jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/19 2003/13/0115

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.09.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §303 Abs1 litb;
EStG 1988 §93;
EStG 1988 §95 Abs2;
KStG 1988 §8 Abs2;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2004/13/0054

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerden der D GesmbH in Wien, vertreten durch die Baier Böhm Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Kärntner Ring 12, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien,

1. vom 19. August 2003, GZ. RV/0052-W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für 1992 und 1993, (hg. Zl. 2003/13/0115), sowie

2. vom 25. Februar 2004, GZ. RV/3662-W/2002, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 31. Dezember 1993, (hg. Zl. 2004/13/0054),

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die zu Zl. 2003/13/0115 erhobene Beschwerde wird, soweit sie die Umsatzsteuer für Jänner 1994 und Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1994 betrifft, zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 763,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der beschwerdeführenden GmbH, einem Bauunternehmen, wurden folgende Eingangsrechnungen so genannter "Subfirmen" als Scheinrechnungen beurteilt.

.) fünf Rechnungen der B. GmbH aus dem Jahr 1992 über einen Betrag von insgesamt S 656.355,-- zuzüglich Umsatzsteuer (Baustelle Sch.);

.) Rechnungen der M. GmbH vom 18. September 1992 und vom 2. November 1992 über insgesamt 124.740 S zuzüglich Umsatzsteuer (Baustelle T-Park);

.) Rechnung der M. GmbH vom 7. Jänner 1994 betreffend Zimmerer- und Betonierarbeiten für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1993 in Höhe von S 1,215.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer (Baustelle H-Gasse).

Im Betriebsprüfungsbericht vom 19. Mai 1994 wird dazu ausgeführt, weder die B. GmbH noch die M. GmbH hätten im jeweils angegebenen Leistungszeitraum Dienstnehmer beschäftigt. Mangels Bautagebüchern und Stundenaufzeichnungen habe nicht festgestellt werden können, wer auf den Baustellen tatsächlich gearbeitet habe. Auch der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Nikica D. habe dazu keine Angaben machen können. Hinsichtlich der Eingangsrechnung aus dem Jahr 1994 habe der Handlungsbevollmächtigte der M. GmbH erklärt, die Arbeiten an ein anderes Subunternehmen weitergegeben zu haben. Diese "Subfirma" sei unauffindbar, weil der angegebene Firmensitz nicht existiere und der Geschäftsführer seit 1992 unbekannten Aufenthaltes sei.

Da den Fakturen keine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit der Rechnungsleger zu Grunde liege, stünde ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug nicht zu. Ertragsteuerlich sei davon auszugehen, dass die verrechneten Leistungen von "Schwarzarbeitern" erbracht worden seien. Der diesbezügliche Lohnaufwand sei daher zu schätzen, wobei die Differenz zwischen den in Rechnung gestellten Honoraren und dem geschätzten Lohnaufwand als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen sei.

Bei der Schätzung gingen die Prüfer von der seitens der B. GmbH verrechneten Stundenanzahl und einem üblichen Stundensatz für Schwarzarbeiter von S 100,-- (laut Eingangsrechnungen der B. GmbH S 210,--) aus. Hinsichtlich der von der M. GmbH fakturierten Leistungen wurde der erforderliche Lohnaufwand mit 50 % der in Rechnung gestellten Beträge geschätzt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüfer an und nahm zum einen

I.

die Verfahren betreffend das Jahr 1992 wieder auf und erließ geänderte Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 1992, wobei der Vorsteuerabzug aus den beanstandeten Rechnungen versagt und der Gewinn der Beschwerdeführerin im Ausmaß der Differenz zwischen den in Rechnung gestellten Honoraren und dem geschätzten Lohnaufwand für "schwarz" beschäftigte Arbeitnehmer erhöht wurde. Weiters wurde der Differenzbetrag als verdeckte Ausschüttung beurteilt und der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit dem erstgenannten Bescheid ab.

Begründend wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe in ihrer Berufung vorgebracht, dass sie als Subunternehmerin der F. GmbH mit der Ausführung von Betonschalungs- und Betonierarbeiten auf verschiedenen Baustellen betraut worden sei. Um die vereinbarten Leistungen termingerecht erfüllen zu können, habe sie mangels genügend eigener Arbeitskräfte Subunternehmer beauftragt. Da sich die von ihr beauftragten Subunternehmer gleichfalls Subunternehmer hätten bedienen können, lasse der Umstand, dass die B. GmbH und die M. GmbH über keine eigenen Arbeitskräfte verfügt hätten, nicht zwingend auf die Unmöglichkeit der Leistungserbringung durch die B. GmbH und die M. GmbH schließen. Auch wäre es möglich, dass sich die B. GmbH ihrerseits Leiharbeitskräfte bedient habe oder eigene Arbeitskräfte nicht angemeldet habe. Dies gelte auch für das von der M. GmbH beauftragte Subunternehmen. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, die Beschwerdeführerin habe Schwarzarbeiter beschäftigt, sei daher - so die weitere Ausführung in der Berufung - nicht schlüssig. "An diesem Ergebnis" könne auch "der Aufgriff von Schwarzarbeitern" auf der Baustelle H-Gasse nichts ändern, weil dieser vor Beauftragung der M. GmbH erfolgt sei. Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen sei schon deshalb unzulässig, weil es das Finanzamt unterlassen habe, Feststellungen hinsichtlich des Rückflusses der von der B. GmbH "einkassierten" Beträge zu treffen. Es liege eine formell einwandfreie Buchführung vor, die die Vermutung der sachlichen Ordnungsmäßigkeit für sich habe. Für den

vom Finanzamt unterstellten Rückfluss der Gelder fehle der geringste Hinweis. Auch habe es sich bei beiden Gesellschaften um (jedenfalls im Zeitpunkt der Leistungserbringung) "existierende Unternehmen" gehandelt. Zudem habe das Finanzamt die unterschiedlichen Schätzungsmethoden nicht begründet.

Dem Vorwurf des Prüfers, sie habe keine Bautagebücher und Aufzeichnungen über die Tätigkeit ihrer Subunternehmer vorlegen können, habe die Beschwerdeführerin im Laufe des Verwaltungsverfahrens entgegnet, es sei übliche Praxis, dass das Baubuch durch den jeweiligen Generalunternehmer geführt werde. Dies sei auch gegenständlich der Fall gewesen. Da Art und Ausmaß der Leistungsverrichtung im Baubuch des Generalunternehmers verzeichnet worden seien, habe die schriftliche Auftragserteilung an die Subfirmen ausgereicht, um die Beschwerdeführerin abzusichern.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung habe die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Vorhalt vom 27. August 2002 habe die seinerzeitige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Beschwerdeführerin u.a. aufgefordert darzulegen, auf welche Weise sie sich versichert habe, dass die B. GmbH in der Lage sein werde, eine entsprechende Anzahl fachlich ausgebildeter Arbeitnehmer rechtzeitig bereitzustellen. Die Beschwerdeführerin sei weiters gefragt worden, unter welcher Adresse und mit wem die erstmalige Kontaktaufnahme zwischen ihr und der B. GmbH erfolgt sei. Auch sei die Beschwerdeführerin aufgefordert worden, die den Abrechnungen der B. GmbH zu Grunde liegenden Unterlagen über die geleisteten Arbeitsstunden vorzulegen und die im Einzelnen mit der B. GmbH getroffenen Vereinbarungen (betreffend Auftragssumme, Pönal- und Haftungsregelungen) offen zu legen sowie bekannt zu geben, an wen die Barzahlung vom 24. April 1992 erfolgt sei und wer die Empfänger der Schecks gewesen seien, mit denen die übrigen vier Eingangsrechnungen der B. GmbH beglichen worden sein sollen. Der Beschwerdeführerin sei auch vorgehalten worden, dass der von ihr vorgelegte Werkvertrag von Seiten der B. GmbH zwar gestempelt und unterschrieben sei, die ausgewiesene Adresse aber nicht mit der Firmenadresse ident sei und die Unterschriften auf den Rechnungen nicht mit jener auf dem Unterschriftsprobeblatt des Firmenbuches übereinstimmen würden. Weiters sei der Beschwerdeführerin vorgehalten worden, dass die von der B. GmbH erstellten Rechnungen schon deshalb nicht den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes entsprächen, weil die Art der erbrachten Leistungen aus den Rechnungen nicht ersichtlich sei. Der für die B. GmbH im Zeitpunkt der behaupteten Leistungserbringung verantwortliche Geschäftsführer sei im Jahr 1993 nicht mehr "greifbar" gewesen.

Hinsichtlich der Baustelle T-Park sei die Beschwerdeführerin gleichfalls aufgefordert worden, diverse Unterlagen, u.a. den mit der M. GmbH geschlossenen Werkvertrag vorzulegen. Weiters habe die Finanzlandesdirektion auch hinsichtlich der M. GmbH Fragen (u.a. betreffend Kontaktadresse und -personen, Anbot, Leistungsnachweise) gestellt, die darauf hinausliefen, die Beauftragung dieser Gesellschaft glaubhaft zu machen.

Zum Bauvorhaben H-Gasse sei der Beschwerdeführerin u. a. vorgehalten worden, dass anlässlich einer Kontrolle durch das Arbeitsamt im Einzelnen angeführte Arbeiter angetroffen worden seien, die nach Aussage eines ihrer Arbeitnehmer für die Beschwerdeführerin gearbeitet hätten, und dass weiters festgestellt worden sei, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich einzelner vom Arbeitsamt angetroffener Schwarzarbeiter zuvor erfolglos um Arbeitsbewilligungen angesucht habe.

"In Beantwortung" des umfangreichen Vorhaltes habe die Beschwerdeführerin "zur Vermeidung von Wiederholungen" auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen. Sie habe die Ansicht vertreten, auf Grund der Führung ordnungsgemäßer Bücher seien weitere Aufzeichnungen nicht erforderlich. Es sei nicht notwendig zu prüfen, ob beauftragte Subunternehmen über entsprechend qualifiziertes Personal verfügt hätten. Die Eingangsrechnungen seien immer "direkt an die Geschäftsführer der Subunternehmergesellschaften" bezahlt worden. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung habe die Beschwerdeführerin ergänzend vorgebracht, dass die vergebenen Arbeiten keine besondere Qualifikationen erfordert hätten und die Beschwerdeführerin deshalb von einer Auftragserfüllung habe ausgehen können.

Das Berufungsvorbringen erweise sich als unbegründet. Sämtliche Rechnungen der B. GmbH berechtigten nicht zum Vorsteuerabzug, weil sie zum einen keine näheren Angaben über die Art der ausgeführten Leistungen enthielten und zum anderen auch davon auszugehen sei, dass die verrechneten Arbeiten nicht von der B. GmbH erbracht worden seien.

Den Bautagesberichten des Generalunternehmers sei teilweise nicht einmal die Zahl der Arbeitnehmer, geschweige denn zu entnehmen, welchem Unternehmen die Arbeiter angehört hätten. Über ausdrücklichen Vorhalt vom 27. August 2002 habe sich die Beschwerdeführerin nicht dazu geäußert, auf welche Weise sie sich vergewissert habe, dass die beauftragten Gesellschaften in der Lage sein werden, die ihnen übertragenen Arbeiten zu erledigen. Der mit der B. GmbH geschlossene "Werkvertrag" vom 5. März 1992 enthalte nur wenige Regelungen (Vertragsgegenstand sei die "Bereitstellung von 4 Zimmerern und 3 Bauhelfern für die Baustelle Sch.", der Stundenlohn der Arbeiter betrage S 210,-- exklusive Mehrwertsteuer) und lasse Vieles, u.a. den Beginn und das "definierte" Ende der Bautätigkeit, offen. Fragen betreffend Leistungsabnahme, Pönale und Haftungsvereinbarungen seien unbeantwortet geblieben. "Formell" habe die B. GmbH die Arbeiten ihrerseits einer K. GmbH weitergegeben, welche aber an der angegebenen Adresse nicht existent und deren Geschäftsführer unbekannten Aufenthaltes sei. Die Leistungserbringung durch die B. GmbH bzw. "ihren Vorlieferanten" der K. GmbH habe in keiner Weise glaubhaft gemacht werden können. Vor diesem Hintergrund sei es nicht unschlüssig davon auszugehen, dass die Arbeiten tatsächlich nicht von diesen Gesellschaften, sondern von "Schwarzarbeitern" der Beschwerdeführerin ausgeführt worden seien.

Für die M. GmbH würden grundsätzlich die gleichen Überlegungen gelten. Hinsichtlich der Baustelle H-Gasse habe der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angegeben, dass die M. GmbH ihre Leistungen "eigenverantwortlich" erbracht habe. Er könne nicht sagen, wie viele Arbeiter der M. GmbH dort beschäftigt gewesen seien. Es gebe keine Stundenliste und keine Liste der beschäftigten Arbeiter. Demgegenüber habe der Vorarbeiter der F. GmbH am 13. Oktober 1993 angegeben, dass bestimmte auf der Baustelle angetroffene Personen von der Beschwerdeführerin entsandt worden seien, ihm über weitere Subfirmen der Beschwerdeführerin nichts bekannt sei und ein namentlich genannter Vorarbeiter der Beschwerdeführerin für die Aufsicht über die Arbeiter verantwortlich gewesen sei. Im Zuge von Kontrollen durch das Landesarbeitsamt seien auf der Baustelle mehrere Arbeiter angetroffen worden, die über keine Beschäftigungsbewilligung verfügt hätten und nach Aussage eines namentlich genannten Arbeitnehmers der Beschwerdeführerin von der Beschwerdeführerin "entsandt" worden seien. Weiters sei festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin für mehrere der vom Arbeitsamt angetroffenen Arbeiter zuvor vergeblich um Arbeitsbewilligung angesucht habe.

Die M. GmbH habe die Arbeiten "formell" einer R. GmbH weitergegeben, einer Gesellschaft, deren Geschäftsführer seit 1992 nicht auffindbar sei und die am angegebenen Firmensitz nicht existiert habe.

Diese Feststellungen, aber auch die mangelhafte Mitwirkung der Beschwerdeführerin ließen es ungleich wahrscheinlicher erscheinen, dass die verrechneten Arbeiten nicht von der M. GmbH oder deren beauftragter Subunternehmerin, sondern von "Schwarzarbeitern" der Beschwerdeführerin erbracht worden seien.

Dass sich das Finanzamt zur Schätzung des tatsächlichen Lohnaufwandes unterschiedlicher Methoden bedient habe, sei im Bemühen um eine möglichst präzise Schätzung begründet. Auf Grund der Stundenangaben in den Rechnungen der B. GmbH sei es möglich gewesen, die Stundenanzahl zur Basis der Schätzung zu nehmen, während in den Rechnungen der M. GmbH derartige Angaben fehlten. Die "Schätzungsmethode mit 50 %" beruhe auf Erfahrungswerten der Betriebsprüfung und dem Umstand, dass Arbeitnehmer ohne entsprechende Arbeitsbewilligung und mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich kostengünstiger beschäftigt werden könnten. Darüber hinaus hätten beide Schätzungsmethoden im Beschwerdefall zu nahezu demselben Ergebnis geführt, weil der von den Prüfern angenommene übliche Stundensatz von S 100,-- in etwa 50 % des fakturierten Stundensatzes von S 210,-- entspräche.

Die überhöhten Aufwendungen hätten das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zu Unrecht gemindert und seien dem alleinigen Anteilsinhaber und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Ausdrücklicher Feststellungen über den Rückfluss der von den Subfirmen vereinnahmten Beträge bedürfe es nicht, weil die Beschwerdeführerin keine anderen Personen als tatsächlichen Empfänger der über die Subfirmen geflossenen Beträge benannt habe.

Zum anderen wurde die Beschwerdeführerin

II.

zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und die auf die "schwarz" ausgezahlten Löhne entfallenden Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag nachgefordert. Den diesbezüglich im Instanzenzug ergangenen Bescheid vom 12. November 1999, Zl. RV/263-16/13/99, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juni 2002,

2000/13/0013, (im Folgenden: Vorerkenntnis) infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen reichten für die Annahme, dass die Beschwerdeführerin ihren kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) gedeckt habe, nicht hin.

Im fortgesetzten Verfahren wandte sich die belangte Behörde zum einen mit diversen Fragen zur Bauleitung und Bauaufsicht sowie den beschäftigten Arbeitern an den Generalunternehmer; zum anderen wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die Zahlungsflüsse nachzuweisen.

Mit dem zweitgenannten Bescheid wurde die Berufung neuerlich abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die Beschwerdeführerin habe die behaupteten Subauftragsverhältnisse nicht durch entsprechende Unterlagen glaubhaft machen können. Die Führung von Bautagebücher durch den Generalunternehmer ändere nichts daran, dass die Beschwerdeführerin auf Grund des Fehlens eigener Aufzeichnungen die Leistungsverrechnung der Subauftragnehmer nicht habe kontrollieren können. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, hinsichtlich der auf den strittigen Baustellen eingesetzten Arbeiter keinerlei Aufsichtspflicht gehabt zu haben, sei die Aussage des Stephan A. vom 13. Oktober 1993 entgegen zu halten, wonach bestimmte namentlich genannte ausländische Staatsbürger von der Beschwerdeführerin auf die Baustelle entsandt worden seien. Auch Milan M. (ein Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin) habe im Verlaufe seiner Einvernahme durch das Landesarbeitsamt Wien am 13. Oktober 1993 angegeben, dass die im Einzelnen angeführten Ausländer als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin auf der Baustelle eingesetzt worden seien. Bei den weder über Beschäftigungsbewilligungen, Arbeitserlaubnis noch Befreiungsscheine verfügenden Arbeitern müsse es sich schon deshalb um Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin gehandelt haben, weil die Beschwerdeführerin in vier Fällen vor dem durch das Landesarbeitsamt Wien nachgewiesenen Einsatz dieser Arbeiter um Beschäftigungsbewilligungen angesucht habe. In jedem dieser Fälle seien abweisende Bescheide ergangen. Es sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Arbeiter in der Folge "schwarz" beschäftigt habe. Diese Vorgangsweise sei nicht auf das Jahr 1993 beschränkt geblieben. Vielmehr sei schon 1992 eine entsprechende Ablehnung durch das Landesarbeitsamt Wien erfolgt.

Soweit der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis auf eine Aussage des "Handlungsbevollmächtigten" der M. GmbH hingewiesen habe, sei die Beschwerdeführerin im Vorhalt vom 3. April 2003 um Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung ersucht worden. Die Beschwerdeführerin habe die Frage nach diesem "Auftrag" und den Namen und die Adresse des "Handlungsbevollmächtigten" nicht beantwortet. Die Aussage des "Handlungsbevollmächtigten" der M. GmbH, den Auftrag seitens der Beschwerdeführerin erhalten und an eine andere GmbH weitergegeben zu haben, stünde aber jedenfalls im Widerspruch zu den Angaben des Stephan A. vom 13. Oktober 1993, wonach ihm weitere Subfirmen nicht bekannt seien.

Hinsichtlich der Zahlungsflüsse habe sich die Beschwerdeführerin auf die Aussage beschränkt, die Bezahlung der Rechnungen sei immer direkt an die Geschäftsführer der Subfirmen erfolgt. Die Vorlage von Rechnungen, auf denen Schecknummern sowie teilweise Empfangsbestätigungen aufschienen, reichten nicht hin, die Beauftragung der Subfirmen glaubhaft zu machen, zumal selbst der als Vorarbeiter bzw. Bauleiter der F. GmbH agierende und die Bautagebücher erstellende Stephan A. keine Kenntnis von allenfalls tätig gewordenen Subfirmen gehabt habe. Zudem falle auf, dass die im Zuge der Erhebung des Landesarbeitsamtes Wien ohne Beschäftigungsbewilligung bzw. Arbeitserlaubnis oder Befreiungsschein angetroffenen Arbeiter ausschließlich der Beschwerdeführerin zugerechnet worden seien, während die Zuordenbarkeit dieser Arbeitnehmer zu einem anderen Unternehmen nicht einmal behauptet worden sei. Berücksichtige man weiter, dass die Beschwerdeführerin erfolglos um Beschäftigungsbewilligungen angesucht habe und keinerlei Indizien für ein Tätigwerden der behaupteten Subfirmen vorlägen, schließe sich die belangte Behörde der Beweiswürdigung des Finanzamtes an, den strittigen Rechnungen lägen keine tatsächlich durch die Subunternehmer erbrachte Leistungen zu Grunde.

Vor diesem Hintergrund nehme es die belangte Behörde als erwiesen an, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1992 und 1993 auf den genannten Baustellen "Schwarzarbeiter" beschäftigt habe. Im Hinblick auf das Fehlen von Unterlagen betreffend die behaupteten Subauftragsverhältnisse erscheine es bei weitem wahrscheinlicher, dass die Beschwerdeführerin selbst auf den strittigen Baustellen nicht angemeldete Arbeitnehmer beschäftigt habe, zumal sich die Beschwerdeführerin hinsichtlich der beauftragten Subunternehmen auch nicht weiter vergewissert habe, dass diese in der Lage sein würden, den Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Tatsächlich hätten die Subunternehmer in

den maßgeblichen Zeiträumen über keine Arbeitnehmer verfügt. Indizien für eine Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Subunternehmen seien nicht zu Tage getreten, während solche Beschäftigungsverhältnisse seitens der Beschwerdeführerin - wie aufgezeigt - nachgewiesen worden seien.

Auch zu den Schätzungsmethoden schloss sich die belangte Behörde der Begründung des Finanzamtes an und wies ergänzend darauf hin, dass beide Schätzungsmethoden zu vergleichbar hohen Stundenlöhnen geführt hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

1. Zur Zurückweisung der Beschwerde (2003/13/0115):

Der zur Zl. 2003/13/0115 angefochtene Bescheid enthält weder einen Abspruch über Umsatzsteuer für Jänner 1994 noch wird darin über Körperschaftsteuervorauszahlungen für 1994 abgesprochen. Soweit sich die Beschwerde dessen ungeachtet ausdrücklich auf die genannten Abgaben bezieht, war sie daher gemäß § 34 Abs. 1und 3 VwGG zurückzuweisen.

2. Zur Abweisung der Beschwerden:

Den angefochtenen Bescheiden liegt die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde zu Grunde, bei den Rechnungen der B. GmbH und der M. GmbH handle es sich um Scheinrechnungen, ein tatsächlicher Leistungsaustausch habe nicht stattgefunden und die verrechneten Bauarbeiten seien von (nicht angemeldeten) Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin erbracht worden.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist.

In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangte, obliegt es dem Verwaltungsgerichtshof zu prüfen, ob das Ergebnis der Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Juli 2000, 97/13/0241 und 0242).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde zum Vorliegen so genannter Scheinrechnungen, indem sie zusammengefasst vorbringt, dass sie nicht verpflichtet sei, den Mitarbeiterstand ihrer Subunternehmer zu prüfen. Auch der auf den Baustellen anwesende Vorarbeiter der Beschwerdeführerin habe nur die Aufgabe gehabt, die Leistungserbringung sicherzustellen. Es liege eine formell ordnungsgemäße Buchführung vor, die Buchhaltung liefere "unwiderlegbar" den Nachweis des Zahlungsflusses. Weitere Aufzeichnungspflichten, die Leistungserbringung der Subunternehmer betreffend, bestünden nicht.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Ausführungen in den angefochtenen Bescheiden insofern missversteht, als es gegenständlich nicht um die Frage geht, ob den steuerlichen Aufzeichnungspflichten entsprochen wurde, sondern darum, ob die Beschwerdeführerin die behaupteten Auftragsverhältnisse durch entsprechende Dokumentationen glaubhaft machen konnte. Zu Recht ist die belangte Behörde in diesem Zusammenhang davon ausgegangen, dass es im Geschäftsleben üblich sei, von Geschäftspartnern Leistungsnachweise zu verlangen. Soweit die Beschwerdeführerin meint, darauf habe im Beschwerdefall auf Grund der unstrittig erfolgten Leistungserbringung verzichtet werden können, ist dieses Vorbringen jedenfalls in Ansehung der von der B. GmbH verrechneten Leistungen nicht nachvollziehbar. Gegenstand dieser Vereinbarung war nach dem "Werkvertrag" vom 5. März 1992 die Bereitstellung von Arbeitskräften gegen Verrechnung eines festen Stundensatzes. Demzufolge wurde in den Rechnungen der B. GmbH auch nach Arbeitsstunden abgerechnet. Wie die Richtigkeit dieser Verrechnung ohne Dokumentation der geleisteten Mannstunden überprüft werden sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig, zumal die Beschwerdeführerin auch der Feststellung der belangten Behörde nicht entgegentritt, dass die vom Generalunternehmer geführten Bautagebücher diesbezüglich keine Überprüfung zuließen.

Es ist auch nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde ein Tätigwerden der M. GmbH nicht als erwiesen annahm und sich dabei wesentlich auf die Aussagen des Bauleiters Stephan A. vom 13. Oktober 1993 und des Arbeitnehmers der Beschwerdeführerin Milan M. vom selben Tag vor dem Landesarbeitsamt Wien stützte, dass es sich bei den auf der Baustelle H-Gasse angetroffenen nicht angemeldeten ausländischen Arbeitern um solche der Beschwerdeführerin

gehandelt habe und ein Tätigwerden weiterer Subfirmen Stephan A. nicht bekannt sei. Der diesbezügliche Beschwerdeeinwand, "selbstredend" sei jeder in dem Baulos der Beschwerdeführerin zum Einsatz gelangte Arbeitnehmer, gleich ob von der Beschwerdeführerin oder von einem Subauftragnehmer beigestellt, "als von der Beschwerdeführerin entsandter und in deren Betrieb eingegliederter Arbeitnehmer" aufgeschienen, ist unverständlich, hat der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin doch am 23. März 1994 auf die Frage, wer die Arbeiter der M. GmbH auf der Baustelle H-Gasse überprüft habe, zur Niederschrift gegeben, dass die M. GmbH "eigenverantwortlich" gearbeitet habe. Wie der auf der Baustelle anwesende Vorarbeiter Stephan A. vor diesem Hintergrund den Eindruck gewinnen konnte, bei den Arbeitern handle es sich um solche der Beschwerdeführerin und weitere Subunternehmen seien auf der Baustelle nicht tätig, ist unerfindlich. Was das Beschwerdevorbringen anlangt, Milan M. sei seinerzeit nicht der deutschen Sprache mächtig gewesen und ein Dolmetscher sei zu seiner Aussage vor dem Landesarbeitsamt nicht beigezogen worden, weist die Beschwerdeführerin selbst - nach der Aktenlage zu Recht - auf das verwaltungsgerichtliche Neuerungsverbot hin.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, sie sei sämtlichen Mitwirkungsverpflichtungen, welche durch die BAO auferlegt würden, nachgekommen, und habe alle Informationen, welche ihr zu den gegenständlichen Verfahren zur Verfügung gestanden seien und zur Verfügung stehen mussten, den Abgabenbehörden weitergegeben, ist zu entgegnen, dass die Beschwerdeführerin den Vorhalt der belangten Behörde vom 27. August 2002 nur unvollständig beantwortet hat und etwa die Frage, unter welcher Adresse die erste Kontaktaufnahme mit der B. GmbH erfolgt sei - die im Werkvertrag vom 5. März 1992 aufscheinende Adresse der B. GmbH sei nicht ident mit der Firmenadresse - unbeantwortet ließ. Im Übrigen trifft es zwar zu, dass die Beschwerdeführerin ihre Beauftragung durch die F. GmbH und die tatsächliche Erfüllung dieser Aufträge belegen konnte. Zur Erhellung ihrer geschäftlichen Kontakte zur B. GmbH bzw. zur M. GmbH vermochte die Beschwerdeführerin hingegen - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - nur wenig beizutragen und insbesondere keine Indizien aufzuzeigen, die gegen das Vorliegen bloßer Scheinrechnungen sprechen würden.

Soweit die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe es unterlassen, Vladimir V., den für die Baustellenkoordination verantwortlichen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin als Zeugen zu vernehmen, ist zu bemerken, dass sie im Verwaltungsverfahren einen diesbezüglicher Beweisantrag nicht gestellt hat. Es trifft auch nicht zu, dass im Vorerkenntnis dessen Vernehmung als erforderlich erachtet worden wäre. Zu Recht weist die belangte Behörde in der Gegenschrift zu diesem Punkt darauf hin, dass im Vorerkenntnis lediglich davon die Rede war, die Abgabenbehörde habe es unterlassen, den die "Bau-Tagesberichte" unterfertigenden Bauleiter zur Frage, wer ihm für die Bereitstellung der Bauarbeiter verantwortlich gewesen sei, zu befragen. Nach der Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 12. Juni 2003 handelte es sich bei dem so Angesprochenen um Stephan A., dessen Anschrift im fortgesetzten Verfahren nach den Ausführungen der belangten Behörde im zur Zl. 2004/13/0054 angefochtenen Bescheid nicht ermittelt werden konnte. Dass an dessen Stelle Vladimir V. hätte befragt werden sollen, kann auch der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 12. Juni 2003 nicht entnommen werden.

Insgesamt gelingt es dem Beschwerdevorbringen daher nicht, die Beweiswürdigung der belangten Behörde als unschlüssig erkennen zu lassen oder eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen.

Durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die fraglichen Bauleistungen nicht von der B. GmbH bzw. der M. GmbH erbracht wurden, lag darin eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, welche die Abgabebehörde zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 berechtigte. Da § 303 Abs. 1 lit. b BAO an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, keine höheren Anforderungen stellt als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zu Grunde zu legen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 97/14/0110), kann zur Frage der Schlüssigkeit der diesbezüglichen Beweiswürdigung auf das zuvor Gesagte verwiesen werden. Bei dieser Sachlage kann auch dahin gestellt bleiben, ob die Rechnungen der B. GmbH den Formvorschriften des § 11 UStG 1972 entsprochen haben.

Die Beschwerdeführerin wendet sich weiters gegen die Annahme verdeckter Ausschüttungen mit dem Vorbringen, ein Rückfluss von Geldern an den Gesellschafter-Geschäftsführer habe im Verwaltungsverfahren nicht festgestellt werden können.

Vor dem Hintergrund der Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin habe die Beauftragung von Subunternehmen lediglich vorgetäuscht und die Bauaufträge durch eigene nicht angemeldete (und

deshalb entsprechend billigere) Arbeitskräfte erfüllt, lag ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin keinen Niederschlag gefunden hat. Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (siehe zu einem vergleichbaren Sachverhalt das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 19. Juli 2000, 97/13/0241 und 0242).

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen auch der Kapitalertragsteuer. Dass die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Beschwerdefall zu Unrecht erfolgt sein sollte, ist daher - ungeachtet der von der Beschwerdeführerin aufgezeigten Begründungsschwächen des angefochtenen Bescheides - nicht evident. Zu ergänzen bleibt, dass - was auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt wird - mit der bloßen Vorlage von Rechnungen, die die handschriftliche Angabe einer Schecknummer aufweisen, kein Beweis dafür erbracht wurde, dass die ausgewiesenen Rechnungsbeträge tatsächlich die Sphäre der Beschwerdeführerin verlassen haben und nicht (teilweise) für eine Ausschüttung an den Alleingesellschafter zur Verfügung gestanden wären. Anders als die Beschwerdeführerin meint, gilt dies auch für den auf einer Rechnung angebrachten Vermerk "Betrag dankend erhalten", wenn wie im Beschwerdefall von einer Rechnungslegung über tatsächlich nicht erbrachte Leistungen auszugehen ist.

Dass der belangten Behörde bei Berechnung der Lohnabgaben Fehler unterlaufen wären, behauptet die Beschwerdeführerin in der zur Zl. 2004/13/0054 erhobenen Beschwerde nicht.

Die Beschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren deshalb, soweit nicht eine Zurückweisung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG erfolgen musste, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2003130115.X00

Im RIS seit

16.10.2007

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at