



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, vom 9. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Vöcklabruck vom 6. Juni 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2002 entschieden:

1. Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer 2001 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird Folge gegeben
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
3. Die Berufung betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für März 2002 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) ist in der Rechtsform einer GmbH im Baugewerbe tätig. Im Zuge einer im Unternehmen der Bw. 2003 durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2001 und einer Umsatzsteuernachschau betreffend 2002 wurde im Wesentlichen Folgendes festgestellt (Bericht vom 2. Juni 2003):

Tz 16 **Fremdleistungen Robert S** (in der Folge kurz RS)

Im Betriebsaufwand Fremdleistungen seien folgende Eingangsrechnungen verbucht:

Eingangsrechnung	Subunternehmerrechnung betr. Bauvorhaben	netto ATS	Vorsteuer ATS
ER vom 15.10.2001	SR BV: 1	5.280,00	1.056,00
ER vom 18.10.2001	SR BV: 2	44.215,00	8.843,00
ER vom 19.10.2001	SR BV: 3	40.780,00	8.156,00
ER vom 09.08.2001	SR BV: 4	<u>23.242,50</u>	<u>4.648,50</u>
	Summe in ATS	113.517,50	22.703,50

Laut einer vom Finanzamt Salzburg-Land durchgeführten Erhebung sei RS in Adresse, wohnhaft. RS sei gehbehindert und sitze im Rollstuhl. Er sei kein Unternehmer. Die Rechnungen seien nicht von ihm geschrieben worden. Auch sei die auf der Rechnung aufscheinende Telefonnummer nicht seine Nummer. Er habe einmal ein B-free Handy gehabt, dessen Nummer mit der Nummer auf der Rechnung ident gewesen sei. Das sei die Nummer x gewesen. Laut Aussage des Herrn RS sei ihm das Handy möglicherweise gestohlen worden. Herr RS sei seit 6. Juni 1998 unter der vorhin genannten Adresse gemeldet. Unter der "Unternehmensadresse", sei seine Mutter wohnhaft, die aber auch kein Unternehmen betreibe.

Die Bezahlung dieser Rechnungen sei mittels Barschecks erfolgt.

Eingelöst habe diese Barschecks Herr P, der laut Aussage der Geschäftsführung auch die Arbeiten durchgeführt habe. Da jedoch keine Rechnung des Herrn P vorliege, sei 2001 der Vorsteuerabzug in Höhe von 22.703,50 S zu versagen.

Vorsteuer laut Erklärung 2001, Kennzahl 60	3,059.533,80 S
Kürzung Vorsteuer laut Bp	<u>- 22.703,50 S</u>
Vorsteuer 2001 laut Bp	3,036.830,30 S

Tz 17 Umsatzsteuernachschau 2002, Eingangsrechnungen lautend auf RS

Eingangsrechnung	Subunternehmerrechnung betr. Bauvorhaben	netto Euro	Vorsteuer Euro
ER vom 15.01.2002	SR BV: 5	2.858,59	571,72

ER vom 29.01.2002	SR BV: 6	2.877,12	575,42
ER vom 12.02.2002	SR BV: 7	6.704,07	1.340,81
ER vom 12.03.2002	SR BV: 8	<u>3.223,69</u>	<u>644,74</u>
	Summe in €	15.663,47	3.132,69
Vorsteuer März 2002 laut Umsatzsteuervoranmeldung			18.938,68 €
Kürzung Vorsteuer laut Bp			<u>- 3.132,69 S</u>
Vorsteuer März 2002 laut Bp			15.805,99 S

Gewinnermittlung

Tz 21 Fremdleistungen RS

Kürzung Betriebsaufwand Fremdleistungen 2001 (§ 162 BAO) laut Tz 16: 113.517,50 S
(außerbilanzielle Zurechnung)

Mit **Bescheiden** vom **6. Juni 2003** veranlagte das Finanzamt die Bw. unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Prüfungsbericht zur **Umsatzsteuer** und **Körperschaftsteuer** für das Jahr **2001**, wobei es die Vorsteuern um 22.703,50 S auf 3.036.830,30 S und das zu versteuernde Einkommen (unstrittige Kürzung um 700.000,00 S im Jahr 2000 nicht abgerechneter Arbeiten, und Zurechnung von 113.518,00 S nach Tz 21) auf 60.881,00 S verminderte.

Mit Schriftsatz vom **9. Juli 2003** erhob die Bw. gegen die ihr am 11. Juni zugestellten Bescheide **Berufung**, beantragte die Vorsteuer mit 3.059.533,80 S und die Zahllast 2001 mit 3.302.981,00 S und das zu versteuernde Einkommen 2001 mit einem Verlust von 52.638,00 S festzusetzen und begründete dies wie folgt:

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die als Betriebsaufwand für Fremdleistungen geltend gemachten Eingangsrechnungen (laut Aufstellung im BP-Bericht) des Herrn RS nicht anerkannt worden, da laut Erhebungen des Finanzamtes Herr RS nicht als Unternehmer tätig gewesen sei. Seitens der Geschäftsleitung wurde eingewendet, dass als Kontaktmann des Herrn RS immer Herr OP (in der Folge kurz OP) aus AdresseOP, aufgetreten sei. Herr OP habe Aufträge übernommen und diese ausgeführt und sei auch für die Abrechnung der Leistungen und die Entgegennahme der Bezahlung zuständig gewesen. Sowohl auf vorgelegten Zahlungsbestätigungen als auch auf Scheckformularen scheine die Unterschrift des Herrn OP auf. Da diese Einwendungen im Zuge der BP nicht anerkannt wurden, habe sich der Rechtsanwalt der Bw. mit Herrn OP in Verbindung gesetzt, worauf dieser nunmehr

ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegt habe. Aus diesen sei ersichtlich, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen tatsächlich erbracht worden seien. Der Berufung wurden Kopien der Belege und des Anwaltsschreibens angeschlossen, worin Herr OP zur Einbringung einer Selbstanzeige bei seinem zuständigen Finanzamt aufgefordert wurde.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei seitens der Geschäftsleitung schon eine entsprechende Aussage gemacht worden. Da jedoch hierzu die schriftlichen Unterlagen nicht vorgelegt werden konnten, sei diese Berufung erforderlich geworden.

Das an OP gerichtete Schreiben des Rechtsanwaltes der Bw. vom 27. Juni 2003 verweist auf ein am Vortag geführtes Gespräch mit folgender Vereinbarung:

OP habe sich verpflichtet, dafür zu sorgen, dass sämtliche im Schreiben der Kanzlei des Rechtsanwaltes vom 5. Juni 2003 angeführten Rechnungen nunmehr von OP ausgestellt werden. Diese Rechnungen seien bekanntlich seinerzeit von der Fa. RS gestellt worden, welche Fa. es nicht gebe. Die Rechnungsbeträge habe OP für die diversen Bauvorhaben, wie im Schreiben vom 5. Juni 2003 angeführt, erhalten. Daher müssten die Rechnungen mit den Empfangsbestätigungen übereinstimmen. OP sei Ansprechpartner der Bw. gewesen. OP habe erklärt, eine Selbstanzeige bezüglich dieser Einkünfte zu machen. OP werde auch eine Zusammenstellung jener Beträge verfassen, die im Zusammenhang mit diesen Bauvorhaben an einzelne Arbeiter ausbezahlt wurden. Dies diene zur Errechnung einer allfälligen Steuerpflicht des OP, weil diese Aufwendungen den Ertrag mindern. OP werde sich diesbezüglich mit der Steuerberaterkanzlei F in Verbindung setzen, um unverzüglich eine Selbstanzeige zu machen und die Rechnungen nunmehr von OP auszustellen.

Bei Nichteinhaltung dieser Vereinbarung müssten die geleisteten Zahlungen zurückgefordert werden, weil sie von der Finanzverwaltung nicht anerkannt werden.

Außerdem werde der Bw. unterstellt, unrichtige Rechnungen vorzulegen und damit einen finanzstrafrechtlichen Tatbestand zu verwirklichen. Es sei daher zur Aufklärung gegenüber der Finanzverwaltung unbedingt notwendig, dass OP bestätige, dass diese Arbeiten geleistet und die Zahlungen an OP entrichtet wurden und diese Rechnungen nunmehr von OP ausgestellt werden bzw. klargestellt wird, dass die Fa. RS nur von OP herangezogen wurde.

Angeschlossen waren der Berufung folgende von OP ausgestellte, an die Bw. gerichtete Rechnungen, die alle den Vermerk Betrag dankend erhalten und die Unterschrift des OP tragen:

Rechnungsdatum	Schlussrechnung (SR) betreffend Bauvorhaben (BV)	netto ATS	Umsatzsteuer ATS
----------------	---	--------------	---------------------

15.10.2001	SR BV: 1	5.280,00	1.056,00
18.10.2001	SR BV: 2	44.215,00	8.843,00
19.10.2001	SR BV: 3	40.780,00	8.156,00
09.08.2001	SR BV: 4	<u>23.242,50</u>	<u>4.648,50</u>
	Summe in ATS	113.517,50	22.703,50

Mit **Bescheid** vom **6. Juni 2003** setzte das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Prüfungsbericht die **Umsatzsteuer** für **03/2002** fest, wobei es die Vorsteuern auf 15.805,99 € verminderte und eine Abgabennachforderung von 3.132,67 € auswies.

Mit Schriftsatz vom **9. Juli 2003** erhob die Bw. gegen diesen ihr am 11. Juni 2003 zugestellten Bescheid **Berufung**, beantragte die Vorsteuern mit 18.938,68 €, die Zahllast mit 8.719,00 € und demnach keine Umsatzsteuernachforderung für 03/2002 festzusetzen, und verwies zur Begründung auf jene der Berufung gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001. Der Berufung schloss die Bw. Kopien des oben genannten Schreibens ihres Rechtsanwaltes vom 27. Juni 2003 an OP und folgender von OP an die Bw. gerichteten, mit dem Vermerk „Betrag dankend erhalten“ und von OP unterschriebenen Rechnungen an:

Rechnungsdatum	Schlussrechnung (SR) betreffend Bauvorhaben (BV)	netto Euro	Vorsteuer Euro
15.01.2002	SR BV: 5	2.858,59	571,72
29.01.2002	SR BV: 6	2.877,12	575,42
12.02.2002	SR BV: 7	6.704,07	1.340,81
12.03.2002	SR BV: 8	<u>3.223,69</u>	<u>644,74</u>
	Summe in €	15.663,47	3.132,69

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **28. April 2004** wies das Finanzamt die Berufungen vom 9. Juli 2003 gegen die Bescheide vom 6. Juni 2003 betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 und Festsetzung von Umsatzsteuer für 03/2002 im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Die Berufung habe unter Beilage entsprechender Rechnungen beantragt, die anlässlich der Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht Tz. 16, 17 und 21) ausgeschiedenen Vorsteuern und

Betriebsausgaben anzuerkennen, und dies damit begründet, die ursprünglich RS zugeordneten Leistungen wären Herrn OP zuzurechnen, der die Aufträge übernommen, ausgeführt, abgerechnet und Zahlungen entgegen genommen habe.

Nach Auffassung des für Herrn OP zuständigen Finanzamtes Gmunden (Hinweis auf die angeschlossene Ablichtung dessen diesbezüglicher Mitteilung) sei OP jedoch nicht als Auftragnehmer oder Subunternehmer aufgetreten, weshalb ihm die von ihm ausgestellten Rechnungen nicht zugerechnet worden seien. Die von der Bw. begehrten Vorsteuern und Betriebsausgaben könnten daher nicht anerkannt werden.

In der genannten Mitteilung des Finanzamtes Gmunden vom 7. April 2004 wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Herr OP werde beim Finanzamt Gmunden steuerlich geführt. OP sei über 70 Jahre alt und habe bereits mehrere Herzinfarkte hinter sich. Wegen seiner finanziellen Lage sei jegliche Einbringung von Steuern aussichtslos. Auf Grund verschiedener Erhebungen sei dem Finanzamt Gmunden bekannt, dass OP für verschiedene „Pfuscher“ seine Kontakte zu Baufirmen zur Verfügung stelle und auch über Zwang Rechnungen in seinem Namen ausgestellt habe. Nach Ansicht des Finanzamtes Gmunden sei OP keinesfalls als Auftragnehmer oder Subunternehmer aufgetreten. Selbst im Schreiben des Rechtsanwaltes der Bw. vom 27. Juni 2003 (Beilage der Berufung) werde OP nur als „**Ansprechpartner**“ bezeichnet.

Dass die Bw. von einer im Rollstuhl befindlichen Person, die offensichtlich überhaupt nichts mit diversen Bauaufträgen zu tun habe, Rechnungen entgegen nehme, obwohl sie weiss, dass ganz wer anderer die Leistung erbracht hat, brauche nicht weiter kommentiert werden.

Die nunmehr von OP ausgestellten Rechnungen würden vom Finanzamt Gmunden OP daher nicht zugerechnet. Die entsprechenden Vorsteuerbeträge sollten daher auch nicht anerkannt werden.

Mit **Bescheid** vom **14. Mai 2004** veranlagte das Finanzamt die Bw. mit folgender Begründung mit einer Abgabengutschrift von 3.887,90 € unter Berücksichtigung von Vorsteuern in Höhe von 192.156,54 € zur **Umsatzsteuer** für das **Jahr 2002**:

Der Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) setze u.a. das Vorhandensein von Rechnungen voraus, die den Bestimmungen des § 11 UStG 1994 entsprechen. Werde in einer Rechnung ein anderer als der Unternehmer als Leistungsempfänger bezeichnet, könne grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden sei. Die erklärte Vorsteuer sei daher um die in den vorgelegten, mangelhaften Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer zu kürzen.

Vorsteuer laut Erklärung 195.289,23 € abzüglich Vorsteuer laut Tz 17 des BP-Berichts vom

2. Juni 2003 sowie der Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2004 in Höhe von 3.132,69 € ergebe eine abzugsfähige Vorsteuer von 192.156,54 €.

Mit Schriftsatz vom **28. Mai 2004** stellte die Bw. einen **Antrag auf Vorlage der Berufungen** betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 sowie betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für 03/2002 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend im Wesentlichen Folgendes aus:

Herr OP, mit dem die Bw. bereits früher als Subunternehmer zusammengearbeitet habe, sei der Bw. gegenüber als Vertreter des Herrn RS aufgetreten. Herr OP habe Aufträge von der Bw. entgegen genommen, die Arbeiten seien ausgeführt worden und auf Rechnungsformularen lautend auf Robert S, abgerechnet worden. OP habe für derart abgerechnete Leistungen Schecks als Zahlung entgegen genommen und diese bei der Bank der Bw. eingelöst. Diese Vorgangsweise habe OP auch gegenüber anderen Auftraggebern in wesentlich größerem Umfang im Gebiet um Salzburg und Hallein ausgeübt. Dies sei der Bw. vom Steuerberatungsbüro FSalzburg bestätigt worden. Außerdem habe dieses Büro der Bw. mitgeteilt, dass OP mit diesen Erlösen vom Finanzamt Gmunden veranlagt worden sei.

Nach den Erhebungen des Finanzamtes Salzburg, des Rechtsanwaltes der Bw. und den Auskünften des oben genannten Steuerberatungsbüros stelle sich der Sachverhalt so dar, dass OP die Aufträge als Subunternehmer ausgeführt und OP die Rechnungen unter Namen und Anschrift des RS ausgestellt habe. Die Bw. habe jedenfalls Aufträge vergeben und diese auch korrekt bezahlt. Wenn sich nun herausgestellt habe, dass OP unter fingiertem Namen und fingierter Adresse Rechnungen ausgestellt habe, so sei OP dafür verantwortlich und habe auch die Konsequenzen zu tragen. In der Branche der Bw. sei es – wie in anderen auch – durchaus üblich, Aufträge mit Mitarbeitern oder Vertretern von Firmen und nicht immer mit dem „Chef“ eines Betriebes persönlich auszuhandeln. Wenn die Bw. Putzsand, Zement oder ähnliches für ihr Unternehmen bestelle, liefere in den seltensten Fällen der Unternehmer persönlich. Herr OP habe jedenfalls zugegeben, die Leistungen als Subunternehmer erbracht zu haben und habe diese, nachdem ihm die fingierten Rechnungen unter RS nachgewiesen wurden, unter seinem Namen abgerechnet. Die Bemerkung des Finanzamtes Gmunden, auf Grund der finanziellen Lage des OP sei jede Einbringung von Steuern aussichtslos und deshalb solle der Bw. die Anerkennung des Vorsteuerabzuges und der bezahlten Leistungen als Betriebsausgabe versagt werden, bedeute dass die Bw. für Abgaben eines anderen Steuerpflichtigen aufkommen solle, nur weil sie bei diesem uneinbringlich seien. Welche steuerrechtliche Bestimmung für eine derartige Vorgangsweise herangezogen werde, sei nicht nachvollziehbar. Die Bemerkung, dass die Bw. „von einer im Rollstuhl befindlichen Person (offensichtlich RS) Rechnungen entgegen nimmt etc.“ treffe auf die Bw. nicht zu und werde von ihr daher nicht kommentiert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer für das Jahr 2001 - Vorsteuerabzug

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994, idF BGBl. I Nr. 132/2002 (UStG 1994) kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Durch BGBl. I Nr. 99/2007 wurde ab 1. Jänner 2008 § 12 Abs. 1 Z 1 mit folgendem dritten Satz ergänzt:

„Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;“

§ 12 UStG knüpft den Vorsteuerabzug an das Vorliegen einer Rechnung. Die Rechnung kann auch durch einen Arbeitnehmer oder Vertreter für den Unternehmer ausgestellt werden (VwGH 22.02.2000, 99/14/0063, 22.12.2004, 2001/15/0172). Einvernehmen besteht zwischen den Verfahrensparteien nunmehr, dass RS, in dessen Namen die Rechnungen ursprünglich im Berufszeitraum (2001 und 2002) ausgestellt worden sind, weder die abgerechneten Leistungen zuzurechnen sind, noch die Unternehmereigenschaft zukommt. Da der an den Rollstuhl gefesselte RS selbst in keiner Weise in Erscheinung getreten ist und die Rechnungen unbestritten OP ausgestellt und auch die Zahlung in Form von ihm ausgehändigten Barschecks bei der Bank der Bw. entgegen genommen und RS versichert hat, mit diesen Bauleistungen nichts zu tun zu haben, erscheint dies auch der Berufungsbehörde glaubwürdig.

Ist die Rechnungsausstellung nicht der als leistender Unternehmer genannten Person zuzurechnen, entsteht für den Aussteller idR eine Steuerschuld nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 (VwGH 22.02.2000, 99/14/0062, 22.12.2004, 2001/15/0172). Der Adressat ist zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt, weil er vom Aussteller der Rechnung keine Leistung bzw. vom Leistenden keine Rechnung erhalten hat.

Der Vorsteuerabzug kann nach Ansicht des EuGH erst in dem bzw. für den Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem die Rechnung vorliegt (EuGH

29.4.2004, Rs C-152/02 „Terra Baubedarf“). Dieses Urteil stellt klar (Ruppe, UStG³, S 998, § 11 Tz 25), dass in einem solchen Fall der Vorsteuerabzug nicht – rückwirkend – für den Zeitraum der Leistung wirkt. Dieser Rechtsansicht ist auch der Verwaltungsgerichtshof gefolgt (VwGH 06.07.2006, 2006/15/0183):

Rechnungen, die die Voraussetzungen des § 11 UStG nicht erfüllen, berechtigen nur nach entsprechender Berichtigung oder Ergänzung zum Vorsteuerabzug, und zwar für den Veranlagungszeitraum, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolge (keine Rückwirkung). Für das Verfahren sei lediglich entscheidend, dass Rechnungen erst in jenem Voranmeldungszeitraum, in dem die Berichtigung durchgeführt werde, zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die vom Beschwerdeführer im Voranmeldungszeitraum September 2000 neuerlich geltend gemachte Vorsteuer aus der genannten Rechnung könne daher nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens betreffend das Jahr 1996 sein.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in mehreren Erkenntnissen (zuletzt VwGH 20.04. 2006, 2004/15/0113) zum Ausdruck gebracht hat, dass im Zusammenhang mit an den Unternehmer erbrachter Leistungen der Vorsteuerabzug erst in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden kann, in welchem - zusätzlich zu den weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug - auch eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Diese Rechtsansicht habe auch durch das Urteil des EuGH vom 29. April 2004, C-152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, Bestätigung erfahren.

Aus dem den Berufungen in Ablichtung angeschlossenen Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei der Bw. vom 27. Juni 2003 geht hervor, dass OP bei der Besprechung am Vortag (26. Juni 2003) zugesagt habe, Rechnungen an die Bw. über die in den streitgegenständlichen Zeiträumen (2001 und 2002) erbrachten Leistungen auszustellen. Diese in die Jahre 2001 und 2002 rückdatierten Rechnungen hat die Bw. den Berufungen vom 9. Juli 2003 in Kopie angeschlossen. Daraus erhellt, dass die im gegenständlichen Fall strittigen Rechnungen erst seit der in der Mitte des Jahres 2003 vorgenommenen „Berichtigung“ bzw. Erstaussstellung als leistendes Unternehmen jenes des OP und nicht mehr des nunmehr unbestrittenen Nichtunternehmers RS ausweisen.

Schon deshalb kann den Berufungen betreffend die Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2001 und Festsetzung betreffend den Zeitraum März 2002 im Lichte der oben zitierten Judikatur des VwGH und EuGH kein Erfolg beschieden sein.

Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 war deshalb als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Berufung betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002 wird auf die Ausführungen unter Punkt 3 verwiesen.

Es konnte daher im gegenständlichen Verfahren dahingestellt bleiben, ob hier eine auffällig ungewöhnliche Abwicklung der Umsätze einer durch eine andere Person initiierten Lieferantenkette vorliegt, diese einen Mehrwertsteuerbetrug bezweckte und die Bw. Kenntnis davon hatte oder haben konnte (VwGH 30.03.2006, 2003/15/0015, unter Hinweis auf EuGH 12. Jänner 2006, Rs C-354/03, Optigen u.a.).

2. Körperschaftsteuer für das Jahr 2001

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die „Empfängerbenennung“ wird in dem vom Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht (Tz 21) genannten § 162 BAO wie folgt geregelt:

(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Unbestritten ist nach der Aktenlage im gegenständlichen Fall, dass die strittigen Bauleistungen erbracht und durch Übergabe von Barschecks an OP, die dieser bei der Bank der Bw. eingelöst hat, auch bezahlt worden sind.

Die Versagung der Anerkennung von Betriebsausgaben nach § 162 Abs. 2 BAO setzt voraus, dass der Abgabepflichtige zur Bekanntgabe förmlich durch Bescheid unter Hinweis auf die Rechtsfolge der zwingenden Versagung der Anerkennung bei Weigerung der Nennung des Empfängers aufgefordert worden ist. Ein derartiger förmlicher Auftrag nach § 162 Abs. 1 BAO ist nicht aktenkundig. Die Versagung des Abzuges der nachgewiesenen Ausgaben für die unbestritten erbrachten Bauleistungen als Betriebsausgaben kann daher im gegenständlichen Fall nicht auf die zwingende Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO gestützt werden.

Es ist im Baugewerbe nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen. Behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, könnte insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und

zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013, 29.11.2000, 95/13/0029, 0072).

Das Finanzamt Gmunden hat in der Mitteilung vom 7. April 2004 angegeben, OP werde steuerlich geführt. OP sei aber über 70 Jahre alt und habe bereits mehrere Herzinfarkte hinter sich. Wegen seiner finanziellen Lage sei jegliche Einbringung von Steuern aussichtslos. Auf Grund verschiedener Erhebungen sei dem Finanzamt Gmunden bekannt, dass OP für verschiedene „Pfuscher“ seine Kontakte zu Baufirmen zur Verfügung stelle und auch über Zwang Rechnungen in seinem Namen ausgestellt habe. Nach Ansicht des Finanzamtes Gmunden sei OP keinesfalls als Auftragnehmer oder Subunternehmer aufgetreten. Selbst im Schreiben des Rechtsanwaltes der Bw. vom 27. Juni 2003 (Beilage der Berufung) werde OP nur als **„Ansprechpartner“** bezeichnet. Das Finanzamt Gmunden rechne die nunmehr von OP ausgestellten Rechnungen diesem nicht zu.

Der 1933 geborene OP war im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2001 68 Jahre alt. Er hat nachweislich die Zahlungen für die unbestritten an die Bw. erbrachten Bauleistungen durch Einlösung der ihm ausgehändigten Barschecks bei der Bank der Bw. entgegen genommen. OP wurde außerdem vom Finanzamt Gmunden für mehrere Jahre mit Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 erging bereits am 27. März 2003 an OP, wobei die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen in einer Höhe geschätzt wurden, in der die hier strittigen Nettobeträge Deckung finden.

Dass diese Bauleistungen gar nicht oder von der Bw. selbst erbracht wurden, hat das Finanzamt gar nicht geltend gemacht.

Die Berufungsbehörde glaubt daher auf Grund des Gesamtbildes des Falles in freier Beweiswürdigung der Bw., dass OP die Aufträge für die unbestritten erbrachten Bauleistungen übernommen hat und entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes diese Bauleistungen OP auch zuzurechnen sind. Die Berufungsbehörde verkennt dabei nicht, dass OP diese Bauleistungen kaum persönlich ausgeführt haben dürfte. Inwieweit sich OP als Auftragnehmer bei der Ausführung weiterer Hilfskräfte bedient hat und diese als Dienstnehmer des OP oder als dessen Subunternehmer zu qualifizieren sind, ist für das gegenständliche Berufungsverfahren jedoch nicht relevant.

Die strittigen Aufwendungen für die an die Bw. von ihrem Subunternehmer erbrachten Bauleistungen waren daher gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der Berufung betreffend die Körperschaftsteuer kommt daher Berechtigung zu.

Zur Berechnung wird auf die Beilage hingewiesen.

3. Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum März 2002

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat das Finanzamt, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Der Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung ist nach der Judikatur zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur zeitlich begrenzte Wirkung. Er wird mit der Erlassung des USt-Jahresbescheides, der denselben Zeitraum einschließt, außer Kraft gesetzt, (VfGH 3.10.1981, B 149/81; 23.6.1982, B 411/80; VwGH 14.11.1988, 87/15/0025; 22.12.1993, 91/13/0128; 28.03.2000, 95/14/0024). Ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides entfaltet daher der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkung mehr und scheidet aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 23.06.1993, 91/15/0059).

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt eine Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die von Ritz (BAO-Kommentar³, S 805, § 274, Tz 2) vertretene Rechtsansicht, dass dies auch für USt-Veranlagungsbescheide nach einer USt-Festsetzung zu gelten habe, wird von der Berufungsbehörde nicht geteilt (vgl. die im Einklang mit dem Erkenntnis des VwGH 20.02.2008, 2006/15//0339, stehende Entscheidung des UFS 10.03.2008, RV/1861-W/06):

Es trifft zwar zu, dass ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 bei Erlassung eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheidet, weil an seine Stelle dann der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt, doch tritt ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid nicht nur an dessen Stelle, sondern geht darüber hinaus. Im Verhältnis zu den anderen von Ritz (aaO, S 805f) zu § 274 BAO genannten Fällen mangelt es hier an der Identität des Zeitraumes und folglich auch der Sachen. Im Extremfall könnten zwölf gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufungen als gegen einen einzigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gelten. Tritt der Veranlagungsbescheid über den Wirkungsbereich eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides hinaus, ist bei umgekehrter Betrachtung zu sagen, dass eine Berufung, die gegen einen Bescheid mit nur einem einmonatigen Wirkungsbereich gerichtet ist, bei fingierter Weitergeltung als gegen einen Bescheid gerichtet anzusehen wäre, der einen zwölfmonatigen Wirkungsbereich umfasst. Da es im Abgabenverfahren grundsätzlich keine Teilrechtskraft gibt, wäre ein

Umsatzsteuerjahresbescheid auch hinsichtlich jener Zeiträume angefochten, die als Voranmeldungszeiträume gar nicht Gegenstand der Berufung sein konnten, weil sie andere Zeiträume als den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffen. Eine gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung könnte dann nur als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung angesehen werden (vgl. VwGH vom 27.03.1996, 95/13/0264, mwN, UFS 22.02.2005, RV/0939-W/04).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Durch die Erlassung des USt-Jahresveranlagungsbescheides für das Jahr 2002 am 14. Mai 2004 schied der bekämpfte Bescheid über die USt-Festsetzung für März 2002 vom 6. Juni 2003 aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung vom 9. Juli 2003 gegen den genannten Festsetzungsbescheid geht daher nunmehr ins Leere und war daher als unzulässig zurückweisen.

Am Rande sei erwähnt, dass dieser Berufung aus den oben zur Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2001 ausgeführten Gründen – jedenfalls im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2002 auch kein Erfolg beschieden sein könnte.

Aus all diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 27. Mai 2008