



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. KG, Adr.Bw., vertreten durch Dr. Georg Freimüller, Rechtsanwalt, 1080 Wien, Alser Straße 21, vom 24. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. April 2012 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010, Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner und Februar 2012 entschieden:

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben. Die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren 2009 und 2010 vom 5. Juli 2010 und 1. März 2011 treten wieder in Kraft.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner und Februar 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Bauunternehmen in der Rechtsform einer KG, über deren Vermögen am x.x.xxxx der Konkurs eröffnet und mit xx.xx.xxxx aufgehoben wurde. Unbeschränkt haftender Gesellschafter der KG ist Herr A.C., seit 4.5.1999 selbständig vertretend. Kommanditistin ist It. Firmenbuchauszug seine Lebensgefährtin T.S..

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2009 bis 2011 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Allgemein

Die Firma Bw. KG wurde am 4.5.1999 gegründet. Lt. Firmenbuchauszug (FN xxxxxxa) betreibt sie seit 6.5.2009 ein Baumeistergewerbe. Seit 9.3.2011 befindet sich der Standort des Unternehmens in Adr.Bw.. Davor befand sich der Standort des Unternehmens in Adr.2.

Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass seit Mai 2011 von der Abgabepflichtigen, Bauaufträge an Subunternehmer vergeben wurden, die, an den in den Rechnungen angeführten Adressen teilweise nicht existent waren. Bei Rechnungslegung oder Bezahlung waren It. Erhebungen der Finanzverwaltung die Gesellschafter und Geschäftsführer in Österreich nicht mehr auffindbar. Teilweise waren aber auch seitens der Finanzverwaltung die UID-Nummern der Subunternehmer bereits begrenzt.

Diese Subunternehmen hatten das typische Erscheinungsbild von "Briefkasten-GmbH's".

Es handelte sich um die im Baugewerbe verbreiteten und in der Branche bekannten substanzlosen, kurzlebigen Einmann-GmbH's mit ausländischen Gesellschaftsorganen. Die "Briefkasten-GmbH's" werden nur für eine mehrmonatige Geschäftstätigkeit errichtet und haben den ausschließlichen Zweck, dass die - nach der formalrechtlich gestalteten Vertrags- und Leistungsbeziehung - zu erbringenden Bauleistungen, einer beschränkt haftenden juristischen Person zugerechnet werden können. Von diesen Subunternehmern werden dann planmäßig, die bei der Geschäftstätigkeit anfallenden, SV-Beiträge und Abgaben nicht entrichtet sowie die meisten anderen Arbeitgeberpflichten, die Kosten verursachen, nicht erfüllt. Während die "Briefkasten-GmbH's" dann ihre Geschäftstätigkeit entfalten, tauchen die ausländischen Gesellschafter und Geschäftsführer unter und sind für die Behörden nicht mehr greifbar. Die Gesellschaftsorgane sind nicht oder nicht mehr zutreffend polizeilich gemeldet. Wenn sie in Österreich überhaupt (noch) aufhältig sind, ist ihr Aufenthaltsort den Behörden unbekannt (U-Boot). Zum Teil werden auch gefälschte Identitäten verwendet.

Mietverträge oder vielfach nur Untermietverträge werden bloß zum Zwecke der Gesellschaftsgründung abgeschlossen. Regelmäßig werden die Geschäftsadressen dann gewechselt und die Gesellschaft ist im weiteren Verlauf an keiner Örtlichkeit mehr auszumachen. Die fingierten Adressen werden manchmal auch von mehreren "Briefkasten-GmbH's" benutzt. Um auch ein Aufspüren der Gesellschaftsorgane über in Rechnungen und behördlichen Eingaben genannten Telefonnummern zu unterbinden, werden diese Handys bzw. die Rufnummern gewechselt. Mangels Auffindbarkeit der Gesellschaftsorgane kann für die massiven Rechtsbrüche niemand zur persönlichen Verantwortung gezogen werden. Sobald sich das Insolvenzverfahren der Gesellschaft abzeichnet, werden die weiteren Bauleistungen schon über die nächste vorrätige gehaltene Briefkasten-GmbH als Subunternehmer abgewickelt. Der wirtschaftliche Vorteil des Auftraggebers besteht in niedrigen Baukosten bzw. Werklöhnen, die anders, z.B. mit eigenem Personal, nicht erzielt werden könnten. In diesem Vermögensvorteil steckt indirekt die Beuteteilung des wesentlich an dem organisierten Abgabebetrug teilnehmenden Auftraggebers.

Nach Ansicht des VwGH (17.11.2005, 2001/13/0247) reicht für die "steuerliche Existenz", die "formelle Existenz" der betreffenden Gesellschaft ebenso wenig aus wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin.

Mit den Worten des VwGH (12.9.1995, 91/13/0154) ist einer Firma als sogenannte Briefkastenfirma die steuerliche Anerkennung zu versagen, wenn diese "keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann", sich in einer bloßen Kombination einer Zustelladresse mit einer Firmenbezeichnung erschöpfend, "ein Gebilde, das per se keine Leistungen erbringen kann und in diesem Sinn eine funktionslose Firma ist".

Der VwGH (17.11.2005, 2001/13/0247) ging bei einer Qualifikation einer (formell-)rechtlich bestehenden Gesellschaft als steuerlich nicht existent aus, weil über die "technisch aufwändigen Geschäfte" außer den Rechnungen im Wesentlichen keinerlei Belege vorgewiesen worden seien und die Gesellschaft auch über kein zur Ausführung der Leistungen notwendiges Personal verfügt habe.

Auch die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person reicht zur Anerkennung der Gesellschaft nach der Rechtsprechung des VwGH /17.11.1982, 81/13/0194; 82/13/0036; 82/13/0037; 30.9.1998, 96/13/0017) nicht. Dies gilt auch bei der Nennung einer "Briefkastengesellschaft", bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

Nach der Rechtsprechung des VwGH spricht für die Existenz eines Unternehmens:

Das Vorliegen eines tatsächlichen Zahlungsflusses;
Der Zusammenhang des Zahlungsflusses mit den Leistungen, die dazu erbracht wurden (VwGH 15.9.1999, 99/13/0150);

Bestehen von Büroräumlichkeiten und eigenem Personal (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Eintragung im öffentlichen Telefonbuch (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Erkennbares Auftreten der Gesellschaft nach außen (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Möglichkeit zur Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Korrespondenzen, Aufzeichnungen sowie Notizen zu Telefonaten betreffend die Aufträge (bei denen es sich um technisch aufwändige Geschäfte gehandelt habe), (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Für das Vorliegen von bloßen und sohin "steuerlich nicht existenten" Scheinfirmen sprechen nach der Rechtsprechung hingegen insbesondere:

Zahlungen an die Subunternehmen in nicht unbeträchtlicher Höhe, die lediglich auf Grund von Rechnungen erfolgt seien, ohne dass die in den Rechnungen angeführten Unterlagen oder Dokumentationen hätten vorgelegt werden können; diese seien als im Wirtschaftsleben ungewöhnlich zu bezeichnen und nicht glaubwürdig (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247);

Eine nicht existente GmbH bzw. eine GmbH mit nicht ausforschbaren Kontaktpersonen (VwGH 13.11.1985, 84/13/0127);

Fehlen von Nachweisen bezüglich der tatsächlichen Ausführung der Leistungen (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Folgende drei Firmen waren im Prüfungszeitraum Subunternehmer der Abgabepflichtigen: In der Tabelle sind der Name der Gesellschaft, der Umsatzzeitraum sowie der in diesem Zeitraum getätigte Umsatz enthalten:

II GmbH

Adr II

Adr II	Umsatz Zeitraum 6/2011-11/2011	4.022.447,44
--------	--------------------------------	--------------

D GmbH

Adr D

Adr D	Umsatz Zeitraum 12/2011	735.765,85
-------	-------------------------	------------

S GmbH

Adr S

Adr S	Umsatz Zeitraum 5/2011-6/2011	256.013,14
-------	-------------------------------	------------

Gesamt		5.304.065,83
--------	--	--------------

Zu oben genannten Subunternehmer ist Folgendes festzuhalten:

U. GmbH:

Lt. Erhebungen der BP war am Standort Adr.U, Adr.U. die Firma U. GmbH bereits im Februar 2011 nicht auffindbar. Bei Begehung durch die FinPol konnte kein Hinweis auf die Firma vorgefunden werden. Anscheinend war die Firma U. GmbH tatsächlich nie an diesem Standort situiert. Der mit 2.2.2011, gleichzeitig auch die Sitzverlegung der Gesellschaft It. Firmenbuch nach Adr.U, Adr.U., ins Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer A.B. sowie der jetzige mit 8.12.2011 eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer C.D., geb. y.y.yyyy sind nicht auffindbar und an O.g. Adresse niemandem bekannt. Lt. Firmenbuch wurde am y.yy.yyyy der Konkurs eröffnet. Die UID-Nummer wurde mit 8.12.2011 begrenzt.

P. GmbH:

Lt. Erhebungen der BP wurde die P als "Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer-GmbH" errichtet. Alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer war vom 8.2.2007 bis 21.2.2007 Herr E.F.. Ab 21.2.2007 bis 9.8.2011 war Geschäftsführerin und Hälftegesellschafterin Frau G.H. (Mutter von E.F.), zweiter Gesellschafter war weiterhin ihr Sohn. Anschließend ab 9.8.2011 bis zum jetzigen Zeitpunkt wurde die Gesellschaft wiederum als "Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer-GmbH" It. Firmenbuch geführt. Alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer war Herr I.J.. Seit 8.3.2012 ist Herr I.J. It. ZMR in Österreich abgemeldet und nicht auffindbar. Die UID-Nummer wurde mit 29.2.2012 begrenzt.

S. GmbH:

Lt. Erhebungen der BP war im Zeitraum der Erstellung der o.g. Rechnungen der handelsrechtliche Geschäftsführer, K.L., geb. yy.yy.yyyy schon in Österreich polizeilich abgemeldet.

Steuerliche Feststellungen

Tz. 2 Berechnung Subunternehmen

Berechnung Aufwand Subunternehmen:

Da nur tatsächlich geleistete Entgelte steuerlich abzugsfähig sind, werden im Schätzungswege 50% des in Rechnung gestellten Aufwandes, die im Rahmen der Prüfung der Bw. KG zum Zuge kamen angesetzt. Dies stellt einen Erfahrungswert der BP dar, der seine Deckung darin findet, dass Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich kostengünstiger beschäftigt werden können.

Weiters wird auf eine Entscheidung des UFS vom 19.08.2003 (GZ RV/0052-W/02) verwiesen. Der UFS hatte in dieser Entscheidung unter anderem zu der Frage Stellung genommen, ob im

Fälle von Scheinrechnungen einer Subfirma an eine Baufirma eine Kürzung des steuerlich als Aufwand anzuerkennenden Aufwandes iHv. 50% zulässig ist.

	2011
Subhonorare bisher	5.304.065,83
Subhonorare lt. BP	2.652.032,91
Differenz	2.652.032,92

Tz. 3 Sicherheitszuschlag

Die Ifd. Buchhaltung wurde von der steuerlichen Vertretung bis August 2011 durchgeführt. Die Belege für den Zeitraum ab 08/2011 waren nicht aufgebucht. Die Vollständigkeit der Ausgangsrechnungen war nicht nachvollziehbar. Die Nummerierung der Ausgangsfakturen erfolgte nicht fortlaufend, sondern für jeden Tag, an dem fakturiert wurde, wurde bei der Nummer 1 begonnen.

Lt. Herrn A.C. (Komplementär) werden die Ausgangsfakturen aufgrund von Aufzeichnungen über die erbrachten Arbeiten abgerechnet. Diese Grundaufzeichnungen konnten der BP ebenfalls nicht vorgelegt werden, da diese, sobald die Arbeiten abgerechnet waren, weggeworfen wurden.

Korrigierte Rechnungen wurden ebenfalls nicht aufbewahrt.

Aufgrund von formellen und materiellen Mängel erfolgen folgende Zuschätzungen für den Prüfungszeitraum:

	2009	2010	2011
Ausgangsrechnungen lt. Aufstellung	42.125,75	3.856,00	5.759.620,04
Zuschätzung	10.000,00	10.000,00	100.000,00
davon 20%	2.000,00	2.000,00	20.000,00

"Tz. 4 Gewinnermittlung

Die bis 31.8.2011 aufgebuchten Aufwände werden von der Buchhaltung des steuerlichen Vertreters übernommen. Die ab 1.9.2011 angefallenen Aufwände sind der Beilage 3 zu entnehmen:

	2011
Ausgangsrechnungen	5.759.620,04
Sicherheitszuschlag	100.000,00
Subunternehmen	-2.652.032,92
sonstige Aufwände	-153.752,63
Gewinn lt. BP	3.053.834,49

Tz. 5 Vorsteuerermittlung

Die Vorsteuern betragen lt. BP (siehe Beilage 3):

	2011
Vorsteuer 1-12/2011	1.963,93

Tz. 6 Umsatzsteuerermittlung

Folgende Umsätze sind der Umsatzsteuer zu unterziehen:

E.t.a. 6.10.2011 (601) 8.000,00 netto 1.600,00 USt (UID fehlt)

R.R. 19.10.2011 (1903) 17.641,67 netto 3.528,33 USt

F.G. Getränke 5.12.2011 (20502) 15.000,00 netto 3.000,00 USt

	2009	2010	2011
gesamt			40.641,67
Sicherheitszuschlag	10.000,00	10.000,00	100.000,00
gesamt	10.000,00	10.000,00	140.641,67
davon 20%	2.000,00	2.000,00	28.128,33

Die fristgerechte Berufung wurde wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahmebescheide enthalten inhaltsleere Textbausteine, welchen nicht zu entnehmen ist, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse und rechtserheblicher konkreter Tatsachen die Abgabenbehörde die gesetzlichen Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO als gegeben erachtet.

Die Wiederaufnahmebescheide sind somit allesamt mit formeller Rechtswidrigkeit behaftet.

Darüber hinaus sind den Wiederaufnahmebescheiden aber auch keine konkreten Hinweise auf Feststellungen zu entnehmen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Für die Umsatzsteuer des Jahres 2009 und des Jahres 2010 in Höhe von je € 2.000,00 ist den angefochtenen Bescheiden nicht zu entnehmen, welche formellen und materiellen Mängel in diesen Jahren eine Zuschätzung von jeweils € 10.000,00 rechtfertigen. Der Abgabenbehörde ist bekannt, dass wir im Jahr 2009 nur geringe Umsätze und Personalaufwendungen bzw. Fremdleistungen zu verzeichnen hatten. Im Jahr 2010 hatten wir keine nennenswerte Geschäftstätigkeit entfaltet und weder Personal-nach Fremdleistungen. Darüber hinaus ist der Abgabenbehörde auch bekannt, dass wir die in den Jahren 2009 und 2010 ohnedies nur geringen Umsätze für Baufirmen getätigt hatten. Für diese Umsätze schulden somit unsere Auftraggeber und nicht wir die Umsatzsteuer (§ 19 Abs. 1a UStG).

Die Zuschätzungen für die Jahre 2009 und 2010 entbehren somit einer tragfähigen Grundlage, womit auch die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010 mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit belastet sind.

Aus den der Finanzbehörde vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass wir im Jahr 2011 bis Februar 2012 Bauaufträge an Subunternehmer vergeben haben, die entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde sehr wohl existent waren. Diese Bauleistungen haben wir an unsere Auftraggeber weiterfakturiert, welche ebenfalls großteils selbst Bauunternehmer waren und somit wiederum § 19 Abs. 1a UStG greift.

Die Kürzung der Subhonorare um 50% für das Jahr 2011 begründet die Abgabenbehörde auf die Annahme, dass es sich bei unseren Subunternehmern um Scheinfirmen gehandelt habe.

Warum die U. GmbH für die Finanz nicht auffindbar war, ist für uns nicht nachvollziehbar. Die Geschäftsleitung dieser Gesellschaft ist erst mit Konkurseröffnung im Februar 2012 von der Bildfläche verschwunden. Bei der P. GmbH mag es zwar sein, dass der letzte Gesellschafter/Geschäftsführer I.J. laut ZMR seit 8.3.2012 in Österreich nicht angemeldet und

auffindbar ist. Dieser Zeitpunkt ist aber fallbezogen nicht relevant. Während unserer Geschäftsverbindung war die P. GmbH jedenfalls existent und vorhanden.

Darüber hinaus ist die bloß fehlende polizeiliche Meldung kein Indiz dafür, dass eine Person in Österreich nicht mehr aufhältig ist. Die fehlende Meldung im ZMR kann zahlreiche Ursachen haben, sodass der Schluss der Abgabenbehörde, dass die fehlende Meldung im ZMR die mangelnde Existenz einer Person in Österreich bedeutet, unzulässig ist. Dies trifft auch auf den GF der S. GmbH zu.

Die Kürzung der Subhonorare ist daher nicht gerechtfertigt. Diese Honorare wurden in der aus den Rechnungen ersichtlichen Höhe tatsächlich geleistet und liegen diesen Honoraren auch entsprechende Bauleistungen zugrunde.

Hinsichtlich der Zuschätzung von € 100.000,00 für das Jahr 2011 lässt die Abgabenbehörde im Dunkeln, aufgrund welcher formellen und materiellen Mängel sie diese Zuschätzung für gerechtfertigt erachtet. Tatsächlich sind die Voraussetzungen für eine solche jedoch nicht gegeben.

Daraus ergibt sich, dass auch der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 formell und materiell rechtswidrig ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010)

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu beispielsweise das Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die Bw. bringt vor, dass für die Jahre 2009 bis 2010 formelle und materielle Mängel nicht der Begründung der BP entnehmbar seien. In den Jahren 2009 und 2010 wäre nur eine geringe Geschäftstätigkeit entfaltet und nur geringe Umsätze getätigt worden.

Die erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Umstände betreffend die Jahre 2011 lt. Punkt Tz 3 des Prüfungsberichtes sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, nicht geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher sind die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 25.4.2012 verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren gemäß § 303 BAO für die Jahre 2009 bis 2010 nicht zu Recht erfolgt. Der Berufung ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Ad Sachbescheide Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner und Februar 2012)

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

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

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein. Ob eine Kombination von Schätzungsmethoden (kalkulatorische Schätzung, Schätzung nach dem Vermögenszuwachs, etc.) angewendet wird, hängt von den Gegebenheiten im Einzelfall ab und wird von dem Ziel jeder Schätzung bestimmt, den tatsächlichen Verhältnissen so nahe wie möglich zu kommen.

Im Sinne vorstehender Ausführungen gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zu den Elementen der Schätzung (VwGH v. 25.2. 2004, 200/13/0050, 0060, 0061; VwGH v. 24.2. 2005, 2003/15/0019), wobei diese Schätzungsmethode davon ausgeht, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (VwGH v. 25.2 2004, 2003/13/0147; VwGH v. 21.10. 2004, 2000/13/0043, 01016).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat weiters die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO).

Die Bw. wendet ein, dass aus den Bauaufträgen der Jahre 2011 und 2012 ersichtlich sei, dass diese sehr wohl existent waren. Die Kürzung der Subhonorare um 50% für das Jahr 2011 erfolgte wegen der Annahme des Vorliegens von Scheinfirmen. Die Firmen seien jedoch erst mit Konkurseröffnung verschwunden und während der Geschäftsverbindung existent gewesen. Auch sei die polizeiliche Meldung nicht notwendig. Die Kürzung der Subhonorare 2011 sei daher nicht gerechtfertigt, der Sicherheitszuschlag 2011 daher mangels Feststellung formeller und sachlicher Mängel der Buchführung nicht begründet.

Im gegenständlichen Fall wurde von der BP festgestellt, dass die Bw. Bauaufträge an Subunternehmer, die nicht existent oder deren Geschäftsführer im strittigen Zeitraum 2011 nicht gemeldet bzw. abgemeldet und deren UID-Nummern teilweise begrenzt waren, weitergegeben hat. Auch auf die Aufforderung des Finanzamtes hin, die Empfänger der abgesetzten Beträge zu benennen (§ 162 BAO), wurden die tatsächlichen Empfänger nicht namhaft gemacht.

Folgende Sachverhalte der Firmen wurden festgestellt:

1. U. GmbH: Diese Firma ist seit x.xx.xx in Konkurs, der Geschäftsführer M.N. (bis 2.2.2011) ist aufrecht gemeldet, der Geschäftsführer A.B. (bis 8.12.2011) war dagegen nie gemeldet, der Geschäftsführer C.D. (seit 6.12.2011) ist seit 4.6.2012 nicht auffindbar. Die UID-Nr. wurde mit 8.12.2011 begrenzt.

Die strittigen Rechnungen betreffen den Zeitraum 21.6. bis 8.8.2011 lautend auf € 289.8393,40, weiters betreffend den Zeitraum 8.8. bis 29.11.2011 auf € 4.022.447,11.

2. P. GmbH: Über die Firma wurde ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Verfahrens nicht eröffnet (x.x.xx), die Geschäftsführerin G.H. (bis 17.8.2011) ist aufrecht gemeldet, der Geschäftsführer I.J. (seit 9.11.2011) war bis 8.3.2012 gemeldet. Die UID-Nr. wurde mit 29.2.2012 begrenzt.

Die strittigen Rechnungen betreffen den Zeitraum 2.12. bis 29.12.2011 und lauten auf € 735.765,85.

3. S. GmbH: Die Firma ging am xx.xx.xx in Konkurs, aufgehoben am 11.10.2010 und fortgesetzt mit Beschluss vom 8.4.2011. Der Geschäftsführer K.L. war im Zeitraum vom 18.3.2010 bis 25.3.2011 und vom 3.10.2011 bis 12.6.2012 aufrecht gemeldet.

Die strittigen Rechnungen betreffen den Zeitraum 18.5. bis 30.6.2011 lautend auf €°256.013,14.

Der festgestellte Sachverhalt war wie folgt zu würdigen:

Allein der Umstand, dass Rechnungen von nicht existenten und nicht (an einer bestimmten Adresse) tätigen Ausstellern in der Buchhaltung der Bw. enthalten sind und keine Unterlagen wie Baustellenprotokolle vorgelegt werden konnten (wie in der Niederschrift vom 5.3.2012 ausgeführt), berechtigt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO, da nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundenen Ungewissheiten hinnehmen muss.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise konnte nicht glaubhaft gemacht werden, ob die Leistungen, die in den Prüfungsunterlagen angeführten Rechnungen ausgewiesen sind, von den in den Rechnungen angeführten Unternehmen erbracht worden sind. Die nicht gemeldeten Geschäftsführer bzw. Abmeldungen der Geschäftsführer sowie die fehlerhaften Adressen dieser einerseits und die teilweise begrenzten UID-Nummern andererseits berechtigen zur Annahme des Vorliegens von Scheinrechnungen.

Weiters ist festzuhalten, dass es sich bei sämtlichen rechnungsausstellenden Subunternehmen um im Konkurs befindliche Firmen mit jeweils einem Gesellschafter-Geschäftsführer handelt, wobei auffällt, dass die Geschäftsführer im Zeitraum der strittigen Leistungserbringung entweder nur zum Teil oder aber überhaupt nicht in Österreich behördlich gemeldet waren. So waren etwa die Geschäftsführer der Fa. U. GmbH und der Fa. S. GmbH nicht gemeldet bzw. im maßgeblichen Zeitraum nicht gemeldet bzw. sind nun nicht mehr auffindbar, während die strittigen Eingangsrechnungen im Zeitraum 21.6. bis 29.11.2011 bzw. 18.5. bis 30.6.2011 ausgestellt wurden. Hinsichtlich der Fa. P GmbH und ist festzuhalten, dass eine Abmeldung des Geschäftsführers nach dem Zeitraum der Leistungserbringung an die Bw. erfolgte. Die strittigen Fremdleistungsaufwendungen wurden somit (auch) trotz Abwesenheit des alleinigen bzw. Geschäftsführers getätigt.

Der Einwand, dass durch die behördliche Abmeldung nicht relevant ist, d. h. nicht die Geschäftsführereigenschaft des Geschäftsführers untergeht und die Abmeldung auch keine Auskunft darüber gibt, ob der abgemeldete Geschäftsführer seine Geschäftstätigkeit weiterhin ausübt, insbesondere die Rechnungslegung veranlasst und in seinem Namen die Entgelte für die Gesellschaft vereinnahmt hat, ist für sich allein zwar zutreffend, vermag aber im Zusammenhang mit den übrigen Sachverhaltsfeststellungen nicht zu überzeugen. Jedenfalls ist festzuhalten, dass im bzw. bereits vor dem Zeitraum der strittigen Leistungserbringung im Zentralen Melderegister zum Teil keine Meldedaten betreffend die Geschäftsführer der in Rede

stehenden Subunternehmen vorhanden waren, und dass im Zeitpunkt der BP im Jahr 2012 für die Abgabenbehörde jedenfalls keine Ansprechpartner mehr vorhanden waren. Eine Überprüfung der Einwendungen der Bw. war daher nicht möglich.

Schon allein diese Umstände, dass Rechnungen von nicht existenten und nicht (an einer bestimmten Adresse) tätigen Ausstellern in der Buchhaltung der Bw. enthalten waren, berechtigen die Abgabenbehörde, die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge als Betriebsausgaben in Zweifel zu setzen. Weiters wurden lt. Herrn A.C. die Eingangsrechnungen der Firmen U. GmbH und P. GmbH per Post oder vom Geschäftsführer übergeben und wie bereits ausgeführt auf Grund der Arbeitsaufzeichnungen abgerechnet, deren Grundaufzeichnungen jedoch nicht vorgelegt werden konnten. Auch gab es lt. Niederschrift vom 21.3.2012 mit den Firmen U. GmbH und P. GmbH nur Rahmenverträge, Subaufträge können nicht vorgelegt werden.

Laut Erhebungen der Abgabenbehörde betreffend die Firma U. GmbH am Standort Adr.U, Adr.U. im Februar 2011 war diese bereits nicht auffindbar. Bei Begehung durch die FinPol konnte kein Hinweis auf die Firma vorgefunden werden. Der mit 2.2.2011, gleichzeitig auch die Sitzverlegung der Gesellschaft lt. Firmenbuch nach Adr.U, Adr.U., ins Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer A.B. sowie der jetzige mit 8.12.2011 eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer C.D., geb. y.y.yyyy sind nicht auffindbar und an der Adresse nicht bekannt.

Die gebotene Gesamtbetrachtung aller vorliegenden Sachverhaltselemente führt zur Überzeugung, dass die in den betreffenden Rechnungen angeführten Leistungen nicht von den jeweiligen Firmen an die Bw. erbracht wurden und es sich daher um Scheinrechnungen handelt. Ob die Leistungen von Arbeitern der Bw. selbst durchgeführt wurden oder von Schwarzarbeitern ist in dem gegenständlichen Kontext nicht relevant. Entscheidend ist, dass die Arbeiten nach den dargestellten Indizien nicht von den rechnungslegenden Firmen ausgeführt wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO, 3. Aufl., § 167 Tz. 8 und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die oben dargestellten Feststellungen lassen die Beurteilung der BP, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen zur Geltendmachung überhöhter

Betriebsausgaben handelt, jedenfalls als wesentlich wahrscheinlicher erscheinen als die Behauptung der Bw., dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen von den rechnungsausstellenden Subunternehmen erbracht wurden.

Insgesamt muss aufgrund der eindeutigen Indizienlage davon ausgegangen werden, dass die von der Bw. bezahlten Aufwendungen im Zusammenhang mit den von den angeblichen Subunternehmen in Rechnung gestellten Leistungen in Wahrheit nicht von diesen Unternehmen erbracht wurden.

Daher ist die teilweise Versagung des Abzuges von Betriebsaufwendungen im Streitjahr 2011 zu Recht erfolgt.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912).

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. VwGH 18.12.1997, Zl. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. VwGH 18.7.2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. VwGH 27.4.1994, Zl. 92/13/0011, 10.10.1996, Zl. 94/15/0011, 22.4.1998, Zl. 95/13/0191 und 10.9.1998, Zl. 96/15/0183).

Zur von der BP vorgenommenen Schätzung der Betriebsausgaben ist auszuführen, dass bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, eine Schätzung von 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben als angemessen erscheint. Als Betriebsausgaben wurden daher im Jahr 2011 € 2.652.032,92 berücksichtigt. Hinsichtlich der übersteigenden Beträge wurde davon ausgegangen, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen zur Geltendmachung überhöhter Betriebsausgaben handelt; diesbezüglich wurde der Abzug als Betriebsausgaben versagt.

Da lediglich 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, erhöht sich der Gewinn der Bw. um die verbleibenden 50%. Damit wurden bei der Bw. Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben.

Betreffend die Schätzung eines Sicherheitszuschlages wird ausgeführt, dass eine Buchführung ab August 2011 nicht vorgelegt werden konnte, die Belege ab August 2011 mangels Buchung nicht nachvollziehbar sind, keine fortlaufende Nummerierung aufweisen bzw. diese täglich neu vergeben wurden. Diese gravierenden Buchführungsmängel im Jahr 2011 in Verbindung mit den obigen Feststellungen über die Subunternehmen und deren nicht auffindbaren Geschäftsführer, damit der Ausstellung von Scheinrechnungen berechtigen grundsätzlich zur Schätzung gemäß § 184 BAO durch Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages.

Die Schätzung eines Sicherheitszuschlages von rund €⁹100.000,- für das Jahr 2011 erscheint als pauschale Zuschätzung im Ausmaß von 2% der geltend gemachten Betriebsausgaben für Fremdleistungen nicht als ungerechtfertigt und auch der Höhe nach als angemessen. In Anbetracht der Unregelmäßigkeit und fehlenden Überprüfbarkeit der Aufzeichnungen gelangt der UFS somit zur Überzeugung, dass im vorliegenden Fall für das Jahr 2011 die Verhängung des Sicherheitszuschlages von € 100.000,- als berechtigt anzusehen ist.

In diesem Zusammenhang wird weiters darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. VwGH 27.4.1995, Zl. 97/17/0140).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Juli 2013