



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder, über die Berufung der Bw., W., adresse, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch X, vom 29. November 2006 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005, gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 und die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie über die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und für den Monat Jänner 2006 nach der am 23. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer wird für das Jahr 2003 im Ausmaß von 56.920,09 €, für das Jahr 2004 von 50.450,07 € und für das Jahr 2005 von 31.798,07 € festgesetzt.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für den Monat Jänner 2006 wird teilweise stattgegeben.

Der Bescheid wird geändert.

Die Kapitalertragsteuer wird in Ausmaß von 6.898,26 € festgesetzt.

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Bereich der Schwarzdeckerei unternehmerisch tätig ist. Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr 1. September bis 31. August des jeweiligen Kalenderjahres.

Bei der Bw. fand im Jahre 2006 eine Außenprüfung statt, infolge dieser unter anderem die Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2003 bis 2005 und die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 wiederaufgenommen und für die jeweiligen Jahre neue Sachbescheide sowie Kapitalertragsteuerbescheide erlassen wurden.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2006 ist zu entnehmen, dass sich die amtswegige Wiederaufnahme der oben genannten Verfahren auf die in Tz 1 und Tz 2 des Prüfungsberichtes festgehaltenen Feststellungen stütze.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im Sinne des § 20 sei dabei die Interessensabwägung in der Weise vorgenommen worden, als dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden sei.

Feststellungen in der Tz 2 des Berichtes der Betriebsprüfung betreffen das Vorliegen von Scheinrechnungen über Beratungsleistungen, die ein B. (in der Folge: (B.)) als Geschäftsführer

der B.GmbH (in der Folge: B. GmbH) an die Bw. ausgestellt haben soll. B. sei bis zur Konkurseröffnung am 11. Jänner 2006 Geschäftsführer seiner GmbH, einem Karosserieunternehmen, gewesen.

Bei den besagten Scheinrechnungen handle es sich um Honorarnoten, die B. über Provisionen „laut beiliegender Aufstellung“ an die Bw. gelegt und bar bzw. als Barscheck quittiert habe.

Die Bw. verbuchte den fakturierten Aufwand als „Provisionen an Dritte“.

In den Veranlagungsakten befinden sich diesbezüglich drei Honorarrechnungen vom 30. August 2005 in Höhe von brutto 15.426,00 €, vom 20. September 2005 in Höhe von brutto 21.357,60 € und brutto 25.342,80 €. Den jeweiligen Fakturen sind Aufstellungen über Rechnungsbeträge angeschlossen, die durch die Angabe verschiedener Rechnungsnummern näher bezeichnet wurden. Den jeweiligen in dieser Aufstellung festgehaltenen Rechnungsbeträgen sind verschiedene Wiener Anschriften bzw. andere nicht näher zu definierende Bezeichnungen zugeordnet. B. habe 5% der in den Fakturen ausgewiesenen Rechnungssummen als Provision bar erhalten.

Als Nachweis für die Ausführung der in Rede stehenden Beratungsleistungen wurde ein am 20. August 1991 schriftlich verfasster Auftrag der Bw. an die B. GmbH mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

*„Betrifft: Auftrag über Unternehmensberatung für Firma Bw GesmbH*

*Sehr geehrter Herr B.!*

*Auf Grund unseres im Juli 1991 geführten Gespräches betreffend Unternehmensberatung für o.a. Unternehmen teilen wir Ihnen mit, dass wir mit Ihren Vorschlägen einverstanden sind, und Ihre Beratungstätigkeit beginnend mit 1. 9. 1991 gerne in Anspruch nehmen.*

*Der Ordnung halber wollen wir festhalten, dass Sie ausschließlich auf Erfolgshonorar arbeiten und dieses 25% der erzielten Nettoumsatzsteigerung nicht übersteigt.“*

B. sagte im Zuge eines die B. GmbH betreffenden Prüfungsverfahrens niederschriftlich am 27. März 2006 aus, der Bw. fingierte Rechnungen für „Provisionen lt. beiliegender Aufstellung“ ausgestellt zu haben und dass er keine Leistungen erbracht habe. Als „Honorar“ für die Ausstellung dieser Scheinrechnungen habe er die fakturierten Umsatzsteuerbeträge und 5% der Nettohonorare kassiert.

Er habe fingierte Rechnungen an die Bw. im nachfolgend dargestelltem Gesamtausmaß gestellt:

- **Jänner bis Dezember 2002:** 151.782,00 € zuzüglich 30.356,40 € USt
- **Jänner bis Dezember 2003:** 186.426,00 € zuzüglich 37.285,00 € USt
- **Jänner bis Dezember 2004:** 143.548,00 € zuzüglich 28.709,60 € USt
- **Jänner bis Dezember 2005:** 90.978,00 € zuzüglich 18.195,00 € USt

Die Betriebsprüfung ging auf Basis dieser Aussage und der damit zusammenhängenden unzureichenden Nachweise der betrieblichen Veranlassung der in Rechnung gestellten Honorare davon aus, dass Scheinrechnungen vorliegen würden.

Der Prüfer verneinte die Abzugsfähigkeit der aus den Honorarnoten geltend gemachten Vorsteuern und behandelte den körperschaftsteuerrechtlich nicht berücksichtigten Provisionsaufwand samt der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer Dipl. Ing. HD.

Die daraus resultierende Kapitalertragsteuer sei ebenso als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen gewesen.

Der Prüfer passivierte die Umsatzsteuer- sowie die Kapitalertragsteuernachforderung in den jeweiligen Streitjahren.

Im Ergebnis hielt die Betriebsprüfung eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 35.949,53 € (2003), 31.863,00 € (2004) und 24.829,00 € (2005) sowie eine Kapitalertragsteuerfestsetzung im Ausmaß von 71.899,00 € (2003), von 63.726,00 € (2004) und von 49.658,00 € (2005) fest.

Die verdeckte Gewinnausschüttung sei in Höhe von 287.596,20 € (2003), von 254.905,20 € (2004) und von 198.632,00 € (2005) festzusetzen gewesen.

Gleichermaßen wären für den Nachschauzeitraum 09/05 bis 05/06 die Honorarnoten der B. GmbH vom 30. November 2005 und vom 3. Jänner 2006 als Scheinrechnungen und als verdeckte Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer Dipl. Ing. HD zu beurteilen gewesen. Daraus habe sich eine Nachforderung der Umsatzsteuer in Höhe von 5.608,40 € (11/05) sowie von 4.356,00 € (01/06) und der Kapitalertragsteuer von 11.2107,00 € (11/05) sowie von 8.714,00 € (01/06) ergeben.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ für den Zeitraum 2003 bis 2005 Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaft- und der Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005. Desgleichen erließ die Abgabenbehörde erster Instanz Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005.

Ebenso erließ das Finanzamt Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate November 2005 und Jänner 2006 sowie Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für den Monat Jänner 2006.

Die steuerliche Vertretung der Bw. erhob sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Körperschaftsteuer sowie die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 als auch gegen die entsprechenden Sachbescheide und die oben bezeichneten Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer Berufung. Sie beantragte die ersatzlose Aufhebung

sämtlicher angefochtener Bescheide mit Ausnahme des Bescheides über die Festsetzung von ersten Anspruchszinsen sowie die erklärungskonforme Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer für den streitgegenständlichen Zeitraum und führte in der Begründung Folgendes aus:

### **1. Wiederaufnahmebescheide**

Der Begründung der Wiederaufnahmebescheide sei zu entnehmen, dass sich die Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht stütze.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und der Betriebsprüfungsbericht über das Ergebnis einer Außenprüfung würde aber keinen Nachweis beinhalten, wonach eine Wiederaufnahme gerechtfertigt sei. Es gäbe keine expliziten Ausführungen zu der Frage, wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es aber nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen. Vielmehr sei es Aufgabe der Behörde gewesen, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Da die Begründung von Wiederaufnahmen nicht nur je Bescheid die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen hat, seien die Bescheide schon aus diesem Grunde mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet. Letztlich beinhalte der Betriebsprüfungsbericht bezüglich der steuerlichen Feststellung ausschließlich die Beurteilung, dass die Bw. unter der Position Provisionen an Dritte Scheinrechnungen als Aufwand absetzte. Diese Feststellung gründe zum einen auf einer Aussage von B., dass von ihm bzw. der von ihm als Geschäftsführer vertretenen B. GmbH für die in Rechnung gestellten Provisionen keine Leistungen erbracht worden wären und er nur 5 % des in Rechnung gestellten Nettobetrages zuzüglich der gesamten Umsatzsteuer tatsächlich erhalten hätte. Zum anderen wäre die Feststellung damit begründet gewesen, dass die gewährten Provisionen nicht betriebsnotwendig gewesen seien. Es sei in diesem Zusammenhang nur die Aussage des B. als neues Beweismittel denkbar. Es sei aber weder aus der Bescheidbegründung noch aus dem Betriebsprüfungsbericht erkennbar, ab wann diese Aussage der belangten Behörde bekannt gewesen wäre. Als Beweis für die Aussage des B. habe die belangte Behörde eine Niederschrift vom 27. März 2006 vorgelegt, die im Betriebsprüfungsverfahren der B. GmbH aufgenommen worden sei. Es wäre aber nicht erkennbar gewesen, wann B. diese Aussage erstmals gegenüber der belangten Behörde getätigt habe. In diesem Zusammenhang verwies

die steuerliche Vertretung der Bw. darauf, dass diese bereits im Februar 2006 im Zuge des Prüfungsverfahrens der B. GmbH von der belangten Behörde aufgefordert worden sei, sämtliche Rechnungen aus der Geschäftsbeziehung zu übersenden. Daraus würde sich ableiten, dass B. gegenüber der belangten Behörde bereits im Februar auf Vorhalt dieser Rechnungen behauptet hätte, dass von ihm bzw. der B. GmbH tatsächlich keine Leistungen erbracht worden wären. Die belangte Behörde hätte daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bereits vor dem 7. März 2006 Kenntnis von den Behauptungen des B. gehabt. Daraus ergebe sich jedoch, dass der belangten Behörde bereits bei Erlassen des Körperschaftsteuerbescheides und des Umsatzsteuerbescheides 2005 die Behauptungen des B. bereits bekannt gewesen wären und daher für diese beiden Bescheide keine neuen Tatsachen vorgelegen seien.

## **2. Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide**

Den Berufungsausführungen ist hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für 2003 bis 2005 und der Umsatzsteuerbescheide für 2003 bis 2005, sowie der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 11/2005 und 1/2006 Folgendes zu entnehmen:

Die Feststellung, wonach unter der Position Provisionen an Dritte Scheinrechnungen als Aufwendungen verbucht worden wären, habe die Betriebsprüfung auf zwei Umstände gestützt. Zum einen seien die verbuchten Provisionen nicht betriebsnotwendig gewesen. Zum anderen habe B. ausgesagt, tatsächlich keine Leistungen erbracht zu haben und nur 5 % des Nettobetrages der jeweiligen Rechnung zuzüglich der gesamten Umsatzsteuer bar bzw. als Barscheck erhalten zu haben. Beweismittel für die Aussage des B. sei eine Niederschrift vom 27. März 2006 gewesen. Diese Niederschrift wäre im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens der B. GmbH aufgenommen worden. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass diese offensichtlich mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellt worden sei und der Ausdruck nachträglich handschriftlich verändert worden wäre. Diese handschriftlichen Änderungen hätten zum einen den Prozentsatz, den B. vom angeführten Rechnungsbetrag tatsächlich erhalten haben soll und zum anderen den daraus resultierenden Jahresbetrag betroffen. Der Prozentsatz habe vor der Änderung 10 % betragen und wäre dieser handschriftlich auf 5 % ausgebessert worden. Die Beträge, die B. während des gesamten Jahres erhalten haben soll, wären entsprechend angepasst worden. Es sei in diesem Zusammenhang anzuführen, dass es äußerst ungewöhnlich sei, dass ein Beweismittel in einem Abgabungsverfahren durch handschriftliche Ausbesserungen verändert wird. Insbesondere, da es einen geringeren Aufwand verursacht hätte, die Beträge in dem Textverarbeitungsprogramm auszubessern. Die Echtheit des vorgelegten Beweismittels sei daher nicht gegeben.

Die niederschriftliche Aussage des B. sei auch deshalb falsch, als er selbst anführte, nur einen Teil des Rechnungsbetrages bar bzw. als Barscheck erhalten zu haben. Es sei aber aus den Konten der Finanzbuchhaltung erkennbar gewesen, dass sämtliche Provisionen an die B. GmbH über das Bankkonto bezahlt worden seien. Die Zahlungsabwicklung sei dabei auf dem Weg erfolgt, dass B. Barschecks ausgehändigt erhielt, die er dann bei der Bank eingelöst habe oder auf seinem Bankkonto gutschreiben habe lassen. Es sei anhand der entsprechenden Buchungsbelege der Bankkonten, den Originalschecks feststellbar gewesen, dass diese stets von B. unterschrieben wurden und daher nur er den gesamten Rechnungsbetrag erhalten haben konnte. Die steuerliche Vertretung der Bw. legte drei Kopien von drei Schecks vor, anhand derer erkennbar sei, dass diese von B. unterschrieben worden wären. Bei Bedarf könnten sämtliche Schecks ausgehoben werden, die beweisen, dass ausnahmslos alle Schecks von B. zur Bezahlung eingereicht worden wären. Anhand dieser Schecks sei daher eindeutig bewiesen, dass B. den gesamten Rechnungsbetrag sämtlicher Rechnungen erhalten habe und die in der Niederschrift festgehaltene Aussage falsch sei.

In den weiteren Berufungsdarlegungen führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, weshalb nach ihrer Ansicht die Aussage des B. in seiner Niederschrift vom 27. März 2006 unglaublich gewesen wäre.

Bekannt sei, dass GmbHs einem Körperschaftsteuersatz von 34 % bzw. ab 2005 in Höhe von 25 % vom erzielten Gewinn unterliegen. Die B. GmbH hätte also 95 % des Nettorechnungsbetrages der ausgestellten Rechnung der Körperschaftsteuer unterziehen müssen, ohne den Betrag tatsächlich erhalten zu haben. Die B. GmbH hätte daher 34 % von 95 % bzw. ab 2005 25 % von 95 % des Nettorechnungsbetrages als Steuerlast zu tragen gehabt, ohne dafür den entsprechenden Gegenwert zu erhalten. Diese Ausführungen würden grundsätzlich nur dann gelten, falls sich die B. GmbH in einer Gewinnsituation befunden hätte, da ansonsten mangels Gewinn überhaupt keine Körperschaftsteuerlast angefallen wäre. Sollte die B. GmbH daher in den Jahren 2002 bis 2005 höhere Verluste erzielt haben, als die behaupteten Scheinrechnungen, so hätte die B. GmbH keine Körperschaftsteuerzahlungen zu leisten gehabt. Dabei sei darauf zu verweisen, dass die B. GmbH jedes Jahr tatsächliche Verluste in der Höhe erzielt haben müsste, in der sie die Rechnungen legte, für die sie angeblich nicht das volle Entgelt bekommen habe. Eine Verrechnung mit Hilfe von Verlustvorträgen käme für diese Fälle aufgrund der Vortragsgrenze nicht in Frage. Aus der Niederschrift vom 27. März 2006 sei erkennbar, dass B. behauptete, in den jeweiligen Jahren Nettobeträge in Höhe von 151.782 € (2002), 186.426 € (2003), 143.548 € (2004) und 90.978 € (2005) in Scheinrechnungen ausgestellt zu haben. Aus einer weiteren Niederschrift vom 27. März 2006 sei zu entnehmen, dass B. behauptete an die X und Co GmbH Nettobeträge auf

Grundlage von Scheinrechnungen in Höhe von 162.400 € (2003), 20.069 € (2004) und 21.934 € (2005) gelegt zu haben.

Sollte man daher den Aussagen von B. Glauben schenken, hätte die B. GmbH im Jahr 2002 einen tatsächlichen Verlust von 151.782 €, im Jahr 2003 in Höhe von 348.826 €, im Jahr 2004 in Höhe von 163.617 € und im Jahr 2005 in Höhe von 112.912 € erzielen müssen, um keine Steuern zu zahlen. Unwahrscheinlich erscheine es, dass bei solcher Art erzielten Verlusten erst im Jahre 2006 über die B. GmbH der Konkurs eröffnet worden wäre. Insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in diesem Konkursverfahren vom Masseverwalter bereits die Masse Unzulänglichkeit (siehe Konkursedikt) angezeigt wurde.

Doch selbst wenn die B. GmbH die notwendigen Verluste erzielt haben sollte, würden die Aussagen des B. unglaubwürdig bleiben. Denn wenn man – wie die belangte Behörde – von der Richtigkeit der Aussage ausginge, hätten sich die Gesellschafter unserer Mandantin 50,5 % bzw. ab 2005 43,75 % des Rechnungsbetrages an Steuer erspart. Von dieser Steuerersparnis soll B. nach eigener Aussage aber nur 5 % als Provision verlangt haben. Er wäre also zu einer Verteilung der Steuerersparnis im Verhältnis von 9:1 zu Gunsten der Gesellschafter der Bw. gekommen. Dieses Verhältnis sei als äußerst unglaubwürdig einzustufen. Auch aus diesen Ausführungen sei erkennbar, wie unglaubwürdig die Aussagen des B. gewesen seien.

Die vorstehenden Ausführungen gingen davon aus, dass die B. GmbH die gegenständlichen Rechnungsbeträge versteuert habe. Für den Fall, dass die B. GmbH jedoch die erhaltenen Beträge nicht versteuert haben sollte, sei die Aussage des B. als reine Schutzbehauptung einzustufen, die jeglicher Glaubhaftigkeit entbehren würde. Denn es sei ja offensichtlich, dass B. dadurch versucht habe, seine Verfehlungen auf die Bw. abzuwälzen.

Wegen der mangelnden Einsicht in die Finanzakten der B. GmbH seien die Auswirkungen der Aussage des B. im Hinblick auf seinen eigenen Vorteil nicht abschließend zu beurteilen gewesen. Die Aussage des B. sei daher als geheimes Beweismittel anzusehen, da nicht sämtliche Umstände, die in Zusammenhang mit dieser Aussage insbesondere für deren Beurteilung der Glaubwürdigkeit, offen gelegt worden seien. Die Verwertung nicht zugänglicher Beweismittel sei aber mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar und würde in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Verbot geheimer Beweismittel festgehalten werden (Ritz, BAO 3. Auflage § 166 Tz. 7).

Festgehalten werde außerdem, dass die Aussage des B. im Zuge des Prüfungsverfahrens der B. GmbH getätigt worden sei. Überdies wäre mit Beschluss des Handelsgerichts vom 11. Jänner 2006 der Konkurs eröffnet worden. In einem weiteren Beschluss des Handelsgerichts



vom 16. November 2006 wäre festgestellt worden, dass der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit der B. GmbH anzeigte. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass B. im Sinne des § 9 BAO persönlich zur Haftung der Abgabenschulden der B. GmbH herangezogen werden könne. Vor diesem Hintergrund könnten die Aussagen von B. dahingehend interpretiert werden, die Steuerschuld seiner GmbH zu verringern. Dies unabhängig davon, ob die B. GmbH die Rechnungen versteuert oder nicht versteuert habe. Die Aussagen des B. gereichten daher nur der B. GmbH und somit unter Berücksichtigung des § 9 BAO ihm persönlich zum Vorteil. Aber auch in dem laufenden Konkursverfahren seien diese Aussagen geeignet, die Prozesssituation von B. zu verbessern. Denn es bestehe die Möglichkeit, dass er aufgrund von Verrechnungskonten Verbindlichkeiten gegenüber der B. GmbH ausgewiesen habe. Aufgrund der getätigten Aussage könnte B. auch gegenüber dem Masseverwalter erklären, dass tatsächlich keine Verbindlichkeit seinerzeit gegen die B. GmbH bestanden habe. Es sei daher jedenfalls festzuhalten, dass die Aussage des B. ganz offensichtlich eine reine Schutzbehauptung darstelle, die nur ihm selbst zum Vorteil gereiche und müsse daher besonders unter diesem Gesichtspunkt gewürdigt werden.

Die steuerliche Vertretung der Bw. hielt zusammenfassend fest, dass die in der Niederschrift gemachte Aussage des B. nachträglich handschriftlich verändert worden sei und demnach dieses Beweismittel als nicht echt einzustufen sei. Darüber hinaus sei die getätigte Aussage zum einen nachweislich unrichtig, zum anderen inhaltlich äußerst unglaubwürdig. Die Aussage sei einzig und allein dazu geeignet gewesen, die Position des B. sowohl in dem laufenden Abgabenverfahren als auch in dem Konkursverfahren der B. GmbH erheblich zu verbessern. Es sei demnach offensichtlich, dass diese Aussage falsch sei und es beantragte die steuerliche Vertretung der Bw., B. als Zeugen vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu laden. Zusätzlich sei darauf zu verweisen, dass diese Aussage aufgrund der Tatsache, dass die Bw. keine Einsicht in die Steuerakten der B. GmbH zustand, ein unzulässiges Beweismittel darstellen würde.

Zum Vorwurf der Betriebsprüfung, die in Rede stehenden Provisionen wären nicht betrieblich veranlasst gewesen, führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus:

Dem Betriebsprüfungsbericht sei zu entnehmen, dass der belangten Behörde der Auftrag der Bw. an die B. GmbH vom 20. August 1991 vorgelegt wurde. Der Niederschrift dazu sei keine begründete Beweiswürdigung zu entnehmen, nach der der Auftrag vom 20. August 1991 nicht als Nachweis einer betrieblichen Veranlassung anzusehen sei. Die Abgabenbehörde habe in diesem Zusammenhang lediglich festgestellt, dass unzureichende Nachweise für eine betriebliche Veranlassung vorgelegen wären. Es seien von der Betriebsprüfung weder weitere Beweismittel abverlangt worden, noch habe diese die vorgelegten Beweismittel gewürdigt. Diese Vorgehensweise stelle eine Verletzung des Rechtes auf rechtliches Gehör dar und auch

aus diesem Grund seien die angefochtenen Bescheide rechtswidrig. Aus dem Umstand, dass die geleisteten Zahlungen an die B. GmbH auch tatsächlich bezahlt worden wären, sei die Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die Bw. für Scheinrechnungen 5 % des Nettobetrages plus die ausgewiesene Umsatzsteuer bezahlt habe. Diese Beträge müssten daher im Lichte des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen weiten Betriebsausgabenbegriffes betrachtet werden. Demnach seien Betriebsausgaben alle Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ausreichend sei es, dass diese im Interesse des Betriebes erbracht worden wären, wozu auch Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel zählen. Es stehe der Abgabenbehörde insbesondere nicht zu, die Notwendigkeit und Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen. Die Finanzverwaltung habe auch nicht die Aufgabe, die Wirtschaftlichkeit von Ausgaben oder die Zweckmäßigkeit der Aufwendung von Betriebsmitteln zu überprüfen. Es könne daher festgehalten werden, dass bei richtiger rechtlicher Beurteilung der falsch angenommenen Tatsachen jener Betrag, der tatsächlich bezahlt worden sei, als Betriebsausgabe anzuerkennen gewesen wäre. Die Feststellungen der Abgabenbehörde seien daher auch aus diesem Grund unrichtig. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass in Anbetracht obiger Ausführungen die an die B. GmbH geleisteten Provisionen als Betriebsausgaben zu würdigen seien. Deshalb liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor und sei somit auch keine Kapitalertragsteuer zu entrichten gewesen. Im Zusammenhang mit der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer für das Jahr 2005 und den Monat 1/2006 sei zudem Folgendes zu bedenken:

Mit dem Haftungs- und Abgabenbescheid des Jahres 2005 wären zum Teil Aufwendungen, die in das Wirtschaftsjahr 2005/2006 fallen, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt worden. Dasselbe gelte für den Haftungs- und Abgabenbescheid 1/2006, der nur Aufwendungen des Wirtschaftsjahres 2005/2006 betroffen hätte. Da das Wirtschaftsjahr 2005/2006 noch nicht veranlagt worden sei, geschweige denn ein Ausschüttungsbeschluss gefasst worden wäre, könne derzeit noch keine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt werden.

Am 2. Februar 2007 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. die Kopie eines von B. unterzeichneten Schreibens, in dem dieser erklärte, keine Scheinrechnungen an die Bw. ausgestellt zu haben:

*„Hiermit widerrufe ich die seinerzeitige, von mir unterschriebene, Niederschrift beim Finanzamt 4/5/10 voll inhaltlich. Es tut mir leid, diese Aussage gemacht zu haben, aber dies fand unter starkem psychischen Druck und völliger nervlicher Zerrüttung statt. Ich weiß auch*

*nicht mehr, ob ich damals in Vollbesitz meiner geistigen Kräfte war. Selbstverständlich habe ich alle Zahlungen erhalten, sowie auch bei ihnen verbucht".*

Aufgrund dieses Schreibens sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw. der Inhalt der Niederschrift vom 27. März 2006 endgültig widerlegt worden und wäre damit eindeutig bewiesen, dass keine Scheinrechnungen existieren würden.

Die Betriebsprüfung nahm dazu am 7. August 2007 schriftlich Stellung und wies darauf hin, dass dem in Rede stehenden Beratungsaufwand in einer Gesamthöhe von 463.208,67 € plus 20 % Umsatzsteuer lediglich ein kurz gefasster Auftrag vom 20. August 1991 im Umfang von lediglich einer halben Seite zu Grunde lag.

Es sei nach Ansicht der Betriebsprüfung im Wirtschaftsleben wohl nicht üblich, Aufträge über Unternehmensberatung ohne exakte Beschreibung zu vergeben. Weiters seien für die fakturierten Leistungen keine Unterlagen vorgelegt worden. Die Aussage des Honorarnotenausstellers B. vom 27. März 2006, Scheinrechnungen ausgestellt zu haben und der Widerruf dieser Aussage am 30. Jänner 2007 gegenüber Frau und Herrn Dipl. Ing. HD, Geschäftsführer der X und Co GmbH bzw. der Bw., weil es ihm leid täte, sei nur ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen.

Die steuerliche Vertretung der Bw. führte dazu aus, dass es sich bei dem von der Bw. vorgelegten Schreiben um die Annahme eines Vertrages und nicht um eine schriftliche Ausfertigung desselben handeln würde. Es sei dazu zu bemerken, dass es im Gegenteil nicht üblich sei, in einem Annahmeschreiben den gesamten Vertrag zu wiederholen. Aus den Ausführungen der belangten Behörde sei zudem nicht erkennbar, welche Folgen in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht eine unübliche Vorgehensweise zwischen fremden Unternehmen haben sollte. Für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben sei es irrelevant, ob die gewählte Vorgehensweise in Bezug auf einen Vertrag unter Fremden als üblich einzustufen sei oder nicht. Es komme einzig und allein darauf an, ob die Ausgabe betrieblich veranlasst gewesen wäre. Daher sei festzuhalten, dass der Vertragsabschluss üblich wäre, und eine fehlende Üblichkeit für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben keine Relevanz besitzen würde. Zum Vorwurf der Abgabenbehörde, dass für die fakturierten Leistungen keine Unterlagen vorgelegt worden wären, führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass zum einen das Annahmeschreiben vom 20. August 1991 vorliegen würde, zum anderen zwei Gutschriften für die B. GmbH inklusive Berechnungsgrundlagen an die Abgabenbehörde per Fax übermittelt worden wären. Anhand dieser Unterlagen sei ersichtlich, wie sich die Gutschriften berechnet hätten. Es sei zudem anzuführen, dass von der belangten Behörde während der Betriebsprüfung keinerlei Unterlagen in Zusammenhang mit den fakturierten Leistungen verlangt worden wären.

Zur Behauptung des Legens von Scheinrechnungen entgegnete die steuerliche Vertretung der Bw., dass der Widerruf des B. nicht deshalb erfolgte, weil es ihm Leid getan hätte, sondern dass er unter starkem psychischem Druck und völliger nervlicher Zerrüttung gegenüber der belangten Behörde eine falsche Aussage getätigt und mit diesem Schreiben widerrufen habe. B. habe es einzig und allein Leid getan, dass er der Bw. durch seine ursprüngliche Aussage gegenüber der belangten Behörde Unannehmlichkeiten bereitet habe. Der Widerruf könne daher keinesfalls als Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen gewertet werden, vielmehr untermauere er die Ausführungen der Berufung vom 22. Dezember 2006, auf die in diesem Zusammenhang nochmals verwiesen würde.

Der unabhängige Finanzsenat hält weiters auf Basis der vom Landesgericht für Strafsachen Wien übermittelten Straftaten des B. fest:

Aus dem an die Staatsanwaltschaft Wien gerichteten Abschlussbericht vom 9. Juni 2008 des Finanzamtes Wien 4/5/10 als Finanzstrafbehörde erster Instanz geht hervor, dass B. als damaliger Geschäftsführer der B. GmbH in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen habe. Er habe unter anderem an die Bw. Scheinrechnungen fakturiert und dafür 5-10% der jeweiligen Rechnungssumme erhalten.

Das Landesgericht für Strafsachen Wien hat im Urteil vom 14. November 2008 B. schuldig gesprochen, in Wien als Geschäftsführer der B. GmbH vorsätzlich in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Den Feststellungen in diesem Urteil ist zu entnehmen, dass Dipl. Ing. A. B. im Namen der genannten Gesellschaft unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Diesen Tatplan setzten die Rechnungsempfänger auch um. Dafür erhielt Ing. A. B. einen Betrag in Höhe von 5-10% der Rechnungssumme als Gegenleistung in bar. Diese Bareingänge, nicht jedoch die ausgestellten Scheinrechnungen, nahm B. in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens auf.

Zu diesen Feststellungen gelangte das Landesgericht für Strafsachen auf Grund der schlüssigen und nachvollziehbaren Erhebungen der Abgabenbehörde erster Instanz sowie eines umfassenden Geständnisses des B..

Diese Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen wurden der steuerlichen Vertretung am 24. März 2010 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde am 11. März 2010 ein Vorhalt mit nachfolgendem Inhalt übermittelt:

*„In den Berufungsausführungen hat die steuerliche Vertretung der Bw. dargelegt, dass die Betriebsprüfung keine weiteren Beweismittel für die Erbringung von Beratungsleistungen an die Bw. verlangt und zudem die vorgelegten Beweismittel falsch gewürdigt hätte.*

*Es wird demzufolge ersucht, sämtliche Unterlagen zum Nachweis des Bestehens eines Leistungsaustausches im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Beratungsleistungen zwischen der Bw. und der B. GmbH nachzureichen, die bis dato noch nicht der Abgabenbehörde vorgelegt wurden.*

*Darüber hinaus wird bemerkt, dass weder den vorliegenden Honorarnoten vom 30. August 2005, vom 20. September 2005 und vom 30. September 2005 noch den dazugehörigen Aufstellungen die Art und der Umfang der konkreten Beratungsleistungen zu entnehmen waren.*

*Selbst der schriftlichen Vereinbarung betreffend die Unternehmensberatung vom 20. August 1991 kann diesbezüglich kein eindeutig bestimmter Leistungsinhalt entnommen werden. Eine Präzisierung des Leistungsgegenstandes auf Grund von geeigneten Unterlagen ist somit noch erforderlich, sodass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den angegebenen Beratungsleistungen und dem empfangenden Gegenwert festgestellt werden kann.*

*Darüber hinaus sind die in der Berufung ins Treffen geführten Unterlagen vorzulegen, die nachweisen, dass B. die streitgegenständlichen Beratungshonorare auch tatsächlich erhalten hat".*

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die steuerliche Vertretung am 28. Mai 2010 aus, dass sämtliche die Geschäftsbeziehung zu Ing. B. GmbH betreffenden Unterlagen seien der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt, von dieser jedoch nicht beachtet worden, da sie sich allein auf das Geständnis des B. gestützt habe. Die Feststellung, diese Leistungsbeziehung sei nicht betrieblich veranlasst sei ohne Begründung erfolgt. Es wären zudem keine Auskünfte von der Bw. über die Geschäftsbeziehung zur genannten GmbH eingeholt worden, weshalb die Behörde ihrer Verpflichtung zur **amtswegigen Wahrheitsermittlung** nicht nachgekommen wäre. Die Art der bezogenen Beratungsleistungen sei dem **Auftragsschreiben vom 20. August 1991** und den den jeweiligen Rechnungen beigelegten Aufstellungen zu entnehmen. Es handle sich dabei schlicht um Provisionen für die Akquisition von Kunden durch die B. GmbH, die darin bestanden hätte, dass die GmbH bzw. B. der Bw. Kunden verschafft habe. Aus den beiliegenden Aufstellungen sei zu entnehmen, dass B. dafür Gutschriften in Höhe von 10% des mit den Kunden erzielten Umsatzes erhalten habe. Daher seien nach Ansicht der steuerlichen Vertretung Art und Umfang der erbrachten Beratungsleistungen eindeutig und nachvollziehbar sowie fremdüblich. Als Nachweis dafür wird auf die übermittelten Scheckkopien im Gesamtausmaß von 62.126,40 verwiesen, die eindeutig von der B. GmbH behoben worden wären. Im Übrigen seien sämtliche Zahlungen an die B. GmbH mittels Scheck erfolgt und könnten auf Verlangen des unabhängigen Finanzsenates auch die restlichen Schecks ausgehoben werden.

Letztlich verwies die steuerliche Vertretung auf den Widerruf des Geständnisses durch B. und vermeinte, dass damit der Nachweis für die Ausführung der streitgegenständlichen Leistungen erbracht worden sei.

Die steuerliche Vertretung begehrte überdies Akteneinsicht in den Steuerakt der B. GmbH, in den Konkursakt der A. B. GmbH sowie in den Strafskt des Landesgerichts für Strafsachen Wien.

Der gesamte Vorwurf der Ausstellung von Scheinrechnungen beruht einzig und allein auf einer – unter psychischen Druck getätigten – Aussage des B.. Diese Aussage sei Gegenstand mehrerer Verfahren gewesen und sei im Wesentlichen das einzige Beweismittel im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Erstellung von Scheinrechnungen.

Der Unabhängige Finanzsenat übermittelte der Bw. einen weiteren Schriftsatz zur Stellungnahme:

*„Wesentlicher Inhalt Ihres Beantwortungsschreibens vom 28. Mai 2010 ist, dass dem Auftragsschreiben vom 20. August 1991 zu entnehmen sei, dass B. für die B. GmbH „schlicht und ergreifend Provisionen für die Akquisition von Kunden“ erhalten habe. Weiters ist aus Ihrem Schreiben abzuleiten, dass das Geständnis des B., Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, nicht den Tatsachen entspreche. Bis dato wurde jedoch kein Nachweis dafür erbracht, dass den verfahrensgegenständlichen Rechnungen tatsächlich eine Leistung zu Grunde lag.*

*Aus der Sicht, dass eine bloße Geldzahlung keine Leistung ist und vertragliche Vereinbarungen allein ohne Nachweis ihrer tatsächlichen Ausführung keinen Leistungsaustausch begründen, fehlt angesichts der Geständnisse des B., Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, jeglicher Anhaltspunkt für die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und der B. GmbH. Daher ist es Sache der Bw. im weiteren Verfahren hinsichtlich der fraglichen Vermittlungsumsätze, die die B. GmbH innerhalb eines Zeitraumes von vier Jahren im Gesamtausmaß von 572.734,00 € netto an die Bw. erbracht haben soll, durch geeignete Unterlagen nachzuweisen und zu belegen*

*- welche Umsätze B. konkret vermittelt hat und was genau Leistungsinhalt bzw. Umfang seiner Leistungen war,*

*- welche Qualifikationen haben B. ausgezeichnet, dass er insgesamt gesehen Provisionen in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß für derartige Akquisitionen von Kunden erhalten haben soll.*

*- Sie werden überdies ersucht, sämtliche Vertragspartner der Bw. mit Namen und aktueller Anschrift bekannt zugeben, die B. an die Bw. vermittelt und dafür die streitgegenständlichen Provisionen erhalten habe.*

*Zur Beantwortung dieses Vorhaltes und Vorlage der angesprochenen Beweismittel sowie zur Namhaftmachung der Vertragspartner der Bw. wird Ihnen eine Frist“.*

Die steuerliche Vertretung der Bw. beantwortete diesen Vorhalt mit Schriftsatz vom 2.

September 2010 knapp und verwies zur Bestimmung der vermittelten Umsätze lediglich auf die Beilagen der einzelnen Rechnungen. Inhalt der Vermittlungsumsätze wären die Vermittlung von Kunden gewesen.

B. habe sich dadurch qualifiziert, dass er Leute kannte und diese an die Bw. verwiesen habe. Er brachte potentielle Kunden der Bw. ihre Leistungen in Anspruch zu nehmen. B. habe vorab bekannt gegeben, dass sich die Kunden bei der Bw. melden würden und habe dadurch einen Provisionsanspruch erworben. Die Anschriften der Vertragspartner würden sich zum Zeitpunkt der Auftragsvergabe aus den Bezug habenden Rechnungen ergeben.

Die steuerliche Vertretung der Bw. hat in die Akten Einsicht genommen und wurde in der Folge schriftlich aufgefordert, dem Berufungssenat allfällige weitere Schriftsätze rechtzeitig vor Abhaltung der mündlichen Verhandlung zu übermitteln.

Am 7. Dezember 2010 langte folgendes ergänzendes Vorbringen ein:

*„Aus dem Konkursakt der B. GmbH ist ersichtlich, dass im letzten erstellten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 eine Forderung der B. GmbH gegen B. in Höhe von rd T€ 206 ausgewiesen wurde. Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 21. November 2006 ist in diesem Zusammenhang ersichtlich, dass B. behauptete diese Verbindlichkeit seinerseits beruhe auf der falschen Buchungen von Kreditrückzahlungen eines Kredites, den er für die Gesellschaft aufgenommen habe. Zudem behauptete er im Jahr 2005 einen Betrag in Höhe von € 80.000.00 rückgeführt zu haben, so dass keine Forderung der B. GmbH gegen ihn mehr bestanden habe. Da die Buchhaltungsunterlagen der A. B. gestohlen wurden war dem Masseverwalter eine Überprüfung dieser Aussagen nicht möglich und wurden von B. bis zum Ende des Konkursverfahrens auch keine prüffähigen Unterlagen vorgelegt.*

*Der Masseverwalter ging daher in seinem Schlussbericht davon aus, dass die Forderung der B. GmbH in Höhe von rd T€ 206 gegen B. zu Recht bestand. Auf Grund des Umstandes, dass B. im Verfahren 5 Se 515/05z ein Vermögensverzeichnis mit bescheidenem Inhalt abgab, ging der Masseverwalter von der Uneinbringlichkeit der Forderung gegen B. aus und wurden keine entsprechenden weiteren Verfahrensschritte gesetzt. Außerdem ist aus dem Konkursakt erkennbar, dass vom Masseverwalter in Zusammenhang mit den Vorgängen in der B. GmbH eine Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft übermittelt wurde. Es ist in diesem Zusammenhang nochmals auf die bereits getätigten Ausführungen zu verweisen, wonach die Behauptungen des B. keine Leistungen erbracht, bzw. keine Zahlungen erhalten zu haben nur ihm zum Vorteil gereichen und daher als reine Schutzbehauptung anzusehen ist. Der Inhalt des Konkursaktes bestätigt unser bisheriges Vorbringen, dass diese Behauptungen des B. völlig unglaubwürdig sind. Es ist auf Grund der Höhe der Verbindlichkeit von Dkfm Ing B. gegenüber der A. B. GmbH sogar durchaus denkbar, dass die von der B. GmbH erbrachten Leistungen ordnungsgemäß verbucht wurden.*

*Aus dem Konkursakt ist zudem ersichtlich, dass nach der Sachverhaltsdarstellung des Masseverwalters von der Staatsanwaltschaft Wien ein Sachverständigengutachten bei dem Sachverständigen Dkfm. L. in Auftrag gegeben wurde. Dieses Sachverständigengutachten lag bis zum Ende des Konkursverfahrens nicht vor. Es scheint zweckmäßig dieses Sachverständigengutachten anzufordern.*

*Aus dem Akt des Landesgerichts für Strafsachen Wien mit der Aktenzahl XXX ist ersichtlich, dass B. wegen der Delikte nach § 33 Abs 1 FinStrG und § 33 Abs 2 lit a FinStrG verurteilt wurde. B. wurde dabei zur Last gelegt, die Umsatzsteuer (unter anderem) für die verfahrensgegenständlichen Rechnungen an unsere Klientin nicht abgeführt zu haben. Die Verpflichtung zur Abfuhr der Umsatzsteuer ergab sich laut Urteilsspruch aus § 11 Abs 14 UStG iVm § 21 UStG und somit aus dem Umsatzsteuerausweis in den ausgestellten Rechnungen. Das Gericht stellte zusätzlich fest, dass es sich bei den von B. ausgestellten Rechnungen um Scheinrechnungen handelte und dieser dafür 5-10% der Rechnungssumme bar erhielt und diese 5-10% der Rechnungssumme auch in das Rechenwerk der B. GmbH aufgenommen habe. Die entsprechenden Feststellungen des Gerichtes erfolgten dabei auf Grund „des*

*schlüssigen und nachvollziehbaren Erhebungsberichts der Abgabenbehörde in Zusammenhalt mit der geständigen Einlassung des B..“ Es ist in diesem Zusammenhalt zu bemerken, dass der einzige Anhaltspunkt für die Feststellung, dass B. nur 5-10% des Rechnungsbetrages erhielt bzw. dass es sich um Scheinrechnungen handelte sein Geständnis darstellte. Dasselbe gilt für die Behauptung, dass dieser Betrag (5-10% der Rechnungssumme) in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens aufgenommen wurde. Denn sämtliche Geschäftsunterlagen anhand derer diese Behauptungen von B. nachvollzogen werden hätten können, standen nicht mehr zur Verfügung. Es ist in Zusammenhang mit den eben angeführten Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen Wien auch darauf zu verweisen, dass diese für das Urteil nicht erheblich waren, da für die konkreten Verurteilungen nach § 33 FinStrG einzig die Ausstellung von Rechnungen und die Nichtaufnahme dieser Rechnungen in die Umsatzsteuererklärung bzw. UVA wesentlich waren. Die Feststellung, ob diese Rechnungen Scheinrechnungen waren bzw. welcher Betrag in Zusammenhang mit den Rechnungen tatsächlich vereinnahmt wurde, waren daher für das Urteil entbehrlich. Diese entbehrlichen Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen sind als nicht bindend für das gegenständliche Verfahren anzusehen. In Zusammenhang mit der Feststellung, dass B. nur 5-10% der Rechnungssumme erhalten habe ist auch darauf zu verweisen, dass diese Feststellung bereits durch die übermittelten Schecks eindeutig widerlegt ist. Diese Feststellung, die auf einer Aussage von B. beruht, stimmt zudem nicht mit der Aussage vom 27. März 2006 überein, wo er noch behauptete die ausgewiesene Umsatzsteuer zuzüglich 5 bzw. 10% der Nettorechnungssumme erhalten zu haben. insgesamt ist daher festzuhalten, dass die oben angeführten Feststellungen im Rahmen dieses Verfahrens vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien offensichtlich unrichtig sind und daher für das gegenständliche Verfahren nicht herangezogen werden können. Diese Feststellungen erfolgten offenbar rein aus verfahrensökonomischen Gründen. Es ist in diesem Zusammenhang nochmals darauf zu verweisen, dass diese Feststellungen, die ja nur auf den Behauptungen von B. beruhen einzig und allein B. zum Vorteil gereichen, da eine andere Feststellung (Behauptung) (als die das Geld nicht bekommen zu haben) ja zu einer Verbindlichkeit gegenüber der Masse und zu einer Verfolgung nach dem StGB führen müsste“.*

*Aus dem Steuerakt der B. GmbH ist erkennbar, dass im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die von der B. GmbH ausgestellten verfahrensgegenständlichen Rechnungen eine Größenordnung haben, die deren Einbuchung als Erlös ausschließen. Diese Rechnungen wurden daher von der Betriebsprüfung als Scheinrechnungen qualifiziert. Dazu ist anzuführen, dass in den vorliegenden Jahresabschlüssen der B. GmbH höhere Umsätze ausgewiesen wurden, als die Beträge der angeblichen Scheinrechnungen ausmachen. Diese Feststellung der Betriebsprüfung ist daher nicht nachvollziehbar.*

*Aus der Vernehmung von B. ist ersichtlich, dass dieser die Hochschule für Welthandel abgeschlossen hat. Dies in Zusammenhang mit der Frage welche Qualifikation B. für die Unternehmensberatung hatte.*

*Zusammenfassend kann daher festgehalten werden:*

*Aus den vorgelegten Akten ist erkennbar, dass die Behauptung von B., dass seitens der B. GmbH keine Leistungen erbracht wurden und die B. GmbH nur 5-10% des Rechnungsbetrages allenfalls zuzüglich der Umsatzsteuer erhalten habe, durch keinerlei Sachbeweise gestützt wird. Die einzigen Anhaltspunkte für die Feststellung dieser Umstände sind die Aussagen von B.. Es wurde bereits umfassend dargelegt, dass es sich bei diesen Aussagen um reine Schutzbehauptungen handelt, da diese Feststellungen nur Dkfm Ing A. B. zum Vorteil gereichen. Zudem stehen diese Aussagen in Widerspruch zu den bereits gelieferten Sachbeweisen“.*

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 30. November 2010 Herrn H.U. , Abteilungsleiter der XY und am 9. Dezember 2010 Herrn Ing. H. , Sachbearbeiter bei der AZ als Zeugen hinsichtlich



der Frage, ob B. die genannten Unternehmen tatsächlich an die Bw. vermittelt habe, einvernommen. Bei den genannten Unternehmen handelt es sich um Kunden der Bw:

*1. „Herr H.U. war im Streitzeitraum Abteilungsleiter beim Unternehmen XX und übt nach wie vor diese Funktion aus.*

*Die XY hat Beschichtungsarbeiten mit Kemperol der Bw. in Auftrag gegeben. Sie war hinsichtlich der Kemper-Systeme Spezialistin. XY führte diese Systeme nicht selbst aus und hat daher stets andere Unternehmen dafür benötigt.*

*Direktor XY kannte Frau HD vom Studium und hatte sehr früh in dieser Angelegenheit Kontakt mit ihr aufgenommen und danach hat Herr H.U. bei Bedarf einer solchen Spezialabdichtung die Bw. kontaktiert.*

*Feststeht, dass es mehrere Rechnungen über die Lieferung und Ausführung der Spezialdichtungen gegeben hat.*

*Herr H.U. schließt eindeutig aus, dass er in den Streitjahren zur Bw. über einen Vermittler Geschäftskontakt aufgenommen hat. Er kennt auch keinen B. und hat dieser den Kauf der Spezialabdichtungen daher nie vermittelt.*

*In der speziellen Sache der Abdichtungen kann der Zeuge nicht ausschließen, dass solche Aufträge auch vermittelt werden. Diese Vermittler arbeiten im Prinzip wie ein Immobilienmakler mit Verträgen, Aufträgen und anderen Unterlagen usw.*

*Herr H.U. B.GmbH gibt an, dass die XY nach wie vor Geschäftsbeziehungen zur Bw. hat und weiterhin keine Vermittlungsleistungen in Anspruch nimmt".*

*2. „Ing. H. war im Streitzeitraum Sachbearbeiter bei der AZ. und hat für die Franklingstraße und andere Liegenschaften Ausschreibungen und Aufträge erteilt. Die Auftragserteilung ist in der Folge an die Bw GmbH gegangen, die auch Bestbieter war. Es ging dabei um Dachabdichtungsarbeiten. Vorort hat die Bauleitung ein Dipl. Ing. HD übernommen, der mit Ing. H. ständig in Kontakt gewesen war. Auch andere Kollegen der BIG haben Geschäftsbeziehungen abgewickelt und dabei mit einem Geschäftsführer der Bw verhandelt. Ing. H. gibt bekannt, dass bei größeren Aufträgen eine Ausschreibung immer vorgesehen ist, eine Vermittlung solcher Aufträge schließt Herr Ing. H. in seinen Fällen jedenfalls aus. Dachabdichtungsarbeiten erbringt die Bw. selbst und ist kein Grund ersichtlich, warum nicht direkt mit dem besagten Unternehmen Kontakt aufgenommen wird.*

*Schuldirektionen und Schulwarte schlagen mitunter eine Firma vor, die letztlich den Auftrag erhält. In diesem Fall bekommt dieses Unternehmen ebenso direkt den Auftrag.*

*Diese Vorgangsweise ist mit Sicherheit üblich im Unternehmen der AZ.. Herr Ing. H. kennt keinen B., der speziell diese Auftragsarbeiten vermittelt haben soll.*

*Der letzte Kontakt mit Bw. war in den Jahren 2009 und 2010, dabei ging es um Umsätze in Höhe von 1.600,00 €".*

Des Weiteren teilte Frau P. von der xyz schriftlich mit, dass sie seit 10 Jahren und auch in den Streitjahren Geschäftsverbindungen zur Bw. gehabt habe. Auf welche Weise diese zustande gekommen wären, könne zu gegebener Zeit nicht beantwortet werden. Die konkreten Aufträge, die sich aus den zu den streitgegenständlichen Rechnungen beigelegten Aufstellungen ergeben haben (zB fgh) seien jedenfalls unter diesen Bezeichnungen nicht bekannt gewesen. Darüber hinaus wurde mitgeteilt, dass ein B. bzw. sein damaliges Unternehmen, die D. GmbH nicht in den Stammdaten der xyz erfasst gewesen wäre.

Die Ergebnisse dieser Zeugeneinvernahmen wurden sowohl dem Finanzamt als auch der Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Auf die der Berufungsentscheidung beigelegten Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen B. wird an dieser Stelle verwiesen.

Die steuerliche Vertretung der Bw. nahm dazu wie folgt Stellung:

*"Zunächst ist darauf zu verweisen, dass die Einvernahme des Zeugen B. in den gegenständlichen Verfahren ohne unser Beisein nicht sinnvoll ist und diese Vorgehensweise unseres Erachtens auch den Grundsätzen eines fairen Verfahrens im Sinne der EMRK widerspricht. Ein weiterer Nachteil der Einvernahme von B. außerhalb der mündlichen Verhandlung ist, dass sich nicht sämtliche Mitglieder des Senates ein Bild von dem Zeugen, dessen Aussage für das Verfahren von entscheidender Bedeutung ist, machen können. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass dem Zeugen entscheidende Fragen nicht gestellt bzw. von diesem nicht beantwortet wurden. Die protokollierten Antworten des Zeugen ergeben in einigen Fällen keinen Sinn bzw. stellen schlicht und ergreifend keine Beantwortung der zugehörigen Frage dar. Hier besteht das Problem, dass aus dem Protokoll nicht ersichtlich ist, ob die Befragung zu ungenau war, ob das Protokoll nicht korrekt geschrieben wurde oder ob der Zeuge einfach keine klare Antwort gab. Aus unserer Sicht hätte in diesen Fällen dem Zeugen zumindest klar gemacht werden müssen, dass seine Antwort nicht zur Frage passt und ihm die Frage gestellt werden müssen, ob ihm das bewusst ist. Abschließend ist darauf zu verweisen, dass dem Zeugen im Zuge der Befragung auch eindeutig aktenwidrige Vorhalte (siehe unten) gemacht wurden und der Zeuge dadurch unter Druck gesetzt wurde.*

*Aus den Aussagen des Zeugen ist aber jedenfalls Folgendes eindeutig erkennbar:*

*Der Zeuge gibt an im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Leistungen für die Bw. erbracht zu haben und dafür auch bezahlt worden zu sein. Aus dieser Aussage ist erkennbar, dass ganz offenbar ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der B. GmbH stattfand. Konkret wurde vom Zeugen auch dargelegt, dass es sich bei den von ihm erbrachten Leistungen um Vermittlungen handelte. Gleichzeitig behält der Zeuge seine Aussage bei, dass er Scheinrechnungen gelegt habe und wurde dieser Widerspruch im Rahmen der Befragung nicht aufgeklärt. Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Aussage des Zeugen, dass er stets betonte auch tatsächliche Leistungen an die Bw. erbracht zu haben. Es ist unseres Erachtens aufklärungsbedürftig warum diese Aussage des Zeugen bis dato seitens der belangten Behörde nicht protokolliert wurde.*

*Aus unserer Sicht ist die einzig plausible Erklärung für die widersprüchlichen Aussagen des Zeugen, dass er sein ursprüngliches "Geständnis" aufrecht erhält, um einer weiteren Strafverfolgung zu entgehen. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass er dem Vorwurf durch seine Geständnisse den Weg des geringsten Widerstands zu gehen und ein notorischer Steuerhinterzieher zu sein, nicht widerspricht. Sein einziger Kommentar dazu besteht darin, dass er meint die Strafe sei gar nicht so gering gewesen.*

*Weiter ist aus den Aussagen des B. ersichtlich, dass dieser die Gelder sämtlicher übermittelter Schecks erhalten hat und das falsche Geburtsdatum auf den Schecks auf einem Fehler der Bank beruht.*

*Es ist weiter fest zu halten, dass der Zeuge anführte, die Daten von vermittelten Kunden und den Ansprechpersonen an den UFS weiter zu geben. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass es nicht zielführend ist bei Kunden unserer Klientinnen im Schrotschussverfahren nach dem Zeugen B. und einer allfälligen Vermittlungstätigkeit des selben für unsere Klientinnen zu fragen. Der einzige Zweck der dadurch erreicht werden kann ist, dass die Geheimhaltungsinteressen unserer Klientinnen verletzt und deren Geschäftsbeziehungen gefährdet werden. Es wurde auch auf Grund unserer bisherigen Ausführungen deutlich, dass eine derartige Befragung nicht sinnvoll ist. Es ist nur sinnvoll jene Auskunftspersonen zu befragen, die von dem Zeugen genannt werden und bitten wir in*

*Zukunft von weiteren Verletzungen der Interessen unserer Klientinnen Abstand zu nehmen, sofern diese für das gegenständliche Verfahren keinen Nutzen haben.*

*Zusammenfassend ist aus der Vernehmung des Zeugen vor allem Folgendes fest zu halten: Der Zeuge gibt an Leistungen, insbesondere Vermittlungsleistungen, für unsere Klientinnen erbracht zu haben. Die Aussage, dass Scheinleistungen erbracht wurden, wird offenbar nur noch zu Verteidigungszwecken aufrecht erhalten. Der Zeuge bestätigt sämtliche Schecks behoben zu haben. Abschließend weisen wir darauf hin, dass wir unseren Antrag der Befragung des Zeugen B. in der mündlichen Verhandlung aufrecht erhalten".*

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 23. März 2011 wiederholte die steuerliche Vertretung der Bw. im Wesentlichen ihr bisher getätigtes Vorbringen und brachte zu den letzten vom Berufungssenat durchgeführten Erhebungen vor, dass es nur sinnvoll gewesen wäre, denjenigen zu befragen, der das Geschäft tatsächlich in Auftrag gegeben habe. So hätte bei der ersten Befragung Direktor S. befragt werden müssen, der offensichtlich in diesem Zusammenhang federführend gewesen sei. Außerdem wäre es zweckdienlich, jene Leute zu befragen, die B. nach seiner Zeugenbefragung laut Liste bekannt geben wollte.

Dass B. in den Stammdaten der xyz nicht als Kunde aufscheine, sei völlig klar, da er weder in einer Geschäftsbeziehung zur xyz noch zu anderen Bauunternehmen gestanden, sondern von der Bw. beauftragt und bezahlt worden wäre.

Die Bw. habe die Namen der Kontaktpersonen der von B. vermittelten Unternehmen weder in ihren Unterlagen noch könne sie diese kennen. Diese Namen würden unter das Geschäftsgeheimnis des B. fallen, sonst würde die Bw. direkt mit den Kontaktpersonen verhandeln und hätten allenfalls geringere Provisionen zu entrichten.

Die steuerliche Vertretung der Bw. vertritt die Ansicht, dass sie eindeutig nachgewiesen habe, dass B. sämtliche in Rede stehenden Beträge mittels Barscheck behoben habe. Fehlende Schecks könnten noch vorgelegt werden. Ein diesbezügliches Auskunftsbegehren sei nicht an die Bw. gestellt worden.

Zur Frage, weshalb der Berufungssenat der Aussage des B. folge, dass er nur 5% Vermittlungsprovisionen erhalten habe, gab der Betriebsprüfer an: „B. hat zuerst ausgesagt 10% Provisionen erhalten zu haben, vor Unterfertigung der Niederschrift teilte er mit, dass dies nicht stimme, er habe nur 5% Provisionen bekommen“. Nach handschriftlicher Korrektur des diesbezüglichen Protokolls habe B. dieses unterfertigt. Die steuerliche Vertretung wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die erste Aussage des B. gewesen wäre, dass er 10% Provisionen erhalten hätte.

Die Amtspartei brachte abschließend vor, dass es keinerlei Nachweise gebe, dass wirklich eine Leistung erbracht wurde. Herr B. habe dies mehrmals bestätigt. Demnach würden Scheinleistungen vorliegen und die Feststellungen der Betriebsprüfung richtig sein.

Die steuerliche Vertretung führte abschließend aus, das Beweisverfahren habe den Nachweis erbracht, dass die Leistungen des Herrn B. für die Fa. Bw tatsächlich erbracht worden wären, die Rechnungen den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt widerspiegeln und die Zahlungen aufgrund dieser Rechnung auch dem B. zugegangen seien und deswegen in vollem Umfang diese Beträge als Betriebsausgaben bzw. als Vorsteuerabzug der Berufungswerberin zustehen würden. Es gebe auch keinen Raum für eine verdeckte Gewinnausschüttung.

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

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

#### ***1. Wiederaufnahme des Verfahrens***

Nach der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. November 2006 gründet sich die gegenständliche amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren auf die in Tz 1 und Tz 2 des Prüfungsberichtes gemachten Feststellungen.

Im Bereich der Umsatzsteuer haben die Nachforderungen 171.949,53 € für das Jahr 2003 und 31.863,20 € für das Jahr 2004 sowie 24.829,00 € für das Jahr 2005 betragen. Für den Bereich der Körperschaftsteuer ergaben sich Nachforderungen in Höhe von 61.114,21 € für das Jahr 2003 und 54.167,44 € für das Jahr 2004. Im Jahre 2005 verringerte sich der erklärte Verlust in Höhe von -170.994,52 € auf Basis der Prüfungsfeststellungen auf -46.849,52 € und führte zur Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im Sinne des § 20 BAO wurde dabei die Interessensabwägung in der Weise vorgenommen, als dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt worden ist.

Die Erstbescheide betreffend die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer wurden am 24.6.2004 (für das Jahr 2003), am 30.5.2005 (für das Jahr 2004) und am 6.3.2006 (für das Jahr 2005) erlassen.

#### ***2. Scheinrechnungen***

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die Schwarzdeckerei. Im streitgegenständlichen Zeitraum erhielt die Bw. von B., Geschäftsführer der B. GmbH, einem Karosserieunternehmen, Honorarnoten über Beratungsleistungen im Ausmaß von 87.596,20 € (2003), von 254.905,20 € (2004) von 198.632,00 € (2005), 5.608,40 € für (11/05) und von 4.356,00 € (01/06).

Bei einer Außenprüfung beim rechnungsausstellenden Unternehmen im Februar 2006 kam hervor, dass B. Scheinrechnungen ausgestellt und die verfahrensgegenständlichen

Beratungsleistungen an die Bw. gar nicht ausgeführt habe. Diesbezüglich verweist die Betriebsprüfung auf eine niederschriftlich am 27. März 2006 festgehaltene Aussage des B., in der dieser ausdrücklich angab, im Ausmaß der oben dargelegten Rechnungsbeträge keine Leistungen an die Bw. erbracht zu haben, vielmehr habe er für die Erstellung der so genannten Scheinrechnungen eine Provision in Höhe von 5% des fakturierten Nettobetrages sowie die in den besagten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer erhalten. Diese Provisionen hat B. für die B. GmbH vereinnahmt und versteuert.

Festzuhalten ist weiters, dass aus den vorgelegten Provisionsrechnungen und den diesen beigelegten Aufstellungen, auf die auch in den Rechnungen hingewiesen wird, weder die Art noch der Umfang der behaupteten Beratungsleistung hervorgingen. Der konkrete Leistungsinhalt und darüber hinaus der konkrete Wert der Beratungsleistungen sind ebenso wenig nach dem Auftrag der Bw. zur Unternehmensberatung vom 20. August 1991 nachvollziehbar. Ungeachtet dessen enthalten die vorliegenden Rechnungen keine Hinweise auf diesen Auftrag, der demzufolge – selbst wenn sein Inhalt konkret und detailliert wäre – nicht geeignet ist, die zu beurteilenden Rechnungen im Sinne der Rechnungserfordernisse des § 11 UStG 1994 zu ergänzen. Daraus geht klar hervor, dass diese Rechnungen für den Vorsteuerabzug schon aus formalen Gründen mangelhaft sind.

Der Vertrag vom 20. August 1991 legt inhaltlich lediglich fest, dass Beratungsleistungen erbracht worden seien und bezieht sich auf ein zwischen den Vertragsparteien stattgefundenes Gespräch. Es fehlen jedoch klare Nachweise über den Inhalt dieses Gespräches, weshalb schon deshalb, die Argumentation der Bw., der Vertrag aus dem Jahre 1991 sei eine schriftliche Annahmeerklärung, ins Leere geht. Selbst der Hinweis in den Rechnungen auf eine beiliegende Aufstellung sagt nichts Konkretes über Art und Umfang der angeblich erbrachten Unternehmensberatungen aus. Im Ergebnis war ein abgrenzbarer Leistungsinhalt weder dem schriftlichen Auftrag noch den strittigen Rechnungen zu entnehmen.

Dazu kommt, dass B vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien ein umfassendes Geständnis ablegte und das Gericht außerdem auf Basis der oben dargelegten abgabenbehördlichen Feststellungen, B. im Urteil vom 14. November 2008 schuldig gesprochen hat, in Wien als Geschäftsführer der B. GmbH vorsätzlich in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Umsatzsteuer hinterzogen zu haben. Den Feststellungen in diesem Urteil ist zu entnehmen, dass B. im Namen der genannten Gesellschaft unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Diesen Tatplan setzten die Rechnungsempfänger auch um. Dafür erhielt B. einen Betrag in Höhe von 5-10% der Rechnungssumme als Gegenleistung in bar. Diese

Bareingänge, nicht jedoch die ausgestellten Scheinrechnungen, nahm B. in das Rechenwerk des von ihm geführten Unternehmens auf.

### Beweiswürdigung

Im konkreten Fall geht der erkennende Senat auf Grund des Geständnisses des B. vom 27. März 2006, den Feststellungen im Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 14. November 2008, den vorgelegten Unterlagen und den ergänzenden Schriftsätzen der Bw. davon aus, dass den streitgegenständlichen Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde lag.

Der Berufungssenat hat wiederholt die steuerliche Vertretung der Bw. ersucht, ihr Vorbringen glaubhaft zu machen, dass das Geständnis des B., Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, nicht den Tatsachen entsprechen würde. In einem wurde sie aufgefordert, die tatsächliche Leistungserbringung auf Basis der streitgegenständlichen Rechnungen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Überdies wurde im Vorhalt vom 12. Juli 2010 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine bloße Geldzahlung allein kein Nachweis für die Ausführung einer Leistung ist und vertragliche Vereinbarungen ohne Nachweis ihrer tatsächlichen Ausführung keinen Leistungsaustausch begründen. Die Bw. wurde demzufolge ersucht, die fraglichen Vermittlungsumsätze in einem Gesamtwert von 572.734,00 € durch geeignete Unterlagen insbesondere ihren genauen Leistungsinhalt zu belegen und darzulegen, welche Qualifikationen B. für die Ausführung dieser Tätigkeit ausgezeichnet haben.

Wenn B. Vermittlungsleistungen während eines Zeitraumes von vier Jahren im Gesamtausmaß von 572.734,00 € erbracht hätte, ist dieser behauptete Sachverhalt als wirtschaftlich derart bedeutend einzustufen, dass ein solcher Umsatz nach den Erfahrungen des täglichen Lebens als steuerbarer Umsatz leicht zu beweisen und zu erfassen sein muss. Die schriftliche Vereinbarung aus dem Jahre 1991 und die oben beschriebenen Fakturen stellen einen solchen Nachweis nicht dar. Bei einer umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Leistungsvorganges ist einer schriftlich vereinbarten Auftragsvergabe grundsätzlich nur unter der Bedingung zu folgen, wenn es erwiesen ist, dass sie auch erfüllt worden ist. Dies bedeutet, dass vorab zu beurteilen ist, ob die angeblich in Auftrag gegebenen Vermittlungsleistungen auch tatsächlich ausgeführt worden sind. Diese Würdigung kann aber nicht derart erfolgen, dass die Leistungserbringung schon allein wegen der schriftlichen Vereinbarung aus dem Jahre 1991 angenommen wird. Weder der zwischen der Bw. und der B. GmbH abgeschlossene Beratungsvertrag aus dem Jahre 1991 noch die Fakturen über die angeblich erbrachten Honorarleistungen legen die genaue Beratungsleistung offen, sodass auch nicht nachvollziehbar ist, welche Leistungen B. für das Unternehmen der Bw. tatsächlich erbracht haben soll. Der Vertragsinhalt „die Erbringung von Beratungsleistungen“ ist branchen- und unternehmensunüblich allgemein gehalten und bietet keine Anhaltspunkte dafür, in welcher

Weise ein Karosserieunternehmen tatsächlich für die Bw., ein Bauunternehmen beratend tätig sein hätte können. Überdies war erstmals aus dem ergänzenden Schriftsatz vom 28. Mai 2010 abzuleiten, dass die Art der bezogenen Beratungsleistungen die Akquisition von Kunden gewesen wäre und B. dafür qualifiziert gewesen sei, weil er Leute kannte und sie an die Bw. verwiesen habe (Schriftsatz vom 1. September 2010). Ohne weitere Belege vorzulegen, beurteilte die Bw. dieses Vorbringen als ausreichend für derart hohe Provisionen.

Entscheidungsrelevant war außerdem, dass die Bw. dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates, die von B. vermittelten Vertragspartner mit Namen und aktueller Anschrift bekannt zu geben, nicht nachgekommen ist. Sie teilte lediglich mit, dass ihr die aktuellen Anschriften der Vertragspartner nicht bekannt seien, jene Anschriften zum Zeitpunkt der Auftragsvergabe sich hingegen aus den bezug habenden Rechnungen ergeben würden.

Der Berufungssenat sieht in diesem Vorbringen, eine mangelnde Bereitschaft an der Aufklärung des verfahrensgegenständlichen Sachverhaltes mitzuwirken, zumal es für die Bw. unter der Annahme, B. habe tatsächlich Kunden für beachtliche Provisionen an sie vermittelt, ein Leichtes wäre, diese namhaft zu machen und auf diese Weise die zweifelsohne wirtschaftlich bedeutenden Geschäftsbeziehungen offen zu legen. Demgegenüber weist sie lediglich auf die vorgelegten Rechnungen und zum Teil auf vorhandene Aufstellungslisten hin, aus denen weder die Namen der potentiellen Kunden noch ihre Anschriften hervorgingen. Insgesamt gesehen erfüllen diese Urkunden auf die mehrfach hingewiesen wird, auch nicht die Rechnungserfordernisse des § 11 UStG 1994. Darüber hinaus gab es keine anderen Erkenntnismittel, die eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung ermöglicht hätten.

Aus diesem Grund hat der Berufungssenat auf Basis der genannten Aufstellungslisten von Amts wegen weitere Ermittlungen durchgeführt und zwei Verantwortliche jener Unternehmen, die mit der Bw. in Geschäftsbeziehung gestanden sind, als Zeugen befragt. Diese haben jedoch bestätigt, stets direkt die Bw. mit der Erbringung von Leistungen wie zB Spezialabdichtungen, beauftragt zu haben. Die besagten Unternehmen wurden hiernach nicht über B. an die Bw. vermittelt, sie kennen einen B. überhaupt nicht. Die Bw. hielt diesen Ermittlungsergebnissen nichts Konkretes entgegen. Das Vorbringen in der am 23. März 2011 durchgeführten mündlichen Verhandlung, die Bw. habe die vom Senat befragten Personen deshalb nicht namhaft machen können, da diese unter das Geschäftsgeheimnis des B. fallen würden, ist nicht glaubhaft. Aus den beiden Zeugenaussagen geht vielmehr klar hervor, dass sowohl Herr H.U. als auch Herr Ing. H. ausschließen, dass die besagten Unternehmen Geschäftsbeziehungen zur Bw. über Vermittlungsleistungen des B. aufgenommen hätten und sie beide sogar in diesem Zusammenhang die Bw. selbst kontaktiert haben.

Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf der Bw., der Unabhängige Finanzsenat möge von derartigen weiteren im „Schrotschussverfahren“ erfolgten Einvernahmen absehen, ist schon deshalb zurückzuweisen, da gerade die Bw., obgleich sie den Vorsteuerabzug begehrt und insoweit die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung zu tragen hat (vgl. BFH 19.4.2007, V R 48/04), keine für die Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes geeigneten Nachweise vorlegte. Solcherart hat sie den Unabhängigen Finanzsenat zu weiteren Ermittlungen veranlasst. Außerdem steht es der der Abgabenbehörde zweiter Instanz frei, die Art der Ermittlungsmethoden zu wählen und war die Sinnhaftigkeit der damit zusammenhängenden Vorhaltungen für den Senat nicht nachvollziehbar, zumal die betreffenden Erhebungen zur erfolgreichen Aufklärung des Sachverhaltes beigetragen haben.

#### Geständnis:

Die steuerliche Vertretung der Bw. würdigt das Geständnis des B. vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien als nicht den Tatsachen entsprechend. Sie stützt sich dabei im Wesentlichen auf den Umstand, dass sich ein Geständnis bei der Strafbemessung als mildernd auswirke und überdies dem B. auf diese Weise der Vorwurf einer Betrügerischen Krida und damit eine strafrechtliche Verfolgung erspart geblieben wäre. Die Bw. untermauert diesen Einwand mit einer aus dem Konkursakt der B. GmbH ersichtlichen Forderung der GmbH an B. in Höhe von ca. 206.000,00 €, die nach ihrer Ansicht aus den streitgegenständlichen Beratungsleistungen resultiere und demnach beweisen würde, dass B. tatsächlich Leistungen erbracht habe und sein Geständnis unrichtig sei.

Dieser Beurteilung steht entgegen, dass sich aus dem gesamten Akteninhalt und den vorgelegten Unterlagen der Bw. keinerlei Anhaltspunkte ergeben haben, dass diese Forderung auf Basis der verfahrensgegenständlichen Rechnungen entstanden ist. B. sagte als Zeuge vor dem Unabhängigen Finanzsenat aus, dass diese Forderung auf einer Falschbuchung von Rückzahlungen eines Kredites beruhe, den er selbst für die Gesellschaft aufgenommen habe und der von der Gesellschaft zurückbezahlt worden sei. Auch der Konkursakt der B. GmbH enthält keine Feststellungen, wonach diese Forderung auf Basis der fraglichen Beratungsumsätze entstanden wäre, weshalb nach Auffassung des Berufungssenates in diesem Punkt dem Einwand der Bw. nicht zu folgen war.

Die Zeugenaussage des B. am 18. Jänner 2011 legt im Ergebnis zweifelsfrei dar, dass das vor der Abgabenbehörde erster Instanz und vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien abgelegte Geständnis als wahr zu bezeichnen ist. B. erklärte im Rahmen seiner Einvernahme am 18. Jänner 2011, sein Geständnis, Scheinrechnungen an die Bw. erstellt zu haben für richtig. Er bestätigte auch, dass die Angaben in der darüber aufgenommenen Niederschrift zutreffen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spricht die



allgemeine Lebenserfahrung dafür, dass die jeweils erste Aussage einer Partei in einem Verfahren der Wahrheit am Nächsten kommt (VwGH 31.10.1991, 90/16/0176, UFS 30.9.2005, RV/0165-L/02). Schon aus dieser Sicht ist der Widerruf des B., der unter Umständen nach Absprache mit den Tatbeteiligten schriftlich festgehalten wurde, unglaublich und hat sich dieser letztlich vor dem Hintergrund obiger Ausführungen als falsch erwiesen (vgl. UFS 22.10.2003, ZRV/0044-Z1W/02). Es sind die Berufungsausführungen, wonach B. sein Geständnis widerrufen habe, weil er dieses gegenüber der Abgabenbehörde unter starkem psychischen Druck in völliger nervlicher Zerrüttung abgegeben habe, auch deshalb unglaublich, da es wohl nahe liegend gewesen wäre, wenn B. den Widerruf vor der Abgabenbehörde, vor welcher er das Geständnis abgelegt hatte, erklärt hätte und dort gleichzeitig auch klare Angaben über Art und Umfang der Vermittlungsleistungen gemacht hätte.

Vor diesem Hintergrund war auch das dem eingangs genannten Landesgerichtsurteil zugrunde liegende Geständnis des B. der konkreten Berufungssenatsentscheidung zu Grunde zu legen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung im Abgabenverfahren eine unmittelbare Beweisaufnahme nicht vorgeschrieben ist, es können demnach auch die in einem anderen, gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren erhobenen Beweise und Ergebnisse Berücksichtigung finden (vgl. VfGH 24. 9. 1982, B 246, 247/77, VwGH 3. 9. 1987, 86/16/0111, VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0030, VwGH 26. 5. 1993, 90/13/0155, VwGH 14. 11. 1996, 94/16/0033).

Die steuerliche Vertretung bringt zur durchgeführten Zeugenbefragung des B. vor, dass die Vernehmung außerhalb der mündlichen Verhandlung nicht sinnvoll gewesen sei und dies nach ihrer Ansicht den Grundsätzen eines fairen Verfahrens iSd EMRK widersprechen würde.

Dem ist zu entgegnen, dass das Fragerecht nur gegenüber Personen, die in Anwesenheit der Parteien einvernommen wurden, besteht. Hieraus ergibt sich keine Pflicht, vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen (durch ein Finanzamt oder den Referenten des UFS) zu wiederholen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 285 Tz 7). Daraus leitet sich auch kein Rechtsanspruch zur Einvernahme von Zeugen während der mündlichen Verhandlung und keine Verpflichtung, die vor der Verhandlung durchgeführte Zeugenbefragung zu wiederholen, ab. Demnach sieht der Berufungssenat keine Verletzung der Grundsätze eines fairen Verfahrens im Sinne der EMRK als gegeben. Dem Vorwurf der steuerlichen Vertretung der Bw., dass B. im Zuge seiner Befragung bestimmte angeführte Fragen nicht beantwortet habe, ist zu entgegnen, dass ein Zeuge nicht verpflichtet werden kann, Fragen im Detail zu beantworten, insbesondere wenn er sich daran nicht mehr erinnern kann. Der Berufungssenat sieht deshalb keine Veranlassung, an der Glaubwürdigkeit des Geständnisses zu zweifeln, zumal B. erneut einräumt, - wie in der Niederschrift vom 27. März 2006 festgehalten - die angegebenen Scheinrechnungen erstellt zu

haben. Dass er daneben noch andere Vermittlungsumsätze getätigt haben soll, war nicht Gegenstand dieses Verfahrens, zumal er diese nach seinen Angaben zusätzlich ausgeführt habe. Wenn die Bw. daraus einen Widerspruch zu den zugestandenen Scheingeschäften ableitet und ihr Berufungsvorbringen dadurch als bestätigt ansieht, ist sie darauf zu verweisen, dass Sinn und Zweck der Einvernahme des Zeugen B. die Würdigung des nicht unter Wahrheitspflicht abgelegten Geständnisses in Bezug auf konkrete (die berufsgegenständlichen) Rechnungen vor dem Landesgericht für Strafsachen war. Auf Grund obiger Ausführungen ist klar, dass B. sein vor der Abgabenbehörde erster Instanz und vor dem Landesgericht abgelegtes Geständnis vor dem Unabhängigen Finanzsenat bestätigt hat. Aus diesen Gründen gehen die diesbezüglichen Einwendungen der Bw. ins Leere.

Die steuerliche Vertretung der Bw. versucht die vorliegende Zeugeneinvernahme als sinnlos darzustellen und übersieht dabei, dass sie selbst darauf beharrte, B. als Zeugen zu vernehmen, den sie selbst als notorischen Steuerhinterzieher bezeichnete und der dazu neigen soll, die Unwahrheit zu sagen. Aus dieser Sicht ist es für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar, warum die Bw. – trotz wiederholter behördlicher Aufforderung - zur Aufklärung des vorgegebenen für sie wirtschaftlich bedeutenden Sachverhaltes nicht Geschäftsunterlagen, Aufzeichnungen, schriftliche Notizen vorlegte bzw die vermittelten Kunden namhaft machte, sondern lediglich B. als – aus ihrer Sicht - nicht verlässlichen Zeugen namhaft machte, der sich im Zuge seiner Einvernahme an bestimmte oben ausgeführte Einzelheiten letztlich nicht mehr erinnern konnte.

Für den Berufungssenat kam aus der besagten Zeugenaussage jedenfalls klar hervor, dass B. sein Geständnis und damit seine Erstaussage vor der Finanzverwaltungsbehörde bestätigt hat. Weshalb nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw. es nicht sinnvoll sei, bei Kunden der Bw., die B. angeblich vermittelt haben soll, zu ermitteln, sondern nur jene Auskunftspersonen zu befragen, die B. bei seiner Befragung nannte, ist nicht nachzuvollziehen. Vorausgesetzt B. hätte dem Berufungssenat Auskunftspersonen genannt, die er der Bw. vermittelt habe, würde es sich dabei ebenso um Kunden der Bw. handeln, da tatsächliche Vermittlungsumsätze des B. stets zu Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und ihren Kunden geführt hätten und die sie letztlich kennen muss. Darüber hinaus widerlegt die kritische Haltung der Bw. zur erfolgten Befragung ihrer Kunden ihr eigenes Berufungsvorbringen, zumal die beiden Kunden anhand von Projekten laut den genannten, aktenkundigen Aufstellungslisten ausgewählt wurden, die die Bw selbst als Nachweis dafür angab, dass die streitgegenständlichen Provisionsrechnungen keine Scheinrechnungen seien. Dem Hinweis auf die fehlende Echtheit des Beweismittels wegen der nachträglichen handschriftlichen Änderungen der Niederschrift vom 27. März 2006 ist zu erwidern, dass die genannten Korrekturen den wesentlichen Inhalt der Aussage des B., Provisionen für die

Erstellung von fingierten Rechnungen erhalten zu haben, keineswegs änderten. Die Echtheit des vorgelegten Beweismittels in Bezug auf das Vorliegen von Scheinrechnungen war daher nicht zu verneinen.

Dass B. den gesamten Rechnungsbetrag der jeweiligen Rechnungen bar oder mittels Barscheck erhalten hätte, war nicht glaubhaft. Folgt man Feststellungen des Finanzamtes und jenen im strafgerichtlichen Verfahren, so hatte B. nach seinen eigenen Angaben, die vereinbarten Provisionen und nicht die in den Scheinrechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge erhalten. B. hat demzufolge nicht die gesamten Rechnungsbeträge in seine Buchhaltung aufgenommen und vermag schon aus diesem Grund lediglich der Hinweis auf die Konten der Finanzbuchhaltung, einen tatsächlichen Leistungsaustausch nicht zu beweisen. Dazu kommt, dass allein die Behauptung, fingierte Honorarbeträge als Aufwand bei der Bw. verbucht zu haben, nicht beweist, dass B. tatsächlich die in Rede stehenden Vermittlungsleistungen als Gegenleistung erbracht hatte.

Zudem ist festzuhalten, dass die Aussage des B. vom 27. März 2006 der Bw. bekannt gegeben wurde und es sich daher nicht um eine Verwertung einer Aussage einer Person handelt, deren Name der Bw. gegenüber geheim gehalten wurde (vgl. VwGH 18. 10. 1988, 88/14/0092).

Vor diesem Hintergrund war auch das dem Landesgerichtsurteil zugrunde liegende Geständnis des B. angesichts der weiteren Ermittlungsergebnisse im konkreten Verfahren der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen. Der Berufungssenat stützt sich bei seiner Entscheidungsfindung nicht allein auf die Aussagen des B. und den beiden vor dem Unabhängigen Finanzsenat vernommenen Zeugen, sondern vielmehr auch darauf, dass die Bw. nicht in der Lage gewesen ist, für die tatsächliche Erbringung der behaupteten Leistung einen Beweis zu erbringen. Da nur der Bw. und nicht auch der Behörde die näheren Umstände über die von ihr angeblich vereinbarten und in Anspruch genommenen Leistungen bekannt sein konnten, hat auch der Umstand, dass die Bw. diesbezüglich keinen Nachweis erbracht hatte, den Berufungssenat bewogen den Feststellungen der Betriebsprüfung auf Basis der erwähnten Niederschrift zu folgen.

### **Sachverständigengutachten- Anforderung**

Die steuerliche Vertretung der Bw. versucht das Geständnis des B. zu widerlegen und erachtet die Einholung eines Gutachtens eines Buchsachverständigen über allfällige kridaträchtige Handlungen des B. sowie seines Bruders R. B. trotz Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit der Ing. B. GmbH für zweckmäßig.

Im diesbezüglichen Beweisantrag wurde einerseits explizit kein Beweisthema angegeben, andererseits ist in dieser Eingabe nicht ausgeführt, auf welche Weise ein Sachverständiger zu Erkenntnissen über die behaupteten kridaträchtigen Handlungen durch B. hätte verhelfen

können, zumal es keine Buchhaltungsunterlagen mehr gibt, weshalb diesem Antrag nicht zu folgen war.

Die Bw. beurteilt die Feststellungen des Landesgerichts für Strafsachen als entbehrlich und nicht bindend.

Auch wenn keine formale Bindung an das Geständnis des B. vor dem Landesgericht für Strafsachen besteht, unterliegt dieses im konkreten Fall der Beweiswürdigung durch den erkennenden Senat. Für diesen waren die Ausführungen der Bw. im Ergänzungsschreiben vom 7.12.2010, wonach die Feststellungen des Landesgerichts im betreffenden Verfahren unrichtig und nicht heranzuziehen wären, nicht nachzuvollziehen, zumal das Gericht davon ausging, dass B. unter anderem für die Bw. Scheinrechnungen ausstellte, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war, damit das rechnungsempfangende Unternehmen missbräuchlich zu Unrecht Vorsteuern geltend machen konnte. Daraus geht wohl unmissverständlich hervor, dass das Gericht im dortigen Strafverfahren dem Geständnis des B. folgte und von Scheinrechnungen ausging.

Im Ergebnis nimmt der Berufungssenat auf Basis der konkreten oben dargestellten Beweislage als erwiesen an, dass B. im festgestellten Ausmaß Scheinrechnungen erstellt hat und die angegebene Vermittlungstätigkeit nicht ausgeführt hat. Mangels Feststellbarkeit einer erbrachten Leistung und eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen Leistung und Gegenleistung (Entgelt) ist nach Auffassung des Berufungssenates auch der Umstand glaubhaft, dass B. nur die zugestandenen 5% der fakturierten Provisionen und die Umsatzsteuer behalten durfte. Dies deshalb, da nicht davon auszugehen war, dass die Bw. das gesamte in Rede stehende Entgelt wegen nicht erbrachter Umsätze geleistet hat. Dazu kommt, dass eine bloße Geldzahlung keine Leistung darstellen kann und aus diesem Grund das Berufungsvorbringen, welches allein den Nachweis des Leistungsaustausches auf die Vorlage der oben angeführten Barschecks stützt, ins Leere geht.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie die Richtigkeit zu beweisen (Mitwirkungspflicht). Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (amtswegige Ermittlungspflicht). Dabei trägt die Abgabenbehörde die Behauptungs- und Feststellungslast für die Tatsachen, die vorliegen müssen, um den Abgabeananspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene Tatsachen, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO, 1561). Nach den maßgebenden Beweisregeln trägt der den Vorsteuerabzug

begehrende Unternehmer die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung (vgl. BFH 19.4.2007, V R 48/04).

Im Berufungsfall ist infolge Nichtbeantwortung des über mehrmaligen Vorhalt erteilten behördlichen Auftrages zur Vorlage von Beweisen, davon auszugehen, dass der geforderte Leistungsnachweis nicht erbracht wurde. Daraus ergibt sich schon deshalb keine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht, da die Bw. der Beweisführung wesentlich näher als die Abgabenbehörde stand, sodass sie im Rahmen der Mitwirkungspflicht die entsprechenden Nachweise hätte erbringen müssen (vgl. VwGH 19.9.1995, 95/14/0039).

In rechtlicher Hinsicht ist wie folgt auszuführen:

### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Eine amtswegige Wiederaufnahme ist unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit a und c BAO 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.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

*„Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); Das sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094).

Entscheidend für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH

29.9.2004, 2001/13/0135). In diesem Zusammenhang ist nach der herrschenden Auffassung und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, VwGH 24.6.2003, 2003/14/0127, 0028; 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Bei der Würdigung des Vorliegens neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel kommt es somit darauf an, dass diese im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. In diesem Fall steht die Geltendmachung seitens der Partei oder der Behörde in einem anderen vor derselben Abgabenbehörde geführten Verfahren einer Wiederaufnahme aus den oben angeführten Gründen nicht entgegen (vgl. Ellinger, BAO § 303 Tz 13). Dies bedeutet, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen ist (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049).

Die Einwendungen der steuerlichen Vertretung in der Berufung richten sich an dieser Stelle gegen die fehlenden Angaben der Betriebsprüfung, ab wann welche Beweismittel neu hervorgekommen sein sollen. Die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen wäre nicht dargestellt worden, sodass es nicht klar wäre, wann B. seine Aussage, Scheinrechnungen erstellt zu haben, erstmals gegenüber der belangten Behörde getätigt habe.

In diesem Zusammenhang ist aufzuzeigen, dass das bescheiderlassende Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid unter anderem mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfbericht zu entnehmen waren, begründete. Dadurch dass der Prüfer im Prüfbericht den Umstand, dass fingierte Rechnungen an die Bw. ausgestellt wurden, deutlich auf das niederschriftlich festgehaltene Geständnis des B. stützte und es klar erwiesen ist, dass diese Aussage am 27. März 2006 gemacht wurde, ist der Wiederaufnahmegrund der neuen Tatsachen sowie sein Hervorkommen im konkreten Verfahren deutlich angegeben.

Die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 ergingen als Erstbescheide am 24.6.2004, am 30.3.2005 und am 6.3.2006, sodass das Geständnis des B. vom 27. März 2006 als neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO zu würdigen war. Die in diesem Zusammenhang erhobenen Berufungseinwendungen, wonach B. möglicherweise in diese Richtung gehende geständige Äußerungen im Verfahren der B. GmbH bereits zu einem früheren Zeitpunkt machte, blieben zum einen ohne Nachweis, zum anderen war nach der Aktenlage davon auszugehen, dass das verfahrensgegenständliche Finanzamt von der Aussage des B. erst im Zuge des gegenständlichen Prüfungsverfahrens, das am 4. Juni 2006 begonnen hat, demnach nach Ergehen der oben genannten Bescheide, Kenntnis erlangt

hatte. Daraus ergibt sich, dass die gesetzlichen Erfordernisse des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt sind.

Wie aus der Begründung der Berufungsentscheidung ersichtlich, ergaben sich für den Bereich der Körperschaftsteuer Nachforderungen in Höhe von 58.058,50 € für das Jahr 2003 und 51.459,07 € für das Jahr 2004. Die Umsatzsteuernachforderungen blieben im Vergleich zum Prüfungsergebnis unverändert, nämlich 35.949,53 € für das Jahr 2003, 31.863,20 € für das Jahr 2004 und 24.829,00 € für das Jahr 2005.

Dieses für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilende steuerliche Mehrergebnis ist zweifelsfrei nicht geringfügig, was im übrigen von der steuerlichen Vertretung auch nicht eingewendet wurde, und berechtigt bei einer im Rahmen der nach § 303 Abs. 4 BAO erforderlichen Ermessensübung vorzunehmenden Interessensabwägung, zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf Basis der oben dargelegten neuen Tatsachen.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden gemäß § 20 BAO nach ihrem Ermessen zu treffen haben, müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0011, und vom 4. März 2009, 2006/15/0079).

Vor diesem Hintergrund ist angesichts obiger Ausführungen die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren rechtmäßig erfolgt.

## **2. Umsatzsteuer**

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (VwGH 22.12.2004, 2000/15/0122, VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161). Die Erfassung der Leistung als steuerbar erfordert einen inneren Zusammenhang und eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung. Dabei muss die Leistung deshalb erbracht werden, um eine Gegenleistung zu erhalten, und die Gegenleistung deshalb aufgewendet werden, um die konkrete Leistung zu bekommen. Das Zusammenwirken der Geschäftspartner muss daneben aber auch von der ernsthaften Absicht eines wechselseitigen Leistungsaustausches getragen sein (VwGH 4.6.2008, 2005,13/0129).

Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuerbeträge abziehen.

Auf Grund obiger Ausführungen war ein wechselseitiger Leistungsaustausch nicht festzustellen und damit nicht erwiesen. Der Empfänger der fingierten Rechnungen ist daher gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat somit zu Recht die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den streitgegenständlichen Scheinrechnungen nicht anerkannt.

Dazu kommt, dass nach der genannten Bestimmung die Bw. für einen Vorsteuerabzug überdies über eine Rechnung verfügen muss, die den Anforderungen des § 11 UStG 1994 genügt. Nach § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 hat eine Rechnung die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung zu enthalten.

Im Berufungsfall entsprechen die verfahrensgegenständlichen Rechnungen auch nicht diesen Erfordernissen, zumal - wie bereits dargelegt - weder aus den Fakturen noch aus den beigelegten Aufstellungen eine Identifizierung der Leistung infolge ungenauer Angaben möglich war. Eine klare Bestimmung der Art und des Umfanges der fakturierten Leistungen war demnach nicht möglich, sodass im Ergebnis auch mangels Erfüllung der formalen Rechnungsvoraussetzungen ein Vorsteuerabzug nicht zu gewähren war.

Weiters ist auszuführen, dass die gegenständliche Berufungssenatsentscheidung auch über den Umsatzsteuerjahresbescheid 2006 vom 13. Oktober 2008 abspricht, zumal die Berufung der Bw. vom 22. Dezember 2006 gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Jänner 2006 auch gegen den später erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2006 gerichtet gilt (§ 274 BAO). § 274 BAO normiert: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

### **3. Körperschaftsteuer**

Aufwendungen sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen und somit im Interesse des Betriebes erbracht wird. Eine Abgabenverkürzung infolge Verbuchens von Scheinrechnungen und die Geltendmachung von Vorsteuern ist ein pflichtwidriges Handeln, das nicht im Interesse des Betriebes gelegen ist. Geldbeträge, die ohne feststellbaren Zusammenhang mit der Erbringung von Umsätzen ausbezahlt wurden, sind nicht im betrieblichen Interesse der Bw. eingesetzt worden. Die an B. für die Erstellung von Scheinrechnungen bezahlten Provisionen sowie die restlichen fakturierten Geldbeträge, die als



fingierte Betriebsausgaben geltend gemacht wurden sind demnach abgabenrechtlich irrelevant und nicht als betrieblich veranlasst zu beurteilen. Eine Hinzurechnung dieser Geldbeträge zu den Erlösen der Bw. erfolgte somit zu Recht.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988, BGBl Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben.

Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242, VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Zur festgesetzten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 ist Folgendes zu erwägen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs 2 Z 1 dieser Bestimmung auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer beträgt gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ein Ausmaß von 25%.

Die Bw. bringt hiezu lediglich vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien, da die an die B. GmbH geleisteten Provisionen zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, weshalb auch keine Kapitalertragsteuer zu entrichten sei. In diesem Zusammenhang wird auf die rechtliche Würdigung der Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide verwiesen und im Ergebnis festgehalten, dass die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben im Ausmaß der von B. einbehaltenen Provision in Höhe von 5 % und der Umsatzsteuer sowie im Umfang der vorgelegten Schecks keine verdeckten Ausschüttungen sind. Dies deshalb, da ein Rückfluss dieser Zahlungen an den Geschäftsführer der Bw. nicht nachzuweisen war.

Hinsichtlich der übrigen fingierten Betriebsausgaben führte deren Nichtanerkennung zur verdeckten Ausschüttung und zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer.

Des Weiteren wird festgehalten, dass die Kapitalertragsteuerpflicht gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 erst mit dem Zufließen der Vorteilszuwendung entsteht (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, 9. Lieferung, Rz 231 zu § 8). Da die in § 95 Abs 4 EStG 1988 festgelegten Zuflusszeitpunkte für verdeckte Gewinnausschüttungen kaum in Betracht kommen, ist grundsätzlich § 19 EStG 1988 maßgeblich. Der Veranlagungszeitraum natürlicher Personen umfasst grundsätzlich das Kalenderjahr, weshalb eine allfällige Kapitalertragsteuer bei den Gesellschaftern nicht wie bei der Bw. nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu erfassen sind (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz 150).

Aus dieser Sicht gehen die Berufungseinwendungen, dass die Erfassung der KESt 11/2005 im Kalenderjahr 2005 unrichtig erfolgt sei, ins Leere. Desgleichen steht auf Grund der Betriebsprüfung fest, dass im Jänner 2006 eine Scheinrechnung an die Bw. ausgestellt wurde und demnach im Abgaben und Haftungsbescheid für diesen Monat im unter Tz 3 des Berichtes dargelegten Ausmaß eine Kapitalertragsteuerpflicht entstanden ist.

Ein zweimaliges Vorschreiben eines Säumniszuschlages für den Jänner 2006 war den Veranlagungsakten nicht zu entnehmen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer sind demzufolge entsprechend der beiliegenden Berechnung abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### Beilagen:

- Berechnungsgrundlagen (Beilage 1)
- 3 Berechnungsblätter betreffend die Körperschaftsteuer 2003, 2004 und 2005 (Beilage 2)
- NS über die Zeugeneinvernahme des Dkfm. Ing. A. B. vom 18. Jänner 2011 (Beilage 3)
- NS über die mündliche Berufungsverhandlung vom 23. März 2011 (Beilage 4)

Wien, am 7. April 2011