung nur Belege über Schwarzlohnzahlungen für den Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 gefunden worden seien. Auch das sei ein Indiz dafür, dass es vorher nichts gegeben habe.

Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes Folgendes entgegen: Es werde auf den Bericht des Lohnsteuerprüfers hingewiesen, wonach schon im Jahr 2007 die Bw. ihren Kunden mehr Stunden verrechnet habe, als sie mit ihren Mitarbeitern abgerechnet habe. Als Beispiel werde der Arbeitnehmer NN angeführt. Für seine Leistungen seien im Jahr 2007 mit den Kunden laut Ausgangsrechnungen 1.801 Stunden weiter verrechnet worden. Laut Lohnverrechnung sei aber dem Mitarbeiter NN lediglich 1.623 Stunden ausgezahlt worden. Das sei nur ein Beispiel für viele. Zur Höhe der Schätzung könne die Bw. keine konkreten Zahlen nennen. Auch nicht hinsichtlich einer Verteilung des Schätzungsergebnisses auf die einzelnen Jahre.

Diesbezügliche allfällige Unsicherheiten seien einer Schätzung immanent.

Der Geschäftsführer der Bw. führte ergänzend aus: Diese Differenz zwischen weiterverrechneten und ausgezahlten Stunden erkläre sich damit, dass in der Vergangenheit, also in dem Zeitraum vor Oktober 2010, Überstunden angefallen seien, die aber erst ab Oktober 2010 ausgezahlt worden seien. Die Überstunden seien damals aufgezeichnet worden. Nach diesen Aufzeichnungen sei dann später quasi schwarz abgerechnet worden. In den Originalaufzeichnungen über die schwarz ausgezahlten Löhne im Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 werde kein konkreter Bezug zu in der Vergangenheit geleisteten Überstunden hergestellt und ausgewiesen. Also ergeben sich aus diesen Aufzeichnungen die in der Vergangenheit geleisteten Überstunden nicht.

Dazu hielt der Vertreter des Finanzamtes fest, dass diese Schwarzzahlungen im Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 auch geringfügig Beschäftigte betreffen, die in den Vorjahren gar nicht bei der Bw. beschäftigt gewesen seien. Dazu gab der Geschäftsführer SZ an: Dass ein paar Beschäftigte bei der Auszahlung dabei seien, die vorher nicht bei der Firma beschäftigt gewesen seien. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde eine Änderung der Gewinnermittlung für die Jahre 2007/2008 und 2008/2009 den Parteien vorgehalten. Der steuerliche Vertreter nahm diese Berechnung zur Kenntnis. Von Seiten des Finanzamtes wurde diese Berechnung anerkannt.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt weiters fest, dass die hier gegenständlichen 16 dubiosen Firmen bereits seit dem Jahr 2007 Rechnungen an die Bw. gelegt hätten. Es sei völlig unglaubwürdig, dass die Rechnungen erst ab Oktober 2010 in welchem Umfang auch immer überhöht oder falsch gewesen sein sollten und in der Zeit davor, die Rechnungen in Ordnung

gewesen sein sollten. Zu bedenken sei auch, dass die Rechnungen von Anfang an bar bezahlt worden seien. Der steuerliche Vertreter hielt dem wiederum entgegen, dass erst ab Oktober 2010 überhöhte Rechnungen vorlägen. Außerdem seien die gegenständlichen Subunternehmer in der sogenannten HFU-Liste verzeichnet gewesen. Dies sei die Liste der haftungsbefreiten Unternehmer, die bei der GKK geführt werde. Die Bw. hätte daher annehmen können, dass diese Firmen keine Betrugsfirmen seien. Dazu brachte wiederum der Geschäftsführer SZ vor, dass die Bw. zwar mit den fraglichen Firmen schon zum Teil seit 2007 in Geschäftsbeziehungen gestanden sei, der Vorschlag überhöhte Rechnungen auszustellen aber erst ab Oktober 2010 von diesen Firmen gekommen sei. Dem entgegnete der Amtsvertreter, dass in den Jahren 2007 bis 2011 eine einheitliche Abwicklung der Geschäfte mit den dubiosen Firmen bestanden habe. Es sei einheitlich und durchgehend bar bezahlt worden und es lägen einheitlich und durchgehend keine sonstigen, neben den Rechnungen bestehenden Aufzeichnungen oder Unterlagen zur Leistungserbringung vor. Eine Zäsur im Oktober 2010 sei nicht erkennbar. Festgehalten werde auch noch, dass die dubiosen Firmen nicht durchgehend mit der Bw. in Geschäftsverbindung gewesen seien, sondern dass jede Firma drei bis vier Rechnungen gelegt habe und dann die nächste Firma gekommen sei und wieder drei bis vier Rechnungen gelegt habe. Die Firmen hätten sich im Laufe der Zeit ausgetauscht. Die Rechnungen enthielten auch keinen eingehenden Rechnungstext.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Frage des Vorliegens von Scheinrechnungen:

Das Finanzamt beurteilte diverse Rechnungen wie in den Beilagen 1 und 2 zur Schlussbesprechungsniederschrift dargestellt dem Grunde nach als Scheinrechnungen (siehe folgende Übersicht:)

	Prüfungszeitraum 2007/2008		Prüfungszeitraum 2008/2009		Prüfungszeitraum 2009/2010		Prüfungszeitraum 2010/2011	
	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%	netto 20%	VSt 20%
Fremdleistungen								
OR [...] GmbH	37.550,00	7.510,00						
WE [...] GmbH	16.000,00	3.200,00						
NI [...] GmbH	34.000,00	6.800,00						
IC Bau GmbH	8.800,00	1.760,00						
BE [...] GmbH	9.560,00	1.912,00						
DU [...] GmbH			26.160,00	5.232,00				
CN-R-GmbH			33.100,00	6.620,00				
PL-Bau-GmbH			21.340,00	4.268,00				
RT[...] GmbH			54.135,00	10.827,00				
XE [...] GmbH					99.024,00	19.804,80		
OM GmbH					31.100,00	6.220,00		
SO. E GmbH					43.880,00	8.776,00		
AL [...] GmbH							50.100,00	10.020,00
AM GmbH							46.866,67	9.373,33
OM GmbH							90.900,00	18.180,00

SE [...] GmbH							14.550,00	2.910,00
	105.910,00	21.182,00	134.735,00	26.947,00	174.004,00	34.800,80	202.416,67	40.483,33
Summe gesamt netto 20%	681.065,67							
Summe VSt 20%	136.213,13	Nichtabzugsfähig lt. BP						
Summe brutto	817.278,80							

Dabei stützte sich das Finanzamt auf Aussagen des Geschäftsführers der Bw., SZ bei seinen Beschuldigtenvernehmungen am 21.6.2011 und am 20.7.2011. In seiner ersten Einvernahme hat SZ bezüglich ab dem Wirtschaftsjahr 2008 erhaltener Subunternehmerrechnungen (mit Ausnahme Rechnungen der Fa. TI Bau GmbH und „glaublich“ der ersten Rechnungen der Fa. BE Bau GmbH und WE GmbH) zugegeben, dass diese Rechnungen Scheinrechnungen darstellen. Es sei ihm angeboten worden, dass Aufwandsrechnungen geliefert werden könnten, ohne dass Arbeitsleistungen erbracht worden wären. Den Vorschlag habe er angenommen und habe bei Bedarf derartige Scheinrechnungen, denen keine Arbeitsleistung zugrunde gelegen seien, verlangt und auch bekommen. Als Gegenleistung habe er eine Provision zwischen 20% und 30% der Bruttoscheinrechnungssumme zu bezahlen gehabt. Weiters führte SZ aus, dass er den Bruttorechnungsbetrag der Firmenkasse bzw. dem Firmenkonto entnommen habe und diesen zum einen für die Provisionen und zum anderen für die Begleichung der Überstunden der Mitarbeiter der Bw. verwendet habe. Auch bei der Rechnung der Fa. SE vom 11. 3. 2011 habe es sich um eine Scheinrechnung gehandelt, was bedeute, dass auch im Jahr 2011 Scheinrechnungen in das Rechenwerk der Bw. aufgenommen worden seien. Mit diesen Aussagen hat der Geschäftsführer der Bw., SZ eingestanden, dass von wenigen Ausnahmen abgesehen (die ersten Rechnungen der Fa. BE und WE – Rechnungen einer Fa. TI sind offenbar nicht Gegenstand des Verfahrens) die von Subunternehmern ausgestellten Rechnungen von den Jahren 2008 bis 2011 in voller Höhe Scheinrechnungen sind. Dazu kommt, dass bei allen in der Beilage 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung aufgelisteten Subunternehmerrechnungen (ausgestellt im Zeitraum August 2007 bis Mai 2011) Barzahlung erfolgte und es diesbezüglich keinerlei zugrundeliegende oder begleitende Unterlagen der Rechnungsaussteller gibt. Es gibt keinerlei Leistungsverzeichnisse, Angebote, Lieferscheine oder sonstige Korrespondenzen. Die als Anlage zur Berufung vorgelegte Aufstellung ist eine von der Bw. selbst erstellte Unterlage auf Basis ihrer Abrechnungen mit ihren Kunden und stellt daher kein aussagekräftiges Beweismittel dar.

In der Folge hat der Geschäftsführer der Bw., SZ seine erste Aussage insofern abgeschwächt, als er nunmehr angab, dass die Scheinrechnungen bloß überhöht gewesen und zum Teil Leistungen erbracht worden seien. Diese Darstellung wurde im Berufungsverfahren aufrechterhalten und dahingehend ergänzt, dass Scheinrechnungen auch nur für den Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 vorlägen. Die Bw. bzw. ihr Geschäftsführer SZ

vermochten aber weder das Ausmaß der Überhöhung zu beziffern noch ihre Kontaktpersonen in den fraglichen Subunternehmen zu benennen.

Es ist daher nicht zu erkennen, weshalb man die zuerst gemachte Aussage des SZ nicht als Maßstab für die weitere Beurteilung heranziehen können sollte. Wenn sich der Geschäftsführer SZ dabei der Tragweite seiner Aussage nicht bewusst gewesen sein sollte, dann erscheint sie umso glaubhafter, weil sie offenbar ohne Kalkül gemacht wurde.

Bei dieser Sach- und Beweislage kann die Bw. aber nicht beschwert sein, wenn das Finanzamt im Schätzungswege (aus der Sicht der Bw. lediglich) einen Betrag von € 267.000,-- (das ist rund ein Drittel der Gesamtbruttorechnungssumme von rund € 817.000,--) als auf tatsächlich erbrachte Leistungen entfallend anerkannt hat. Die Bw. bzw. ihr Geschäftsführer SZ haben jedenfalls zugegeben, dass überhöhte Rechnungen ausgestellt wurden. Ein von der Schätzung des Finanzamtes abweichendes Ausmaß konnte die Bw. nicht darlegen. Der Umstand, dass das Finanzamt bei der durchgeführten Hausdurchsuchung lediglich für den Zeitraum von Oktober 2010 bis Juni 2011 Unterlagen über Schwarzlohnzahlungen an die Mitarbeiter der Bw. gefunden hat, vermag die geänderte Darstellung im Berufungsverfahren, es lägen lediglich für den Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 Scheinrechnungen vor, nicht zu stützen. Wie das Finanzamt in der mündlichen Berufungsverhandlung nämlich richtig aufzeigt, gibt es in der Vorgangsweise vor und nach dem Oktober 2010 keinerlei Zäsur. Die fraglichen Subunternehmerrechnungen (ausgestellt von August 2007 bis Mai 2011) wurden durchgehend bar bezahlt und liegen durchgehend keinerlei sonstige die verrechneten Leistungen dokumentierende Unterlagen und Korrespondenzen vor. Allein aus dem Nichtauffinden von weiteren Unterlagen betreffend Schwarzlohnzahlungen kann noch nicht der Schluss gezogen werden, dass keine weiteren Schwarzlohnzahlungen auf Basis von Scheinrechnungsbeträgen erfolgt sind.

Es ist daher davon auszugehen, dass die gegenständlichen im Zeitraum August 2007 bis Mai 2011 ausgestellten Subunternehmerrechnungen dem Grunde nach Scheinrechnungen sind und kann die Bw. nicht beschwert sein, wenn eine Summe von € 267.000,-- als auf tatsächliche Leistungen entfallend anerkannt und damit im Ergebnis Rechnungsüberhöhungen in Summe von € 550.000,-- festgestellt wurden.

Wenn die Bw. vorbringt, dass die Leistungen an ihre Kunden ja erbracht wurden und dies ihre Kunden auch bestätigen könnten, dann kann dies der Berufung auch nicht zum Erfolg verhelfen. Würde doch der Beweis darüber, dass entsprechende Leistungen auf den diversen Baustellen erbracht wurden, noch nicht belegen, dass diese Leistungen durch die fraglichen Subunternehmer (im Namen der Bw.) und nicht durch die Bw. selbst erbracht wurden. Die Behauptung, dass die Bw. mit ihrem Personalstand die fraglichen Leistungen gar nicht hätte erbringen können, blieb unbewiesen. Der weitere Einwand, dass man bei der Annahme, es

lägen Scheinrechnungen vor, zu unplausibel hohen Gewinnen käme, ist unzutreffend. Vielmehr gelangt schon das Finanzamt – wie unter Punkt 3 dieser Entscheidung näher dargestellt – zu einer Gewinnminderung, wenn es (nach Erhöhung der erklärten Gewinne um die Bruttorechnungssumme von € 817.000,--) die geschätzten Subleistungen von € 267.000,- - und weiters die Schwarzlohnzahlungen und die darauf entfallenden GPLA-Nachforderungen mit € 350.000,-- bzw. € 300.250,-- als Betriebsausgaben in Abzug brachte.

2. Vorsteuerabzug:

Ungeachtet der Schätzung der tatsächlich erbrachten Leistungen im Ausmaß von rund einem Drittel der Bruttorechnungssumme versagte das Finanzamt zur Gänze den Vorsteuerabzug aus den fraglichen Rechnungen und zwar in erster Linie, weil es die Auffassung vertrat, dass es sich (insoweit als Leistungen vorliegen) dabei jedenfalls um Fälle des Überganges der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG auf den Leistungsempfänger (sogenannte Reverse-charge-Regelung) handelt.

Gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet.

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Dies gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

Z 1 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Z 2....

Z 3 Die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger einer Bauleistung ist somit vorgesehen, wenn

1. der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist, oder
2. der Empfänger Unternehmer ist, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt.

Im ersten Fall geht es um einen Unternehmer, der mit der Erbringung einer konkreten Bauleistung beauftragt wurde und in diesem Zusammenhang (als Vorleistung) eine Bauleistung in Anspruch nimmt. Der Leistungsempfänger hat den leistenden Unternehmer auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dieser Hinweis zu Unrecht, dann kommt es zwar nicht zum Übergang der Steuerschuld; das Gesetz sieht jedoch vor, dass dann auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer schuldet (Gesamtschuldnerschaft). Unterbleibt hingegen der Hinweis, so geht die Steuerschuld trotzdem auf den Leistungsempfänger über (der Hinweis ist keine materielle Voraussetzung der Steuerschuld).

Bei Bauleistungen, die an einen Unternehmer erbracht werden, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger auch dann über, wenn die Bauleistungen im konkreten Fall nicht mit einem Bauauftrag des Leistungsempfängers zusammen hängt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 19 Tz 49ff). Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Die zivilrechtliche Gültigkeit des Titelgeschäftes ist allerdings keine Voraussetzung des Leistungstatbestandes und damit auch nicht des Vorsteuerabzuges. Ein Vorsteuerabzug aus einem Scheingeschäft ist jedoch unzulässig (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 12 TZ 36 und die dort zitierte Judikatur).

Das Finanzamt versagte im gegenständlichen Fall den Vorsteuerabzug also in erster Linie mit der Begründung, dass es sich bei den gegenständlichen Eingangsrechnungen um Fälle des Überganges der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) (sogenannte Reverse-Charge-Regelung) handle. In dieser Beurteilung ist dem Finanzamt zu folgen. Es wird auch von der Bw. nicht bestritten, dass die in den fraglichen Rechnungen angeführten Leistungen (so erbracht) als Bauleistungen zu qualifizieren sind. Von der Bw. ausdrücklich bestätigt ist weiters, dass die Bw. ihrerseits mit der Erbringung der an sie mit den fraglichen Rechnungen fakturierten Bauleistungen beauftragt war. Damit ist aber der erste Tatbestand für die Regelung des Überganges der Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) erfüllt. Dieser

sieht den Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger einer Bauleistung vor, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistung beauftragt ist. Damit wurde die Bw. aber Schuldnerin der Umsatzsteuer aus diesen Subleistungen, wodurch im Ergebnis der von der Bw. aus diesen Rechnungen geltend gemachte Vorsteuerabzug egalisiert wird.

Wenn die Bw. vorbringt, dass sie kein Unternehmer sei, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringe, dann vermag ihr dieses Vorbringen nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn es genügt bereits, dass der im Gesetz erstgenannte Haupttatbestand erfüllt ist. Unerheblich ist auch, dass die Rechnungsaussteller Umsatzsteuer in Rechnung gestellt haben bzw. es unterlassen haben, gemäß [§ 11 Abs. 1a UStG 1994](#) in den Rechnungen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers (Bw.) anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Bw.) hinzuweisen. Denn das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des [§ 11 Abs. 1a UStG 1994](#) ist keine Voraussetzung für das Entstehen der Steuerschuld beim Leistungsempfänger (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 11, Tz 24). Ebenso unerheblich wäre es, wenn die Bw. als Leistungsempfänger die leistenden Subunternehmer nicht auf den Umstand hingewiesen hätte, dass sie mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist.

Wenn die Bw. weiters anführt, dass sich aus Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien ergebe, dass eine Leistung unter Umständen, wenn Zweifel darüber bestehen, ob es sich um eine Bauleistung handelt oder nicht, mit Umsatzsteuer verrechnet werden können, dann vermag dies die Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg zu führen. Zwar sieht Rz 2602c der Umsatzsteuerrichtlinien tatsächlich vor, dass der Leistende und der Leistungsempfänger im Zweifelsfall annehmen können, dass eine Bauleistung nicht vorliegt, und dass es dabei bleiben kann, obwohl sich dies nachträglich als falsch erweist. Diese „Zweifelsfallregelung“ gilt aber nur dann, wenn es dadurch endgültig zu keinem Steuerausfall gekommen ist, was der Unternehmer nachzuweisen hat.

Eine Inanspruchnahme der von der Verwaltungspraxis geschaffenen „Zweifelsfallregelung“ scheitert im vorliegenden Fall aus mehreren Gründen. Zum einen kann man wohl nicht von einem „Zweifelsfall“ ausgehen. Objektiv betrachtet handelt es sich bei den in Rechnung gestellten „Leistungen“ eindeutig um Bauleistungen (hauptsächlich Montagearbeiten auf Baustellen). Es ist nicht denkbar, dass der Bw. als „Brancheninsiderin“ dies nicht von Anfang an klar gewesen ist. Auch bei seiner Beschuldigteneinvernahme spricht der Geschäftsführer der Bw., SZ von Bauleistungen. Der Bw. war offenbar von Anfang bewusst, dass sie selbst mit Bauleistungen beauftragt war und dass sie diese an Subunternehmer weitergegeben hat. Auch das gesamte Berufungsvorbringen zeigt diesbezüglich keinerlei Zweifel der Bw. Die dem Berufungsschriftsatz beigeschlossene Aufstellung weist bezüglich der „durchgeführten

Arbeiten“ ausschließlich auf den ersten Blick als Bauleistungen erkennbare Leistungen auf und wurde diese Aufstellung nach dem Vorbringen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf Basis der Abrechnungen der Bw. mit ihren Kunden gemacht. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab die Bw. auch an, dass die in den strittigen Rechnungen angeführten Leistungen sicherlich Bauleistungen seien.

Zum anderen verlangt die Verwaltungspraxis für ein durch Zweifel bedingtes Abgehen vom Übergang der Steuerschuld, dass es zu keinem endgültigen Steuerausfall gekommen sein darf, was der Unternehmer nachzuweisen hätte. Diesen Nachweis konnte die Bw. im gegenständlichen Fall aber nicht erbringen. Sie zieht sich diesbezüglich lediglich auf den Standpunkt zurück, dass sie darauf vertraut habe, dass die leistenden Subunternehmer ihren Abgabepflichten, die aufgrund der an sie gestellten Rechnungen entstanden sind, ordnungsgemäß nachkommen würden. Die Bw. habe jedenfalls keinerlei Kenntnis über Umstände, die den Anschein erweckten, dass die in Rechnung gestellten Steuerbeträge von den Subunternehmern nicht abgeführt worden seien. Dieses "Vertrauen" stellt aber jedenfalls keinen Nachweis dar. Vielmehr ist nach den Feststellungen des Finanzamtes davon auszugehen, dass die fraglichen Subunternehmer ihrer Umsatzsteuerpflicht nicht nachgekommen sind, und es somit endgültig zu einem Steuerausfall gekommen ist. Das Vorbringen der Bw., es wäre ihr nicht zumutbar gewesen, Nachforschungen anzustellen, ob die Subunternehmer ihren Abgabenverpflichtungen tatsächlich nachgekommen sind, geht ins Leere. Die Regelung über den Übergang der Steuerschuld im Bereich der Bauwirtschaft dient der Sicherung des Steueraufkommens (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 19 Tz 42 und die dort zitierten gesetzlichen Erläuterungen 1175 BlgNR 21.GP, 17). Ein Abgehen von dieser Regelung im Zweifel muss daher an die Bedingung des Nichtausfalles der Umsatzsteuer geknüpft sein. Wenn die Verwaltungspraxis diesbezüglich den Nachweis durch den Unternehmer verlangt, dann ist dies nur konsequent. Wenn es dem Unternehmer möglich ist, mit Rechnungsausstellern im Zweifel zu vereinbaren, dass Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde, dann ist es ihm wohl auch zumutbar, vom Rechnungsaussteller eine Mitwirkung bezüglich der Frage der Zahlung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu verlangen. Da es sich bei den vorliegenden Subunternehmerrechnungen somit jedenfalls um Fälle der sogenannten Reverse-Charge-Regelung handelt und es somit in all diesen Fällen (bei Vorliegen von Leistungen) zu einem Übergang der Steuerschuld auf die Bw. kommen müsste bzw. gekommen ist, besteht das Berufungsbegehren auf Anerkennung der Vorsteuerbeträge schon aus diesem Grund nicht zu Recht.

Der Vorsteuerabzug ist aber auch aus folgendem Grund zur Gänze zu versagen:

Aus den Aussagen des SZ und dem Berufungsvorbringen ergibt sich, dass SZ und damit der Bw. voll bewusst gewesen ist, dass es sich bei den fraglichen Rechnungen zumindest dem

Grunde nach um Scheinrechnungen handelt. Damit musste dem Geschäftsführer der Bw. und damit auch der Bw. aber auch klar gewesen sein, dass die fraglichen Subunternehmer ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkommen werden. Selbst wenn die Rechnungen nur überhöht ausgestellt wurden, musste davon ausgegangen werden, dass die Rechnungsaussteller die gesamte Umsatzsteuer nicht abführen werden. Es wäre widersinnig und würde den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen, wenn Aussteller von überhöhten Rechnungen dann den richtigen niedrigeren Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt abführen. Der Vorsteuerabzug war daher auch zu versagen, weil die Bw. wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen steht (§ 12 Abs.1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994).

3. Gewinnermittlung:

Wie oben unter Punkt 1 ausgeführt, ging das Finanzamt davon aus, dass von der Bruttorechnungssumme von insgesamt rund € 817.000,-- ein Betrag von etwa einem Drittel in Höhe von € 267.000,-- tatsächlich an Fremdleistungen von Dritten angefallen ist. Weiters ging das Finanzamt davon aus, dass die Bw. für die Ausstellung der fraglichen Rechnungen eine Provision von rund 12 %, somit einen Betrag in Höhe von € 100.000,-- zu bezahlen gehabt habe. In Anlehnung an das Ergebnis der durchgeführten GPLA-Prüfung ging das Finanzamt weiters davon aus, dass von der Bruttorechnungssumme in Höhe von € 817.000,-- ein Betrag von € 350.000,-- für die Auszahlung von Schwarzlöhnen verwendet worden sei. Nach Abzug all dieser Positionen verblieb ein nicht gewidmeter Restbetrag von € 100.000,--, den das Finanzamt als vom Geschäftsführer und Gesellschafter der Bw., SZ für sich einbehaltenen und verwendeten Betrag („Privatentnahme“) und damit als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte. Ausgehend von diesen Überlegungen ermittelte das Finanzamt die Gewinnänderung für den gesamten Prüfungs- bzw. Nachschauzeitraum (Wirtschaftsjahr 2007/2008 bis zum Wirtschaftsjahr 2011/2012). Dabei rechnete es letztlich dem erklärten Gewinn die Bruttorechnungssumme in Höhe von rund € 817.000,-- hinzu und brachte als Betriebsausgaben die als tatsächlich erbracht angenommenen Fremdleistungen in Höhe von € 267.000,-- sowie die laut GPLA-Prüfung festgestellten Schwarzlöhne in Höhe von € 350.000,-- und die darauf fußende Nachforderung der GPLA-Prüfung in Höhe von € 300.250,-- in Abzug. Dies ergab insgesamt eine Gewinnminderung in Höhe von € 100.250,-- und einen auf die Wirtschaftsjahre 2007/2008 und 2008/2009 entfallende Gewinnminderung in Höhe von € 21.594,-- bzw. von € 23.056,--. Die vom Finanzamt geschätzte Provision in Höhe von rund 12 % der Bruttorechnungssumme, somit in Höhe von € 100.000,--, sowie die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte Mittelverwendung durch den

geschäftsführenden Gesellschafter in Höhe von € 100.000,-- wurden als nicht abzugsfähig eingestuft.

Wie oben unter Punkt 1 dargestellt, kann die Bw. nicht beschwert sein, wenn das Finanzamt von der gesamten Bruttorechnungssumme von € 817.000,-- lediglich einen Betrag von € 267.000,-- als auf erbrachte Leistungen entfallend und damit als Betriebsausgabe anerkannt hat. Die so verbleibende Scheinrechnungsbetragssumme von € 550.000,-- stellt keine Betriebsausgabe dar.

Wenn das Finanzamt die Provisionen für die Ausstellung der Scheinrechnungen mit 12% der Bruttorechnungssummen somit in Höhe von € 100.000,-- geschätzt hat und diesen Betrag nicht zum Abzug als Betriebsausgabe zugelassen hat, dann kann dem ebenfalls nicht entgegengetreten werden. Die Bw. begehrt die Provision mit 20% bis 30% der Rechnungsbetragsüberhöhung anzusetzen, ohne den Überhöhungsbetrag beziffern oder den Provisionsprozentsatz konkret angeben (Bandbreite von 20% bis 30%) oder näher belegen zu können. Misst man die Provision an der vom Finanzamt letztlich geschätzten Nichtleistung im Ausmaß von rund € 550.000,-- (817.000,-- abzüglich € 267.000,--) dann beträgt die Provision nicht 12% sondern sogar 18%. Ein derartiger Prozentsatz für das Ausstellen von Scheinrechnungen erscheint jedenfalls nicht zu gering. Überdies konnte sich das Finanzamt auch auf die Aussage eines Scheinrechnungsausstellers stützen, der eine Bandbreite von 3% bis 12% angab. Auch hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Provisionen als Betriebsausgaben ist das Finanzamt im Recht. Aufwendungen zur Erlangung von - wenn auch nur überhöht ausgestellten - Scheinrechnungen sind keine Betriebsausgaben, zumal sie nicht betrieblich veranlasst sind sondern nur der Steuerverkürzung dienen.

Bezüglich der Schwarzlöhne in Höhe von € 350.000,-- sowie der darauf fußenden Nachforderung der GPLA-Prüfung in Höhe von € 300.250,-- wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zur Geschäftszahl RV/0076-K/12, verwiesen. Darin hat der Unabhängige Finanzsenat über die Berufung der Bw. gegen das Ergebnis der gleichzeitig durchgeführten GPLA-Prüfung abgesprochen und den Ansatz von Schwarzlohnzahlungen in Höhe von € 350.000,-- wie auch die davon bemessene Nachforderung von Lohnsteuer, DB und DZ von € 300.250,-- durch die GPLA als richtig bestätigt. Wenn - wie oben unter Punkt 1 ausgeführt - davon auszugehen ist, dass Scheinrechnungen dem Grunde nach für den Zeitraum 2007 bis 2011 vorliegen, dann wäre es widersinnig, von Schwarzlohnzahlungen lediglich für den Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 (für den Schwarzlohnunterlagen gefunden wurden) auszugehen, zumal der Geschäftsführer der Bw., SZ selbst ausgesagt hat, die aus den Scheinrechnungen freigespielten Beträge für Schwarzlohnzahlungen verwendet zu haben und eine Einschränkung auf den Zeitraum Oktober 2010 bis Juni 2011 auf Grund der durchgehend gleichen Vorgangsweise nicht

gerechtfertigt erscheint. Überdies hat der Geschäftsführer der Bw., SZ bei seiner ersten Beschuldigteneinvernahme auch ausgesagt, dass es sich hierbei um einen Betrag von € 300.000,-- bis € 350.000,-- gehandelt habe. Die so als richtig bestätigten Schwarzgeldzahlungen und die GPLA-Nachforderungen stellen unbestritten Betriebsausgaben dar.

Richtig ist es auch, den von der Scheinrechnungssumme nach Verwendung für Provisionen und Schwarzlöhne verbleibenden Betrag von € 100.000,-- als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren und nicht als Betriebsausgabe zuzulassen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2011, §27 Rz 46 und die dort zitierte Judikatur). Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen eine Einkommensverwendung dar und müssen daher bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens außer Ansatz bleiben (vgl. Gernot Gessler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 96). Wie der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw., SZ selbst ausgesagt hat, hat er die Scheinrechnungsbeträge bar entnommen. Soweit nun diese entnommenen Scheinrechnungsbeträge nicht für Provisionen und Schwarzlöhne verwendet wurden (andere Verwendungen wurden nicht behauptet), sind sie SZ als Anteilsinhaber zugegangen und damit als verdeckt ausgeschüttet anzusehen. Die Schätzung der Scheinrechnungsbetragssumme mit € 550.000,-- sowie der Ansatz von Provisionen in Höhe von € 100.000,-- und von Schwarzlohnzahlungen in Höhe von € 350.000,- - durch das Finanzamt sind - wie oben ausgeführt - schlüssig und unbedenklich. Somit verbleibt ein vom Gesellschafter entnommener und damit verdeckt ausgeschütteter Betrag von € 100.000,--.

Gegen eine rechtliche Qualifizierung eines nicht für Provisionen und Schwarzlohnzahlungen verwendeten Teiles des durch die Verbuchung der Scheinrechnungen freigespielten Betrages als verdeckte Gewinnausschüttung erhebt die Bw. keinen Einwand. Unbestritten ist auch, dass verdeckt ausgeschüttete Beträge keine Betriebsausgaben sind. Die Bw. bringt vielmehr lediglich vor, dass sämtliche Scheinrechnungsbeträge (Überhöhungen) für Provisionen und Schwarzgeldzahlungen verwendet worden seien und daher für den Geschäftsführer und Gesellschafter SZ nichts mehr verblieben sei. Dies lässt sich nach dem oben Gesagten aber nicht bejahen. Die Kapitalertragsteuer von den verdeckten Gewinnausschüttungen wurde dem Gesellschafter SZ direkt vorgeschrieben. Über die dagegen erhobene Berufung wird im Verfahren zur Geschäftszahl RV/0077-K/12 abgesprochen.

Der Vorwurf, dass es bei der Gewinnermittlung durch das Finanzamt offenbar zu einer doppelten Hinzurechnung eines Betrages von € 100.000,-- gekommen sei, ist ebenfalls nicht

berechtigt. Vielmehr wurden die mit € 100.000,-- bemessene Provision und die sich ebenfalls mit € 100.000,-- ergebende verdeckte Gewinnausschüttung nicht als Betriebsausgabe zugelassen, was – wie oben ausgeführt - rechtens ist. Eine Doppelberücksichtigung ein und derselben Gewinnerhöhungsposition ist also nicht erfolgt.

Die Berechnung der Gewinnauswirkung des Finanzamtes muss jedoch insofern berichtigt werden, als das Finanzamt bei der Korrektur des erklärten Betriebsergebnisses fälschlicherweise den Bruttobetrag der fraglichen Rechnungen dem erklärten Gewinn hinzugerechnet hat. Richtig ist es vielmehr, den Nettorechnungsbetrag, der auch als Betriebsausgabe von der Bw. in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt wurde, dem erklärten Betriebsergebnis hinzuzurechnen. Aus dieser Korrektur ergibt sich eine Änderung der Gesamtgewinnminderung für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum von € 100.250,-- auf € 236.250,-- wie folgt: Hinzurechnungen Scheinrechnungen netto € 681.000,-- abzüglich tatsächlich erbrachte Fremdleistungen im Ausmaß von € 267.000,--, abzüglich Schwarzlöhne von € 350.000,-- und Nachforderung GPLA von € 300.250,--. Für die in diesem Verfahren in Streit gezogene Gewinnermittlung der Wirtschaftsjahre 2007/2008 und 2008/2009 ergibt sich dadurch eine Gewinnminderung in Höhe von € 50.467,66 bzw. € 53.908,67 und damit ein Gewinn von € 5.784,93 bzw. 7.314,47. Dies wurde den Parteien im Verfahren vorgehalten und von ihnen außer Streit gestellt.

Es waren daher die Berufungen gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2008 und 2009 sowie die gemäß [§ 274 BAO](#) gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 gerichtete Berufung und die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume 3/2011 und 4,5/2011 als unbegründet abzuweisen.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 war als unbegründet abzuweisen und waren gleichzeitig die angefochtenen Bescheide zugunsten der Bw. abzuändern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen € 5.784,93 (2008) und € 7.314,47 (2009).

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. November 2012